
Skattekonsulter

Grant Thornton Sweden AB
Sveavägen 20
Box 7623
103 94 Stockholm
T +46 8 563 070 00

MEMO

Till: Viksätters Samfällighetsförening
Från: Tomas Rosenqvist och Emmelie Fredriksson, Grant Thornton Sweden AB
Ämne: Skattemässiga konsekvenser vid föreningens försäljning av fastigheter
Datum: 12 oktober 2020

1 Bakgrund

Viksätters Samfällighetsförening, org. nr 716417-3432, ("Viksäter") består av 161 delägarfastigheter. Under 2019 ska Viksäter ha genomfört en lantmäteriförrättning där sju nya fastigheter styckades av från stamfastigheten Viksberg 2:373. Efter avslutad förrättning bildades sju nya fastigheter med beteckningarna: Viksberg 2:598, Viksberg 2:599, Viksberg, 2:600, Viksberg 2:601, Viksberg 2:602, Viksberg 2:603 och Viksberg 2:604. Lantmäteriets avgift för fastighetsförrättningen uppgick till cirka 100 Tkr. Syftet med avstyckningen är att Viksäter avser att sälja några av de nybildade fastigheterna för att kunna finansiera upprustning och renovering av bland annat lekpark och postlådestationer.

2 Uppdrag

Grant Thornton Sweden AB, org. nr 556356-9382, ("Grant Thornton") har fått i uppdrag att utreda de skattemässiga konsekvenserna för delägarfastigheterna med anledning av de kommande fastighetsförsäljningarna samt redogöra för reglerna kring samfälligheters skyldighet att fondera medel.

3 Förutsättningar

3.1 Samfällighet

En samfällighet är en egendom, t.ex. mark, byggnad eller rättighet som tillhör flera fastigheter. En samfällighet ägs gemensamt av ägarna till de fastigheter som har en andel i den och utgör ett tillbehör till dessa fastigheter (1 kap. 3 § fastighetsbildningslagen, FBL). Andelen i samfälligheten ingår som en del i fastigheten och ägaren kan därför inte överlåta den separat. Andelen kan endast överlåtas i samband med att ägaren överlåter delägarfastigheten eller om Lantmäteriet avskiljer andelen genom en förrättning.

En samfällighet kan antingen vara en marksamfällighet, gemensam anläggningssamfällighet eller övrig samfällighet (såsom rättighetssamfällighet).

3.2 Samfälligheters skattskyldighet

En samfällighet är inte ett skattesubjekt utan det är antingen den juridiska person som förvaltar samfälligheten eller ägarna till de delägarfastigheter som ingår i samfälligheten som beskattas. Vem som beskattas och hur beror på typ av samfällighet, typ av delägarfastighet, vem som förvaltar samfälligheten och vem som är ägare till delägarfastigheterna.

Beskattningen utgår från principen att en samfällighet är en oskiljaktig del av de fastigheter som är delägare i samfälligheten. Samfälligheter kan beskattas på två olika sätt: antingen genom föreningsbeskattning eller delägarbeskattning. Vid föreningsbeskattning beskattas den svenska juridiska person som förvaltar en mark som är en särskild taxeringsenhet (6 kap. 6 § 1 st. inkomstskattelagen, IL). Vid delägarbeskattning beskattas ägarna till de fastigheter som har del i andra samfälligheter än de marksamfälligheter som föreningsbeskattas (6 kap. 6 § 2 st. IL).

4 Utredning

4.1 Delägarbeskattad samfällighet

Viksäter är en så kallad delägarbeskattad samfällighet vilket innebär att det är ägarna till delägarfastigheterna som ska redovisa samfällighetens inkomster och utgifter. Detta gäller oavsett hur samfälligheten faktiskt förvaltas. Fördelningen av samfällighetens intäkter och kostnader görs utifrån delägarfastigheternas andelstal i samfälligheten. Beskattningen för ägarna beror sedan på typen av delägarfastighet dvs. om den är en privatbostadsfastighet, ett privatbostadsföretag eller en näringsfastighet.

Vi har vid redogörelsen utgått ifrån att det endast finns delägarfastigheter som är privatbostadsfastigheter. Med privatbostadsfastighet avses småhus (villa och fritidshus) eller ägarlägenhetsenhet som till övervägande del används eller är avsedd att användas av ägaren eller någon närstående till denne för permanent- eller fritidsboende. För det fall att det även skulle finnas delägarfastigheter som är privatbostadsföretag eller näringsfastigheter behöver vi komplettera detta memo eftersom beskattningen av dessa skiljer sig åt från beskattningen av privatbostadsfastigheter.

4.2 Försäljning av fastigheter i samfällighetsföreningen

Om delägarfastigheten är en privatbostadsfastighet beskattas fastighetsägaren i inkomstlaget kapital för den del av samfällighetens inkomster som är avkastning av kapital och som överstiger 600 kronor. Med avkastning av kapital torde närmast avses utdelning, ränta och liknande (jfr prop. 1989/90:110 s. 700). Fastighetsägaren får avdrag för sin andel av de ränteutgifter och tomträttsavgälder som samfälligheten har betalat. Andra utgifter som antingen samfälligheten eller ägaren har haft, t.ex. driftbidrag som betalats till samfälligheten, är inte avdragsgilla för fastighetsägaren. Andra inkomster och utgifter i samfällighetsföreningen deklareras över huvud taget inte av privatbostadsägarna.

I fråga om delägarfastighetens andel i samfällighetens kapitalvinster och kapitalförluster tillämpas vad som skulle ha gällt för fastighetsägaren vid en avyttring (42 kap. 29 § IL). Det innebär att en försäljning av de nybildade fastigheterna ska beskattas enligt reglerna om försäljning av privatbostadsfastighet. Kapitalvinsten beräknas som skillnaden mellan ersättningen för den avyttrade tillgången minskad med utgifterna för avyttringen och omkostnadsbeloppet (44 kap. 13 § IL). I praktiken gör samfällighetsföreningen delägarens beräkningar av kapitalvinst/kapitalförlust och informerar sedan delägarna om resultatet av denna beräkning.

4.2.1 Ersättning vid försäljningen

Enligt uppgift från Leif Åberg och erhållet anbud från AB Styrhytten har vi tolkat anbudet som att Viksäter avser att sälja tre fastigheter (Viksberg 2:598, Viksberg 2:599 och Viksberg 2:600) till AB Styrhytten. Fastighetsförvärvet är villkorat med krav på efterföljande byggnation av vägar. Den totala ersättningen som Viksäter beräknas erhålla vid försäljningen är 4 038 000 kronor. Det angivna upplägget innebär att en del av köpeskillingen kommer att erläggas kontant och en del av köpeskillingen kommer att erläggas genom att AB Styrhytten bygger om befintliga vägar tillhörande de tre aktuella fastigheterna.

Huvudregeln är att inkomster i annan form än kontanta medel, ska värderas till marknadsvärdet. Vad som avses med marknadsvärde är det pris som mottagaren av förmånen själv skulle ha fått betala på orten om personen själv hade skaffat sig motsvarande tjänster mot kontant betalning (61 kap. 2 § IL). Det innebär att för att kunna beräkna den totala köpeskillingen som Viksäter kommer att erhålla i samband med försäljningen av de tre fastigheterna behöver ett pris tas fram för vad det hade kostat för Viksäter om föreningen istället hade anlitat AB Styrhytten för de aktuella tjänsterna och därefter sålt fastigheterna. Detta pris ska sedan läggas till den kontanta ersättningen om 4 038 000 kronor. Den totala summan är sedan den ersättning som Viksäter ska anses erhålla i samband med försäljningen av de tre fastigheterna. Den totala ersättningen ska därefter proportioneras ut i relation till delägarfastigheternas andelstal i samfälligheten. Här gäller ingen frigräns på 600 kronor, se avsnitt 4.2, eftersom beskattningen ska ske utifrån vad som skulle ha gällt om delägaren själv sålt fastigheten.

4.2.2 Omkostnadsbelopp vid försäljningen

Vid en försäljning av fastighet i en samfällighetsförening beskattas, som nämnts under avsnitt 4.2, delägaren med privatbostad på samma sätt som om han eller hon själv sålt fastigheten. Omkostnadsbeloppet kan i ett sådant fall beräknas enligt reglerna om delavyttring (45 kap. 19-23 §§ IL). Skattereglerna vid delavyttring är komplexa. Med omkostnadsbelopp avses anskaffningsvärdet ökat med utgifter för förbättring s.k. förbättringsutgifter. Det finns tre metoder att välja på vid beräkningen av omkostnadsbeloppet vid delavyttring.

Enligt metod 1 ska beräkningen av omkostnadsbeloppet utgå ifrån förhållandena på den avyttrade fastigheten. Omkostnadsbeloppet beräknas till den anskaffningsutgift och de förbättringsutgifter som faktiskt hör till den del av fastigheten som avyttras.

Enligt *metod 2* ska omkostnadsbeloppet, om den skattskyldige begär det, beräknas med ledning av värderelationerna vid avyttringstillfället. Omkostnadsbeloppet tas då upp till ett belopp som motsvarar så stor del av fastighetens hela omkostnadsbelopp som ersättningen för den avyttrade fastighetsdelen utgör av fastighetens hela värde vid avyttringstillfället.

Det finns även en tredje metod (*metod 3*) för att beräkna omkostnadsbeloppet vid en delavyttring. Om delavyttringen omfattar tomtmark avsedd för bostadsändamål får omkostnadsbeloppet utan särskild utredning beräknas till en krona per kvadratmeter. Denna schablonregel tillämpas endast i de fall försäljningen avser en eller ett fåtal tomter och då försäljningspriset är mindre än tio procent av fastighetens taxeringsvärde. Omkostnadsbeloppet får inte överstiga tomtens eller tomternas försäljningspris (45 kap. 21 § IL).

Val av metod vid beräkning av de tre fastigheternas omkostnadsbelopp (Viksberg 2:598, Viksberg 2:599 och Viksberg 2:600) kan vi inte uttala oss om nu då vi i sådant fall bl.a. behöver räkna på fastigheternas anskaffningsutgifter och få en fastställd total ersättning för de tre fastigheterna. Om Viksäter har gjort några större ny-, till- eller ombyggnader samt förbättrande reparationer och underhåll på de aktuella fastigheterna under innehavstiden är detta kostnader som ägaren till delägarfastigheten får göra avdrag för i relation till delägarfastighetens andelstal i samfälligheten först när ägaren säljer delägarfastigheten (45 kap. 11-12 §§ IL).

Skatteverket anser att Lantmäteriets avgift för fastighetsförrättning vid avstyckning ska ingå i omkostnadsbeloppet för den nybildade fastigheten. I det fallet omkostnadsbeloppet beräknas enligt *metod 1* ska avgiften till Lantmäteriet i sin helhet hänföras till den nybildade fastigheten. Det innebär att ingen del av avgiften kan hänföras till stamfastigheten. I det fallet omkostnadsbeloppet istället beräknas enligt *metod 2* ska avgiften ingå i omkostnadsbeloppet för den ursprungliga taxeringsenheten. Det innebär att avgiften kommer att fördelas mellan omkostnadsbeloppet för den nybildade fastigheten och för stamfastigheten.

Ovanstående innebär att den kostnad som Viksäter betalade i samband med avstyckningen av de sju fastigheterna om cirka 100 Tkr inte kan dras av direkt, utan ska räknas in i omkostnadsbeloppet för de nybildade fastigheterna (Viksberg 2:598, Viksberg 2:599, Viksberg, 2:600, Viksberg 2:601, Viksberg 2:602, Viksberg 2:603 och Viksberg 2:604) enligt *metod 1* ovan alternativt för de nybildade fastigheterna och stamfastigheten (Viksberg 3:373) enligt *metod 2* ovan.

När omkostnadsbeloppen har beräknats för de tre fastigheterna ska dessa belopp proportioneras ut i relation till delägarfastigheternas andelstal i samfälligheten. Respektive ägare till delägarfastigheterna ska sedan beräkna eventuell kapitalvinst eller kapitalförlust genom att beräkna skillnaden mellan ersättningen för de avyttrade fastigheterna (i relation till delägarfastigheternas andelstal i samfälligheten) minskad med utgifterna för avyttringen och omkostnadsbeloppet (i relation till delägarfastigheternas andelstal i samfälligheten). Av kapitalvinsten på en privatbostadsfastighet ska 22/30 av kapitalvinsten tas upp i inkomstslaget kapital och beskattas med 30 procent vilket innebär att den effektiva skatten blir 22 procent.

Det är respektive ägare till delägarfastigheterna som ska deklarerar sin kapitalvinst i relation till delägarfastighetens andelstal i samfälligheten. Eftersom försäljningen planeras att ske under 2020 ska försäljningen deklarerar av ägarna till delägarfastigheterna i vår avseende inkomstår 2020.

4.2.3 Räkneexempel

För att illustrera hur regelverket fungerar vid en delägarbeskattad samfällighetsförenings försäljning av fastigheter redogör vi för följande exempel. Den aktuella samfälligheten har 161 delägarfastigheter. Varje nybildad fastighet beräknas ha ett marknadsvärde om 2 Mkr. Det skulle innebära att om samfälligheten avyttrar två nybildade fastigheter kommer köpeskillingen om 4 Mkr att fördelas på de

161 delägarfastigheterna i relation till deras andelstal i samfälligheten. För att förenkla exemplet har samtliga 161 delägarfastigheter antagits ha lika stora andelstal. Vi har även bortsett från eventuella omkostnadsbelopp.

Det innebär att kapitalvinsten för försäljningen av de två nybildade fastigheterna blir 24 845 (=4 Mkr/161) kronor per delägarfastighet. Av kapitalvinsten om 24 845 kronor ska endast 22/30 tas upp i inkomstslaget kapital, dvs. 18 219 (=24 845 x 22/30) kronor. Den kvoterade kapitalvinsten ska sedan beskattas med 30 procent, dvs. med 5 466 (=18 219 x 30 %) kronor per delägarfastighet.

4.3 Samfällighetens skyldighet att fondera medel

I vissa fall är samfälligheter skyldiga att fondera medel. En sådan skyldighet föreligger enligt 19 § lagen om förvaltning av samfälligheter för att möjliggöra underhåll och förnyelse av gemensamhetsanläggningar. I förarbetena till lagen har det framförts att det bör ankomma på samfällighetsföreningen att själv fastställa grunderna för fondavsättningen och att grunderna bör regleras i stadgarna (se prop. 1988/89:77 s. 74). I Viksäter stadgar framgår att till föreningens underhålls- och förnyelsefond ska årligen avsättas minst 5 000 kronor (12 §). Det finns därmed enligt vår bedömning ingen gräns för hur mycket pengar som får avsättas till fonden.

Räntan på dessa fonderade medel faller in under sådan avkastning av kapital som ägarna av delägarfastigheterna ska beskattas för till den del beloppet överstiger 600 kronor (prop. 2003/04:19 s. 59), se avsnitt 4.2.

Utdelning från samfällighetsföreningen till delägarfastigheterna är inte skattepliktig. Det beror på att delägarna beskattas årligen för sin andel av föreningens inkomster och utgifter. Efter avstämning med Uno Jakobsson ska det även vara civilrättsligt möjligt att fatta beslut om utdelning till delägarfastigheterna utan att det skulle strida mot samfällighetens anläggningsbeslut. Ett beslut om utdelning från samfällighetsföreningen måste ske på föreningsstämma och betalas ut i relation till delägarfastigheternas andelstal.

Ovanstående innebär att om samtliga delägarfastigheter i Viksäter har samma andelstal skulle Viksäter kunna göra en utdelning till delägarfastigheterna som motsvarar den skatt som respektive delägarfastighet behöver erlägga med anledning av försäljningen av de tre fastigheterna. Eftersom årsavgiften idag uppgår till 4 000 kronor per delägarfastighet skulle utdelningen kunna minskas med detta belopp, dvs. Viksäter delar ut den överskjutande delen som respektive delägarfastighet ska erlägga i skatt. Detta förutsätter dock, som nämns ovan, att samtliga delägarfastigheter i Viksäter har samma andelstal. För det fall delägarfastigheterna har olika andelstal måste det göras en noggrannare utredning kring möjligheten att skifta ut pengar till delägarfastigheterna.

5 Övrigt

Skattereglerna vid beräkning av omkostnadsbelopp i samband med delavyttring är som tidigare nämnts komplexa. Vår bedömning är att *metod 1* och *metod 2* som beskrivits i avsnitt 4.2.2 är svåra att tillämpa i er situation på grund av den stora fastighetsförrättningen som genomfördes under 2019.

Tomas Rosenqvist

Director Tax

E tomas.rosenqvist@se.gt.com

T +46 8 563 0721 22

Emmelie Fredriksson

Associate Tax

E emmelie.fredriksson@se.gt.com

T +46 8 563 070 00

Grant Thornton tillämpar FARs (Branschorganisation för revisorer, redovisningskonsulter, skatterådgivare, lönekonsulter och specialister) fastställda "Allmänna villkor om rådgivning och andra tjänster". Villkoren kan hämtas från www.far.se.

Denna promemoria inklusive våra kommentarer är baserade på vår tolkning och uppfattning om gällande lagstiftning och praxis vid tidpunkten för upprättandet och för angivet beskattningsår. Då praxis och lagstiftning inte är helt klarlagd och är under ständig utveckling, kan Grant Thornton inte garantera att Skatteverket eller domstol är av samma uppfattning. Grant Thornton ansvarar inte gentemot någon annan än angiven mottagare eller om information ur promemorian, eller vår rekommendation, tillämpas på någon annan situation än den som promemorian beskriver.