

14 Återföring av värdeminsk- ningsavdrag

26 kap. IL
SOU 1997:2, del II, s. 244

Sammanfattning

Bestämmelserna om att gjorda värdeminskingsavdrag m.m. ska återföras om näringsfastigheter och näringsbostadsrätter avyttras eller blir privatbostadsfastigheter respektive privatbostadsrätter finns i 26 kap IL. Vidare finns en bestämmelse om skattemässig kontinuitet när en näringsbostadsrätt förvärvas genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt och den behåller sin karaktär av näringsbostadsrätt. I kapitlet redogörs för när gjorda värdeminskingsavdrag m.m. ska återföras om näringsfastigheter och näringsbostadsrätter avyttras eller blir privatbostadsfastigheter respektive privatbostadsrätter. Vidare redogörs för kontinuitetsregler för näringsbostadsrätter.

14.1 Allmänt

En näringsfastighet är antingen lagertillgång eller kapitaltillgång. Redovisningsmässigt användes begreppen omsättnings- respektive anläggningstillgång. Begreppen är dock inte synonyma. Detta gäller framför allt i fråga om fastigheter och finansiella instrument. Försäljning av lagertillgång är alltid intäkt av näringsverksamhet för såväl fysiska som juridiska personer.

Fysisk person Dödsbo

Avyttring av näringsfastighet som är kapitaltillgång i verksamheten beräknas enligt kapitalvinstreglerna och redovisas av fysisk person och dödsbo i inkomstslaget kapital. Samtidigt ska återföring göras i inkomstslaget näringsverksamhet av värdeminskingsavdrag m.m. och avdrag för reparation och underhåll

Juridisk person

Även för juridiska personer beskattas avyttringen med vissa inskränkningar enligt samma kapitalvinstregler som gäller för fysiska personer men redovisningen görs i inkomstslaget näringsverksamhet.

	Handelsbolags avyttring av fastigheter, vilka alltid ingår i näringsverksamhet eftersom handelsbolaget är en juridisk person, beskattas liksom handelsbolagens övriga inkomster hos delägarna.
Varför återföring?	För näringsfastigheter medges under innehavstiden värdeminskningsskattavdrag för fastighets anskaffningsutgift samt för kostnad avseende ny- till- eller ombyggnad. För reparations- och underhållskostnader medges direktavdrag. Dessutom erhålls skogsavdrag och avdrag för substansminskning för vissa fastigheter. För fastigheter som tidigare beskattades enligt konventionell metod i inkomstslaget annan fastighet eller i något av inkomstslagen jordbruk eller rörelse medgavs ovan nämnda avdrag före 1 januari 1991 i respektive inkomstslag. Vinst vid avyttring av fastighet som inte är lagertillgång beskattas hos fysisk person och dödsbo i inkomstslaget kapital. Skattesatsen är lägre i inkomstslaget kapital än i näringsverksamhet och också jämfört med skatteuttaget i det tidigare systemet. Vid en avyttring av fastighet efter 1 januari 1991 skulle den värdeökning som uppkommer genom t.ex. värdehöjande reparationer beskattas efter en lägre skattesats än den som gällde när kostnaden drogs av. Bestämmelserna om återföring av värdehöjande reparationer har tillkommit i syfte att neutralisera denna effekt och för att förhindra skatteplanering. Återföring görs även då juridisk person avyttrar näringsfastighet som inte är lagertillgång. I omkostnadsbeloppet ingår således alla kostnader för ny- till- och ombyggnad samt värdehöjande reparationer under avyttringsåret och de fem föregående beskattningsåren. De blir därigenom avdragna i sin helhet vid en kapitalvinstberäkning. Den del av dessa kostnader som redan dragits av i näringsverksamheten måste därför återföras i detta inkomstslag i balanserande syfte.
Hur går återföring till?	Återföring innebär att vissa avdrag som medgivits under innehavstiden tas upp till beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet (återläggs). Vilka avdrag som avses, se kap 14.2-3 nedan.
När ska återföring göras?	Återföring kan bli aktuell i två situationer 1. Vid avyttring av näringsfastighet som inte är lagertillgång. 2. När fastighet ändrar karaktär från näringsfastighet till privatbostadsfastighet
Fiktiva värde minskningsavdrag	Beträffande fiktiva värdeminskningsskattavdrag vid karaktärsbyte, se 13.1. Eftersom dessa "avdrag" inte är medgivna i verksamheten omfattas de ej heller av reglerna om återföring.
Delavyttring	Vid delavyttring görs återföring för de avdrag som belöper på den avyttrade fastighetsdelen. Någon proportionering med använd-

ning av försäljningspriset och värdet av fastigheten får alltså inte göras.

14.2 Kapitaltillgångar

14.2.1 Fastigheter

Vid avyttring av en näringsfastighet ska följande avdrag återföras:

1. värdeminskningssavdrag på byggnader och markanläggningar,
2. skogsavdrag,
3. avdrag för substansminskning,
4. avdrag för sådana avskrivningar av byggnader och markanläggningar som gjorts i samband med att en ersättningsfond eller liknande fond har tagits i anspråk, och
5. avdrag som avser beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren för utgifter för förbättrande reparationer och underhåll av byggnader och markanläggningar.

Reparationer och underhåll anses som förbättrande till den del fastigheten på grund av åtgärderna är i bättre skick vid avyttringen än vid ingången av det femte beskattningsåret före beskattningsåret eller, om fastigheten förvärvats senare genom köp, byte eller på liknande sätt, vid förvärvet (26 kap. 2 § IL)

Avdragen som anges ovan ska inte återföras till den del de avser tiden före år 1952 (26 kap. 3 § IL)

Värdehöjande reparation och underhåll

För reparations- och underhållskostnad har direktavdrag medgivits. Sådan kostnad som dragits av under beskattningsåret och under de fem föregående åren ska återföras i den mån kostnaden har medfört att fastighetens skick förbättrats. Samma belopp får, tillsammans med hela kostnaden för ny- till- eller ombyggnad, öka omkostnadsbeloppet vid kapitalvinstberäkningen. Det ska noteras, att för dessa återförda reparations- och underhållskostnader gäller inte 5.000 kr gränsen för avdrag vid kapitalvinstberäkningen (26 kap. 2 § och 45 kap. 13 § IL).

14.2.1.1 Begränsning vid värdenedgång

Om ersättningen för den avyttrade fastigheten understiger omkostnadsbeloppet vid kapitalvinstberäkningen, ska det belopp som ska återföras minskas med skillnaden mellan omkostnadsbeloppet och ersättningen.

Avser en del av ersättningen mark- eller byggnadsinventarier, ska

den delen inte räknas med i ersättningen.

Med avyttring likställs sådan överföring av mark m.m. som avses i 45 kap. 5 § IL samt sådan allframtidsupplåtelse som avses i 45 kap. 7 § IL, om den innebär upplåtelse av mark, byggnad eller markanläggning.

Om fastigheten sålts med förlust ska endast avdrag för värdehöjande reparation och underhåll återföras med fullt belopp. Övriga medgivna avdrag ska inte återföras till den del vederlaget understiger omkostnadsbeloppet vid vinstberäkningen. Vid beräkning av förlustens storlek ska eventuella inventarier avräknas från vederlaget. Omkostnadsbeloppet får inte minskas med uppskovsbelopp eller med värdeminskningssavdrag som på grund av förlust inte ska tas upp som inkomst.

Den del av värdeminskningssavdrag m.m. som inte ska återföras ska i stället minska omkostnadsbeloppet vid vinstberäkningen. I avsnitt 14.5 finns ett exempel på hur återföring och vinstberäkning ska göras vid värdenedgång.

14.2.1.2 Näringsfastighet blir privatbostadsfastighet

En näringsfastighet eller del av näringsfastighet kan ändra karaktär och bli privatbostadsfastighet, dels i samma ägares hand, dels hos ny ägare vid benefika överlåtelse. Vid sådant förhållande ska avskattning ske.

Avskattning ska göras när:

- Näringsfastighet eller del av näringsfastighet övergår till privatbostadsfastighet utan att ägandeförhållandet förändras.
- Näringsfastighet eller del av näringsfastighet som är kapitaltillgång övergår till ny ägare genom benefik transaktion och egendomen blir eller kan antas komma att bli privatbostadsfastighet i den nye ägarens hand.
- Näringsfastighet eller del av näringsfastighet som är lagertillgång övergår till ny ägare genom arv, testamente eller bodelning med anledning av makes död och egendomen blir eller kan antas komma att bli privatbostadsfastighet i den nye ägarens hand (26 kap. 13 § IL).

I vilka fall görs avskattning?

Vad innebär avskattning?

Avskattning innebär att tidigare medgivna avdrag för värdeminskning m.m. tas upp till beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet (återförs) på samma sätt och i samma omfattning som när fastigheten avyttras.

Framtida vinstberäkning

Återföring görs i dessa fall utan att kapitalvinst samtidigt beräknas. När privatbostadsfastigheten i en framtid avyttras får de be-

lopp som återförts vid avskattningen öka omkostnadsbeloppet på samma sätt och i samma omfattning som när vinstberäkning och återläggning görs vid ett och samma tillfälle.

14.2.1.3 Avskrivning med ersättningsfond

Har den avyttrade fastigheten varit föremål för avskrivning mot ersättningsfond (31 kap. IL) när den förvärvades, ska avskrivet belopp fördelas och dels beaktas vid återföringen i näringsverksamhet, dels reducera omkostnadsbeloppet vid kapitalvinstbeskattningen i inkomstslaget kapital.

Ersättningsfonderna behandlas i del 2, avsnitt 19. Reglerna innebär följande vid avyttringen av den ursprungliga fastigheten och av den fastighet för vilken ersättningsfonden togs i anspråk vid förvärvet.

Har byggnad eller mark i näringsverksamhet avyttrats under sådana tvångsliknande former som är en förutsättning för att avsättning till ersättningsfond ska få göras enligt 31 kap. 4 – 6 §§ IL, kan den skattskyldige välja att redovisa ersättningen i näringsverksamheten i stället för i inkomstslaget kapital. Avdrag, beräknat enligt kapitalvinstreglerna, medges då i näringsverksamheten. Kapitalvinsten blir på detta sätt intäkt i näringsverksamheten och berättigar till avsättning till ersättningsfond. Eftersom det samtidigt är fråga om att en näringsfastighet avyttrats, ska återföring ske enligt vanliga regler. Även dessa återlagda belopp berättigar i sådana fall till avsättning till ersättningsfond (31 kap. 7 § IL).

Sammanfattningsvis medges avdrag för avsättning till ersättningsfond med belopp som motsvarar kapitalvinsten och återförda belopp. Det erhållna vederlaget kan på så sätt obeskattat återinvesteras i en ersättningsfastighet.

När ersättningsfastigheten anskaffas kommer ersättningsfonden att tas i anspråk genom att den nya fastighetens anskaffningsvärde skrivs ned. När ersättningsfastigheten säljs ska avskrivningen mot ersättningsfonden beaktas. Den del av ersättningsfonden som motsvarar återförda värdeminskningsskattningar m.m. samt värdehöjande reparationer och underhåll ska återföras till beskattning i näringsverksamheten (26 kap. 2 och 4 §§ IL). Resten av ersättningsfonden, motsvarande reavinsten på ursprungsfastigheten, ska reducera omkostnadsbeloppet vid kapitalvinstberäkningen i inkomstslaget kapital (45 kap. 17 § IL).

14.2.1.4 Bostadsrätter

Reglerna om återföring innebär för bostadsrätternas del att vissa belopp ska återföras till beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet när bostadsrätt som ingår i näringsverksamhet avyttras. De belopp som ska återföras motsvarar avdrag för värdehöjande reparationer och underhåll som medgivits under avyttringsåret och de fem närmast föregående beskattningsåren.

Reparationer och underhåll anses värdehöjande i den mån de medfört att bostadsrätten befann sig i bättre skick vid avyttringen än vid ingången av femte året före avyttringsåret eller vid förvärvet om detta skedde senare.

Återföring ska förutom vid avyttring ske även när bostadsrätten övergår till ny ägare genom arv, testamente, bodelning eller gåva om den i och med äganderättsövergången kan antas bli privatbostad samt när bostadsrätt som är omsättningstillgång övergår till annan genom arv, testamente eller bodelning med anledning av makes död. Detsamma gäller om bostadsrätten utan äganderättsförändring övergår till att bli privatbostad.

Vad som återförs som intäkt av näringsverksamhet får enligt vanliga regler inräknas i omkostnadsbeloppet och alltså dras av vid kapitalvinstberäkningen. Detta gäller både när återföringen skett till följd av avyttring och när den skett i samband med karaktärsförändring.

14.3 Lagertillgångar

Om näringsfastighet eller näringsbostadsrätt är lagertillgångar gäller följande.

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

Bestämmelserna om återföring av värdeminskningssavdrag m.m. tillämpas också när en näringsfastighet eller näringsbostadsrätt övergår till en ny ägare genom arv, testamente eller bodelning med anledning av makes död, om den blir privatbostadsfastighet respektive privatbostadsrätt i och med övergången.

14.4 Skattemässig kontinuitet vid arv, gåva m.m. av näringsbostadsrätter

Om en näringsbostadsrätt förvärvas genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt och den behåller sin karaktär av näringsbostadsrätt, inträder förvärvaren i den tidigare ägarens

skattemässiga situation när det gäller utgifter för förbättrande reparationer och underhåll.

14.5 Övrigt

14.5.1 Beräkning av vinst eller förlust

I inkomstslaget kapital ska 90 procent av kapitalvinsten på en näringsfastighet tas upp (45 kap. 33 § IL). Vid förlust är 63 procent avdragsgill. Detta gäller för fysiska personer och dödsbon. För juridiska personer utom dödsbon, där redovisning sker i näringsverksamheten, är hela vinsten skattepliktig respektive hela förlusten avdragsgill.

Till skillnad från vad som gäller för privatbostadsfastigheter, dras för näringsfastigheter kostnaderna för reparation och underhåll av vid den löpande inkomstbeskattningen. Dessa kostnader är därför i princip inte avdragsgilla vid kapitalvinstbeskattningen utom beträffande vissa kostnader för vilka omedelbart avdrag inte får göras därför att de täcks av statliga lån eller avsett andelshus vilket behandlas nedan. I den mån sådana kostnader återförs till beskattning i näringsverksamheten på grund av återläggningsreglerna får de dock inräknas i omkostnadsbeloppet (45 kap. 13 §).

Vidare ska kostnader för ny-, till- eller ombyggnad för näringsfastigheter läggas upp på avskrivningsplan. De är avdragsgilla vid den löpande inkomstbeskattningen i form av värdeminskningssavdrag. Eftersom medgivna värdeminskningssavdrag ska återföras som intäkt i näringsverksamheten i samband med avyttring, är kostnaderna för ny-, till- och ombyggnad avdragsgilla vid kapitalvinstberäkningen (jfr 45 kap. 11 §).

Beträffande förbättringskostnader som lagts upp på avskrivningsplan - och som alltså avser näringsfastigheter - finns inga motsvarigheter till de belopps- och tidsgränser som gäller för avdragsrätt för förbättringskostnader beträffande privatbostadsfastigheter

Värdenedgång

Har fastigheten verkligen nedgått i värde, ska i motsvarande mån återföring inte göras av värdeminskningssavdrag m.m. I stället ska omkostnadsbeloppet minskas med de belopp som på grund av det nu sagda inte ska återföras (26 kap. 5 § IL).

Exempel

Kapitalberäkning av omkostnadsbelopp samt återläggning vid värdenedgång (huvudregeln)

Förutsättningar

D köpte en näringsfastighet 1990 för 1 000 000 kr och sålde den 2002 för 1 240 000 kr. Maklararvode: 60 000 kr.

Avdrag under innehavstiden

Värdehöjande reparation och underhåll	250 000
Värdeminskning på byggnad	10 000

<i>Tidigare medgivet uppskov</i>	300 000
----------------------------------	---------

Beräkning av omkostnadsbelopp

Försäljningspris	1 240 000
------------------	-----------

*Omkostnadsbelopp**

Ingångsvärde (anskaffningspris 1 000 000 + omkostnad för köpet 15 000)	1 015 000
--	-----------

Värdehöjande reparationer och underhåll	<u>250 000</u>	
	1 265 000	- 1 265 000
		- 25 000

* När denna beräkning görs ska inte uppskovsbelopp eller värdeminskningssavdrag beaktas.

Vid denna beräkning understiger försäljningspriset omkostnadsbeloppet med 25 000 kr. Detta belopp ska, i den mån det ryms inom de gjorda värdeminskningssavdragen, minska omkostnadsbeloppet vid vinstberäkningen. Eftersom värdeminskningssavdragen inte var större än 10 000 kr, ska i detta fall det beloppet dras från omkostnadsbeloppet. Motsvarande belopp (10 000) ska minska de värdeminskningssavdrag som ska återläggas.

		Kapitalvinst	Återföring
<i>Försäljningsintäkt</i>			
Försäljningspris			
1 240 000			
- mäklarerbode 60 000		1 180 000	
<i>Omkostnadsbelopp</i>			
Ingångsvärde	1 015 000		
Värdehöjande reparationer	+ 250 000		250 000
Uppskovsbelopp	- 300 000		
Värdeminskningssavdrag	-10 000		0
	= 955 000	= 955 000	
		225 000	250 000

Återläggning av 250 000 kr i näringsverksamhet innebär att kostnaderna behandlas som en ombyggnadskostnad. De värdeminskningssavdrag som ej återförs reducerar i stället omkostnadsbeloppet med 10 000 kr.

Exempel på kapitalvinstberäkning då avskrivning gjorts mot ersättningsfond

Avyttring av ursprungsfastighet.

Förutsättningar

Näringsfastighet nr 1 förvärvades 1980 för 2 000 000 kr.
Ersättning vid expropriation i januari 1991: 2 800 000 kr.

Nedlagda kostnader

Lagfart 1980	30 000 kr
Ombyggnad 1982	200 000 kr
Tillbyggnad 1983	300 000 kr

198 Återföring av värdeminskningars bidrag

Värdehöjande reparationer	
1984	80 000 kr
1997	50 000 kr
1998	70 000 kr

Värdeminskning m.m.

Värdeminskningssavdrag	
1980-1990	300 000 kr
Ianspråktagen investeringsreserv 1982	100 000 kr

Kapitalvinstberäkning:

		Kapitalvinst	Återföring
Ersättning vid avyttring		2 800 000	
Omkostnadsbelopp			
Ingångsvärde (anskaffningspris + lagfart)	2 030 000		
Ombyggnad 1982	+ 200 000		
Tillbyggnad 1983	+ 300 000		
Värdehöjande reparationer			
1984	0*		
1997	+ 50 000		+ 50 000
1998	+ 70 000		+ 70 000
Värdeminskning 1980-1990			+ 300 000
Ianspråktagen investeringsreserv			+ 100 000
	= 2 650 000	- 2 650 000	
		150 000	520 000

Återföring av värdeminskningarsbidrag 199

Avsättning till ersättningsfond får göras i inkomstslaget näringsverksamhet. Till ersättningsfond avsätts för kapitalvinsten 150.000 kr och till ersättningsfond för byggnads- och markanläggningar avsätts 520.000 kr, sammanlagt 670.000 kr.

* Kostnaden räknas inte då den lades ned mer än fem år före avyttringen.

Avyttring av ersättningsfastighet.

Förutsättningar

Näringsfastighet nr 2 förvärvades 1991 för 4 000 000 kr. Avskrivning görs mot ersättningsfond med 670 000 kr se exemplet ovan. Fastigheten säljs i juli 2002 för 4 800 000 kr.

Nedlagda kostnader

1991	Lagfart	60 000 kr
1991	Ombyggnad	100 000 kr
1995	Värdehöjande reparationer	150 000 kr
1997	”	75 000 kr
2002	Mäklrarvode	240 000 kr

1991-2001 113 000 kr

Värdeminskningssavdrag

1991-2001 113 000 kr

Omkostnadsbeloppet ska reduceras med den del av ersättningsfonden som motsvarar beräknad kapitalvinst för ursprungsfastigheten, dvs. med 150 000 kr.

Vid beräkning av belopp som ska återföras ska den del av ersättningsfonden som motsvarar beräknad återföring vid avyttring av ursprungsfastigheten, dvs. 520 000 kr, läggas till.

På detta sätt beskattas slutligen hela ersättningsfonden, 670 000 kr (150 000 + 520 000).

		Kapitalvinst	Återföring
Försäljningspris	4 800 000		
Mäklrararvode	240 000	4 560 000	
<i>Omkostnadsbelopp/ återläggning</i>			
Förvärv m.m.	4 060 000		
Ombyggnad	100 000		
Reparation	75 000		75 000
Ers.fond kap.	- 150 000		
Ers. fond byggn.			520 000
V-m avdrag			113 000
	= 4 085 000	4 085 000	
		475 000	708 000
Skattepliktig kapitalvinst 90 %		427 500	

Andelshus

För ägare av andelshus finns begränsningar i avdragsrätten under innehavet för reparationer och underhåll (19 kap. 3 § IL). Vid vinstberäkning enligt grundregeln får omkostnadsbeloppet ökas med den del av utgifterna för vilken avdrag inte medgivits tidigare (45 kap. 14 § IL).

Bidrag och lån

När statliga lån eller bidrag utgått för reparation eller underhåll får kostnaderna inte dras av direkt (19 kap. 24- 25 §§). I den mån det inte är bidrag som utgått föreligger i stället avdragsrätt vid vinstberäkningen (45 kap. 14 § IL).

Ersättning för inventarier

Om försäljningspriset inkluderar ersättning för s.k. fasta inventarier, dvs. byggnadstillbehör eller industritillbehör eller markinventarier (ledningar, stängsel, industrispår etc.), som i avskrivningshänseende behandlas som inventarier, ska denna ersättning inte tas med vid beräkning av kapitalvinst. I sådant fall får i omkostnadsbeloppet inte inräknas utgift som hänför sig till sådana tillgångar (45 kap. 10 § IL).

Exempel

C säljer sin näringsfastighet i juli 2002 för 6 000 000 kr. Byggnaden på fastigheten användes huvudsakligen som bostad. C köpte fastigheten 1978 för 3 000 000 kr. Han har haft följande utgifter och avdrag för fastigheten.

Nedlagda kostnader

1978	Lagfart	30 000 kr
1979	Ombyggnad	200 000 kr
1981	Värdehöjande reparationer	300 000 kr
1990	”	50 000 kr
1998	”	4 000 kr
1997	Mäklrarvode	300 000 kr

Värdeminskning

1978	36 000 kr
1979-1990: 38 500/år	462 000 kr
1991-2001	250 250 kr

Kapitalvinstberäkning enligt huvudregeln + återläggning

202 Återföring av värdeminskningars bidrag

		Kapitalvinst	Återföring
<i>Försäljningsintäkt</i>			
Försäljningspris 6 000 000			
Mäklrarvode - 300 000		5 700 000	
<i>Omkostnadsbelopp</i>			
Ingångsvärde (anskaffningspris 3 000 000 + lagfart 30 000)	3 030 000		
Ombyggnad 1979	+ 200 000		
Värdehöjande reparationer			
1981			0*
1990			0*
1998	+4000		+ 4000
Värdeminskning 1978-2001			748 250
	= 3 234 000	- 3 234 000	
		2 466 000	752 250

Kapitalvinsten blir 2 466 000 kr, varav 90% eller 2.219.400 kr är skattepliktig del. 752 250 kr ska tas upp till beskattning i näringsverksamhet.

* Kostnaden räknas inte då den är äldre än fem år vid avyttringen