

28 Förvaltningsfastigheter

28.1 RR 24 Förvaltningsfastigheter

Tillämpnings- område

Rekommendationen, RR 24, ska tillämpas vid redovisning av förvaltningsfastigheter hos innehavare och hos leasetagare vid finansiell leasing och hos en leasegivare vid operationell leasing. RR 24 tillämpas inte på (a) skogsfastigheter och liknande förnyelsebara tillgångar och inte på (b) mineraltillgångar, prospekteringsrätter för mineraltillgångar, olje- och gasfyndigheter och andra liknande icke-förnyelsebara naturtillgångar. RR 24 ska tillämpas för finansiella rapporter för räkenskapsår som påbörjas från och med 1 jan. 2003.

Sammanfattning

Förvaltningsfastigheter definieras som *fastigheter som innehas i syfte att generera hyresinkomster eller värdestegring eller en kombination av dessa* snarare än för (a) användning i ett företags verksamhet för produktion och tillhandahållande av varor och tjänster eller för administrativa ändamål (=definition av rörelsefastigheter) eller (b) försäljning i den löpande verksamheten.

Det innebär exempelvis att fastigheter som innehas för försäljning i den löpande verksamheten, i förekommande fall efter ombyggnad, ska redovisas enligt RR 2 Redovisning av varulager. Rörelsefastigheter redovisas enligt RR 12 Materiella anläggningstillgångar. En fastighet som planeras att senare, eller efter ev. byggnation, användas som förvaltningsfastighet, redovisas också fram till dess enligt RR 12. Fastighet som bebyggs eller exploateras för annans räkning redovisas enligt RR 10 Entreprenader och liknande uppdrag.

I rekommendationen lämnas vägledning för klassificeringen som förvaltningsfastighet eller rörelsefastighet i de fall då delar av fastigheten används för förvaltning och delar för rörelseändamål. Vidare kan företag som hyr ut fastigheter därutöver erbjuda även andra tjänster, vilket kan påverka klassificeringen.

Enligt RR 24 ska förvaltningsfastigheter redovisas på samma sätt som tillgångar enligt RR 12, dvs. till anskaffningsvärde

med avdrag för ackumulerade avskrivningar och ev. nedskrivning samt med tillägg för ev. uppskrivning. Tillkommande utgifter beaktas på samma sätt som enligt RR 12.

Upplysning ska lämnas om förvaltningsfastigheternas verkliga värde på balansdagen. Under övriga upplysningar ska bland annat anges vilka kriterier företaget använt för att skilja förvaltningsfastigheter från övriga fastigheter, metoder för att fastställa verkliga värden, vissa beloppsuppgifter m.m.

RR 24 skiljer sig från IAS 40 genom att den alternativa metoden med värdering till verkligt värde inte ingår i RR 24. Fr.o.m. 1 januari 2006 får, ett företag som omfattas av en koncernredovisning upprättad enligt EG-förordningen om tillämpning av internationella redovisningsstandarder och andra företag vars andelar eller skuldebrev är noterade vid börs, en auktoriserad marknadsplats eller någon annan reglerad marknad inom EES-området, värderar förvaltningsfastigheter till verkligt värde enligt ÅRL 14 f §.

28.2 Inkomstskatt

Reglerna om redovisning och värdering av förvaltningsfastigheter skiljer sig från reglerna om rörelsefastigheter endast genom att det fr.o.m. 1 januari 2006 är tillåtet i redovisningen att värderar förvaltningsfastigheter till verkligt värde i företag som omfattas av ÅRL:s 14 f §.

Sambandet

Skattemässigt gäller samma regler för förvaltningsfastigheter som för rörelsefastigheter dels vad gäller den löpande beskattningen i 19 och 20 kap. IL, dels vid kapitalbeskattningen. Särskilda skatteregler finns för fastigheter som utgör lager i det fall utgifter för ändringsarbeten som får dras av vid beskattningen i stället aktiverats i redovisningen och dragits av genom värdeminskningsskatt har detta inte bedömts strida mot den särskilda skattebestämmelsen, som inte ansetts tvingande. Redovisningen ska då följas vid beskattningen enligt förhandsbeskedet RÅ 2000 ref. 26.

Genom proposition 2003/04:16: Direktavdrag för reparation och underhåll på näringsfastighet har dock lagändring (2003:1074) numera skett. Därigenom får i inkomstslaget näringsverksamhet utgifter för reparation och underhåll av byggnader och markanläggning dras av omedelbart även om utgifterna i räkenskaperna dras av genom värdeminskningsskatt (19 kap. 2 § IL). För byggnad gäller detta även för ändringsarbeten, dvs. för utgifter som omfattas av det

utvidgade reparationsbegreppet. Lagstiftningen har tillkommit efter önskemål från de allmännyttiga bostadsföretagen. Redovisningsmässigt torde dock förutsättningar saknas att aktivera utgifter för reparation och underhåll, däremot kan ändringsarbeten aktiveras till den del byggnadens prestanda eller avkastning därigenom ökar. Bestämmelserna är tillämpliga retroaktivt från och med 2002 års taxering.

28.3 Mervärdesskatt

Förvaltningsfastigheter är enligt rekommendationen fastigheter som innehas i syfte att generera hyresinkomster eller värdestegring. Försäljning och uthyrning av fastigheter medför normalt inte att skattskyldighet uppkommer. Rätt till avdrag för ingående skatt finns i sådant fall inte. Enligt 9 kap. ML finns det dock en möjlighet att frivilligt bli skattskyldig för uthyrning av fastighet om hyresgästen använder fastigheten i en verksamhet som medför skattskyldighet. I sådana fall kan avdragsrätt för ingående skatt på såväl löpande utgifter som på ny-, till-, och ombyggnader uppkomma. Har ett avdrag medgivits för ingående skatt på ny-, till- eller ombyggnad kan jämkning av den ingående skatten bli aktuell om fastigheten säljs eller om användningen av fastigheten ändras inom tio år från byggnationen. Reglerna om jämkning av ingående skatt återfinns i 8a kap. ML. Säljs en fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet anses detta vara en överlåtelse av en verksamhet enligt 3 kap. 25 § ML om även hyreskontrakten tas över av den nya ägaren. Rätt till avdrag för ingående skatt på kostnaderna för överlåtelsen är avdragsgilla till den del fastigheten använts i verksamhet som medfört skattskyldighet, jfr RSV-skrivelse 2001-08-10 (dnr 8325-01/100). Det kan även nämnas att det i 2 kap. 8 § ML finns regler om uttagsbeskattning av vissa fastighetsförvaltningstjänster som utförs på egen fastighet om avdragsrätt inte föreligger.