

13 Hyresfastigheter m.m.

2 kap. 16 § IL
 8 kap. 31 § IL
 16 kap. 21 § IL
 18 kap. 10 § IL
 19 kap. 2, 3, 16 §§ IL
 20 kap. 6, 12, 14 §§ IL
 29 kap. 14 § IL
 42 kap. 33 § IL
 45 kap. 14, 33 §§ IL
 SOU 1997:2, del 2

Sammanfattning

De avsnitt i handledningen som behandlar redovisning, intäkter, kostnader, avskrivningar m.m. i näringsverksamhet gäller även för näringsfastighet. Detta avsnitt tar endast upp sådant som är speciellt för uthyrd näringsfastighet

13.1 Allmänt

Uthyrst småhus

Ett småhus, dvs. en- eller tvåfamiljsfastighet som ägs av fysisk person och som används för uthyrning, kan klassificeras antingen som privatbostadsfastighet eller som näringsfastighet beroende på omfattningen av uthyrningen (del 1, 24.1.2). Om fastigheten klassificeras som privatbostadsfastighet ska inkomst av uthyrning beskattas i inkomstslaget kapital. Om den däremot klassificeras som näringsfastighet sker redovisningen av fastigheten i inkomstslaget näringsverksamhet.

Bokföringsmässig grund

All inkomst av näringsverksamhet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Detta innebär att hänsyn ska tas till fordringar och skulder samt att intäkter och kostnader ska redovisas på det beskattningsår då redovisning enligt god redovisningssed bör eller bort ske.

Fiktiv värde-minskning

När en fastighet som tidigare varit privatbostad genom karaktärsbyte övergår till att bli näringsfastighet ska värdeminskningsskattans avdrag anses ha gjorts under den tid den varit privatbostad (19 kap. 16 § IL). Detsamma gäller markanläggning (20 kap. 14 §

IL) samt byggnads- eller markinventarier (18 kap. 10 § IL) på sådan fastighet.

Detta är en skattemässig justering som görs för att reducera det återstående avdragsutrymmet. Eftersom dessa fiktiva avdrag inte är faktiskt gjorda (medgivna) i verksamheten omfattas de ej heller av återföringsreglerna.

13.2 Exempel på intäkter av hyresfastighet

Hyresersättning m.m.

Alla hyresinkomster ska redovisas brutto, dvs. inklusive eventuella tillägg för bränsle, elektrisk ström m.m. Detta gäller även andra ersättningar som inflyter för fastigheten, t.ex. ersättningar för garage, parkeringsplatser och reklamskyltar m.m.

Om emellertid hyresgästen betalar kostnaden för t.ex. el eller olja direkt till leverantören ingår dessa inte i den hyra som beskattas hos fastighetsägaren. Skatteplikt föreligger inte under vissa omständigheter för sådant avdrag på ordinarie hyra som en hyresgäst kan få för utförandet av vissa förvaltningsuppgifter (8 kap. 31 § IL).

Bostadsförmån

Om ägaren själv bebor fastigheten ska han beskattas för bostadsförmån. Om annan person hyresfritt disponerar bostad eller annan lokal i fastigheten ska värdet av detta nyttjande tas upp som intäkt av fastigheten. Angående principerna för värderingen av bostadsförmånen se avsnitt i del 1, 18.6.

Försäljning av produkter m.m.

Uttag och försäljning av produkter från plantering eller trädgårdsland ska redovisas enligt de allmänna reglerna för uttag och försäljning av produkter i näringsverksamhet. Eftersom inkomsten uppkommer i en redan befintlig näringsverksamhet utgör den ej hobbyverksamhet.

Avyttring av inventarier

Alla intäkter genom försäljning av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier som inte hänförs till byggnad, tas upp till beskattning enligt gällande regler för avyttringar av inventarier m.m. i näringsverksamhet. Detta gäller t.ex. kontorsinventarier, verktyg och fordon m.m. vilka används i skötseln och driften av fastigheten samt även sådana delar av och tillbehör till en fastighet som i skattehänseende hänförs till inventarier (byggnadsinventarier).

13.3 Exempel på kostnader för hyresfastighet

Brandförsäkring

Brandförsäkring som tagits för all framtid och för vilken premie erlagts på en gång får dras av med 5 % av premiens belopp (16 kap. 21 § IL).

Erläggs premien för försäkring för all framtid under ett bestämt

antal år får man göra avdrag med så många procent av under året erlagd premie som anges i tabellen i 16 kap. 21 § IL.

För behandling av allframtidsförsäkring vid räntefördelning samt reavinstberäkning, se förhandsbesked i rättsfallsprotokoll nr 16/96.

Reparation och underhåll	Kostnader för reparation och underhåll av byggnader, inventarier och markanläggningar är omedelbart avdragsgilla. 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. (19 kap. 2 § IL).
Ny-, till- och ombyggnad	Kostnader för ny-, till- och ombyggnad, s.k. förbättringskostnader ska aktiveras och dras av genom årliga värdeminskningssavdrag. I del 2, 11.15 redovisas ett exempel på beräkning av värdeminskningssavdrag för byggnad, inventarier och markanläggning samt ett schema över reglerna.
Lön till anställda m.m.	Avdrag får ske för lön och lönebikostnader till vicevärd, portvakt och gårdskarlar e.d. Har anställd åtnjutit bostadsförmån i fastigheten kan motsvarande belopp, för tydlighetens skull ur avgiftssynpunkt, redovisas dels som hyresintäkt dels som lönekostnad.
Vatten, renhållning m.m.	Kostnader för vatten och renhållning m.m. är avdragsgilla i den mån dessa kostnader åligger fastighetsägaren.
Räntor	Avdrag får ske för ränta på lånat i näringsverksamheten nedlagt kapital. Statligt räntebidrag för bostadsändamål ska tas upp som inkomst (29 kap. 14 § IL). Återbetalas bidraget ska det återbetalda beloppet dras av omedelbart.
Tillsynsresor	När det gäller fritidshus som klassificeras som näringsfastighet får fastighetsägaren vid behov avdrag för tillsynsresor till fastigheten. Saknas allmänna kommunikationer kan avdrag medges för kostnad för resa med bil.
Övriga kostnader	Även andra kostnader än ovan berörda kan vara avdragsgilla, t.ex. kostnader i samband med upptagande av lån, t.ex. uppläggning och besiktning, kostnader för gravationsbevis, pantbrev, inteckning, bankgarantiavgift och aviseringsavgift m.m.

13.4 Deläggande och andelshus

En fastighet kan ha flera delägare. Var och en beskattas för sin andel av inkomsterna från fastigheten. För andelshus finns emellertid vissa särbestämmelser. Med andelshus avses en fastighet som ägs av tre eller flera, antingen direkt eller genom ett svenskt handelsbolag, och som inrymmer eller är avsedd att inrymma

bostad i skilda lägenheter åt minst tre delägare (2 kap. 16 § IL).

När man talar om andelshus i inkomstskatterättsliga sammanhang avses inte småhus. För varje delägare i ett småhus, som i dagligt tal i vissa fall kan kallas andelshus, ska en prövning göras om hans innehav är att anse som privatbostadsfastighet eller näringsfastighet enligt vanliga regler.

Är fastigheten inte ett småhus, är den alltid näringsfastighet för sina delägare oavsett om de bor på fastigheten eller ej. När delägarna själva bebor fastigheten gäller följande.

Varje delägare redovisar sin andel av hyror från utomstående, övriga intäkter samt egen bostadsförmån. Delägarrens andel av löpande driftkostnader samt utgiftsräntor m.m. är avdragsgilla för honom.

Hyresvärdet av den egna bostaden ska motsvara normalhyran (bruksvärdeshyran) för en likvärdig lägenhet. Ibland redovisar delägaren som intäkt sitt driftskostnadsbidrag, som kanske kallas avgift om fastigheten ägs indirekt genom ett handelsbolag. Om bruksvärdeshyran är högre, ska mellanskillnaden läggas till som värde av bostadsförmån.

Begränsad avdragsrätt för underhåll

I syfte att förebygga otillbörliga skattefördelar infördes i det gamla systemet vissa inskränkningar i rätten till avdrag för reparationer och underhåll av ett andelshus. Dessa regler finns kvar (19 kap. 3 § IL) och innebär följande.

Kostnaden för reparationsarbeten på en fastighet som ägs av tre eller fler fysiska personer, direkt eller indirekt genom handelsbolag, och som inrymmer eller är avsedd att inrymma bostäder åt minst tre delägare, får inte dras av till den del den på delägaren belöpande delen av kostnaden överstiger hans andel av 10 % av det taxeringsvärde som gällde för fastigheten året före det år då åtgärderna utfördes.

De reparationskostnader som överstiger 10 % av fastighetens taxeringsvärde ska aktiveras och avskrivas enligt reglerna för näringsfastighet. När ett andelshus avyttras gäller särskilda regler för dessa aktiverade kostnader vid beräkningen av avdragsgillt omkostnadsbelopp för fastigheten (45 kap. 14 § IL).

Underskott

Uppkommer underskott av näringsverksamhet i vilken fastigheten ingår, har den skattskyldige rätt att efter yrkande göra avdrag för underskottet, helt eller delvis, i inkomstslaget kapital (42 kap. 33 § IL, jfr 1991/92:SkU13). Förlusten ska alltså i så fall kvoterats till 70 %. Denna avdragsrätt gäller endast i den mån underskottet belöper på en sådan bostadslägenhet som skulle ha varit privatbostad för den skattskyldige om han innehaft den med bostadsrätt. Om en andel i fastigheten omfattar även annat än en

privatbostad t.ex. uthyrda bostadslägenheter eller lokaler måste därför underskottet fördelas på privatbostaden och fastighetsinnehavet i övrigt.

Exempel

A deklarerar inkomst av näringsverksamhet enligt följande (blankett N 1)

150	Andel av uthyrda lokaler i fastigheten	+ 10 000
151	Andel av gemensamma ränteintäkter	+ 10 000
175	Andel av fastighetsskatt	- 10 000
173	Andel av reparationer och underhåll	- 30 000
194	Andel av andra fastighetsutgifter (inklusive egna ränteutgifter)	- 120 000
802	Bostadsförmån för egen lägenhet	<u>+ 40 000</u>
854	Underskott	100 000

I princip skulle i detta fall för var och en av posterna vid koderna 151, 173 och 194 en utredning göras om vad som belöper på den egna lägenheten och vad som belöper på fastighetsinnehavet i övrigt. Vanligtvis bör det emellertid enligt SKV:s uppfattning godtas om fördelningen görs med ledning enbart av å ena sidan hyresvärdet för den egna lägenheten och å andra sidan hyresintäkter i övrigt, dvs. posterna 150 och 802. Av underskottet 100 000 kr bör således här schablonmässigt $(40\,000/10\,000 + 40\,000 =)$ 4/5 eller 80 000 kr kunna anses belöpa på egna lägenheten. För denna del medges avdrag i inkomstslaget kapital med 70 % eller 56 000 kr. Återstoden av underskottet, 20 000 kr, rullas vidare till nästa år enligt vanliga regler för underskott i näringsverksamhet.

Avdrag i inkomstslaget kapital för underskott av andelshus får inte göras om avdrag medges enligt 42 kap. 33 § p. 2 IL. Bestämmelsen om reduktion på grund av ackord ska också beaktas enligt 42 kap. 33 § st.2 IL.

Om näringsfastighet övergått till ny ägare genom arv, gåva etc. övertar den nye ägaren avskrivningsplanen (20 kap. 12 § IL). Om fastigheten däremot sålts får köparen inte överta avskrivningsplanen för markanläggning (20 kap. 6 § IL). Säljaren erhåller i stället utrangeringsavdrag i verksamheten för den oavskrivna delen av avskrivningsunderlaget på markanläggningen. Utrangeringsavdrag erhålls också när verksamheten läggs ned och markanläggningarna därmed blir värdelösa för fastighetsägaren.

Äldre föreskrifter, dvs. till 75 % reducerat avskrivningsunderlag, tillämpas på markanläggning som har anskaffats under ett beskattningsår för vilket taxering skett senast år 1991.