

Uttalande - BFN U 92:4

Förbättringsutgifter på annans fastighet

15 § första och andra styckena samt 19 § bokföringslagen (1976:125; BFL)

Förutsättningar

En näringsidkare som bedriver verksamhet på annans fastighet har utgifter för ny-, till- eller ombyggnad på fastigheten och för att anskaffa byggnads- och markinventarier samt andra inventarier. Fastighetsägaren - och inte nyttjanderättshavaren - blir omedelbart ägare till det som utförts/anskaffats.

I skattelagstiftningen har tidigare saknats uttryckliga bestämmelser rörande den skattemässiga behandlingen av utgifter av nu nämnt slag (här bortses från jordbruksarrenden). I allmänhet har omedelbart avdrag medgetts. Praxis i redovisningssammanhang har varit att kostnadsföra förbättringsutgifterna det år arbetena utförts eller inventarierna anskaffats.

Fr.o.m. 1992 års taxering godtas i regel inte direktavdrag. I stället får utgifterna dras av genom årliga värdeminskningssavdrag (punkt 15 av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen, 1928:370). För utgifter avseende byggnader och markanläggningar är det årliga avdraget 5 % (för täckdiken 10 %). Utgifter för byggnader och markanläggningar som är avsedda att användas ett fåtal år får dras av direkt. I fråga om inventarier gäller de vanliga bestämmelserna om räkningsmässig avskrivning m.m. För samtliga slag av tillgångar gäller att ersättning från fastighetsägaren skall reducera avskrivningsunderlaget och att avdrag får göras med oavskrivet belopp det år nyttjanderätten upphör.

De nya skattereglerna har aktualiserat frågan i vad mån de ifrågavarande utgifterna skall aktiveras i räkenskaperna.

BFNs bedömning

Normalt har förbättringsutgifter av det slag det här är fråga om ett sådant bestående värde för nyttjanderättshavaren att utgifterna skall aktiveras. Avskrivningstiden bestäms med hänsyn till investeringens ekonomiska livslängd. I detta ligger att avskrivningstiden skall begränsas så att investeringen är slutavskriven senast vid den tidpunkt då hyresförhållandet - med hänsyn till innehållet i hyresavtalet, andra överenskommelser m.m. - kan antas komma att upphöra. Är fastigheten avsedd att nyttjas endast ett fåtal år får utgifter för ny-, till- eller ombyggnad kostnadsföras direkt om en sådan kostnadsföring inte i väsentlig grad påverkar bedömningen av företagets resultat och ställning. Motsvarande gäller för s.k. treårsinventarier. Utgifter för underhåll och reparationer skall kostnadsföras direkt enligt gängse redovisningsprinciper.

Är det från början överenskommet att fastighetsägaren slutligen skall stå för viss angiven del av utgifterna skall endast överskjutande del kostnadsföras hos nyttjanderättshavaren. Detta gäller oavsett om kostnadsföringen sker omedelbart eller under flera år. Är däremot fastighetsägarens ersättningsskyldighet beroende av resultatet av en värdering vid ett senare tillfälle (t.ex. vid hyrestidens slut) eller annan omständighet som inte är känd vid anskaffningstillfället, skall en sådan reducering av avskrivningsunderlaget göras först när det kan fastställas att fastighetsägaren är ersättningsskyldig och ersättningsbeloppet kan beräknas. Överstiger ersättningen planenligt restvärde skall den överskjutande delen av ersättningen intäktsföras. Har förbättringsutgiften omedelbart kostnadsförts vid anskaffningen intäktsförs ersättningen i sin helhet.

Aktiverade förbättringsutgifter avseende byggnader och markanläggningar bör i balansräkningen redovisas under särskild beteckning, t.ex. "Förbättringsutgifter på annans fastighet". I not till balansräkningen skall lämnas upplysning om bl.a. avskrivningsplan, anskaffningsvärden, ackumulerade avskrivningar och planenligt restvärde. Utgifter för inventarier kan däremot redovisas tillsammans med sådana inventarier som nyttjanderättsinnehavaren själv äger. Är utgifterna väsentliga skall i not lämnas upplysningar separat för ägda tillgångar och de tillgångar som disponeras med nyttjanderätt.

Detta uttalande tillämpas för räkenskapsår som påbörjas fr.o.m. den 1 januari 1993.