Inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder i inkomstslaget annan fastighet m m

Av kammarrättsfiskalen Johan Salsbäck

1 Inledning

I prop 1978/79:42 lade regeringen fram förslag om inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder av inkomst av annan fastighet. I propositionen föreslogs också en viss utvidgning av förvärvskällebegreppet i inkomstslaget annan fastighet samt uttryckliga bestämmelser för när annat räkenskapsår än kalenderår får utgöra beskattningsår. Propositionen byggde på förslag i departementspromemorian Ändrade beskattningsregler för hyresfastigheter (Ds B 1978:7). Regeringsförslagen antogs utan några ändringar av riksdagen (SkU 1978/79:17, rskr 87). De nya reglerna återfinns i SFS 1978:942 och 943.

2 Inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder

2.1 Bakgrund

Genom den nya bokföringslagen (1976:125), BFL, som trädde i kraft den 1 januari 1977 har många fastighetsägare blivit bokföringsskyldiga. Om enskild person hyr ut byggnad eller del av byggnad är han sålunda enligt 1 § andra stycket BFL bokföringsskyldig *i fråga om* uthyrningsverksamheten är att anse som hotell- och pensionatsrörelse eller omfattar *mer än två lägenheter som regelmässigt hyrs ut och inte utgör del av egen bostad*. För aktiebolag, handelsbolag och ekonomiska föreningar föreligger enligt 1 § första stycket BFL alltid bokföringsskyldighet. Bestämmelserna om bokföringsskyldighet vid uthyrningsverksamhet saknade motsvarighet i 1929 års bokföringslag som föregick BFL.

Den civilrättsliga bokföringsskyldigheten innebär bl a att inkomsten skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Vid inkomstbeskattningen har däremot enligt 41 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, med anvisningar hittills gällt att inkomstberäkningen skall ske enligt den s k kontantprincipen. Denna princip har varit tillämplig såväl vid beskattning enligt schablon (en- och tvåfamiljsfastigheter samt fastigheter ägda av s k äkta

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:34

bostadsföretag) som vid beskattning enligt konventionell metod (samtliga icke schablonbeskattade fastigheter). Trots bestämmelserna i 41 § KL har dock inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder i vissa fall godtagits i praxis. I regel har det varit fråga om fastigheter innehavda av aktiebolag eller ekonomisk förening. Även fysisk person som bedrivit fastighetsförvaltning eller rörelse i förening med fastighetsförvaltning har inte sällan tillåtits att redovisa fastighetsinkomsten enligt bokföringsmässiga grunder.

2.2 *De nya reglerna*

I syfte att uppnå bättre överensstämmelse mellan de nya civilrättsliga reglerna och skattereglerna föreslog riksskatteverket (RSV) i framställning till budgetdepartementet obligatorisk inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder för ägare av konventionellt beskattade fastigheter. Vid remissbehandlingen av framställningen framfördes viss kritik mot förslaget. Mot bakgrund av kritiken utarbetades inom budgetdepartementet ett förslag om frivillig övergång till bokföringsmässig inkomstberäkning i annan fastighet. Förslaget ingick i den tidigare nämnda departementspromemorian. I korthet innebar förslaget att ägare av konventionellt beskattade fastigheter skulle ha valrätt mellan att tillämpa kontantprincipen eller bokföringsmässiga grunder. Fastighetsägare som en gång valt att tillämpa bokföringsmässiga grunder beträffande viss fastighet skulle dock vara skyldig att även vid påföljande taxering tillämpa denna metod. För schablonbeskattade fastigheter skulle kontantprincipen alltjämt vara obligatorisk. Vid remissbehandlingen tillstyrkte det stora flertalet remissinstanser förslaget i promemorian. Vissa instanser föreslog dock lösningar som innebar att vissa kategorier av fastighetsägare skulle vara skyldiga att tillämpa bokföringsmässiga grunder. Ett sådant alternativ var att samtliga bokföringspliktiga fastighetsägare också skulle ha skyldighet att tillämpa bokföringsmässig inkomstberäkning vid inkomsttaxeringen. Några remissinstanser förordade den av RSV ursprungligen föreslagna lösningen att alla ägare av konventionellt taxerade fastigheter skulle vara skyldiga att tillämpa bokföringsmässiga grunder.

De nya reglerna är i stort sett utformade i enlighet med promemorieförslaget. I ett avseende, nämligen beträffande fastigheter ägda av äkta bostadsföretag, dvs bostadsföreningar, bostadsaktiebolag och allmännyttiga bostadsföretag som schablonbeskattas enligt 24 § 3 mom KL, frångicks dock förslaget i promemorian. Jag återkommer längre fram till reglerna för dessa fastigheter.

De nya reglerna innebär således att inkomst av konventionellt beskattad annan fastighet får efter fastighetsägarens val beräknas antingen enligt bokföringsmässiga grunder eller kontantprincipen, medan inkomst av scha-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:34

blontaxerade en- och tvåfamiljsfastigheter alltjämt alltid skall beräknas enligt kontantprincipen. För att begränsa antalet övergångar mellan metoderna för inkomstberäkning har dock föreskrivits att övergång från bokföringsmässiga grunder till kontantprincipen får komma i fråga endast i de fall då en konventionellt beskattad fastighet på grund av ändrad användning skall övergå till att beskattas enligt villaschablonen. Begränsningen i rätten att välja metod för inkomstberäkning gäller så länge fastigheten är i samma ägares hand. Går fastigheten däremot över till ny ägare får denne tillämpa kontantprincipen utan hinder av att den föregående ägaren beräknat inkomsten av fastigheten enligt bokföringsmässiga grunder.

I promemorian förutsattes att kontantprincipen skulle tillämpas beträffande samtliga schablonbeskattade fastigheter och således även för fastigheter ägda av äkta bostadsföretag. Vid remissbehandlingen av promemorian framhöll HSB:s riksförbund och Svenska riksbyggen att allmännyttiga bostadsföretag och bostadsrättsföreningar sedan lång tid i praxis tillåtits att beräkna inkomst enligt bokföringsmässiga grunder. Vidare påpekades att dessa företag och föreningar enligt civilrättsliga regler är bokföringsskyldiga. Departementschefen framhöll i propositionen att anledning inte fanns att vägra dessa företag och föreningar rätt att tillämpa bokföringsmässiga grunder. Även dessa skattskyldiga omfattas därför av de nya reglerna, vilket innebär att de får redovisa sina räntekostnader enligt bokföringsmässiga grunder. Har ett äkta bostadsföretag en gång valt att tillämpa bokföringsmässiga grunder får företaget — i likhet med ägare av konventionellt beskattade fastigheter — inte senare byta redovisningsmetod. Detta gäller även i de fall då på grund av ändrad användning av fastigheten övergång skall ske från schablonbeskattning enligt 24 § 3 mom KL till konventionell beskattning och dessutom i de fall då övergång sker i motsatt riktning.

De nya bestämmelserna har införts i 26 § KL och 41 § KL med anvisningar. I anvisningarna till 25 § KL har även införts en hänvisning till reglerna om driftförlust och kapitalförlust i punkt 10 av anvisningarna till 29 § KL. Vissa följdändringar har även gjorts i 26 § och 30 § 1 mom taxeringslagen (1956:623).

Särskilda bestämmelser har även meddelats som anger hur beskattning skall ske när en fastighetsägare byter redovisningsmetod. Innebörden av dessa relativt komplicerade regler är i korthet följande.

Vid övergång *från kontantredovisning* till bokföringsmässiga grunder skall ingående balansposter i allmänhet inte beaktas. Några ingående värden av lager, fordringar och skulder skall således inte tas upp vid inkomstberäkningen för det första beskattningsår då bokföringsmässiga grunder tillämpas. Har avsteg gjorts från kontantprincipen med stöd av bestämmelserna angående s k

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:34

årsskiftesbetalningar i punkt 2 av anvisningarna till 41§ KL vid närmast föregående taxering skall dock ingående balansposter beaktas för undvikande av dubbelavdrag respektive dubbelbeskattning. Har t ex förskottshyra uppburits i slutet av år 1 då kontantprincipen har tilllämpats men hyresbeloppet med stöd av reglerna om årsskiftesbetalningar inte tagits upp till beskattning vid taxeringen för år 1, uppnås ett riktigt beskattningsresultat genom att beloppet vid taxeringen för år 2 — då bokföringsmässiga grunder tillämpas — tas upp som ingående skuld. Det nu sagda gäller i det fall då fastigheten beskattats enligt *konventionell metod* såväl år 1 som år 2. Sker däremot samtidig övergång från schablonbeskattning till beskattning enligt konventionell metod och från kontantprincipen till bokföringsmässiga grunder skall balansposter inte i något fall beaktas vid taxeringen för det beskattningsår då bokföringsmässiga grunder tillämpas första gången.

Vid övergång *från konventionell beskattning med tillämpning av bokföringsmässiga grunder* till beskattning enligt villaschablonen skall under det första beskattningsåret då schablonbeskattning sker avdrag medges för gäldränta som betalats det föregående året men upptagits som utgående fordran för det året. Å andra sidan skall i sådana fall avdrag inte medges för gäldränta som betalats efter övergången till schablonbeskattning om räntebeloppet har redovisats som utgående skuld för föregående beskattningsår. Vad nu sagts gäller även i det närmast teoretiska fallet då övergång sker från schablonbeskattning enligt 24 § 3 mom KL med tillämpning av bokföringsmässiga grunder till beskattning enligt villaschablonen.

Slutligen har också införts en bestämmelse om återföring av lagernedskrivning vid övergång från konventionell beskattning med tillämpning av bokföringsmässiga grunder till schablonbeskattning. I sådant fall skall som intäkt — utöver schablonintäkten — tas upp ett belopp motsvarande skillnaden mellan anskaffningsvärdet av fastighetens lager vid övergången och dess bokförda värde vid samma tidpunkt.

Bestämmelserna om beskattningskonsekvenserna vid byte av redovisningsmetod har tagits in i en ny anvisningspunkt 10 till 24 § KL och en ny anvisningspunkt 8 till 25 § KL.

3 Förvärvskällebegreppet i inkomstlaget annan fastighet

I samband med remissbehandlingen av RSV:s framställning om inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder i annan fastighet tog Sveriges Fastighetsägarförbund och Föreningen Auktoriserade Revisorer även upp frågan om ändring av förvärvskällereglerna i inkomstslaget. Frågan behandlades i den tidigare nämnda departementspromemorian varvid en viss utvidgning av förvärvskällebegreppet förordades. Nya regler har nu införts i enlighet med förslaget i promemorian. Innan en redogörelse lämnas för de nya reglerna

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:34

skall jag mycket kortfattat beröra betydelsen av förvärvskällereglerna och tillämpningen av dessa i praxis.

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 medan gemensam inkomstberäkning görs om fastigheterna ingår i samma förvärvskälla. Om flera fastigheter skall anses utgöra en eller flera förvärvskällor får också i vissa fall direkt betydelse för storleken av det kommunala skatteuttaget då förvärvskällans omfattning kan 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 nu som tidigare 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 ange som en förvaltningsenhet. I punkt 2 av anvisningarna till 18 § KL finns närmare föreskrifter om hur begreppet förvaltningsenhet skall tolkas inom inkomstslaget annan fastighet. Som huvudregel torde ha gällt — och alltjämt gälla — att förvärvskälla sammanfaller med taxeringsenhet. När det 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 regel har man medgett att skilda taxeringsenheter sammanförs till en förvärvskälla endast i de fall som uttryckligen anges i punkt 2 av anvisningarna till 18 § KL (villor på en brunns- och badortsanläggning, sommarvillor på en fastighet och fastighetsbolagens fastigheter). Hyresfastigheter som tillhör fysisk person eller stiftelse har i regel inte fått behandlas som en förvärvskälla.[1] I inkomstslaget jordbruksfastighet har däremot förvärvskällebegreppet en vidare innebörd. Här gäller enligt punkt 1 av anvisningarna till 18 § KL som förutsättning för att flera fastigheter skall bilda en förvaltningsenhet — och därmed en förvärvskälla — att fastigheterna står under överinseende av gemensam innehavare eller dennes representant och att de dessutom står under gemensam ledning och drift på sådant sätt att de ekonomiskt sett framträder som en naturlig ekonomisk enhet.

I departementspromemorian förordades, som redan nämnts, en viss utvidgning av förvärvskällebegreppet. Detta föreslogs ske genom en direkt anknytning till de kriterier som gäller i jordbruksfastighet när flera taxeringsenheter skall utgöra en förvärvskälla samt genom att även enskild persons innehav av hyresfastigheter anges i punkt 2 av anvisningarna till 18 § KL som exempel på när flera taxeringsenheter får behandlas som en förvärvskälla. Härigenom skulle enligt promemorian exempelvis enskild persons eller stiftel-

[1] Jfr dock regeringsrättens dom den 17 oktober 1978 angående Wennerström där enskild persons innehav av hyresfastigheter förklarades utgöra en förvärvskälla. Speciella omständigheter förelåg emellertid i målet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:34

ses hyresfastigheter — på samma sätt som fastighetsbolagets fastighetsinnehav — kunna behandlas som en förvärvskälla under förutsättning att kraven på gemensam ledning och drift är uppfyllda. För en sådan ändring av förvärvskällebegreppet talade enligt promemorian önskemålet att kunna tillämpa i huvudsak samma kommunala beskattningsprincip för annan fastighet som för jordbruksfastighet. Vidare motiverades förslaget av 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. Detta gäller särskilt i det fall då driftkostnaderna delvis är gemensamma och det är svårt att fördela dem på ett riktigt sätt mellan fastigheterna.

De nya reglerna i punkt 2 av anvisningarna till 18 § KL är utformade i enlighet med förslaget i promemorian. Även i annan fastighet skall således flera fastigheter i en skattskyldigs ägo utgöra en förvärvskälla om fastigheterna på sätt som anges i punkt 1 av anvisningarna till 18 § KL står under gemensam ledning, förvaltning och drift.

Mot bakgrund av vissa påpekanden under remissbehandlingen framhöll departementschefen i propositionen (s 28) att de nya reglerna givetvis inte innebär att fastighetsägaren har valrätt i frågan om ett fastighetsinnehav skall utgöra en eller flera förvärvskällor. Föreligger de objektiva förutsättningarna skall fastigheterna oberoende av fastighetsägarens önskemål behandlas som en förvärvskälla. Departementschefen underströk vidare att en enhetlig redovisningsmetod givetvis måste tillämpas för samtliga fastigheter som ingår i en förvärvskälla. Samtidig användning av bokföringsmässig inkomstberäkning och kontantprincip får alltså inte förekomma.

De nya bestämmelserna har främst betydelse för enskilda personers innehav av hyresfastigheter. Med hänsyn till kraven på gemensam ledning, förvaltning och drift torde de nu genomförda ändringarna däremot inte medföra att fastigheter av typ villor och sommarbostäder kan sammanföras till en förvärvskälla i andra fall än de som redan tidigare angavs i punkt 2 av anvisningarna till 18 § KL. Denna uppfattning uttalades i promemorian med uttryckligt instämmande av departementschefen i propositionen.

4 Brutet räkenskapsår

Av 3 § KL med anvisningar framgick tidigare att annat räkenskapsår än kalenderår (brutet räkenskapsår) kunde utgöra beskattningsår. Däremot saknades bestämmelser i KL om under vilka förutsättningar brutet räkenskapsår fick användas eller vilken tidsperiod det fick omfatta. Den gängse uppfattningen torde emellertid ha varit att brutet räkenskapsår fick utgöra beskattningsår för en förvärvskälla under förutsättning att verksamheten var att betrakta som näringsverksamhet och att inkomsten av förvärvskällan beräknades enligt bokföringsmässiga grunder.

I enlighet med förslag i departementspromemorian har nu uttryckliga be-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:34

stämmelser införts som anger när brutet räkenskapsår får utgöra beskattningsår. Reglerna, som återfinns i anvisningarna till 3 § KL, har följande innehåll. Som första förutsättning för att brutet räkenskapsår skall få användas gäller att inkomsten av förvärvskällan i enlighet med bestämmelserna i 41 § KL beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Inkomst av annan fastighet som schablontaxeras enligt 24 § 2 mom KL samt inkomst av tjänst, tillfällig förvärvsverksamhet och kapital måste alltså — liksom hittills torde ha varit fallet — redovisas per kalenderår. Som ytterligare förutsättning — utöver kravet på bokföringsmässig inkomstberäkning — gäller för den som är bokföringsskyldig enligt BFL eller är skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1951:793) att reglerna i 12 § BFL respektive 11 § jordbruksbokföringslagen beträffande räkenskapsårets förläggning iakttagits. För andra skattskyldiga gäller att brutet räkenskapsår skall omfatta tidsperiod som anges i 12 § BFL samt 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.

Efter påpekanden vid remissbehandlingen har förslaget i promemorian kompletterats i två hänseenden. För det första har en uttrycklig regel införts om att skattskyldig, som genom dispens enligt 12 § första stycket BFL erhållit medgivande om att använda annan tidsperiod än som annars gäller enligt lagrummet som räkenskapsår, får använda samma tidsperiod även för verksamhet för vilken bokföringsskyldighet inte föreligger enligt BFL. Vidare har en särskild bestämmelse meddelats för det fall då en konventionellt beskattad fastighet, för vilken brutet räkenskapsår tillämpas, under löpande räkenskapsår inrättas på sådant sätt att schablonbeskattning enligt 24 § 2 mom KL i fortsättningen skall ske. I sådant fall skall det löpande räkenskapsåret anses avslutat dagen före den dag då fastigheten var färdigställd för sitt nya ändamål. Det följande räkenskapsåret kommer att omfatta återstoden av det vid färdigställandet löpande kalenderåret. Den här angivna situationen kan, i vart fall teoretiskt, uppkomma även vid övergång från schablonbeskattning enligt 24 § 3 mom KL till 24 § 2 mom KL.

5 Ikraftträdande

De nya reglerna om inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder, utvidgning av förvärvskällebegreppet och användning av brutet räkenskapsår skall tillämpas första gången vid 1979 års taxering.

I ett avseende har dock en särskild övergångsbestämmelse meddelats. Det har förekommit att taxeringsmyndigheterna ibland godtagit att aktiebolag, som haft brutet räkenskapsår för sin rörelse, även redovisat inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet eller kapital med tillämpning av brutet räkenskapsår. I sådana fall skall övergång till kalenderår nu ske antingen genom förlängning eller förkortning av räkenskapsåret. För att ge de skattskyldiga skäligt rådrum godtas att övergång till kalenderår genomförs först vid utgången av år 1979.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:34