



2001-05-28

Finansdepartementet

Skatte- och tullavdelningen
Enheten för företagsbeskattning
Per Classon
Telefon 405 1688

Periodiseringsfrågor rörande avdrag för utgifter för reparationer och underhåll på byggnad i inkomstslaget näringsverksamhet

Sammanfattning

I promemorian föreslås att bestämmelsen i 19 kap. 2 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229) (IL) förtydligas beträffande möjligheten för skattskyldiga att göra omedelbart avdrag för utgifter för reparation och underhåll på byggnader även till den del utgiften har fördelats på flera år i den bokföringsmässiga redovisningen.

Eftersom utgifter som omfattas av det s.k. *utvidgade reparationsbegreppet* i 19 kap. 2 § andra stycket IL behandlas som utgifter för reparationer och underhåll gäller även för dessa slags utgifter att de får dras av omedelbart även om utgiften har fördelats på flera år i den bokföringsmässiga redovisningen.

Förslaget föranleder ett tillägg till 19 kap. 2 § första stycket IL.

Lagändringen föreslås träda ikraft den 1 januari 2002 och tillämpas retroaktivt på utgifter för arbeten som påbörjats den 1 januari 2001 eller senare.

Ändringen bör inte ge upphov till några budgetmässiga effekter eftersom ändringen endast innebär en kodifiering av den praxis som tillämpats av de fastighetsförvaltande företagen.

1. Bakgrund

Den som bedriver näringsverksamhet får omedelbart dra av utgifter för reparation och underhåll av en byggnad (19 kap. 2 § första stycket IL).

Det s.k. utvidgade reparationsbegreppet innebär att utgifter för sådana ändringsarbeten på en byggnad som kan anses normala i den skattskyldiges näringsverksamhet behandlas som utgifter för reparation och underhåll förutsatt att åtgärden inte innebär en väsentlig förändring av byggnaden (19 kap. 2 § andra stycket IL).

Regeringsrätten har i dom den 22 maj 2000 (RÅ 2000 ref 26) rörande ett överklagat förhandsbesked uttalat att bestämmelsen om det utvidgade reparationsbegreppet skall tillämpas på så sätt att utgifter som avses i bestämmelsen inte är direkt avdragsgilla i det fall utgifterna vid den bokföringsmässiga redovisningen läggs till anskaffningsvärdet för byggnaderna. Har utgifterna ifråga aktiverats i räkenskaperna finns alltså inte någon möjlighet att göra omedelbart avdrag för utgiften vid beskattningen.

Sveriges Allmännyttiga Bostadsföretag (SABO), AB Svenska Bostäder och Förvaltnings AB Framtiden har i anledning av domen föreslagit att utgifter för reparationer och underhåll på byggnader uttryckligen frikopplas från den bokföringsmässiga redovisningen vid beskattningen samt att frikopplingen även skall omfatta utgifter som avser åtgärder som omfattas av det utvidgade reparationsbegreppet (dnr Fi 2000/4608). Man menar att Regeringsrättens tolkning medför en begränsning av förutsättningarna för upprustning av byggnationen från 1970-talet och att avgörandet innebär en ändring av den praxis som hittills tillämpats av de fastighetsförvaltande företagen.

Dessutom har framförts uppfattningen att det synsätt som kommer till uttryck i Regeringsrättens avgörande medför en risk för att en missvisande redovisning uppkommer. Farhågorna synes närmast ta sikte på risken för att skatteregeln rörande avdrag för reparationer och underhåll kommer att styra den bokföringsmässiga redovisningens utformning. Utgifter för lokalanpassningar skulle då komma att kostnadsföras direkt istället för att fördelas på flera år i enlighet med god redovisningssed. Årsredovisningslagens och bokföringslagens krav på god redovisningssed och en rättvisande bild av bolagets ställning och resultat skulle inte uppfyllas.

2. Gällande rätt

Avdrag för reparation och underhåll på byggnad

Enligt den numera upphävda kommunalskattelagen (KL) gällde att utgifter för reparation och underhåll anges som en kostnad i inkomstslaget näringsverksamhet (punkt 1 av anvisningarna till 23 § KL. Avdragstidpunkten var inte närmare reglerad. Skattelagskommittén föreslog att utgifter för reparation och underhåll *skall* dras av omedelbart (SOU 1997:2). Mot bakgrund av det kan förekomma att utgifter för reparation och underhåll vid beskattningen i vissa fall får fördelas på flera år om detta följer av god redovisningssed ersattes ordet *skall* med ordet *får* vid tillkomsten av IL (prop. 1999/2000:2, s. 248).

Enligt bestämmelsens lydelse i inkomstskattelagen gäller således att utgifter för reparation och underhåll av en byggnad *får* dras av omedelbart (19 kap. 2 § första stycket IL). Utgifter för ny-, till- eller ombyggnad skall däremot räknas in i anskaffningsvärdet för byggnaden från vilket årliga värdeminskingsavdrag får göras. Värdeminskingsavdragen skall beräknas enligt avskrivningsplan efter en viss procentsats per år på byggnadens anskaffningsvärde. Procentsatsen skall bestämmas med hänsyn till byggnadens ekonomiska livslängd (19 kap. 4-5 §§ IL)¹.

I lagstiftningsarbetet med IL tog Lagrådet upp frågan vad som skall gälla om den skattskyldige inte gör avdrag omedelbart utan aktiverar utgifterna i den bokföringsmässiga redovisningen. Lagrådet uttalade att det inte är systemfrämmande att på samma sätt som ifråga om inventarier tillämpa en särskild avskrivningsmetod som bygger på god redovisningssed när det gäller aktiverade utgifter för reparation och underhåll. Lagrådet framhöll dock att en koppling till god redovisningssed medför ett helt nytt inslag vad gäller den skattemässiga behandlingen av byggnadsinvesteringar och fann därför att aktiverade utgifter för reparation och underhåll borde dras av enligt de principer som gäller för avdrag för värdeminskning på byggnader enligt 19 kap. 5 § IL. Samtidigt menade Lagrådet att reglerna om värdeminskingsavdrag avseende reparationer och underhåll bör samordnas med motsvarande regler avseende om- och tillbyggnad eftersom såväl reparationer som tillbyggnader kan ha en betydligt kortare ekonomisk livslängd än byggnaden i sin helhet. Värdeminskingsavdrag för en tillbyggnad borde därför kunna beräknas med hänsyn till tillbyggnadens ekonomiska livslängd. Lagrådet gjorde emellertid bedömningen att det är tveksamt om lagtextens ger utrymme för en sådan ordning (prop. 1999/2000:2,

¹ Rekommendationer om normalprocentsatser för värdeminskning finns i Riksskatteverkets rekommendation RSV S 1996:6. För hyreshus med bostäder är normalprocentsatsen två procent.

bilaga 6 s. 406-407, 409-410). Regeringen instämde i Lagrådets resonemang men uttalade även att nuvarande regler inte ger utrymme för att tillämpa olika procentsatser för värdeminskning för olika delar av en byggnad. På grund av tidsbrist kunde regeringen inte ta ställning till om reglerna skulle justeras i detta avseende (prop. 1999/2000:2 s. 248).

Det utvidgade reparationsbegreppet

Syftet med bestämmelsen om det utvidgade reparationsbegreppet var vid dess tillkomst att anpassa de skatterättsliga reglerna efter vad som från företagsekonomisk synpunkt kan anses riktigt (SOU 1968:26, s. 64-65, prop. 1969:100, s. 132). En aktivering av vissa ändringsarbeten bedömdes ge upphov till ekonomiskt felaktiga byggnadsvärden.

Jämfört med IL har stadgandet i KL om det utvidgade reparationsbegreppet en något fylligare lydelse (punkt 3 av anvisningarna till 23 §). Som exempel på ändringsarbeten som normalt medför avdrag anges upptagande av nya fönster- och dörröppningar samt flyttning av innerväggar och inredning i samband med omdisponering av lokaler. Vidare nämns som exempel på åtgärder som innebär en väsentlig förändring att ett djurstall eller en verkstadsbyggnad byggs om för att i stället användas för ett helt annat ändamål. På förslag av Skattelagskommittén ströks dock exemplen. Vidare föreslog kommittén att bestämmelsen skulle omfatta sådana ändringsarbeten som var normala i näringsverksamheten. Uttrycket "i den bedrivna verksamheten" kom dock att behållas eftersom någon utvidgning av bestämmelsens tillämpningsområde inte var avsedd (prop. 1999/2000:2 del 2 s. 248).

Eftersom det utvidgade reparationsbegreppet i 19 kap 2 § andra stycket IL i vissa avseenden framstod som alltför begränsat gjorde regeringen bedömningen att det var nödvändigt med en viss materiell justering av bestämmelsen. Det kunde nämligen befaras att regelns utformning ledde till att många byggnadsarbeten inte kom till stånd och därför motverkade ett effektivt utnyttjande av det kommersiella fastighetsbeståndet. Regeringen föreslog därför en ändring av reglerna så att utgifter för reparations- och ändringsarbeten får dras av omedelbart även om arbetena innebär ombyggnad av lokaler i samband med byte av hyresgäst. Det utvidgade reparationsbegreppet utformades så att verksamhetsbedömningen i stället skall göras utifrån vad som kan anses normalt i den skattskyldiges näringsverksamhet. Avdragsrätten gäller därmed även för arbeten som bekostas av nyttjanderättshavaren. Svarar hyresgästen för ändringsarbetena och är dessa att anse som normala i dennes näringsverksamhet får avdrag göras. För att direktavdrag skall tillåtas gäller fortfarande att det inte är fråga om en väsentlig förändring av byggnaden. Reglerna trädde i kraft den 1 juli 2000 och tillämpas retroaktivt på ändringsarbeten som påbörjats från och med den 1 januari

2000 (prop. 1999/2000:100, bet. 1999/2000:FiU20, rskr. 1999/2000:261, SFS 2000:540 och 2000:541).

3. Överväganden och förslag

Promemorians förslag: I inkomstskattelagen klargörs att utgifter för reparation och underhåll får dras av omedelbart även till den del de har fördelats på flera år i den bokföringsmässiga redovisningen. Bestämmelsen omfattar även utgifter som omfattas av det utvidgade reparationsbegreppet.

Enligt huvudregeln skall inkomst av näringsverksamhet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder (14 kap. 2 § IL). Resultatet skall beräknas enligt god redovisningssed om inte annat är särskilt föreskrivet i lag. Det råder alltså ett starkt samband mellan redovisning och beskattning. Det område där detta samband gäller brukar benämnas det "kopplade området". På motsvarande sätt brukar det område där det inte finns något samband benämnas det "icke kopplade området". Fastigheter som inte utgör lagertillgång tillhör det icke kopplade området medan däremot inventarier tillhör det kopplade området om den skattskyldige yrkar avdrag för värdeminskning enligt den räkenskapsenliga avskrivningsmetoden.

Frågor rörande bl.a. avdrag för värdeminskning på byggnader utgör således ett fall där det inte finns någon absolut koppling till bokföringen. Värdeminskningsavdraget för byggnad utgör en renodlad deklara-tionspost.

I den skattemässiga redovisningen av utgifter för reparation och underhåll samt utgifter för åtgärder som omfattas av det utvidgade reparationsbegreppet ges för näringsfastigheter som används för bostadsändamål två möjligheter till kostnadsföring; genom att dra av utgiften omedelbart (19 kap. 2§ IL) eller genom att lägga utgiften till anskaffningsvärdet för byggnaden och därefter medges avdrag för värdeminskningen för byggnaden (19 kap. 4-5 §§ IL).

Huvudregeln i 14 kap. 2 § IL kopplar således beskattningen till den bokföringsmässiga redovisningen om det inte finns särskilda skatteregler. Huvudregelns innehåll, systematiken för reglerna om beskattning av näringsverksamhet och förekomsten av en särreglering (19 kap. 2 §) som till sin ordalydelse innebär att utgifterna får dras av omedelbart, leder till slutsatsen att den skattskyldige har en frihet att vid beskattningen dra av utgiften omedelbart även om den - i enlighet med god redovisningssed - i den bokföringsmässiga redovisningen har fördelats på flera år. I annat fall fyller särregleringen i 19 kap. 2 § första stycket inte något självständigt syfte. Det motsatta förhållandet är givetvis inte möjligt, dvs. att omedelbart kostnadsföra utgiften i räkenskaperna men fördela den på flera år vid beskattningen.

För utgifter för åtgärder som omfattas av det utvidgade reparationsbegreppet i 19 kap 2 § andra stycket gäller att de skall behandlas som utgifter för reparationer och underhåll, dvs. avdrag får göras omedelbart. Även för dessa utgifter gäller således att det finns en möjlighet för den skattskyldige att göra omedelbart avdrag vid beskattningen även om utgiften i enlighet med god redovisningssed har fördelats på flera år i redovisningen. Det finns inte någon anledning att tillämpa en annan ordning för dessa utgifter än vad som gäller för utgifter för reparationer och underhåll i allmänhet eftersom syftet med regeln skulle motverkas. I detta sammanhang finns det skäl att peka på den betydelse som det utvidgade reparationsbegreppet har för ett effektivt nyttjande av det kommersiella fastighetsbeståndet. Regeln har t.ex. positiv effekt för mindre företag som befinner sig i expansionsskeden.

Det finns även anledning att ta fasta på det förhållandet att aktiverade utgifter för ombyggnader samt aktiverade utgifter för underhåll och reparation² många gånger i den bokföringsmässiga redovisningen skrivs av på kortare tid än byggnaden eftersom åtgärderna normalt har en betydligt kortare ekonomisk livslängd än byggnaden som helhet. Om utgifter för åtgärder som omfattas av det utvidgade reparationsbegreppet skattemässigt får dras av omedelbart även till den del de har aktiverats i den bokföringsmässiga redovisningen, ges möjlighet att åstadkomma en bättre balans mellan skattemässiga och redovisningsmässiga avskrivningar och restvärden. Detta tillvägagångssätt har, såvitt framkommit, varit praxis bland de fastighetsförvaltande företagen. Dessutom har framförts uppfattningen att det synsätt som kommer till uttryck i det aktuella avgörandet medför en risk för att en missvisande redovisning uppkommer. Farhågorna synes närmast ta sikte på risken för att skatteregeln rörande avdrag för reparationer och underhåll kommer att styra den bokföringsmässiga redovisningens utformning. En sådan utveckling är vare sig önskvärd eller acceptabel.

² I Redovisningsrådets rekommendation R 12 om Materiella anläggningstillgångar uttalas att utgifter för reparation och underhåll av en tillgång som syftar till att vidmakthålla eller återställa tillgångens egenskaper så att dess prestationsförmåga motsvarar den nivå som gällde då den ursprungligen anskaffades skall redovisas som kostnad i den period de uppkommer (punkt 16). Även om det säkerligen är ovanligt kan det inte uteslutas att det finns fall av reparationer och underhåll där utgifterna i enlighet med god redovisningssed bör aktiveras (jfr prop. 1999/2000:2, s. 248). Gränsen mellan å ena sidan reparationer/underhåll och åtgärder som omfattas av det utvidgade reparationsbegreppet å den andra, kan dock många gånger vara oklar. Beträffande utgifter för åtgärder som omfattas av det utvidgade reparationsbegreppet är det inte ovanligt att dessa skall fördelas på flera år i den bokföringsmässiga redovisningen.

Sammanfattningsvis är det - mot bakgrund av rättspraxis nuvarande ståndpunkt - nödvändigt att uttryckligen göra klart att det föreligger en möjlighet för den skattskyldige att dra av utgiften omedelbart även om den har fördelats på flera år i den bokföringsmässiga redovisningen. Förtydligandet föranleder ett tillägg till 19 kap. 2 § första stycket IL.

4. Effekter för de offentliga finanserna

Den föreslagna lagändringen - som avser en periodiseringsfråga av utgifter för reparation och underhåll samt utgifter för åtgärder som omfattas av det utvidgade reparationsbegreppet - utgör endast ett nödvändigt förtydligande av innebörden av nuvarande regler och, såvitt framkommit, en kodifiering den praxis som tillämpats bland de skattskyldiga. Förslaget bör därför inte ge upphov till några budgetmässiga effekter.

5. Ikraftträdande

Den föreslagna lagändringen föreslås träda ikraft den 1 januari 2002 och tillämpas retroaktivt på utgifter som avser arbeten påbörjade den 1 januari 2001 eller senare.

6. Författningskommentar

19 kap.

2 §

Första stycket, sista ledet. I syfte att klargöra att den skattskyldige har en valfrihet att omedelbart dra av utgifter för reparation och underhåll av byggnader, även i det fall utgifterna har aktiverats i bokföringen, har ett tillägg med denna innebörd fogats till stycket.

7. Lagtext

Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229) att 19 kap. 2 § skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

19 kap.

2 §

Utgifter för reparation och underhåll av en byggnad får dras av omedelbart.

Utgifter för reparation och underhåll av en byggnad får dras av omedelbart *även om utgiften i bokföringen dras av genom årliga värdeminskningsavdrag enligt avskrivningsplan.*

Utgifter för sådana ändringsarbeten på en byggnad som kan anses normala i den skattskyldiges näringsverksamhet behandlas som utgifter för reparation och underhåll. Hit räknas inte åtgärder som innebär en väsentlig förändring av byggnaden.

I 24 och 25 §§ finns särskilda bestämmelser om reparation och underhåll i samband med statliga räntebidrag.

Denna lag träder ikraft den 1 januari 2002 och tillämpas på utgifter för arbeten som påbörjats den 1 januari 2001 eller senare.