

Regeringens proposition

1978/79:42

om inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder i inkomstslaget annan fastighet, m. m.;

beslutad den 2 november 1978.

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

På regeringens vägnar

OLA ULLSTEN

INGEMAR MUNDEBO

Propositionens huvudsakliga innehåll

Genom den nya bokföringslagen (1976:125) har många fastighetsägare blivit bokföringsskyldiga, vilket bl. a. innebär att de skall redovisa sin fastighetsinkomst enligt bokföringsmässiga grunder. Vid inkomstbeskattningen gäller däremot fortfarande att inkomst av annan fastighet skall beräknas enligt den s. k. kontantprincipen. För att ge fastighetsägarna möjlighet att i större utsträckning lägga bokföringen till grund för taxeringen föreslås i propositionen att ägare av fastigheter som beskattas enligt s. k. konventionell metod samt schablonbeskattade bostadsrättsföreningar, bostadsaktiebolag och allmännyttiga bostadsföretag skall få rätt att i fortsättningen tillämpa bokföringsmässig inkomstberäkning vid taxeringen. Vidare föreslås en utvidgning av begreppet förvärvskälla i inkomstslaget annan fastighet och uttryckliga bestämmelser som anger när annat räkenskapsår än kalenderår får utgöra beskattningsår.

De nya bestämmelserna föreslås bli tillämpliga första gången vid 1979 års taxering.

1 Förslag till Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Härigenom föreskrivs i fråga om kommunalskattelagen (1928:370)

dels att 3 §, 26 § 1 mom., 41 §, anvisningarna till 3 §, punkt 2 av anvisningarna till 18 §, punkt 7 av anvisningarna till 25 § samt punkterna 1 och 2 av anvisningarna till 41 § skall ha nedan angivna lydelse,

dels att till anvisningarna till 24 § skall fogas en ny punkt, 10, och till anvisningarna till 25 § två nya punkter, 8 och 9, av nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 §¹

Med *taxeringsår* förstås i denna lag det kalenderår, under vilket taxering i första instans verkställs, och med *beskattningsår* det kalenderår, som närmast föregått taxeringsåret, eller, där räkenskapsår icke sammanfaller med kalenderår, det räkenskapsår, som gått till ända närmast före den 1 mars under taxeringsåret.

(Se vidare anvisningarna.)

Med *taxeringsår* förstås i denna lag det kalenderår, under vilket taxering i första instans verkställs, och med *beskattningsår* det kalenderår, som närmast föregått taxeringsåret, eller, där räkenskapsår icke sammanfaller med kalenderår (*brutet räkenskapsår*), det räkenskapsår, som gått till ända närmast före den 1 mars under taxeringsåret.

(Se vidare anvisningarna.)

26 §

1 mom. Vad som återstår av intäkt av annan fastighet, sedan avdrag enligt 25 § gjorts, utgör *netto*intäkt av annan fastighet.

1 mom. Vad som återstår av intäkt av annan fastighet, sedan avdrag enligt 25 § gjorts *och, om intäkter och avdrag har beräknats enligt bokföringsmässiga grunder, hänsyn tagits till in- och utgående balans*, utgör *netto*intäkt av annan fastighet.

41 §²

Inkomst av jordbruksfastighet eller rörelse skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, i den mån dessa icke stå i strid med särskilda bestämmelser i denna lag.

Inkomst av jordbruksfastighet eller rörelse skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, i den mån dessa icke stå i strid med särskilda bestämmelser i denna lag.

¹Senaste lydelse 1957:59.

²Senaste lydelse 1972:741.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

Även inkomst av annan fastighet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder i de fall som angivas i punkt 1 av anvisningarna.

I andra fall än nu sagts skall intäkt anses hava åtnjutits det beskattningsår, under vilket intäkten blivit för den skattskyldige tillgänglig för lyftning, och skall utgift eller omkostnad anses belöpa på det beskattningsår, varunder utgiften betalats eller omkostnaden ägt rum. Sådan speciell skatt, avgift eller ränta, som ingår i slutlig eller tillkommande skatt enligt uppbördslagen, ävensom ränta å kvarstående skatt enligt samma lag anses dock belöpa på det beskattningsår då den slutliga eller tillkommande skatten påförts.

(Se vidare anvisningarna.)

Anvisningar till 3 §

I denna paragraf anges vad som avses med de i lagen använda beteckningarna "taxeringsår" och "beskattningsår".

Det kan stundom inträffa, att såsom beskattningsår skall räknas en kortare eller längre tid än 12 månader. Om nämligen en person börjar eller slutar näringsverksamhet under ett år, som eljest är att anse såsom beskattningsår, kommer hans första eller sista räkenskapsår att omfatta allenast den tid av samma år, varunder han drivit näringen, och denna tidsperiod skall i sådant fall anses såsom beskattningsår. En omläggning av räkenskapsåret kan ock föranleda, att ett visst beskattningsår blir längre eller kortare än 12 månader. Sker omläggningen på det sätt, att ett räkenskapsår förlänges att omfatta mer än 12 månader, kan det inträffa, att den skattskyldige ett år är icke alls skall taxeras, liksom det vid omläggning genom förkortning av ett räkenskapsår kan hända, att den skattskyldige ett år skall taxeras för

I denna paragraf anges vad som avses med de i lagen använda beteckningarna "taxeringsår" och "beskattningsår". *Brutet räkenskapsår räknas som beskattningsår för viss förvärvskälla under förutsättning att inkomsten av förvärvskällan beräknas enligt bokföringsmässiga grunder i enlighet med bestämmelserna i 41 §. Som ytterligare förutsättning gäller*

a) i fråga om skattskyldig, som enligt 1 § bokföringslagen (1976:125) är bokföringsskyldig, att föreskrifterna i 12 § nämnda lag iakttagits;

b) i fråga om skattskyldig, som skall föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1951:793), att föreskrifterna i 11 § nämnda lag iakttagits; samt

c) i fråga om skattskyldig, som inte nämnts under a) eller b), att räkenskapsåret omfattar tiden den 1 maj–den 30 april, den 1 juli–den 30 juni, den 1 september–den 31 augusti eller tid som enligt 12 § första stycket bokföringslagen (1976:125) medgivits

Nuvarande lydelse

två beskattningsår, av vilka det senare är kortare än 12 månader.

Föreslagen lydelse

för annan av den skattskyldige bedriven verksamhet.

Har skattskyldig, som avses i första stycket c), påbörjat eller upphört med verksamheten eller lagt om räkenskapsåret, skall räkenskapsåret utgöra beskattningsår utan hinder av att det omfattar annan tid än tolv månader. Räkenskapsår som utsträcks att omfatta längre tid än aderton månader skall dock inte i något fall räknas som beskattningsår. Inte heller skall räkenskapsår som lagts om till annan tid än kalenderår räknas som beskattningsår i annat fall än då omläggningen har skett för att få samma räkenskapsår för förvärvskällan i fråga som för annan av den skattskyldige bedriven verksamhet för vilken brutet räkenskapsår godtages som beskattningsår.

När skattskyldig börjar eller slutar viss verksamhet och när omläggning av räkenskapsår sker, kan beskattningsåret komma att omfatta kortare eller längre tid än tolv månader. Av denna paragraf följer att det i sådana fall kan inträffa att den skattskyldige ett år inte alls skall taxeras eller att han ett år skall taxeras för två beskattningsår.

Utgör brutet räkenskapsår enligt bestämmelserna i första och andra styckena beskattningsår för annan fastighet och inrättas fastigheten under löpande räkenskapsår för ändamål som avses i 24 § 2 mom., skall det räkenskapsåret anses avslutat dagen före den dag då fastigheten blivit färdigställd för nämnda ändamål. Det därpå följande beskattningsåret omfattar tiden till utgången av det då innevarande kalenderåret.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

Beskattningsåret, sådant det i denna paragraf bestämts, avser naturligtvis normala förhållanden. Uppkommer fråga om eftertaxering, kan beskattningsåret komma att ligga längre tillbaka i tiden. Beskattningsår blir i dylikt fall det år, som enligt huvudregeln skulle varit beskattningsår, om taxering skett i rätt tid.

till 18 §

2.³ Om flera fastigheter av annan fastighets natur i ägarens hand varit att anse som förvaltningsenhet, gäller därom vad ovan under punkt 1 är sagt angående jordbruksfastighet. Inkomsten av fastigheterna skall, om en förvaltningsenhet föreligger, redovisas såsom fluten ur en förvärvskälla. Såsom exempel på dylik förvaltningsenhet kan angivas villor å en brunns- eller badortsanläggning, sommarstäl- len å en fastighet m. m. dyl. Likaledes torde fastighetsbolags fastighetsinnehav i regel utgöra en förvärvskälla. Av vikt är emellertid, att i nu nämnda fall kravet å fastigheternas karaktär av förvaltningsenhet upprätthålles.

2. Även i fråga om annan fastighet torde förvärvskälla i allmänhet sammanfalla med taxeringsenhet. Flera taxeringsenheter bildar dock i ägarens hand en förvärvskälla, om de brukas tillsammans som en förvaltningsenhet. Vid bedömande av frågan om flera taxeringsenheter skall anses som en förvaltningsenhet iakttages i tillämpliga delar vad som sägs ovan under punkt 1. Fastighetsbolags fastighetsinnehav torde i regel utgöra en förvaltningsenhet. Även t. ex. en enskild persons innehav av hyresfastigheter utgör en förvaltningsenhet, om fastigheterna, på sätt anges under punkt 1, står under gemensam ledning, förvaltning och drift. Som exempel på förvaltningsenhet kan också nämnas villor på brunns- eller badortsanläggning och fritidshus o. d. på en fastighet.

Vad som sägs i fjärde stycket av punkt 1 gäller även i fråga om annan fastighet.

Därest skattskyldig helt eller delvis använder egen fastighet i av honom bedriven rörelse, ingår hyresvärdet av fastigheten, i den mån den sålunda disponerats, i intäkten av rörelsen och skall följaktligen icke upptagas såsom intäkt av annan fastighet, liksom omkostnader och utgifter för sålunda använd fastighet eller del därav icke få avdragas från intäkt av annan fastighet.

³Senaste lydelse 1951:790.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

till 24 §

10. Har skattskyldig för året före beskattningsåret beräknat inkomst av annan fastighet enligt de grunder som anges i 41 § andra stycket men beräknar den skattskyldige inkomsten för beskattningsåret enligt bokföringsmässiga grunder, följer av punkt 1 första stycket av anvisningarna till 41 § att den skattskyldige vid beräkning av nettointäkten för beskattningsåret inte skall upptaga värde av ingående skulder. Som ingående skuld skall dock upptagas

a) inkomst som har uppburits i slutet av det föregående året men, med stöd av bestämmelserna i punkt 2 första stycket av anvisningarna till 41 §, inte tagits till beskattning för det året, och

b) utgift som är obetald vid beskattningsårets ingång men, med stöd av bestämmelserna i andra stycket nämnda anvisningspunkt, dragits av vid beräkning av nettointäkten för det föregående året.

Beräknar skattskyldig intäkt av annan fastighet enligt 2 eller 3 mom. men har den skattskyldige för året före beskattningsåret beräknat intäkten enligt 1 mom. med tillämpning av bokföringsmässiga grunder, skall som intäkt för beskattningsåret – utöver vad i 2 mom. anges – upptagas ett belopp motsvarande skillnaden mellan anskaffningsvärdet av fastighetens lager vid ingången av beskattningsåret och det bokförda värdet av lagret enligt senaste balansräkning.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

till 25 §

7.⁴ Har skattskyldig under ett visst beskattningsår haft kostnader ej understigande 6 000 kronor för reparation och underhåll av fastighet, varav intäkterna beräknas enligt 24 § 1 mom., får han utan hinder av 41 § och punkt 2 av anvisningarna till samma paragraf efter eget val göra avdrag för kostnaderna vid taxering för beskattningsåret i fråga eller för något av de två närmast följande beskattningsåren. Avdraget får även fördelas mellan dessa tre år på sätt den skattskyldige önskar.

7. Har skattskyldig under ett visst beskattningsår haft kostnader ej understigande 6 000 kronor för reparation och underhåll av fastighet, varav intäkterna beräknas enligt 24 § 1 mom., får han utan hinder av 41 § och anvisningarna till samma paragraf efter eget val göra avdrag för kostnaderna vid taxering för beskattningsåret i fråga eller för något av de två närmast följande beskattningsåren. Avdraget får även fördelas mellan dessa tre år på sätt den skattskyldige önskar.

8. Har skattskyldig för året före beskattningsåret beräknat inkomst av annan fastighet enligt de grunder som anges i 41 § andra stycket men beräknar den skattskyldige inkomsten för beskattningsåret enligt bokföringsmässiga grunder, följer av punkt 1 första stycket av anvisningarna till 41 § att den skattskyldige vid beräkning av nettointäkten för beskattningsåret inte skall upptaga värde av ingående lager och fordringar. Som ingående fordran skall dock upptagas

a) inkomst som blir tillgänglig för lyftning i början av beskattningsåret men, med stöd av bestämmelserna i punkt 2 första stycket av anvisningarna till 41 §, tagits till beskattning för det föregående året, och

b) utgift som har betalats i slutet av det föregående året men, med stöd av bestämmelserna i andra stycket nämnda anvisningspunkt, inte dragits av vid beräkning av nettointäkten för

⁴Senaste lydelse 1969:363.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

det året.

Beräknar skattskyldig intäkt av annan fastighet enligt 24 § 2 mom. men har den skattskyldige för året före beskattningsåret beräknat intäkten enligt 24 § 1 eller 3 mom. med tillämpning av bokföringsmässiga grunder, skall avdrag för beskattningsåret medges för gäldränta, som har betalats det föregående året men upptagits som utgående fordran för det året, medan å andra sidan avdrag inte skall medges för gäldränta som betalas under beskattningsåret men har redovisats som utgående skuld för det föregående året.

9. Bestämmelserna i punkt 10 av anvisningarna till 29 § om driftförlust och kapitalförlust i rörelse gäller i tillämpliga delar beträffande annan fastighet varav inkomsten beräknas enligt bokföringsmässiga grunder.

till 41 §

1.⁵ Inkomst av jordbruksfastighet eller rörelse skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Hänsyn skall därför tagas till in- och utgående lager av varor, däri inbegripet djur, råmaterial, hel- och halvfabrikat m. m., samt till fordringar och skulder. Som värde av ingående lager, fordringar och skulder skall därvid upptagas värdet av närmast föregående beskattningsårs utgående lager, fordringar och skulder. Bestämmelserna i 41 § om lager få i varvsrörelse tillämpas även i fråga om skepp eller skeppsbygge, på vilket den skattskyldige utfört eller avser att utföra

1. Inkomst av jordbruksfastighet eller rörelse skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. För skattskyldig, som haft ordnad bokföring, skall beräkningen av inkomst ske på grundval av hans bokföring med iakttagande av bestämmelserna i denna anvisningspunkt. Vid inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder tages hänsyn till in- och utgående lager av varor, däri inbegripet djur, råmaterial, hel- och halvfabrikat m. m., samt till fordringar och skulder. Som värde av ingående lager, fordringar och skulder skall därvid upptagas värdet av närmast

⁵Senaste lydelse 1977:1172.

Nuvarande lydelse

arbete i icke oväsentlig omfattning, utan hinder av att den skattskyldige avyttrat skeppet eller bygget. Vad nu föreskrivits gäller dock endast intill dess skeppet eller skeppsbygget levererats till förvärvaren. Vad som avses med skepp framgår av sjölagen (1891:35 s. 1).

Föreslagen lydelse

föregående beskattningsårs utgående lager, fordringar och skulder. Bestämmelserna i 41 § om lager få i varvsrörelse tillämpas även i fråga om skepp eller skeppsbygge, på vilket den skattskyldige utfört eller avser att utföra arbete i icke oväsentlig omfattning, utan hinder av att den skattskyldige avyttrat skeppet eller bygget. Vad nu föreskrivits gäller dock endast intill dess skeppet eller skeppsbygget levererats till förvärvaren. Vad som avses med skepp framgår av sjölagen (1891:35 s. 1).

Inkomst av annan fastighet som avses i 24 § 1 eller 3 mom. får beräknas enligt bokföringsmässiga grunder på sätt anges i föregående stycke. Har skattskyldig för visst beskattningsår beräknat inkomst av annan fastighet enligt bokföringsmässiga grunder, skall den skattskyldige även för nästföljande beskattningsår beräkna inkomsten enligt sådana grunder om bestämmelserna i 24 § 1 eller 3 mom. är tillämpliga det året. I fråga om fastighet som avses i 24 § 3 mom. gäller dock vad som sagts i föregående stycke endast i den mån annat inte följer av 24 § 3 mom. och 25 § 3 mom.

För skattskyldig, som haft ordnad bokföring, skall beräkningen av inkomst ske på grundval av hans bokföring med iakttagande av följande.

Därest vinstresultatet påverkats därav, att bland intäkter upptagits sådana intäkter, vilka icke skola beskattas såsom inkomst, eller uteslutits intäkt, som skolat medräknas, eller bland utgifterna avförts sådana poster, för vilka vid inkomstberäkningen avdrag icke får ske, skall företagas erforderlig justering av det bokföringsmässiga vinstresultatet till överensstämmelse med en

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

inkomstberäkning enligt de i denna lag stadgade grunder.

Den i räkenskaperna gjorda värdesättningen å tillgångar avsedda för omsättning eller förbrukning (lager) skall vid inkomstberäkningen godtagas, därest denna värdesättning icke står i strid med vad nedan sägs.

Lagret vid beskattningsårets utgång får icke upptagas till lägre belopp än fyrtio procent av lagrets anskaffningsvärde eller, om återanskaffningsvärdet på balansdagen är lägre, sistnämnda värde, i förekommande fall efter avdrag för inkurans. Dock får lager av djur på jordbruksfastighet eller i renskötselrörelse icke upptagas till lägre belopp än fyrtio procent av de värden som riksskatteverket fastställer för olika slag av djur i skilda åldersgrupper på grundval av genomsnittspriserna på dessa djurslag under en period av tolv månader närmast före den 1 oktober beskattningsåret. Om sådant värde icke fastställts, t. ex. i fråga om särskilt dyrbara avelsdjur, får djuret upptagas lägst till fyrtio procent av allmänna saluvärdet.

Därest värdet å lagret, beräknat till anskaffnings- eller återanskaffningsvärdet och i förekommande fall efter avdrag för inkurans, uppgår till lägre belopp än som motsvarar medeltalet av värdena å lagren vid utgången av de två närmast föregående beskattningsåren (jämförelseåren), må lagret vid beskattningsårets utgång i stället upptagas till lägst ett belopp motsvarande förstnämnda värde å detta lager efter avdrag med sextio procent av sagda medeltalsvärde. Därvid skola såsom värden å lagren vid jämförelseårens utgång hava upptagits anskaffningsvärdena eller, därest återanskaffningsvärdena å balansdagarna i fråga varit lägre, sistnämnda värden, i förekommande fall efter avdrag för inkurans. I fråga om djur på jordbruksfastighet eller i renskötselrörelse gäller dock att värdet av djuren skall hava upptagits till fulla det värde som riksskatteverket fastställt enligt föregående stycke eller till fulla allmänna saluvärdet. Föreligger sådant fall att sextio procent av nyssnämnda medeltalsvärde överstiger värdet av lagret vid beskattningsårets utgång, må avdrag åtnjutas jämväl för det överskjutande beloppet, därest en häremot svarande avsättning i räkenskaperna gjorts till lagerregleringskonto. Då avdrag för sådan avsättning medgivits, skall avsättningen återföras till beskattning nästföljande beskattningsår, därvid frågan om avdrag för förnyad avsättning till dylikt konto får prövas enligt bestämmelserna ovan. Ingå i lagret råvaror eller stapelvaror, må lagret av sådana varor eller del därav upptagas till lägst sjuttio procent av värdet å tillgångarna i fråga beräknat efter lägsta marknadspris under beskattningsåret eller under något av de närmast föregående nio beskattningsåren. Därest sist angivna grund för värdering av varulagret eller del därav tillämpats, skall vad ovan sägs om värdering med hänsyn tagen till medeltalet av värdena å lagren vid utgången av de två närmast föregående beskattningsåren icke gälla.

Utan avseende å vad förut stadgats angående den lägsta värdesättning å lagret, som vid inkomstberäkningen kan godtagas, må det lägre värde å lagret

godtagas som skattskyldig med hänsyn till föreliggande risk för prisfall visar vara påkallat.

Vad i femte och sjätte styckena här ovan sägs angående det lägsta värde å skattskyldigs varulager, som må vid inkomstberäkningen godtagas, har icke avseende å penningförvaltande företags och försäkringsföretags placeringar av förvaldade medel i aktier, obligationer, lånefordringar m. m. eller å skattskyldigs lager av fastigheter och liknande tillgångar beträffande vilka en sådan värdesättning finnes icke vara godtagbar. Värdet å lager av nu avsedda tillgångar skall upptagas till vad som med hänsyn till risk för förlust, prisfall m. m. framstår såsom skäligt.

Förvärvas aktie i svenskt aktiebolag av skattskyldig, som driver bank- eller annan penningrörelse eller försäkringsrörelse, eller av annan skattskyldig, för vilken aktien utgör varulagertillgång, och är det icke uppenbart att den skattskyldige därigenom erhåller tillgång av verkligt och särskilt värde för honom med hänsyn till hans rörelse, må sådan nedgång i aktiens värde som beror på utdelning till den skattskyldige av medel, vilka vid förvärvet funnos hos det utdelande bolaget och icke motsvara tillskjutet belopp, ej föranleda att aktien vid inkomstberäkningen för den skattskyldige upptages till lägre belopp än som motsvarar hans anskaffningskostnad för aktien. Har denna, innan sådan utdelning skett, upptagits till lägre belopp än den skattskyldiges anskaffningskostnad, må aktien vid utgången av det beskattningsår, varunder utdelningen äger rum, icke upptagas till lägre belopp än aktiens värde i beskattningshänseende vid ingången av samma år med tillägg av ett belopp, som motsvarar skillnaden mellan den skattskyldiges anskaffningskostnad för aktien och nämnda värde, dock högst av det utdelade beloppet. Sker utdelning utan att det värde för aktien, som ligger till grund för beräkningen av den skattskyldiges inkomst, påverkas och medför detta att den skattskyldige efter överlåtelse av aktien eller upplösning av bolaget redovisar förlust, skall därifrån avräknas det belopp som motsvarar utdelningen. Utdelning som avses i detta stycke anses i första hand gälla andra medel än sådana som motsvara tillskjutet belopp. Vad som sägs om aktie i detta stycke äger motsvarande tillämpning på andel i ekonomisk förening. Med tillskjutet belopp avses därvid inbetald insats.

Avdrag för inkurans må icke medgivas med större belopp än vad den skattskyldige enligt vid självdeklarationen fogad utredning visar svara mot den konstaterade värdenedgången å lagret å balansdagen. Oaktat vad nu sagts må dock avdrag för inkurans medgivas med fem procent av det lägsta utav lagrets anskaffnings- och återanskaffningsvärden, därest detta ej framstår såsom uppenbart opåkallat, eller med det högre procenttal därav som riksskatteverket kan hava för lagren inom vissa branscher eller hos vissa grupper av skattskyldiga angivit.

Vid bestämmandet av lagrets anskaffningsvärde skall så anses som om de lagertillgångar, vilka kvarligga i lagret vid beskattningsårets utgång, äro de senaste av den skattskyldige anskaffade eller av honom tillverkade. För

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

tillgångar, som den skattskyldige framställt eller bearbetat, skola såsom anskaffningsvärde anses direkta tillverkningskostnader (materialkostnader och arbetslöner) ökade med ett tillägg som motsvarar vad som av de indirekta tillverkningskostnaderna skäligen belöper å nu ifrågavarande tillgångar, därvid hänsyn dock icke behöver tagas till ränta å eget kapital.

Nedskrivning av värdet å rättigheter till leverans av lagertillgångar enligt ej fullgjorda köpekontrakt må godkännas endast i den mån det visas, att inköpspriset för tillgångar av samma slag å balansdagen understiger det kontraherade priset, eller det göres sannolikt, att dylikt prisfall kommer att inträffa innan tillgångarna levereras eller av den skattskyldige i oförändrat eller förädlad skick försäljas. Beträffande värdet å rättigheter till leverans av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier enligt ej fullgjorda köpekontrakt må nedskrivning av värdet därå godkännas endast i den mån den skattskyldige visar, att inköpspriset för tillgångar av samma slag å balansdagen understiger det kontraherade priset, eller det göres sannolikt, att dylikt prisfall kommer att inträffa innan tillgångarna levereras.

Vad här är stadgat gäller särskilt då fråga är om bestämmandet av det år, varunder en inkomst skall anses hava åtnjutits eller en utgift skall anses hava ägt rum. I sistnämnda avseende gäller alltså, att inkomst skall anses hava åtnjutits under det år, då densamma enligt allmänt vedertagen köpmannased eller enligt vad som beträffande jordbruk är allmänt brukligt bör i räkenskaperna uppföras såsom inkomstpost, även om den ännu icke av den skattskyldige uppburits i kontanta penningar eller eljest kommit honom tillhanda t. ex. i form av levererade varor, fullgjorda prestationer eller på annat härmed jämförligt sätt. Vad sålunda gäller i fråga om inkomstposterna har motsvarande tillämpning i fråga om utgiftsposterna. Avdrag för tantiem eller liknande ersättning från fåmansföretag till företagsledare eller honom närstående person får dock åtnjutas först under det år då ersättningen har utbetalats eller blivit tillgänglig för lyftning. I fråga om tiden för inkomst- och utgiftsposters upptagande enligt bokföringsmässiga grunder tillämpas i allmänhet det förfarings sättet, att fordringar uppföras såsom inkomst under det år, då de uppkomma, och att ränteintäkter hänföras till inkomsten för det år, på vilket de belöpa, i bägge fallen oberoende av huruvida de verkligen influtit under nämnda år eller icke. Å andra sidan lär det vara vedertaget, att förskottsvis influtna räntor, som till större eller mindre del belöpa å ett kommande år, till denna del bokföringsmässigt hänföras till det sistnämnda årets inkomst. Avdrag för ränta på lån ur statens lånefond för lån med uppskjuten ränta åtnjutes för det år då räntan har betalats.

Har avverkningsrätt till skog upplåtits mot betalning, som skall erläggas under loppet av flera år, må såsom intäkt för varje år upptagas den del av köpeskillingen, som under samma år influtit. Avdrag för minskning i ingående virkesförråd m. m., vartill upplåtaren kan vara berättigad, fördelas

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

därvid på de särskilda åren i förhållande till den under varje år influtna likviden.

*I fråga om avdrag för kostnader för reparation och underhåll av fastighet varav intäkterna beräknas enligt 24 §
I mom. gäller även punkt 7 av anvisningarna till 25 §.*

Om beskattningsmyndighet, med frångående av den skattskyldiges på hans räkenskaper grundade inkomstberäkning, såsom inkomst för ett år beskattat vinst, som enligt de vid bokföringen tillämpade grunderna först ett senare år framkommer såsom bokföringsmässig vinst, skall vid inkomstberäkningen för det följande år, då vinsten i bokföringen kommer till synes, det sistnämnda årets i bokföringen redovisade vinstresultat med hänsyn härtill justeras på sådant sätt, att den redan beskattade vinsten icke för det året ånyo tages till beskattning.

Motsvarande gäller för det fall, att beskattningsmyndighet ansett förlust, av beskaffenhet att avdrag därför får ske, icke böra beaktas vid inkomstberäkningen för det år, under vilket den kommit till synes i räkenskaperna, eller beskattningsmyndighet eljest något år frångått den skattskyldiges bokföring i avseende, som kan hava inflytande på följande års inkomstberäkning.

2.⁶ I fråga om annan förvärvskälla än jordbruksfastighet eller rörelse gäller såsom allmän regel, att inkomst skall anses hava åtnjutits under det år, då densamma från den skattskyldiges synpunkt är att anse såsom verkligen förvärvad och till sitt belopp känd. Detta är framför allt förhållandet, då inkomsten av den skattskyldige uppburits eller blivit för honom tillgänglig för lyftning eller, såsom i fråga om bostadsförmån och andra förmåner in natura, då den på annat sätt kommit den skattskyldige till godo, detta oberoende av huruvida inkomsten intjänats under året eller tidigare. Vissa intäkter, t. ex. av tjänst, ränta å i bank eller annan penninginrättning

2. I fråga om annan förvärvskälla än jordbruksfastighet, *annan fastighet* varav inkomsten beräknas enligt bokföringsmässiga grunder eller rörelse gäller såsom allmän regel, att inkomst skall anses hava åtnjutits under det år, då densamma från den skattskyldiges synpunkt är att anse såsom verkligen förvärvad och till sitt belopp känd. Detta är framför allt förhållandet, då inkomsten av den skattskyldige uppburits eller blivit för honom tillgänglig för lyftning eller, såsom i fråga om bostadsförmån och andra förmåner in natura, då den på annat sätt kommit den skattskyldige till godo, detta oberoende av huruvida inkomsten intjänats under året eller tidigare.

⁶ Senaste lydelse 1972:741.

Nuvarande lydelse

innestående medel o. s. v., kunna dock hänföras till nästföregående års inkomst, ehuru de icke uppburits eller varit tillgängliga för lyftning förrän efter nämnda års utgång. Förutsättningen härför är emellertid, att de intjänats under beskattningsåret och uppburits eller blivit för lyftning tillgängliga omedelbart efter det årets utgång eller i varje fall så tidigt under nästföljande år, att de praktiskt taget kunna hänföras till inkomsten under beskattningsåret. Likaledes böra vissa intäkter, t. ex. hyror av en hyresfastighet, vilka influtit redan före beskattningsårets ingång, hänföras till nämnda års inkomst, därest de avse beskattningsåret eller del därav samt influtit omedelbart före årets ingång.

Å andra sidan skola utgifterna och omkostnaderna för inkomstförvärvet avdragas från intäkten under det år, då de verkligen blivit av den skattskyldige bestridda, även om de avse inkomst, som tidigare förvärvats eller först under ett senare år beräknas inflyta. Även här gäller, att en utgift, som verkställts under året före eller efter beskattningsåret, kan vara att praktiskt taget hänföra till utgift under beskattningsåret. Så kan exempelvis, om ränta å en i en hyresfastighet in-tecknad skuld erlagts omedelbart efter beskattningsårets utgång, räntan vara att anse såsom utgift under beskattningsåret, nämligen för det fall, att räntan hänför sig till beskattningsåret. Om avdrag för kostnader för reparation och underhåll av sådan fastighet, varav intäkterna beräknas enligt 24 § 1 mom., gäller även punkt 7 av anvisningarna till 25 §. I fråga om avdrag för utgifter, som hänföra sig till realisationsvinst, gälla särskilda bestämmelser (jfr anvisningarna till 36 § punkt 1).

I enlighet härmed skola fordringar för utfört arbete räknas såsom intäkt för det år, varunder de inflyta, och utgifter, vilka icke omedelbart guldits, avräknas från intäkterna för det år, varunder de betalas. Ränta å penningar, som inneslå i bank å sådan räkning, å vilken räntan gottskrives insättaren per den 31 december, anses såsom nämnda dag influten intäkt, medan däremot ränta å penningar, som inneslå å annan räkning, räknas såsom inkomst för det år, då räntan förfaller till betalning, även om räntan till någon del belöpt å

Föreslagen lydelse

Vissa intäkter, t. ex. av tjänst, ränta å i bank eller annan penninginrättning innestående medel o. s. v., kunna dock hänföras till nästföregående års inkomst, ehuru de icke uppburits eller varit tillgängliga för lyftning förrän efter nämnda års utgång. Förutsättningen härför är emellertid, att de intjänats under beskattningsåret och uppburits eller blivit för lyftning tillgängliga omedelbart efter det årets utgång eller i varje fall så tidigt under nästföljande år, att de praktiskt taget kunna hänföras till inkomsten under beskattningsåret. Likaledes böra vissa intäkter, t. ex. hyror av en hyresfastighet, vilka influtit redan före beskattningsårets ingång, hänföras till nämnda års inkomst, därest de avse beskattningsåret eller del därav samt influtit omedelbart före årets ingång.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

ett tidigare eller senare år. Om någon upplåtit avverkningsrätt till skog mot betalning, som skall erläggas under loppet av flera år, skall såsom intäkt för varje år upptagas den del av köpeskillingen, som under samma år influtit. Avdrag för minskning i ingående virkesförråd m. m., vartill upplåtaren kan vara berättigad, fördelas därvid på de särskilda åren i förhållande till den under varje år influtna likviden. Detsamma gäller i tillämpliga delar i fråga om annan terminsvis inflytande intäkt i egentlig mening. Är åter fråga om intäkt, vilken icke regelmässigt är att anse såsom skattepliktig – exempelvis köpeskillning vid icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom – men vilken i förekommande fall under härför stadgade förutsättningar skall beskattas såsom realisationsvinst, är det utan betydelse, om köpeskillingen eller ersättningen skall erläggas på en gång eller i särskilda terminer. Så skall realisationsvinst respektive realisationsförlust beräknas med hänsyn till köpeskillingens totala belopp, oavsett om detta skall betalas på en gång eller terminsvis.

Denna lag träder i kraft tre veckor efter den dag, då lagen enligt uppgift på den har utkommit från trycket i Svensk författningssamling.

1. De nya bestämmelserna tillämpas första gången vid 1979 års taxering, om inte annat följer av 2 nedan.

2. Har vid 1978 års taxering brutet räkenskapsår godtagits som beskattningsår för viss förvärvskälla men skall enligt de nya bestämmelserna i anvisningarna till 3 § kalenderåret utgöra beskattningsår för förvärvskällan i fråga, skall övergång till kalenderår ske genom att brutet räkenskapsår förlängs eller förkortas så att därpå följande räkenskapsår sammanfaller med kalenderår. Sådan övergång får ske senast genom förlängning av brutet räkenskapsår som löper ut under år 1979 eller genom förkortning av brutet räkenskapsår som börjar löpa under år 1979. Förlängning av brutet räkenskapsår får dock inte medföra att räkenskapsåret kommer att omfatta längre tid än 18 månader.

2 Förslag till Lag om ändring i taxeringslagen (1956:623)

Härigenom föreskrivs att 26 § och 30 § 1 mom. taxeringslagen (1956:623)¹ skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

26 §²

Därest inkomst av *rörelse eller jordbruksfastighet* redovisas enligt bokföringsmässiga grunder med räkenskapsavslutning medelst vinst- och förlustkonto, skall självdeklaration utöver vad eljest är föreskrivet innehålla:

Om inkomst av *jordbruksfastighet, annan fastighet för vilken intäkterna beräknas enligt 24 § 1 mom. kommunalskattelagen (1928:370) eller rörelse* redovisas enligt bokföringsmässiga grunder med räkenskapsavslutning medelst vinst- och förlustkonto, skall självdeklaration utöver vad eljest är föreskrivet innehålla:

- 1) uppgift om storleken av omsättningen,
- 2) uppgifter huru värdesättningen å lager samt fordringar skett,
- 3) uppgift huru det bokföringsmässiga vinstresultatet justerats till överensstämmelse med de för den skattemässiga inkomstberäkningen stadgade grunderna,

4) uppgifter rörande i räkenskaperna gjorda avdrag för värdeminskning,

5) uppgifter rörande gjorda avdrag för avsättningar till pensions- eller andra personalstiftelser eller till fonder eller stiftelser av annat slag,

6) uppgift om vad den skattskyldige i varor, penningar eller annat uttagit ur näringsverksamheten eller annorledes använt för bestridande av levnadskostnader eller eljest för utgifter, som icke äro hänförliga till omkostnader i verksamheten, så ock om andra förmåner som den skattskyldige åtnjutit av *rörelsen eller jordbruksfastigheten*,

6) uppgift om vad den skattskyldige i varor, penningar eller annat uttagit ur näringsverksamheten eller annorledes använt för bestridande av levnadskostnader eller eljest för utgifter, som icke äro hänförliga till omkostnader i verksamheten, så ock om andra förmåner som den skattskyldige åtnjutit av *fastigheten eller rörelsen*,

7) uppgift om belopp, som vid inkomstberäkningen avdragits såsom resekostnader, i den mån sådant belopp icke utgivits till anställda och upptagits å kontrolluppgifter rörande dessas förmåner, dock att, därest lämnandet är förenat med synnerliga svårigheter, uppgiften efter medgivande av skattechefen i det län, där den skattskyldige skall taxeras till statlig

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

²Senaste lydelse 1976:73.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

inkomstskatt, må lämnas först efter anmaning.

8) uppgift om kostnader för reklam, som riktar sig till bestämda personer och som har karaktär av gåva av mer än obetydligt värde,

9) uppgift om verkställda nedskrivningar av värdet å rättigheter till leverans av omsättningstillgångar samt maskiner och andra inventarier, samt

10) uppgifter rörande i räkenskaperna gjorda avsättningar för framtida garantiutgifter.

Redovisas inkomst av *rörelse eller jordbruksfastighet* enligt bokföringsmässiga grunder men utan räkenskapsavslutning medelst vinst- och förlustkonto, skall beträffande innehållet i självdeklaration i tillämpliga delar gälla vad ovan sägs.

Redovisas inkomst av *jordbruksfastighet, annan fastighet för vilken intäkterna beräknas enligt 24 § 1 mom. kommunalskattelagen eller rörelse* enligt bokföringsmässiga grunder men utan räkenskapsavslutning medelst vinst- och förlustkonto, skall beträffande innehållet i självdeklaration i tillämpliga delar gälla även vad ovan sägs.

Vid redovisning av inkomst av rörelse och jordbruksfastighet skall gift skattskyldig uppge art och omfattning av sitt och makens arbete i förvärvskällan samt i övrigt lämna de uppgifter som erfordras för tillämpning av anvisningarna till 52 § kommunalskattelagen (1928:370).

Vad i denna paragraf stadgas skall av livförsäkringsanstalt, såvitt angår försäkringsrörelse, iakttagas allenast i vad gäller uppgifter om huru värdesättningen å lager samt fordringar skett; härutöver skall iakttagas vad i 27 § sägs om skyldighet att lämna där avsedda uppgifter.

30 §

1 mom.³ Har deklarations-skyldig under beskattningsåret fört räkenskaper i rörelse, jordbruk eller skogsbruk som bedrivits av honom, skall vid hans självdeklaration fogas bestyrkt avskrift av balansräkning för beskattningsåret och balansräkning för det närmast föregående räkenskapsåret samt av vinst- och förlusträkning för beskattningsåret, om sådan räkning ingått i bokföringen. Har i bokföringen intagits

1 mom. Har deklarationsskyldig under beskattningsåret fört räkenskaper i jordbruk eller skogsbruk som bedrivits av honom, *annan fastighet för vilken intäkterna beräknas enligt 24 § 1 mom. kommunalskattelagen (1928:370) eller rörelse*, skall vid hans självdeklaration fogas bestyrkt avskrift av balansräkning för beskattningsåret och balansräkning för det närmast föregående räkenskapsåret samt av vinst- och

³Senaste lydelse 1977:244.

Nuvarande lydelse

särskilt balanskonto eller vinst- och förlustkonto och avviker sådant konto från räkning som nyss sagts, skall vid deklarationen jämväl fogas bestyrkt avskrift av kontot. Har fåmansföretag i sin bokföring använt annat samlingskonto för intäkter och kostnader, skall bestyrkt avskrift av sådant konto bifogas. Redovisar fåmansföretag likvida medel i sammansatt post i balansräkningen, skall i självdeklarationen belopp utvisande kassabehållningen uppges särskilt.

Föreslagen lydelse

förlusträkning för beskattningsåret, om sådan räkning ingått i bokföringen. Har i bokföringen intagits särskilt balanskonto eller vinst- och förlustkonto och avviker sådant konto från räkning som nyss sagts, skall vid deklarationen jämväl fogas bestyrkt avskrift av kontot. Har fåmansföretag i sin bokföring använt annat samlingskonto för intäkter och kostnader, skall bestyrkt avskrift av sådant konto bifogas. Redovisar fåmansföretag likvida medel i sammansatt post i balansräkningen, skall i självdeklarationen belopp utvisande kassabehållningen uppges särskilt.

Vid självdeklaration, som ovan sägs, skola vidare fogas uppställningar enligt fastställt formulär med uppgifter erforderliga för tillämpning av gällande bestämmelser rörande avdrag för värdeminskning så ock utdrag av räkenskaperna till styrkande av dessa uppgifter.

För aktiebolag, ekonomisk förening och ömsesidigt försäkringsbolag skall avlämnas bestyrkt avskrift eller tryckt exemplar av förvaltnings- och revisionsberättelser, som avgivits för beskattningsåret. För fåmansföretag skall jämväl lämnas förteckning som avses i 12 kap. 9 § aktiebolagslagen (1975:1385) samt förteckning över utbetalad rörlig ränta till personer som avses i femte stycket av anvisningarna till 41 c § kommunalskattelagen (1928:370).

För inländsk skadeförsäkringsanstalt skall avlämnas bestyrkt avskrift av protokoll eller annan handling, som utvisar, huru vinst- och förlusträkningen samt balansräkningen för beskattningsåret slutgiltigt fastställts samt huru vinsten för samma år disponerats.

Denna lag träder i kraft tre veckor efter den dag, då lagen enligt uppgift på den har utkommit från trycket i Svensk författningssamling, och tillämpas första gången vid 1979 års taxering.

Utdrag
PROTOKOLL
vid regeringssammanträde
1978-11-02

Närvarande: statsministern Ullsten, ordförande, och statsråden Sven Romanus, Mundebo, Wikström, Friggebo, Wirtén, Huss, Rodhe, Wahlberg, Hansson, Enlund, Lindahl, Winther, De Geer, Blix, Cars, Gabriel Romanus, Tham, Bondestam.

Föredragande: statsrådet Mundebo

Proposition om inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder i inkomstslaget annan fastighet, m. m.

1 Inledning

Genom den nya bokföringslagen (1976:125, BFL), som trädde i kraft den 1 januari 1977, har många fastighetsägare blivit bokföringsskyldiga. Detta innebär bl. a. att inkomsten skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Vid inkomstbeskattningen gäller däremot fortfarande att inkomst av annan fastighet skall beräknas enligt kontantprincipen och inte enligt bokföringsmässiga grunder.

För att uppnå större överensstämmelse mellan beskattningsreglerna och BFL föreslog riksskatteverket (RSV) i framställning den 15 september 1977 till budgetdepartementet att alla fastighetsägare som redovisar inkomst av annan fastighet enligt s. k. konventionell metod skulle åläggas att beräkna inkomsten enligt bokföringsmässiga grunder. Framställningen remissbehandlades.

Med hänsyn till den kritik mot RSV:s förslag som framfördes vid remissbehandlingen utarbetades inom budgetdepartementet ett förslag om frivillig övergång till bokföringsmässig inkomstberäkning i inkomstslaget annan fastighet. Förslaget togs in i avsnitt 1 av promemorian (Ds B 1978:7) Ändrade beskattningsregler för hyresfastigheter. I samma avsnitt behandlades också vissa andra beskattningsfrågor som hade väckts vid remissbehandlingen.

Avsnitt 1 av departementspromemorian – som också innehåller en redogörelse för gällande rätt, RSV:s framställning och remissyttrandena över framställningen – bör fogas till protokollet i detta ärende som *bilaga 1*.

Efter remiss har yttranden över avsnitt 1 i promemorian avgetts av

bokföringsnämnden, riksskatteverket, kammarrätterna i Stockholm och Jönköping, länsstyrelserna i Stockholms, Malmöhus och Göteborgs och Bohus län, 1976 års fastighetstaxeringskommitté (Fi 1976:05), Föreningen auktoriserade revisorer (FAR), Göteborgs kommun, Hyresgästernas riksförbund, HSB:s riksförbund, Lantbrukarnas riksförbund (LRF), Malmö kommun, Stockholms bostadsföreningars centralförening, Stockholms kooperativa bostadsförening ek. för., Svenska byggnadsentreprenörföreningen, Svenska försäkringsbolags riksförbund, Svenska revisorsamfundet, Svenska riksbyggen, Sveriges advokatsamfund, Sveriges allmännyttiga bostadsföretag, Sveriges fastighetsägareförbund, Sveriges industriförbund, Sveriges villaägareförbund och Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund (TOR). LRF hänvisar i sitt yttrande till utlåtande av Lantbrukarnas skattedelegation.

En sammanställning av remissyttrandena bör fogas till protokollet i detta ärende som *bilaga 2*.

I det följande kommer jag att ta upp de frågor som har behandlats i avsnitt 1 av promemorian. Den fråga som behandlas i avsnitt 2 tar jag upp i annat sammanhang.

2 Föredragandens överväganden

Avsnitt 1 av departementspromemorian (Ds B 1978:7) Ändrade beskattningsregler för hyresfastigheter innehåller, som jag redan nämnt, ett förslag om frivillig övergång till bokföringsmässig inkomstberäkning i inkomstslaget annan fastighet. Vidare föreslås viss utvidgning av begreppet förvärvskälla inom inkomstslaget och uttryckliga regler om när brutet räkningsår får utgöra beskattningsår. Slutligen föreslås särskilda bestämmelser som reglerar förhållandena vid byte av redovisningsmetod. Jag kommer nu att ta upp dessa frågor var för sig.

2.1 Övergång till inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder

Inkomst av annan fastighet beskattas antingen enligt schablon eller enligt s. k. konventionell metod. Schablometoden tillämpas dels enligt 24 § 2 mom. kommunalskattelagen (1928:370, KL) för det stora flertalet en- och tvåfamiljsfastigheter, dels enligt 24 § 3 mom. KL för fastigheter som tillhör bostadsförening, bostadsaktiebolag eller allmännyttigt bostadsföretag. Metoden innebär att man som intäkt tar upp viss procent av fastighetens taxeringsvärde och att avdrag medges bara för gäldränta och tomträttsavgäld o. d.. Den konventionella metoden (24 § 1 mom. KL) innebär att beskattningen baseras på verkliga inkomster och utgifter.

Enligt 41 § KL skall inkomst av annan fastighet beräknas enligt den s. k. kontantprincipen. Det innebär att inkomster i regel tas till beskattning det beskattningsår då de har uppburits eller har blivit tillgängliga för lyftning och

att utgifter dras av det år då de har betalats. Kontantprincipen skall tillämpas både för schablonbeskattade fastigheter och för fastigheter som beskattas enligt konventionell metod. I praxis har dock ibland godtagits att inkomsten, trots bestämmelserna i 41 § KL, beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Detta innebär bl. a. att även balansposter, dvs. fordringar, skulder och lager vid beskattningsårets början och slut skall beaktas. I de fall då inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder godtagits har det i regel varit fråga om fastigheter som innehas av aktiebolag eller ekonomisk förening eller av fysisk person som bedriver fastighetsförvaltning eller rörelse i förening med fastighetsförvaltning.

Om man bortser från de nu nämnda fallen, gäller alltså i inkomstskattehänseende att inkomst av annan fastighet skall beräknas enligt kontantprincipen. Härigenom kommer beskattningsreglerna att avvika från de civilrättsliga redovisningsreglerna. Enligt BFL är aktiebolag, handelsbolag och ekonomiska föreningar bokföringsskyldiga. Detsamma gäller, med vissa undantag, för enskilda personer som utövar näringsverksamhet. Detta begrepp har en vid omfattning och inbegriper i stort sett all yrkesmässigt bedriven verksamhet som är av ekonomisk art. När det gäller uthyrning av fastighet finns i BFL en bestämmelse som innebär att enskild person som hyr ut byggnad eller del av byggnad är bokföringsskyldig för verksamheten, om uthyrningen är att anse som hotell- eller pensionatrörelse eller omfattar mer än två lägenheter som regelmässigt hyrs ut och inte utgör del av egen bostad. Bokföringsskyldigheten innebär bl. a. att inkomstberäkningen skall ske enligt bokföringsmässiga grunder.

Läget är alltså f. n. det att många fastighetsägare är bokföringsskyldiga enligt civilrättens regler och därmed också skyldiga att beräkna inkomsten enligt bokföringsmässiga grunder och att de samtidigt skall tillämpa kontantprincipen vid inkomstbeskattningen. För att uppnå större överensstämmelse mellan civilrättsliga och skatterättsliga regler föreslog RSV i sin framställning att alla ägare av konventionellt beskattade fastigheter skulle bli skyldiga att tillämpa bokföringsmässiga grunder vid inkomstbeskattningen. När framställningen remissbehandlades, tillstyrktes förslaget av vissa remissinstanser medan andra ställde sig kritiska. Främst avsåg kritiken den föreslagna avgränsningen av den krets av fastighetsägare som skulle bli skyldiga att tillämpa bokföringsmässiga grunder. Man framhöll bl. a. att förslaget skulle leda till att många fastighetsägare som inte är bokföringsskyldiga enligt BFL ändå skulle åläggas att tillämpa bokföringsmässiga grunder vid beskattningen.

Med hänsyn till denna kritik har frågan tagits upp på nytt i promemorian. Där konstateras att ett viktigt skäl för att införa nya regler är att man bör göra det möjligt för bokföringsskyldiga fastighetsägare att lägga bokföringen till grund för deklarationen. Av ett nytt system bör krävas att det är lätt att tillämpa för de skattskyldiga och inte ställer dem inför nya gränsdragningsproblem eller ålägger dem en alltför komplicerad redovisning. Ett annat

viktigt önskemål är att nya regler inte skall öppna möjligheter till skatteundandragande åtgärder eller försvåra taxerings- och kontrollarbetet.

En utgångspunkt för diskussionen i promemorian är att kontantprincipen även i fortsättningen bör användas för schablonbeskattade fastigheter. Diskussionen gäller vilken redovisningsmetod som skall tillämpas för konventionellt beskattade fastigheter.

RSV:s förslag om obligatorisk övergång till bokföringsmässig inkomstberäkning för alla konventionellt beskattade fastigheter skulle enligt promemorian ha vissa fördelar. En enhetlig redovisningsprincip skulle bli tillämplig för hela denna grupp av fastigheter. Varken skattskyldiga eller taxeringsmyndigheter skulle ställas inför några nya gränsdragningsproblem och lösningen skulle dessutom ha blankettekniska fördelar. I promemorian konstateras dock att lösningen också har vissa klara nackdelar. Skyldigheten att tillämpa bokföringsmässiga grunder skulle komma att omfatta en stor och heterogen grupp av fastighetsägare. Till denna grupp hör fastighetsägare som inte är bokföringsskyldiga enligt BFL, t. ex. ägare av obebyggda tomter och tomter på vilka villabyggnad är under uppförande. Det kan finnas en påtaglig risk för att vissa av dessa fastighetsägare skulle finna bokföringsmässig inkomstberäkning alltför betungande och att de inte skulle kunna tillämpa de nya reglerna på ett riktigt sätt. Särskilt stor skulle risken för misstag vara vid de tillfällen då övergång från en metod till en annan skall ske.

I promemorian undersöks möjligheterna att införa obligatoriska regler som har ett snävare tillämpningsområde. Bl. a. diskuteras möjligheten att göra skyldigheten att gå över till bokföringsmässig inkomstberäkning beroende av om den skattskyldige är bokföringsskyldig enligt BFL eller inte. Det konstateras att också denna lösning har vissa betydande nackdelar. Dessa sammanhänger bl. a. med att BFL:s gränsdragnings mellan bokföringsskyldiga och inte bokföringsskyldiga grundas på delvis andra överväganden än de som är relevanta för valet av skattemässig redovisningsmetod. Lösningen skulle också medföra att skattskyldiga och taxeringsmyndigheter ställs inför nya gränsdragningsproblem.

Mot denna bakgrund förordas i promemorian en lösning som innebär att alla ägare av konventionellt beskattade fastigheter skall få rätt – men inte ha skyldighet – att gå över till bokföringsmässig inkomstberäkning. Ett system med valfrihet anses ha enbart fördelar för fastighetsägarna och bedöms inte ha några påtagliga nackdelar från taxeringsmyndigheternas synpunkt. Visserligen kan valfriheten leda till visst merarbete vid taxeringen men detta bör vägas mot nackdelarna av ett obligatorium. För att begränsa antalet övergångar från den ena redovisningsmetoden till den andra föreslås dock att de fastighetsägare som en gång har valt att tillämpa bokföringsmässiga grunder inte skall få gå över till kontantprincipen i andra fall än då sådana omständigheter har inträffat som medför att fastigheten skall schablonbeskattas.

Vid remissbehandlingen har förslaget i promemorian tillstyrkts eller

lämnats utan erinran av det stora flertalet remissinstanser. Enighet råder om att bestämmelser om bokföringsmässig inkomstberäkning bör införas för konventionellt beskattade fastigheter och att kontantprincipen också i fortsättningen bör tillämpas för schablonbeskattade villafastigheter. Däremot har några remissinstanser ansett att möjlighet att tillämpa bokföringsmässiga grunder bör finnas också för sådana schablonbeskattade fastigheter som tillhör bostadsföreningar och andra s. k. äkta bostadsföretag. Jag återkommer senare till den frågan.

Även förslaget om frivillighet har godtagits av nästan alla remissinstanser. I några yttranden har dock anmälts en annan uppfattning. Både bokföringsnämnden och RSV förordar obligatoriska regler. Bokföringsnämnden anser att de olägenheter som obligatoriska regler enligt promemorian i vissa fall kan medföra – t. ex. för innehavare av obebyggd tomt eller tomt där en villa är under uppförande – bör kunna lösas med en särbestämmelse. Även RSV föreslår en undantagsbestämmelse för de nu nämnda fallen. Enligt RSV:s mening bör undantaget utformas som en rätt att redovisa räntor och eventuella avgälder enligt kontantprincipen i de fall då konventionellt beskattad fastighet är av det slag att schablonbeskattning senare kan bli aktuell. Svenska revisorsamfundet anser att den lämpligaste lösningen är att anknyta obligatorisk tillämpning av bokföringsmässiga grunder till den civilrättsliga bokföringsskyldigheten. Länsstyrelsen i Stockholms län anför att en obligatorisk övergång till bokföringsmässig inkomstberäkning i och för sig är att föredra framför ett system med frivillighet. Länsstyrelsen kan inte heller finna att ägare av mindre fastigheter skulle ha några större svårigheter att lämna en riktig redovisning. Av principiella skäl är det dock enligt länsstyrelsen tveksamt om de inte bokföringsskyldiga fastighetsägarna genom skattereglerna bör åläggas att tillämpa bokföringsmässig redovisning.

För egen del får jag anföra följande. Som redan nämnts är många fastighetsägare numera bokföringsskyldiga enligt BFL och skall därför redovisa resultatet av fastighetsinnehavet enligt bokföringsmässiga grunder. Vid inkomstbeskattningen tillämpas dock fortfarande kontantprincipen vid beräkning av inkomst av annan fastighet. Denna brist på överensstämmelse mellan BFL och beskattningsreglerna medför att de bokföringsskyldiga fastighetsägarna i princip inte kan lägga bokföringen till grund för taxeringen. De måste i stället justera det bokförda resultatet med hänsyn till kontantprincipen. Jag delar remissinstansernas uppfattning att det bör finnas möjlighet att tillämpa bokföringsmässig inkomstberäkning även vid inkomstbeskattningen. Frågan är om en sådan övergång skall vara obligatorisk eller frivillig.

I likhet med RSV anser jag att en obligatorisk övergång för alla konventionellt beskattade fastigheter skulle ha vissa påtagliga fördelar. Man får ett enhetligt och lättöverskådligt system. Varken skattskyldiga eller taxeringsmyndigheter ställs inför nya gränsdragningsproblem, eftersom

frågan om vilken metod som skall användas vid inkomstberäkningen kommer att avgöras enligt de regler som anger när schablonbeskattning respektive beskattning enligt konventionell metod skall ske. Behovet av att justera bokfört resultat med hänsyn till kontantprincipen bortfaller nästan helt. Jag vill dock erinra om att en bokföringsskyldig fastighetsägare även enligt RSV:s förslag i vissa fall kan bli skyldig att tillämpa kontantprincipen vid taxeringen. Den viktigaste invändningen mot förslaget är dock att det medför att skyldigheten att tillämpa bokföringsmässiga grunder blir mycket omfattande. Även ett stort antal fastighetsägare som inte är bokföringsskyldiga skulle genom beskattningsreglerna komma att åläggas bokföringsmässig inkomstredovisning. Enligt min mening finns det stor risk för att många av dessa fastighetsägare skulle uppleva skyldigheten som betungande. I promemorian ges exempel på fall där bokföringsmässig redovisning skulle vara direkt olämplig. Jag vill också understryka att förslaget skulle leda till att varje övergång från schablonbeskattning till konventionell beskattning och varje övergång i motsatt riktning medför skyldighet att byta metod för inkomstberäkning. Varje sådant byte av metod medför särskilda deklarations- och kontrollproblem. Både bokföringsnämnden och RSV har varit inne på tanken att ha särskilda undantagsbestämmelser för de nu avsedda fallen. Det möter dock stora svårigheter att utforma undantagsregler som täcker de avsedda fallen och samtidigt är så pass preciserade att de inte leder till gränsdragningsproblem. Med undantagsregler av här antytt slag förlorar man också fördelen av ett enhetligt system.

I promemorian och vissa remissyttranden diskuteras också möjligheten att ha ett obligatorium som anknyter till den civilrättsliga bokföringsskyldigheten. En sådan lösning skulle innebära att de fastighetsägare som är bokföringsskyldiga enligt BFL – och endast dessa fastighetsägare – blir skyldiga att tillämpa bokföringsmässiga grunder vid taxeringen. Även denna lösning har vissa påtagliga förtjänster. En anknytning till BFL kan dock i vissa fall ge ett mindre lämpligt resultat. Som framhållits i promemorian och ytterligare utvecklats av kammarrätten i Jönköping sammanhänger detta med att BFL och de skatterättsliga reglerna har olika uppbyggnad och systematik. I promemorian har också understrukits att det från praktisk och principiell synpunkt kan vara olämpligt att den civilrättsliga frågan om tolkningen av BFL prövas inom taxeringsprocessens ram.

Med hänsyn till svårigheterna att på ett lämpligt sätt utforma obligatoriska regler har i departementspromemorian föreslagits att övergången till bokföringsmässig inkomstberäkning i stället skall vara frivillig. Varje ägare av konventionellt beskattad fastighet skulle enligt förslaget få rätt att själv avgöra om han skall tillämpa bokföringsmässiga grunder eller fortsätta med kontantprincipen. Förslaget har biträttits av det helt övervägande antalet remissinstanser. Enligt min mening är det helt klart att lösningen är till fördel för fastighetsägarna. Den som vill lägga bokföringen till grund för taxeringen kan göra det, medan den som föredrar kontantprincipen slipper att gå över till

bokföringsmässig inkomstberäkning. Från taxeringssynpunkt har lösningen den nackdelen att övergång till bokföringsmässig redovisning inte kommer att ske vid ett enda tillfälle för alla skattskyldiga och att förekomsten av dubbla system även i övrigt kan förorsaka merarbete i vissa fall. Dessa nackdelar är dock knappast större än de nackdelar som ett obligatoriskt system kan ha i andra fall.

Vid en samlad bedömning av de argument som har anförts för och emot de olika lösningarna anser jag att övervägande skäl talar för den lösning som har föreslagits i promemorian. Ägare av konventionellt beskattade fastigheter bör alltså få rätt att välja mellan att gå över till bokföringsmässig inkomstberäkning och att fortsätta att tillämpa kontantprincipen. Övergång bör få ske i samband med att de nya reglerna sätts i kraft eller vid senare tillfälle.

I promemorian har föreslagits att valfriheten skall begränsas i ett avseende. Den fastighetsägare som har valt att tillämpa bokföringsmässiga grunder bör enligt promemorian inte få gå över till kontantredovisning i annat fall än då fastigheten inrättas på sådant sätt att den i fortsättningen skall schablonbeskattas. I likhet med remissinstanserna ansluter jag mig till detta förslag. Jag vill understryka att begränsningen bara gäller i fråga om den fastighetsägare som själv har tillämpat bokföringsmässiga grunder. Går fastigheten över till ny ägare, bör denne få tillämpa kontantprincipen utan hinder av att den föregående ägaren beräknat inkomsten enligt bokföringsmässiga grunder. RSV har ifrågasatt om inte valfriheten bör begränsas för den som genom t. ex. arv eller gåva har förvärvat en fastighet. Enligt min mening finns det dock inte tillräckliga skäl för en sådan begränsning.

I ett annat avseende anser jag däremot att promemorieförslaget bör frångås. Förslaget innebär att kontantprincipen alltid skall tillämpas i fråga om schablonbeskattad fastighet. Som jag tidigare nämnt har några remissinstanser ansett att bokföringsmässiga grunder bör få tillämpas för fastighet som ägs av s. k. äkta bostadsföretag trots att sådan fastighet skall schablonbeskattas enligt 24 § 3 mom. KL. Sålunda har HSB:s riksförbund och Svenska rikshyggen framhållit att allmännyttiga bostadsföretag och bostadsrättsföreningar sedan lång tid i praxis har tillåtit att beräkna inkomst enligt bokföringsmässiga grunder. De påpekar vidare att dessa företag och föreningar är bokföringsskyldiga enligt civilrättsliga regler och att effekten av förslaget i promemorian blir att de inte längre kan lägga bokföringen till grund för deklarationen. Enligt min mening finns det inte någon anledning att förvägra de äkta bostadsföretagen rätten att tillämpa bokföringsmässiga grunder vid taxeringen. Jag föreslår därför att de får samma rätt som ägare av konventionellt beskattade fastigheter att beräkna inkomsten enligt bokföringsmässiga grunder. Detta betyder att de får redovisa räntekostnaderna enligt sådana grunder. Som jag senare kommer att utveckla får redovisningsmetoden också betydelse för rätten att använda brutet räkenskapsår som beskattningsår. Har ett bostadsföretag en gång valt att tillämpa bokföringsmässiga grunder bör företaget inte senare få byta redovisningsmetod. Detta

bör gälla även i de fall då fastigheten på grund av t. ex. ändrad användning skall gå över från schablonbeskattning enligt 24 § 3 mom. KL till konventionell beskattning och dessutom i de fall då övergång sker i motsatt riktning. Bara i det teoretiskt tänkbara fallet att sådana omständigheter inträffar att fastigheten skall gå över till beskattning enligt villaschablonen i 24 § 2 mom. KL bör övergång till kontantprincip ske.

Mitt förslag om övergång till bokföringsmässig inkomstberäkning kan sammanfattas enligt följande. Inkomst av fastighet som beskattas enligt 24 § 1 mom. KL (konventionell beskattning) eller som schablonbeskattas enligt 24 § 3 mom. KL får – om fastighetsägaren så önskar – beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Har fastighetsägaren vid viss taxering beräknat inkomsten enligt bokföringsmässiga grunder och är förhållandena sådana att fastigheten även vid påföljande taxering skall beskattas enligt 24 § 1 eller 3 mom. skall inkomsten även vid den taxeringen beräknas enligt bokföringsmässiga grunder.

Förslaget föranleder ändring av 26 § och 41 § KL med anvisningar. Ändringarna kan utformas enligt promemoriaförslaget med de förtydliganden och tillägg som sammanhänger med vad jag här tidigare har anfört. I enlighet med promemoriaförslaget bör vidare i anvisningarna till 25 § KL införas en hänvisning till bestämmelserna om driftförlust och kapitalförlust i punkt 10 av anvisningarna till 29 § KL. Slutligen fordras viss komplettering av bestämmelserna i 26 § och 30 § 1 mom. taxeringslagen (1956:623).

Några remissinstanser har tagit upp frågan om vilka periodiseringskrav som bör uppställas när en fastighetsägare tillämpar bokföringsmässig inkomstberäkning. Sveriges fastighetsägareförbund och Svenska byggnadsentreprenörföreningen framhåller att avgifter för el och vatten ofta preliminärdebiteras tertiärvis med slutreglering under ett senare kalenderår. De preliminära avgifterna bör enligt organisationernas uppfattning kunna bokföras som kostnad under det verksamhetsår då de har betalats. Sveriges fastighetsägareförbund anser att alltför långtgående krav inte bör ställas på ägare av mindre fastigheter när det gäller periodisering, bokföring av interimsposter och liknande bokföringsmässiga åtgärder. Med anledning av dessa uttalanden vill jag understryka att mitt förslag om tillämpning av bokföringsmässig inkomstberäkning inom inkomstslaget annan fastighet innebär att fastighetsägaren i princip kan välja mellan bokföringsmässiga grunder och kontantprincipen. Av den som väljer att tillämpa bokföringsmässiga grunder bör kunna krävas att han korrekt tillämpar denna metod. Vilken periodisering som bör ske och vilka krav som i övrigt bör ställas på fastighetsägaren får i första hand avgöras med utgångspunkt från BFL och bokföringsnämndens anvisningar. Om det skulle visa sig föreligga behov av särskilda anvisningar för inkomsttaxeringen, förutsätter jag att RSV utfärdar sådana anvisningar.

2.2 Förvärvskällebegreppet

Inkomstberäkningen skall enligt 17 § KL göras särskilt för varje förvärvskälla. Om en person äger flera fastigheter och de behandlas som skilda förvärvskällor, måste alltså separat inkomstberäkning göras för varje fastighet. Om fastigheterna däremot ingår i samma förvärvskälla, görs gemensam inkomstberäkning. Ligger fastigheterna i detta fall i olika kommuner, fördelas inkomsten mellan kommunerna enligt bestämmelserna i 56 § KL. Motsvarande gäller beträffande underskott.

Frågan om ett fastighetsinnehav skall anses utgöra en eller flera förvärvskällor får alltså betydelse för den redovisning som fastighetsägaren skall lämna i sin självdeklaration. I vissa fall får frågan också direkt betydelse för storleken av det kommunala skatteuttaget. Förvärvskällans omfattning kan nämligen påverka möjligheterna att utnyttja procentavdrag och att kvitta underskott av fastighet i en kommun mot överskott av fastighet i annan kommun.

I fråga om annan fastighet gäller enligt 18 § KL – liksom i fråga om jordbruksfastighet – att man som särskild förvärvskälla skall behandla varje fastighet, fastighetsdel eller komplex av fastigheter som är att anse som en förvaltningsenhet. I punkt 2 av anvisningarna till 18 § KL finns närmare föreskrifter om hur begreppet förvaltningsenhet skall tolkas inom inkomstslaget annan fastighet. Bestämmelsernas innebörd är inte helt klar. Som huvudregel torde dock gälla att förvärvskällan sammanfaller med taxeringsenheten. När det gäller frågan om två eller flera taxeringsenheter skall kunna behandlas som en enda förvärvskälla har praxis under de senaste två årtiondena slagit in på en restriktiv linje. I regel har man medgett att skilda taxeringsenheter sammanförs till en förvärvskälla bara i vissa fall som uttryckligen anges i anvisningspunkten (villor på brunns- eller badortsanläggning, sommarvillor på en fastighet och fastighetsbolagens fastigheter). Hyresfastigheter som tillhör t. ex. en stiftelse eller en fysisk person har i regel inte fått behandlas som en förvärvskälla.

När det gäller inkomstslaget jordbruksfastighet har förvärvskällebegreppet däremot en vidare innebörd. Som allmän förutsättning för att flera fastigheter skall anses bilda en förvaltningsenhet gäller enligt punkt 1 av anvisningarna till 18 § KL att fastigheterna står under överinseende av gemensam innehavare eller dennes representant och att de dessutom står under gemensam förvaltning och drift på sådant sätt att de ekonomiskt sett framträder som en naturlig enhet. I ett exempel understryks att fastigheterna i ägarens hand skall bilda ett verkligt driftkomplex som inte bara har gemensam central ledning utan även gemensam förvaltning eller andra gemensamma driftkostnader.

Vid remissbehandlingen av RSV:s framställning tog Sveriges fastighetsägareförbund och FAR upp frågan om en utvidgning av förvärvskällebegreppet inom inkomstslaget annan fastighet. Med anledning av dessa

yttranden har frågan behandlats i departementspromemorian. Det konstateras att den som äger flera fastigheter och har gemensam bokföring för dem har intresse av att kunna lägga den gemensamma bokföringen till grund för taxeringen, särskilt i de fall då driftkostnaderna delvis är gemensamma och det är svårt att fördela dem på ett riktigt sätt. Om den gemensamma resultatberäkningen inte godtas vid taxeringen, blir det ofta nödvändigt att antingen ha separat bokföring för fastigheterna eller göra periodiska sammanställningar för de olika fastigheterna. Redovisningstekniska skäl talar därför enligt promemorian för en viss utvidgning av förvärvskällebegreppet. Vidare anses principiella skäl tala för att tillämpa samma kriterier för annan fastighet som för jordbruksfastighet. Detta skulle betyda bl. a. att flera taxeringsenheter som står under gemensam ledning och förvaltning kan behandlas som en enda förvärvskälla i betydligt fler fall än dem som uttryckligen nämns i punkt 2 av anvisningarna till 18 § KL. Exempelvis borde en enskild persons eller en stiftelses hyresfastigheter – på samma sätt som fastighetsbolagens fastighetsinnehav – kunna behandlas som en förvärvskälla under förutsättning att kraven på gemensam ledning och förvaltning m. m. är uppfyllda.

Även om vissa taxeringstekniska skäl kan anföras för den restriktiva linje som har valts i praxis, blir ändå slutsatsen i promemorian att en viss utvidgning av förvärvskällebegreppet bör göras. Detta föreslås ske genom en direkt anknytning till de regler som tillämpas för jordbruksfastigheter. Vidare bör genom exempel i punkt 2 av anvisningarna till 18 § KL klargöras att en mera nyanserad bedömning i fortsättningen skall ske så att även t. ex. en enskild persons innehav av hyresfastigheter kan behandlas som en enda förvärvskälla.

Vid remissbehandlingen har förslaget överlag tillstyrkts. Svenska byggnadsentreprenörföreningen anser dock att förslaget är alltför försiktigt. Några remissinstanser har å andra sidan påpekat att utvidgningen leder till visst merarbete vid taxeringen. RSV har understrukit vikten av att bokföringen för förvärvskällan i dess helhet förs på ett sådant sätt att informations- och kontrollintressena samt behovet av uppgifter till fastighetstaxeringen tillgodoses. Vidare framhåller RSV att utvidgningen inte får leda till att olika redovisningsmetoder används för fastigheter som ingår i samma förvärvskälla.

För egen del anser jag att både praktiska och principiella skäl motiverar den föreslagna ändringen. Genom att förvärvskällereglerna för annan fastighet anknyts till de bestämmelser som gäller för jordbruksfastigheter bör en mer nyanserad bedömning i fortsättningen kunna ske. Detta bör klargöras ytterligare genom att exemplifieringen i punkt 2 av anvisningarna till 18 § KL utökas på det sätt som har föreslagits i promemorian. Om exempelvis en enskild person äger flera hyresfastigheter, bör dessa betraktas som en enda förvärvskälla om kraven i punkt 1 av anvisningarna till 18 § KL på gemensam ledning, förvaltning och drift är uppfyllda. Som framhållits i promemorian förhåller det sig givetvis inte så att fastighetägaren har någon valrätt i frågan.

Är väl de objektiva förutsättningarna uppfyllda, skall fastigheterna – oberoende av fastighetsägarens önskemål – behandlas som en förvärvskälla.

I promemorian har vidare framhållits att kraven på gemensam ledning, förvaltning och drift torde innebära att villor och sommarbostäder inte kommer att få sammanföras till en förvärvskälla om inte omständigheterna är av det slag som redan nu uttryckligen nämns i punkt 2 av anvisningarna till 18 § KL. Jag delar denna uppfattning. I fråga om fastigheter av detta slag innebär de föreslagna förvärvskällereglerna således inte någon ändring i förhållande till nuvarande bestämmelser.

Med anledning av vad RSV har anfört vid remissbehandlingen vill jag understryka att en enhetlig redovisningsmetod givetvis måste tillämpas för samtliga fastigheter som ingår i en och samma förvärvskälla. Samtidig användning av bokföringsmässig inkomstberäkning och kontantprincip får alltså inte förekomma inom en förvärvskälla. Vidare är det angeläget att redovisningen ordnas så att informations- och kontrollbehovet tillgodoses. Jag återkommer senare till förslaget konsekvenser vid fastighetstaxeringen.

Förslaget om utvidgning av förvärvskällebegreppet föranleder ändring i punkt 2 av anvisningarna till 18 § KL. Författningsförslaget i promemorian kan efter ett tillägg av redaktionell natur läggas till grund för lagstiftning.

2.3 Brutet räkningsår

Enligt 3 § KL är kalenderåret i regel beskattningsår. Som beskattningsår kan dock också ibland godtas annan period (brutet räkningsår). KL saknar uttryckliga bestämmelser om när brutet räkningsår får användas och vilken period det får omfatta. Den gängse uppfattningen torde dock vara att 3 § KL med anvisningar bör tolkas så att brutet räkningsår får utgöra beskattningsår för en förvärvskälla under förutsättning att verksamheten är att betrakta som näringsverksamhet och att inkomsten av förvärvskällan beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Inkomst av annan fastighet, tjänst, tillfällig förvärvsverksamhet och kapital måste alltså i princip redovisas för kalenderår.

I departementspromemorian konstateras att det är angeläget att införa uttryckliga regler om när brutet räkningsår skall godtas som beskattningsår, inte minst därför att ett stort antal fastighetsägare föreslås få gå över till bokföringsmässig inkomstberäkning.

I promemorian föreslås att nya bestämmelser skall införas med följande innehåll. En första förutsättning för att brutet räkningsår skall få användas för viss förvärvskälla bör vara att inkomsten av förvärvskällan i enlighet med den föreslagna nya lydelsen av 41 § KL beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Som ytterligare förutsättning bör gälla att den som är bokföringskyldig enligt BFL eller skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokför-

ingslagen (1951:793) skall ha iakttagit föreskrifterna i dessa författningar om räkenskapsårets förläggning. För övriga skattskyldiga bör gälla att brutet räkenskapsår skall omfatta period som anges i 12 § BFL och att omläggning från kalenderår till brutet räkenskapsår inte får ske i annat fall än då omläggningen görs för att få samma räkenskapsår för flera verksamheter.

Förslaget har i princip tillstyrkts av samtliga remissinstanser. HSB:s riksförbund och Svenska riksbyggen har dock framhållit att de s. k. äkta bostadsföretagen sedan länge enligt praxis har fått använda brutet räkenskapsår och att det är angeläget att de får behålla denna rätt. Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län anser att det bör övervägas om inte brutet räkenskapsår i vissa fall bör få användas som beskattningsår för inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet och kapital. RSV har ifrågasatt om inte skattskyldig som genom dispens enligt 12 § BFL har fått medgivande att som räkenskapsår använda annan period än som annars gäller enligt lagrummet bör få använda samma period även för verksamhet för vilken han inte är bokföringsskyldig enligt BFL. Vidare har RSV väckt frågan om hur beskattningen skall ske när någon tillämpar brutet räkenskapsår för en konventionellt beskattad fastighet och fastigheten under löpande räkenskapsår inrättas på sådant sätt att schablonbeskattning enligt 24 § 2 mom. KL i fortsättningen skall ske. RSV har slutligen föreslagit ett förtydligande tillägg till promemorians författningsförslag i syfte att klargöra att det i vissa fall, t. ex. vid omläggning av räkenskapsår, kan inträffa att en skattskyldig – liksom enligt nuvarande regler – ett år inte alls skall taxeras och ett annat år skall taxeras för två beskattningsår.

I likhet med remissinstanserna anser jag att promemorians förslag i denna del bör genomföras. Det är angeläget att genom uttryckliga bestämmelser klargöra när brutet räkenskapsår får användas och vilken period det får omfatta. Av förslaget, sammanställt med den nya lydelsen av 41 § KL, följer att brutet räkenskapsår får tillämpas i fråga om jordbruksfastighet och rörelse samt även i fråga om annan fastighet som antingen beskattas konventionellt enligt 24 § 1 mom. KL eller schablonbeskattas enligt 24 § 3 mom. KL, allt under förutsättning att inkomstberäkningen sker enligt bokföringsmässiga grunder. HSB:s riksförbunds och Svenska riksbyggens önskemål är härigenom tillgodosedda. Jag anser det inte motiverat att – som länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län har ifrågasatt – tillåta att brutet räkenskapsår används för inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet eller kapital.

Med anledning av RSV:s påpekanden vill jag anföra följande. Jag delar uppfattningen att den som efter dispens enligt 12 § första stycket BFL använder viss period som räkenskapsår bör få möjlighet att använda samma period för annan förvärvskälla för vilken han inte är bokföringsskyldig, givetvis under förutsättning att inkomsten av denna förvärvskälla redovisas enligt bokföringsmässiga grunder. En uttrycklig bestämmelse om detta bör införas. Likaså anser jag att man bör göra det förtydligande tillägg som RSV har föreslagit. Vad slutligen beträffar det fallet att en konventionellt beskattad

fastighet – eller möjligen en fastighet som avses i 24 § 3 mom. KL. – under löpande brutet räkenskapsår inrättas som en- eller tvåfamiljsfastighet, anser jag att frågan bör lösas på det sätt RSV har utvecklat i sitt remissyttrande. Det betyder att det löpande räkenskapsåret skall anses avslutat dagen före den dag då fastigheten var färdigställd för sitt nya ändamål. Det därpå följande räkenskapsåret (beskattningsåret) kommer då att omfatta återstoden av det vid färdigställandet löpande kalenderåret.

Promemorians förslag till ny lydelse av 3 § KL med anvisningar bör genomföras med de kompletteringar som jag här har förordat.

2.4 Övriga frågor

I departementspromemorian påpekas att förslaget om utvidgning av förvärvskällebegreppet och den omständigheten att många fastighetsägare numera är bokföringsskyldiga får praktisk betydelse för arbetet med 1981 års allmänna fastighetstaxering och den provtaxering som skall ske våren 1980. De fastighetsägare som är bokföringsskyldiga behöver i regel inte avlämna allmän självdeklaration före utgången av mars 1980, vilket är för sent för att deklara suppgifterna om hyra skall kunna beaktas vid provtaxeringen. Utvidgningen av förvärvskällebegreppet innebär dessutom att möjligheterna att ta fram uppgifter från deklarationerna om totalhyran för enskilda taxeringsenheter och byggnader minskar.

Frågan har särskilt berörts av ett par remissinstanser. 1976 års fastighetstaxeringskommitté (Fi 1976:05) har understrukt att förslagen i promemorian leder till att det inte längre blir möjligt att direkt ur självdeklarationerna ta fram de hyresuppgifter som behövs för fastighetstaxeringen. En separat redovisning av hyran per kalenderår för varje fastighet och byggnad torde i fortsättningen behövas. Kommittén tillstyrker promemoriaförslagen under förutsättning att hyresuppgifter av samma noggrannhet som de hittillsvarande kan erhållas även i fortsättningen. Även RSV understryker behovet av särskilda uppgifter för fastighetstaxeringen.

Jag är medveten om de påtalade konsekvenserna av de nya reglerna. Det är naturligtvis viktigt att tillräckliga uppgifter finns tillgängliga vid fastighetstaxeringen. Det torde bli nödvändigt att ålägga fastighetsägarna separat redovisning av hyresintäkter m. m. Innan man tar ställning till vilka uppgifter som bör infordras och i vilken ordning de skall lämnas, bör 1976 års fastighetstaxeringskommitté få tillfälle att utarbeta förslag i ämnet. Jag lägger därför inte nu fram något förslag om föreskrifter för uppgiftslämnande.

2.5 Ikraftträdande m. m.

I departementspromemorian föreslås att de nya reglerna om övergång till bokföringsmässig inkomstberäkning, utvidgning av förvärvskällebegreppet och användning av brutet räkenskapsår skall tillämpas första gången vid 1979

års taxering.

Ikraftträdandebestämmelsen har inte mött någon erinran vid remissbehandling. Länsstyrelsen i Malmöhus län har dock påpekat att taxeringsnämnderna hittills ofta har godtagit att ett aktiebolag, som har brutet räkenskapsår för sin rörelse, redovisar även t. ex. inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet eller kapital med tillämpning av brutet räkenskapsår. Länsstyrelsen har framhållit att en särskild bestämmelse behövs som anger hur beskattningen skall ske i sådana fall när de nya reglerna om brutet räkenskapsår införs.

I enlighet med vad som har förordats i promemorian föreslår jag att de nya reglerna tillämpas första gången vid 1979 års taxering. En särskild övergångsregel behövs dock för att klara övergången i sådana fall som berörts av länsstyrelsen i Malmöhus län. Enligt min mening bör övergång till kalenderår ske genom förlängning eller avkortning av det brutna räkenskapsåret. För att ge berörda skattskyldiga skäligt rådrum bör man godta att övergången genomförs först vid utgången av år 1979. Tekniskt kan övergången ske på så sätt att det räkenskapsår som löper ut under år 1979 förlängs till kalenderårets utgång, givetvis under förutsättning att det förlängda räkenskapsåret inte kommer att omfatta mer än 18 månader. Alternativt kan det nya räkenskapsår som börjar löpa under år 1979 avslutas vid utgången av kalenderåret. I båda fallen uppnås att räkenskapsåret fr. o. m. år 1980 sammanfaller med kalenderåret. Ingenting hindrar givetvis att övergången görs tidigare.

I promemorian föreslås – förutom den nu behandlade bestämmelsen om ikraftträdande – även särskilda bestämmelser som anger hur beskattningen skall ske när en fastighetsägare byter redovisningsmetod. Beträffande dessa relativt komplicerade bestämmelser kan jag hänvisa till bilaga I. Med hänsyn till vad som har anförts vid remissbehandlingen vill jag dock beröra en detaljbestämmelse. Denna avser det fall då övergång sker från bokföringsmässiga grunder till kontantprincipen i samband med att en konventionellt beskattad fastighet på grund av ändrade förhållanden i fortsättningen skall schablonbeskattas. I promemorian föreslås att lagernedskrivning som har skett före övergången skall återföras i samband med bytet av redovisningsmetod. I författningsförslaget anges att det belopp som återförs skall motsvara skillnaden mellan å ena sidan det lägsta av anskaffningsvärdet av fastighetens lager enligt senaste balansräkning och återanskaffningsvärdet av lagret på balansdagen samt å andra sidan det bokförda värdet av lagret enligt balansräkningen.

De särskilda bestämmelserna om beskattningskonsekvenserna vid byte av redovisningsmetod har godtagits av de få remissinstanser som har kommenterat dem. RSV har dock anmärkt på den tekniska utformningen av regeln om återföring av lagernedskrivning.

Jag föreslår att bestämmelserna i princip utformas enligt promemorieförslaget. Bestämmelserna bör dock kompletteras med hänsyn till förslaget att även de äkta bostadsföretagen skall få tillämpa bokföringsmässig inkomst-

beräkning. Dessutom bör regeln om återföring av lagernedskrivning få en annan utformning. Enligt min mening bör återföringen avse ett belopp som motsvarar skillnaden mellan anskaffningsvärdet av fastighetens lager vid övergången och dess bokförda värde vid samma tidpunkt.

3 Hemställan

Med hänvisning till vad jag nu har anfört hemställer jag att regeringen föreslår riksdagen

att antaga inom budgetdepartementet upprättade förslag till

1. lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370),
2. lag om ändring i taxeringslagen (1956:623).

4 Beslut

Regeringen ansluter sig till föredragandens överväganden och beslutar att genom proposition föreslå riksdagen att antaga de förslag som föredraganden har lagt fram.

ÄNDRADE BESKATTNINGS- REGLER FÖR HYRESFASTIGHETER¹

Ds B 1978:7

¹ I denna bilaga återges bara avsnitt 1 och de delar av promemorian i övrigt som har anknytning till avsnitt 1.

Innehåll

Sammanfattning	37
Författningsförslag	38
I Inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder m. m. . . .	51
1.1 Inledning	51
1.2 Gällande regler	52
1.2.1 Skatteregler	52
1.2.2 Bokföringslagen	58
1.3 Riksskatteverkets framställning	60
1.4 Remissyttrandena	62
1.4.1 Övergång till inkomstredovisning enligt bokföringsmässiga grunder	62
1.4.2 Brutet räkenskapsår	64
1.4.3 Övriga frågor	64
1.5 Överväganden och förslag	65
1.5.1 Inledning	65
1.5.2 Rätt eller skyldighet att tillämpa bokföringsmässiga grunder	66
1.5.3 Förvärvskällebegreppet	73
1.5.4 Brutet räkenskapsår	77
1.5.5 Ikraftträdandebestämmelser m. m.	79
1.5.6 Författningskommentar	84

Sammanfattning

I promemorian behandlas vissa frågor som har betydelse för samordningen mellan reglerna för beskattning av inkomst av annan fastighet och bestämmelser på andra områden. Promemorian är uppdelad i två skilda avsnitt. Det författningsförslag som läggs fram är dock gemensamt för de båda avsnitten.

I *avsnitt 1* diskuteras frågan om ägare av annan fastighet skall ha rätt eller skyldighet att tillämpa bokföringsmässiga grunder vid inkomsttaxeringen. Genom den nya bokföringslagen (1976:125), som trädde i kraft den 1 januari 1977, har många fastighetsägare blivit bokföringsskyldiga vilket innebär krav på en inkomstredovisning enligt bokföringsmässiga grunder. Nuvarande skatteregler innebär däremot att inkomst av annan fastighet vid taxeringen skall beräknas enligt kontantprincipen. I avsnitt 1 föreslås att ägare av sådana fastigheter som beskattas enligt s. k. konventionell metod – dvs. i första hand enskilda ägare av hyresfastigheter – skall få rätt att tillämpa bokföringsmässiga grunder vid den skattemässiga inkomstberäkningen. Väljer en fastighetsägare denna redovisningsmetod, är han enligt förslaget skyldig att fortsätta att använda metoden så länge fastigheten är föremål för konventionell beskattning. I avsnittet föreslås också viss utvidgning av möjligheterna att behandla flera hyresfastigheter som en enda förvärvskälla samt uttryckliga bestämmelser om när brutet räkenskapsår skall utgöra beskattningsår. De nya reglerna föreslås bli tillämpliga första gången vid 1979 års taxering.

Förslag till**Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)**

Härigenom föreskrives i fråga om kommunalskattelagen (1928:370)

dels att 3 §, 25 § 1 och 2 mom., 26 § 1 mom., 41 §, anvisningarna till 3 §, punkt 2 av anvisningarna till 18 §, punkt 2 a och punkt 7 av anvisningarna till 25 §, punkt 2 a av anvisningarna till 36 § samt punkterna 1 och 2 av anvisningarna till 41 § skall ha nedan angivna lydelse,

dels att till anvisningarna till 24 § skall fogas en ny punkt, 10, och till anvisningarna till 25 § två nya punkter, 8 och 9, av nedan angivna lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*3 §¹

Med *taxeringsår* förstås i denna lag det kalenderår, under vilket taxering i första instans verkställes, och med *beskattningsår* det kalenderår, som närmast föregått taxeringsåret, eller, där räkenskapsår icke sammanfaller med kalenderår, det räkenskapsår, som gått till ända närmast före den 1 mars under taxeringsåret.

(Se vidare anvisningarna.)

Med *taxeringsår* förstås i denna lag det kalenderår, under vilket taxering i första instans verkställes, och med *beskattningsår* det kalenderår, som närmast föregått taxeringsåret, eller, där räkenskapsår icke sammanfaller med kalenderår (*brutet räkenskapsår*), det räkenskapsår, som gått till ända närmast före den 1 mars under taxeringsåret.

(Se vidare anvisningarna.)

25 §

1 mom. Vad som återstår av intäkt av annan fastighet, sedan avdrag enligt 25 § gjorts, utgör *netto*intäkt av annan fastighet.

26 §

1 mom. Vad som återstår av intäkt av annan fastighet, sedan avdrag enligt 25 § gjorts *och i förekommande fall hänsyn tagits till in- och utgående balans*, utgör *netto*intäkt av annan fastighet.

41 §³

Inkomst av jordbruksfastighet eller rörelse skall beräknas enligt

Inkomst av jordbruksfastighet eller rörelse skall beräknas enligt

¹ Senaste lydelse 1957:59.

³ Senaste lydelse 1972:741.

Nuvarande lydelse

bokföringsmässiga grunder, i den mån dessa icke stå i strid med särskilda bestämmelser i denna lag.

I andra fall än nu sagts skall intäkt anses hava åtnjutits det beskattningsår, under vilket intäkten blivit för den skattskyldige tillgänglig för lyftning, och skall utgift eller omkostnad anses belöpa på det beskattningsår, varunder utgiften betalats eller omkostnaden ägt rum. Sådan speciell skatt, avgift eller ränta, som ingår i slutlig eller tillkommande skatt enligt uppbördslagen, ävensom ränta å kvarstående skatt enligt samma lag anses dock belöpa på det beskattningsår då den slutliga eller tillkommande skatten påförts.

(Se vidare anvisningarna.)

Föreslagen lydelse

bokföringsmässiga grunder, i den mån dessa icke stå i strid med särskilda bestämmelser i denna lag. Även inkomst av annan fastighet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder i de fall som angivas i punkt 1 av anvisningarna.

Anvisningar till 3 §

I denna paragraf anges vad som avses med de i lagen använda beteckningarna "taxeringsår" och "beskattningsår".

Det kan stundom inträffa, att såsom beskattningsår skall räknas en kortare eller längre tid än 12 månader. Om nämligen en person börjar eller slutar näringsverksamhet under ett år, som eljest är att anse såsom beskattningsår, kommer hans första eller sista räkenskap att omfatta allenast den tid av samma år, varunder han drivit näringen, och denna tidsperiod skall i sådant fall anses såsom beskattningsår. En omläggning av räkenskapsåret kan dock föranleda, att ett visst beskattningsår blir längre eller kortare än 12 månader. Sker omläggningen på det sätt, att ett räkenskapsår förlänges att omfatta mer än 12 månader, kan det inträffa, att den skattskyldige ett år icke alls skall taxeras, liksom det vid omläggning genom förkortning av ett

I denna paragraf anges vad som avses med de i lagen använda beteckningarna "taxeringsår" och "beskattningsår". *Brutet räkenskapsår räknas som beskattningsår för viss förvärvskälla under förutsättning att inkomsten av förvärvskällan beräknas enligt bokföringsmässiga grunder i enlighet med bestämmelserna i 41 §. Som ytterligare förutsättning gäller*

a) i fråga om skattskyldig, som enligt 1 § bokföringslagen (1976:125) är bokföringsskyldig, att föreskrifterna i 12 § nämnda lag iakttagits;

b) i fråga om skattskyldig, som skall föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1951:793), att föreskrifterna i 11 § nämnda lag iakttagits; samt

c) i fråga om skattskyldig, som inte nämnts under a) eller b), att räkenskapsåret omfattar tiden den 1 maj–den 30 april, den 1 juli–den 30 juni eller den 1 september–den 31

Nuvarande lydelse

räkenskapsår kan hända, att den skattskyldige ett år skall taxeras för två beskattningsår, av vilka det senare är kortare än 12 månader.

Föreslagen lydelse

augusti.

Har skattskyldig, som avses i första stycket c), påbörjat eller upphört med verksamheten eller lagt om räkenskapsåret, skall räkenskapsåret utgöra beskattningsår utan hinder av att det omfattar annan tid än tolv månader. Räkenskapsår som utsträcker att omfatta längre tid än aderton månader skall dock inte i något fall räknas som beskattningsår. Inte heller skall räkenskapsår som lagts om till annan tid än kalenderår räknas som beskattningsår i annat fall än då omläggningen har skett för att få samma räkenskapsår för flera verksamheter.

Beskattningsåret, sådant det i denna paragraf bestämts, avser naturligtvis normala förhållanden. Uppkommer fråga om eftertaxering, kan beskattningsåret komma att ligga längre tillbaka i tiden. Beskattningsår blir i dylikt fall det år, som enligt huvudregeln skulle varit beskattningsår, om taxering skett i rätt tid.

till 18 §

2.⁴ Om flera fastigheter av annan fastighets natur i ägarens hand varit att anse som förvaltningsenhet, gäller därom vad ovan under punkt 1 är sagt angående jordbruksfastighet. Inkomsten av fastigheterna skall, om en förvaltningsenhet föreligger, redovisas såsom fluten ur en förvärvskälla. Såsom exempel på dylik förvaltningsenhet kan angivas villor å en brunns- eller badortsanläggning, sommarställen å en fastighet m. m. dyl. Likaledes torde fastighetsbolags fastighetsinnehav i regel utgöra en förvärvskälla. Av vikt är emellertid, att i nu nämnda fall kravet å fastighe-

2. Även i fråga om annan fastighet torde förvärvskälla i allmänhet sammanfalla med taxeringsenhet. Flera taxeringsenheter bildar dock i ägarens hand en förvärvskälla, om de brukas tillsammans som en förvaltningsenhet. Vid bedömande av frågan om flera taxeringsenheter skall anses som en förvaltningsenhet iakttages i tillämpliga delar vad som sagts ovan under punkt 1. Fastighetsbolags fastighetsinnehav torde i regel utgöra en förvaltningsenhet. Även t. ex. en enskild persons innehav av hyresfastigheter utgör en förvaltningsenhet, om fastigheterna, på sätt anges under

⁴ Senaste lydelse 1951:790.

Nuvarande lydelse

ternas karaktär av förvaltningsenhet upprätthålles.

Föreslagen lydelse

punkt 1, står under gemensam ledning, förvaltning och drift. Som exempel på förvaltningsenhet kan också nämnas villor på brunn- eller badortsanläggning och sommarställen på en fastighet.

Därest skattskyldig helt eller delvis använder egen fastighet i av honom bedriven rörelse, ingår hyresvärdet av fastigheten, i den mån den sålunda disponerats, i intäkten av rörelsen och skall följaktligen icke upptagas såsom intäkt av annan fastighet, liksom omkostnader och utgifter för sålunda använd fastighet eller del därav icke få avdragas från intäkt av annan fastighet.

till 24 §

10. Har inkomst av annan fastighet året före beskattningsåret beräknats enligt de grunder som anges i 41 § andra stycket men beräknas inkomsten för beskattningsåret enligt bokföringsmässiga grunder, följer av punkt 1 första stycket av anvisningarna till 41 § att den skattskyldige vid beräkning av nettointäkten för beskattningsåret inte skall upptaga värde av ingående skulder. Som ingående skuld skall dock upptagas

a) inkomst som har uppburits i slutet av det föregående året men, med stöd av bestämmelserna i punkt 2 första stycket av anvisningarna till 41 §, inte tagits till beskattning för det året, och

b) utgift som är obetald vid beskattningsårets ingång men, med stöd av bestämmelserna i andra stycket nämnda anvisningspunkt, dragits av vid beräkning av nettointäkten för det föregående året.

Beräknas intäkt av annan fastighet enligt 2 mom. men har intäkten för året före beskattningsåret beräknats enligt 1 mom. med tillämpning av

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

bokföringsmässiga grunder, skall som intäkt för beskattningsåret – utöver vad i 2 mom. anges – upptagas ett belopp motsvarande skillnaden mellan å ena sidan det lägsta av anskaffningsvärdet av fastighetens lager enligt senaste balansräkning och återanskaffningsvärdet av lagret på balansdagen samt å andra sidan det bokförda värdet av lagret enligt nämnda balansräkning.

till 25 §

7.⁶ Har skattskyldig under ett visst beskattningsår haft kostnader ej understigande 6 000 kronor för reparation och underhåll av fastighet, varav intäkterna beräknas enligt 24 § 1 mom., får han utan hinder av 41 § och punkt 2 av anvisningarna till samma paragraf efter eget val göra avdrag för kostnaderna vid taxering för beskattningsåret i fråga eller för något av de två närmast följande beskattningsåren. Avdraget får även fördelas mellan dessa tre år på sätt den skattskyldige önskar.

7. Har skattskyldig under ett visst beskattningsår haft kostnader ej understigande 6 000 kronor för reparation och underhåll av fastighet, varav intäkterna beräknas enligt 24 § 1 mom., får han utan hinder av 41 § efter eget val göra avdrag för kostnaderna vid taxering för beskattningsåret i fråga eller för något av de två närmast följande beskattningsåren. Avdraget får även fördelas mellan dessa tre år på sätt den skattskyldige önskar.

8. Har inkomst av annan fastighet året före beskattningsåret beräknats enligt de grunder som anges i 41 § andra stycket men beräknas inkomsten för beskattningsåret enligt bokföringsmässiga grunder, följer av punkt 1 första stycket av anvisningarna till 41 § att den skattskyldige vid beräkning av nettointäkten för beskattningsåret inte skall upptaga värde av ingående lager och fordringar. Som ingående fordran skall dock upptagas

⁶ Senaste lydelse 1969:363.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

a) inkomst som blir tillgänglig för lyftning i början av beskattningsåret men, med stöd av bestämmelserna i punkt 2 första stycket av anvisningarna till 41 §, tagits till beskattning för det föregående året, och

b) utgift som har betalats i slutet av det föregående året men, med stöd av bestämmelserna i andra stycket nämnda anvisningspunkt, inte dragits av vid beräkning av nettointäkten för det året.

Beräknas intäkt av annan fastighet enligt 24 § 2 mom. men har intäkten för året före beskattningsåret beräknats enligt 24 § 1 mom. med tillämpning av bokföringsmässiga grunder, skall avdrag för beskattningsåret medges för gäldränta, som har betalats det föregående året men upptagits som utgående fordran för det året, medan å andra sidan avdrag inte skall medges för gäldränta som betalas under beskattningsåret men har redovisats som utgående skuld för det föregående året.

9. Bestämmelserna i punkt 10 av anvisningarna till 29 § om driftförlust och kapitalförlust i rörelse gäller i tillämpliga delar beträffande annan fastighet varav inkomsten beräknas enligt bokföringsmässiga grunder.

till 36 §

till 41 §

1.⁸ Inkomst av jordbruksfastighet eller rörelse skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Hänsyn

1. Inkomst av jordbruksfastighet eller rörelse skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. *Inkomst*

⁸Senaste lydelse 1977:1172.

Nuvarande lydelse

skall därför tagas till in- och utgående lager av varor, däri inbegripet djur, råmaterial, hel- och halvfabrikat m. m., samt till fordringar och skulder. Som värde av ingående lager, fordringar och skulder skall därvid upptagas värdet av närmast föregående beskattningsårs utgående lager, fordringar och skulder. Bestämmelserna i 41 § om lager få i varvsrörelse tillämpas även i fråga om skepp eller skeppsbygge, på vilket den skattskyldige utfört eller avser att utföra arbete i icke oväsentlig omfattning, utan hinder av att den skattskyldige avyttrat skeppet eller bygget. Vad nu föreskrivits gäller dock endast intill dess skeppet eller skeppsbygget levererats till förvärvaren. Vad som avses med skepp framgår av sjölagen (1891:35 s. 1).

Föreslagen lydelse

av annan fastighet som avses i 24 § 1 mom. får beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Har inkomst av annan fastighet för visst beskattningsår beräknats enligt bokföringsmässiga grunder, skall inkomsten även för nästföljande beskattningsår beräknas enligt sådana grunder om bestämmelserna i 24 § 1 mom. är tillämpliga det året. Vid inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder tages hänsyn till in- och utgående lager av varor, däri inbegripet djur, råmaterial, hel- och halvfabrikat m. m., samt till fordringar och skulder. Som värde av ingående lager, fordringar och skulder skall därvid upptagas värdet av närmast föregående beskattningsårs utgående lager, fordringar och skulder. Bestämmelserna i 41 § om lager få i varvsrörelse tillämpas även i fråga om skepp eller skeppsbygge, på vilket den skattskyldige utfört eller avser att utföra arbete i icke oväsentlig omfattning, utan hinder av att den skattskyldige avyttrat skeppet eller bygget. Vad nu föreskrivits gäller dock endast intill dess skeppet eller skeppsbygget levererats till förvärvaren. Vad som avses med skepp framgår av sjölagen (1891:35 s. 1).

För skattskyldig, som haft ordnad bokföring, skall beräkningen av inkomst ske på grundval av hans bokföring med iakttagande av följande.

Därest vinstresultatet påverkats därav, att bland intäkter upptagits sådana intäkter, vilka icke skola beskattas såsom inkomst, eller uteslutits intäkt, som skolat medräknas, eller bland utgifterna avförts sådana poster, för vilka vid inkomstberäkningen avdrag icke får ske, skall företagas erforderlig justering av det bokföringsmässiga vinstresultatet till överensstämmelse med en inkomstberäkning enligt de i denna lag stadgade grunder.

Den i räkenskaperna gjorda värdesättningen å tillgångar avsedda för omsättning eller förbrukning (lager) skall vid inkomstberäkningen godtagas.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

därest denna värdesättning icke står i strid med vad som nedan sägs.

Lagret vid beskattningsårets utgång får icke upptagas till lägre belopp än fyrtio procent av lagrets anskaffningsvärde eller, om återanskaffningsvärdet på balansdagen är lägre, sistnämnda värde, i förekommande fall efter avdrag för inkurans. Dock får lager av djur på jordbruksfastighet eller i renkötselrörelse icke upptagas till lägre belopp än fyrtio procent av de värden som riksskatteverket fastställer för olika slag av djur i skilda åldersgrupper på grundval av genomsnittspriserna på dessa djurslag under en period av tolv månader närmast före den 1 oktober beskattningsåret. Om sådant värde icke fastställts, t. ex. i fråga om särskilt dyrbara avelsdjur, får djuret upptagas lägst till fyrtio procent av allmänna saluvärdet.

Därest värdet å lagret, beräknat till anskaffnings- eller återanskaffningsvärdet och i förekommande fall efter avdrag för inkurans, uppgår till lägre belopp än som motsvarar medeltalet av värdena å lagren vid utgången av de två närmast föregående beskattningsåren (jämförelseåren), må lagret vid beskattningsårets utgång i stället upptagas till lägst ett belopp motsvarande förstnämnda värde å detta lager efter avdrag med sextio procent av sagda medeltalsvärde. Därvid skola såsom värden å lagren vid jämförelseårens utgång hava upptagits anskaffningsvärdena eller, därest återanskaffningsvärdena å balansdagarna i fråga varit lägre, sistnämnda värden, i förekommande fall efter avdrag för inkurans. I fråga om djur på jordbruksfastighet eller i renkötselrörelse gäller dock att värdet av djuren skall hava upptagits till fulla det värde som riksskatteverket fastställt enligt föregående stycke eller till fulla allmänna saluvärdet. Föreligger sådant fall att sextio procent av nyssnämnda medeltalsvärde övestiger värdet av lagret vid beskattningsårets utgång, må avdrag åtnjutas jämväl för det överskjutande beloppet, därest en häremot svarande avsättning i räkenskaperna gjorts till lagerregleringskonto. Då avdrag för sådan avsättning medgivits, skall avsättningen återföras till beskattning nästföljande beskattningsår, därvid frågan om avdrag för förnyad avsättning till dylikt konto får prövas enligt bestämmelserna ovan. Ingå i lagret råvaror eller stapelvaror, må lagret av sådana varor eller del därav upptagas till lägst sjuttio procent av värdet å tillgångarna i fråga beräknat efter lägsta marknadspris under beskattningsåret eller under något av de närmast föregående nio beskattningsåren. Därest sist angivna grund för värdering av varulagret eller del därav tillämpats, skall vad ovan sägs om värdering med hänsyn tagen till medeltalet av värdena å lagren vid utgången av de två närmast föregående beskattningsåren icke gälla.

Utan avseende å vad förut stadgats angående den lägsta värdesättning å lagret, som vid inkomstberäkningen kan godtagas, må det lägre värde å lagret godtagas som skattskyldig med hänsyn till föreliggande risk för prisfall visar vara påkallat.

Vad i femte och sjätte styckena här ovan sägs angående det lägsta värde å

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

skattskyldigs varulager, som må vid inkomstberäkningen godtagas, har icke avseende å penningförvaltande företags och försäkringsföretags placeringar av förvaltrade medel i aktier, obligationer, lånefordringar m. m. eller å skattskyldigs lager av fastigheter och liknande tillgångar beträffande vilka en sådan värdesättning finnes icke vara godtagbar. Värdet å lager av nu avsedda tillgångar skall upptagas till vad som med hänsyn till risk för förlust, prisfall m. m. framstår såsom skäligt.

Förvärvas aktie i svenskt aktiebolag av skattskyldig, som driver bank- eller annan penningrörelse eller försäkringsrörelse, eller av annan skattskyldig, för vilken aktien utgör varulagertillgång, och är det icke uppenbart att den skattskyldige därigenom erhåller tillgång av verkligt och särskilt värde för honom med hänsyn till hans rörelse, må sådan nedgång i aktiens värde som beror på utdelning till den skattskyldige av medel, vilka vid förvärvet funnos hos det utdelande bolaget och icke motsvara tillskjutet belopp, ej föranleda att aktien vid inkomstberäkningen för den skattskyldige upptages till lägre belopp än som motsvarar hans anskaffningskostnad för aktien. Har denna, innan sådan utdelning skett, upptagits till lägre belopp än den skattskyldiges anskaffningskostnad, må aktien vid utgången av det beskattningsår, varunder utdelningen äger rum, icke upptagas till lägre belopp än aktiens värde i beskattningshänseende vid ingången av samma år med tillägg av ett belopp, som motsvarar skillnaden mellan den skattskyldiges anskaffningskostnad för aktien och nämnda värde, dock högst av det utdelade beloppet. Sker utdelning utan att det värde för aktien, som ligger till grund för beräkningen av den skattskyldiges inkomst, påverkas och medför detta att den skattskyldige efter överlåtelse av aktien eller upplösning av bolaget redovisar förlust, skall därifrån avräknas det belopp som motsvarar utdelningen. Utdelning som avses i detta stycke anses i första hand gälla andra medel än sådana som motsvara tillskjutet belopp. Vad som sägs om aktie i detta stycke äger motsvarande tillämpning på andel i ekonomisk förening. Med tillskjutet belopp avses därvid inbetald insats.

Avdrag för inkurans må icke medgivas med större belopp än vad den skattskyldige enligt vid självdeklarationen fogad utredning visar svara mot den konstaterade värdenedgången å lagret å balansdagen. Oaktat vad nu sagts må dock avdrag för inkurans medgivas med fem procent av det lägsta utav lagrets anskaffnings- och återanskaffningsvärden, därest detta ej framstår såsom uppenbart opåkallat, eller med det högre procenttal därav som riksskatteverket kan hava för lagren inom vissa branscher eller hos vissa grupper av skattskyldiga angivit.

Vid bestämmandet av lagrets anskaffningsvärde skall så anses som om de lagertillgångar, vilka kvarligga i lagret vid beskattningsårets utgång, äro de senaste av den skattskyldige anskaffade eller av honom tillverkade. För tillgångar, som den skattskyldige framställt eller bearbetat, skola såsom

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

anskaffningsvärde anses direkta tillverkningskostnader (materialkostnader och arbetslöner) ökade med ett tillägg som motsvarar vad som av de indirekta tillverkningskostnaderna skäligen belöper å nu ifrågavarande tillgångar, därvid hänsyn dock icke behöver tagas till ränta å eget kapital.

Nedskrivning av värdet å rättigheter till leverans av lagertillgångar enligt ej fullgjorda köpekontrakt må godkännas endast i den mån det visas, att inköpspriset för tillgångar av samma slag å balansdagen understiger det kontraherade priset, eller det göres sannolikt, att dylikt prisfall kommer att inträffa innan tillgångarna levereras eller av den skattskyldige i oförändrat eller förädlad skick försäljas. Beträffande värdet å rättigheter till leverans av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier enligt ej fullgjorda köpekontrakt må nedskrivning av värdet därå godkännas endast i den mån den skattskyldige visar, att inköpspriset för tillgångar av samma slag å balansdagen understiger det kontraherade priset, eller det göres sannolikt, att dylikt prisfall kommer att inträffa innan tillgångarna levereras.

Vad här är stadgat gäller särskilt då fråga är om bestämmandet av det år, varunder en inkomst skall anses hava åtnjutits eller en utgift skall anses hava ägt rum. I sistnämnda avseende gäller alltså, att inkomst skall anses hava åtnjutits under det år, då densamma enligt allmänt vedertagen köpmannased eller enligt vad som beträffande jordbruk är allmänt brukligt bör i räkenskaperna uppföras såsom inkomstpost, även om den ännu icke av den skattskyldige uppburits i kontanta penningar eller eljest kommit honom tillhanda t. ex. i form av levererade varor, fullgjorda prestationer eller på annat härmed jämförligt sätt. Vad sålunda gäller i fråga om inkomstposterna har motsvarande tillämpning i fråga om utgiftsposterna. Avdrag för tantiem eller liknande ersättning från fåmansföretag till företagsledare eller honom närstående person får dock åtnjutas först under det år då ersättningen har utbetalats eller blivit tillgänglig för lyftning. I fråga om tiden för inkomst- och utgiftsposters upptagande enligt bokföringsmässiga grunder tillämpas i allmänhet det förfaringssättet, att fordringar uppföras såsom inkomst under det år, då de uppkomma, och att ränteintäkter hänförs till inkomsten för det år, på vilket de belöpa, i bägge fallen oberoende av huruvida de verkligen influtit under nämnda år eller icke. Å andra sidan läser det vara vedertaget, att förskottsvis influtna räntor, som till större eller mindre del belöpa å ett kommande år, till denna del bokföringsmässigt hänförs till det sistnämnda årets inkomst. Avdrag för ränta på lån ur statens lånefond för lån med uppskjuten ränta åtnjutes för det år då räntan har betalats.

Har avverkningsrätt till skog upplåtits mot betalning, som skall erläggas under loppet av flera år, må såsom intäkt för varje år upptagas den del av köpeskillingen, som under samma år influtit. Avdrag för minskning i ingående virkesförråd m. m., vartill upplåtaren kan vara berättigad, fördelas därvid på de särskilda åren i förhållande till den under varje år influtna likviden.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

I fråga om avdrag för kostnader för reparation och underhåll av fastighet varav intäkterna beräknas enligt 24 § 1 mom. gäller även punkt 7 av anvisningarna till 25 §.

Om beskattningsmyndighet, med frångående av den skattskyldiges på hans räkenskaper grundade inkomstberäkning, såsom inkomst för ett år beskattat vinst, som enligt de vid bokföringen tillämpade grunderna först ett senare år framkommer såsom bokföringsmässig vinst, skall vid inkomstberäkningen för det följande år, då vinsten i bokföringen kommer till synes, det sistnämnda årets i bokföringen redovisade vinstresultat med hänsyn härtill justeras på sådant sätt, att den redan beskattade vinsten icke för det året ånyo tages till beskattning.

Motsvarande gäller för det fall, att beskattningsmyndighet ansett förlust, av beskaffenhet att avdrag därför får ske, icke böra beaktas vid inkomstberäkningen för det år, under vilket den kommit till synes i räkenskaperna, eller beskattningsmyndighet eljest något år frångått den skattskyldiges bokföring i avseende, som kan hava inflytande på följande års inkomstberäkning.

2.⁹ I fråga om annan förvärvskälla än jordbruksfastighet eller rörelse gäller såsom allmän regel, att inkomst skall anses hava åtnjutits under det år, då densamma från den skattskyldiges synpunkt är att anse såsom verkligen förvärvad och till sitt belopp känd. Detta är framför allt förhållandet, då inkomsten av den skattskyldige uppburits eller blivit för honom tillgänglig för lyftning eller, såsom i fråga om bostadsförmån och andra förmåner in natura, då den på annat sätt kommit den skattskyldige till godo, detta oberoende av huruvida inkomsten intjänats under året eller tidigare. Vissa intäkter, t. ex. av tjänst, ränta å i bank eller annan penninginrättning inestående medel o.s.v., kunna dock hänföras till nästföregående års inkomst, churu de icke uppburits

2. I fråga om annan förvärvskälla än jordbruksfastighet, *annan fastighet varav inkomsten beräknas enligt bokföringsmässiga grunder* eller rörelse gäller såsom allmän regel, att inkomst skall anses hava åtnjutits under det år, då densamma från den skattskyldiges synpunkt är att anse såsom verkligen förvärvad och till sitt belopp känd. Detta är framför allt förhållandet då inkomsten av den skattskyldige uppburits eller blivit för honom tillgänglig för lyftning eller, såsom i fråga om bostadsförmån och andra förmåner in natura, då den på annat sätt kommit den skattskyldige till godo, detta oberoende av huruvida inkomsten intjänats under året eller tidigare. Vissa intäkter, t. ex. av tjänst, ränta å i bank eller annan penninginrättning inestående medel o.s.v., kunna

⁹Senaste lydelse 1972:741.

Nuvarande lydelse

eller varit tillgängliga för lyftning förrän efter nämnda års utgång. Förutsättningen härför är emellertid, att de intjänats under beskattningsåret och uppburits eller blivit för lyftning tillgängliga omedelbart efter det årets utgång eller i varje fall så tidigt under nästföljande år, att de praktiskt taget kunna hänföras till inkomsten under beskattningsåret. Likaledes böra vissa intäkter, t. ex. hyror av en hyresfastighet, vilka influtit redan före beskattningsårets ingång, hänföras till nämnda års inkomst, därest de avse beskattningsåret eller del därav samt influtit omedelbart före årets ingång.

Föreslagen lydelse

dock hänföras till nästföregående års inkomst, ehuru de icke uppburits eller varit tillgängliga för lyftning förrän efter nämnda års utgång. Förutsättningen härför är emellertid, att de intjänats under beskattningsåret och uppburits eller blivit för lyftning tillgängliga omedelbart efter det årets utgång eller i varje fall så tidigt under nästföljande år, att de praktiskt taget kunna hänföras till inkomsten under beskattningsåret. Likaledes böra vissa intäkter, t. ex. hyror av en hyresfastighet, vilka influtit redan före beskattningsårets ingång, hänföras till nämnda års inkomst, därest de avse beskattningsåret eller del därav samt influtit omedelbart före årets ingång.

Å andra sidan skola utgifterna och omkostnaderna för inkomstförvärvet avdragas från intäkten under det år, då de verkligen blivit av den skattskyldige bestridda, även om de avse inkomst, som tidigare förvärvats eller först under ett senare år beräknas inflyta. Även här gäller, att en utgift, som verkställts under året före eller efter beskattningsåret, kan vara att praktiskt taget hänföra till utgift under beskattningsåret. Så kan exempelvis, om ränta å en i en hyresfastighet in-tecknad skuld erlagts omedelbart efter beskattningsårets utgång, räntan vara att anse såsom utgift under beskattningsåret, nämligen för det fall, att räntan hänför sig till beskattningsåret. Om avdrag för kostnader för reparation och underhåll av sådan fastighet, varav intäkterna beräknas enligt 24 § 1 mom., gäller även punkt 7 av anvisningarna till 25 §. I fråga om avdrag för utgifter, som hänföra sig till realisationsvinst, gälla särskilda bestämmelser (jfr anvisningarna till 36 § punkt 1).

I enlighet härmed skola fordringar för utfört arbete räknas såsom intäkt för det år, varunder de inflyta, och utgifter, vilka icke omedelbart guldits, avräknas från intäkterna för det år, varunder de betalas. Ränta å penningar, som innestå i bank å sådan räkning, å vilken räntan gottskrives insättaren per den 31 december, anses såsom nämnda dag influten intäkt, medan däremot ränta å penningar, som innestå å annan räkning, räknas såsom inkomst för det år, då räntan förfaller till betalning, även om räntan till någon del belöpt å ett tidigare eller senare år. Om någon upplåtit avverkningsrätt till skog mot betalning, som skall erläggas under loppet av flera år, skall såsom intäkt för varje år upptagas den del av köpeskillingen, som under samma år influtit.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

Avdrag för minskning i ingående virkesförråd m. m., vartill upplåtare kan vara berättigad, fördelas därvid på de särskilda åren i förhållande till den under varje år influtna likviden. Detsamma gäller i tillämpliga delar i fråga om annan terminsvis inflytande intäkt i egentlig mening. Är åter fråga om intäkt, vilken icke regelmässigt är att anse såsom skattepliktig – exempelvis köpeskillning vid icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom – men vilken i förekommande fall under härför stadgade förutsättningar skall beskattas såsom realisationsvinst, är det utan betydelse, om köpeskillingen eller ersättningen skall erläggas på en gång eller i särskilda terminer. Så skall realisationsvinst respektive realisationsförlust beräknas med hänsyn till köpeskillingens totala belopp, oavsett om detta skall betalas på en gång eller terminsvis.

Denna lag träder i kraft två veckor efter den dag, då lagen enligt uppgift på den har utkommit från trycket i Svensk författningssamling.

1. De nya bestämmelserna i 25 § 1 mom. och 2 mom., punkt 2 a och punkt 7 andra stycket av anvisningarna till 25 § samt punkt 2 a av anvisningarna till 36 § tillämpas beträffande ombyggnadsarbete och energibesparande åtgärder för vilka preliminärt lånebeslut har meddelats efter utgången av år 1978.

2. I övrigt tillämpas de nya bestämmelserna första gången vid 1979 års taxering.

1 Inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder m m.

1.1 Inledning

Enligt den nya bokföringslagen (1976:125), BFL, är enskild person som hyr ut byggnad eller del av byggnad bokföringsskyldig, om verksamheten är att anse som hotell- eller pensionatrörelse eller omfattar mer än två lägenheter som regelmässigt hyrs ut och inte utgör del av egen bostad. Vid inkomstbeskattningen gäller däremot att inkomst av annan fastighet fortfarande skall beräknas enligt den s. k. kontantprincipen. Denna princip innebär att inkomster i regel skall tas till beskattning det beskattningsår då de har uppburits eller har blivit tillgängliga för lyftning och att utgifter skall dras av det beskattningsår då de har betalats. Kontantprincipen tillämpas både när beskattning sker enligt den schablon som är tillämplig på det stora flertalet en- och tvåfamiljsfastigheter (schablonmetoden) och när beskattningen baseras på fastighetens verkliga intäkter och kostnader (konventionell metod).

Med hänvisning till BFL:s bestämmelser om fastighetsägares bokföringsskyldighet har riksskatteverket (RSV) i en framställning till budgetdepartementet föreslagit att alla fastighetsägare, som har att redovisa inkomst av annan fastighet enligt konventionell metod, skall åläggas att beräkna inkomsten enligt bokföringsmässiga grunder i stället för enligt kontantprincipen. Vidare har RSV föreslagit att bestämmelserna om brutet räakenskapsår i 3 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, skall anpassas till reglerna om räakenskapsår i BFL.

Efter remiss har yttranden över RSV:s framställning avgetts av kammarrätterna i Stockholm och Jönköping, länsstyrelserna i Stockholms, Malmöhus samt Göteborgs och Bohus län, Bokföringsnämnden, Föreningen auktoriserade revisorer, Hyresgästernas riksförbund, Hyresgästernas spar-kasse- och byggnadsföreningars riksförbund u. p. a., Lantbrukarnas riksförbund (LRF), Näringslivets byggnadsdelegation, Stockholms bostadsföreningars centralförening, Stockholms Kooperativa Bostadsförening, Svenska byggnadsentreprenörföreningen, Svenska riksbyggen, Sveriges Advokat-samfund, Sveriges allmännyttiga bostadsföretag, Sveriges fastighetsägareförbund, Sveriges industriförbund, Sveriges villaägareförbund och Taxerings-nämndsordförandenas riksförbund. LRF hänvisar i sitt yttrande till utlåtande av Lantbrukarnas skattedelegation.

Vid remissbehandlingen har RSV:s förslag tillstyrkts av vissa remissinstanser medan andra har ställt sig mer kritiska till förslaget. Kritiken har främst avsett den föreslagna avgränsningen av den krets av fastighetsägare som skulle bli skyldiga att tillämpa bokföringsmässiga grunder vid inkomstberäkningen. Kritikerna har framhållit att förslaget skulle innebära att många fastighetsägare, som inte är bokföringsskyldiga enligt civilrättsliga regler, ändå skulle bli skyldiga att vid beskattningen tillämpa bokföringsmässiga grunder. Man har befarat att en sådan skyldighet i många fall skulle upplevas som onödigt betungande. Några remissinstanser har också framfört

önskemål om att reglerna för beskattning av inkomst av annan fastighet skall ändras i andra avseenden än RSV har föreslagit. Man har sålunda begärt bl. a. en utvidgning av begreppet förvärvskälla i inkomstslaget annan fastighet samt ändring av reglerna om avdrag för värdeminskning av lösa inventarier och värdeminskning vid utnyttjande av naturtillgång.

Den kritik som har framförts vid remissbehandlingen har gett anledning att överväga om det är möjligt att göra en annan avgränsning av den krets av fastighetsägare som skall tillämpa bokföringsmässiga grunder. I det följande diskuteras detta avgränsningsproblem och andra frågor som rör övergången till inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder. Även frågorna om utvidgning av förvärvskälsbegreppet och rätten att använda brutet räkningsår kommer att tas upp. Av skäl som redovisas i avsnitt 1.5.1 behandlas däremot inte de övriga frågor som har väckts vid remissbehandlingen.

1.2 Gällande regler

1.2.1 Skatteregler

Begreppet fastighet har inom skatterätten i princip samma innebörd som inom civilrätten. En fastighet utgör i beskattningshänseende antingen jordbruksfastighet eller annan fastighet. Beskattningens naturen bestäms vid fastighetstaxeringen.

Vid fastighetstaxeringen utgör i allmänhet varje registerfastighet en taxeringsenhet (8 § 2 mom. första stycket KL). I vissa fall skall dock del av registerfastighet utgöra taxeringsenhet eller flera registerfastigheter sammanföras till en taxeringsenhet. Beträffande annan fastighet gäller sålunda att flera fastigheter som ägs av samma person skall sammanföras till en taxeringsenhet, om fastigheterna gränsar till varandra och används på likartat sätt samt står under gemensam förvaltning (8 § 2 mom. fjärde stycket KL). Inom planlagt område bör dock endast fastigheter inom ett kvarter eller motsvarande sammanföras till en taxeringsenhet, medan å andra sidan fastigheter utanför planlagt område kan sammanföras även om de skiljs åt av mark som används för väg eller annat kommunikationsändamål (punkt 4 av anvisningarna till 8 § KL). En grundläggande förutsättning för att flera markområden skall få sammanföras till en taxeringsenhet är vidare enligt 8 § 2 mom. sjätte stycket KL att fastigheterna är belägna i samma kommun.

I de olika inkomstslagen skall inkomsten av varje särskild förvärvskälla beräknas för sig (17 § andra stycket KL). Enligt 18 § KL gäller i fråga om såväl jordbruksfastighet som annan fastighet att man som särskild förvärvskälla skall behandla varje fastighet, fastighetsdel eller komplex av fastigheter, som är att anse som en *förvaltningsenhet*. Till den del annan fastighet ingår i rörelse som ägaren bedriver skall den dock anses tillhöra förvärvskällan rörelse.

I punkterna 1 och 2 av anvisningarna till 18 § KL finns närmare föreskrifter om hur begreppet förvaltningsenhet skall tolkas. Punkt 1 avser jordbruks-

fastighet. Där anges till en början att förvärvskälla i allmänhet torde sammanfalla med taxeringsenhet. Därefter lämnas föreskrifter om i vilka fall flera taxeringsenheter skall anses bilda en enda förvärvskälla. Som allmän förutsättning anges att fastigheterna (taxeringsenheterna) skall stå under överinseende av den gemensamme innehavaren eller dennes representant och att de dessutom skall stå under gemensam förvaltning och drift på sådant sätt att de ekonomiskt sett framträder som en naturlig enhet. I ett exempel, som avser flera hemman på ett större gods, understryks att fastigheterna i ägarens hand skall bilda ett verkligt driftkomplex som inte bara har gemensam central ledning utan även gemensam förvaltning eller andra gemensamma driftkostnader. Slutligen innehåller anvisningspunkten 1 en hänvisning till 56 § KL såvitt avser den kommunala fördelningen av inkomst av sådan förvärvskälla som består av fastigheter belägna inom olika kommuner.

I punkt 2 av anvisningarna till 18 § KL – som avser annan fastighet – görs i första hand en hänvisning till bestämmelserna i punkt 1. Hänvisningen har följande lydelse: "Om flera fastigheter av annan fastighets natur i ägarens hand har varit att anse som förvaltningsenhet, gäller därom vad ovan under punkt 1 är sagt angående jordbruksfastighet." Som exempel på förvaltningsenhet nämns villor på en brunns- eller badortsanläggning och sommarställen på en fastighet. Vidare anges att fastighetsbolags fastighetsinnehav i regel torde utgöra en förvärvskälla. Det understryks slutligen att det är av vikt att kravet på fastigheternas karaktär av förvaltningsenhet upprätthålls i nämnda fall.

Tolkningen och tillämpningen av de här återgivna bestämmelserna i punkt 2 av anvisningarna till 18 § KL har skiftat. Detta kan bero bl. a. på att innebörden av hänvisningen till anvisningspunkt 1 är oklar. Som huvudregel torde dock beträffande annan fastighet – liksom i fråga om jordbruksfastighet – gälla att förvärvskälla sammanfaller med taxeringsenhet. När det gäller frågan om två eller flera taxeringsenheter skall kunna behandlas som en enda förvärvskälla synes praxis under de senaste två årtiondena ha slagit in på en restriktiv linje. I regel har man medgett att skilda taxeringsenheter sammanförs till en förvärvskälla bara i de fall som uttryckligen anges i punkt 2 (villor på brunns- eller badortsanläggning, sommarvillor på en fastighet och fastighetsbolagens fastigheter). Hyresfastigheter som tillhör t. ex. en stiftelse eller en fysisk person har således i regel inte fått behandlas som en förvärvskälla. En viss uppmjukning har möjligen skett de allra senaste åren: se avgöranden av kammarrätten i Stockholm i RRK 1974 K 1:74 (byggmästares innehav av hyresfastigheter i flera kommuner) och 1975 K 1:13 (hyresfastigheter tillhöriga Stockholms universitet). Mer utförliga hänvisningar till rättspraxis finns i K G A Sandström, Beskattning av inkomst av hyresfastighet, s. 17 ff, och i det försträdda RRK-referatet.

Inkomst av annan fastighet beräknas antingen enligt schablon eller enligt s. k. konventionell metod.

Schablonmetoden tillämpas dels för fastighet som är inrättad till bostad åt en eller två familjer med personliga tjänare (24 § 2 mom. första stycket KL), dels för fastighet som tillhör bostadsförening, bostadsaktiebolag eller allmännyttigt bostadsföretag (24 § 3 mom. första och andra styckena KL). Om enfamiljs- eller tvåfamiljsfastighet i inte bara ringa omfattning brukar utnyttjas i förvärvssyfte på annat sätt än för uthyrning till stadigvarande bostad eller som bostad för ägaren, skall *schablonmetoden* dock inte tillämpas (24 § 2 mom. sista stycket KL). En fastighet anses ha utnyttjats i bara ringa omfattning för ändamål som diskvalificerar från tillämpning av *schablonmetoden*, om den årliga bruttointäkten vid sådant nyttjande av fastigheten uppgår till högst 2 400 kr. eller överstiger detta belopp men inte 2 % av fastighetens taxeringsvärde. Frågan om en fastighet skall anses inrättad som bostad åt en eller två familjer bedöms med hänsyn till förhållandena vid beskattningsårets utgång.

Om *schablonmetoden* tillämpas skall viss procent av fastighetens taxeringsvärde tas upp som intäkt, medan avdrag får göras bara för ränta på lånat kapital som nedlagts i fastigheten och för tomträttsavgäld eller liknande avgäld. Härtill kommer ett extra avdrag på 1 000 kr. i vissa fall.

För alla fastigheter som inte *schablonbeskattas* sker inkomstberäkningen enligt *konventionell metod*. Metoden tillämpas således bl. a. för privatägda hyresfastigheter, obebyggda tomter och fastigheter på vilka en- och tvåfamiljsvillor är under uppförande men inte har hunnit färdigställas vid beskattningsårets utgång.

Vid tillämpning av *konventionell metod* skall enligt 24 § 1 mom. KL som intäkt tas upp vad som har kommit ägaren till godo av fastigheten, t. ex. hyresvärdet av lägenhet som ägaren har använt som bostad för sig och sin familj, hyra eller annan ersättning för uthyrd fastighet eller fastighetsdel, intäkt genom försäljning eller annat tillgodogörande av fastighetens alster eller naturtillgångar samt avgäld m. m. som har influtit från fastigheten. Ersättning på grund av skadeförsäkring utgör intäkt av annan fastighet i den mån köpeskilling, som skulle ha influtit om den försäkrade egendomen hade sålts, hade utgjort intäkt av annan fastighet eller i den mån ersättningen i övrigt motsvarar sådan skattepliktig intäkt eller avdragsgill omkostnad som är hänförlig till förvärvskällan.

Om fastigheten helt eller delvis används i ägarens rörelse, skall hyresvärdet för den del som används i rörelsen inte tas upp som intäkt. Eftersom värdet inte får dras av som omkostnad i rörelsen, kommer avkastningen av den i rörelsen ingående fastighetsdelen till synes som en del av rörelseinkomsten (punkt 1 av anvisningarna till 29 §).

Enligt 25 § 1 mom. första stycket KL får vid tillämpning av *konventionell metod* göras avdrag för omkostnader för fastigheten, t. ex. brandförsäkringspremier, ersättning till vicevärd, portvakt m. fl., kostnader för reparationer och underhåll, värdeminskning av byggnad och vissa inventarier samt ränta på lånat kapital som är nedlagt i fastigheten.

Närmare bestämmelser om *värdeminskningsavdrag för byggnad* finns i punkt 2 a av anvisningarna till 25 § KL. Nu gällande bestämmelser tillkom genom lagstiftning år 1969 (prop. 1969:100, BeU 1969:45, rskr 233, SFS 1969:363). Att andra regler kan tillämpas beträffande fastighet som hyrs ut för rörelseändamål framgår av punkt 3 av anvisningarna till samma paragraf.

Värdeminskningsavdrag beräknas enligt avskrivningsplan på byggnadens anskaffningsvärde. Som anskaffningsvärde anses den verkliga kostnaden för byggnadens anskaffande. Om byggnadens ägare uppfört fastigheten, utgörs anskaffningsvärdet av den totala byggnadskostnaden samt kostnader för parkeringsplatser, planteringar och andra jämförliga anordningar som har anlagts på fastigheten. Även rivningskostnad får inräknas i anskaffningsvärdet om rivningen kan anses ha varit betingad av och skett i nära anslutning till nybyggnaden. Likaså kan evakueringskostnader få medräknas i anskaffningsvärdet (prop. 1969:100, s. 137). Förvärvas byggnad genom köp, byte eller jämförligt fång utgör köpeskillingen anskaffningsvärde. Förvärvas byggnaden tillsammans med marken utgör anskaffningsvärdet för byggnaden lika stor del av den totala köpeskillingen 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 anskaffningsvärdet för byggnaden jämkas.

Förvärvas byggnad på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång utgör anskaffningsvärdet vad som i beskattningshänseende kvarstår oavskrivet för överlåtaren. Motsvarande gäller om moderbolag vid fusion med helägt dotterbolag övertar byggnad.

Det årliga värdeminskningsavdraget beräknas efter 1,5 % av anskaffningsvärdet för byggnad av sten, tegel, betong eller jämförligt material och efter 1,75 % för byggnad av trä. Avdraget får dock beräknas efter högre procenttal om särskilda omständigheter motiverar det.

Värdeminskningsavdrag som inte kan utnyttjas under visst beskattningsår får inte förskjutas till efterföljande år. Underskott som uppkommer genom värdeminskningsavdrag kan dock enligt lagen (1960:63) om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst utnyttjas som förlustavdrag mot vinster under senare år. Rätt till avdrag för oavskrivet belopp då byggnad rivs (utrangeringsavdrag) föreligger inte.

När det gäller *avskrivning på inventarier* måste man skilja mellan inventarier som utgör tillbehör till byggnaden och andra inventarier. Som byggnadstillbehör räknas dels fast inredning (fasta inventarier), dels annat varmed byggnaden har blivit försedd om det är ägnat till stadigvarande bruk för byggnaden (lösa inventarier).

Avdrag för värdeminskning av inventarier som utgör byggnadstillbehör ingår enligt huvudregeln i värdeminskningsavdraget för själva byggnaden. Byts en sådan tillgång ut, kan avdrag för kostnaden för ersättningsanskaffningen erhållas enligt de regler som gäller för reparationskostnader.

Enligt punkt 2 b av anvisningarna till 25 § KL kan avdrag för värdeminskning av värmepannor, hissmaskinerier och jämförlig maskinell utrustning vars värde ingår i det taxerade byggnadsvärdet medges enligt särskild avskrivningsplan efter högre procenttal än för byggnaden i övrigt. Värdeminskningensavdraget beräknas på utrustningens anskaffningsvärde. Avskrivs maskinell utrustning enligt särskild plan skall underlaget för beräkning av värdeminskningensavdrag för byggnaden minskas i motsvarande mån. Om utrustningen på grund av skada eller förslitning måste bytas ut, medges inte avdrag för kostnaden för ersättningsanskaffningen på annat sätt än genom värdeminskningensavdrag. Utrangeringsavdrag kan dock medges för oavskriven del av anskaffningsvärdet för den utbytta utrustningen.

Enligt punkt 2 b tredje stycket av anvisningarna till 25 § KL medges avdrag för årlig värdeminskning enligt särskild avskrivningsplan även beträffande lösa inventarier. Utrangeras sådant inventarium, får avdrag ske för oavskriven del av anskaffningsvärdet. Dessa bestämmelser har tolkats på olika sätt. En uppfattning är att de endast har till syfte att klargöra att den särskilda avskrivning på viss maskinell utrustning som i övrigt behandlas i anvisningspunkten skall gälla även om denna utrustning är hänförlig till lösa inventarier. Enligt en annan uppfattning har bestämmelserna ett betydligt vidare tillämpningsområde och omfattar t. ex. gräsklippare, snöröjningsmaskiner och andra inventarier som är avsedda för fastighetens skötsel eller sådan speciell utrustning som biografstolar eller apoteksinredning.

Särskilt avdrag för värdeminskning av markanläggningar medges inte enligt 25 § KL. Kostnaden för vissa markanläggningar – t. ex. plantering och parkeringsplats – ingår dock, som redan nämnts, i anskaffningsvärdet för byggnaden och avskrivs i samband med den.

Som tidigare nämnts kan särskilda avskrivningsregler bli tillämpliga när fastighet hyrs ut för rörelseändamål. I sådant fall kan nämligen fastighetsägaren begära att reglerna i punkt 3 a–c och punkterna 7, 16 och 17 av anvisningarna till 29 § KL om avskrivning av inventarier, byggnader och markanläggningar i rörelse skall tillämpas på den för rörelseändamål uthyrd fastigheten.

För inkomst av jordbruksfastighet och inkomst av rörelse finns särskilda bestämmelser om avdrag för *substansminskning* (punkt 9 av anvisningarna till 22 § och punkt 8 av anvisningarna till 29 § KL). För inkomst av annan fastighet finns däremot inte några bestämmelser om avdrag för substansminskning. Då sådant avdrag i vissa fall har medgivits har avskrivningsunderlaget i allmänhet utgjorts av den del av köpeskillingen för fastigheten som beräknats belöpa på naturtillgången. Värdeminskningensavdraget för visst beskattningsår har sedan bestämts till så stor del av anskaffningskostnaden som uttaget under året utgör av hela tillgången. Företagsskatteberedningen har i sitt slutbetänkande (SOU 1977:86) Beskattning av företag lagt fram förslag om enhetliga regler för avdrag för substansminskning i alla de tre aktuella inkomstslagen. Enligt förslaget (s. 547 ff) skall som ingångsvärde tas

upp det högsta belopp för vilket naturtillgången vid exploateringsens början skulle ha kunnat avyttras utan att realisationsvinstbeskattning då hade skett. Ingångsvärdet får dock inte överstiga fyndighetens allmänna saluvärde vid tidpunkten för exploateringsens början.

Som tidigare nämnts skall inkomst av annan fastighet enligt 41 § KL beräknas enligt den s. k. *kontantprincipen*. Detta innebär att intäkt skall hänföras till det beskattningsår då den har uppburits eller har blivit tillgänglig för lyftning eller – såsom i fråga om bostadsförmån eller andra förmåner in natura – har kommit den skattskyldige till godo, och detta oberoende av om intäkten har intjänats under året eller tidigare. På kostnadssidan gäller att avdrag medges för det beskattningsår då kostnaden verkligen har bestritts.

Undantag från den här beskrivna huvudregeln medges dock beträffande s. k. *årsskiftesbetalningar*. Härmed avses intäkter och utgifter som uppbärs resp. utbetalas omedelbart före beskattningsårets ingång eller omedelbart efter dess utgång. Har intäkt intjänats under ett beskattningsår men uppburits omedelbart efter årets utgång, får den hänföras till beskattningsåret. Motsvarande gäller om en intäkt uppbärs omedelbart före beskattningsårets ingång men belöper på året i fråga (t. ex. förskottshyra). Likaså kan en utgift som betalas omedelbart före ingången eller efter utgången av ett beskattningsår hänföras till beskattningsåret, om utgiften avser kostnad för detta år (t. ex. skuldränta som belöper på beskattningsåret men betalas omedelbart efter årets utgång).

Även om inkomst av annan fastighet alltså enligt 41 § KL skall redovisas enligt kontantprincipen, har dock i praxis i vissa fall godtagits att inkomsten i stället beräknas enligt *bokföringsmässiga grunder*. Så har varit fallet främst när fastigheten innehas av aktiebolag eller ekonomiska föreningar, vilka alltid är bokföringsskyldiga. Även fysiska personer, som bedriver fastighetsförvaltning eller rörelse i förening med fastighetsförvaltning, har inte sällan fått redovisa fastighetsinkomsten enligt bokföringsmässiga grunder.

Innebörden av inkomstberäkning enligt *bokföringsmässiga grunder* är enligt punkt 1 av anvisningarna till 41 § KL att hänsyn skall tas till in- och utgående lager av varor, därunder inbegripet råmaterial, hel- och halvfabrikat m. m., samt till fordringar och skulder. För skattskyldig som haft ordnad bokföring skall inkomstberäkningen ske på grundval av bokföringen. Det bokförda resultatet skall dock justeras med hänsyn till KL:s bestämmelser om vad som är att hänföra till skattepliktig intäkt och avdragsgill omkostnad. Vidare skall justering av resultatet ske med beaktande av bestämmelserna om lagervärdering m. m. När det gäller att bestämma rätt beskattningsår innebär en tillämpning av bokföringsmässiga grunder bl. a. att fordringar tas upp som intäkt under det år de uppkommer och att ränteintäkter hänförs till inkomsten för det år på vilket de belöper, i båda fallen oberoende av om de har influtit under året eller inte. Å andra sidan bör i regel förskottsvis influtna räntor eller andra intäkter som helt eller delvis belöper på ett kommande år

hänförs till detta år. Motsvarande regler gäller för skulder resp. utgiftsposter.

Bestämmelser om *taxeringsår och beskattningsår* finns i 3 § KL. Med taxeringsår förstås det kalenderår under vilket taxering sker i första instans och med beskattningsår det kalenderår som närmast föregått taxeringsåret, eller, när räkenskapsår inte sammanfaller med kalenderår, det räkenskapsår, som har gått till ända närmast före den 1 mars under taxeringsåret. Av 3 § KL har i princip ansetts följa att endast bokföringsskyldiga samt andra som driver näringsverksamhet och har ordnade räkenskaper får tillämpa annat räkenskapsår än kalenderår, s. k. brutet räkenskapsår. Såvitt gäller inkomst av annan fastighet kommer brutet räkenskapsår i praktiken att godtas endast i de fall då det enligt det föregående är tillåtet att beräkna inkomsten enligt bokföringsmässiga grunder.

Frågan om fastighetsägares bokföringsskyldighet enligt civilrättsliga regler behandlas i nästa avsnitt. Här skall endast erinras om att den som är deklarationsskyldig också enligt 20 § *taxeringslagen (1956:623)* TL, är skyldig att – helt oberoende av den civilrättsliga bokföringsskyldigheten – i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt sörja för att underlag finns för fullgörande och kontroll av deklarationsskyldigheten. Deklarationsunderlaget skall bevaras under sex år efter utgången av det kalenderår som underlaget avser.

1.2.2 Bokföringslagen

Näringsidkares bokföringsskyldighet regleras i BFL, som trädde i kraft den 1 januari 1977.

Aktiebolag, handelsbolag och ekonomiska föreningar är enligt 1 § första stycket BFL alltid bokföringsskyldiga. Om enskild person hyr ut byggnad eller del av byggnad, är han enligt 1 § andra stycket BFL bokföringsskyldig i fråga om den verksamheten, om verksamheten är att anse som hotell- och pensionatsrörelse eller omfattar mer än två lägenheter som regelmässigt hyrs ut och inte utgör del av egen bostad.

Bestämmelsen om bokföringsskyldighet för enskild person som hyr ut byggnad saknade motsvarighet i 1929 års bokföringslag. I förarbetena till BFL fördes en ingående diskussion av frågan om bokföringsskyldighet vid uthyrningsverksamhet. I betänkandet (SOU 1973:57) Förslag till bokföringslag, som låg till grund för BFL, avvisades tanken på bokföringsplikt för sådan verksamhet. Ställningstagandet grundades på i huvudsak följande överväganden (betänkandet s. 79 f). Den långsiktiga krediten för finansiering av fastighetsanskaffning kan anses på ett betryggande sätt registrerad genom inskrivningsväsendet, medan kortfristiga krediter nästan enbart förekommer i form av obetalda driftkostnader. Inkomsterna är lätta att kontrollera och rekonstruera med hjälp av hyreskontrakten. Bokföringsskyldighet skulle enligt den bokföringslag som föreslogs i betänkandet medföra krav på

redovisning enligt bokföringsmässiga grunder i en bokföring som avslutas med resultaträkning och balansräkning. Inkomst av annan fastighet taxeras däremot enligt kontantprincipen. Bokföringsskyldighet för fastighetsägare skulle därför kunna medföra betydande praktiska svårigheter för såväl bokföringsskyldiga som taxeringsmyndigheter.

Ståndpunkten kritiserades av åtskilliga remissinstanser. I prop. 1975:104 frångicks betänkandet i denna del och i stället föreslogs den bestämmelse som numera gäller. Föredraganden anförde bl. a. följande. Även om annan fastighet taxeras enligt kontantprincipen, görs ändå avsteg från denna princip genom att avdrag medges för årlig avskrivning på byggnad och inventarier samt genom att reglerna för rörelse får tillämpas då fastighet hyrs ut för rörelseändamål. Andra intressen, bl. a. önskemål från hyresgästhall om specificering av kostnaderna för fastigheten, motiverade bokföringsskyldighet för fastighetsägare. I specialmotiveringen underströks att ändamålet med uthyrningen saknar betydelse när mer än två lägenheter hyrs ut och att bokföringsskyldighet i sådana fall alltså föreligger vid uthyrning för såväl stadigvarande bostadsändamål som närings- eller fritidsändamål.

Förslaget i prop. 1975:104 innehöll enhetliga bokföringsregler för samtliga bokföringsskyldiga näringsidkare. Vid riksdagsbehandlingen gjordes den ändringen att vissa enskilda näringsidkare med mindre omfattande verksamhet undantogs från skyldigheten att upprätta årsbokslut (resultaträkning och balansräkning). Undantaget finns i 1 § fjärde stycket BFL och innebär att bestämmelserna om årsbokslut inte gäller för enskild näringsidkare, som driver sin näringsverksamhet utan biträde av fler än två årsanställda och i vars rörelse den årliga bruttoomsättningen understiger 200 000 kr.

Bokföringsnämnden har utfärdat anvisningar till ledning för tolkningen av begreppet bruttoomsättning (KFS 1977:13 BFN:5). I anvisningarna anges att bruttoomsättningen för enskild fastighetsägare motsvaras av bruttohyrorna för uthyrda lägenheter jämte ersättning för eventuellt debiterade tjänster. Om någon innehar flera fastigheter, skall skyldigheten att upprätta årsbokslut bedömas med hänsyn till bruttoomsättningen för det samlade fastighetsinnehavet.

I 12 § BFL finns bestämmelser som begränsar möjligheterna att använda annat räkenskapsår än kalenderår (brutet räkenskapsår) och att lägga om räkenskapsåret. Räkenskapsåret skall sålunda enligt huvudregeln omfatta 12 månader och sammanfalla med kalenderår. Om brutet räkenskapsår tillämpas skall det omfatta tiden den 1 maj – den 30 april, den 1 juli – den 30 juni eller den 1 september – den 31 augusti. Föreligger synnerliga skäl kan regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer medge att annan period av 12 hela månader skall utgöra räkenskapsår.

När bokföringsskyldighet inträder eller räkenskapsåret läggs om, får räkenskapsår avse kortare tid än 12 månader eller utsträckas att omfatta högst 18 månader. Tillämpas brutet räkenskapsår får omläggning av räkenskapsåret ske till kalenderår utan särskilt tillstånd. Omläggning av räkenskapsår i annat

fall får ske först efter tillstånd av länsstyrelsen. Den som är bokföringsskyldig för flera rörelser skall använda samma räkenskapsår för dessa. För att få samma räkenskapsår för flera rörelser får omläggning av räkenskapsår ske utan särskilt tillstånd. Bestämmelserna om räkenskapsår för flera rörelser gäller också räkenskapsår inom koncern.

1.3 Riksskatteverkets framställning

Som nämnts i inledningen har RSV i sin framställning till budgetdepartementet föreslagit vissa författningsändringar i syfte att anpassa beskattningsreglerna för annan fastighet till BFL.

Till grund för framställningen ligger en skrivelse till RSV från Sveriges Fastighetsägareförbund. I den skrivelsen hemställde förbundet att RSV skulle utfärda anvisningar rörande den skattemässiga intäkt- och kostnadsredovisning för hyresfastigheter med hänsyn till att fastighetsägare är bokföringsskyldiga enligt BFL. Med anledning av skrivelsen lät RSV inhämta upplysningar om hittillsvarande praxis inom länen såvitt avser möjligheterna att redovisa inkomst av hyresfastighet enligt bokföringsmässiga grunder. RSV har funnit att vissa ändringar i skatteförfattningarna behövs för att uppnå syftet med förbundets skrivelse.

RSV framhåller i framställningen till budgetdepartementet att det från praktisk taxeringssynpunkt är ett starkt önskemål att alla fastighetsägare som redovisar inkomst av annan fastighet enligt konventionell metod blir generellt bokföringsmässigt redovisningsskyldiga i inkomstskattehänseende, även om bokföringsskyldighet inte föreligger enligt civilrättsliga regler. Således bör även ägare av en- och tvåfamiljsfastigheter, obebyggda tomter, fritidsfastigheter – i de undantagsfall då inkomst av sådana fastigheter deklareras enligt konventionell metod – samt andelslägenheter m. m. bli skyldiga att vid taxeringen redovisa fastighetsinkomsten enligt bokföringsmässiga grunder. För en sådan lösning talar enligt RSV blankettekniska skäl och det förhållandet att beskattningsmyndigheterna inte behöver ta ställning till om bokföringsskyldighet föreligger i det enskilda fallet.

Enligt RSV:s uppfattning torde det inte vålla några problem att införa skyldighet att tillämpa bokföringsmässiga grunder även för de nämnda kategorierna av fastighetsägare. Normalt torde nämligen för dessa fastighetsägare inte förekomma några in- och utgående balansposter i form av lager, fordringar eller skulder. Några problem har enligt vad RSV erfarit inte uppkommit beträffande småföretagare och liknande kategorier skattskyldiga som har att tillämpa bokföringsmässiga grunder vid taxeringen. Det kan därför antas att inte heller ägare av en- och tvåfamiljsfastigheter, fritidsfastigheter, obebyggda tomter o. d. kommer att ha några svårigheter att tillämpa bokföringsmässiga grunder vid upprättande av självdeklaration. Några långtgående krav på periodisering, redovisning av interimsposter och liknande bokföringstekniska åtgärder skall självfallet inte ställas på dessa

skattskyldiga.

Enligt RSV kan det i och för sig diskuteras om så ingripande förändringar av redovisningsmetodiken bör genomföras utan ytterligare utredningsarbete. Det finns också skäl som talar för att de ändringar som RSV föreslår begränsas till att avse fastighetsägare som är bokföringsskyldiga enligt BFL. RSV förordar dock en generell övergång till inkomstredovisning enligt bokföringsmässiga grunder för dem som taxeras för inkomst av annan fastighet enligt konventionell metod.

För att genomföra förslaget om generell övergång till inkomstredovisning enligt bokföringsmässiga grunder föreslår RSV ändringar i 41 § första stycket samt i punkterna 1 och 2 av anvisningarna till 41 § KL. Dessa ändringar medför följdändringar i 26 § 1 mom., 39 § 2 mom. och punkt 7 av anvisningarna till 25 § KL. Vidare föreslår RSV att en ny anvisningspunkt 8 skall införas till 25 § KL, varigenom bestämmelserna om driftförlust och kapitalförlust i rörelse (punkt 10 av anvisningarna till 29 §) görs tillämpliga på annan fastighet. Dessutom föreslås justering och komplettering av 26 § och 30 § 1 mom. TL.

RSV föreslår att de nya bestämmelserna skall tillämpas första gången vid 1978 års taxering. Skattskyldig, som vid övergången redan beräknar inkomst av annan fastighet enligt bokföringsmässiga grunder, skall enligt förslaget ta upp ingående lager, fordringar och skulder med ledning av närmast föregående balansräkning. För annan skattskyldig skall vid övergången hänsyn inte tas till ingående värde av lager, fordringar och skulder. I fråga om under år 1976 uppburen intäkt – t. ex. förskottshyra avseende kalenderåret 1977 eller del därav – som inte tas upp till beskattning vid 1977 års taxering gäller dock att motsvarande belopp vid övergången skall tas upp såsom ingående skuld.

RSV lämnar öppet om bestämmelserna i 3 § 2 och 3 mom. lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst bör göras tillämpliga också på inkomst av hyresfastighet. Det bör enligt RSV:s mening övervägas om de särskilda bestämmelser i punkt 2 av anvisningarna till 3 och 4 §§ lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt, som avser värdering av tillgångar i förvärvskälla inom inkomstlagen jordbruksfastighet och rörelse, bör göras tillämpliga även på tillgångar i förvärvskälla i inkomstlagen annan fastighet.

RSV framhåller att skattskyldig som i och för sig är skyldig att tillämpa bestämmelserna om räkenskapsår i 12 § BFL ändå vid taxeringen kan yrka att annat räkenskapsår än sådant som godtas enligt BFL skall tillämpas vid taxeringen. Beskattningsmyndigheten torde – enligt RSV:s mening – inte kunna ingripa mot detta. RSV föreslår därför ett tillägg till 3 § KL som innebär att brutet räkenskapsår måste omfatta period som godtas enligt 12 § BFL.

Enligt RSV:s tolkning av 3 § KL kommer endast den som driver näringsverksamhet att kunna ha brutet räkenskapsår. Detta innebär enligt RSV att – om förslaget till ändring av 41 § KL genomförs – även ägare av

hyresfastigheter kan tillämpa brutet räkenskapsår. Däremot torde ägare av en- och tvåfamiljsfastigheter, obebyggda tomter m. fl. inte innefattas i begreppet näringsidkare och torde således inte få tillämpa brutet räkenskapsår.

I detta sammanhang påpekar RSV att det, såvitt RSV har erfarit, knappast har förekommit att fysiska personer har tillämpat brutet räkenskapsår enbart för fastighetsförvaltning. RSV anser därför att det med nuvarande utformning av 3 § KL inte kommer att i dessa avseenden uppkomma några problem. RSV framhåller särskilt att flertalet ägare till hyresfastigheter hittills har tillämpat kalenderår som räkenskapsår. Om sådan skattskyldig efter ikraftträdandet av de nya bestämmelserna skulle önska byta redovisningsperiod, krävs för detta länsstyrelsens tillstånd. Möjligheten att därutöver använda brutet räkenskapsår kommer således endast att stå öppen för nytillkomna ägare av hyresfastigheter. Med hänsyn till detta föreslår RSV ingen ytterligare ändring av 3 § KL.

1.4 Remissyttrandena

1.4.1 Övergång till inkomstredovisning enligt bokföringsmässiga grunder

Flertalet remissinstanser delar RSV:s uppfattning att beskattningsreglerna för inkomst av annan fastighet bör anpassas till BFL:s regler. När det gäller frågan om hur anpassningen tekniskt bör genomföras är meningarna bland remissinstanserna däremot delade.

Vissa remissinstanser tillstyrker förslaget i dess helhet eller lämnar det utan erinran. Hit hör *bokföringsnämnden*, *Hyresgästernas riksförbund*, *Näringslivets byggnadsdelegation*, *Stockholms bostadsföreningars centralförening*, *Stockholms kooperativa bostadsförening*, *Svenska byggnadsentreprenörföreningen* och *Sveriges allmännyttiga bostadsföretag*.

Övriga remissinstanser föreslår ändringar eller kompletteringar på en eller flera punkter i RSV:s förslag. Av dessa remissinstanser anser de flesta att en övergång nu bör ske till beräkning av inkomst av annan fastighet enligt bokföringsmässiga grunder, men de har olika uppfattningar om vilka fastighetsägare som bör omfattas av de nya reglerna.

Länsstyrelsen i Stockholms län, *LRF*, *Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund* och *Sveriges Fastighetsägareförbund* har inga erinringar mot att – som RSV har föreslagit – samtliga ägare av konventionellt taxerade fastigheter omfattas av de nya reglerna.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län, *Sveriges Industriförbund*, *Sveriges advokatsamfund* och *Sveriges villaägareförbund* anser däremot att de nya reglerna bör begränsas till att avse fastighetsägare som är bokföringsskyldiga enligt BFL. *Kammarrätten i Jönköping* motsätter sig att ägare av konventionellt beskattade en- och tvåfamiljsfastigheter, obebyggda tomter och fritidsfastigheter åläggs inkomstredovisning enligt bokföringsmässiga grunder.

Kammarrätten i Stockholm är kritisk mot förslaget och anser att lagstiftning bör anstå i avvaktan på ytterligare utredning. Kammarrätten anför bl. a. följande. Frågan om den skattemässiga inkomstberäkningen av annan fastighet bör ske enligt kontantprincipen eller enligt bokföringsmässiga grunder bör avgöras med hänsyn till vad som för såväl skattskyldiga som taxeringsmyndigheter är enklast och mest praktiskt i tillämpningen. Hur det härmed förhåller sig för flertalet fastighetsägare har inte berörts i RSV:s skrivelse och synes enligt kammarrättens mening vara en öppen fråga. Kammarrätten anser att frågan om ett bibehållande helt eller delvis av kontantprincipen för annan fastighet bör närmare utredas och övervägas innan slutlig ställning tas till om generellt ändrade regler skall införas. Kammarrätten framhåller även att det system som RSV har föreslagit får till följd att vissa fastighetsägare tvingas att tillämpa bokföringsmässiga grunder i beskattningshänseende trots att de inte är bokföringspliktiga enligt BFL, vilket innebär att dessa skattskyldiga indirekt genom skattelagstiftningen skulle bli bokföringsskyldiga. Om lagstiftning i frågan inte anses kunna anstå i avvaktan på ytterligare utredning förordar kammarrätten den lösning som RSV har föreslagit framför en lösning som skulle innebära att den skattemässiga inkomstredovisningen gjordes beroende av den civilrättsliga bokföringsskyldigheten.

Även *länsstyrelsen i Malmöhus län* är kritisk mot förslaget. Länsstyrelsen understryker att den föreslagna gränsdragningen mellan olika fastighetsägare såvitt avser skattemässig inkomstredovisning inte överensstämmer med gränsdragningen mellan bokföringsskyldiga och inte bokföringsskyldiga enligt BFL. RSV:s förslag innebär inte bara att vissa fastighetsägare som inte är bokföringsskyldiga åläggs inkomstredovisning enligt bokföringsmässiga grunder utan också att bokföringsskyldiga fastighetsägare ibland skall deklarerat fastighetsvinst enligt kontantprincipen. Länsstyrelsen påpekar också att förslaget kommer att medföra att en övergång mellan konventionell metod och schablonmetod kommer att få en ny konsekvens, nämligen att själva principen för inkomstredovisning ändras. Detta kan medföra särskilda övergångsproblem som inte har belysts i RSV:s framställning. Enligt länsstyrelsen har RSV inte heller i övrigt i tillräcklig utsträckning belyst förslagets konsekvenser eller anvisat lösningar på de problem förslaget skulle medföra. I avvaktan på ytterligare utredningsarbete anser länsstyrelsen att skyldigheten att tillämpa bokföringsmässiga grunder bör begränsas till fastighetsägare som enligt BFL har att upprätta årsbokslut över fastighetsförvaltningen eller som ändå har haft ordnad bokföring med årsbokslut.

Vissa erinringar har också gjorts mot de föreslagna övergångsbestämmelserna. Sälunda framhåller *länsstyrelsen i Malmöhus län* att samtliga avsteg som en fastighetsägare – med stöd av bestämmelserna om årsskiftesbetalningar – gör från en strikt tillämpning av kontantprincipen under det sista året före övergången till redovisning enligt bokföringsmässiga grunder måste kunna korrigeras. Även *länsstyrelserna i Stockholms och Göteborgs och Bohus*

län anser att vissa förtydliganden behövs i de föreslagna övergångsbestämmelserna.

1.4.2 Brutet räkningsår

RSV:s förslag i denna del godtas av flertalet remissinstanser. *LRF* anser dock att det klart bör uttalas att alla fastighetsägare med bokföringsmässig redovisning skall få tillämpa brutet räkningsår, vilket har betydelse särskilt om den skattskyldige driver annan verksamhet för vilken brutet räkningsår används. *Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* anser att det i viss mån är oklart hur bestämmelserna i 12 § fjärde stycket BFL skall tillämpas när någon äger fastighet som delvis används i rörelse och delvis hyrs ut.

1.4.3 Övriga frågor

Vid remissbehandlingen har några remissinstanser även tagit upp vissa frågor som inte har behandlats i RSV:s skrivelse. *Sveriges Fastighetsägareförbund* och *Föreningen auktoriserade revisorer* anser sålunda att bestämmelserna om vad som är att anse som särskild förvärvskälla i inkomstlaget annan fastighet är i behov av en översyn. Enligt fastighetsägareförbundets mening borde hyresfastigheter som ägs av fysisk person kunna anses ingå i en och samma förvärvskälla om fastigheterna förvaltas gemensamt och är belägna i samma kommun. En sådan bestämmelse skulle avsevärt underlätta bokförings- och deklarationsarbetet. Vidare anser förbundet att avdragsrätt bör införas för avsättning till reparationsfond.

Länsstyrelsen i Malmöhus län framhåller att flera frågor som rör beskattning av inkomst av annan fastighet är i behov av systematisering och klarläggande. Som exempel nämner länsstyrelsen avdrag för värdeminskning på byggnad och inventarier, beskattning vid försäljning av fastighet som har varit uthyrd för rörelseändamål, beskattning vid uthyrning av fastighet tillsammans med lösa inventarier samt avdragsrätten för inventarier som har anskaffats för fastighetens skötsel.

LRF har tagit upp frågan om avdragsrätt för substansminskning vid utvinning av naturfyndighet. *LRF* erinrar om att det sedan år 1973 har funnits bestämmelser om rätt till årliga värdeminskningsskatt för substansminskning vid utvinning av naturtillgång i inkomstlagen jordbruksfastighet och rörelse. Enligt *LRF*'s mening torde avsikten vid lagstiftningens tillkomst ha varit att dessa regler även skulle gälla beträffande annan fastighet. *LRF* anser det ytterst angeläget att erforderliga ändringar görs i 25 § KL så att avdrag för värdeminskning av naturtillgång kan erhållas efter samma grunder i inkomstlaget annan fastighet som i inkomstlagen jordbruksfastighet och rörelse.

1.5 Överväganden och förslag

1.5.1 Inledning

Flertalet av de remissinstanser som har yttrat sig över RSV:s framställning delar uppfattningen att bestämmelserna i KL om beräkning av inkomst av annan fastighet bör anpassas till de civilrättsliga reglerna om bokföringsskyldighet. Även om man i praxis i viss utsträckning redan har godtagit att fastighetsägare tillämpar bokföringsmässiga grunder vid den skattemässiga inkomstberäkningen, torde det ändå f. n. bli nödvändigt för många bokföringsskyldiga fastighetsägare att vid taxeringen justera det bokförda resultatet med hänsyn till kontantprincipen. En sådan justering kan bli praktiskt besvärlig för de fastighetsägare som bedriver en mer omfattande uthyrningsverksamhet. Behovet av en justering försvårar också taxeringsmyndigheternas gransknings- och kontrollarbete. Med utgångspunkt i RSV:s förslag diskuteras i avsnitt 1.5.2 om man bör införa rätt eller skyldighet för den som äger annan fastighet att vid taxeringen redovisa fastighetsinkomsten enligt bokföringsmässiga grunder.

I de följande avsnitten 1.5.3 och 1.5.4 behandlas två frågor som har nära samband med frågan om övergång till bokföringsmässiga grunder, nämligen förvärvskällebegreppets omfattning i inkomstslaget annan fastighet och möjligheterna att låta brutet räakenskapsår utgöra beskattningsår.

I avsnitt 1.5.5 föreslås särskilda regler som anger hur beskattningen skall ske när någon går över från kontantprincip till bokföringsmässiga grunder eller övergång sker i motsatt riktning.

Vid remissbehandlingen har, som redan tidigare nämnts, väckts även andra frågor. LRF har hemställt att de bestämmelser om substansminskningsavdrag som f. n. gäller för inkomst av jordbruksfastighet och rörelse skall göras tillämpliga även på inkomst av annan fastighet. Denna fråga har behandlats av företagsskatteberedningen.

I beredningens slutbetänkande (SOU 1977:86), som nyligen har remissbehandlats, har föreslagits nya regler som skulle bli tillämpliga även på inkomst av annan fastighet. Med hänsyn till detta behandlas frågan inte i denna promemoria. Länsstyrelsen i Malmöhus län har efterlyst ändring och förtydligande av de regler som gäller för värdeminskning av lösa inventarier i annan fastighet och för beskattningen vid uthyrning eller avyttring av sådana inventarier. Även dessa frågor har delvis berörts i beredningens slutbetänkande och har i övrigt så nära samband med beredningens förslag att de inte bör behandlas i denna promemoria. Slutligen kan nämnas att Sveriges Fastighetsägareförbund har framfört önskemål om införande av regler som medger avdrag för avsättning till reparationsfond. Som framgår bl. a. av vad som anförs i avsnitt 2.3 hör denna fråga hemma i ett större sammanhang där både skattepolitiska och bostadspolitiska synpunkter måste beaktas.

1.5.2 Rätt eller skyldighet att tillämpa bokföringsmässiga grunder

Ett viktigt skäl för att införa regler om inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder är att man bör göra det möjligt för bokföringsskyldiga fastighetsägare att på samma sätt som andra näringsidkare lägga bokföringen till grund för deklarationen. För att tillgodose detta önskemål är det i och för sig inte nödvändigt att göra övergången från kontantprincipen till bokföringsmässiga grunder obligatorisk. Det är tillräckligt att ge de berörda fastighetsägarna rätt till sådan övergång. Det kan dock anföras vissa andra skäl för att göra övergången obligatorisk. Om en fastighetsägare, som är bokföringsskyldig enligt civilrättsliga regler, ändå – vid valfrihet – skulle föredra att tillämpa kontantprincipen vid taxeringen, måste som redan nämnts en justering av det bokförda resultatet göras i deklarationen. Denna justering försvårar kontrollen och orsakar merarbete för taxeringsmyndigheterna. Om alla bokföringsskyldiga fastighetsägare skulle åläggas att tillämpa bokföringsmässiga grunder vid taxeringen, bortfaller dessa svårigheter. Systemet blir dessutom enhetligt och mer lättöverskådligt. Det är därför befogat att i första hand undersöka möjligheterna att göra tillämpningen av bokföringsmässiga grunder obligatorisk. Finner man att andra skäl talar mot en sådan lösning eller att skyldigheten i vart fall inte bör omfatta alla de berörda fastighetsägarna, finns det anledning att pröva möjligheterna att ge vissa fastighetsägare rätt att välja mellan de olika redovisningsmetoderna.

De krav som man helt allmänt bör ställa på ett nytt system har i det föregående redan antytts. Systemet bör vara lätt att tillämpa för de skattskyldiga. Man bör inte i onödan ställa fastighetsägarna inför nya gränsdragningsproblem och de bör inte åläggas en redovisning som framstår som omotiverat komplicerad. Ett annat viktigt önskemål är att nya regler inte skall öppna möjligheter till skatteundandragande åtgärder. Systemet måste alltså vara utformat så att taxerings- och kontrollarbetet inte försvåras. I linje med de nu angivna kraven ligger att antalet övergångar från den ena redovisningsmetoden till den andra bör bli så litet som möjligt sedan de nya reglerna väl har satts i kraft.

RSV och de helt övervägande antalet remissinstanser har utgått ifrån att kontantprincipen även i fortsättningen skall användas för de schablonbeskattade fastigheterna. Starka praktiska och principiella skäl synes tala för denna ståndpunkt. Den fråga som skall behandlas i fortsättningen är därför vilken redovisningsmetod som skall tillämpas för *konventionellt* beskattade fastigheter.

Obligatoriska regler

RSV:s förslag innebär att inkomst av alla konventionellt taxerade fastigheter *skall* beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Med en sådan lösning kommer en enhetlig redovisningsprincip att tillämpas för hela denna grupp av

fastigheter. Eftersom gränsdragningen mellan de fall då bokföringsmässiga grunder skall tillämpas och de fall då kontantprincipen är tillämplig helt stämmer överens med gränsdragningen mellan beskattning enligt konventionell metod och schablonbeskattning, kommer varken skattskyldiga eller taxeringsmyndigheter att ställas inför några nya gränsdragningsproblem. Lösningen torde också – som RSV har nämnt – ha vissa blankettekniska fördelar.

Vid remissbehandlingen har dock påpekats att lösningen också har vissa klara nackdelar. Skyldigheten att tillämpa bokföringsmässiga grunder kommer att omfatta en stor och mycket heterogen grupp av fastighetsägare. Till denna grupp hör både ägare av stora hyresfastigheter och sådana fastighetsägare som inte hyr ut mer än sammanlagt tre lägenheter. Till gruppen hör också många fastighetsägare som inte alls är bokföringsskyldiga enligt BFL. Som exempel kan nämnas ägare av obebyggda tomter och tomter på vilka en- eller tvåfamiljsfastigheter är under uppförande. Som ytterligare exempel kan nämnas ägare av sådana en- eller tvåfamiljsfastigheter, som på grund av användningen skall beskattas enligt konventionell metod, samt personer, som äger t. ex. en trefamiljsfastighet men bara hyr ut en eller två lägenheter. RSV:s förslag innebär alltså att dessa och andra fastighetsägare, som inte är bokföringsskyldiga enligt BFL, ändå genom beskattningsreglerna skulle åläggas inkomstredovisning enligt bokföringsmässiga grunder. Betydelsen av detta bör i och för sig inte överdrivas. Vanligen redovisar dessa fastighetsägare bara ett fåtal intäkts- och utgiftsposter. Om kravet på periodisering för deras del sätts lågt, torde tillämpningen av bokföringsmässiga grunder i många fall inte förorsaka något större merarbete. Detta hindrar dock inte att många fastighetsägare kan komma att uppleva skyldigheten att tillämpa bokföringsmässiga grunder som en onödigt komplikation och att denna redovisningsmetod kan vara direkt olämplig i vissa fall. Som exempel kan nämnas det fallet då en person uppför en villabyggnad på egen tomt. Det eller de år då byggnaden fortfarande är under uppförande skall konventionell beskattning ske. Enligt RSV:s förslag skulle detta medföra att bl. a. räntekostnader skall redovisas enligt bokföringsmässiga grunder. Om räntan förfaller till betalning vid annan tidpunkt än årsskiftet, måste i deklarationen göras en beräkning av den ränta som belöper på tiden fram till beskattningsårets utgång. När byggnaden väl är färdigställd, skall fastigheten schablonbeskattas och fastighetsägaren därför övergå till att deklarerar räntekostnaderna enligt kontantprincipen. Det finns en påtaglig risk för att vissa fastighetsägare inte förmår tillämpa sådana regler på ett riktigt sätt. Särskilt stor är risken för misstag och därmed också risken för ökat kontrollarbete vid själva övergången från den ena metoden till den andra. Visserligen måste varje lösning, som innebär att kontantprincipen behålls för vissa kategorier av fastighetsägare, också innebära att byte av redovisningsmetod förekommer. Om RSV:s förslag genomförs, kommer dock en rad olika omständigheter, bl. a. uppförande eller ändrad användning av en villabyggnad, att automatiskt

medföra skyldighet att byta redovisningsmetod. Antalet övergångar kan bli så pass betydande att de medför praktiska problem i taxeringsarbetet.

Om man skall ha obligatoriska regler, är det mot den nu redovisade bakgrunden önskvärt att finna en lösning som innebär att kretsen av de fastighetsägare, som skall tillämpa bokföringsmässiga grunder, avgränsas på ett annat sätt än enligt RSV:s förslag och att antalet övergångar reduceras. Några remissinstanser har föreslagit att den civilrättsliga bokföringsskyldigheten skall vara det avgörande kriteriet, dvs. att de fastighetsägare som är bokföringsskyldiga enligt BFL – och endast dessa fastighetsägare – skall vara skyldiga att tillämpa bokföringsmässiga grunder vid taxeringen. Detta kan synas vara en konsekvent och riktig lösning. Den innebär att fastighetsägarna inte genom skattelagstiftningen åläggs någon redovisningsskyldighet som de inte redan har enligt civilrättsliga regler. Men anknytningen av de skatterättsliga bestämmelserna till civilrättens regler har dock vissa betydande nackdelar. Dessa sammanhänger bl. a. med att de motiv som har varit bestämmande för utformningen av skattereglerna inte på alla punkter överensstämmer med de överväganden som har legat bakom avgränsningen av den civilrättsliga bokföringsskyldigheten. Detta blir kanske särskilt märkbart i de fall då en person äger flera fastigheter. Även om fastigheterna skatterättsligt utgör skilda förvärvskällor, skall den civilrättsliga bokföringsskyldigheten avgöras med hänsyn till hur det samlade fastighetsinnehavet används. En konsekvens av att skattereglerna anknyts till de civilrättsliga reglerna blir därför att frågan om vilken inkomstberäkningsmetod som skall användas för en viss fastighet kan bli beroende av hur en eller flera andra fastigheter, som inte tillhör samma förvärvskälla, utnyttjas av fastighetsägaren. I sammanhanget måste särskilt noteras att civilrättslig bokföringsskyldighet kan föreligga beträffande fastighet som beskattas enligt schablon. Frågan är då om fastighetsägarens civilrättsliga bokföringsskyldighet skall leda till att även inkomst av schablonbeskattad fastighet skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Av både praktiska och systematiska skäl är det, som tidigare nämnts, önskvärt att behålla kontantprincipen för de schablonbeskattade fastigheterna. I så fall måste anknytningen till de civilrättsliga bokföringsreglerna få den mer begränsade innebörden att inkomst av fastighet som tillhör bokföringsskyldig person skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder endast under förutsättning att fastigheten skall beskattas enligt konventionell metod. En sådan regel får dock i sin tur vissa egendomliga konsekvenser, vilket kan belysas med följande exempel. Antag att en person äger två tvåfamiljsfastigheter, som han regelmässigt hyr ut för bostadsändamål, och dessutom en obebyggd tomt. På grund av uthyrningen av de fyra bostadslägenheterna är han bokföringsskyldig. Tvåfamiljsfastigheterna skall schablonbeskattas. Om inkomsten av dessa fastigheter fortfarande deklarerar enligt kontantprincipen, kommer alltså endast den obebyggda tomten att omfattas av bestämmelserna om bokföringsmässig inkomstberäkning, trots att den civilrättsliga bokföringsskyldigheten

grundas på uthyrningen av tvåfamiljsfastigheterna.

Även bortsett från dessa och liknande invändningar kan det vara olämpligt att göra den skattemässiga inkomstberäkningen direkt beroende av hur de civilrättsliga reglerna skall tolkas. Enligt 1 § andra stycket BFL är en fastighetsägare bokföringsskyldig om han "regelmässigt" hyr ut mer än två "lägenheter". Det kan i vissa gränsfall vara oklart hur begreppet lägenhet och kravet på regelmässighet skall tolkas. Om den civilrättsliga bokföringsskyldigheten är avgörande för vilken beräkningsmetod som skall tillämpas vid beskattningen, måste fastighetsägaren vid deklarationstillfället och taxeringsmyndigheten vid den efterföljande taxeringen ta ställning till hur BFL skall tolkas. Båda ställs härigenom inför nya gränsdragningsproblem. Om olika uppfattningar råder, måste den civilrättsliga frågan om hur BFL skall tolkas avgöras inom taxeringsprocessens ram. Mot en sådan ordning kan man rikta både praktiska och principiella invändningar.

Vid remissbehandlingen har som ett tredje alternativ för obligatoriska regler föreslagits att skyldigheten att vid taxeringen tillämpa bokföringsmässiga grunder begränsas till sådana fastighetsägare, som har att upprätta årsbokslut enligt BFL eller som ändå faktiskt följer BFL:s bestämmelser om årsbokslut. Även denna lösning innebär alltså att de skatterättsliga reglerna anknyts till de civilrättsliga. De nyss påtalade nackdelarna med en sådan anknytning kvarstår. Sättet att utnyttja en fastighet kan således få avgörande betydelse för hur inkomsten av en annan fastighet, som skatterättsligt utgör en separat förvärvskälla, skall beräknas. Likaså kvarstår frågan om hur schablonbeskattade fastigheter skall behandlas när fastighetsägaren är skyldig att upprätta eller faktiskt upprättar årsbokslut. Uppgiften att tolka BFL:s bestämmelser blir däremot mindre betungande, eftersom redan den omständigheten att årsbokslut faktiskt har upprättats förutsätts få betydelse. Om en fastighetsägare har ordnade räkenskaper som han avslutar med årsbokslut, är därmed avgjort att bokföringsmässiga grunder skall tillämpas vid taxeringen. Fastighetsägaren vet alltså i detta fall på förhand att han får grunda deklarationen på bokslutet, och taxeringsmyndigheten behöver inte gå in på en tolkning av BFL:s årsbokslutsbestämmelser. Gränsdragningsproblem som leder till taxeringsprocesser kan däremot uppkomma i vissa fall då en fastighetsägare bedriver uthyrningsverksamhet av inte obetydlig omfattning och varken önskar eller anser sig skyldig att upprätta årsbokslut.

Från olika synpunkter är det alltså mindre lämpligt att låta de civilrättsliga reglerna om bokföringsskyldighet eller skyldighet att upprätta årsbokslut avgöra om kontantprincipen eller bokföringsmässiga grunder skall tillämpas vid inkomsttaxeringen. Det är önskvärt att i stället låta frågan avgöras enligt rent skatterättsliga kriterier. Dessa bör anknyta till förhållandena i den aktuella förvärvskällan. RSV:s förslag har just fördelen att bygga på de redan existerande regler som avgör om schablonbeskattning eller konventionell beskattning skall ske. I det föregående har dock konstaterats att förslaget leder till att en alltför stor grupp av fastighetsägare blir skyldig att tillämpa

bokföringsmässiga grunder. Vill man införa obligatoriska regler om tillämpning av bokföringsmässiga grunder återstår då ingen annan lösning än att söka utforma särskilda kriterier som bygger t. ex. på antalet uthyrda lägenheter, uthyrningsändamål m. m. Varje sådan lösning har dock nackdelen att medföra nya gränsdragningsproblem för både skattskyldiga och taxeringsmyndigheter.

Frivillig övergång

De fastigheter som taxeras som annan fastighet utgör en mycket heterogen grupp, alltifrån stora hyresfastigheter till egna hem och obebyggda villatomter. Det är naturligt att samma inkomstberäkningsmetod inte är lämplig för alla dessa fastigheter. Den hittills förda diskussionen har visat att det är svårt att göra en lämplig avgränsning av den grupp av fastighetsägare som skulle vara skyldiga att tillämpa bokföringsmässiga grunder. Det finns därför anledning att undersöka möjligheterna att i stället ge vissa fastighetsägare rätt att välja mellan kontantprincipen och redovisning enligt bokföringsmässiga grunder.

Till en början kan då erinras om att sådan valfrihet under flera år förelåg beträffande inkomst av jordbruksfastighet. När valfriheten upphävdes år 1972 och tillämpning av bokföringsmässiga grunder blev obligatorisk, var anledningen främst att kontantprincipen inte ansågs lämplig i det inkomstslaget, däremot knappast att valfriheten som sådan hade förorsakat svårigheter.

När en liknande valfrihet nu övervägs för inkomstslaget annan fastighet är huvudfrågan om det är möjligt att på ett lämpligt sätt avgränsa den krets av fastighetsägare som skall få valfrihet. De alternativ som prövades när möjligheterna till obligatoriska regler undersöktes blir åter aktuella. Man kan således överväga att ge valrätt åt de fastighetsägare som enligt BFL:s bestämmelser är bokföringsskyldiga eller skyldiga att upprätta årsbokslut. En annan möjlighet är att låta rent skatterättsliga kriterier vara avgörande. Man kan då antingen följa gränsdragningen mellan schablonbeskattade och konventionellt beskattade fastigheter eller försöka göra en snävare gränsdragning.

Vad först beträffar möjligheten att anknyta till BFL:s regler har en sådan anknytning i princip samma nackdelar som nämndes när frågan om obligatoriska regler diskuterades. Den omständigheten att tillämpningen av bokföringsmässiga grunder är frivillig medför dock att gränsdragningsproblemen reduceras väsentligt för både skattskyldiga och taxeringsmyndigheter. Varje fastighetsägare som inte vill tillämpa bokföringsmässiga grunder kan helt enkelt avstå från det. Problem kan däremot uppkomma i vissa gränsfall när den skattskyldige vill tillämpa bokföringsmässiga grunder och taxeringsmyndigheten finner anledning att ifrågasätta hans rätt till det. I sammanhanget bör också beaktas att BFL:s gränsdragning mellan bokför-

ingsskyldiga och inte bokföringsskyldiga, som redan framhållits, grundas på delvis andra överväganden än de som är relevanta när det gäller att bestämma vilken skattemässig redovisningsmetod som bör tillämpas för viss fastighet.

Gränsdragningen bör därför om möjligt grundas på skatterättsliga kriterier. I första hand gäller det att bedöma om valfrihet kan medges beträffande alla konventionellt taxerade fastigheter eller om det är nödvändigt att utforma särskilda regler som avgränsar de fall där valfrihet bör föreligga.

Tidigare konstaterades att inkomstredovisning enligt bokföringsmässiga grunder kan vara en olämplig metod för vissa konventionellt beskattade fastigheter. Det kunde befaras att en del fastighetsägare skulle uppleva det som en onödig komplikation att vara skyldiga gå över till redovisning enligt bokföringsmässiga grunder. Situationen för fastighetsägarna blir naturligtvis helt annorlunda om valfrihet föreligger. Den som finner bokföringsmässig redovisning alltför betungande kommer då givetvis att välja kontantprincipen. Däremot kan bokföringsskyldiga fastighetsägare som vill kunna grunda sin deklaration på bokföringen utnyttja rätten att gå över till inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder. Ett system med valfrihet torde därför från fastighetsägarnas synpunkt bara ha fördelar.

Från taxeringsmyndigheternas synpunkt har ett system med valfrihet inte några påtagliga nackdelar. Redan i dag är det nödvändigt att vid taxeringen avgöra om en viss fastighet skall schablonbeskattas eller beskattas enligt konventionell metod. Denna gränsdragning kommer att avgöra i vilka fall kontantprincipen är obligatorisk och i vilka fall valrätt föreligger. Taxeringsmyndigheten ställs alltså inte inför några nya uppgifter. Valfriheten kan dock också ha vissa nackdelar från taxerings- och kontrollsynpunkt. Om en bokföringsskyldig fastighetsägare väljer att även i fortsättningen tillämpa kontantprincipen, måste taxeringsmyndigheten fortfarande kontrollera att det bokförda resultatet i deklarationen har justerats på ett riktigt sätt. Detta kan leda till visst merarbete vid taxeringen som dock får vägas mot nackdelarna av ett obligatorium.

Det hittills anförda har närmast avsett rätten att gå över från kontantprincip till inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder och att välja den bokföringsmässiga redovisningsmetoden för en nyförvärvad fastighet. En annan fråga är om en fastighetsägare som en gång har valt bokföringsmässig redovisning för en viss konventionellt beskattad fastighet senare skall få gå över till att använda kontantprincipen för samma fastighet. Som tidigare nämnts bör kontantprincipen vara obligatorisk för schablonbeskattade fastigheter. Övergång till kontantprincipen måste då ske när sådana omständigheter inträffar att en tidigare konventionellt beskattad fastighet skall beskattas enligt schablon. Frågan är om man skall tillåta att övergång från bokföringsmässiga grunder till kontantprincip sker även i andra fall. Varje sådan övergång förorsakar merarbete vid taxeringen. Det är nödvändigt att hindra både att övergången medför obehöriga skatteförmåner och att den

leder till en inte avsedd merbeskattning. I avsnitt 1.5.5 diskuteras utformningen av de regler som behövs för att hindra att ett byte av redovisningsmetod får sådana effekter. Även med dessa regler är det önskvärt att hålla antalet övergångar så lågt som möjligt. Övervägande skäl talar därför för att inte tillåta övergång från bokföringsmässiga grunder till kontantprincip i andra fall än då schablonbeskattning skall ske.

Sammanfattning och förslag

En utgångspunkt för den diskussion som har förts i detta avsnitt har varit att man bör behålla kontantprincipen för de schablonbeskattade fastigheterna. Vad diskussionen har gällt är vilken redovisningsmetod som skall tillämpas för konventionellt beskattade fastigheter.

Till en början kunde konstateras att det är svårt att på ett lämpligt sätt utforma obligatoriska regler om övergång till inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder. RSV:s förslag att föreskriva sådan skyldighet för alla konventionellt beskattade fastigheter leder till att skyldigheten blir alltför omfattande. En anknytning till BFL:s regler om bokföringsskyldighet eller skyldighet att upprätta årsbokslut har vissa påtagliga nackdelar. Vill man ha obligatoriska regler, återstår då knappast annat alternativ än att utforma särskilda avgränsningsregler som anknyter till fastighetens användning. Sådana regler medför nya gränsdragnings- och tolkningsproblem för både skattskyldiga och taxeringsmyndigheter.

Av dessa skäl ställdes därefter frågan om inte vissa fastighetsägare i stället borde få rätt att själva välja redovisningsmetod. Den bedömning som gjordes var att ett system med valfrihet för alla konventionellt beskattade fastigheter skulle ha påtagliga fördelar som klart övervägde vissa nackdelar vid taxeringen. Det konstaterades dock att den fastighetsägare som en gång har valt att tillämpa bokföringsmässiga grunder för viss fastighet inte borde ha rätt att gå över till kontantprincipen i andra fall än då fastigheten på grund av ändrade förhållanden skall schablonbeskattas.

Det föreslås alltså att inkomst av konventionellt beskattade fastigheter efter fastighetsägarens fria val skall få beräknas enligt kontantprincipen eller enligt bokföringsmässiga grunder. Har fastighetsägaren vid viss taxering beräknat inkomsten enligt bokföringsmässiga grunder och är förhållandena sådana att fastigheten även vid påföljande taxering skall beskattas enligt konventionell metod, bör fastighetsägaren dock vara skyldig att även vid den taxeringen tillämpa bokföringsmässiga grunder.

Både RSV och vissa remissinstanser har ansett att en tillämpning av bokföringsmässiga grunder inte bör medföra att alltför långtgående krav ställs på ägare av mindre fastigheter såvitt gäller periodisering, bokföring av interimsposter och liknande bokföringstekniska åtgärder. Med det här föreslagna systemet, som innebär att ingen fastighetsägare mot sin vilja behöver gå över till bokföringsmässiga grunder, finns det anledning att ställa något högre krav. Behovet av en riktig periodisering av inkomster och utgifter

framgår av den diskussion som i avsnitt 1.5.5 förs om beskattningskonsekvenserna vid byte av redovisningsmetod. Det får förutsättas att RSV vid behov utfärdar anvisningar i här berörda avseenden.

1.5.3 Förvärvskällebegreppet

I avsnitt 1.2.1 har redogjorts för bestämmelserna om vad som utgör förvärvskälla i inkomstlagens annan fastighet. Vad som där sagts kan sammanfattas enligt följande. Man kan utgå ifrån att fastigheter, som har samma ägare och utgör en taxeringsenhet, i regel också behandlas som en enda förvärvskälla. När det däremot gäller frågan om två eller flera taxeringsenheter skall kunna behandlas som en förvärvskälla har praxis under de senaste årtiondena slagit in på en restriktiv linje. I stort sett har man godtagit att flera taxeringsenheter sammanförs till en förvärvskälla bara i de fall som uttryckligen nämns i punkt 2 av anvisningarna till 18 § KL (villor på en brunn- eller badortsanläggning, sommarställen på en fastighet, fastighetsbolags fastighetsinnehav). Det betyder bl. a. att hyresfastigheter som tillhör en stiftelse eller en enskild person i regel inte har fått behandlas som en gemensam förvärvskälla. Viss uppmjukning synes dock ha skett i kammarrättspraxis under de allra senaste åren.

Inkomstberäkningen skall göras särskilt för varje förvärvskälla. Om en person äger flera fastigheter och de behandlas som skilda förvärvskällor, måste alltså inkomstberäkningen göras för varje fastighet för sig. Om fastigheterna däremot ingår i samma förvärvskälla, görs gemensam inkomstberäkning. Ligger fastigheterna i detta fall i olika kommuner, fördelas inkomsten mellan kommunerna enligt bestämmelserna i 56 § KL. Motsvarande gäller beträffande underskott.

Frågan om ett fastighetsinnehav skall anses utgöra en eller flera förvärvskällor får alltså betydelse för den redovisning som fastighetsägaren skall lämna i sin självdeklaration. I vissa fall får frågan också direkt betydelse för storleken av det kommunala skatteuttaget, främst därför att förvärvskällans omfattning kan påverka möjligheterna att utnyttja procentavdrag och att kvitta underskott mot överskott. Om en fastighet inte lämnar ett överskott som uppgår till minst samma belopp som det på fastigheten belöpande procentavdraget, kan avdraget inte utnyttjas fullt ut så länge fastigheten behandlas som särskild förvärvskälla. Anses den däremot ingå i samma förvärvskälla som en annan fastighet och lämnar denna fastighet ett överskott som överstiger det på den fastigheten belöpande procentavdraget, kommer ytterligare avdrag att kunna utnyttjas. Ligger två fastigheter i olika kommuner och ger den ena överskott och den andra underskott, får underskottet inte avräknas mot överskottet om fastigheterna utgör skilda förvärvskällor, medan däremot avräkning kan ske om fastigheterna behandlas som en enda förvärvskälla.

Vid remissbehandlingen av RSV:s framställning har Sveriges Fastighets-

ägareförbund framställt önskemål om ändring av bestämmelserna om förvärvskälla i inkomstslaget annan fastighet. Förbundet anser att fastigheter, som förvaltas gemensamt, bör i större utsträckning än hittills kunna behandlas som en och samma förvärvskälla, åtminstone om fastigheterna är belägna i samma kommun. Ges inte denna möjlighet kommer – enligt förbundets mening – bokföringsskyldigheten att bli mycket betungande framför allt för ägare av flera små hyresfastigheter. Dessa fastighetsägare får nämligen då antingen ha separat bokföring för varje fastighet eller föra en gemensam dag- eller huvudbok och ur bokföringen med lämpliga intervaller göra separata sammanställningar för varje fastighet. Liknande önskemål har framförts av Föreningen Auktoriserade Revisorer. Även i annat sammanhang – nämligen i remissyttrande över företagsskatteberedningens slutbetänkande (SOU 1977:86) Beskattning av företag – har fastighetsägareförbundet hemställt att möjligheterna att behandla flera fastigheter som en förvärvskälla skall utvidgas. Förbundet har därvid åberopat – förutom de redovisningstekniska skälen – även att det är önskvärt att de berörda fastighetsägarna får ökade möjligheter att utnyttja procentavdraget.

Den fråga som fastighetsägareförbundet har väckt har visst samband med frågan om övergång till inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder. Till stöd för yrkandet om utvidgning av förvärvskällebegreppet i inkomstslaget annan fastighet har sålunda anförts delvis samma skäl som för övergången till bokföringsmässiga grunder. Den som äger flera fastigheter och har gemensam bokföring för dem har intresse av att kunna lägga den gemensamma bokföringen till grund för taxeringen, särskilt i de fall då driftkostnaderna delvis är gemensamma och det är svårt att fördela dem på ett riktigt sätt. Om den gemensamma resultatberäkningen inte godtas vid taxeringen, blir det ofta – som förbundet har anført – nödvändigt att antingen ha separat bokföring för fastigheterna eller göra periodiska sammanställningar för de olika fastigheterna.

Även om de praktiska och redovisningstekniska synpunkterna i och för sig givetvis bör beaktas, kan de inte vara avgörande för hur förvärvskällebegreppet skall utformas. Frågan om vad som skall anses utgöra särskild förvärvskälla har grundläggande betydelse vid den kommunala beskattningen och får inte lösas på ett sätt som strider mot vedertagna principer för denna beskattning.

Till grund för KL:s bestämmelser om förvärvskälla inom inkomstlagen jordbruksfastighet och rörelse ligger principen att förvärvskällans omfattning skall bestämmas med hänsyn till vad som vid en ekonomisk bedömning verkligen framstår som en naturlig enhet. Beträffande jordbruksfastighet uttrycks denna princip för visst fall på så sätt att det skall vara fråga om ett verkligt driftkomplex, som inte bara har gemensam ledning utan också gemensam förvaltning eller andra gemensamma driftkostnader. Föreligger enligt dessa normer en särskild förvärvskälla, skall alltså vid kommunalbeskattningen göras en gemensam resultatberäkning för hela driftkomplexet

även om det är lokaliserat till flera kommuner.

Såvitt gäller annan fastighet kan konstateras att bestämmelserna i punkt 2 av anvisningarna till 18 § KL är oklara. Hänvisningen till punkt 1, som avser jordbruksfastighet, innebär enligt ordalydelsen inte mer än att bestämmelserna om jordbruksfastighet skall tillämpas *om* flera fastigheter av annan fastighets natur utgör en förvaltningsenhet. Tolkar man hänvisningen bokstavligt, får den inte annan innebörd än att bestämmelsen i sista stycket av punkt 1 om kommunal fördelning av inkomst skall gälla även beträffande annan fastighet. I själva verket finns det anledning att anta att hänvisningen är avsedd att omfatta även de centrala bestämmelser i punkt 1 som anger *när* en förvaltningsenhet skall anses föreligga. Det finns i varje fall starka principiella skäl för att även inom inkomstslaget annan fastighet tillämpa de kriterier som anges i punkt 1. Detta skulle betyda bl. a. att flera taxeringsenheter som står under gemensam ledning och förvaltning skall kunna behandlas som en enda förvärvskälla i betydligt fler fall än dem som uttryckligen nämns i punkt 2. Exempelvis bör en enskild persons eller en stiftelses hyresfastigheter – på samma sätt som fastighetsbolagens fastighetsinnehav – kunna behandlas som en förvärvskälla, givetvis under förutsättning att kraven på gemensam ledning och förvaltning m. m. är uppfyllda.

Den uppfattning om innebörden av punkt 2 av anvisningarna till 18 § KL som här antytts torde knappast helt överensstämma med skattedomstolarnas restriktiva tolkning av förvärvskällebegreppet under de senaste årtiondena. Skäl kan dock givetvis anföras även för denna mer restriktiva linje. Man kan inte bortse ifrån att begreppet annan fastighet omfattar en heterogen grupp av fastigheter som används på mycket skiftande sätt. Med hänsyn bl. a. till de olika fastighetstyperna och de varierande användningssätten torde det ofta vara betydligt svårare att beträffande annan fastighet avgöra om flera fastigheter verkligen utgör en naturlig enhet än att göra motsvarande bedömning i fråga om jordbruksfastigheter. Från taxeringsteknisk synpunkt kan det också, särskilt om fastigheterna ligger i olika kommuner, vara fördelaktigt att tillämpa ett snävt förvärvskällebegrepp.

Man kan alltså anföras skäl både för och emot en utvidgning av begreppet förvärvskälla inom inkomstslaget annan fastighet. För en utvidgning talar dels de redovisningstekniska skäl som fastighetsägareförbundet har anført, dels önskemålet att kunna tillämpa i huvudsak samma kommunala beskattningsprinciper för annan fastighet som för jordbruksfastighet och rörelse. Mot en utvidgning kan anföras att den i viss mån komplicerar taxeringsarbetet. Sammantaget synes övervägande skäl närmast tala för en viss utvidgning i förhållande till praxis. Utvidgningen bör markerats genom lagändring. Denna bör lämpligen innebära en mer direkt anknytning till de kriterier som tillämpas för jordbruksfastigheter. Genom en sådan anknytning och en komplettering av de exempel som lämnas i punkt 2 av anvisningarna till 18 § KL bör klargöras att en mer nyanserad bedömning i fortsättningen skall ske så att även t. ex. en enskild persons innehav av hyresfastigheter skall

kunna behandlas som en enda förvärvskälla. Detta bör gälla vare sig fastigheterna är belägna inom en eller flera kommuner.

För tydlighetens skull bör understrykas att den här förordade ändringen inte innebär att man skall överlämna till fastighetsägarna att efter eget val avgöra om och när en eller flera förvärvskällor skall anses föreligga. De i punkt 1 av anvisningarna till 18 § KL. angivna kraven på gemensam ledning, förvaltning och drift måste vara uppfyllda för att flera fastigheter, som är av annan fastighets natur, skall få behandlas som en gemensam förvärvskälla. Detta torde innebära att villor och sommarbostäder inte kommer att få sammanföras till en förvärvskälla om inte omständigheterna är av det slag som redan nu uttryckligen nämns i punkt 2 av anvisningarna till 18 § KL. Som exempel på fall där enskild persons innehav av hyresfastigheter bör behandlas som en och samma förvärvskälla kan nämnas rättsfallet RRK 1974 K 1:74.

Omständigheterna i målet var följande. Byggmästare P. ägde tillsammans med sin bror ett stort antal hyresfastigheter i olika kommuner. Förvaltningen sköttes av ett byggnadsföretag som bröderna ägde gemensamt. Fastigheterna stod under gemensam förvaltning och drift från företagets huvudkontor. Av kontoret uppbars hyresintäkter, utfördes administrativt arbete, bedömdes behovet av reparationer och underhållsarbete samt leddes och kontrollerades den personal som hade hand om fastigheternas uppvärmning, renhållning och städning. För reparationer och underhåll av fastighetsbeståndet anlätades hantverkare som var anställda hos byggnadsföretaget. Till fastigheterna gjordes gemensamma varu- och materialinköp. Vissa gemensamma driftkostnader kunde inte helt rättvist delas upp mellan fastigheterna.

I detta fall förelåg alltså en rad omständigheter som talade för att fastigheterna borde betraktas som en ekonomisk enhet. Bedömningen bör kunna bli densamma även i något mindre kvalificerade fall.

I detta avsnitt har alltså föreslagits viss utvidgning av förvärvskällebegreppet i inkomstlagen annan fastighet. Denna ändring och den omständigheten att många fastighetsägare numera är bokföringsskyldiga får praktisk betydelse för arbetet med 1981 års allmänna fastighetstaxering. Inför denna fastighetstaxering kommer en provtaxering att ske i början av år 1980. Provtaxeringen avses vara avslutad den 1 juli 1980. I fråga om fastigheter som har sålts under åren 1975–1979 behövs vid provtaxeringen uppgift om totalhyra under år 1979 för varje registerfastighet eller, om flera byggnader finns på en fastighet, för varje byggnad. Vid tidigare liknande provtaxeringar har uppgift om totalhyra kunnat hämtas ur fastighetsägarens under året avlämnade allmänna självdeklaration. De fastighetsägare som är bokföringsskyldiga behöver i regel inte avlämna allmän självdeklaration före utgången av mars 1980. Det deklaraionsmaterial som skall ligga till grund för provtaxeringen kommer således i dessa fall inte att vara tillgängligt förrän efter den 31 mars 1980. För att provtaxeringen skall kunna genomföras behövs uppgifterna om totalhyra vid en tidigare tidpunkt. Om möjligheterna

att redovisa inkomst av flera fastigheter i en enda förvärvskälla utvidgas på sätt som här har förordats kommer dessutom möjligheterna att ur allmän självdeklaration ta fram uppgift om totalhyra för enskilda fastigheter eller byggnader att minska. Även denna omständighet bidrar till att 1980 års självdeklarationer inte kan utgöra grund för provtaxeringen. 1976 års fastighetstaxeringskommitté (Fi 1976:05) har meddelat att kommittén f. n. utreder om berörda fastighetsägare bör åläggas att lämna särskilda uppgifter om hyresintäkter under år 1979 till ledning för provtaxeringen.

1.5.4 *Brutet räkningsår*

I 3 § KL finns bestämmelser om taxeringsår och beskattningsår. Beskattningsår är enligt huvudregeln det kalenderår som föregår taxeringsåret. Som beskattningsår kan dock också godtas brutet räkningsår. KL saknar uttryckliga bestämmelser om när brutet räkningsår får användas och om vilken period det får omfatta. I de fall som behandlas i anvisningarna till 3 § KL förutsätts dock att den skattskyldige driver "näringsverksamhet". Den gängse uppfattningen synes också vara att endast den som driver näringsverksamhet får ha brutet räkningsår som beskattningsår. En ytterligare förutsättning för att få avvika från kalenderår torde vara att inkomsten av verksamheten beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Enligt praxis får t. ex. inkomst av tjänst eller kapital i princip inte redovisas för annan period än kalenderår. Sammanfattningsvis torde alltså nuvarande bestämmelser i 3 § KL böra tolkas så att brutet räkningsår får utgöra beskattningsår för viss förvärvskälla bara under förutsättning *dels* att verksamheten är att betrakta som näringsverksamhet, *dels* att inkomsten av förvärvskällan beräknas enligt bokföringsmässiga grunder.

RSV har i sin framställning anslutit sig till denna tolkning och föreslår inte någon ändring i nuvarande bestämmelser. Enligt RSV kommer förslaget om tillämpning av bokföringsmässiga grunder att innebära att ägare av hyresfastigheter – i egenskap av näringsidkare – kan få tillämpa brutet räkningsår. Däremot skulle ägare av en- och tvåfamiljsfastigheter, obebyggda tomter m. m. inte innefattas i begreppet näringsidkare och de skulle därför inte heller få tillämpa brutet räkningsår. RSV föreslår ett tillägg till 3 § KL i syfte att klargöra att brutet räkningsår skall räknas som beskattningsår bara under förutsättning att det omfattar period som godtas enligt 12 § BFL respektive 11 § jordbruksbokföringslagen (1951:793).

Vid remissbehandlingen har RSV:s uppfattning om gällande rätt och förslaget om tillägg till 3 § KL i allmänhet inte mött några invändningar. LRF anser dock att RSV:s tolkning av uttrycket näringsverksamhet kan ifrågasättas. Oavsett detta bör enligt förbundets mening klart uttalas att alla fastighetsägare med bokföringsmässig inkomstredovisning skall få tillämpa brutet räkningsår. Detta sägs ha betydelse särskilt om den skattskyldige driver annan verksamhet för vilken brutet räkningsår används.

Enligt förslaget i avsnitt 1.5.2 kommer i fortsättningen ett stort antal ägare av annan fastighet att få tillämpa bokföringsmässiga grunder vid inkomstberäkningen. Inte minst av den anledningen är det angeläget att införa uttryckliga regler om när brutet räkenskapsår skall godtas som beskattningsår för viss förvärvskälla.

Fortfarande bör en grundförutsättning vara att inkomsten av förvärvskällan – i enlighet med bestämmelserna i 41 § KL – beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Detta bör i klarhetens intresse komma till direkt uttryck i anvisningarna till 3 § KL. En mer tveksam fråga är om man också i fortsättningen bör fordra att verksamheten utgör "näringsverksamhet" eller om detta krav bör utgå och i så fall eventuellt ersättas av andra bestämmelser.

Begreppet näringsverksamhet har en mycket vid omfattning och torde omfatta all yrkesmässigt bedriven verksamhet av ekonomisk art. Kravet på att verksamheten i förvärvskällan skall utgöra näringsverksamhet saknar därför i stort sett självständig betydelse för inkomst av jordbruksfastighet och rörelse. Praktiskt taget varje verksamhet som utgör jordbruk, skogsbruk eller rörelse i KL:s mening faller in under begreppet. Kravet skulle däremot få självständig betydelse för inkomst av annan fastighet. Rätten till bokföringsmässig inkomstredovisning har föreslagits omfatta alla konventionellt beskattade fastigheter. Det är helt klart att innehav av konventionellt beskattade fastigheter i många fall inte kan betraktas som näringsverksamhet.

Man måste alltså ta ställning till om brutet räkenskapsår skall få tillämpas för alla konventionellt beskattade fastigheter för vilka inkomstberäkningen sker enligt bokföringsmässiga grunder eller om rätten att använda brutet räkenskapsår bör begränsas. Om en begränsning anses motiverad, är nästa fråga om det verkligen är ändamålsenligt att låta verksamhetens karaktär av näringsverksamhet vara avgörande.

Som LRF har påpekat kan t. ex. den som driver rörelse med brutet räkenskapsår ha intresse av att få tillämpa detta räkenskapsår även för en eller flera fastigheter som han innehar vid sidan av rörelsen. Är fastigheterna av sådant slag att man anser sig kunna godta att inkomstberäkningen sker enligt bokföringsmässiga grunder med den periodisering av inkomster och utgifter som detta innebär, finns det knappast något bärande skäl att inte också godta att inkomstberäkningen avser en annan period än kalenderåret. Vad som måste förhindras är att den skattskyldige genom upprepade omläggningar av räkenskapsåret skaffar sig obehöriga skatteförmåner eller försvårar taxeringskontrollen. Man bör också tillse att brutet räkenskapsår inte omfattar andra perioder än dem som har ansetts godtagbara i andra sammanhang. Det nu åsyftade resultatet kunde i och för sig uppnås just genom att begränsa rätten att använda brutet räkenskapsår till de fall då verksamheten utgör näringsverksamhet. Den som driver sådan verksamhet är ju nämligen i princip skyldig att följa bestämmelserna om räkenskapsår i 12 § BFL respektive 11 § jordbruksbokföringslagen. En nackdel med att anknyta till begreppet

näringsverksamhet är dock att detta begrepp har en ganska obestämd omfattning. Inte minst när det gäller innehav av annan fastighet kan det uppkomma gränsfall där taxeringsmyndigheterna skulle ställas inför nya och besvärliga tolkningsproblem. Det finns därför anledning att inte bygga beskattningsreglerna på begreppet näringsverksamhet utan att i stället införa uttryckliga bestämmelser i KL om räkenskapsårets förläggning i tiden och om rätten att lägga om räkenskapsår. I fråga om den som är bokföringsskyldig enligt BFL eller skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen är det tillräckligt att hänvisa till bestämmelserna om räkenskapsår i dessa författningar. För andra skattskyldiga bör i anvisningarna till 3 § KL tas in föreskrifter som – om man bortser från dispensregler – överensstämmer med 12 § BFL.

Även den här skisserade lösningen innebär att beskattningsreglerna delvis anknyts till BFL. I praktiken medför detta dock inte några nya gränsdragningsproblem för taxeringsmyndigheterna. Med undantag för de fall då skattskyldig har fått dispens enligt 12 § BFL kommer i sak samma regler att gälla vare sig han är bokföringsskyldig eller inte. Även i det fall då skattskyldig fått dispens beträffande viss verksamhet, saknar taxeringsmyndigheten anledning att själv pröva om bokföringsskyldighet föreligger beträffande verksamheten i fråga.

Det föreslås alltså att bestämmelser om rätt att använda brutet räkenskapsår som beskattningsår införs i anvisningarna till 3 § KL och att bestämmelserna får följande innehåll. En första förutsättning för att brutet räkenskapsår skall få användas för viss förvärvskälla är att inkomsten av förvärvskällan beräknas enligt bokföringsmässiga grunder i enlighet med 41 § KL. Som ytterligare förutsättning gäller i fråga om den som är bokföringsskyldig för verksamheten enligt BFL eller skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen att bestämmelserna om räkenskapsår i nämnda författningar har iakttagits. För övriga skattskyldiga gäller bl. a. att brutet räkenskapsår skall omfatta period som anges i 12 § BFL och att omläggning från kalenderår till brutet räkenskapsår inte får ske i annat fall än då omläggningen görs för att få samma räkenskapsår för flera verksamheter.

1.5.5 Ikraftträdandebestämmelser m. m.

I avsnitt 1.5.2 har föreslagits att ägare av konventionellt beskattade fastigheter skall få rätt att gå över till inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder. Denna övergång bör få ske redan vid 1979 års taxering. De nya bestämmelser om förvärvskällebegreppet som har föreslagits i avsnitt 1.5.3 och de bestämmelser om brutet räkenskapsår som har föreslagits i avsnitt 1.5.4 bör också tillämpas första gången vid 1979 års taxering.

Övergången från kontantprincip till bokföringsmässiga grunder skulle alltså få äga rum första gången vid 1979 års taxering men kan givetvis också

bli aktuell vid senare taxeringar. Förslaget i avsnitt 1.5.2. innebär dessutom att övergång kan komma att ske i motsatt riktning. Det är nödvändigt att hindra att en övergång i endera riktningen leder till inte avsedd skattelättnad eller merbeskattning. Särskilda regler behövs för att undvika sådana effekter. Vid remissbehandlingen har framkommit att det finns olika uppfattningar om hur övergångsreglerna bör utformas och vilka situationer de bör täcka. Det är därför motiverat att relativt utförligt behandla de olika fall där byte av redovisningsmetod kan ske.

När man överväger vilka regler som bör gälla vid övergång från kontantprincip till bokföringsmässiga grunder finns det anledning att skilja mellan de fall då fastigheten redan före övergången var konventionellt beskattad och de fall då övergången till bokföringsmässiga grunder sammanfaller med att fastigheten går över från schablonbeskattning till konventionell beskattning. Återgång från bokföringsmässiga grunder till kontantredovisning blir däremot enligt förslaget i avsnitt 1.5.2 aktuell bara i ett fall, nämligen när en tidigare konventionellt beskattad fastighet på grund av ändrade förhållanden skall beskattas enligt schablon. Övergångsreglerna bör alltså utformas så att de täcker tre olika övergångsfall.

När dessa tre fall diskuteras i fortsättningen kallas det sista beskattningsåret före övergången för "år 1" och det beskattningsår, då den nya metoden första gången tillämpas, för "år 2".

Övergångsfall 1

Övergång från kontantprincip till bokföringsmässiga grunder. Fastigheten beskattas redan före övergången enligt konventionell metod

Inkomst som belöper på år 2 men uppbärs redan under år 1 (t. ex. förskottshyra) skall enligt kontantprincipen tas till beskattning vid taxeringen för år 1. På samma sätt gäller enligt kontantprincipen att utgift som betalas år 1 dras av vid taxeringen för det året även om den avser kostnad för år 2. I dessa fall skall inkomsten givetvis inte beskattas och utgiften inte dras av även vid taxeringen för år 2. Dubbelbeskattning respektive dubbelavdrag undviks, om den skattskyldige vid taxeringen för år 2 inte tar hänsyn till den ingående skuld som den i förskott erhållna inkomsten motsvarar eller till den ingående fordran som den i förskott betalda utgiften representerar uppnås det avsedda resultatet – nämligen att inkomsten beskattas. Om å andra sidan inkomst som belöper på år 1 inte blir tillgänglig för lyftning förrän under år 2, skall den enligt kontantprincipen inte tas till beskattning vid taxeringen för år 1. En utgift som hänför sig till år 1 men betalas först under år 2 skall enligt samma princip inte dras av vid taxeringen för år 1. Även i dessa fall uppnås det avsedda resultatet – nämligen att inkomsten beskattas respektive att utgiften dras av vid taxeringen för år 2 – genom att den skattskyldige för år 2 inte tar hänsyn till ingående balansposter. Han skall alltså vid taxeringen inte ta

hänsyn till den ingående fordran som inkomsten utgör eller till den ingående skuld som utgiften motsvarar.

En föreskrift om att den skattskyldige för år 2 inte skall ta hänsyn till ingående värde av fordran eller skuld medför alltså ett riktigt beskattningsresultat i de fall då kontantprincipen verkligen har tillämpats för år 1. Bestämmelserna om årsskiftesbetalningar nödvändiggör dock ytterligare övergångsbestämmelser. Om inkomst som uppbärs eller utgift som betalas i slutet av år 1 hänförs sig till år 2, har den skattskyldige i vissa fall rätt att inte ta hänsyn till dem vid taxeringen för år 1 utan först vid taxeringen för år 2. Vid övergången till bokföringsmässiga grunder måste då tillses att inkomsten verkligen beskattas och utgiften dras av vid taxeringen för år 2. Detta resultat uppnås genom att hänsyn vid den taxeringen tas till den ingående skuld som inkomsten motsvarar (transitorisk passivpost) och till den ingående fordran som den i förskott betalda utgiften representerar (transitorisk aktivpost). Man måste också beakta det omvända fallet, nämligen att inkomst eller utgift som hänförs sig till år 1, uppbärs respektive betalas först i början av år 2. Den skattskyldige kan i det fallet ha valt att redovisa inkomsten eller utgiften redan vid taxeringen för år 1. Vid övergången till bokföringsmässiga grunder måste förhindras att inkomsten åter beskattas eller utgiften åter dras av vid taxeringen för år 2. Dubbelbeskattning respektive dubbelavdrag undviks, om hänsyn vid denna taxering tas till den ingående fordran som inkomsten utgör (antecipativ aktivpost) och till den ingående skuld som utgiften representerar (antecipativ passivpost).

Slutligen gäller att den skattskyldige vid taxeringen för år 2 inte skall ta hänsyn till värde av ingående lager.

Övergångsfall 2

Övergång från kontantprincip till bokföringsmässiga grunder i samband med övergång från schablonbeskattning till beskattning enligt konventionell metod.

I detta fall måste man skilja mellan å ena sidan ränteutgifter, som ju är avdragsgilla både vid schablonbeskattning och vid konventionell beskattning, och å andra sidan inkomster och andra utgifter än ränta. Vad först beträffar ränteutgifter är läget detsamma som i övergångsfall 1. Har kontantprincipen iakttagits fullt ut för år 1 – dvs. har undantagsbestämmelserna om årsskiftesbetalningar inte tillämpats – uppnås ett riktigt resultat om värdet av ingående balansposter inte beaktas vid taxeringen för år 2. Härigenom undviks nämligen att dubbelavdrag medges för ränta som belöper på år 2 men betalas under år 1 och att avdrag går förlorat för ränta som belöper på år 1 men betalas under år 2. Har å andra sidan bestämmelserna om årsskiftesbetalningar tillämpats för år 1, måste hänsyn tas till ingående fordran och skuld vid taxeringen för år 2. För att ränta, som betalas i slutet av

år 1 men belöper på år 2 och inte dras av vid taxeringen för år 1, skall komma att avräknas vid taxeringen för år 2 fordras således att man vid taxeringen för år 2 tar hänsyn till den ingående fordran som den i förskott betalade räntan representerar (transitorisk aktivpost). Har ränta som belöper på år 1 betalats i början av år 2 men dragits av vid taxeringen för år 1, undviks dubbelavdrag genom att man vid taxeringen för år 2 beaktar den ingående skuld som den i efterskott betalade räntan utgör (transitorisk passivpost).

Vad häfter gäller inkomsterna och andra utgifter än ränta måste till en början erinras om de effekter som enligt *nuvarande* regler kan inträda när en fastighet på grund av ändrade förhållanden skall gå över från schablonbeskattning år 1 till konventionell beskattning enligt kontantprincipen år 2. Om i ett sådant fall inkomst eller utgift som belöper på år 1 inte betalas förrän under år 2, torde inkomsten böra beskattas och utgiften få dras av vid taxeringen för år 2 trots att de belöper på tid då schablonbeskattning har skett (se RÅ 1969 not Fi 1894, återgivet i Sv. Skattetidning, rättsfallsredogörelse för år 1969, sid 28). I det omvända fallet, dvs. då inkomst eller utgift som belöper på år 2 har uppburits respektive betalats redan under år 1, leder en tillämpning av samma princip till att inkomsten inte skall beskattas och att avdrag för utgiften inte medges vid taxeringen för år 2 trots att någon särskild beskattning av inkomsten eller något avdrag för utgiften inte har skett vid taxeringen för år 1 (schablonbeskattning).

Dessa effekter kan ses som en direkt följd av kontantprincipen. Det kan i och för sig ifrågasättas om effekterna i alla avseenden är de mest önskvärda. En ändring skulle dock fordra relativt stora ingrepp i nuvarande system och skulle medföra både principiella och praktiska svårigheter. Utgångspunkten för den fortsatta diskussionen är därför att nuvarande regler i denna del lämnas oförändrade.

Denna utgångspunkt får avgörande betydelse för utformningen av de övergångsregler som bör gälla när en skattskyldig – i samband med att övergång sker från schablonbeskattning till konventionell beskattning – väljer att också gå över från kontantredovisning till inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder. Starka skäl talar nämligen för att det skattemässiga resultatet av en sådan övergång bör anpassas till det resultat som erhålls när någon går över från schablonbeskattning till konventionell beskattning utan att samtidigt byta redovisningsmetod. Om man skulle utforma reglerna så att en inkomst blir beskattad eller ett avdrag medges när den skattskyldige väljer den ena redovisningsmetoden men inte när han väljer den andra, kommer valet av redovisningsmetod att kunna påverka beskattningen på ett inte acceptabelt sätt. Man måste därför se till att beskattningsresultatet i de nu avsedda fallen blir detsamma vid båda redovisningsmetoderna. Detta syfte uppnås om en skattskyldig, som väljer att år 2 tillämpa bokföringsmässiga grunder, vid taxeringen för det året inte tar hänsyn till värdet av ingående fordran eller skuld. Vad nu sagts kan belysas med följande exempel.

Exempel A

Inkomst eller utgift som belöper på år 2 uppbärs respektive betalas år 1.

Om kontantprincipen tillämpas både före och efter övergången till konventionell beskattning, kommer inkomsten inte att beskattas och utgiften inte att dras av vid taxeringen för år 2 (här kan bortses från bestämmelserna om årsskiftesbetalningar). Samma resultat uppnås i det fall då bokföringsmässiga grunder tillämpas år 2 under förutsättning att den skattskyldige vid taxeringen för det året inte tar hänsyn till den ingående skuld som den i förskott uppburna inkomsten utgör eller till den ingående fordran som den i förskott betalade utgiften representerar.

Exempel B

Inkomst eller utgift som belöper på år 1 uppbärs respektive betalas år 2.

Tillämpas kontantprincipen även för år 2, kommer inkomsten att beskattas och utgiften att dras av vid taxeringen för det året. För att samma resultat skall uppnås när den skattskyldige väljer att tillämpa bokföringsmässiga grunder för år 2 fordras att han vid taxeringen för detta år inte tar hänsyn till den ingående fordran som inkomsten motsvarar eller den ingående skuld som utgiften representerar.

Även i övergångsfall 2 måste slutligen beaktas att man vid taxeringen för år 2 inte skall ta hänsyn till värde av ingående lager.

Övergångsfall 3

Övergång från bokföringsmässiga grunder till kontantprincip i samband med övergång från konventionell beskattning till schablonbeskattning.

Även vid denna övergång måste man skilja mellan å ena sidan ränteutgifter och å andra sidan inkomster och andra utgifter än ränta.

Har ränta betalats år 1 men belöper den på år 2, skall den vid bokföringsmässig redovisning balanseras som utgående fordran (transitorisk aktivpost) och kommer då inte att dras av vid taxeringen för år 1. En särskild regel behövs som ger den skattskyldige rätt att för år 2, då schablonbeskattning sker, göra avdrag för belopp motsvarande balansposten. I det omvända fallet, dvs. när ränta som belöper på år 1 betalas år 2, kommer resultatet år 1 att belastas med räntan som balanseras som utgående skuld (antecipativ passivpost). Dubbelavdrag måste förhindras genom en föreskrift att balansposten skall tas upp som intäkt år 2.

För inkomster och för andra utgifter än ränta behövs inte några särskilda övergångsbestämmelser. Inkomst eller utgift som belöper på år 1 men uppbärs respektive betalas år 2 kommer att påverka det resultat som ligger till grund för taxeringen för år 1. På grund av att schablonbeskattning sker för år 2 kommer dubbelbeskattning och dubbelavdrag att undvikas. Har å andra sidan inkomst eller utgift uppburits respektive betalats år 1 trots att de belöper

på år 2, skall de balanseras som utgående skuld respektive utgående fordran och skall inte påverka taxeringen för år 1. De kommer inte heller att beaktas vid taxeringen för år 2, vilket är följdriktigt eftersom de belöper på detta år och schablonbeskattning skall ske det året.

Har lagernedskrivning skett i bokslutet för år 1, bör nedskrivningen i princip återföras vid taxeringen för år 2. Detta resultat uppnås genom en särskild föreskrift att skillnaden mellan å ena sidan det lägsta av lagrets anskaffningsvärde och återanskaffningsvärde och å andra sidan dess bokförda värde vid utgången av år 1 tas upp som intäkt vid taxeringen för år 2.

Resultatet av genomgången av de tre olika övergångsfallen kan *sammanfattas* enligt följande.

Vid övergång från kontantredovisning till inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder uppnås önskat resultat om värdet av ingående balansposter inte beaktas vid taxeringen för år 2. Har årsskiftesbestämmelserna tillämpats vid taxeringen för år 1, måste däremot korrigering ske genom att ingående balansposter beaktas vid taxeringen för år 2.

Vid övergång från bokföringsmässiga grunder till kontantprincip – vilket föreslås få ske bara i samband med övergång från konventionell beskattning till schablonbeskattning – behövs särskilda korrigeringsregler för ränta samt en bestämmelse om återföring av lagernedskrivning. I övrigt uppnås vid denna övergång det önskade resultatet utan särskilda övergångsbestämmelser.

1.5.6 Författningskommentar

Förslagen i avsnitten 1.5.2–1.5.5 föranleder ändringar i såväl KL som TL. Det har dock inte ansetts nödvändigt att i denna promemoria redovisa de i huvudsak rent redaktionella ändringarna i TL.

3 § KL med anvisningar

I 3 § har inte gjorts annan ändring än att uttrycket brutet räkenskapsår har introducerats. De nya bestämmelser, som anger när brutet räkenskapsår skall anses som beskattningsår för en förvärvskälla, har i stället tagits in i anvisningarna. Grundförutsättningen är att inkomsten av förvärvskällan beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, vilket innebär att det måste vara fråga om jordbruksfastighet, rörelse eller konventionellt beskattad annan fastighet. Därefter anges de ytterligare förutsättningar som skall vara uppfyllda i fråga om räkenskapsårets förläggning i tiden m. m. Beträffande hänvisningen till jordbruksbokföringslagen bör erinras om att ett förslag till ny sådan lag (Ds B 1977:8) nyligen har remissbehandlats och f. n. är föremål för övervägande inom budgetdepartementet.

26 § 1 mom. KL

Paragrafen har kompletterats med hänsyn till de nya reglerna om bokföringsmässig inkomstredovisning.

41 § KL med anvisningar

I 41 § anges att även inkomst av annan fastighet i vissa fall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Av det tillägg som har gjorts till punkt 1 av anvisningarna framgår dels att inkomst av konventionellt beskattad annan fastighet får beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, dels att övergång från bokföringsmässiga grunder till kontantprincip inte får ske så länge fastigheten fortfarande är föremål för konventionell beskattning. Övriga ändringar är i huvudsak av redaktionell natur.

Punkt 2 av anvisningarna till 18 § KL

Beträffande denna punkt se avsnitt 1.5.3.

Punkt 10 av anvisningarna till 24 §, punkt 8 av anvisningarna till 25 § och punkt 2 av ikraftträdandebestämmelserna

De nya bestämmelserna om bokföringsmässig inkomstredovisning blir tillämpliga första gången vid 1979 års taxering. Har inkomst av viss annan fastighet desförinnan beräknats enligt bokföringsmässiga grunder, skall redan enligt nuvarande bestämmelser i punkt 1 första stycket av anvisningarna till 41 § som värde av ingående lager, fordringar och skulder tas upp värdet av föregående års utgående lager, fordringar och skulder.

Bestämmelser om beskattningen vid byte av redovisningsmetod har tagits in i punkt 10 av anvisningarna till 24 § och punkt 8 av anvisningarna till 25 §. Första stycket i respektive anvisningspunkt avser övergång från kontantprincip till bokföringsmässig inkomstredovisning (övergångsfallen 1 och 2 i avsnitt 1.5.5). Andra stycket avser övergång från bokföringsmässiga grunder till kontantprincip i samband med övergång från konventionell beskattning till schablonbeskattning (övergångsfall 3 i samma avsnitt).

Punkt 9 av anvisningarna till 25 § KL

Denna punkt överensstämmer i sak med RSV:s förslag.

Beträffande 25 § 1 och 2 mom., punkt 2 a och punkt 7 andra stycket av anvisningarna till 25 §, punkt 2 a av anvisningarna till 36 § KL och punkt 1 av ikraftträdandebestämmelserna hänvisas till avsnitt 2.3.4.

Sammanställning av remissyttranden över avsnitt 1 i promemorian Ändrade beskattningsregler för hyresfastigheter (Ds B 1978:7)

1 Inledning

Förslaget om frivillig övergång till inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder godtas i princip av flertalet remissinstanser. Några anser dock att obligatoriska regler är att föredra. Förslagen om ändring av förvärvskällebegreppet och reglerna om brutet räkenskapsår tillstyrks överlag.

Följande remissinstanser, nämligen *Göteborgs kommun*, *Malmö kommun*, *Stockholms bostadsföreningars centralförening ek.för.*, *Föreningen auktoriserade revisorer*, *Sveriges advokatsamfund*, *Sveriges allmännyttiga bostadsföretag*, *Stockholms kooperativa bostadsförening ek.för.* och *Sveriges villaägareförbund*, har utan närmare kommentarer tillstyrkt förslagen i deras helhet eller lämnat dem utan erinran.

I det följande redovisas de synpunkter som anförts beträffande promemorians olika delförslag. Vissa frågor som väckts under remissbehandlingen redovisas i särskilda avsnitt. Avslutningsvis återges RSV:s kommentarer till författningsförslagen.

2 Övergång till inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder

Som redan nämnts har flertalet remissinstanser tillstyrkt förslaget. Bland dem har några närmare utvecklat skälen för sitt ställningstagande. Dessa skäl redovisas i det följande varefter en redogörelse lämnas för innehållet i de yttranden som inneburit avstyrkande.

2.1 Remissinstanser som i huvudsak tillstyrker förslaget

Kammarrätten i Stockholm:

En valrätt mellan redovisning enligt kontantprincipen och bokföringsmässiga grunder på sätt föreslagits i promemorian finner kammarrätten lämpligast såväl ur den enskildes som taxeringsmyndigheternas synpunkt. De föreslagna spärreglerna vid övergångar mellan systemen synes också väl avvägda.

Kammarrätten i Jönköping tillstyrker i princip förslaget men ifrågasätter om inte ägare av egentliga hyresfastigheter alltid borde tillämpa bokföringsmässiga grunder. Kammarrätten anför:

Såsom kammarrätten framhöll i sitt remissyttrande över riksskatteverkets (RSV) framställning i förevarande fråga är det ett eftersträfvansvärt mål att så långt sig göra låter bringa överensstämmelse mellan vad som gäller i civilrättsligt hänseende (bokföringslagen, BFL) och i skatterättsligt hänseende (kommunalskattelagen, KL).

RSV:s förslag att de fastighetsägare som deklarerar intäkt av annan fastighet enligt 24 § 1 mom. KL skulle beräkna inkomsten enligt bokföringsmässiga grunder blev föremål för kritik, främst därför att ett sådant förslag innebar att även fastighetsägare som ej är ålagda bokföringsplikt enligt den nya bokföringslagen ändå till följd av de föreslagna ändringarna i KL i praktiken skulle bli tvungna att föra böcker.

De fastighetsägare som skall deklarerar fastighetsintäkt enligt 24 § 1 mom. KL är förutom "enskilda ägare till hyresfastigheter" en restgrupp bestående av ägare till obebyggda tomter, tomter varå en- eller tvåfamiljshus är under uppförande, sommarstugor som regelmässigt uthyres, villafastigheter som exempelvis under sommartid tillfälligtvis uthyres till sommargäster varvid årsinkomsten av uthyrningen överstiger 2 400 kr. eller två procent av fastighetens taxeringsvärde. Att så omaka grupper som ägare till hyreshus och dessa "restgrupper" skall deklarerar fastighetsintäkter enligt samma bestämmelser beror på konstruktionen av 24 § KL i dess helhet. Alla fastighetsägare som inte skall tillämpa 24 § 2 mom. (villaschablonen) eller 24 § 3 mom. (allmännyttiga bostadsföretag m. fl.) är nämligen hänvisade till 24 § 1 mom. KL. Detta är från många synpunkter ett mindre lämpligt förhållande.

I den remitterade promemorian framhålles att det är högst olämpligt att införa bestämmelser som innebär att alla de fastighetsägare som i BFL är ålagda bokföringsplikt i skattehänseende skall deklarerar enligt bokföringsmässiga grunder. Följande exempel kan belysa detta förhållande. En person äger två tvåfamiljshus som regelmässigt uthyres och ej utgör del av egen bostad. Eftersom uthyrningen omfattar mer än två lägenheter i det aktuella fallet fyra lägenheter är fastighetsägaren i fråga enligt BFL bokföringspliktig. Men fastighetsintäkterna skall till följd av att fråga är om tvåfamiljshus deklarerar enligt den så kallade villaschablonen, 24 § 2 mom. KL. Schablon-taxeringen, både den i 24 § 2 mom. och 3 mom. KL, bygger helt på kontantprincipen. Här är övergång till annan inkomstberäkning av många skäl helt utesluten. Schablon-taxeringen i dess nuvarande utformning fungerar nämligen i praktiken väl och förändringar i denna är bland annat från praktisk taxeringssynpunkt olämpliga. Övervägande skäl talar alltså för att kontantprincipen såvitt gäller schablon-taxering av annan fastighet bör lämnas oförändrad.

Skälet till att en total samordning mellan BFL och KL är omöjlig att genomföra är att lagarna i fråga är uppbyggda på olika sätt. Enligt BFL förutsätts för bokföringsplikt att "uthyrningsverksamheten omfattar mer än två lägenheter som regelmässigt uthyres och ej utgör del av egen bostad". Bokföringsplikt förutsätter således att verksamheten omfattar minst tre lägenheter som uthyres till annan. Lägenhet som bebos av fastighetsägaren själv inräknas alltså ej då fråga är om bokföringsplikt. Huruvida de tre

lägenheterna ingår i *samma fastighet* eller *ej* saknar betydelse vad gäller bokföringsplikten.

24 § KL är däremot uppbyggd på ett annat sätt. Till 24 § 1 mom. är i huvudsak att hänföra "hyresfastighet i enskild persons ägo" samt den "restgrupp av fastigheter" som tidigare omnämnts. 24 § 2 mom. är reserverad för fastigheter som är inrättade till bostad åt en eller två familjer (villaschablonen), och 24 § 3 mom. tillämpas beträffande vissa speciella bostadsföretag eller bostadsaktiebolag (schablonmetod). I KL är systematiken uppbyggd på själva *fastigheten som sådan*. I princip är varje fastighet att betrakta för sig även om förvärvskällebegreppet undantagsvis kan föranleda en annan bedömning. Här överensstämmer inte BFL och KL, då BFL inte bryr sig om huruvida de aktuella lägenheterna finns i samma fastighet eller ej. Vid klassificeringen av fastighet är dessutom ointressant huruvida lägenhet i densamma *beboas av fastighetens ägare eller av annan*. Även detta är en väsentlig skillnad i förhållande till BFL. Exempel. En person äger en "trefamiljsfastighet" och bebor själv en av lägenheterna. Eftersom uthyrningsverksamheten inte omfattar mer än två lägenheter, förutom den egna bostaden, är han enligt BFL ej bokföringspliktig. I skattechänscende är fastigheten dock till följd av sin karaktär som "trefamiljsfastighet" att hänföra till 24 § 1 mom. KL. Ett flertal exempel på fall, även om man undantar den ovan så kallade "restgruppen" från 24 § 1 mom., där BFL och KL såvitt avser sambanden bokföringsplikt – "hyresfastighet" eller ej bokföringsplikt – villaschablon kommer till olika resultat är lätt att konstruera.

En möjlig utväg att komma något längre i fråga om samordning mellan de två lagarna än som blir fallet genom det remitterade förslaget skulle vara att bryta ur "hyresfastigheterna" eller "restgruppen" ur 24 § 1 mom. KL och hänföra exempelvis restgruppen till ett nytt 4 mom. i 24 §. Då skulle i normalfallet överensstämmelse mellan bokföringsplikt enligt BFL och "hyresfastigheterna" i 24 § 1 mom. KL föreligga. Men något i alla sammanhang tillämpligt samband skulle inte ens då uppkomma, varför kammarrätten knappast kan förorda en sådan nyordning.

Att ändra BFL så att denna i förevarande sammanhang blir uppbyggd på samma sätt som KL torde inte heller vara genomförbart. Andra än skattemässiga aspekter väger tyngst när det gäller BFL.

Kammarrätten finner sålunda knappast någon bättre lösning av föreliggande problem än den som förordas i promemorian. Möjligen bör som nämnts stadgas att den s. k. "restgruppen" i 24 § 1 mom., som normalt ej är bokföringspliktig, ej bör ha möjlighet att beräkna fastighetsinkomsten enligt bokföringsmässiga grunder. Vidare kan ifrågasättas om inte "hyreshusägarna" i det normalfall då de har bokföringsplikt och fastigheten tillika är att hänföra till 24 § 1 mom. KL, bör åläggas skyldighet att beräkna inkomsten av fastigheten enligt bokföringsmässiga grunder.

Är någon bokföringspliktig, är beräkning av inkomst enligt bokföringsmässiga grunder det mest naturliga och för både den enskilde och taxeringsmyndigheterna det mest lämpliga.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län tillstyrker förslaget även om det enligt länsstyrelsens mening kan medföra visst merarbete. Länsstyrelsen anför:

Att införa bokföringsmässig redovisning för schablontaxerade fastigheter skulle innebära en avsevärd komplicerad av deklarationsförfarandet. Kontantprincipen är i motsats till bokföringsmässiga grunder enkel och klar och lätt att kontrollera för såväl skattskyldiga som taxeringsmyndigheter. Den bör därför behållas inom beskattningssystemet och få tillämpas i så stor utsträckning som möjligt. Förslaget att övergången till bokföringsmässig redovisning skall få ske efter fastighetsägarens eget val ligger i linje härmed. Kontantmetodens enkelhet överväger enligt länsstyrelsens mening eventuella nackdelar med att ha två olika redovisningssystem.

En förutsättning för två redovisningsmetoder måste givetvis vara att det inte är tillåtet att byta metod från år till år. Förslaget att fastighetsägare som en gång valt att tillämpa bokföringsmässiga grunder, inte skall få återgå till kontantredovisning i andra fall än då fastigheten på grund av ändrade förhållanden skall schablontaxeras, tillstyrkes därför.

En nackdel med två redovisningsmetoder och frivillig övergång mellan dessa är, att man i lagstiftningen måste bygga in permanenta övergångsregler. Dessa måste av naturliga skäl bli ganska komplicerade och beröra såväl intäktssidan som kostnadssidan. Övergångsproblematiken talar för att man bör koncentrera övergången till ett visst taxeringsår för att taxeringsnämnderna i framtiden inte skall besvärast alltför mycket av sådana problem. Det är dock svårt att förutse hur stort merarbetet blir. Med hänsyn till de fördelar som onekligen är förknippade med frivillig övergång och till möjligheten att även i fortsättningen kunna använda den enklare kontantprincipen, tillstyrker länsstyrelsen förslaget även om det kan komma att medföra visst merarbete för taxeringsnämnderna.

Lantbrukarnas skattedelegation:

Skattedelegationen tillstyrkte i sitt remissutlåtande över riksskatteverkets förslag att alla ägare till fastighet med konventionell beskattning skulle göras skyldiga att tillämpa bokföringsmässiga grunder. Delegationen förutsatte härvid att en sådan inkomstredovisning var till fördel för de berörda fastighetsägarna och att de problem som förslaget skulle medföra för vissa fastighetsägare gick att bemästra genom en välvillig tillämpning.

I promemorian framhålls att ett obligatorium kan förväntas medföra olägenheter i vissa speciella fall. Med hänsyn till dessa nya omständigheter anser delegationen det välbetänkt att gå på en frivilliglinje. Delegationen har ej heller något att erinra mot de föreslagna bestämmelserna vid byte av redovisningsmetod. Bestämmelserna förefaller vara heltäckande och materiellt riktigt utformade.

Sveriges fastighetsägareförbund tillstyrker förslaget men tar upp frågan om periodisering av vissa kostnader:

Förbundet tillstyrker förslaget i denna del med hänsyn till att de fastigheter, som taxeras som "annan fastighet", kan skifta högst avsevärt. Det är då naturligt att välja frivilliglinjen och låta fastighetsägaren avgöra om han skall redovisa sina inkomster enligt kontantprincipen eller bokföringsmässiga grunder. Förbundet anser även att det inte kan riktas någon invändning mot att den som en gång övergått till inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder även i fortsättningen måste fasthålla vid denna beräkningsmetod, så länge inte ändrade beskattningsförhållanden för fastig-

heten föranleder annat.

Med anledning av att man i promemorian föreslagit en rätt att avge deklaration enligt bokföringsmässiga grunder, har frågan om periodisering, bokföring av interimsposter m. m. berörts. Förslagen i denna del förefaller inte helt klara. Förbundet anser att periodisering under löpande bokföringsår inte skall behöva ske beträffande kostnader för vatten och avlopp, renhållning, el och värme. Beträffande dessa kostnader tillämpas ofta preliminärdebitering tertialvis med slutreglering av avgifterna under ett senare kalenderår. De preliminära avgifterna bör därför kunna bokföras som kostnad under det verksamhetsåret då de betalats, vilket även torde överensstämma med uttalanden i förarbetena till 4 § BFL.

Förbundet utgår ifrån att en tillämpning av bokföringsmässiga grunder inte medför att alltför långtgående krav ställs på ägare av mindre fastigheter under löpande redovisningsår, när det gäller periodisering, bokföring av interimsposter och liknande bokföringsmässiga åtgärder. Större krav på periodisering av inkomster och utgifter kan däremot ställas i samband med övergång från kontantprincip till bokföringsmässiga grunder.

Även *Svenska byggnadsentreprenörföreningen* tar upp frågan om periodisering av kostnader:

Åtskilliga avgifter till kommunala verk, fjärrvärmeanläggningar, samfälligheter, gemensamhetsanläggningar m. m. debiteras numera som preliminära avgifter oftast tertialvis. Slutreglering av avgifterna för visst kalenderår sker häfter kanske först ett halvår efter kalenderårets utgång. I dessa fall torde det inte vara möjligt att med någon större noggrannhet periodisera de på räkenskapsåret belöpande kostnaderna. Mot denna bakgrund får SBEF därför föreslå att något krav på periodisering inte skall finnas för denna typ av kostnader utan att de preliminära avgifterna skall kunna bokföras som kostnad. Detta torde även överensstämma med uttalande i förarbetena till 4 § BFL.

Svenska försäkringsbolags riksförbund och *Sveriges industriförbund* hänvisar till Svenska byggnadsentreprenörföreningens yttrande.

Skattemyndighetsnämndens riksförbund vill inte motsätta sig förslaget. Organisationen ser det som en fördel att fastighetsägare, som inte är bokföringsskyldiga enligt den nya bokföringslagen, slipper tillämpa bokföringsmässiga grunder vid beskattningen.

Förslaget tillstyrks vidare av *länsstyrelsen i Malmöhus län*.

2.2 Remissinstanser som avstyrker förslaget eller föredrar annan lösning

Bokföringsnämnden:

Det är bokföringsnämndens strävan att på sikt söka medverka till en samordning av civilrättsliga och andra regler. Från nämndens synpunkt är det därför naturligt och önskvärt att fastighetsägare, för vilka bokföringsskyldighet enligt bokföringsmässiga grunder föreligger, åläggs en skatteredovisning enligt samma grunder. En sådan överensstämmelse torde underlätta såväl själva deklarationsarbetet för den bokföringsskyldige som kontrollen

från skattemyndigheternas sida. Bokföringsnämnden avstyrker därför den föreslagna frivilliglinjen för bokföringsskyldiga fastighetsägare.

Bokföringsnämnden vill emellertid gå ett steg längre och också i fråga om icke bokföringsskyldiga fastighetsägare förorda en obligatorisk bokföringsmässighet vid inkomsttaxeringen av konventionellt beskattade fastigheter. En sådan ordning torde inte innebära något påtagligt merarbete för den begränsade krets av skattskyldiga det här är fråga om.

BFN har alltså ej funnit anledning fråga sin tidigare ståndpunkt att stödja riksskatteverkets förslag om en generell övergång till bokföringsmässig redovisning av konventionellt taxerade fastigheter.

De olägenheter som obligatoriska regler enligt promemorian (s. 59) i vissa fall anses medföra – t. ex. för innehavare av tomt eller annan fastighet under uppförande, som senare kommer att schablontaxeras – bör enligt bokföringsnämnden kunna överbryggas genom en särbestämmelse. I fråga om schablontaxerade fastigheter delar bokföringsnämnden promemorians uppfattning att kontantprincipen skall tillämpas vid inkomsttaxeringen.

RSV:

RSV, som i princip tillstyrker förslaget, vill ändå ifrågasätta om man inte bör gå längre – alltså överväga ett system med obligatoriska regler för alla konventionellt beskattade fastigheter, kombinerat med valfrihet att använda kontantprincipen beträffande räntor (och ev. avgäld) för de fall då schablonbeskattning vid övergångsfall kan komma i fråga (s. 61). Om sådan rätt att använda kontantprincipen beträffande räntor m. m. infördes (jämför t. ex. beträffande avverkningsrätt till skog, anvisningarna till 41 § KL), skulle enligt RSV:s mening de brister som följer med en valfrihet mellan två redovisningssystem, falla bort. Dessa frågor måste emellertid ytterligare övervägas. Man kan ju också peka på att intäkterna i dessa fall inte periodiseras (s. 85–86 resp. 88) – beträffande obebyggda tomter finns ju för övrigt i normalfallet ingen intäkt – samt på det merarbete som både banker och skattskyldiga slipper belastas med. RSV vill bara peka på ett sådant fall att diskontoändring har ägt rum månaderna runt årsskiftet. En mindre fråga är också i dessa sammanhang huruvida expeditionskostnader och liknande skall periodiseras eller om kontantprincipen generellt skall gälla beträffande sådana kostnader, oavsett att bokföringsmässiga grunder för övrigt skall tillämpas. De skäl som f. ö. åberopas i promemorian mot att införa obligatoriska regler finner RSV inte bärande (s. 60–68). Införs rätt att använda kontantprincipen beträffande utgiftsräntor m. m. torde ett obligatorium vara att föredraga enligt RSV:s uppfattning.

Länsstyrelsen i Stockholms län anser att det från praktisk taxeringssynpunkt är önskvärt med en obligatorisk övergång till bokföringsmässig inkomstre-dovisning beträffande samtliga konventionellt taxerade fastigheter men finner det dock av principiella skäl tveksamt om även inte bokföringspliktiga fastighetsägare skall omfattas av sådan skyldighet:

Länsstyrelsen har i tidigare yttrande över riksskatteverkets framställning om ändringar i skatte- och taxeringsförfattningarna med anledning av vissa fastighetsägars skyldighet att föra räkenskaper enligt den nya bokföringslagen (1976:125) uttalat sig för att inkomst av alla konventionellt taxerade

fastigheter borde beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Från praktisk taxeringssynpunkt anser länsstyrelsen fortfarande att en obligatorisk övergång vore att föredra framför en frivillig övergång. Förutom att man därigenom finge en enhetlig redovisningsprincip, enhetlig deklarationsblankett, komme flertalet övergångar att koncentreras till en taxering. Taxeringsmyndigheterna finge därvid större möjligheter att informera såväl de skattskyldiga som taxeringsnämnderna om vad som är att iaktta vid övergången.

Med en obligatorisk övergång skulle taxeringsnämnderna även slippa ifrån kontrollproblem av det slag som nämns på s. 67, att en bokföringsmässig fastighetsägare väljer att även i fortsättningen tillämpa kontantprincipen.

Länsstyrelsen kan inte heller finna att ägare av mindre fastigheter skulle ha några större svårigheter att lämna en riktig redovisning. Länsstyrelsen får härvidlag hänvisa till de skäl som framgår av riksskatteverkets förut nämnda framställning. Även om bokföringsskyldighet inte formellt föreligger, föreskriver 20 § taxeringslagen skyldighet att på lämpligt sätt sörja för att underlag finns för deklarations- och uppgiftsskyldighetens fullgörande och kontroll därav. Denna bestämmelse gäller sålunda oavsett vad bokföringslagen stadgar. Skattskyldiga med fastighetsinnehav som i fråga om antal och storlek ligger i gränsområdet till obligatorisk övergång till inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder torde enligt länsstyrelsens uppfattning – just mot bakgrund av regler som stadgas i 20 § taxeringslagen – knappast uppleva de krav bokföringslagen ställer som särskilt omfattande. Hänsynstagande till eventuella balansposter torde inte vara av den storleksordningen att det kan finnas anledning att tveka att införa obligatorium för alla fastighetsägare med fastighetsinnehav som beskattas enligt konventionell metod.

De praktiska skälen talar sålunda för att inkomst av annan fastighet – som ej schablontaxeras – borde beräknas enligt bokföringsmässiga grunder och några egentliga olägenheter härav för berörda skattskyldiga synes inte böra uppkomma. Länsstyrelsen är emellertid medveten om att ett sådant förslag, gällande alla fastigheter som inte inkomsttaxeras enligt schablon, i verkligheten skulle innebära, att man för vissa fastighetsägare – ägare av tre- eller fyralägenhetsfastigheter – kräver bokföringsmässig redovisning trots att de inte är underkastade bokföringslagen. Det innebär alltså i verkligheten en utvidgning av skyldigheten enligt en nyss stiftad lag, och länsstyrelsen finner det tveksamt om man trots de praktiska fördelarna – av principiella skäl bör göra detta.

Hyresgästernas riksförbund hänvisar till det yttrande som organisationen lämnade över RSV:s skrivelse. I det yttrandet tillstyrktes RSV:s förslag om obligatorisk övergång till inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder för samtliga konventionellt taxerade fastigheter.

Svenska revisorsamfundet:

Samfundet föreslår att kravet på tillämpning av bokföringsmässiga grunder anknyts till bokföringsskyldigheten. Att genomföra ett obligatorium på denna punkt torde inte medföra några problem för de skattskyldiga, då resultatet redan framräknats enligt bokföringsmässiga grunder. Vad beträffar utredningens invändning att det skulle skapa problem för taxeringsmyndigheterna, vilka bleve tvungna att tillämpa civilrättslig lagstiftning, bokförings-

lagen, kan anföras, att detta redan sker i många andra fall och där fungerar bra.

En valrätt i överensstämmelse med promemorian torde innebära att tiden för övergång från kontantprincipen till bokföringsmässiga grunder utsträcks till att omfatta ett flertal år, vilket torde medföra större olägenhet än en kortare övergångsperiod.

I andra hand föreslår samfundet, att bokföringsskyldigheten över huvud blir avgörande för vilken metod, som skall tillämpas vid beskattningen. Det torde bara vara ett fåtal fall då bokföringsmässiga grunder är en direkt olämplig metod. Särskilda regler torde kunna skapas för dessa fall.

I tredje hand vill samfundet föreslå genomförande av den metod som rekommenderas i riksskatteverkets skrivelse, dvs. inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder för alla konventionellt beskattade fastigheter. De remissinstanser som kritiserat RSV:s förslag har främst gjort det från den utgångspunkten att många fastighetsägare, som inte är bokföringsskyldiga enligt civilrättsliga regler, skulle bli tvungna att vid beskattningen tillämpa bokföringsmässiga grunder. Detta är visserligen riktigt, men svårigheterna bör inte överdrivas, då de enda problem av vikt som torde uppkomma gäller periodisering av räntor och hyror. Fördelarna med detta förslag är som RSV angivit, att taxeringsnämnderna slipper ta ställning till om bokföringsskyldighet föreligger.

3 Förvärvskällebegreppet

Förslaget tillstyrks eller lämnas utan erinran av samtliga remissinstanser. I några yttranden lämnas dock särskilda kommentarer.

Bokföringsnämnden:

Nämnden finner att förslaget om en utvidgad möjlighet att redovisa flera fastigheter med gemensam förvaltning i en förvärvskälla kommer att underlätta för fastighetsägare att inkomstdeklarera sina fastighetsinnehav. Bokföringskravet torde nämligen ha medfört att gemensam bokföring för det samlade fastighetsinnehavet alltmer förekommer.

RSV:

Verket vill härvid understryka vikten av att bokföringen för förvärvskällan i dess helhet, dvs. för samtliga däri ingående fastigheter (fastighetsdelar), förs på sådant sätt att bl. a. informations- och kontrollintressena ävensom uppgiftslämnandet (t. ex. vid allmän fastighetstaxering, jämför nedan) kan tillgodoses (prop. 1975:104 s. 148). Utvidgningen av förvärvskällebegreppet får således inte medföra att redovisningen "blandas ihop" hur som helst. Således vill RSV framhålla, att bokföringsplikt måste gälla för förvärvskällan i dess helhet om sådan redovisning krävs enligt kommunalskattelagen för någon av de i förvärvskällan ingående fastigheterna. Någon sammanblandning av bokföringsmässig resp. kontantmässig inkomstredovisning för olika delar av förvärvskällan är alltså inte tillåten. (Jämför t. ex. SOU 1969:30 s. 181.)

Länsstyrelsen i Stockholms län:

Länsstyrelsen har en viss förståelse för de skäl som anförts för utvidgning av förvärvskällebegreppet i inkomstslaget annan fastighet. Länsstyrelsen vill därför inte motsätta sig föreslagen lagändring, även om taxeringsarbetet i viss mån torde kompliceras.

Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund kan godta förslaget även om det medför en viss komplicering av taxeringsarbetet.

Sveriges fastighetsägareförbund erinrar om att en utvidgning av förvärvskällebegreppet i olika sammanhang förordats av förbundet samt anför:

Förbundet hälsar därför med tillfredsställelse att frågan nu synes vara på väg mot en positiv och enhetlig lösning genom en utvidgning av begreppet "förvärvskälla". I praktiken torde inte några gränsdragningsproblem behöva förekomma, då rekvisitet enligt anvisningarna till 18 § KL punkt 1 regelmässigt är uppfyllt, då fastigheterna står under gemensam ledning, förvaltning och drift samt framträder som en naturlig ekonomisk enhet och även kan ha gemensam bokföring.

Svenska byggnadsentreprenörföreningen:

Enligt SBEF:s uppfattning är det bra att förvärvskällebegreppet tagits upp till behandling i promemorian. SBEF anser emellertid att förslaget är alltför försiktigt. Sålunda hade några erinringar knappast kunnat riktas mot att enskild persons innehav av hyresfastigheter regelmässigt behandlas som en förvärvskälla i de fall bokföringen är gemensam samt gemensam ledning, förvaltning och drift också föreligger.

Svenska försäkringsbolags riksförbund och *Sveriges industriförbund* hänvisar till vad som anförts av Svenska Byggnadsentreprenörföreningen.

4 Brutet räkningsår

Förslaget tillstyrks eller lämnas utan erinran av samtliga remissinstanser med undantag för HSB:s riksförbund och Svenska riksbyggen (se avsnitt 5). Några remissinstanser har emellertid gjort särskilda påpekanden.

Länsstyrelsen i Malmöhus län:

De bestämmelser angående brutet räkningsår (anvisningarna till 3 § kommunalskattelagen) som föreslås anger att förutsättningen för att använda sådant som beskattningsår är att inkomstberäkningen avser förvärvskälla för vilken inkomsten enligt föreslagen lydelse av 41 § kommunalskattelagen beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, dvs. jordbruksfastighet, rörelse och i förekommande fall annan fastighet. Omvänt innebär de föreslagna bestämmelserna i 3 § kommunalskattelagen att inkomst av förvärvskälla inom annat inkomstslag än de nyssnämnda samt kontantmässigt beräknad fastighetsinkomst *uttryckligen* inte får redovisas med tillämpning av brutet räkningsår. Taxeringsnämnderna har hittills ofta godtagit att aktiebolag, som inte haft kalenderår som räkningsår, redovisat även annan inkomst än av rörelse och fastighet (exempelvis inkomst av kapital och realisationsvins-

ter vid aktieförvaltning) på grundval av årsredovisningen, dvs. med tillämpning av brutet räkenskapsår. Har ett bolag redovisat inkomster av exempelvis kapital vid 1978 års taxering för ett räkenskapsår (enligt bolagsordningen) omfattande tiden 1976-07-01–1977-06-30 och ändrar bolaget vid 1979 års taxering med stöd av den föreslagna lydelsen i anvisningarna till 3 § kommunalskattelagen redovisningen av kapitalinkomst till kalenderår (1978) kan det inträffa att kapitalinkomsten för tiden 1977-07-01–12-31 inte blir beskattad. Enligt länsstyrelsens mening bör problem av angiven art lösas i samband med att nya bestämmelser om brutet räkenskapsår antas.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län:

En fråga som inte berörs i promemorian är bokföringsskyldigs inkomst av realisationsvinst och kapital när räkenskapsåret inte sammanfaller med kalenderår. Om ett företag efter räkenskapsårets men före kalenderårets utgång avyttrar exempelvis en fastighet så skall realisationsvinsten tagas upp till beskattning vid nästföljande års taxering. Beskattningsåret blir med andra ord kalenderåret för inkomsten av tillfällig förvärvsverksamhet. Detta leder till ett inte godtagbart resultat, om det gäller en i rörelse använd fastighet och företaget önskar att göra avsättning till återanskaffningsfond för fastighet. Eftersom det räkenskapsår som ligger till grund för taxeringen av inkomst av rörelse redan har gått ut då försäljningen skett, kan avdrag för avsättning till återanskaffningsfond för fastighet inte ske. Detsamma gäller om man vill kvitta realisationsvinsten mot avskrivning på fastighet som nyanskaffats under samma beskattningsår (4 § andra stycket i förevarande lag). Även rättsfallen RÅ 1941 not 704 och RÅ 1962 not 835 kan nämnas i detta sammanhang.

Genom att rätten att använda brutet räkenskapsår enligt förslaget knys till den bokföringsmässiga redovisningsprincipen kommer även i fortsättningen inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet och kapital att endast få redovisas per kalenderår. Länsstyrelsen anser, att man bör överväga om inte även realisationsvinst och kapital, som på ett naturligt sätt kan hänföras till en bokföringsskyldigs näringsverksamhet, skall få taxeras för det beskattningsår då de enligt allmänna bokföringsgrunder bör bokföras och som gäller för den bokföringspliktiga verksamheten.

5 Fastigheter som taxeras enligt 24 § 3 mom. KL

HSB:s riksförbund och *Svenska riksbyggen* tar särskilt upp frågan om bostadsföreningars och allmännyttiga bostadsföretags möjligheter att tillämpa brutet räkenskapsår och bokföringsmässiga grunder vid inkomstberäkningen.

HSB:s riksförbund:

Inom HSB-rörelsen finns omkring 2 800 bostadsrättsföreningar och omkring 110 allmännyttiga bostadsföretag som förvaltas av skilda HSB-föreningar. För samtliga dessa gäller att bokföringsplikt enligt bokföringslagen föreligger, vilket beträffande allmännyttiga bostadsföretag, som bedrevs i stiftelseform, inte var fallet före 1977. Även dessa företag har emellertid haft sin redovisning ordnad som om bokföringsplikt förelåg. Enligt skatterättslig praxis har det sedan mycket lång tid tillbaka accepterats att såväl

bostadsrättsföreningar som allmännyttiga bostadsföretag vid den skattemässiga inkomstbehandlingen lägger bokföringen till grund, oaktat den formella lydelsen av 41 § kommunalskattelagen stadgar, att dessa juridiska personer skall redovisa sina inkomster enligt kontantprincipen.

Det framgår inte av departementspromemorian, att avsikten nu skulle vara att göra ändring i detta förhållande. Såsom promemorieförslagets lagtext emellertid är utformat innebär det att exempelvis bostadsrättsföreningar och allmännyttiga bostadsföretag efter den föreslagna lagändringen skulle nödgas övergå till att vid inkomstbeskattningen deklarerar enligt kontantprincipen. Denna, såvitt kunnat utrönas, icke avsedda effekt torde emellertid på ett enkelt sätt kunna elimineras genom att den föreslagna lydelsen av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen ändras så, att stadgandet att inkomst av annan fastighet som avses i 24 § 1 mom. kommunalskattelagen får beräknas enligt bokföringsmässiga grunder utsträcks till att omfatta jämväl sådana fastigheter som avses i 24 § 3 mom. Under förutsättning att förslaget ändras i detta hänseende tillstyrks det av HSB:s riksförbund. I annat fall avstyrker HSB:s riksförbund förslaget.

I syfte att få en jämnare fördelning över året av redovisnings- och bokslutsarbete samt av revisionsverksamheten har det inom HSB-rörelsen varit en strävan att fördela bostadsrättsföreningarnas räkenskapsår över året på sätt som är tillåtet enligt 12 § bokföringslagen. Såsom departementspromemorians förslag är utformat skulle samtliga bostadsrättsföreningar och allmännyttiga bostadsföretag nödgas ha kalenderåret som räkenskapsår, vilket skulle skapa mycket stora svårigheter såväl för det löpande redovisningsarbetet, som för boksluts- och revisionsarbetet. Ett genomförande av departementspromemorians förslag, såsom det utformats, skulle leda till att den personal, som nu sysselsätts med ifrågavarande verksamhet, skulle få en mycket stor arbetsbelastning under första delen av kalenderåret och i många fall inte kunna sysselsättas under den senare delen av kalenderåret. En sådan konsekvens av förslaget är oacceptabel. Såvitt HSB:s riksförbund vid en översiktlig bedömning kunnat finna synes emellertid det ovan föreslagna tillägget till anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen kunna eliminera även detta problem.

Svenska rikshyggen:

Skrivningen i promemorian innebär uppenbarligen en skärpning av nuvarande regler. Detta måste uppfattas så att allmännyttiga företag och bostadsrättsföreningar skall överge den deklarationsprincip som hittills tillämpats och i stället deklarerar efter kontantprincipen.

De bokföringsskyldigas egen bokföring skulle således inte få ligga till grund för deklarationen med mindre än att denna korrigeras så att man får fram hur bokföringen skulle ha blivit enligt kontantprincipen.

Enligt anvisningarna till 3 § skall brutet räkenskapsår i deklarationen endast få tillämpas av dem som deklarerar enligt bokföringsmässiga grunder i enlighet med bestämmelserna i 41 §. Sistnämnda paragraf anger tydligt att bokföringsmässig grund för deklarationen endast får förekomma för jordbruksfastigheter och sådana fastigheter som avses i kommunalskattelagens 24 § 1 mom., dvs. således inte allmännyttiga företag och bostadsrättsföreningar. Dessa företag skulle således inte få tillämpa brutet räkenskapsår. En bostadsrättsförening som exempelvis har räkenskapsåret 1 september–31 augusti måste – för att deklarerar korrekt – dels omräkna räntor och

tomträttsavgälder enligt kontantprincipen, dels anpassa dem till kalenderår.

Eftersom bostadsrättsföreningar och allmännyttiga bostadsföretag är bokföringsskyldiga innebär förslaget att de måste beräkna sina intäkter och kostnader enligt bokföringsmässiga grunder. De kan således inte tillrättalägga bokföringen för den kommande deklarationen. Följden blir att det i de allra flesta fall blir bristande överensstämmelse mellan räntekostnader i bokföringen och räntekostnader i deklarationen. Detta medför i fortsättningen inte bara visst extraarbete för de deklarationsskyldiga utan framför allt för taxeringsnämnderna, som hittills har kunnat avstämma yrkade ränteavdrag mot räntekostnader enligt bokföringen. Trots merarbetet ger det föreslagna systemet uppenbarligen sämre kontrollmöjligheter.

Den praxis som hittills kunnat tillämpas av bostadsrättsföreningar och allmännyttiga företag bör anges som en möjlighet i lagen så att bostadsrättsföreningar och allmännyttiga företag som ägare till schablonbeskattade fastigheter för dessa kan få använda bokföringsmässig princip vid fastställande av avdrag för räntekostnader och tomträttsavgälder.

Även *Svenska revisorsamfundet* förordar att inkomst av fastigheter som avses i 24 § 3 mom. KL bör få redovisas enligt bokföringsmässiga grunder.

6 Övriga frågor

1976 års fastighetstaxeringskommitté (Fi 1976:05) har granskat de framlagda förslagen med hänsyn till möjligheterna att erhålla för fastighetstaxeringen nödvändiga uppgifter om årshyror för enskilda fastigheter och byggnader. Om förslagen i promemorian genomförs kommer det enligt kommittén inte att vara möjligt att såsom hittills hämta för fastighetstaxeringen erforderliga uppgifter ur inkomstdeklarationen. Kommittén anför bl. a.:

En separat redovisning av hyran per kalenderår för varje fastighet och byggnad torde i stället bli nödvändig även om detta kommer att medföra ett visst merarbete för fastighetsägarna. Vid bedömningen av omfattningen av detta merarbete bör man dock ha i minnet att de begärda uppgifterna inte är några nya sådana utan desamma som tidigare legat till grund för såväl inkomst- som fastighetstaxeringen. Uppgifterna är dessutom av sådan karaktär att de utan svårighet bör kunna redovisas per fastighet och byggnad. Framtagandet av uppgifterna borde därför inte uppfattas som alltför betungande, särskilt som det kan förväntas att fastighetsägarna för folk- och bostadsräkningen blir tvungna att redovisa vissa förhållanden per lägenhet.

Sammanfattningsvis framhåller kommittén att någon erinran mot promemoriaförslagen inte föreligger under förutsättning att hyresuppgifter av samma noggrannhet som de hittillsvarande även i fortsättningen kan erhållas.

Även *RSV* framhåller att vissa uppgifter till fastighetstaxeringen som en

följd av de i promemorian föreslagna ändringarna ovillkorligen måste lämnas särskilt. Verket påpekar vidare att tiden och formen för att lämna dessa uppgifter f. n. utreds av fastighetstaxeringskommittén.

Svenska försäkringsbolags riksförbund påpekar att inkomst av annan fastighet f. n. alltid behandlas som B-inkomst och anför:

Samma regler bör i princip gälla som för beskattning av inkomst av jordbruk och rörelse, nämligen att inkomsten anses som A-inkomst om den skattskyldige är verksam i förvärvskällan i ej blott ringa omfattning. Nuvarande regler får effekten att inkomst av annan fastighet ej kan användas som underlag för att teckna pensionsförsäkring med avdragsrätt för premien. Det föreliggande förslaget att inkomst av annan fastighet skall få beräknas enligt bokföringsmässiga grunder innebär att inkomst av annan fastighet likställs med inkomst av rörelse och jordbruksfastighet. Riksförbundet finner det angeläget att vad förbundet anfört beaktas då den i promemorian föreslagna ändringen av reglerna för beräkning av inkomst av annan fastighet görs.

7 Författningsförslagen

De föreslagna författningsändringarna godtas i stort sett av remissinstanserna. RSV gör dock följande påpekanden:

Anvisningarna till 3 § KL

I promemorian föreslås ändringar i syfte att 12 § bokföringslagen – bortsett från däri intagna dispensregler – skall bli tillämpliga också för skattskyldiga som inte är bokföringsskyldiga, men ändå vill använda brutet räkenskapsår. Den formulering första stycket c) och andra stycket av anvisningarna till 3 § föreslås få synes inte direkt motsvara innehållet i 12 § bokföringslagen. Innehållet torde dock inte kunna missförstås. Det kan dock ifrågasättas om det inte kommer att finnas situationer där annan tidsperiod än kalenderår eller någon av de i första stycket c) av anvisningarna till 3 § föreslagna räkenskapsåren bör medges, exempelvis i de fall där dispens enligt 12 § BFL har medgetts för skattskyldig beträffande annan förvärvskälla.

RSV vill också ta upp en fråga, som inte är berörd i promemorian. Problemet gäller vid vilken tidpunkt som skall anses avgörande för att schablonbeskattning skall tillämpas då sagda tidpunkt infaller under ett brutet räkenskapsår.

Till belysning av problematiken vill RSV anföra följande. Enligt nuvarande bestämmelser (punkt 6 sista stycket av anvisningarna till 24 § KL) är den avgörande tidpunkten "vid beskattningsårets utgång". Det är förhållandena då som ligger till grund för bedömningen om schablonbeskattning skall ske enligt 24 § 2 mom. KL.

Antag att den skattskyldige tillämpar Bgr och använder ett räkenskapsår, som omfattar perioden 1.7 år 1 – 30.6 år 2. Vidare antas att konventionell beskattningsmetod är tillämplig och att fastigheten den 31.12 år 2 är bebyggd med en villa. Denna var inflyttningsklar 1.4 år 2. Fråga är nu om konventionell beskattning skall äga rum för tiden 1.7 år 1 – 30.6 år 2 eller 1.7–31.12 år 1 eller slutligen 1.7 år 1–31.3 år 2.

Enligt RSV:s mening bör det sistnämnda (1.7 år 1 och 31.3 år 2) gälla. Skälet härtill är att fr. o. m. 1.4 år 2 byter fastigheten "karaktär" genom att Bgr inte längre är tillåten (promemorieförslaget punkt 1 av anvisningarna till 41 § KL). Intill denna tidpunkt får konventionell beskattning ske. Därefter är schablonbeskattning tillämplig för tiden 1.4–31.12 år 2. Intäktsberäkningen stämmer också med hittillsvarande praxis (nämligen från inflyttningsdatum).

Om villan i stället varit inflyttningsbar 20.2 år 2 skulle konventionell metod använts vid taxering år 1 för tiden 1.7 år 1–19.2 år 2 och schablonbeskattning 20.2–31.12 år 2.

Mera generellt kan lösningen enligt RSV:s mening uttryckas enligt följande.

Om det finns en villa, som skall schablonbeskattas, vid utgången av ett kalenderår får Bgr inte användas, om nämligen kalenderårets utgång också sammanfaller med beskattningsårets utgång. Problemet ställs på sin spets om schablonmetod skall användas även t. ex. 30.6 år 2 (därför att en inflyttningsbar villa redan då finns uppförd på fastigheten). Om så är fallet skall konventionell metod enligt RSV:s mening inte användas för hela tiden 1.7 år 1–30.6 år 2. För att lösa detta problem måste räkenskapsåret enligt RSV:s bedömning upphöra 30.6 år 2, såvida det då inte finns en byggnad som skall schablonbeskattas. Annars måste räkenskapsåret upphöra just innan fastigheten byter karaktär från konventionell till schablonbeskattning, i följd varav också Bgr upphör enligt promemorieförslaget.

Dessa frågor bör övervägas innan lagstiftningen genomförs.

Ytterligare en fråga skall i detta sammanhang tas upp beträffande anvisningarna till 3 § KL.

Enligt nuvarande regler skall skattskyldig kunna åsättas taxeringar för två beskattningsår. Som förslaget är utformat synes motsvarande bestämmelser i anvisningarna till 3 § KL ha fallit bort. RSV förutsätter emellertid att dessa även skall kunna tillämpas i fortsättningen. Motsvarande text bör därför – efter eventuell modernisering av språket – införas i anvisningarna till 3 § KL.

Anvisningarna till 18 § KL

I nuvarande punkt 2 första stycket av anvisningarna till 18 § KL hänvisas till de i punkt 1 samma anvisningar intagna reglerna angående jordbruksfastighet. I punkt 1 fjärde stycket, som genom hänvisningen också är tillämplig på fastigheter av annan fastighets natur, hänvisas till bestämmelserna i 56 § KL. De i promemorian föreslagna ändringarna i punkt 2 första stycket av anvisningarna till 18 § KL har, såvitt avser hänvisningen till punkt 1 av anvisningarna, formulerats på så sätt att punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna inte blir tillämplig på fastigheter av annan fastighets natur. Även om detta förhållande i och för sig inte påverkar tillämpligheten av 56 § KL för sådana fastigheter synes det onödigt att en skillnad av nu påpekat slag skall föreligga mellan olika förvärvskällor när det gäller regleringen av en och samma fråga.

I punkt 2 första stycket av anvisningarna till 18 § KL nämns bl. a. som exempel "och sommarställen på en fastighet".

Enligt RSV:s bedömning bör "sommarställen" ändras till "fritidshus och liknande" eftersom även stugor i fjällen och liknande, som används vintertid, bör omfattas av bestämmelserna.

Anvisningarna till 24 § KL

I promemorian (s. 88) föreslås då övergång från Bgr till Kpr äger rum i samband med övergång från konventionell beskattning till schablonbeskattning att, då lagernedskrivning skett år 1, nedskrivningen i princip skall återföras vid taxeringen år 2. Med den utformning anvisningstexten (s. 11) erhållit uppnås detta emellertid inte enligt RSV:s uppfattning.

Exempel

Lagret 100 000 kr. nedskrivet år 1 med 60 %. Utgående balans 40 000 kr. (räkenskapsår = kalenderår). År 2 skall fastigheten redovisas enligt schablonmetoden. 31.12 år 2 är lagrets återanskaffningsvärde 50 000 kr. Enligt förslagets punkt 10 andra stycket av anvisningarna till 24 § KL skall ett belopp motsvarande skillnaden mellan å ena sidan det *lägsta* av anskaffningsvärdet av fastighetens lager enligt senaste balansräkning (= 100 000 kr. i exemplet) och återanskaffningsvärdet av lagret på balansdagen (50 000 kr. i exemplet) samt å andra sidan det bokförda värdet av lagret enligt nämnda balansräkning (40 000 kr. i exemplet) återföras.

Om RSV tolkat anvisningstexten rätt skulle den skattskyldige i exemplet endast behöva återföras (50 000 ./. 40 000 =) 10 000 kr. till beskattning mot rätteligen 60 000 kr., motsvarande nedskrivningen (dold reserv). 60 000 kr. måste vara det rätta. I vart fall uppfattar RSV promemorian så (s. 88) och detta är ju det materiellt riktiga resultatet också.

Anvisningstexten bör – enligt RSV – kunna utformas enkelt genom att stadga att det är den dolda reserven som skall återföras.

Vilket värde som använts vid lagervärderingen är ju egentligen ett historiskt faktum. Antingen har den skattskyldige använt anskaffningsvärdet, beroende på vilket som varit lägst. Om man emellertid skall bygga på den text, som nu föreslås, kan denna förslagsvis ändras enligt följande:

”... upptagas ett belopp motsvarande skillnaden mellan å ena sidan anskaffningsvärdet eller, om återanskaffningskostnaden varit lägre och legat till grund för lagervärderingen, detta värde av fastighetens lager enligt senaste balansräkning samt å andra sidan det bokförda värdet av lagret enligt nämnda balansräkning.”

Anvisningarna till 25 § KL

I promemorian föreslås en redaktionell ändring av nuvarande punkt 7 av anvisningarna till 25 § KL. Den i denna anvisningspunkt intagna hänvisningen till punkt 2 av anvisningarna till 41 § föreslås tas bort. En sådan åtgärd var nödvändig enligt RSV:s framställning, då obligatoriska regler föreslogs skola införas. Eftersom valfrihet bör införas enligt promemorians förslag ifrågasätter RSV vilka effekter den föreslagna ändringen får.

26 § KL

Den i promemorian föreslagna lydelsen av 26 § 1 mom. KL innehåller uttrycket ”i förekommande fall”. Innehållet i stadgandet skulle förtydligas om nämnda uttryck ersattes med t. ex. ”om intäkter och avdrag beräknats

enligt bokföringsmässiga grunder" eller "vid tillämpning av bestämmelserna i punkt 1 första stycket andra meningen av anvisningarna till 41 § KL".

Anvisningarna till 41 §

I promemorians förslag till ny lydelse av punkt 1 av anvisningarna till 41 § KL föreslås bestämmelser som inskränker valfriheten mellan att redovisa inkomst av annan fastighet enligt kontantprincipen och enligt bokföringsmässiga grunder. Av motiveringen till förslaget framgår (s. 67 och 69) att skattskyldig som förvärvar en fastighet som beskattas enligt konventionell metod skall ha valfrihet mellan metoderna. Den inskränkning som föreslås i promemorian beträffande rätten att välja metod att redovisa inkomst av annan fastighet synes således enligt motiveringen inte avses bli knuten till fastigheten utan till fastighetens ägare, den skattskyldige. En ny ägare skulle alltså vara helt obunden av föregående ägares val av redovisningsmetod. Den föreslagna lagtexten synes emellertid närmast ge uttryck för motsatt princip, vilket också överensstämmer med förslagets anvisningar till 3 §, där det talas om "att inkomsten av *förvärvskällan* beräknas enligt bokföringsmässiga grunder etc.". För att uppnå avsett syfte skulle punkt 1 tredje meningen kunna formuleras enligt följande: "Har skattskyldig beräknat inkomst av annan fastighet för visst beskattningsår enligt bokföringsmässiga grunder, skall han även för nästföljande beskattningsår beräkna inkomsten enligt sådana grunder om bestämmelserna i 24 § 1 mom. är tillämpliga det året." Det kan dock ifrågasättas om en sådan regel bör ges generell tillämpning. Frågan är om också överlåtelse av fastighet genom bodelning, arv eller gåva bör medföra rätt till byte av redovisningsmetod. Denna fråga bör också ställas beträffande överlåtelser i andra fall mellan närstående.

Likaså synes sådana fall närmare böra utredas där en skattskyldig ärvt en annan fastighet, som redovisas enligt kontantprincipen enligt 24 § 2 mom. KL, och inköper t. ex. grannfastigheten, som enligt 24 § 1 mom. redovisas enligt bokföringsmässiga grunder, och där på grund av bestämmelserna i anvisningarna till 18 § KL fastigheterna efter förvärvet skall anses utgöra en enda förvärvskälla. Även andra liknande fall kan tänkas.

