

Regeringens proposition

2003/04:16

Omedelbart avdrag för reparation och underhåll på
näringsfastigheter

Prop.
2003/04:16

Regeringen överlämnar denna proposition till riksdagen.

Stockholm den 9 oktober 2003

Göran Persson

Bosse Ringholm
(Finansdepartementet)

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås att det i inkomstskattelagen (1999:1229) klargörs att i inkomstslaget näringsverksamhet får utgifter för reparation och underhåll av byggnader och markanläggningar dras av omedelbart även till den del de har fördelats på flera år i räkenskaperna. Beträffande byggnader skall detta även gälla för utgifter som omfattas av det utvidgade reparationsavdraget. För företagen är lagändringarna positiva eftersom de säkerställer möjligheten till omedelbart avdrag för dessa slags utgifter.

Lagändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2004 och tillämpas retroaktivt från och med 2002 års taxering.

1	Förslag till riksdagsbeslut.....	3
2	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	4
3	Ärendet och dess beredning.....	5
4	Bakgrund	5
5	Överväganden och förslag.....	6
6	Konsekvenser för de offentliga finanserna m.m.....	9
7	Författningskommentarer	9
Bilaga 1	Förteckning över instanser som har yttrat sig över promemorian periodiseringsfrågor rörande avdrag för utgifter för reparationer och underhåll på byggnad i inkomstslaget näringsverksamhet.....	11
Bilaga 2	Lagförslaget i promemorian Periodiseringsfrågor rörande avdrag för utgifter för reparationer och underhåll på byggnad i inkomstslaget näringsverksamhet.....	12
Bilaga 3	Lagrådet.....	13
	Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 9 oktober 2003.....	14

1 Förslag till riksdagsbeslut

Prop. 2003/04:16

Regeringen föreslår att riksdagen antar regeringens förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

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

Prop. 2003/04:16

Härigenom föreskrivs att 19 kap. 2 §, 20 kap. 3 § och 26 kap. 12 § inkomstskattelagen (1999:1229) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

19 kap.

2 §¹

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 utgifterna i räkenskaperna dras av genom årlig avskrivning.*

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.

20 kap.

3 §

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

Utgifter för reparation och underhåll av en markanläggning får dras av omedelbart *även om utgifterna i räkenskaperna dras av genom årlig avskrivning.*

26 kap.

12 §

Vid avyttring av en näringsfastighet skall värdeminskningssavdragen återföras om de gjorts vid beskattningen men inte i räkenskaperna.

Vid avyttring av en näringsfastighet skall värdeminskningssavdragen *samt avdragen för reparationer och underhåll* återföras om de gjorts vid beskattningen men inte i räkenskaperna.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2004. Bestämmelsen i 26 kap. 12 § i sin nya lydelse tillämpas på avyttringar som skett efter den 31 december 2003. I övrigt tillämpas lagen första gången vid 2002 års taxering.

¹ Senaste lydelse 2000:540.

Inom Finansdepartementet upprättades den 28 maj 2001 en promemoria avseende periodiseringsfrågor rörande avdrag för utgifter för reparationer och underhåll på byggnad i inkomstslaget näringsverksamhet. I promemorian föreslås ett förtydligande i 19 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229, IL). Promemorian har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 1*. En sammanställning av remissyttrandena finns tillgänglig i lagstiftningsärendet (dnr Fi2001/2438). Promemorians lagförslag finns i *bilaga 2*. Promemorians förslag har efter remissbehandlingen beretts ytterligare inom Regeringskansliet. Synpunkter har under hand inhämtats från Riksskatteverket.

Lagrådet

Regeringen beslutade den 11 september 2003 att inhämta Lagrådets yttrande över de lagförslag som nu lämnas i propositionen. Lagrådet har lämnat förslagen utan erinran. Yttrandet finns i *bilaga 3*.

4 Bakgrund

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

Det s.k. utvidgade reparationsavdraget 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 reparationsavdraget 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 i fråga aktiverats i räkenskaperna finns alltså inte någon möjlighet att göra omedelbart avdrag för utgifterna 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 reparationsavdraget (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 i stället för att fördelas på flera år i enlighet med god redovisningssed. Årsredovisningslagens (1995:1554) och bokföringslagens (1999:1078) krav på god redovisningssed och en rättvisande bild av bolagets ställning och resultat skulle inte uppfyllas.

5 Överväganden och förslag

Regeringens förslag: I inkomstskattelagen (1999:1229) klargörs att i inkomstslaget näringsverksamhet får utgifter för reparation och underhåll av byggnader och markanläggningar dras av omedelbart även till den del de har fördelats på flera år i räkenskaperna. Beträffande byggnader skall detta även gälla för utgifter som omfattas av det utvidgade reparationsavdraget.

Avdrag för utgifter för reparation och underhåll på lagerfastigheter skall återföras till beskattning i den mån avdraget inte har gjorts i räkenskaperna.

Promemorians förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens men innehåller inte några förslag beträffande markanläggningar och återföring av avdrag avseende lagerfastigheter.

Remissinstanserna: Flertalet remissinstanser tillstyrker förslaget eller har inget att erinra mot det. *Verket för näringslivsutveckling NUTEK* menar att förslaget har många fördelar bl.a. för mindre företag som befinner sig i ett expansionsskede. *Föreningen Svenskt Näringsliv* framför att rättsfallet RÅ 2000 ref. 26 väckt förundran inom näringslivet och att ett lagstiftningsingripande för att klargöra rättsläget därför är utomordentligt välkommet. *Lantbrukarnas Riksförbund (LRF)* delar uppfattningen att den genom rättsfallet införda kopplingen mellan redovisning och beskattning kan innebära en begränsning av utnyttjandet av byggnader samt medföra risk för att en missvisande redovisning uppkommer. *Riksskatteverket (RSV)* och *Svenska Revisorsamfundet SRS* anser att en samlad översyn bör ske av de problem som uppkommer i samband med kopplingen mellan redovisning och beskattning. Revisorsamfundet har dock inget att invända mot att förslagen i promemorian genomförs. RSV avstyrker däremot förslaget och framhåller i huvudsak följande. En aktivering av ändringsarbeten kan ge upphov till felaktiga byggnadsvärden i redovisningen. Det kan inbjuda företag med resultatproblem att i strid med årsredovisningslagen (1995:1554) aktivera även utgifter för reparation och underhåll. Vidare kan förslaget innebära en avvikelse från systematisk synpunkt i sättet att skatterättsligt behandla löpande driftkostnader. Om regeringen går vidare med förslaget bör bestämmelsen inskränkas till att omfatta bara ändringsarbeten enligt det utvidgade reparationsavdraget. RSV

ifrågasätter vidare om rättsfallet RÅ 2000 ref. 26 innebär en ändrad praxis. Enligt RSV:s uppfattning fanns ingen rättspraxis före domen. Tillämpningen torde däremot ha varit vacklande. I Västra Götalands län synes skattemyndigheten ha valt att göra en generös tolkning av bestämmelsen. Om redovisningen ger ett ekonomiskt riktigt mått på resultatet anser RSV att redovisningen bör styra skatteunderlaget. Den praktiska hanteringen, bl.a. kontrollarbetet, skulle också försvåras av förslaget eftersom det skulle uppkomma avvikelser mellan bokförda och deklarerade avdrag.

Skälen för regeringens förslag: Enligt huvudregeln i 14 kap. 2 § IL skall resultatet av en näringsverksamhet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. 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 skattemässigt inte utgör lagertillgång tillhör det icke kopplade området. Frågor rörande avdrag för värdeminskning på byggnader utgör ett fall där det inte finns någon koppling till bokföringen. Värdeminskningsavdraget för byggnad är således en renodlad deklaraionspost.

I den skattemässiga redovisningen av utgifter för reparation och underhåll samt utgifter för åtgärder som omfattas av det utvidgade reparationsavdraget ges för näringsfastigheter 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 göra avdrag för värdeminskningen för byggnaden (19 kap. 4 och 5 §§ IL). Detta gäller således även sådana ändringsarbeten som omfattas av det s.k. utvidgade reparationsavdraget. Därmed förstås ändringsarbeten som är normala i den skattskyldiges näringsverksamhet förutsatt att åtgärden inte innebär en väsentlig förändring av byggnaden (19 kap. 2 § andra stycket IL).

Huvudregeln i 14 kap. 2 § IL kopplar således beskattningen till den bokföringsmässiga redovisningen om det inte finns särskilda skatteregler. I fråga om avdrag för reparation och underhåll på byggnader finns särskilda regler i 19 kap. 2 § IL enligt vilka utgifter för reparation och underhåll får dras av omedelbart. Huvudregelns innehåll, systematiken för reglerna om beskattning av näringsverksamhet och särregleringen om att utgifterna för reparation och underhåll *får* dras av omedelbart innebär att den skattskyldige har en möjlighet att vid beskattningen dra av utgiften omedelbart även om den – i enlighet med god redovisningssed – har fördelats på flera år i den bokföringsmässiga redovisningen. I annat fall skulle särregleringen i 19 kap. 2 § första stycket inte fylla något självständigt syfte.

Regeringen delar således den uppfattning som framförts i promemorian att utgifter för reparation och underhåll tillhör det icke kopplade området såvitt gäller fastigheter som inte utgör lagertillgång.

För utgifter för åtgärder som omfattas av det utvidgade reparationsavdraget i 19 kap. 2 § andra stycket IL 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 utgifterna 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 reparationsavdraget har för ett effektivt nyttjande av det kommersiella fastighetsbeståndet. Regeln har t.ex. positiv effekt för mindre företag som befinner sig i expansionskedan.

Fastighetsföretagen har bl.a. framhållit att utgifter för värdehöjande förbättringar i form av lokalanpassningar som omfattas av det utvidgade reparationsavdraget och vissa andra värdehöjande reparationer i den bokföringsmässiga redovisningen i regel skrivs av under en period på fem – tio år. Utgifterna skrivs således av på en betydligt kortare tid än den som gäller för byggnaden som helhet. Detta framstår enligt regeringens mening som rimligt eftersom åtgärderna normalt har en betydligt kortare ekonomisk livslängd än byggnaden som helhet. Ofta är avskrivningstiden kopplad till kontraktstiden.

Om utgifter för reparation och underhåll skattemässigt skall dras av i samma takt som byggnaden i sin helhet uppkommer en betydande överbeskattning. Det materiellt riktiga vore visserligen att tillåta individuella avskrivningsplaner för denna typ av åtgärder men ett stort antal olika avskrivningsplaner för en och samma byggnad skulle dock komplicera beskattningsförfarandet.

I sammanhanget kan också beaktas att flertalet om- och tillbyggnader torde falla utanför det utvidgade reparationsavdraget. Även dessa har ofta en livslängd som understiger byggnadens. Om utgifter för åtgärder som omfattas av det utvidgade reparationsavdraget 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 på bostadsföretagens samlade åtgärder avseende reparationer och underhåll samt om-, ny- och tillbyggnader.

Detta tillvägagångssätt – att utnyttja rätten till avdrag för reparationer och underhåll även till den del de ansetts värdehöjande – synes också ha varit praxis bland de fastighetsförvaltande företagen.

De av RSV befarade tillämpningsvårigheterna liksom de framförda kontrollaspekterna får inte överdrivas. Redan i nuläget och sedan lång tid tillbaka skiljer sig många gånger de skattemässiga och de bokföringsmässiga värdena åt väsentligt. Enligt regeringens mening finns det i och för sig goda skäl för att göra en översyn av sambandet mellan redovisning och beskattning. En sådan översyn torde dock bli omfattande och ta lång tid. Regeringen anser att de problem branschen pekat på i anledning av Regeringsrättens tidigare nämnda avgörande är sådana att en översyn av sambandet mellan redovisning och beskattning inte bör avvaktas. Sammanfattningsvis är det mot bakgrund av den ståndpunkt som rättspraxis intagit och vad som i övrigt anförts, nödvändigt att uttryckligen göra klart att det finns 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.

Även för markanläggningar gäller enligt 20 kap. 3 § IL att utgifter för reparation och underhåll får dras av omedelbart. Som en konsekvens av det förtydligande som regeringen föreslår beträffande utgifter för reparation och underhåll av byggnader bör motsvarande förtydligande göras i bestämmelsen för markanläggningar.

Eftersom bestämmelserna i 19 kap. 2 § och 20 kap. 3 § IL även omfattar fastigheter som skattemässigt utgör lager bör – i likhet med vad som gäller för gjorda värdeminskningssavdrag – utgifter för reparation och underhåll återföras till beskattning i den mån de inte har dragits av i räkenskaperna. Detta föranleder en ändring i 26 kap. 12 § IL. Den omständigheten att kontrollaspekter vid och inför en framtida avyttring talar för att uppgifter kan behövas beträffande gjorda avdrag, kan hanteras genom uppgiftslämnande och registrering inom ramen för nuvarande bestämmelser i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter samt i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i skatteförvaltningens beskattningsverksamhet.

6 Konsekvenser för de offentliga finanserna m.m.

Förslagen utgör endast ett nödvändigt förtydligande av innebörden av nuvarande regler för att säkerställa den avsedda tillämpningen. Förslagen bör därför inte ge upphov till någon offentligfinansiell effekt. Av samma skäl bör förslagen inte heller ge upphov till någon budgetmässig effekt eller ökad arbetsbörda för skattemyndigheterna.

7 Författningskommentarer

19 kap.

2 §

Första stycket, sista ledet. I syfte att klargöra att den skattskyldige har en möjlighet 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. Till skillnad från promemorians lagförslag som talade om årliga värdeminskningssavdrag används i stället uttrycket *avskrivning* som bättre knyter an till redovisningsterminologin.

20 kap.

Prop. 2003/04:16

3 §

Ändringen är en konsekvens av tillägget i 19 kap. 2 § första stycket, se kommentaren till den paragrafen.

26 kap.

12 §

Tillägget innebär att även tidigare gjorda avdrag för reparationer och underhåll på näringsfastigheter som är lager skall återföras till beskattning när fastigheten avyttras i den mån avdraget inte har gjorts i räkenskaperna.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelsen

Lagändringen föreslås träda i kraft den 1 januari 2004. Tillämpningen av bestämmelserna i 19 kap. 2 § och 20 kap. 3 § i deras nya lydelse – som inte är av betungande slag för de skattskyldiga – bör ges retroaktiv verkan och föreslås tillämpas första gången vid 2002 års taxering. Det innebär att lagändringen skall tillämpas första gången på utgifter för reparation och underhåll som uppkommit under beskattningsår som behandlas vid 2002 års taxering. Återföringsbestämmelsen i 26 kap. 12 § i sin nya lydelse tillämpas dock endast på avyttringar som sker efter den 31 december 2003.

Förteckning över instanser som har yttrat sig över promemorian Periodiseringsfrågor rörande avdrag för utgifter för reparationer och underhåll på byggnad i inkomstslaget näringsverksamhet

Prop. 2003/04:16
Bilaga 1

Riksskatteverket, Kammarrätten i Jönköping, Verket för näringslivsutveckling (NUTEK), Föreningen Svenskt Näringsliv, Sveriges Fastighetsägareförbund, Sveriges allmännyttiga bostadsföretag (SABO), Sveriges Byggindustrier, Svenska Revisorssamfundet SRS, Företagarnas Riksorganisation, Lantbrukarnas Riksförbund och Sveriges Jordägareförbund.

Föreningen auktoriserade revisorer FAR, Sveriges Bokförings- och revisionsbyråers förbund och Sveriges Redovisningskonsulters förbund SRF har avstått från att yttra sig.

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

Prop. 2003/04:16
Bilaga 2

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.

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2003-09-22

Närvarande: f.d. regeringsrådet Karl-Ingvar Rundqvist, justitierådet Nina Pripp, regeringsrådet Göran Schäder.

Enligt en lagrådsremiss den 11 september 2003 (Finansdepartementet) har regeringen beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

Förslaget har inför Lagrådet föredragits av kammarrättsassessorn Per Classon.

Lagrådet lämnar förslaget utan erinran.

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 9 oktober 2003

Närvarande: statsministern Persson, ordförande, och statsråden Winberg, Ulvskog, Sahlin, Pagrotsky, Östros, Messing, Lövdén, Ringholm, Bodström, Karlsson J. O., Sommestad, Karlsson H., Nykvist, Lund, Andnor, Johansson, Hallengren, Björklund

Föredragande: statsrådet Ringholm

Regeringen beslutar proposition 2003/04:16 Omedelbart avdrag för reparation och underhåll på näringsfastigheter