

Redegørelse  
fra  
arbejdsgruppen  
til forenkling af  
afskrivningsloven  
(afskrivningsgruppen)



ex. 2

Betænkning nr. 1031  
1985



ISBN-87-503-5412-4

Fi 03,0-185-bet

JJ trykteknik a-s København

# Indholdsfortegnelse

	<i>Side</i>
1. <i>Indledning</i> . . . . .	5
1.1. Arbejdsgruppens kommissorium	
1.2. Arbejdsgruppens medlemmer	
1.3. Møder	
2. <i>Afskrivningsloven. Beskrivelse af loven og præsentation af arbejdsgruppens problemstilling</i> . . . . .	6
3. <i>Sammenfatning af arbejdsgruppens overvejelser og forslag</i> . . . . .	10
4. <i>Afskrivning på maskiner, inventar og lignende driftsmidler, der udelukkende benyttes erhvervsmæssigt</i>	
4.1 Opgørelse af afskrivningssaldo: 5/6-reglen . . . . .	21
4.2 Opgørelse af afskrivningssaldo: Hele eller brudte afskrivningsprocenter . . . . .	24
4.3 Opgørelse af afskrivningssaldo: Overgangsreglen vedrørende ikke pristalsregulerede afskrivningssaldi fra før 1. januar 1982 (50.000 kr.-reglen). . . . .	25
4.4 Kontantværdiansættelse af afskrivningsgrundlag for driftsmidler og skibe..	27
4.5. Anvendelse af reguleringspristal i afskrivningsloven . . . . .	33
4.6. Tidspunktet for påbegyndelse af afskrivninger på driftsmidler. . . . .	35
4.7. Virksomhedsbegrebet i relation til saldoværdikontoen . . . . .	38
5. <i>Afskrivning på maskiner, inventar og lignende driftsmidler, der benyttes både til erhvervsmæssige og til private formål.</i> Afskaffelse af lovens afsnit II og i stedet beskatning af privat benyttelse . . . . .	40
6. <i>Afskrivning på skibe</i>	
6.1 Ophævelse af de særlige regler for afskrivning på skibe . . . . .	44
6.2. Ophævelse af afskrivningslovens § 15 A . . . . .	46
7. <i>Afskrivning på bygninger</i>	
7.1 Afskrivningsberettigede bygninger . . . . .	48
7.2. Afskrivningsmetoden for bygninger . . . . .	52
7.3. Opgørelse og beskatning af genvundne afskrivninger og behandlingen af tab . . . . .	62
7.4. Beregning af virkningerne af forskellige afskrivningsmetoder for bygninger	72
7.5. Overgangsordning for bygninger, der er anskaffet før indførelse af saldo'afskrivning . . . . .	110
7.6. Afskrivning på forbedringsudgifter på bygninger anskaffet før 1. januar 1982 . . . . .	116
7.7. Det centrale bygningsafskrivningssystem . . . . .	123
7.8. Anvendelse af ejendomsvurderingen i afskrivningsloven . . . . .	125
7.9. Straksafskrivning af ombygnings- og forbedringsudgifter på bygninger og installationer . . . . .	130
7.10. Afskrivning på »blandede« bygninger . . . . .	138
7.11. Afskrivning på skadelidte bygninger . . . . .	146

7.12.	Virksomhedsbegrebet vedrørende bygningsafskrivninger . . . . .	154
7.13.	Oversigt over virkningerne af indførelse af saldoafskrivning på bygninger .	155
8.	<i>Afskrivning på installationer.</i> . . . . .	158
9.	<i>Forskudsafskrivninger.</i> . . . . .	163
10.	<i>Afskrivning på dræningsanlæg på jordbrugsbedrifter.</i> . . . . .	167
11.	<i>Afskrivningsbestemmelser uden for afskrivningsloven.</i> . . . . .	172

*Bilag til redegørelsen*

<i>Bilag 1.</i>	Ministeriet for skatter og afgifters lovbekendtgørelse nr. 359 af 2. juli 1984 af lov om skattemæssige afskrivninger . . . . .	179
<i>Bilag 2.</i>	Lov nr. 614 af 19. december 1984 om ændring af afskrivningsloven og ligningsloven (Skibe). . . . .	200

# 1. Indledning

Den 4. juli 1983 besluttede ministeren for skatter og afgifter, at der skulle nedsættes en arbejdsgruppe til at gennemgå mulighederne for at forenkle reglerne om skattemæssige afskrivninger.

## 1.1. Arbejdsgruppens kommissorium.

Afskrivningssystemet fra 1957 er udbygget og ændret adskillige gange. Resultatet er blevet, at afskrivningsloven er blevet forholdsvis uoverskuelig. Administrationen af reglerne kan derfor også være ret kompliceret både for erhvervslivet og for skattemyndighederne.

For at forenkle skattelovgivningen og dermed øge retssikkerheden på skatteområdet har skatteministeren besluttet at nedsætte en arbejdsgruppe, som skal gennemgå afskrivningsloven med henblik på administrative forenklinger.

Arbejdsgruppen skal undersøge behovet for ændringer i afskrivningsloven og fremkomme med forslag til forenklinger af loven og administrationen af denne.

Arbejdsgruppen kan også inddrage investeringsfondsloven og etableringskontoloven i overvejelserne, hvis gruppen finder det hensigtsmæssigt.

Hvis arbejdsgruppen vil pege på forslag, der fører til ændringer eller forskydninger i

skatteprovenuet, bør der redegøres for det anslåede omfang af disse provenumæssige virkninger.

## 1.2. Arbejdsgruppens medlemmer.

Kontorchef Jens Drejer,  
skattedepartementet, (formand)  
Vicekontorchef Christen Amby,  
Direktoratet for Københavns skatte og registerforvaltning (fra 1. juli 1984 kontorchef i statsskattedirektoratet).  
Fuldmægtig Poul Erik Frederiksen,  
statsskattedirektoratet.  
Fuldmægtig Hanne Søgaard Hansen,  
skattedepartementet.  
Fuldmægtig Lars Henrik Jacobsen,  
statsskattedirektoratet.  
Amtsskatteinspektør J. Winther Knudsen,  
Amtsskatteinspektørforeningen.  
Lektor, cand. jur. Poul Olsen.  
Advokat Leif Skov.

### *Sekretariat.*

Fuldmægtig Carsten Vesterø Jensen,  
skattedepartementet.

## 1.3. Møder.

Arbejdsgruppen har afholdt 24 møder.

## 2. Afskrivningsloven. Beskrivelse af loven og præsentation af arbejdsgruppens kommissorium.

### 2.1. Historisk udvikling.

Den gældende afskrivningslov er optrykt som ministeriet for skatter og afgifters lov-bekendtgørelse nr. 359 af 2. juli 1984 af lov om skattemæssige afskrivninger. Loven er medtaget i denne redegørelse som bilag.

Lovens hovedprincipper daterer sig tilbage til 1957. Indtil da var dansk skattelovgivnings og skattepraksis' behandling af afskrivningsproblemer baseret på en sondring mellem ordinære afskrivninger (som modsvarede slid og ælde) og ekstraordinære afskrivninger (der tjente til udligning af værdinædgage, der skyldtes konjunkturforhold eller andre omstændigheder, der ikke direkte var forbundet med aktivernes anvendelse i driften).

Allerede den første statskattelov fra 1903, hvorved den statslige indkomstskat blev indført, havde en bestemmelse om fradragsret for afskrivninger: (§ 6) "Ved Beregningen af den skattepligtige Indkomst bliver at fradrage:

- a. Driftsomkostninger, d.v.s. de Udgifter, som i Aarets Løb ere anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde Indkomsten, derunder ordinære Afskrivninger"

Bestemmelsen fremstår uforandret i den nu-gældende statskattelov af 10. april 1922 og er fortsat retsgrundlag for visse særlige afskrivninger.

Adgangen til skattemæssig afskrivning, med hjemmel i statskatteloven, var oprindeligt tæt knyttet til den fysiske nedslidning af aktiverne. Genstand for afskrivning var ethvert aktiv, der benyttedes erhvervsmæssigt, og hvis værdi ikke kunne antages at blive opretholdt gennem normal vedligeholdelse.

D.v.s. maskiner og inventar, bygninger, skibe, biler og andre transportmidler. Dertil kom ved ligningslovene i 1940'erne afskrivning på good-will, enerettigheder, koncessioner, patentrettigheder m.v.

Afskrivningsmetoden før 1957 var så godt som udelukkende den lineære med lige store årlige afskrivninger som en fast procentdel af anskaffelsessummen. Hensigten var at fordele afskrivningen af det enkelte aktivs anskaffelsessum over den for aktivet anslåede levealder. I praksis udviklede der sig bestemte normalsatser for de forskellige typer aktiver. D.v.s., at afskrivningssystemet bestod af et stort antal forskellige afskrivnings-satser.

Fra 1940 blev der indført adgang til at foretage ekstraordinære afskrivninger. De var oprindeligt begrundet i det af krigsforholdene betingede ekstraordinært høje prisniveau, som indebar en særlig risiko med hensyn til virksomhedernes konkurrencedygtighed efter krigen, idet man da forventede et væsentligt prisfald. De ekstraordinære afskrivninger blev videreført hvert år i efterkrigstiden ved tekstanmærkninger til finansloven. De var med skiftende bestemmelser begrænset til nærmere beskrevne virksomhedstyper og aktiver.

Ved lov om skattefri afskrivninger m.v. fra 1957 forlod man den tætte sammenknytning mellem fysisk nedslidning og skattemæssig afskrivning. For driftsmidler og skibe gik man over til det stadig gældende saldoafskrivningssystem, hvorefter alle driftsmidler og skibe afskrives med samme procentsats uden hensyn til det enkelte aktivs faktiske fysiske levetid. For bygninger bibeholdt man det lineære afskrivningssystem,

hvorefter en bygning skulle afskrives med lige store årlige beløb over dens levetid.

Den gældende lov følger i sine hovedprincipper og struktur 1957-loven. Der er dog i den mellemliggende periode gennemført et par væsentlige ændringer.

I 1968 blev de nugældende bygningsafskrivningsregler indført. Herved blev kredsen af afskrivningsberettigede bygninger udvidet, og der blev indført faste afskrivnings-satser.

I 1969 blev der indsat bestemmelser i afskrivningsloven om forskudsafskrivning på maskiner og bygninger, mens der hidtil kun havde været regler om forskudsafskrivning på skibe. Før 1969 var der i tekstanmærkninger til finansloven regler om forskudsafskrivning på maskiner og bygninger.

I 1982 blev pristalsreguleringen indført i afskrivningssystemet. Herefter opreguleres afskrivningsgrundlagene hvert år i overensstemmelse med reguleringspristallet.

Der henvises i øvrigt til Betænkning nr. 171 fra 1957 vedrørende skattefri afskrivninger og skattefri henlæggelser til investeringsfunds og Betænkning nr. 478 fra 1968 om skattefri afskrivninger på bygninger m.v. I de to betænkninger er der redegjort nærmere for afskrivningslovens principper og historiske udvikling.

## 2.2 Den gældende afskrivningslov.

I det følgende gives en kort oversigt over de gældende afskrivningsregler. De enkelte områder er nærmere beskrevet i afsnit 4-11 under arbejdsgruppens gennemgang af for- enklingsforslag.

Efter reglerne i lovekendtgørelse nr. 359 af 2. juli 1984 af lov om skattemæssige afskrivninger kan der foretages fradrag for afskrivninger. Reglerne gælder såvel selskaber som skattepligtige personer. Afskrivningsad- gangen er i alle tilfælde betinget af, at den

skattepligtige ejer det aktiv, hvorpå der af- skrives, og anvender det erhvervsmæssigt.

Før *maskiner, inventar og ligende drifts- midler* skal afskrivningerne foretages efter et saldoprincip. Afskrivningerne foretages her- efter på grundlag af en samlet saldo for virk- somhedens driftsmidler, der reguleres med køb og salg og med de årlige afskrivninger. Saldoen pristalsreguleres. Hovedreglen er, at der årligt kan afskrives op til 30 pct. På et års nyanskaffelser kan der dog kun afskrives på 5/6 af anskaffelsessummen. *Skibe og drifts- midler om bord på skibe* afskrives efter et lignende saldoprincip.

Hvis afskrivningssaldoen ved salg af driftsmidler eller skibe bliver negativ, er det udtryk for en skattemæssig fortjeneste. En sådan fortjeneste skal enten indkomstbeskat- tes eller udlignes ved nyanskaffelser. Ved op- hør af en virksomhed beskattes forskellen mellem salgssum og pristalsreguleret saldo- værdi som særlig indkomst.

løvrigt bemærkes, at:

- der er adgang til at benytte forskellig af- skrivningssats fra år til år, hvorved den er- hvervsdrivende har en mulighed for at ud- ligne udsving i sin skattepligtige indkomst.
- afskrivningsgrundlaget bliver løbende pris- talsreguleret.
- der kan foretages skattemæssig afskrivning på driftsmidler, der benyttes til forsøgs- eller forskningsvirksomhed i erhvervsvirk- somheden.
- driftsmidler, hvis fysiske levealder antages ikke at overstige tre år, og driftsmidler med en anskaffelsespris på 3.500 kr. (pris- talsreguleret) eller derunder kan straks af- skrives i anskaffelsesåret.
- driftsmidler, der udelukkende skal benyt- tes erhvervsmæssigt, med en anskaffelses- sum på over 700.000 kr., kan forskudsaf- skrives (før leveringen) med indtil 30 pct. af det beløb, der overstiger 700.000 kr. Der kan dog maksimalt forskudsafskrives i tre

år efter bestillings- eller planlægningsåret og maksimalt med 15 pct. årligt.

- skibe kan forskudsafskrives med indtil 30 pct. af anskaffelsessummen fra og med det år, hvori kontrakt om bygning indgås. Der kan dog højst forskudsafskrives 15 pct. årligt, og byggesummen skal udgøre mindst 200.000 kr.

På *bygninger* skal der foretages skattemæssige afskrivninger efter et lineært princip. Afskrivningsgrundlaget er bygningens kontantværdi, som løbende reguleres efter reguleringspristallet. I modsætning til saldoafskrivningen på driftsmidler og skibe formindskes afskrivningsgrundlaget for en bygning ikke med foretagne afskrivninger.

På driftsbygninger, f.eks. inden for landbrug og industri, kan der afskrives op til 6 pct. årligt. Fra og med det indkomstår, hvor summen af de benyttede afskrivningssatser overskrider 60, kan der dog kun afskrives 2 pct. årligt.

På biografer, teatre m.v. kan der afskrives op til 4 pct. årligt. Fra og med det indkomstår, hvor summen af de benyttede afskrivningssatser overstiger 40, kan der dog kun afskrives 1 pct. årligt.

Summen af afskrivningssatserne for en bygning må ikke overstige 100.

På *særlige installationer* i afskrivningsberettigede bygninger (varmeanlæg og lignende) kan der afskrives på tilsvarende måde med op til henholdsvis 8 og 4 pct. årlig. Der kan normalt ikke afskrives på kontor- og beboelsesbygninger, men de særlige installationer i disse kan afskrives med 4 pct. årlig.

Udgifter til ombygning og forbedring af afskrivningsberettigede bygninger og installationer i disse kan straksafskrives, i det omfang de ikke overstiger 5 pct. af det pristalsregulerede afskrivningsgrundlag.

Reglerne om forskudsafskrivning på aktiver, hvis samlede anskaffelsessum oversti-

ger 700.000 kr., finder ligeledes anvendelse på bygninger og installationer.

Anvendes et driftsmiddel, skib eller en bygning både til erhvervmæssige og private formål, begrænses den skattemæssige afskrivning forholdsmæssigt svarende til den erhvervmæssige del af anvendelsen.

På *dræningsudgifter* på jordbrugsbedrifter kan der afskrives op til 10 pct. årlig på den pristalsregulerede kontantværdi af anskaffelsessummen.

For driftsmidler, skibe, og bygninger, der udlejes af virksomheder med mere end to ejere (*leasing*) er der i december 1983 indført en række begrænsninger i adgangen til at foretage skattemæssige afskrivninger. Begrænsningerne gælder i første række interessentskaber, kommanditselskaber, partrederier m.v., men derimod normalt ikke selskabs-skattepligtige.

For de aktiver, der er omfattet af begrænsningerne, gælder, at der ikke løbende i besiddelsesperioden kan foretages afskrivning og pristalsregulering.

For driftsmidler og skibe skal fortjeneste og tab ved ophør af udlejningsvirksomheden medregnes i den almindelige skattepligtige indkomst.

For bygninger skal eventuel fortjeneste beskattes efter reglerne i lov om beskatning af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom.

For skibe, der har mere end 10 ejere, og lystbåde uanset ejerantal, er der i december 1984 indført en begrænsning i afskrivningsadgangen. På disse skibe og lystbåde kan der kun forskudsafskrives og afskrives på 55 pct. af anskaffelsessummen.

### **2.3. Afgrænsning af arbejdsgruppens kommissorium.**

Arbejdsgruppen har, i overensstemmelse med sit kommissorium, set det som sin opgave at koncentrere sig om forenklingssyn. Gruppen har derfor tilstræbt forslag, der i



videst muligt omfang er provenuneutral, og som ikke ændrer væsentligt ved lovgivningens oprindelige hensigter. Gruppen har dog i sin gennemgang under de enkelte punkter redegjort for de situationer, hvor forenklingssyns støder sammen med andre hensyn. Gruppen har ligeledes forsøgt at skønne over provenuvirkningen i de tilfælde, hvor det er muligt. Som grundlag for skønnene er 1986 valgt som udgangspunkt.

Arbejdsgruppen er ikke gået ind i de erhvervspolitiske overvejelser i afskrivningsloven. Man har således taget de gennemgribende ændringer, der blev gennemført i 1982, for givne. Den pristalsregulering, der som det væsentligste blev indført ved denne lejlighed, kan nok betragtes som kompliceret. Det må imidlertid vejes op imod den politisk tilstræbte investeringsfremmende effekt, der utvivlsomt følger af denne adgang til at afskrive på genanskaffelsesprisen. Hertil kommer, at et gennemgribende nyt system ofte vil forekomme besværligt i en overgangsperiode.

Arbejdsgruppen har afstået fra at gå ind i overvejelser omkring succession i afskrivningsgrundlaget ved generationsskifte. Det skyldes blandt andet, at skatteministeren har nedsat et udvalg til at behandle generationsskiftespørgsmål. En successionsordning må også antages at skulle omfatte andre skattemæssige aktiver end afskrivningsberettigede aktiver. Arbejdsgruppen har derfor heller ikke fundet, at behandlingen af dette emne ligger inden for kommissoriet.

Det forekommer ofte, at der i redegørelser om eventuelle ændringer af skatteregler er en belysning af tilsvarende regler i andre landes skattesystemer. Arbejdsgruppen har dog helt undladt at inddrage fremmed ret i sit arbejde. Man har gjort dette, bl.a. fordi forenklingssætningen forekommer at være så tæt knyttet til aktuel dansk administration

og lovgivning, at fremmed ret vil være til ringe nytte.

Arbejdsgruppen har ikke beskæftiget sig med de ny regler, der blev indsat i afskrivningsloven under gruppens arbejde ved lov nr. 576 af 15. december 1983. Arbejdsgruppen finder, at en bedømmelse af disse ny regler, som begrænser fradragsretten i visse lejerforhold (leasing), må afvente, at der opnås erfaringer med, hvordan reglerne virker. Det samme gælder de ændringer i afskrivningsloven (Skibe), som folketinget vedtog med lov nr. 614 af 19. december 1984.

Arbejdsgruppen kan, efter sit kommissorium, også inddrage etableringskontoloven og investeringsfondsloven i sit arbejde. Arbejdsgruppen har gennemgået de to love i den form, de havde som henholdsvis lovbetændtgørelse nr. 400 af 16. august 1983 og nr. 401 af 19. august 1983. Arbejdsgruppen har ikke fundet behov for forenklinger af disse regelsæt. En forklaring herpå er, at der under arbejdsgruppens arbejde ved lov nr. 208 og 209 af 16. maj 1984 blev gennemført nogle meget væsentlige forenklinger af henholdsvis etableringskonto- og investeringsfondsloven. Arbejdsgruppen finder, at en vurdering af disse nye regler i de to love må afvente, at der opnås erfaringer.

Efter årsregnskabsloven skal aktieselskaber og anpartsselskaber m.v. foretage afskrivninger, der tilsigter en systematisk afskrivning af aktiverne over deres brugstid. Det hænger sammen med, at det officielle årsregnskab efter denne lov skal give "et retvisende billede" af selskabets aktiver. De tilfaldte maksimale skattemæssige afskrivninger kan derimod være betydeligt større end afskrivningerne efter årsregnskabsloven. Arbejdsgruppen har derfor ikke inddraget regnskabslovens afskrivningsprincipper i overvejelserne.

### 3. Sammenfatning af arbejdsgruppens overvejelser og forslag

I redegørelsens *afsnit 1* gives en præsentation af arbejdsgruppens kommissorium og medlemmer.

I redegørelsens *afsnit 2* gives en kort oversigt over den gældende afskrivningslov og dens historiske baggrund. Herudover giver arbejdsgruppen en præcisering af sin problemstilling ud fra kommissoriet.

I redegørelsens *afsnit 4-11* har arbejdsgruppen gennemgået afskrivningsloven og stillet forenklingforslag. Arbejdsgruppen har i sin gennemgang fulgt lovens systematik. Den rækkefølge, hvori de enkelte problemer bliver behandlet, er således ikke udtryk for nogen prioritering.

I redegørelsens *afsnit 4* har arbejdsgruppen behandlet problemerne omkring afskrivning på maskiner, inventar og lignende, der udelukkende benyttes erhvervsmæssigt. Da skibe i vid udstrækning afskrives efter samme regler som driftsmidler, vedrører afsnit 4 også skibe.

I *afsnit 4.1.* har arbejdsgruppen behandlet reglen i afskrivningslovens § 2, stk. 4, hvor efter *driftsmidler, som er anskaffet i indkomståret, kun kan afskrives på 5/6 af anskaffelsessummen.* Reglen sikrer rent teknisk, at afskrivningssatsen for årets anskaffelser maksimalt er 25 pct. mod ellers i de følgende år 30 pct.

Reglen indebærer, at den enkelte skatteyder skal foretage en selvstændig opgørelse af nyanskaffelser og forbedringsudgifter, fordi der i det første år ikke kan afskrives på 1/6 af disse. Den selvstændige opgørelse er dog også nødvendig, fordi anskaffelser og forbedringsudgifter ikke pristalsreguleres ved indkomstårets slutning det første år.

Arbejdsgruppen finder, at der kan opnås

en betragtelig forenkling, hvis 5/6-reglen afskaffes, og der samtidig foretages en ændring i pristalsreguleringen, således at saldoen reguleres ved indkomstårets begyndelse. Det indebærer i praksis, at der sker pristalsregulering på hele saldoen ved årets begyndelse, herunder også de aktiver, der afhændes i løbet af indkomståret. Opgørelsen af saldoen bliver herved væsentlig enklere end efter de gældende regler.

I *afsnit 4.2.* har arbejdsgruppen behandlet bestemmelserne i § 2, stk. 5, og § 8, stk. 2, hvorefter der *ved saldoafskrivning skal afskrives med hele procenter.*

Arbejdsgruppen har peget på en række situationer, hvor såvel skatteyder som skattevæsen vil have fordel af, at dette krav ikke fandtes. Arbejdsgruppen har ikke kunnet finde nogen begrundelse for kravet og peger herudover på, at der ikke er noget lignende krav for så vidt angår bygningsafskrivninger.

Arbejdsgruppen foreslår derfor, at kravet om brug af hele procenter ved beregning af saldoafskrivninger afskaffes.

I *afsnit 4.3.* har arbejdsgruppen behandlet overgangsreglen i § 8, stk. 2, i lov nr. 197 af 18. maj 1982 om ændring af afskrivningsloven m.v. Overgangsreglen går ud på, at *ikke pristalsregulerede afskrivningssaldi fra før 1. januar 1982 kan overføres til den pristalsregulerede saldo, når de er bragt under 50.000 kr.*

Bestemmelsen indebærer, at et stort antal skatteydere i en overgangsperiode skal føre to afskrivningssaldi.

Arbejdsgruppen finder, at det ville være en forenkling straks at overføre alle ikke pristalsregulerede saldi til de pristalsregulerede

de saldi. Arbejdsgruppen finder dog, at de provenumæssige konsekvenser må være afgørende for, om en sådan ændring gennemføres. Arbejdsgruppen har derfor under hensyn til ønsket om at være provenuneutral peget på, at en væsentlig forenkling kan opnås, hvis grænsen for, hvornår afskrivnings-saldi fra før 1. januar 1982 kan overføres til de ny pristalsregulerede saldi, hæves fra 50.000 kr. til 100.000 kr.

Dette vil kun have en relativ beskeden provenumæssig virkning i forhold til en generel overførsel af alle gamle saldoværdikon-ti.

I *afsnit 4.4.* har arbejdsgruppen behandlet et forslag om at *kontantværdiansætte afskrivningsgrundlag for driftsmidler og skibe.* Efter de gældende regler afskrives disse på grundlag af den nominelle anskaffelsessum, mens bygninger m.v. afskrives på et kontantomregnet grundlag.

For driftsmidler og skibe medfører de gældende regler, at den salgssum, som en sælger beskattes af, kan være mindre end den købesum, som en køber kan afskrive på.

Arbejdsgruppen finder, at der ikke er det samme behov for kontantværdiansættelse af afskrivningsgrundlag for driftsmidler, som for bygninger, idet driftsmidler almindeligvis ikke handles med finansiering til underkurs.

Arbejdsgruppen foreslår dog, at der indføres kontantværdiansættelse i de tilfælde, hvor der sker finansiering til underkurs fra sælger, typisk ved virksomhedsoverdragelse, samt i øvrigt i tilfælde, hvor finansiering indgår som vilkår ved en handel, herunder ved overdragelse af gæld.

Hvis ikke denne generelle regel indføres, foreslår arbejdsgruppen en særlig regel om kontantværdiansættelse af afskrivningsgrundlag for fly og skibe, idet disse normalt finansieres på vilkår, der ligner finansieringen af fast ejendom meget.

I *afsnit 4.5.* har arbejdsgruppen behandlet reglerne for *anvendelse af reguleringspristal*

*til pristalsregulering i afskrivningsloven.* Efter de gældende regler reguleres henholdsvis afskrivningsgrundlag (saldoværdi og anskaffelsessum for bygninger m.v.) efter lovens § 2, stk. 3, og småaktivgrænsen efter lovens § 3, stk. 2, forskelligt. Forskellen er, at der foretages regulering på forskellige tidspunkter.

Arbejdsgruppen finder, at der er saglige begrundelser for denne forskel. I begge tilfælde reguleres der med det mest aktuelle pristal. Derudover finder arbejdsgruppen, at en eventuel harmonisering af de to bestemmelser vil være af ringe forenklingmæssig betydning og kun direkte vedrøre de centrale skattemyndigheder. Arbejdsgruppen foreslår derfor ikke ændringer i de gældende regler for anvendelse af reguleringspristal i afskrivningsloven.

I *afsnit 4.6.* har arbejdsgruppen behandlet spørgsmålet om *tidspunktet for påbegyndelse af afskrivning på driftsmidler.* Efter lovens § 7 betragtes et driftsmiddel som anskaffet og afskrivningsberettiget, når levering har fundet sted. Ved levering forstås, at risikoen for driftsmidlets hændelige undergang er overgået til køberen.

Arbejdsgruppen har overvejet, om man kunne forenkle ved at vælge en anden, mere præcis angivelse af tidspunkt for påbegyndelse af afskrivning. Arbejdsgruppen har overvejet aftaletidspunkt, tidspunkt for fysisk overgivelse og tidspunkt, hvor driftsmidlet tages i brug i en virksomhed.

Arbejdsgruppen finder, at der kan være en forenkling ved at vælge tidspunktet for fysisk overgivelse som begyndelsestidspunkt for afskrivning. Arbejdsgruppen finder dog ikke, at forenklingen vil være så stor, at det kan opveje ulempen ved at forlade en velkendt regel.

Arbejdsgruppen foreslår derfor ingen ændringer i de gældende regler om tidspunkt for påbegyndelse af afskrivninger på driftsmidler.

I *afsnit 4.7.* har arbejdsgruppen behandlet *virksomhedsbegrebet i relation til saldo­værdikontoen.* Efter de gældende regler i af­skrivningslovens § 2, stk. 1, skal den skatte­pligtige føre en fælles saldo­værdikonto for hver virksomhed, som vedkommende ejer. Virksomhedsbegrebet er ikke nærmere fast­lagt i loven.

Arbejdsgruppen finder, at den praksis, der har dannet sig om virksomhedsbegreb i for­bindelse med aktiv erhvervs­virksomhed, bør bibeholdes.

Arbejdsgruppen finder, at den praksis, der har dannet sig om virksomhedsbegreb i for­bindelse med passiv erhvervs­virksomhed, gi­ver en række administrative problemer. Pro­blemerne vedrører først og fremmest kom­manditselskaber og interessentskaber.

Arbejdsgruppen mener, at det bør over­vejes at ændre virksomhedsbegrebet i forbin­delse med passiv erhvervs­virksomhed. Ar­bejdsgruppen finder, at det bør overvejes at ændre praksis således, at anpart i et interes­entskab eller kommanditselskab kan anses at udgøre én virksomhed, og at anparten i flere virksomheder, der ikke er selvstændigt skattepligtige, ikke kan indgå i en fælles saldo­værdikonto.

Arbejdsgruppen finder dog, at dette spørgsmåls afklaring kræver indgående over­vejelser, om hvorledes der kan skelnes mel­lem passiv og aktiv erhvervs­virksomhed. Ar­bejdsgruppen finder endvidere, at spørgsmå­let rækker ud over afskrivningsloven og må finde sin løsning i en bredere skattepolitisk sammenhæng.

I redegørelsens *afsnit 5* har arbejdsgrup­pen behandlet problemerne omkring afskriv­ning på *maskiner, inventar og lignende driftsmidler, der benyttes både til erhvervs­mæssige og til private formål.*

Efter de gældende regler i afskrivningslov­ens afsnit II afskrives et "blandet" driftsmid­del særskilt, men bortset herfra efter samme regler som driftsmidler, der udelukkende be­

nyttes erhvervsmæssigt. Der afskrives på he­le saldo­værdien for hvert enkelt "blandet" driftsmiddel, men kun den forholdsmæssige del af afskrivningerne, der svarer til den er­hvervsmæssige benyttelse, kan fratrækkes skattemæssigt. Den samme forholdsmæssige opdeling skal anvendes ved opgørelse af for­tjeneste eller tab ved salg.

Ved en delvis skade på et "blandet" drifts­middel gælder den regel, at udgifter til repara­tion kun kan fratrækkes, hvis skaden er sket under erhvervsmæssig benyttelse.

Arbejdsgruppen har overvejet, om de sær­lige regler for "blandede" driftsmidler helt kan afskaffes. I stedet skulle der beskattes af værdien af privat benyttelse. En sådan ændring ville efter arbejdsgruppens opfattelse indebære en lovteknisk forenkling, en række administrative forenklinger og en ligestilling af arbejdsgivere og funktionærer med hen­syn til benyttelsen af f.eks. firmabil. Ar­bejdsgruppen er dog meget tilbage fra at fore­slå de særlige regler afskaffet, idet man har vurderet, at de ny regler kunne give anled­ning til misbrug.

Arbejdsgruppen har derimod foreslået, at "blandet" benyttelse af driftsmidler i interes­entskaber og lignende behandles efter de samme regler, som ansattes private benyttel­se af firmadriftsmidler (biler). De gældende regler er meget komplicerede i tilfælde, hvor et stort antal interessenter f.eks. har bil til råd­ighed fra virksomheden.

Arbejdsgruppen har endelig foreslået, at reglerne for fradrag for udgifter til repara­tion ved skade forenkles således, at udgiften kan fratrækkes forholdsmæssigt svarende til den erhvervsmæssige benyttelse i skadeåret.

I redegørelsens *afsnit 6.1.* har arbejds­gruppen overvejet, om de særlige regler for *afskrivning på skibe* i afskrivningslovens af­snit III kan ophæves.

Efter de gældende regler afskrives skibe efter de særlige regler i afsnit III. Bortset fra de undtagelser, der er nævnt her, skal skibe

i øvrigt afskrives efter de almindelige regler for driftsmidler i afsnit I.

Arbejdsgruppen foreslår den lovtekniske forenkling, at det særlige skibsafsnit ophæves, og skibe herefter afskrives efter reglerne for driftsmidler m.v., der udelukkende benyttes erhvervsmæssigt. Arbejdsgruppen har her forudsat, at der, som nærmere omtalt i afsnit 9, sker en sammenkøring af forskudsafskrivningsreglerne for henholdsvis skibe og driftsmidler og bygninger.

I *afsnit 6.2.* har arbejdsgruppen overvejet, om *den særlige 5-års regel ved afhændelse af skibe* i lovens § 15 A kan afskaffes.

Reglen går ud på, at avancen ved salg af et skib eller en skibsanpart beskattes som almindelig indkomst, hvis salget medfører virksomhedsophør og sker inden 5 år fra anskaffelsen. I modsat fald beskattes avancen som særlig indkomst.

Arbejdsgruppen finder, at bestemmelsen kan ophæves uden nævneværdige konsekvenser, da den ny bestemmelse i § 17 A gør den overflødig.

I redegørelsens *afsnit 7* har arbejdsgruppen behandlet problemerne omkring afskrivning på bygninger.

I *afsnit 7.1.* har arbejdsgruppen overvejet, om de gældende regler, hvorefter *forskellige typer bygninger afskrives med forskellige afskrivningssatser*, kan forenkles.

Efter de gældende regler i afskrivningslovens § 18 afskrives visse driftsbygninger med op til 6 pct. årligt. I det år, hvori summen af de anvendte afskrivningsprocenter overskrider 60, og i de følgende år kan der dog kun afskrives med op til 2 pct. årligt. På visse andre erhvervsbygninger kan der afskrives med op til 4 pct. årligt. I det år, hvori summen af de anvendte afskrivningsprocenter overskrider 40, og i de følgende år kan der dog kun afskrives med op til 1 pct. årligt. Udover de nævnte bygninger kan der afskrives på accessoriske bygninger og bygninger, der må antages at være udsat for en sådan fysisk forrin-

gelse, at deres værdi ikke vil blive opretholdt gennem normal vedligeholdelse. Endelig kan afskrivningssatserne efter § 22, stk. 2, forhøjes, når det må antages, at en bygning, trods normal vedligeholdelse, vil have mistet sin værdi inden udløbet af de normale afskrivningsforløb. Kontor- og beboelsesbygninger samt en række andre nævnte bygninger er udtrykkeligt udelukket fra afskrivning. Gennem fortolkning og praksis er en række bygninger, der ikke er nævnt i loven, afskrivningsberettigede.

Arbejdsgruppen foreslår den lovtekniske forenkling, at der kan afskrives på erhvervsbygninger med undtagelse af kontor- og beboelsesbygninger, hoteller og plejehjem, der er opdelt i ejerlejligheder samt hospitaler, fødeklinikker, lægeklinikker, lægehuse, tandlægeklinikker og klinikker for fysioterapi. Der kan dog afskrives på de nævnte bygninger, bortset fra beboelsesbygninger, hvis de er accessoriske. Forslaget har ikke til hensigt at ændre gældende ret.

Arbejdsgruppen foreslår endvidere, at den særlige afskrivningsregel for bygninger af let forgængeligt materiale, afskaffes. Arbejdsgruppen foreslår også, at den særlige afskrivningsregel for bygninger, der nedslides særligt hurtigt, afskaffes. Disse bygninger skal således afskrives efter de samme regler som andre erhvervsbygninger.

Arbejdsgruppen foreslår endelig, at alle afskrivningsberettigede bygninger afskrives efter samme sats. Arbejdsgruppen finder ikke, at argumenterne for at differentiere afskrivningssatserne er vægtige nok til at opveje den forenklingmæssige virkning, det vil have at kunne føre alle bygninger på en fælles afskrivningssaldo.

I *afsnit 7.2.* har arbejdsgruppen overvejet, hvorledes *afskrivningsmetoden for bygninger* kan forenkles.

Efter de gældende regler afskrives bygninger efter et lineært princip. Der afskrives med høje begyndelsesafskrivningssatser og

lavere normalafskrivningssatser på grundlag af den pristalsregulerede anskaffelsessum. Dette system indebærer efter arbejdsgruppens opfattelse store administrative ulemper.

Arbejdsgruppen har overvejet 3 modeller til afskrivningsmetode.

Arbejdsgruppen har for det første overvejet, om den gældende lineære metode kan administreres på en enklere måde. Problemet ved de gældende regler er, at hver enkelt bygning og forbedringsudgift skal afskrives særskilt. Arbejdsgruppen finder, at det ville være en forenkling, hvis bygninger og forbedringsudgifter i højere grad kunne afskrives samlet. Hvis den lineære metode bibeholdes, er det imidlertid kun muligt at afskrive samlet på bygninger og forbedringsudgifter, der er anskaffet henholdsvis afholdt i samme indkomstår. Dette skyldes, at de anvendte afskrivningsprocenter skal lægges sammen for at stoppe de forhøjede begyndelsesafskrivninger og for at stoppe afskrivningerne, når bygningen eller forbedringsudgiften er afskrevet 100 pct. Arbejdsgruppen finder derfor ikke, at det er muligt at forenkle bygningsafskrivningssystemet væsentligt inden for de gældende rammer.

Arbejdsgruppen har for det andet overvejet, om man ved et modificeret saldoafskrivningssystem kan afskrive alle bygninger m.v. under ét, selv om anskaffelse er sket i forskellige år. Arbejdsgruppen har ved denne model forudsat, at de gældende regler om beskatning af genvundne afskrivninger og manglende tabsfradrag ved salg skal opretholdes. Arbejdsgruppen har fundet, at de gældende regler for beskatning af genvundne afskrivninger og manglende tabsfradrag ved salg ikke kan forenes med et saldosystem. Resultatet er en så kompliceret metode, at arbejdsgruppen ikke kan anbefale den.

Arbejdsgruppen har for det tredje overvejet, om bygninger kan afskrives efter et saldo-system svarende til det, der gælder for driftsmidler. Arbejdsgruppen har overvejet et sal-

doafskrivningssystem, hvorefter alle bygninger og forbedringsudgifter afskrives samlet med højst 10 pct. årligt. Ved salg føres henholdsvis fortjeneste og tab på saldoen og udløser ved virksomhedsophør eventuelt henholdsvis beskatning eller tabsfradrag.

Saldoafskrivningen indebærer en ændring af afskrivningsforløbet i forhold til den gældende lineære afskrivning. Arbejdsgruppen finder, at ingen af de to systemer er særlig realistiske driftsøkonomisk. Saldoafskrivningen giver imidlertid en jævn udvikling i afskrivningsforløbet i modsætning til den lineære afskrivning, som indebærer en væsentlig nedgang i afskrivningsmuligheden ved overgangen fra begyndelsesafskrivning til normalafskrivning. Saldosystemet indebærer endvidere en større fleksibilitet, idet uudnyttet afskrivning i ét år umiddelbart giver forøget afskrivningsmulighed allerede det næste år. Ved det lineære system giver uudnyttet afskrivning kun forøget afskrivningsmulighed gennem en forlængelse af perioden med de høje begyndelsesafskrivningssatser. Det foreslåede system har endelig den fordel, at en uudnyttet afskrivningsmulighed, der omsættes i tab ved salg, kan fratrækkes skattemæssigt. Dette gælder ikke ved det gældende system.

Arbejdsgruppen kan anbefale et saldoafskrivningssystem for bygninger, således at alle en skatteydere bygninger og forbedringsudgifter på bygninger indgår på en fælles saldo og behandles i princippet efter de samme regler, som allerede gælder for saldoafskrivning af driftsmidler. Arbejdsgruppen finder dog, som nærmere omtalt i afsnit 7.10., at det vil være nødvendigt at føre særskilte saldi for bygninger, der anvendes både til afskrivningsberettigede og til ikke afskrivningsberettigede formål. Arbejdsgruppen foreslår endelig, at der indføres en straksafskrivningsregel for små restsaldi.

I *afsnit 7.3.* har arbejdsgruppen overvejet reglerne for *opgørelse og beskatning af gen-*

*vundne afskrivninger og behandlingen af tab.*

Efter de gældende regler beskattes fortjeneste ved salg af en afskrivningsberettiget bygning som særlig indkomst. Der kan dog højst beskattes et beløb svarende til samtlige foretagne pristalsregulerede afskrivninger. Der er derimod normalt ikke adgang til fradrag for et eventuelt tab. Der gælder dog en særlig regel ved nedrivning, hvorefter bygningens nedskrevne værdi kan fratrækkes skattemæssigt.

Arbejdsgruppen finder det uheldigt, at tab kan fradrages ved nedrivning, men ellers ikke. Arbejdsgruppen påpeger endvidere, at det er ulogisk, at der gives fradrag for de tab, som løbende opstår ved den afskrivningsberettigede brug af en bygning, mens der ikke gives fradrag for det tab, der konstateres ved salg af en bygning.

Arbejdsgruppen mener derfor, at det bør overvejes enten at ophæve nedrivningsfradraget eller indrømme fuldt tabsfradrag i salgssituationer.

Arbejdsgruppen kan ikke anbefale ændringer i reglerne for opgørelse af genvundne bygningsafskrivninger, hvis den gældende lineære afskrivningsmetode bevares.

I *afsnit 7.4.* har arbejdsgruppen foretaget en række *beregninger af virkningerne af forskellige afskrivningsmetoder for bygninger.*

Beregningerne er foretaget ud fra en række varierende forudsætninger om prisstigninger på bygninger. Arbejdsgruppen mener at kunne konkludere, at afskrivningsberettigede bygninger kun meget sjældent vil stige kraftigere i pris end reguleringspristallet. Denne forudsætning fører til, at saldoafskrivningssystemet, trods den fulde beskatning af fortjenester ved salg, normalt ikke indebærer kapitalvindingsbeskatning.

Arbejdsgruppen har foretaget beregninger af virkningerne af den gældende pristalsregulerede lineære afskrivningsmetode. Det fremgår af beregningerne, at nutidsværdien

af de foretagne afskrivninger altid vil overstige nutidsværdien af det beløb, der ved afhændelse vil fremkomme som skattepligtige genvundne afskrivninger.

Dernæst fremgår, at jo større afhændelssummen er i forhold til anskaffelssummen (afskrivningsgrundlaget), jo større beløb beskattes som genvundne afskrivninger. Dette er en naturlig følge af, at den høje salgssum er udtryk for, at bygningerne ikke har været udsat for den værdiforringelse, som de årlige afskrivninger skulle være dækning for.

Arbejdsgruppen har foretaget beregninger af virkningerne af den foreslåede saldoafskrivningsmetode. Den væsentligste konklusion er, at i alle de tilfælde, hvor bygningens pris stiger langsommere end reguleringspristallet, er nutidsværdien af de foretagne afskrivninger større end nutidsværdien af de skattepligtige genvundne afskrivninger. Som nævnt ovenfor anser arbejdsgruppen det for at være hovedreglen, at erhvervsbygningers pris stiger i en langsommere takt end reguleringspristallet. Den anden væsentlige konklusion er, at i de tilfælde, hvor bygningens pris stiger hurtigere end reguleringspristallet, er nutidsværdien af de skattepligtige genvundne afskrivninger større end nutidsværdien af de foretagne afskrivninger. Det skyldes, at hele fortjenesten ved et saldossystem inddrages i beskatning ved salg. Dette modsvarer af, at der på tilsvarende måde gives tabsfradrag, hvis en bygning sælges til en pris, der ligger under den nedskrevne værdi. Såvel de nævnte fortjenester som tab får i det foreslåede saldossystem kun øjeblikkelige skattemæssige konsekvenser, hvis skatteyderens saldo i øvrigt bliver negativ, eller der sker virksomhedsophør.

Arbejdsgruppen har foretaget beregninger af virkningerne af den lineære afskrivningsmetode, der gælder for bygninger, der er anskaffet før 1. januar 1982. Disse bygninger afskrives på grundlag af den nominelle an-

skaffelsessum og uden pristalsregulering. Der kan heraf drages den konklusion, at størrelsen af de skattepligtige genvundne afskrivninger i intet tilfælde er større end salgssummerne. Der kan endvidere konkluderes, at i de tilfælde, hvor bygningen falder i pris eller ikke stiger i pris, bliver hele salgssummen underkastet beskatning, hvis bygningen sælges efter at være helt afskrevet. Til gengæld er hele den fortjeneste, der ligger ud over de faktisk foretagne afskrivninger, skattefri, hvis bygningen stiger i pris.

Arbejdsgruppen har endelig sammenlignet de gældende regler for pristalsreguleret lineær afskrivning og de foreslåede regler om pristalsreguleret saldoafskrivning.

Arbejdsgruppen kan konkludere, at saldoafskrivningssystemet vil ændre afskrivningsprofilen i forhold til den gældende lineære metode. Arbejdsgruppen finder dog, at en afskrivningsprocent på omkring 10 vil medføre en profil, der ikke er markant forskellig fra den gældende.

I *afsnit 7.5.* har arbejdsgruppen overvejet, hvorledes man kan udforme en *overgangsordning for gamle bygninger, hvis der indføres et saldoafskrivningssystem.*

Forenklingshensyn taler for, at så vidt muligt alle bygninger afskrives efter samme regler, idet overgangsregler, som har virkning i en længere årrække, i sig selv er en komplicering af reglerne. På den anden side finder arbejdsgruppen det vigtigt, at indførelse af et nyt afskrivningsprincip ikke fører til store vilkårlige ændringer i hidtidige afskrivningsforløb.

Arbejdsgruppen foreslår derfor, at bygninger, der er anskaffet efter den 1. januar 1982, og dermed afskrives på et pristalsreguleret grundlag, indgår i en eventuel ny saldoafskrivning. Arbejdsgruppen foreslår, at disse bygninger indgår med deres nedskrevne værdi på afskrivningssaldi, hvis den enkelte skatteyder ønsker at benytte de ny regler.

Arbejdsgruppen viger derimod tilbage fra

at foreslå, at bygninger, der er anskaffet før 1. januar 1982 og dermed afskrives på et nominelt ikke pristalsreguleret grundlag, skal indgå i et nyt saldoafskrivningssystem. Arbejdsgruppen finder, at det ville føre til for store og vilkårlige ændringer i disse bygningers afskrivningsforløb. Arbejdsgruppen foreslår derfor, at reglerne for disse bygninger ikke ændres.

I *afsnit 7.6.* har arbejdsgruppen overvejet, om det er muligt at afskrive *forbedringsudgifter, der afholdes på bygninger, der er anskaffet før 1. januar 1982,* efter den eventuelle ny saldoafskrivningsmetode.

Efter de gældende regler afskrives disse forbedringsudgifter allerede på pristalsreguleret grundlag, selv om den oprindelige bygning afskrives på et nominelt ikke pristalsreguleret grundlag. Ved salg af en bygning, der er anskaffet før den 1. januar 1982, men forbedret senere, skal der ske en opdeling af salgssummen med henblik på opgørelse af genvundne afskrivninger. Det er arbejdsgruppens opfattelse, at disse regler kan medføre, at kapitalvinding på den gamle bygning beskattes som genvundne afskrivninger på forbedringsudgiften.

Arbejdsgruppen finder det meget vigtigt, at forbedringsudgifter, der afholdes efter, at et nyt saldossystem er indført, saldoafskrives på samme måde som nyopførelser. Arbejdsgruppen foreslår derfor, at disse forbedringsudgifter føres på den fælles saldo sammen med de øvrige ny bygninger. Arbejdsgruppen foreslår endvidere, at en salgssum fordeles på henholdsvis gammel bygning og forbedringer ved hjælp af teknisk værdi, jfr. afsnit 7.8., og konkret vurdering.

I *afsnit 7.7.* har arbejdsgruppen behandlet *det centrale bygningsafskrivningssystem, som statskattedirektoratet har opbygget til støtte for administrationen af bygningsafskrivningsreglerne.*

*Arbejdsgruppen finder, at en række af de forslag, den har stillet til ændringer i byg-*



ningsafskrivningsreglerne, *indebærer forenklinger i dette EDB-system. Arbejdsgruppen finder endvidere, at systemet helt kan afskaffes, hvis forslaget om indførelse af saldoafskrivning af bygninger gennemføres.*

I afsnit 7.8. har arbejdsgruppen overvejet, om det er muligt at forbedre anvendelsen af *de offentlige ejendomsvurderinger* ved beregning af afskrivningsgrundlag for bygninger.

Efter de gældende vurderingsregler foretages der vurdering af henholdsvis ejendomsværdi og grundværdi. Bygningens værdi fremkommer som en forskelsværdi mellem de to andre værdier.

Arbejdsgruppen finder, at der er et behov for en forbedret bygningsvurdering. Behovet forstærkes af en række af arbejdsgruppens forslag til ændringer i bygningsafskrivningssystemet.

Arbejdsgruppen finder, at man til dette brug kan anvende den tekniske værdi af bygninger, som vurderingsmyndighederne allerede i et vist omfang fastsætter. Arbejdsgruppen forestiller sig, at denne tekniske værdiansættelse forbedres, således at der opnås et mere præcist udtryk for de afskrivningsberettigede bygningers værdi.

Arbejdsgruppen foreslår, at vurderingsloven ændres således, at den tekniske værdi for afskrivningsberettigede bygninger opgøres på samme måde som ejendomsværdien, grundværdien og forskelsværdien. Arbejdsgruppen foreslår, at den tekniske værdi anvendes som hjælpemiddel ved fordeling af afskrivningsgrundlag på henholdsvis afskrivningsberettigede og ikke afskrivningsberettigede bygninger og jord, jfr. nærmere i afsnit 7.10. Arbejdsgruppen foreslår endvidere, at den tekniske værdi anvendes som beregningsgrundlag for straksafskrivninger på forbedrings- og ombygningsudgifter på bygninger efter afskrivningslovens § 21, stk. 2, jfr. afsnit 7.9. Arbejdsgruppen foreslår endelig, at den tekniske værdi anvendes som

grundlag for fordeling af fortjeneste ved opgørelse af genvundne afskrivninger på en bygning, der er anskaffet før 1. januar 1982, men forbedret senere, jfr. afsnit 7.6.

I afsnit 7.9. har arbejdsgruppen overvejet den *straks-afskrivningsregel for ombygnings- og forbedringsudgifter på bygninger*, der findes i afskrivningslovens § 21, stk. 2-4.

Efter den gældende regel kan ombygnings- og forbedringsudgifter fradrages straks i det år, hvori udgiften er afholdt, i det omfang udgiften ikke overstiger 5 pct. af et nærmere præciseret beregningsgrundlag. For bygninger, der er anskaffet den 1. januar 1982 eller senere er beregningsgrundlaget det pristalsregulerede afskrivningsgrundlag. For bygninger, der er anskaffet før den 1. januar 1982 er beregningsgrundlaget den del af ejendomsværdien, der kan henregnes til de afskrivningsberettigede bygninger.

Arbejdsgruppen finder, at det ville være en forenkling, hvis man kunne anvende samme beregningsgrundlag for alle bygninger.

Arbejdsgruppen foreslår, at man som beregningsgrundlag for alle bygninger anvender den tekniske værdi, som nærmere beskrevet i afsnit 7.8. Hvis ikke vurderingsreglerne ændres i overensstemmelse med arbejdsgruppens forslag i afsnit 7.8., foreslår arbejdsgruppen alternativt, at man i stedet anvender ejendomsvurderingen som beregningsgrundlag for alle bygninger. D.v.s., at den regel, der gælder for bygninger, der er anskaffet før 1. januar 1982, kommer til at gælde for alle bygninger.

I afsnit 7.10. har arbejdsgruppen overvejet mulighederne for at forenkle reglerne for afskrivning på bygninger, der både benyttes til *afskrivningsberettigede og til ikke afskrivningsberettigede formål.*

Efter de gældende regler kan der afskrives på den del af en sådan "blandet" bygningsanskaffelsessum, der forholdsmæssigt svarer til den afskrivningsberettigede bygningsdels

etageareal. Der kan dog ikke afskrives, hvis kun under 30 pct. af bygningens etageareal anvendes til et afskrivningsberettiget formål, medmindre det nævnte etageareal udgør mindst 300 kvadratmeter. Hvis en "blandet" bygning ombygges eller forbedres, kan der afskrives på den del af de afholdte udgifter, der forholdsmæssigt svarer til den afskrivningsberettigede bygningsdels etageareal, uanset om det er den afskrivningsberettigede eller den ikke afskrivningsberettigede bygningsdel, der er forbedret eller ombygget.

Arbejdsgruppen finder, at de gældende regler ofte giver urimelige resultater. Man har derfor overvejet mulighederne for at anvende værdiregler i stedet for etagearealregler.

Arbejdsgruppen foreslår, at en anskaffelsessum for en "blandet" bygning fordeles på henholdsvis afskrivningsberettiget og ikke afskrivningsberettiget formål ved hjælp af den tekniske værdi, jfr. afsnit 7.8. Kun den afskrivningsberettigede del af anskaffelsessummen pristalsreguleres. Ved salg fordeles salgssummen på samme måde. Arbejdsgruppen foreslår endvidere, at der opretholdes en minimumsgrænse for afskrivning på "blandede" bygninger. Den gældende arealregel foreslås dog afløst af en værdiregel, hvorefter der kun er afskrivningsret, hvis mindst 25 procent af ejendommens værdi anvendes til et afskrivningsberettiget formål. Den gældende regel, om at der altid kan afskrives på arealer, der er på mindst 300 kvadratmeter, foreslås dog opretholdt. Arbejdsgruppen foreslår endelig, at der kun kan afskrives på ombygnings- og forbedringsudgifter, i det omfang de afholdes på den afskrivningsberettigede del af en "blandet" bygning. Til gengæld foreslås det, at der i disse tilfælde er fuld afskrivningsret. Arbejdsgruppen foreslår, at der ved overførsel af bygningsdele fra ikke afskrivningsberettiget til afskrivningsberettiget formål eller omvendt fastsættes en teknisk værdi, hvormed afskrivningssaldoen forhøjes eller nedsættes.

I *afsnit 7.11.* har arbejdsgruppen overvejet, om det er muligt at forenkle reglerne for *skadelidte bygninger.*

De gældende regler er meget komplicerede. I tilfælde af skade på en bygning, der ikke kan udbedres ved normal vedligeholdelse, nedsættes afskrivningsgrundlaget i forhold til bygningens værdi henholdsvis før og efter skaden. En eventuel forsikringssum sidestilles med en salgssum, og der skal normalt foretages opgørelse af genvundne afskrivninger. Skatteyderen har dog mulighed for at søge dispensation herfra. I modsætning til skade på driftsmidler betragtes skade på bygninger som et ikke fradragsberettiget formuetab.

Arbejdsgruppen finder, at disse regler kan give uheldige resultater. Arbejdsgruppen har overvejet, om man kan indføre samme regel for skadelidte bygninger som for skadelidte driftsmidler.

Arbejdsgruppen foreslår en ændret regel for skadelidte bygninger. Arbejdsgruppen foreslår, at afskrivningsgrundlaget ikke nedsættes på grund af skaden. Derimod foreslås det, at en eventuel forsikrings- eller erstatningssum fradrages i afskrivningsgrundlaget. Hvis der ikke udbetales en forsikrings- eller erstatningssum, foreslås det, at udgiften til genopførelse kan fradrages i den skattepligtige indkomst.

Arbejdsgruppen har i *afsnit 7.12.* vist en *oversigt over de væsentligste virkninger af indførelse af et saldoafskrivningssystem for bygninger* i forhold til det gældende lineære system.

Arbejdsgruppen har i *afsnit 7.13.* overvejet, *hvilke konsekvenser indførelse af saldoafskrivningssystem af bygninger kan have for virksomhedsbegrebet.*

Efter de gældende regler afskrives hver enkelt bygning for sig. Det indebærer, at der ved ethvert salg af en bygning foretages opgørelse af eventuelle genvundne afskrivninger, uanset om der er tale om virksomhedsophør.

Arbejdsgruppen finder, at indførelse af saldoafskrivning af bygninger må indebære at denne praksis ændres. Det vil sige, at der kun skal ske beskatning, hvis virksomheden ophører; mens et salg ellers blot fratrækkes i saldoen.

Arbejdsgruppen har i redegørelsens *afsnit 8* overvejet, hvilke forenklinger der kan gennemføres vedrørende afskrivningsreglerne for *særlige installationer i bygninger*.

Efter de gældende regler afskrives installationer i bygninger særskilt. Installationer i afskrivningsberettigede bygninger afskrives med op til 8 pct. årligt. Fra og med det indkomstår, hvori summen af de anvendte afskrivningsprocenter overskrider 80, kan der dog kun afskrives med 4 pct. årligt. Installationer i ikke afskrivningsberettigede bygninger afskrives med 4 pct. årligt på et nominelt, ikke pristalsreguleret grundlag. Ved nedrivning eller udskiftning af en installation gives der tabsfradrag.

Der er i praksis en række problemer med at skelne mellem installationer og bygningsbestanddele. De sidstnævnte afskrives som bygninger. Arbejdsgruppen har derfor overvejet, om bygninger og installationer kan afskrives efter samme regler.

Arbejdsgruppen foreslår, at afskrivningsretten på installationer i ikke afskrivningsberettigede bygninger afskaffes. Arbejdsgruppen foreslår endvidere, at installationer i afskrivningsberettigede bygninger afskrives sammen med bygningerne.

Arbejdsgruppen har i redegørelsens *afsnit 9* overvejet, om reglerne for *forskudsafskrivning* kan forenkles.

Der findes i afskrivningsloven særskilte regler for henholdsvis forskudsafskrivning på bygninger og maskiner m.v. og forskudsafskrivning på skibe. Der kan forskudsafskrives på bygninger og maskiner m.v., hvis anskaffelse sum overstiger 700.000 kr. Der kan forskudsafskrives op til 30 pct. af det beløb, der overstiger 700.000 kr., og højst 15

pct. årligt i op til 3 år før leveringen. Der kan forskudsafskrives på skibe, hvis anskaffelse sum er på mindst 200.000 kr. Der kan forskudsafskrives på til 30 pct. af hele anskaffelse summen og højst 15 pct. årligt.

Arbejdsgruppen foreslår, at bygninger og maskiner m.v. såvel som skibe afskrives efter samme regler. Det foreslås, at mindstegrænsen for forskudsafskrivning forhøjes væsentligt, men at der til gengæld kan afskrives på hele anskaffelse summen også for driftsmidler og bygninger. Det foreslås endelig, at forskudsafskrivning på skibe efterbeskattes efter de samme regler som bygninger og driftsmidler, hvis et planlagt byggeprojekt ikke gennemføres.

Arbejdsgruppen har i redegørelsens *afsnit 10* overvejet mulighederne for at forenkle reglerne i afskrivningslovens afsnit IV B om afskrivning på *dræningsanlæg på jordbrugsbedrifter*.

Efter de gældende regler kan der afskrives med indtil 10 pct. årligt på dræningsanlægs kontantomregnede anskaffelse sum. Genvundne afskrivninger opgøres og beskattes efter samme regler som bygninger.

Arbejdsgruppen finder, at der gør sig særlige problemer gældende for gamle dræningsanlæg, som det er meget vanskeligt at værdiansætte korrekt.

Arbejdsgruppen foreslår, at afskrivningsretten på dræningsanlæg afskaffes. Til gengæld foreslås det, at nyafholdte udgifter til dræning kan fradrages i det indkomstår, hvori de afholdes.

Arbejdsgruppen har i redegørelsens *afsnit 11* overvejet om de *afskrivningsbestemmelser, der i dag findes uden for afskrivningsloven*, af forenklingmæssige grunde kunne samles i afskrivningsloven.

Efter de gældende regler er der i dag adgang til afskrivning efter statsskattelovens § 6a. Det gælder bygninger på lejet grund, ejendomme med hjemfaldsforpligtelse og ombygningsudgifter i lejede lokaler.

Arbejdsgruppen foreslår, at disse aktiver overføres til afskrivning efter afskrivningsloven. Arbejdsgruppen foreslår endvidere, at de afskrives efter de samme regler som øvrige bygninger, hvis det foreslåede saldoafskrivningssystem indføres.

Efter de gældende regler er der adgang til afskrivning efter lov om særlig indkomstskat. Det gælder tidsbegrænsede rettigheder, (udbytte-, forpagtnings- og lejekontrakter samt mønster- og varemærkeret, patenter og forfatter- og kunstnerret), vederlag for påtagelse af konkurrenceklausul, fratrædelsesgodtgørelser og vederlag for afløsning af pensionstilsagn.

Efter at der i 1982 blev foretaget ændring

i goodwillbeskatningen, således at afhændelse af goodwill ikke beskattes, og erhvervet goodwill ikke kan afskrives, er der opstået en række afgrænsningsproblemer specielt i forhold til andre rettigheder, f.eks. lejemålsrettigheder.

Arbejdsgruppen foreslår derfor, at afskrivningsretten og avancebeskatningen afskaffes for udbytte-, forpagtnings- og lejekontrakter. Arbejdsgruppen foreslår ikke ændringer i reglerne vedrørende fratrædelsesgodtgørelser, vederlag for afløsning af pensionstilsagn, mønster- og varemærkeret, vederlag for påtagelse af konkurrenceklausul, patenter og forfatter- og kunstnerrettigheder.

## 4. Afskrivning på maskiner, inventar og lignende driftsmidler, der udelukkende benyttes erhvervsmæssigt.

I afsnit 4 har arbejdsgruppen gennemgået problemerne omkring afskrivning på maskiner, inventar o.l., der udelukkende benyttes erhvervsmæssigt. Det bemærkes, at denne gennemgang også i vid udstrækning berører afskrivning på skibe, som afskrives efter de samme regler i afskrivningsloven som driftsmidler. Der er herudover i afsnit 6 foretaget en gennemgang af de særlige supplerende skibsafskrivningsregler.

### 4.1. Opgørelse af afskrivningssaldo: 5/6-reglen.

#### 4.1.1. Indledning.

Maskiner, inventar og lignende driftsmidler, der udelukkende benyttes erhvervsmæssigt, afskrives efter saldoprincippet. Det vil sige, at anskaffelsessummen for alle driftsmidler m.v. i en virksomhed føres på en fælles saldo, der årligt reguleres med køb og salg og afskrivninger. Saldoen pristalsreguleres, og der kan som hovedregel afskrives op til 30 pct. årlig.

Der har igennem tiden været skiftende regler med henblik på begrænsning af førsteårs afskrivningerne. Den gældende regel blev indført ved lov nr. 197 af 18. maj 1982 om ændring af afskrivningsloven m.v.

#### 4.1.2. Den gældende regel for førsteårs afskrivning.

Den gældende regel, der blev indført af statsfinansielle grunde, fremgår af afskrivningslovens § 2, stk. 4, hvorefter driftsmidler, som er anskaffet i indkomståret, kun kan afskrives på 5/6 af anskaffelsessummen. Den

regel sikrer rent teknisk, at afskrivnings-satsen for årets anskaffelser maksimalt er 25 pct. mod ellers, som nævnt, 30 pct.

Den begrænsede afskrivningsmulighed på årets nyanskaffelser indebærer, at skatteyderen skal foretage en selvstændig opgørelse af disse. Saldoværdikontoen opgøres på følgende måde:

1. Saldoværdi ved indkomstårets begyndelse.
2.  $\div$  Salgssum for driftsmidler, der er solgt i indkomståret.
3. Pristalsregulering af  $1 \div 2$ .
4.  $+$  5/6 af anskaffelsessummen for driftsmidler, der er anskaffet i indkomståret.
5.  $+$  5/6 af forbedringsudgifter, der er afholdt i indkomståret.
6. Den afskrivningsberettigede saldo værdi ( $1 \div 2 + 3 + 4 + 5$ ).
7.  $-$  Afskrivning, maksimalt 30 pct. af 6.
8.  $+$  Den sidste sjettedel af anskaffelsessummen for driftsmidler, der er anskaffet i indkomståret.
9.  $+$  Den sidste sjettedel af forbedringsudgifter, der er afholdt i indkomståret.
10. Saldoværdien ved indkomstårets slutning ( $6 \div 7 + 8 + 9$ ) overføres til næste år som ny begyndelsessaldo.

#### 4.1.3. Arbejdsgruppens overvejelser.

Det vil være en forenkling, hvis der ved beregningen af afskrivninger for anskaffelsesåret ses bort fra opdelingen af anskaffelsessummen og forbedringsudgifterne i 5/6, der kan afskrives på, og 1/6, der ikke kan afskrives på.

Afskaffelse af 5/6-reglen har til følge, at

afskrivningerne tidsmæssigt rykkes frem, hvorved skattebetalingen udsættes. Til gengæld formindskes det saldobeløb, der skal pristalsreguleres, i de følgende år. For indkomståret 1986 skønnes det med betydelig usikkerhed, at ændringen vil medføre et provenutab (vedrørende både selskaber og personer) for det offentlige på i alt lidt under 900 mill. kr., såfremt alle skatteydere udnytter afskrivningsreglerne fuldt ud.

De større afskrivninger i 1986 som følge af 5/6-reglens afskaffelse vil reducere afskrivningsgrundlaget for saldoafskrivningerne og dermed pristalsreguleringen i de følgende år, således at provenutabet i disse år - alt andet lige - gradvis vil aftage.

Der vil imidlertid være en hel del skatteydere, der efter gældende regler ikke afskriver med de maksimalt tilladte satser, og for disse vedkommende vil den nævnte ændringen umiddelbar afskrivningsmæssig betydning have. Dette indebærer, at provenutabet for indkomståret 1986 nærmere vil være omkring halvdelen af ovennævnte beløb eller ca. 450 mill. kr. med en forudsætning om 50 pct.s udnyttelse.

Selv om 5/6-reglen afskaffes, skal der fortsat foretages en selvstændig opgørelse af de i indkomståret foretagne anskaffelser, fordi disse ikke indgår i pristalsreguleringen. Forenklingen af saldosystemet vil derfor blive væsentlig større, hvis man samtidig også lod årets nyanskaffelser pristalsregulere ved indkomstårets slutning i overensstemmelse med lovens § 2, stk. 3.

Såfremt man tillader pristalsregulering ved årets slutning af årets anskaffelser af driftsmidler m.v. og skibe, så medfører det ved fuld udnyttelse et provenutab for det offentlige, der rent skønsmæssigt kan anslås til ca. 220 mill. kr. for indkomståret 1986 med eksempelvis en pristalsregulering på 5 pct. Som følge af pristalsreguleringen af afskrivningssaldoen vil dette beløb - alt andet lige - stige gennem årene. På tilsvarende vis som nævnt

ovenfor vil der også i denne situation være en udnyttelsesgrad på måske omkring 50 pct., hvorfor provenutabet for indkomståret 1986 i stedet nærmere er ca. 110 mill. kr.

Man kunne forestille sig, at man i stedet foretog pristalsreguleringen ved indkomstårets begyndelse. Herved vil man opnå, at årets salg og køb først påvirker pristalsreguleringen i året efter køb henholdsvis salg. Til gengæld vil det indebære en pristalsregulering i salgsåret, som dog er mindre fordelagtig end en eventuel pristalsregulering i anskaffelsesåret, under forudsætning af at der er afskrevet på saldoen siden anskaffelsen.

Det vil også være i overensstemmelse med ideen bag pristalsreguleringen, at denne sker i afhændelsesåret, men ikke i anskaffelsesåret.

Pristalsregulering er ikke naturlig i anskaffelsesåret, hvor anskaffelserne er ført til tilgang i årets priser. Den er derimod naturlig i afhændelsesåret, således at saldoværdien er pristalsreguleret før afgang, der sker i afhændelsesårets priser.

Reale grunde kunne også tale for denne ændring, idet pristalsreguleringen efter de gældende regler hverken foretages i anskaffelses- eller afståelsesår, hvilket næppe er i overensstemmelse med pristalsreguleringens ide.

Arbejdsgruppen anser derfor afskaffelsen af 5/6-reglen og indførelse af pristalsreguleringen i afhændelsesåret som en væsentlig forenkling. Det vil medføre, at saldoværdikontoen skal opgøres på følgende måde:

1. Saldoværdi ved indkomstårets begyndelse.
2. Pristalsregulering af 1.
3. + / ÷ Køb og salg af driftsmidler i indkomståret.
4. + Forbedringsudgifter, der er afholdt i indkomståret.
5. Den afskrivningsberettigede saldoværdi (1 + 2 + 3 + 4).

6. ÷ Afskrivning, maksimalt 30 pct. af 5.
7. Saldoværdien ved indkomstårets slutning (5 ÷ 6), der overføres til næste år som ny begyndelsessaldo.

Den anførte pristalsregulering i afståelsesåret - det vil sige pristalsregulering af saldoen, før årets afgang nedsætter saldoen - vil have begrænset provenumæssig virkning, idet afgang traditionelt er meget begrænset og fortrinsvis vedrører udskiftning af biler og maskiner.

Den årlige afgang skønnes ikke at overstige 200 mill. kr., og den årlige pristalsregulering vil altså blive forøget med pristalsreguleringen på dette beløb, hvilket endvidere forøger pristalsreguleringen i de efterfølgende år.

#### **4.1.4. Arbejdsgruppens forslag.**

Arbejdsgruppen finder, at der kan opnås en vis forenkling, hvis 5/6-reglen afskaffes. Forenklingen bliver dog kun af betragteligt omfang, såfremt man samtidig ændrer reglerne for pristalsregulering, således at der ikke skal foretages en selvstændig opgørelse af årets nyanskaffelser og forbedringer.

Af de to beskrevne muligheder ønsker arbejdsgruppen at pege på forslaget om indførelse af pristalsregulering i afståelsesåret. Arbejdsgruppen finder, at denne metode er den mest rimelige og samtidig den, der fører til det mindste provenutab.

## **4.2. Hele eller brudte afskrivningsprocenter.**

Som nævnt i afsnit 4.1 kan der afskrives op til 30 pct. årlig på en saldo. Den skattepligtige kan hvert år vælge afskrivningsprocent mellem 0 og 30. Imidlertid er der i store dele af afskrivningsloven krav om, at afskrivning skal foretages med hele procenter. Det har været overvejet i arbejdsgruppen, om der er grund til at opretholde et sådant krav.

### **4.2.1. De gældende regler om afskrivningsprocenter.**

1. Afskrivning på maskiner, inventar og lignende driftsmidler, der udelukkende benyttes erhvervsmæssigt, skal efter afskrivningslovens § 2, stk. 5, foretages med hele procenter.
2. Afskrivning på maskiner, inventar og lignende driftsmidler, der benyttes både til erhvervsmæssige og til private formål, skal efter afskrivningslovens § 8, stk. 2, foretages med hele procenter.
3. Afskrivning på skibe til erhvervsmæssig brug skal efter afskrivningslovens § 13, der henviser til lovens § 2, stk. 5, foretages med hele procenter.
4. Ved afskrivning på bygninger og installationer stilles der ikke krav om hele procenter, jfr. afskrivningslovens §§ 22-23.

### **4.2.2. Arbejdsgruppens overvejelser.**

Kravet om hele procenter ved afskrivning på driftsmidler og skibe må formodes at være indført på grund af praktiske hensyn. Det er lettere for skatteyderen at regne med hele procenter, men sandsynligvis vil en hel del skatteydere foretrække, at saldoværdien slutter med et rundt tal, hvilket kan være svært, hvis kravet om hele procenter skal opfyldes. I praksis har skattemyndighederne administreret reglen meget liberalt, og mange skatteydere tænker formentlig slet ikke på reglens eksistens. Når hertil kommer, at der

ikke stilles krav om hele procenter ved bygningsafskrivningerne, forekommer det forenkende også at fjerne kravet fra den øvrige del af afskrivningsloven.

I de seneste år er der indført specielle begrænsningsregler for afskrivninger, som f.eks. ligningslovens § 28 (om beskatning af privatforbrug) og fradragsbegrænsning for kommanditselskaber. Disse regler indeholder absolutte begrænsninger af årets saldoafskrivning, hvilket medfører et uheldigt samspil med reglen om hele procenter, idet den medfører, at skatteyderen må begrænse afskrivningerne noget mere end nødvendigt for at opfylde kravene i § 28 og i reglerne om kommanditister.

Endvidere er der nu givet skatteydere adgang til at udligne skattemyndighedernes ændring af skatteansættelsen med forøgede skattemæssige af- og nedskrivninger. Da der kun kan afskrives med hele procenter, giver dette administrative vanskeligheder både for skatteyder og administration. Det er på grund af dette krav om hele procenter vanskeligt at foretage en nøjagtig udligning, hvorfor der ofte skal ske en mindre ændring i ansættelsen.

Den foreslåede forenkling vil medføre en administrativ lettelse, idet skattemyndighederne herefter kun skal kontrollere, at maksimumsafskrivningssatsen (30 pct.) ikke overskrides, mens de ikke skal undersøge, om der afskrives med hele procenter.

Der er ingen overgangsproblemer i ændringen.

Ændringen vil medføre et ubetydeligt provenutab, idet skatteyderne bedre kan tilrettelægge den mest fordelagtige afskrivningspolitik.

### **4.2.3. Arbejdsgruppens forslag.**

Arbejdsgruppen foreslår, at krav om brug af hele procenter ved beregning af afskrivninger afskaffes.



### **4.3. Overgangsreglen vedrørende ikke pristalsregulerede afskrivnings-saldi fra før 1. januar 1982 ("50.000 kr.-reglen").**

#### **4.3.1. Indledning.**

I 1982 indførtes den gældende pristalsregulering i afskrivningslovens § 2, hvorefter saldoværdien ved indkomstårets begyndelse med fradrag af salgssummen for driftsmidler, der er solgt i indkomstårets løb pristalsreguleres på grundlag af reguleringspristallet. Pristalsreguleringen omfatter afskrivningsberettigede aktiver, der er anskaffet efter 1. januar 1982. For gamle saldi fra før dette tidspunkt er der ved lov nr. 197 af 18. maj 1982 om ændring af afskrivningsloven m.v., § 8, stk. 2, indført en overgangsregel, som er beskrevet i afsnit 4.3.2.

Det betyder, at skatteyderne i en overgangsperiode må føre to saldi.

#### **4.3.2. Gældende regler.**

En afskrivningssaldo vedrørende aktiver anskaffet før 1. januar 1982 må ikke pristalsreguleres. Overgangsreglen går ud på, at en gammel saldo, når den er bragt under 50.000 kr., skal overføres til den ny pristalsregulerede saldo.

Derudover gælder, at forbedringer på afskrivningsberettigede aktiver fra og med 1983 indgår på den pristalsregulerede saldo, uanset om de vedrører aktiver anskaffet før eller efter 1. januar 1982.

#### **4.3.3. Arbejdsgruppens overvejelser.**

Det vil naturligvis indebære en forenkling, hvis denne overgangsregel helt blev afskaffet, og der skulle arbejdes med én, pristalsreguleret, saldo.

Afgørende for overvejelserne omkring denne ændring må være de provenumæssige konsekvenser. En overførsel af gamle saldi til pristalsregulering indebærer en forøget af-

skrivningsmulighed ud over den, der var forventet, da de pågældende driftsmidler blev anskaffet. På den anden side taler genanskaffelsessynspunktet for, at også anskaffelser fra før 1. januar 1982 pristalsreguleres.

Fuldstændig overførsel af de "gamle saldoværdikonti det vil sige alle anskaffelser før 1. januar 1982 - til den pristalsregulerede saldoværdi, vil medføre et provenutab for det offentlige, der for indkomståret 1986 rent skønsmæssigt kan anslås til ca. 80 mill. kr. (slutskattebasis) under forudsætning af en årlig stigning i reguleringspristallet på 5 pct., og såfremt alle skatteydere afskriver med de maksimalt tilladte 30 pct. Dette provenutab dækker både driftsmidler m.v. og skibe. For skibenes vedkommende vil provenutabet antagelig være meget beskedent som følge af betydelige forskudsafskrivninger og salg.

Dette provenuskøn forudsætter fuld udnyttelse af afskrivningsmuligheder. For mange skatteyders vedkommende er det ikke tilfældet, hvorfor et mere realistisk provenutab for 1986 måske vil være ca. 40 mill. kr.

Set ud fra et forenklingssynspunkt vil det være væsentligt, at så mange skatteydere som muligt kun har én skattemæssig saldo. Hvis man ikke ønsker helt at ophæve de gamle afskrivningssaldi, kunne man fremme forenklingen ved at hæve overgangsgrænsen, f.eks. til 100.000 kr.

Der foreligger ikke statistiske oplysninger vedrørende antal "gamle" afskrivningskonti mellem 50.000 kr. og 100.000 kr., hvorfor det ikke er muligt at foretage et blot nogenlunde underbygget skøn over provenutabet ved at hæve grænsen for overgang fra "gammel" til "ny" afskrivningssaldo fra 50.000 kr. til 100.000 kr.

Man kan prøve at danne sig et vist indtryk ved f.eks. rent skønsmæssigt at forudsætte, at der drejer sig om 40.000 konti i 1986, samt at kontiene i gennemsnit lyder på ca. 80.000 kr. Provenutabet ved at hæve den omhandlede grænse til 100.000 kr. kan herefter anslås

til ca. 20 mill. kr. for indkomståret 1986 ved fuld udnyttelse. Provenutabet vil de følgende år være gradvis aftagende. Som nævnt vil en udnyttelsesgrad i nærheden af 50 nok være mere realistisk, hvilket medfører et provenutab for 1986 på ca. 10 mill. kr.

En forøgelse af denne grænse må antages at ville inddrage mange skatteydere, men kun medføre et begrænset provenutab, idet en forøgelse af grænsen til 100.000 kr. i realiteten kun medfører, at disse skatteydere får deres gamle saldo pristalsreguleret 2 år før end ellers (hvor de så ellers ville være nået ned på 50.000 kr.). Det vil sige, at der under forudsætning om maksimal afskrivning bliver givet yderligere pristalsregulering på saldi, der gennemsnitligt er på 80.000 kr. og ca. 60.000 kr. i henholdsvis år 1 og år 2. Ved 5 pct. inflation svarer det til ca. 7.000 kr.

En forøgelse af grænsen vil desuden medføre, at det kun er skatteydere med meget betydelig saldoværdikonto den 1. januar 1982,

der stadig i 1986 og derefter vil være omfattet af overgangsreglen. Det må anses for administrativt overkommeligt, at disse større skatteydere, der normalt vil have tilstrækkelig regnskabsmæssig bistand, skal opgøre to saldoværdikonti.

Det vil imidlertid medføre, at reglerne skal beholdes. Forenklingssynspunktet taler derfor i betragtelig grad for en fuldstændig ophævelse.

#### **4.3.4. Arbejdsgruppens forslag.**

Arbejdsgruppen anser det for mest enkelt, at overgangsreglen helt afskaffes, således at saldoen fra før 1. januar 1982 overføres til den pristalsregulerede saldo. Arbejdsgruppen finder dog, at en væsentlig forenkling, med et langt mindre provenutab til følge, kan opnås, hvis grænsen for, hvornår afskrivningssaldi fra før 1. januar 1982 kan overføres til de ny pristalsregulerede saldi, hæves fra 50.000 kr. til 100.000 kr.

## **4.4. Kontantværdiansættelse af afskrivningsgrundlag for driftsmidler og skibe.**

### **4.4.1. Indledning.**

Efter de gældende regler opgøres afskrivningsgrundlaget forskelligt for på den ene side bygninger og installationer og på den anden side driftsmidler og skibe.

Ved ændringer i loven den 18. maj 1982 blev der indført bestemmelser om, at anskaffelses- og afståelsessummer for bygninger og installationer skal omregnes til kontantværdi. Da reglerne for opgørelse af afskrivningsgrundlag for driftsmidler og skibe ikke blev ændret, findes der i dag to forskellige regelsæt for de nævnte afskrivningsberettigede aktiver.

### **4.4.2. Gældende regler.**

Skattemæssige afskrivninger på bygninger, installationer i afskrivningsberettigede bygninger og dræningsanlæg på jordbrugsbedrifter foretages på grundlag af anskaffelsessummen omregnet til kontantværdi, jfr. lovens § 19 A. Ved opgørelse af genvundne afskrivninger omregnes afståelsessummen ligeledes til kontantværdi.

De reale grunde til at indføre kontantværdiansættelse af bygninger m.v. blev i bemærkningerne til lovforslag L 131 (folketings Tidende 1981-82, 2. samling) beskrevet således:

"Det foreslås endvidere, at anskaffelsessummen for bygninger m.v. skal omregnes til kontantværdien på anskaffelses- og afståelsestidspunktet. Dette forslag skal ses på baggrund af den vilkårlighed, der efter de gældende regler eksisterer ved fastsættelsen af afskrivningsgrundlaget. I dag afskrives der på grundlag af anskaffelsessummen uden hensyn til, om købet berigtiges kontant, eller om ejendommen overtages i prioriteret stand. De senere års ekstraordinært høje renteniveau og de deraf følgende betydelige kur-

stab har betydet, at anskaffelsessummen og dermed afskrivningsgrundlaget kan variere stærkt afhængig af de handelsvilkår, der er aftalt. Forestår den skattepligtige selv byggeriet, kan et kurstab, der opstår ved prioritering, ikke tillægges anskaffelsessummen og dermed afskrivningsgrundlaget. Der vil i så fald altid være tale om afskrivning på kontantprisen. Man har nu fundet det rimeligt, at denne forskelsbehandling fjernes. Efter forslaget skal også sælgerens afståelsessum omregnes til en kontantværdi i forbindelse med beskatning af "genvundne afskrivninger".

Skattemæssig afskrivning på andre aktiver (driftsmidler, skibe og installationer i ikke-afskrivningsberettigede bygninger) foretages på grundlag af den nominelle anskaffelsessum.

I tillægsbetænkning til lovforslag L 131 (folketings Tidende 1981-82, 2. samling) oplyste ministeren for skatter og afgifter:

"At man overvejer regler, der skal sikre, at sælgeren og køberen af driftsmidler skal anvende samme beløb henholdsvis som grundlag for afståelsesbeskatningen og som afskrivningsgrundlag.

Ved salg af driftsmidler på vilkår, der afviger fra pari, får sælgeren kursnedslag på fordringen. Køberen kan derimod afskrive på hele den aftalte nominelle købesum, selv om berigtigelsesformen giver sælgeren et kurstab. Behovet for ændringer eksisterer således i de tilfælde, hvor salget ikke sker kontant eller på kontantlignende vilkår. Det vil typisk være tilfældet, når en samlet virksomhed overdrages. Derimod handles virksomhedernes løbende køb af driftsmidler som oftest til kontantpriser, så det skattepligtige afståelsesvederlag er identisk med køberens afskrivningsgrundlag."

### **4.4.3. Værdiansættelse af afskrivningsgrundlag.**

Skattemæssig afskrivning foretages for byg-

ninger, installationer i afskrybningsberettigede bygninger og dræningsanlæg på jordbrugsbedrifter på grundlag af kontantværdien. Omregningen af anskaffelsessum og afståelsessum til kontantværdi er baseret på i det væsentligste faste regler for fastsættelse af kursen på de i forbindelse med købet afaltede overtagne eller nystiftede gældsposter.

For alle andre afskrybningsberettigede aktiver gælder derimod, at afskrybningsgrundlaget svarer til aktivernes nominelle anskaffelsessum, d.v.s., at eventuelle kurstab på sælgers fordring ikke medfører, at købers afskrybningsgrundlag nedsættes.

#### **4.4.4. Arbejdsgruppens overvejelser.**

Arbejdsgruppen har overvejet, om der kan og bør indføres regler om kontantværdiansættelse af afskrybningsgrundlag for driftsmidler og skibe, i lighed med de gældende regler for bygninger m.v. Derved undgås den uoverensstemmelse mellem beskatningen af sælger og køber, som er nævnt ovenfor under punkt 4.4.2.

#### **4.4.5. Praktiske muligheder for kontantværdiansættelse af driftsmidler og skibe.**

Arbejdsgruppen har behandlet spørgsmålet, om det er praktisk muligt at udforme regler om kontantværdiansættelse af driftsmidler og skibe.

Handel med fast ejendom finder traditionelt sted i prioriteret stand til underkurs. Omregningen af en fast ejendoms anskaffelsessum til kontantværdi volder normalt ikke større besvær, hverken for skatteydere/revisorer eller de lignende myndigheder.

Det samme gør sig ikke gældende ved køb af driftsmidler.

For det første omfatter det skattemæssige begreb "driftsmidler" en meget broget samling aktiver og for det andet spænder anskaffelsessummen lige fra minimale beløb til endog meget store summer.

Ofte anskaffes driftsmidler ved kontant-

køb, men især for større investeringer kan der ofte eksistere en underliggende finansiering. Det er kun i visse af disse tilfælde, at der kan opstå problemer med at fastlægge et kontant afskrybningsgrundlag. Det drejer sig om de tilfælde, hvor køb finansieres ved pantebrev eller gældsbevis til underkurs.

Det er ofte tilfældet, hvor det drejer sig om mere kapitalkrævende aktiver. I disse tilfælde vil der enddog ofte foreligge kontrakter og finansieringsformer, som muliggør en sikker fiksering af aktivets finansiering. Som et udpræget eksempel på dette kan nævnes køb og salg af virksomheder.

#### **4.4.6. Kontantværdiansættelse som forenkling af regler**

Indførelse af kontantværdi som afskrybningsgrundlag for driftsmidler vil normalt ikke medføre en forenkling af afskrybningsreglerne. De nugældende regler, hvorefter afskrybningsgrundlaget udgøres af den nominelle købesum med tillæg af nogle klart definerede omkostninger, skaber normalt ingen vanskeligheder i praksis. Arbejdsgruppen ønsker dog at pege på den forståelsesmæssige forenkling, der kan ligge i, at alle afskrybningsberettigede aktiver værdiansættes efter samme princip.

Ved virksomhedsoverdragelse, hvor der sker et samlet salg af bygninger og driftsmidler, må det også betragtes som en forenkling af praksis, hvis alle aktiver opgøres efter ensartede principper.

#### **4.4.7. Kontantværdiansættelse af driftsmidler.**

Det bærende argument for indførelsen af kontantværdi som afskrybningsgrundlag for bygninger m.v. var: *Størrelsen af den aftalte købesum bestemmes i det væsentlige af kursen på de fordringer — gældsposter som indgår i købesummens berigtigelse.* Kursvurderingen indgår i købers og sælgers overvejelse om købesummens nominelle størrelse, og da

denne størrelse tidligere udgjorde afskrivningsgrundlaget, opstod der vilkårlighed i dette grundlag.

Den samme vilkårlighed kan næppe generelt påvises indenfor handel med driftsmidler, hvor prisfastsættelsen synes dikteret af andre momenter, således at forskellen på kontantkøb og kreditkøb normalt udlignes gennem (høje) renter i stedet for ved kurstab. I det omfang dette er tilfældet er problemet løst, idet afskrivningsgrundlaget faktisk er "kontantværdien".

Der er dog de samme grunde til at indføre regler om kontantværdi som afskrivningsgrundlag for driftsmidler, i det omfang købene finansieres gennem sælger til underkurs, f.eks. ved virksomhedsoverdragelser. I disse tilfælde forekommer det rimeligt, at sælger finansieringen kontantværdiansættes, således at beskatning af sælger og afskrivningsgrundlag for køber kommer til at svare til hinanden.

Ved kontantværdiansættelse af afskrivningsgrundlaget opstår der altså symmetri mellem afståelsessummen hos sælger og afskrivningsgrundlag hos køber, og dette modvirker i sig selv dannelsen af mere spekulativt prægede overdragelses- og finansieringsformer.

Virkningen af indførelse af kontantværdiansættelse vil formentlig være, at flere handler derefter foretages på kontantbasis.

#### **4.4.8. Kontantværdiansættelse af skibe og fly.**

Med hensyn til skibe og fly til erhvervsmæssig brug finder finansieringen sted under lignende former som for fast ejendom med tinglysning. Finansiering i udenlandsk valuta er dog nok mere almindelig ved køb af skibe og fly end ved køb af fast ejendom. Til trods herfor finder arbejdsgruppen ikke, at der vil være særlige vanskeligheder forbundet med at udforme regler om en kontantværdi som

afskrivningsgrundlag efter den for fast ejendoms vedkommende eksisterende model.

Om det vil medføre en forenkling af afskrivningsreglerne kan diskuteres. Særlige grunde for en sådan ordning kan dog anføres, idet der er mange lighedspunkter mellem køb/finansiering af skibe og fast ejendom.

#### **4.4.9. Problemer vedrørende subsidieret skibsfinansiering og eksportfinansiering.**

I relation til overvejelserne om kontantværdiansættelse af afskrivningsgrundlaget for driftsmidler og skibe skal der tages stilling til, hvorledes de subsidierede finansieringsordninger skal behandles.

Som eksempel kan peges på den subsidierede skibskreditordning. Hovedlinien i den danske ordning og de tilsvarende udenlandske ordninger er, at et nationalt finansieringsinstitut i værftslandet yder finansiering til bygherren til nybygning af skibe.

I Danmark sker det ved, at Danmarks Skibskreditfond kan finansiere 80 pct. af byggesummen op til 12 år (udenlandske redere kun 8½ år) til 8 pct. p.a. rente (incl. Vi pct. p.a. i risiko- og administrationsbidrag).

Finansieringen sker ved, at Skibskreditfonden udleverer obligationer med en pålydende rente på 7½ pct. p.a. til bygherren, som derefter sælger disse obligationer til Nationalbanken til pari, hvorefter Nationalbanken sælger obligationerne i det åbne marked og bærer kurstabet. Ordningen fungerer nogenlunde tilsvarende i udlandet, idet det dog nogle steder er selve skibsfinansieringsinstituttet der med statsstøtte - selv bærer kurstabet eller rentedifferencen, som det ofte bogføres som.

Under den danske ordning kan subsidielementet direkte opgøres, idet den udgør forskellen mellem lånets nominelle beløb og de dertil hørende obligationers kursværdi. Pr. 9. april 1984 er det 25 pct. af lånebeløbet (altså 20 pct. af byggesummen).

Skattemæssigt tages der ikke hensyn til

denne subsidiering ved opgørelse af afskrivningsgrundlaget.

Indirekte tages der selvfølgelig hensyn til det lavt forrentede lån ved, at kun de faktisk betalte (nedsatte) renter fratrækkes, men dette er jo gældende i alle tilfælde ved køb på kredit, hvor der udstedes fordringer, hvis værdi er under pari.

Selv om der blev indført kontantværdiansættelse af afskrivningsgrundlaget ved erhvervelsen af det afskrivningsberettigede aktiv, vil det her nævnte subsidielement formentlig ikke påvirke afskrivningsgrundlaget, idet der formelt er tale om 3. mands finansiering ved levering af skibet. Skibet betales jo officielt kontant til værftet, men i realiteten ved at køberne optager dette subsidierede lån. Ved videresalg af et skib, der er behæftet med et subsidieret lån, er der derimod tale om overdragen gæld, jfr. nedenfor afsnit 4.4.10.

Nogle tilsvarende betragtninger gør sig gældende for de subsidierede, lavt forrentede lån, der i begrænset omfang ydes til egnsudvikling, eksport, etablering m.v.

Arbejdsgruppen finder, at der er to måder at værdiansætte afskrivningsgrundlaget ved de subsidierede ordninger:

- 1) Den ene måde er at fortsætte den gældende ordning, hvorefter der værdiansættes til kurs 100 (Nationalbankens købskurs).
- 2) Den anden måde er at værdiansætte efter markedskursen.

Arbejdsgruppen ønsker ikke at pege på én af de to løsninger, idet den skattemæssige behandling af de nævnte erhvervspolitisk begrundede subsidier må være et politisk spørgsmål.

Eventuelle ændringer i de nuværende skattemæssige regler behøver desuden ikke at berøre afskrivningsgrundlaget, idet subsidielementet kan anses for et tilskud (det inddækkede kurstab), der kan betragtes som skattefrit eller beskattes som et tilskud (eventuelt

efter regler svarende til bestemmelserne i ligningslovens § 27 B).

Til gengæld ønsker arbejdsgruppen at pege på, at uanset hvilken af de to løsninger der vælges, er det logisk og konsekvent at lade samme værdiansættelsesprincip gælde ved såvel førstegangsfinsieringen som ved senere overdragelser. Dette synspunkt omfatter også det forhold, at salgs og købspris for henholdsvis sælger og køber må opgøres efter samme princip.

#### **4.4.10. Overdragelse af driftsmidler og skibe med indestående lån.**

Ved opgørelse af afskrivningsgrundlaget for bygninger opgøres kontantværdien både på grundlag af kontantværdien af den finansiering, der etableres ved overdragelsen, og af den overdragne gæld.

Det vil ikke være normalt, at driftsmidler overdrages med en fortsat finansiering, der har en kontantværdi under pari, men dette kan dog være tilfældet. Arbejdsgruppen finder, at overdragen gæld også i disse tilfælde må kontantværdiansættes på samme måde som nystiftet gæld.

Ved virksomhedsoverdragelse og overdragelse af skibe vil en sådan kontantværdiansættelse ikke volde de store problemer, idet der dog kan være problemer med kontantværdiansættelse af overdragen gæld i udenlandsk valuta, hvis denne gæld indeholder et subsidielement (skibskreditordning, eksportkreditlån o.l.), således at der skal foretages en fastsættelse af lånets kontantværdi (kursansættelse) før omregning til danske kroner.

Overdragelse af anparten i virksomheder eller enkelte aktiver, specielt skibsanparten, vil dog give nogle praktiske vanskeligheder, men dette kendes allerede i dag fra overdragelse af anparten i ejendomsinteressentskaber. Det bemærkes, at kun få af de store kommanditselskaber og interessentskaber med mange deltagere har valutalån, der ikke

umiddelbart kan kontantværdiansættes til den pålydende gæld omregnet efter overdragelsesdagens valutakurs.

#### **4.4.11. Opgørelse af afskrivningsgrundlaget på kontantværdibasis.**

Opgørelse af afskrivningsgrundlaget på kontantværdibasis skal foretages efter samme regler, som i dag gælder for opgørelsen af afskrivningsgrundlaget for bygninger.

Dette vil betyde, at der ved virksomhedsoverdragelse foretages fordeling af overdragelsessummen på kontantbasis på de afskrivningsberettigede aktiver.

Ved handel med driftsmidler og inventar vil der i en række tilfælde ske berigtigelse af købesummen med gældsbreve uden underliggende sikkerhed.

Der må da foretages en beregning af kontantværdien af dette gælds brev efter de sædvanlige regler.

#### **4.4.12. Opgørelse af afhændelsesbeløbet på kontantværdibasis.**

Hvis afskrivningsgrundlaget skal opgøres på kontantværdibasis skal afhændelsesbeløbet for driftsmidler og skibe tilsvarende opgøres på kontantværdibasis.

Det vil i de fleste tilfælde ikke betyde ændringer i forhold til i dag, hvor der i forbindelse med opgørelse af tab og avance, ved opgørelsen af afhændelssummen foretages reduktion med kursnedskrivning af sælgerfinansieringen.

Kun i de tilfælde, hvor der sammen med driftsmidlet m.v. overdrages tilknyttet gæld, hvis kontantværdi er under pari, vil der ske en reel ændring i forhold til i dag. Det vil først og fremmest sige ved videreoverdragelse af virksomhed, der har været i ejerens besiddelse i kortere tid og ved overdragelse af skibe og skibsanparten m.v.

#### **4.4.13. Overgangsproblemer.**

Indførelsen af opgørelse af afskrivnings-

grundlaget på kontantværdibasis må ske for alle anskaffelser efter en bestemt overgangsdato. Dette skønnes ikke at indeholde særlige overgangsproblemer.

Opgørelsen af afhændelssummen på kontantbasis indeholder derimod nogle overgangsproblemer.

Det letteste vil være, at al afhændelse efter ikrafttrædelsesdatoen skal opgøres på kontantværdibasis.

Herved vil man imidlertid også skulle opføre afhændelssummen på kontantværdibasis for aktiver, der er anskaffet før ændringens ikrafttræden, og hvis afskrivningsgrundlag er opgjort på nominal basis.

Man kunne derfor indføre særlige overgangsregler, således at afhændelssummen kun skal opgøres efter det nye kontantværdiprincip, hvis det afhændede aktivs afskrivningsgrundlag er opgjort efter samme princip, d.v.s., hvis det er anskaffet efter de nye reglers indførelse.

Selv om dette under et saldoværdikontosystem kan synes vanskeligt, vil dette ikke i praksis medføre de store problemer, idet det kun vil være aktuelt for afhændelse af få, større aktiver, hvis anskaffelsestidspunktet lader sig bestemme.

Ved overdragelsen af en hel virksomhed, hvor der overdrages gæld, vil opdelingen af driftsmiddelsaldo i anskaffelsen før og efter ikrafttrædelsestidspunktet og opdelingen af afhændelssummen på disse to kategorier givet medføre en række problemer.

Problemet vil ikke forekomme ofte, idet der sjældent overdrages driftsmidler med en bestående tilknyttet gæld, hvis kontantværdi er under pari og langt mindre overdrages gæld, der er tilknyttet driftsmidlet allerede ved anskaffelsen. Dette forhold taler for, at der ikke gennemføres særlige overgangsregler, men at afståelssummen kontantværdiansættes, selv om anskaffelssummen ikke er blevet det.

En særlig overgangsregel vil heller ikke

være nødvendig af provenumæssige grunde.

Ved afhændelse efter de nye reglers ikrafttræden nedsættes afskrivningsgrundlaget tilsvarende for køberen, og det lavere afskrivningsgrundlag udligner den lavere afhændelssum for sælgeren.

#### **4.4.14. Provenumæssige konsekvenser.**

Det er ikke muligt at beregne de nøjagtige provenumæssige konsekvenser af de foreslåede ændringer.

Opgørelsen af afhændelsesbeløbet på kontantbasis vil medføre at afgangene bliver mindre, og dermed formindskes avancerne ved virksomhedsophør og fremtidige afskrivninger forøges, hvis afhændelsen påvirker saldoværdikontoen. Imidlertid vil der som anført i afsnit 4.4.12. ikke reelt ske store ændringer i forhold til i dag, hvor der gives kursnedslag på sælgerfinansieringen ved afhændelsen. Der skønnes derfor kun at være et meget lille provenutab ved denne ændring.

#### **4.4.15. Arbejdsgruppens forslag.**

Arbejdsgruppen er af den opfattelse, at der ikke er det samme behov for kontantværdiansættelse af afskrivningsgrundlaget for driftsmidler, som for bygninger, idet det ikke er almindeligt, at driftsmidler handles med finansiering til underkurs.

Arbejdsgruppen vil dog foreslå, at der indføres en generel regel om kontantværdiansættelse i de tilfælde, hvor der sker finansiering til underkurs fra sælger, typisk ved virksomhedsoverdragelse, samt i øvrigt i tilfælde, hvor finansiering indgår som vilkår ved en handel, herunder ved overdragelse af gæld.

Hvis der ikke indføres en generel regel for alle driftsmidler og skibe, kan der indføres en sådan regel for fly og skibe, idet finansieringen af sådanne både reelt og formelt meget ligner finansieringen af fast ejendom.



## 4.5. Anvendelse af reguleringspristal i afskrivningsloven.

### 4.5.1. Indledning.

Der findes i afskrivningsloven to regelsæt, der vedrører pristalsregulering. Dels pristalsreguleres den enkelte skatteydere afskrivningssaldo og afskrivningsberettigede bygninger og installationer. Dels pristalsreguleres beløbsgrænsen for, hvilke driftsmidler, der kan straksafskrives. De to regler er ikke ens, hverken med hensyn til regulerings-tidspunkt eller reguleringsperiode, hvilket fremgår af nedenstående afsnit 4.5.2.

### 4.5.2. Gældende regler.

Efter afskrivningslovens § 2, stk. 3, reguleres den enkelte skatteydere saldo-værdi ved et indkomstårs slutning med den procent, hvor-med reguleringspristallet for april i indkomst-året er ændret i forhold til april året før. Den samme reguleringsregel gælder for afskrivningsgrundlaget for bygninger og installationer, efter afskrivningslovens § 19 A, stk. 2.

Efter afskrivningslovens § 3, stk. 2, kan driftsmidler med en anskaffelsessum på 3.500 kr. eller derunder fradrages fuldt ud i den skattepligtige indkomst for det indkomstår, hvori anskaffelsen finder sted. Fra og med 1984 reguleres denne beløbsgrænse med stigningen i reguleringspristallet. Reguleringen foretages på grundlag af, hvor meget pristallet har udviklet sig frem til oktober i året forud for indkomståret.

### 4.5.3. Arbejdsgruppens overvejelser.

Arbejdsgruppen har overvejet, om det af forenklingmæssige grunde var ønskeligt og muligt at have samme tidspunkt for pristalsregulering efter de to bestemmelser.

Imod dette taler imidlertid, at de to bestemmelser skal opfylde forskellige behov. Pristalsreguleringen af skatteydere afskrivningsgrundlag efter lovens § 2, stk 3, og

§ 19 A, stk. 2, skal ideelt set foretages på grundlag af et reguleringspristal så sent i det indkomstår, hvori der afskrives, som muligt. Pristalsreguleringen af beløbsgrænsen i lovens § 3, stk. 2, skal derimod helst være beregnet inden indkomstårets start, således at skatteyderne ved, hvilke småaktiver der kan straksafskrives og kan disponere herefter.

Det kan således nævnes, at valget af april i indkomståret som regulerings-tidspunkt for afskrivningsgrundlag er begrundet i, at reguleringen ikke kan foretages senere, når der tages hensyn til skattepligtige med forskudt indkomstår.

På samme måde er valget af oktober i året forud for indkomståret som regulerings-tidspunkt for straksafskrivningsgrænsen begrundet i, at reguleringen ikke kan foretages senere, når der tages hensyn til, at beløbsgrænsen skal være kendt inden indkomst-årets begyndelse.

De to reguleringsregler er således fastlagt ud fra ønsket om at gøre pristalsreguleringen i begge tilfælde så aktuel som mulig.

Problemet i en eventuel samordning af de to regler er derfor, at man herved vil gøre én af reguleringerne mindre aktuel. Reguleringen af afskrivningsgrundlag for indkomst-året 1985 foretages på grundlag af prisudviklingen fra april 1984 til april 1985. Reguleringen af straksafskrivningsgrænsen for 1985 sker derimod på grundlag af prisudviklingen fra oktober 1983 til oktober 1984.

Man kunne dog forestille sig den forenkling, at pristalsreguleringen foretages ud fra samme måned i året. Der vil dog fortsat bestå den forskel, at reguleringen efter § 2, stk. 3, og § 19 A, stk. 2, foretages efter en af indkomstårets måneder; mens reguleringen efter § 3, stk. 2, foretages efter den samme måned i året før indkomståret. Dertil kommer, at samordningen under alle omstændigheder vil gøre en af de to pristalsreguleringer mindre aktuel.

En samordning af de to regler vil under in-

gen omstændigheder direkte berøre skatteyderne. Efter den ene regel er der tale om en procentsats, der udregnes af statsskattedirektoratet. Efter den anden regel er der tale om, at statsskattedirektoratet udregner en beløbsgrænse. I begge tilfælde meddeles resultatet til skatteyderne.

#### **4.5.4. Arbejdsgruppens forslag.**

Arbejdsgruppen finder på grundlag af ovenstående, at reale grunde taler for at bevare de nuværende reguleringstidspunkter. Den skitserede forenkling vil kun være af ringe betydning og kun direkte vedrøre skattemyndighederne. Arbejdsgruppen vil derfor ikke foreslå ændringer i de gældende regler.

## 4.6. Tidspunktet for påbegyndelse af afskrivning på driftsmidler.

### 4.6.1. Indledning.

Efter afskrivningsloven kan der påbegyndes afskrivning på et driftsmiddel, når det er anskaffet til erhvervmæssig brug. Arbejdsgruppen har overvejet, om det er muligt at forenkle den praksis der er for, hvornår et driftsmiddel anses for anskaffet og derved afskrivningsberettiget.

### 4.6.2. Gældende regler.

Efter lovens § 7 betragtes et driftsmiddel som anskaffet og afskrivningsberettiget, når levering har fundet sted. Ved levering forstås efter praksis, at risikoen for driftsmidlets hændelige undergang er overgået til køberen. Det er derimod ikke en betingelse, at der er sket fysisk overgivelse til køberen.

Afskrivning kan påbegyndes allerede i leveringsåret, selv om driftsmidlet først ind sættes i driften i det følgende indkomstår. Det er imidlertid en forudsætning for afskrivning, at driftsmidlet anses for anskaffet for at indgå i virksomhedens drift. Hvis det af de konkrete forhold fremgår, at "driftsmidlet" kort efter skal videresælges eller indgå i en byttehandel, kan afskrivning ikke foretages.

Det er yderligere en forudsætning for at kunne afskrive, at der er tale om levering af et færdigt driftsmiddel, der er klar til at indgå i driften.

Det er ligeledes en forudsætning for afskrivningsret, at der er tale om driftsmidler leveret til en igangværende virksomhed.

### 4.6.3. Arbejdsgruppens overvejelser.

Bestemmelsen om, at afskrivning kan foretages, når levering har fundet sted, har givet anledning til en del sager i ligningspraksis, og det ville derfor være hensigtsmæssigt, hvis der kunne opstilles en regel, der hindrede disse problemer i at opstå. Arbejdsgruppen har

overvejet, om andre tidspunkter kunne anvendes som begyndelsestidspunkt for afskrivning.

Man har set på følgende tidspunkter:

- 1) aftaletidspunktet
- 2) tidspunktet for fysisk overgivelse
- 3) tidspunktet, hvor driftsmidlet tages i brug i virksomheden.

Det nugældende leveringstidspunkt (= risikoovergang) vil ofte tidsmæssigt befinde sig imellem aftaletidspunktet og den fysiske overgivelse. Eventuelt falder levering sammen med et af disse tidspunkter. I den forbindelse skal man være opmærksom på, at købelovens regler om risikoovergang er deklaratoriske, således at parterne kan aftale et andet tidspunkt for risikoovergang, end det tidspunkt som følger af købeloven.

#### *Ad 1) Aftaletidspunktet.*

Efter gældende regler kan sælger ikke afskrive på et driftsmiddel, der er solgt ved indkomstårets udgang, selv om driftsmidlet fortsat befinder sig hos og benyttes af sælger i dennes virksomhed. Køberen kan heller ikke afskrive på driftsmidlet, hvis risikoen for hændelig undergang er hos sælger.

En regel om, at afskrivning kan påbegyndes, når blot bindende aftale om erhvervelse af driftsmidlet er indgået inden indkomstårets udgang, ville formentlig være enklere end den nugældende regel (risikoovergang). Der vil dog kunne opstå bevismæssige problemer med hensyn til aftalens indgåelse. At kræve skriftlig aftale er nok for vidtgående, især for køb af mindre driftsmidler.

Ved at lægge vægt på aftaletidspunktet også for køber opnås symmetri i reglerne. Når sælgers afskrivningsadgang ophører, begynder købers.

Imidlertid er aftaletidspunktet næppe et brugbart kriterium, idet det vil medføre, at der vil kunne afskrives på driftsmidler, der først skal leveres flere år efter aftalens indgå-

else. Det kan f.eks. tænkes, at sælger ikke har brug for afskrivningsretten og derfor er interesseret i at indgå aftale om salg af driftsmidlet med udskudt overgivelse.

Der kunne så eventuelt opstilles det yderligere krav, at fysisk overgivelse til køber skal ske inden for en vis frist, f.eks. inden 1 år efter aftalens indgåelse. Afskrivning ville herefter kun kunne påbegyndes ét år tidligere end efter gældende ret. Men forenklingen ville derved forsvinde, idet der dels skulle tages stilling til, hvornår købeaftale var indgået, dels om fysisk overgivelse var sket inden for 1-årsfristen.

En ændring af afskrivningsloven, således at afskrivning kan foretages fra det tidspunkt, hvor der indgås aftale om køb af et driftsmiddel, vil tillige kræve ændring i bestemmelserne om forskudsafskrivning, idet afskrivning så vil kunne påbegyndes, hvor der efter gældende regler alene kan forskudsafskrives.

#### *Ad 2) Fysisk overgivelse.*

Anvendelse af kriteriet fysisk overgivelse indebærer et krav om, at driftsmidlet skal være kommet frem til den virksomhed, hvori det skal anvendes, inden indkomstårets udløb. Det skal således ikke være tilstrækkeligt, at sælger besidder driftsmidlet på købers vegne. Driftsmidlet skal derimod normalt være bragt ind på virksomhedens område inden indkomstårets udløb.

Når der efter gældende regler skal tages stilling til, om levering er sket inden indkomstårets udløb, skal det først fastslås, hvornår risikoen for driftsmidlets hændelige undergang overgår til køber. Dette beror på, hvad der nærmere er aftalt mellem køber og sælger. Risikoen overgår f.eks. til køber ved overgivelse af genstanden til en fremmed fragtfører. Herefter skal det afgøres, hvornår overgivelse til fremmed fragtfører er sket.

Såfremt den fysiske overgivelse til køber er

det afgørende kriterium, skal der alene tages stilling til, om overgivelse er sket inden indkomstårets udløb. Selv om det også vil kunne give anledning til visse afgrænsningsproblemer, vil det formentlig være lettere at arbejde med end leveringstidspunktet.

#### *Ad 3) Ibrugtagningstidspunktet.*

Ud fra det synspunkt, at afskrivningsreglerne modsvarer den forringelse, der sker ved brug af driftsmidlet, ville ibrugtagningstidspunktet være det mest logiske at benytte. Det benyttes således ved bygninger.

Hvis ibrugtagningstidspunktet vælges, kan man endvidere undlade at se på, om driftsmidlet er færdigt, og om virksomheden er kommet i gang. Disse to betingelser vil automatisk være opfyldt, når driftsmidlet er taget i brug.

Det er imidlertid ikke uden problemer at skulle afgøre, om et driftsmiddel i det konkrete tilfælde er taget i brug i virksomheden inden indkomstårets udløb. Ibrugtagning anvendes ganske vist, som nævnt, som kriterium ved fastsættelse af tidspunktet for påbegyndelse af afskrivning på bygninger. Det er imidlertid betydeligt enklere at fastslå et ibrugtagningstidspunkt for en bygning end for et driftsmiddel. For en bygning foreligger der f.eks. en ibrugtagningstilladelse fra bygningsmyndighederne. For driftsmidlers vedkommende vil der derimod nemt kunne opstå tvivl om, hvornår der rent faktisk er sket ibrugtagning.

#### **4.6.4. Arbejdsgruppens forslag.**

Det ville muligvis være en forenkling at knytte begyndelsestidspunktet for afskrivning på driftsmidler til det tidspunkt, hvor driftsmidlet er fysisk overgivet til køberen. Ved fysisk overgivelse forstås, at driftsmidlet skal være kommet frem til den virksomhed, hvori det skal anvendes.

Arbejdsgruppen vil dog ikke foreslå ændringer i de gældende regler, som må anses for

nogenlunde godt indarbejdet i praksis. Man finder ikke, at en ændring, hvorefter overgivelsestidspunktet bliver afgørende, vil medføre en sådan forenkling, at dette kan opveje ulempen ved at forlade en velkendt regel.

Arbejdsgruppen finder det af en vis forenklingmæssig betydning, at der anvendes samme regel for påbegyndelse af afskrivning for henholdsvis driftsmidler og skibe. En

regel om, at afskrivning kan påbegyndes efter fysisk overgivelse, vil næppe være hensigtsmæssig for skibe. Dette taler for at bibeholde den gældende fælles regel.

Arbejdsgruppen finder endvidere, at de i praksis opstillede krav om, at driftsmidlet skal være færdigt, og at virksomheden er kommet i gang, før der kan afskrives, er rimelige. Man foreslår derfor ikke ændringer på disse punkter.

## 4.7. Virksomhedsbegrebet i relation til saldoværdikontoen

### 4.7.1. Indledning.

Efter afskrivningsloven foretages saldoværdiafskrivning under ét for samtlige de til en skattepligtigs erhvervsvirksomhed hørende aktiver. Arbejdsgruppen har overvejet, om der bør ske en udvidelse eller præcisering af det gældende virksomhedsbegreb.

### 4.7.2. Gældende regler.

"Efter afskrivningslovens § 2, stk. 1, foretages skattemæssige afskrivninger under ét for samtlige de til en *skattepligtigs erhvervsvirksomhed* hørende driftsmidler".

Dette betyder i praksis, at den skattepligtige fører en fælles saldoværdikonto for hver virksomhed han helt eller delvis ejer.

Det er ikke i loven nærmere fastlagt, hvad der forstås ved en virksomhed.

Driver en skatteyder f.eks. såvel en landbrugsejendom som en detailforretning, vil der være tale om to virksomheder.

Hvis en skattepligtig driver en række ensartede virksomheder, må det efter en konkret vurdering afgøres, hvorvidt der er tale om én virksomhed eller om flere virksomheder. Ved denne afgørelse ses der bl.a. på, om der har været fælles regnskabsføring, fælles administration, fælles indkøb m.v. For visse arter af virksomhed har der dannet sig en fast praksis. Det er således fast praksis, at passiv besiddelse af anparter i flere skibe anses for én virksomhed.

Passiv deltagelse i flere kommanditselskaber/interessentskaber, der udlejer driftsmidler, er ligeledes blevet anset for én virksomhed.

Afhænder en skatteyder samtlige de driftsmidler og skibe, som hører til virksomheden, vil dette som regel være udtryk for, at den pågældende er ophørt med sin hidtidige virksomhed. Den omstændighed, at den skattepligtige straks efter salget køber en tilsvaren-

de virksomhed, medfører normalt ikke, at denne kan antages at have fortsat sin hidtidige virksomhed. Dette gælder f.eks. ved salg af en landbrugsejendom med tilbehør og efterfølgende køb af en anden landbrugsejendom.

Hvis en skatteyder sælger sit eneste driftsmiddel (skib), afhænger det af de konkrete omstændigheder, om der kan antages at foreligge virksomhedsophør. Sælger en kutterejer sit eneste skib, men køber et nyt, må den pågældende antages at fortsætte sin virksomhed, således at salgssummen fragår i saldoværdien, og købesummen for det nye skib tillægges.

Salg af halvdelen af en fiskekutter anses ikke som salg af halvdelen af et til virksomheden hørende driftsmiddel, men som salg af en del af virksomheden.

Det er ikke afgørende for vurderingen af, om der foreligger virksomhedsophør, at selve den juridiske enhed (kommanditselskabet o. l.), der har ejet aktiverne, først afvikles senere.

### 4.7.3. Arbejdsgruppens overvejelser.

Arbejdsgruppen har overvejet de gældende regler og finder det formålstjenligt at opdele overvejelserne i 2 områder, nemlig *den aktive* og *den passive* virksomhedsudøvelse.

For den aktive erhvervsvirksomhed er der dannet en fast praksis, som arbejdsgruppen finder det betænkelig at ændre ved, idet det findes meget svært at opstille nye klare kriterier, der ikke vil give problemer. Arbejdsgruppen har her også tænkt på, at virksomhedsbegrebet har betydning i andre skattemæssige sammenhænge, således f.eks. ved brug af lov om skattefri virksomhedsomdannelsen.

Den nuværende praksis vedrørende passiv erhvervsvirksomhed, specielt vedrørende deltagelse i kommanditselskaber og interessentskaber, giver visse administrative problemer.

De vedrører først og fremmest gennemførelse af reglerne om fradragsbegrænsning ved deltagelse i kommanditselskaber, når skatteyder deltager i flere kommanditselskaber, og disse anparter indgår i fælles saldo-værdikonto. Det gælder endvidere for skibs-anparter i relation til reglen i afskrivningslovens § 15 A, jfr. afsnit 6.2.

De hensyn, der for den aktive erhvervs-virksomhed taler for et bredt virksomheds-begreb af hensyn til den erhvervmæssige mobilitet, gør sig efter arbejdsgruppens op-fattelse ikke altid gældende for den passive virksomhedsudøvelse.

Da det samtidigt kan være noget vanske-ligt at forstå, at deltagelse i to af hinanden helt uafhængige skibskommanditselskaber kan udgøre en fælles virksomhed, har ar-bejdsgruppen overvejet, om deltagelse i et selvstændigt selskab - såvel interessentskab som kommanditselskab - skal betragtes som en afgrænset virksomhed, og derfor i relati-on til afskrivningsloven behandles som så-dan.

Arbejdsgruppen finder dog, at spørgsmå-

let om virksomhedsbegrebet i relation til pas-siv virksomhed ikke er et specielt afskriv-ningsproblem. Spørgsmålet må snarere finde sin løsning i en bredere skattepolitisk sam-menhæng.

#### **4.7.4. Arbejdsgruppens forslag.**

Arbejdsgruppen kan på baggrund af oven-stående ikke anbefale ændringer i reglerne for virksomhedsbegrebet i relation til saldo-værdikontoen for så vidt angår aktiv er-hvervsvirksomhed.

For passiv erhvervsvirksomhed mener ar-bejdsgruppen, at den nuværende praksis bør overvejes. I overvejelserne bør indgå den af arbejdsgruppen rejste ide om, at anpart i et selvstændigt interessentskab eller komman-ditselskab kan anses at udgøre én virksom-hed, og at anparter i flere selskaber, der ikke er selvstændigt skattepligtige, ikke kan indgå i en fælles saldo-værdikonto.

Spørgsmålets afklaring forudsætter dog indgående overvejelser, om hvorledes der kan skelnes mellem passiv og aktiv erhvervsvirksomhed.

## 5. Afskrivning på maskiner, inventar og lignende driftsmidler, der benyttes både til erhvervmæssige og til private formål.

Afskaffelse af lovens afsnit II og i stedet beskatning af privat benyttelse.

### 5.1. Indledning.

I dette afsnit gennemgås mulighederne for at ophæve afsnit II i afskrivningsloven om afskrivning på driftsmidler, der anvendes både til erhvervmæssige og til private formål, samt de problemer en sådan ophævelse vil medføre.

### 5.2. Gældende regler.

Efter reglerne i afsnit II afskrives inventar, driftsmidler o.l., der benyttes både til erhvervmæssig brug og til private formål, særskilt for det enkelte driftsmiddel.

Driftsmidler omfattet af dette afsnit er først og fremmest personbiler i personligt ejede virksomheder, men også vindmøller, musikinstrumenter, AV-udstyr o.l. kan nævnes som typiske eksempler på driftsmidler, der er omfattet af bestemmelserne.

De enkelte driftsmidler afskrives for sig. Der er altså hverken fælles saldo værdi med driftsmidler, der udelukkende bruges erhvervmæssigt, eller med andre driftsmidler med blandet benyttelse.

Driftsmidler med blandet benyttelse afskrives efter samme princip som driftsmidler, der udelukkende benyttes erhvervmæssigt, d.v.s. efter saldometoden og med pristalsregulering af saldoen.

Da der ikke er fælles saldo værdi, er afskrivningen i anskaffelsesåret lovteknisk fastsat til maksimalt 25 pct. (mod 30 pct. af 5/6 af afskrivningsgrundlaget for afsnit I driftsmidler).

Der afskrives på hele anskaffelseshælden og hele saldo værdien, men skattemæssigt kan herefter kun fratrækkes den forholdsmæssige del, der svarer til den erhvervmæssige del af benyttelsen.

Ved afståelse opgøres avance i forhold til saldo værdien ved årets begyndelse plus eventuelle forbedringer i salgsåret. Af den således beregnede avance skal medregnes den del, der svarer til forholdet mellem de samlede skattemæssigt fratrukne afskrivninger og de samlede foretagne afskrivninger for den tid, skatteyderen har afskrevet på driftsmidlet. Tilsvarende gælder for tab.

Lider det blandede driftsmiddel skade, således at det udgår af driften, behandles avance eller tab som ved afhændelse. Kan driftsmidlet fortsætte i driften efter reparation, vil udgifterne til reparation efter fradrag af erstatning o.l. kun kunne fratrækkes, hvis skaden er sket under erhvervmæssig benyttelse af driftsmidlet, medens der ikke er fradrag, hvis skaden er sket under privat benyttelse.

Fordelingen mellem erhvervmæssig og privat benyttelse opgøres efter faktisk brug - typisk kilometerregnskab for benyttelsen af bil. I mange tilfælde sker fordelingen dog efter et skøn, der mere eller mindre er baseret på konkrete opgørelser.

Opgørelsen bruges såvel til fordeling af afskrivningerne som til fordeling af driftsudgifterne.



### 5.3. Problemerne vedrørende de nuværende regler.

De nuværende regler har været gældende i en længere årrække og må betegnes som relativt vel indarbejdede og giver i de fleste tilfælde ikke anledning til problemer.

Gennemførelsen af pristalsreguleringen har dog medført, at besværet med at føre særskilt saldo værdi for det blandede driftsmiddel er forøget, og at avance/tabsopgørelsen er blevet en smule mere kompliceret.

I en række specielle tilfælde giver reglerne dog noget besvær.

I interessentskaber o.l., hvor interessenten har bil til rådighed, behandles værdien af privatkørsel og afskrivningerne på en unødigt kompliceret måde, fordi den enkelte interessent, der anses for at eje en ideel andel i alle aktiver, skal behandle sin ideelle andel i bilen, som et blandet driftsmiddel, medens den øvrige del af bilen er en arbejdsgiverbil. Den pågældendes andel i virksomhedens øvrige biler er omfattet af afsnit I om driftsmidler, der udelukkende bruges erhvervmæssigt.

Reglerne vedrørende fradrag for udgifter ved skade, hvor der sker reparation, er vel i praksis umulige at administrere, idet det er umuligt at kontrollere benyttelsen i mange af de tilfælde, hvor skaden sker.

Reglerne er uden mening i forhold til visse driftsmidler med blandet benyttelse, f.eks. vindmøller.

Reglen om blandede driftsmidler giver en del problemer ved virksomhedsomdannelse, idet kun den del, der svarer til den erhvervmæssigt benyttede del, kan overgå efter reglerne om skattefri virksomhedsomdannelse (dvs. med succession og påvirkning af aktiernes skattemæssige anskaffelseskurs). Den del, der svarer til den privat benyttede del, anses for overdraget til handelsværdi på stiftelsesdagen til selskabet, der herefter står med et driftsmiddel med opdelt skattemæssig anskaffelsestidspunkt og afskrivningsgrundlag.

### 5.4. Arbejdsgruppens overvejelser.

Arbejdsgruppen har overvejet, hvorledes reglerne i afsnit II kan forenkles.

Der kan uden tvivl ske en vis forenkling af reglerne om fradrag for udgifter ved skade, uden at selve princippet om driftsmidler til blandet benyttelse ændres.

Desuden kan der gennemføres forenkling af reglerne for driftsmidler ejet af interessentskaber o.l. Her kan gennemføres den regel, at driftsmidler, der ejes af flere virksomhedsejere i forening, men som, foruden at blive brugt i virksomheden, bruges af én af ejerne privat, anses for et driftsmiddel omfattet af afsnit I. Herefter eksisterer blandede driftsmidler kun i enkeltmandsvirksomheder. (Det bemærkes, at en virksomhed ejet af begge ægtefæller i forening skattemæssigt ligestilles med en enkeltmandsvirksomhed).

Herudover kan der efter arbejdsgruppens opfattelse ikke foretages forenklinger, hvis det nuværende system skal bibeholdes.

Arbejdsgruppen har desuden overvejet, om afsnittet helt kan udgå og erstattes af regler om, at driftsmidler, der bruges helt eller delvist erhvervmæssigt, skal afskrives efter afsnit I. Skatteyder skulle i så fald beskattes af værdien af den private benyttelse på linie med reglerne om privat benyttelse af driftsmidler, som arbejdsgiveren stiller til rådighed for ansatte, typisk fri bil.

I sin oprindelse har reglerne om blandet benyttede driftsmidler været hensigtsmæssige til at foretage opdelingen af de erhvervmæssige og private andele af biludgifter m.v. i mindre virksomheder, der ofte var personligt ejet, og hvor normalt kun ejeren havde bil til rådighed.

I dag er det mere almindeligt med bil til rådighed som led i en ansættelsesaftale, og mange virksomheder er omdannet til selskaber, hvor eneanpartshaveren er direktør og ofte har bil til rådighed.

Det kan være svært at se begrundelsen for,

at den skattemæssige behandling af en bil afhænger af, om der er tale om ejeren af en personligt ejet virksomhed eller anpartshaveren i et anpartsselskab.

Hvis der således også i fremtiden fortrinsvis vil være tale om biler som blandede driftsmidler, vil meget tale for, at disse henføres til afsnit I, og brugeren herefter beskattes af den private kørsel efter samme regler som fri bil til rådighed for den ansatte.

Imidlertid kan det frygtes, at en generel ophævelse af reglen i afsnit II, og henførelsen af alle driftsmidler, der delvis bruges erhvervsmæssigt til afsnit I, kan medføre, at der kræves afskrivninger på genstande, der kun i ringe grad bruges erhvervsmæssigt, og dermed skabes udnyttelse af afskrivningsfordele, f.eks. pristalsreguleringerne af afskrivningsgrundlaget. Dette problem kendes til dels allerede i dag i virksomheder, der drives i selskabsform, og kan modvirkes ved, at der, dels kræves en vis rimelig erhvervsmæssig tilknytning, for at der kan foretages skattemæssige afskrivninger, dels at der fastsættes regler om beskatning af værdien af den private benyttelse, der svarer til de fratrukne driftsudgifter og afskrivninger.

Dette vil imidlertid medføre en række administrative problemer vedrørende værdiansættelsen af den private del.

Der kunne så indføres en regel om, at der til afsnit I kun kunne henføres aktiver, der fortrinsvis bliver brugt erhvervsmæssigt.

Der vil imidlertid ikke være nogen forenkling forbundet med at overføre en del af afsnit II driftsmidlerne til afsnit I, hvis afsnit II stadig bibeholdes for de aktiver, der ikke kan opfylde kravet om at blive brugt fortrinsvis erhvervsmæssigt. Hertil kommer afgrænsningsproblemer vedrørende de to grupper.

Afskaffelsen af afsnit II og overførsel af driftsmidler med blandet benyttelse til afsnit I vil medføre, at der kan frigives investeringsfonds- og etableringskontomid-

ler til sådanne aktiver, hvilket ikke er tilfældet i dag. Dette kan dog undgås ved en bestemmelse om, at der ikke kan forlods afskrives på driftsmidler, der også anvendes privat.

## **5.5 Arbejdsgruppens forslag.**

Selv om en ophævelse af afsnit II ville medføre en lovteknisk forenkling og en række administrative forenklinger, vurderer arbejdsgruppen, at der ved udnyttelse og misbrug af regler om blandede benyttede driftsmidler, omfattet af afsnit I, vil opstå en række nye problemer.

Arbejdsgruppen vil derfor ikke anbefale ophævelse af afsnit II i afskrivningsloven.

Arbejdsgruppen vil derimod foreslå, at reglen om fradrag for reparation af skader forenkles, således at det bliver uden betydning, om skaden indtræder under erhvervsmæssig eller privat benyttelse, og således at reglen kommer til at svare til reglen om udgifter til reparation og forsikringsudbetaling og erstatning ved skade på driftsmidler, der anvendes fuldt ud erhvervsmæssigt.

Herefter vil udgiften til reparation blive fordelt, som den samlede benyttelse fordeles i skadeåret, medens et eventuelt "overskud" som følge af, at erstatningen overstiger reparationsudgifter, vil blive ført som afgang på saldoværdikontoen, og derfor vil påvirke de fremtidige afskrivninger.

Arbejdsgruppen vil herudover foreslå, at driftsmidler, der indgår i en virksomhed, der drives af flere indehavere, og benyttes af den ene indehaver, altid betragtes som driftsmidler efter reglen i afsnit I, og indehaveren herefter beskattes af privat benyttelse efter samme regel som ansatte. Arbejdsgruppen finder, at det i denne forbindelse må overvejes, om der derved bliver givet for store afskrivningsmæssige fordele til ejere af dyre biler. Arbejdsgruppen finder dog, at den forøgede afskrivningsfordel i nogle tilfælde vil opvejes

af beskatningen af privat benyttelse og af avancebeskatningen ved salg.

### **5.6. Overgangsproblemer vedrørende arbejdsgruppens forslag.**

Arbejdsgruppens forslag kan gennemføres uden overgangsproblemer.

Fra ændringernes ikrafttræden skal skatdeudgifter behandles som andre vedligeholdelses- og forbedringsudgifter.

Anskaffelser i interessentskaber o.l. skal efter ikrafttrædelsen føres som tilgang på saldoværdikontoen efter afsnit I.

### **5.7. Provenumæssige konsekvenser.**

De af arbejdsgruppen anbefalede forenklinger anses for at være provenumæssigt neutrale, idet reglen om skade har en meget lille betydning i praksis.

## 6. Afskrivning på skibe.

### 6.1. Ophævelse af de særlige regler for afskrivning på skibe.

#### 6.1.1. Indledning.

I dette afsnit overvejes, hvorvidt det nugældende afsnit **III** i afskrivningsloven, som omhandler afskrivning på skibe til erhvervs-mæssig brug, kan ophæves. Arbejdsgruppen har overvejet, om skibe i stedet kan afskrives efter lovens afsnit I, eventuelt med få særskilte bestemmelser.

#### 6.1.2. Gældende regler.

Efter de gældende regler afskrives skibe til erhvervmæssigt brug efter afsnit **III**. Afskrivninger på skibe foretages efter samme regler som afskrivning på driftsmidler efter afsnit I, bortset fra de særregler, der findes i afsnit **III**. Afskrivninger på skibe foretages samlet, når de hører til samme virksomhed. Da afskrivningerne foretages efter afsnit **III**, kan skibe ikke indgå i en saldoværdikonto sammen med driftsmidler efter afsnit I.

Efter reglerne i § 14 kan der foretages forskudsafskrivning på skibe med indtil 30 pct., og højst 15 pct. årligt, af skibets aftalte byggesum, når denne overstiger 200.000 kr. Om disse regler henvises til afsnit 9. Ophæves en kontrakt beskattes de foretagne forskudsafskrivninger efter § 16 i ophævelsesåret. Det samme gælder ved salg af retten efter en kontrakt efter § 17.

Efter bestemmelsen i § 15 A beskattes avance ved virksomhedsophør som almindelig indkomst, hvis skibet eller anparten i skibet har været ejet mindre end 5 år. Der findes ingen sådan bestemmelse ved driftsmidler efter afsnit I. Om disse regler henvises der til afsnit 6.2.

#### 6.1.3. Arbejdsgruppens overvejelser.

Arbejdsgruppen har i afsnit 9 foreslået, at afskrivningslovens særlige afsnit om forskudsafskrivning også skal omfatte forskudsafskrivning på skibe, således at der kommer til at gælde samme hovedregel for forskudsafskrivning på såvel driftsmidler og bygninger som skibe. Arbejdsgruppen foreslår således ens regler ved ophævelse af kontrakter o.l., men eventuelt forskellige beløbsgrænser for henholdsvis driftsmidler, bygninger og skibe.

Hvis dette gennemføres finder arbejdsgruppen ingen anledning til, at der opretholdes et særskilt afsnit om afskrivning på skibe. Skibe kan i stedet inddrages under driftsmidler i afskrivningslovens afsnit I.

Herefter vil driftsmidler og skibe kunne indgå i samme saldoværdikonto. I praksis vil dette dog ikke forekomme ofte, da det stadig kræves, at kun aktiver der indgår i samme virksomhed, kan føres på samme saldoværdikonto. Hvor den samme virksomhed efter gældende regler både har en driftsmiddelsaldo og en skibssaldo vil arbejdsgruppens forslag indebære en mindre forenkling. Dels bliver der et mindre antal saldoværdikonti, dels bortfalder de nuværende afgrænsningsproblemer i forholdet mellem driftsmidler omfattet af afsnit I og driftsmidler, der benyttes erhvervmæssigt ombord på skibe efter § 12, stk. 2.

Den særlige regel i § 15 A om fortjeneste og tab ved salg af skibe inden 5 år behandles i afsnit 6.2. Ønskes den opretholdt, eventuelt i ændret form - men udelukkende for skibe, kan dette gøres ved en særlig bestemmelse i afsnit I svarende til den gældende § 15 A. Det samme gælder den ny § 17 A, der omhandler skibe med mere end 10 ejere.

#### **6.1.4. Arbejdsgruppens forslag.**

Under forudsætning af, at forslagene i afsnit 9 om forskudsafskrivning gennemføres, foreslår arbejdsgruppen, at det særlige afsnit III i afskrivningsloven ophæves, og **at** afskrivning på skibe herefter inddrages under afsnit I om driftsmidler. Afsnit I skal således gælde for maskiner, inventar, skibe og lignende driftsmidler, der udelukkende benyttes erhvervmæssigt.

Den nuværende bestemmelse i § 15 A kan indføjes som en særlig bestemmelse i afsnit I. Der henvises her til afsnit 6.2. om § 15 A.

#### **6.1.5. Provenuemæssige konsekvenser.**

Den foreslåede forenkling er af lovteknisk karakter og skønnes ikke at have provenuemæssige virkninger i nævneværdig grad.

## 6.2. Afskrivningslovens § 15 A.

### 6.2.1. Indledning.

Som et forsøg på at begrænse spekulationen i investering i skibsanparter gennemførtes i 1971 en særlig § 15 A i afskrivningslovens afsnit om skibe. Arbejdsgruppen har overvejet, om tiden er løbet fra denne bestemmelse, og hvorledes de administrative problemer kan afhjælpes.

### 6.2.2. Gældende regler.

Efter reglen i § 15 A beskattes avancen ved afhændelsen af skib eller anpart som almindelig indkomst, hvis afhændelsen medfører virksomhedsophør og sker inden 5 år fra anskaffelsen.

Afhændes samtidig flere skibe eller anpart, der har været i afhænderens besiddelse i henholdsvis over og under 5 år, opgøres avancen særskilt for afhændelsen af aktiverne med over og under 5 års besiddelsestid.

Med virkning fra den 7. december 1984 beskattes avancen ved afhændelse af et skib, efter § 17 A, altid som almindelig indkomst, såfremt skibet har mere end 10 ejere.

### 6.3.2. Arbejdsgruppens overvejelser.

Arbejdsgruppen har overvejet, om reglen i § 15 A stadig opfylder et behov. Da reglen blev indført udgjorde den særlige indkomstskat kun 30 pct., og beskatning som almindelig indkomst af avancen udgjorde derfor en betydelig skærpelse. I dag udgør den særlige indkomst 50 pct. og det særlige bundfradrag på 6.000 kr. er afskaffet. Der er altså tale om en mere beskeden forskel i beskatningen, hvorfor behovet for reglen er mindre. Indgrebet i 1971 var i realiteten vendt mod de passive investeringer i skibsanpart, men fik i sin udformning en generel karakter. Indgrebet i 1984 var ligeledes vendt mod de passive investeringer, men fik til gengæld en mere specifik udformning i kraft af 10-personersreglen.

Har en skatteyder kun en enkelt skibsan-

part eller et enkelt skib, giver den aktuelle regel ingen administrative problemer. Har en skatteyder derimod flere anpart, der indgår i en fælles saldo værdi, medfører bestemmelsen en række problemer.

Bestemmelsen kan give et noget tilfældigt resultat, idet bestemmelsen kun gælder ved virksomhedsophør. Har skatteyder således 2 anpart, hvoraf den ene har været ejet i 6 år og den anden i 4 år, træder reglen ikke i kraft, hvis den anpart, der har været ejet i 4 år først afhændes, hvorefter anparten, der har været ejet i 6 år afhændes senere. Først ved den sidste afhændelse foreligger der virksomhedsophør, og den afhændede anpart er ikke omfattet af § 15 A. Afhændes anparterne derimod i modsat rækkefølge, således at anparten, der har været ejet under 5 år, afhændes sidst, er afhændelsen omfattet af § 15 A, men den udløste avance omfatter jo den fælles saldo værdi og dermed begge anpart. Der kan være tvivl om, hvorledes den skattemæssige avance her skal opgøres og fordeles på almindelig og særlig indkomst.

Arbejdsgruppen finder, at den ny § 17 A, hvorefter avance ved afhændelse af et skib altid beskattes som almindelig indkomst, hvis skibet har mere end 10 ejere, gør den gældende § 15 A overflødig. Efter denne ny regel har det ingen betydning, om der ved afhændelsen af skibet sker virksomhedsophør eller ej.

I afsnit 4.7. har arbejdsgruppen overvejet om, det gældende virksomhedsbegreb i afskrivningsloven kan ændres, således at anpart i forskellige juridiske enheder ikke kan indgå i samme virksomhed, d.v.s., at anpart i forskellige partrederier og kommanditselskaber ikke kan indgå i en fælles saldo værdikonto.

En sådan ændring af mulighederne for fælles saldo værdikonto vil i praksis ophæve de resterende administrative vanskeligheder med den nuværende § 15 A for skibsanpart.

For almindelige rederier kan reglen dog stadig give problemer, idet det bliver afgørende ved virksomhedsophør, om det sidste skib, der afhændes, har været over eller under 5 år i afhænderens besiddelse. En situation der er vanskelig af begrunde skattepolitisk.

#### **6.2.4. Arbejdsgruppens forslag.**

Arbejdsgruppen finder, at den ny § 17 A gør § 15 A overflødig, og arbejdsgruppen foreslår derfor, at den afskaffes.

Arbejdsgruppen har i afsnit 4.7. foreslået at man bør overveje ændringer i virksomhedsbegrebet. Gennemføres sådanne ændringer vil de resterende problemer med § 15 A i realiteten blive afskaffet.

Arbejdsgruppen vil herudover fremhæve, at behovet for bestemmelsen i § 15 A er formindsket betydeligt efter, at den særlige indkomstskat er forhøjet til 50 pct., og det særlige 6.000 kr.-fradrag er ophævet.

## 7. Afskrivning på bygninger

### 7.1. Afskrivningsberettigede bygninger.

#### 7.1.1. Indledning.

Efter afskrivningslovens § 18 kan der afskrives på erhvervsmæssigt anvendte bygninger, der anvendes til de i bestemmelsen angivne formål. Efter nærmere regler i lovens § 22 gælder der forskellige afskrivningssatser for forskellige typer erhvervsbygninger. Arbejdsgruppen har overvejet, om disse regler kan forenkles.

#### 7.1.2. Gældende regler.

Efter lovens § 18, stk. 1 a, og § 22, stk. 1, kan der afskrives på følgende erhvervsbygningers afskaffelsessum med op til 6 pct. årlig: Driftsbygninger inden for landbrug, pelsdyravl, fjerkræavl, dambrug, fiskeri, skovbrug, gartneri, industri, butikshandel og håndværk, sportshaller, benzinstationer, vognvaskerier, fragtmandscentraler, lagerbygninger, der benyttes i forbindelse med de nævnte virksomheder, og lagerbygninger inden for engroshandel. I det indkomstår, hvori summen af de anvendte afskrivningsprocenter overskrider 60, og i de følgende år kan der dog kun afskrives med op til 2 pct. årlig.

Efter § 18, stk. 1 b, og § 22, stk. 3, kan der afskrives på følgende erhvervsbygningers afskaffelsessum med op til 4 pct. årlig: Biografer, teatre, forlystelsesetablisser, forsamlingsbygninger, selskabslokaler, hoteller, restauranter, skoler, plejehjem, der omfattes af kap. 16 i lov om social bistand, garager og laboratorier samt lagerbygninger, der benyttes i forbindelse med de nævnte virksomheder. I det indkomstår, hvori summen af de anvendte afskrivningsprocenter overskrider 40, og i de følgende år kan der dog kun afskrives med op til 1 pct. årlig.

Efter § 18, stk. 1 c kan bygninger, der er beliggende i umiddelbar tilknytning til bygninger af de nævnte arter, og tjener driften af den virksomhed, hvortil disse bygninger anvendes, afskrives efter samme satser (accessoriske bygninger). Accessorie-reglen gælder dog ikke beboelsesbygninger.

Efter § 18, stk. 1 d, kan bygninger, der ikke er nævnt under § 18 a-c, afskrives, hvis de må antages at være udsat for en sådan fysisk forringelse, at deres værdi ikke vil blive opretholdt gennem normal vedligeholdelse. På disse bygninger kan der afskrives med indtil 4 pct. årlig. I det indkomstår, hvori summen af de anvendte afskrivningsprocenter overskrider 40, og i de følgende år dog kun med op til 1 pct. årlig. Efter denne regel kan der afskrives på bygninger af træ eller andet let forgængeligt materiale. Således er der givet tilladelse til afskrivning på en emballagehal under hensyn til dennes konstruktion og anvendelse.

Efter § 22, stk. 2, kan de nævnte afskrivningssatser forhøjes, når det antages, at en bygning, trods normal vedligeholdelse, vil have mistet sin værdi inden 50 år (§ 18, stk. 1 a-bygninger) eller inden 100 år (§ 18, stk. 1 b-bygninger) efter opførelsen. Denne regel er bl.a. blevet anvendt ved afskrivning på drivhuse (20 års levetid), kornsilo af træ (33 år) og udklækningshuse (15 år).

Visse bygninger er efter § 18, stk. 3-5, udtrykkeligt udelukket fra afskrivning: Det gælder kontorbygninger (bortset fra accessoriske), beboelsesbygninger, hoteller og plejehjem, der er opdelt i ejerlejligheder samt hospitaler, fødeklinikker, lægeklinikker, lægehuse, tandlægeklinikker og klinikker for fysioterapi.

Det er imidlertid ikke således, at der ikke kan afskrives på bygninger, der ikke direkte



er nævnt i afskrivningslovens § 18. Ved fortolkning af § 18 er blandt andet følgende arter af bygninger i praksis anset for afskrivningsberettigede: En ridehal, en svømmehal, tandteknikkerbygninger (dentallaboratorier), et honningslyngerum, et kajanlæg, bestående af to betonkajer på træstolper, fotoatelier, hvori foregår en håndværkspræget virksomhed, værksted- og lagerbygninger til en skorstensfejervirksomhed, et halvt dobbelthus, der udelukkende blev anvendt erhvervsmæssigt (grossistvirksomhed med reparation i mindre omfang af de solgte varer), garagebygning med lastbilværksted, en carport til en udlejningsejendom, et hotel garni, hvor der ofte var gæster med en eller få overnatninger, lokaler benyttet til sprogskole, en kursus ejendom, en lejrskole og en kørelærers teorilokale (med tilhørende træningsbaner). Denne opregning af afskrivningsberettigede bygninger, der ikke er direkte nævnt i loven, er i øvrigt ikke udtømmende.

Efter lovens § 18, stk. 2, kan ligningsrådet tillade afskrivning på bygninger, som efter rådets skøn kan sidestilles med de direkte i loven nævnte. Ligningsrådet har efter denne bestemmelse tilladt afskrivning på blandt andet følgende bygninger: Billedhuggers atelier og værksted, kunstners atelier og værksted med større værktøj og installationer (mørkekammer, litografipresse, svejseapparat, boremaskiner), kunstcenter, udstillingsbygning for beklædningsindustrien, udstillingsbygninger for butikshandel og håndværksvirksomheder, udstillingslokale for blandt andet kunstforening og filatelistklub med salg fra lokalet, badeanstalt og motionsstudio, motions- og helseinstitut, dinertransportablevirksomhed, dyrehospital og dyrepension, herunder hunde- og kattepension, terrariumbygning, EDB-bygning med egentlig industriel produktion, pladestudie, feriehoteller med serviceniveau på linie med egentlige hoteller, ungdomsklub, forsknings- og kursus ejendom, fritidshjem og plejehjem, der er

omfattet af kapitel 17 i lov om social bi-stand.

### **7.1.3. Arbejdsgruppens overvejelser.**

Arbejdsgruppen har overvejet mulighederne for at forenkle den gældende § 18 uden i øvrigt at udvide eller indskrænke kredsen af afskrivningsberettigede bygninger. Sammenfattende er det formentlig en ret dækkende beskrivelse af afskrivningsmulighederne for bygninger, at der kan afskrives på erhvervsmæssigt anvendte bygninger, bortset fra kontor- og beboelsesbygninger samt klinikker.

Arbejdsgruppen forestiller sig derfor, at man i stedet for den oprensning af afskrivningsberettigede bygninger, der i dag findes i afskrivningsloven, og som ikke er udtømmende, indsætter en negativ afgrænsning. Det er som nævnt forholdsvis klart, hvilke bygningskategorier der ikke er afskrivningsberettigede.

Herved vil man også undgå de fortolkningsproblemer, der hele tiden opstår, når ny typer bygninger ønskes gjort afskrivningsberettigede.

Det vil være en administrativ og forståelsesmæssig forenkling, og der vil ikke længere være behov for § 18, stk. 2, efter hvilken ligningsrådet, som nævnt, kan tillade afskrivning på bygninger, der ikke er nævnt direkte i loven.

Den nævnte forenkling af § 18 indebærer en ophævelse af sondringen mellem § 18 a-bygninger (der kan afskrives med 2-6% årlig) og § 18 b-bygninger (der kan afskrives med 1-4% årlig). Man kan pege på en lang række bygningsstyper under § 18 b, der forelades lige så hurtigt som bygningstyper under § 18 a. Det gælder f.eks. skoler og forlystelsesetablissementer. Arbejdsgruppen finder ikke, at der er tungtvejende principielle argumenter for at bevare den gældende sondring, som hverken er logisk eller praktisk. Derimod ta-

ler forenklingssyn for, at der kun findes én procentsats.

På grundlag af Danmarks Statistiks bygningsopgørelse fra 1981 er det muligt at få et vist overblik over antallet af afskrivningsberettigede bygninger efter § 18, stk. 1 a-b. En præcis opgørelse er det imidlertid ikke muligt at få, da statistikken ikke er udarbejdet med skattemæssigt sigte. Der indgår således et stort antal offentligt ejede bygninger i opgørelsen.

Det kan dog skønnes, at der er omkring 650.000 afskrivningsberettigede bygninger efter § 18, stk. 1 a og omkring 40.000 efter § 18, stk. 1 b. Langt hovedparten af de afskrivningsberettigede bygninger afskrives således efter § 18, stk. 1 a.

Når der skal vælges én fælles afskrivnings-sats for alle bygninger, kan det selvfølgelig ikke undgås, at det vil enten forbedre eller forringe afskrivningstakten for nogle bygninger. Det er da et politisk og provenumæssigt spørgsmål, om den endelige løsning er at forhøje afskrivningssatserne for § 18 a-bygninger til niveauet for § 18 b-bygninger, eller om man vil lægge sig fast på en afskrivningssats mellem de to gældende. Indførelsen af pristalsreguleringen i 1982 har vel i øvrigt betydet at afskrivningssatsen har fået forholdsvis mindre betydning for virksomhederne, fordi afskrivningsgrundlaget bevarer sin realværdi.

Hvis der indføres et saldoafskrivningssystem for bygninger, som foreslået af arbejdsgruppen i afsnit 7.2., må det ligeledes anses for mest hensigtsmæssigt og enkelt at sondringen mellem § 18 a- og 18 b-bygninger opgives, således at alle bygninger kan opføres på én afskrivningssaldo.

Arbejdsgruppen har overvejet den gældende accessorieregel, som indebærer, at et antal bygninger, der normalt ikke er afskrivningsberettigede, bliver det i kraft af deres tilknytning til andre afskrivningsberettigede bygninger. Arbejdsgruppen finder, at reglen bør

bibeholdes, idet dens summariske karakter medfører en enkel administration. En afskaffelse af accessoriereglen ville således modsætningsvis indebære en komplicerende opdeling af sammenhængende bygningskomplekser.

Arbejdsgruppen har overvejet den gældende regel i § 18, stk. 1 d, hvorefter der kan afskrives på bygninger af let forgængeligt materiale. Spørgsmålet er om denne regel fortsat har sin berettigelse. F.eks. er det tvivlsomt, om værdiforringelsen for træhuse i almindelighed er hurtigere end for stenhuse.

Arbejdsgruppen har ligeledes overvejet den gældende regel i § 22, stk. 2, hvorefter der tillades særlig hurtig afskrivning på visse bygningstyper, hvor værdiforringelsen formodes at ske særligt hurtigt. Det er et spørgsmål, om begrundelserne for denne særregel fortsat er til stede. Der kan således gives eksempler på § 18, stk. a og b bygninger, hvor værdiforringelsen sker lige så hurtigt som for drivhuse og kornsiloer m.v.

For begge regler gælder, at de er begrundet i særlig hurtig værdiforringelse. Imod at beholde disse regler taler, at bygningsafskrivningerne i almindelighed er gunstige i forhold til den faktiske nedslidning. Det gælder såvel afskrivningssatser samt ikke mindst pristalsreguleringen af afskrivningsgrundlaget. Forenklingssyn taler stærkt for at afskaffe reglerne, således at der kun bliver én bygningsafskrivningsregel.

#### **7.1.4. Arbejdsgruppens forslag.**

På baggrund af ovenstående foreslår arbejdsgruppen, at afskrivningsloven forenkles således, at der kan afskrives på erhvervsmæssigt anvendte bygninger med undtagelse af de bygninger, der direkte nævnes som ikke-afskrivningsberettigede. Det er et politisk spørgsmål, hvilke erhvervsmæssigt anvendte bygninger, der ikke skal være afskrivningsberettigede. Hvis den gældende afgrænsning fastholdes, vil det sige erhvervs-

mæssigt anvendte bygninger med undtagelse af kontor- og beboelsesbygninger, hoteller og plejehjem, der er opdelt i ejerlejligheder samt hospitaler, fødeklinikker, lægeklinikker, lægehuse, tandlægeklinikker og klinikker for fysioterapi. (Der kan dog afskrives på de nævnte ikke-afskrivningsberettigede bygninger, bortset fra beboelsesbygninger, hvis de er accessoriske.) Arbejdsgruppen foreslår endvidere, at den særlige afskrivningsregel for bygninger af let forgængeligt materiale afskaffes.

Arbejdsgruppen foreslår videre, at den særlige afskrivningsregel for bygninger, der nedslides særligt hurtigt, afskaffes.

De bygninger, der afskrives efter disse regler, vil der fortsat kunne afskrives på, hvis de opfylder ovennævnte forslag til ny bygningsafskrivningsbestemmelse.

Arbejdsgruppen foreslår endelig, at alle afskrivningsberettigede bygninger afskrives efter samme sats.

## **7.2. Afskrivningsmetoden for bygninger.**

### **7.2.1. Indledning.**

Bygninger og installationer i afskrivningsberettigede bygninger afskrives i princippet efter den lineære metode. Efter denne afskrivningsmetode foretages der år for år en konstant afskrivning med en fast procent af aktivets anskaffelsessum. Bygningsafskrivningerne afviger dog på visse punkter fra det lineære princip. Der er for det første adgang til at afskrive med forhøjede satser i begyndelsen. Inden for visse grænser er der endvidere valgfrihed med hensyn til den afskrivningsprocent, den skattepligtige kan anvende. Endelig pristalsreguleres afskrivningsgrundlaget, så afskrivningen beløbsmæssigt ændres ved ændret prisniveau, selv om den skattepligtige anvender samme afskrivningsprocent i flere år.

Selv om der således er tale om visse modifikationer til et egentligt lineært afskrivningsprincip, vil den gældende bygningsafskrivningsmetode i det følgende blive benævnt som "den lineære afskrivningsmetode".

Det lineære afskrivningssystem for bygninger m.v. indebærer store administrative ulemper. Arbejdsgruppen har derfor indgående overvejet forenklinger af den gældende afskrivningsmetode.

De gældende principper for opgørelse og beskatning af genvundne afskrivninger og behandlingen af tab er inddraget i arbejdsgruppens overvejelser. Der er redegjort for disse overvejelser i afsnit 7.3. om opgørelse og beskatning af genvundne afskrivninger og behandlingen af tab.

### **7.2.2. Gældende regler om afskrivningsmetoden.**

Efter lovens § 19 A, stk. 2, skal afskrivningsgrundlaget for bygninger eller installationer i afskrivningsberettigede bygninger pristalsreguleres ved slutningen af indkomst-

året. Pristalsreguleringen foretages med den procent, hvormed reguleringspristallet for april i indkomståret er ændret i forhold til reguleringspristallet for april året før.

På bygningsområdet skal hele den konstantværdiansatte anskaffelsessum pristalsreguleres, selv om der er afskrevet på bygningen m.v. i de foregående år. Det er derfor hele afskrivningsgrundlaget uden fradrag af eventuelle afskrivninger, der skal pristalsreguleres. Forlods afskrivninger og forskudsafskrivninger skal dog fragå i den afskrivningsberettigede anskaffelsessum (afskrivningsgrundlaget).

På bygninger, der er afskrivningsberettigede efter lovens § 18, stk. 1, litra a, kan der efter lovens § 22, stk. 1, fra og med anskaffelsesåret afskrives med indtil 6 pct. årlig af afskrivningsgrundlaget ("begyndelsesafskrivninger"). Når summen af de anvendte afskrivningsprocenter overskrider 60, kan der kun afskrives med indtil 2 pct. af afskrivningsgrundlaget ("normalafskrivninger").

For bygninger i hovedgruppe b fastsætter lovens § 22, stk. 3, 1.-2. pkt., en sats for begyndelsesafskrivning på indtil 4 pct. årlig og en sats for normalafskrivning på indtil 1 pct. årlig. Når summen af de anvendte afskrivningsprocenter overskrider 40, kan der kun afskrives med normalafskrivningssatsen.

I særlige tilfælde skal satserne for begyndelsesafskrivning og normalafskrivning og den nævnte sum forhøjes. Det gælder, når det må antages, at bygningen er udsat for en sådan fysisk forringelse, at den trods normal vedligeholdelse vil have mistet sin værdi inden et vist antal år efter opførelsen.

På særlige installationer i afskrivningsberettigede bygninger kan der fra og med anskaffelsesåret ifølge lovens § 23, stk. 1, afskrives med indtil 8 pct. Når summen af de anvendte afskrivningsprocenter overskrider 80, kan der kun afskrives med indtil 4 pct.

Summen af anvendte afskrivningsprocenter for en bygning eller for installationer i en

afskrivningsberettiget bygning kan ikke overstige 100.

Afskrivning på bygninger skal efter lovens § 25, stk. 1, ske særskilt for hver enkelt bygning, og afskrivning på installationer normalt særskilt for hver enkelt installation. Hvis flere installationer vedrørende en bygning er anskaffet samtidig og afskrives med samme sats, kan afskrivning dog foretages under et for de pågældende installationer. Hvor en bygning og dens installationer er anskaffet samtidig og afskrives med samme sats, kan afskrivning også foretages under ét.

Disse regler skal efter lovens § 25, stk. 2, også anvendes på udgifter til ombygning eller forbedring.

### **7.2.3. Arbejdsgruppens overvejelser om afskrivningsmetoden.**

Arbejdsgruppen har drøftet 3 modeller til afskrivningsmetode. Den første model, som omtales i afsnit 7.2.4., bygger på det eksisterende lineære afskrivningssystem. De to andre modeller, der er omtalt henholdsvis i afsnit 7.2.5. og afsnit 7.2.6., bygger mere eller mindre på det eksisterende saldoafskrivningssystem for driftsmidler.

### **7.2.4. Forenklet lineær afskrivning.**

Arbejdsgruppen har overvejet, om den gældende lineære afskrivningsmetode kan administreres på en enklere måde. Problemet efter de gældende regler er den særskilte afskrivning af hver enkelt bygning og hver enkelt forbedringsudgift. Det ville derfor være hensigtsmæssigt at søge i højere grad at samle afskrivningsgrundlagene under ét. Skal det gældende bygningsafskrivningssystem imidlertid opretholdes i uændret form, er det kun muligt at sammenlægge afskrivningsgrundlagene for bygninger og forbedringsudgifter, der anskaffes henholdsvis afholdes i samme år, og som afskrives efter samme sats. Sammentællingen af anvendte afskrivningspro-

center gør det nødvendigt at foretage særskilt afskrivning, når anskaffelse er sket i forskellige år. De anvendte afskrivningsprocenter skal lægges sammen for at stoppe de forhøjede begyndelsesafskrivninger og for at stoppe afskrivningerne, når formuegodet er afskrevet fuldt ud.

Det er arbejdsgruppens opfattelse, at man i vidt omfang i praksis tillader fælles afskrivning af bygninger m.v., der er anskaffet i samme år selv om det ikke direkte har hjemmel i afskrivningsloven. Den fælles afskrivning er dog kun praktisk, når der kan beregnes genvundne afskrivninger under ét for bygningerne.

Arbejdsgruppen finder herefter ikke, at det er muligt at forenkle bygningsafskrivningssystemet inden for de gældende rammer.

### **7.2.5. Modifieret saldoafskrivning.**

Arbejdsgruppen har overvejet, om man ved at forlade det gældende lineære bygningsafskrivningssystem kan tillade afskrivning under ét for bygninger m.v., selv om anskaffelse er sket i forskellige år. Ved overvejelserne er det forudsat, at de gældende regler om beskatning af fortjeneste (genvundne afskrivninger) og om manglende tabsfradrag ved salg skal opretholdes.

Følgende model har dannet grundlag for udvalgets overvejelser:

Der føres en egentlig afskrivningssaldo i lighed med den, der føres for maskiner, inventar og lignende driftsmidler efter lovens afsnit I. I denne saldo indgår den kontantværdiansatte anskaffelsessum for samtlige bygninger og afholdte ombygnings- eller forbedringsudgifter, der ikke straks afskrives efter § 21, stk. 2-4. Saldoen pristalsreguleres ved udgangen af indkomståret. Herefter foretages årets afskrivning, som fragår i saldoen. Ved siden af afskrivningssaldoen føres endnu en saldo. I denne saldo indgår ligeledes den kontantværdiansatte anskaffelsessum

samt ombygnings- eller forbedringsudgifter, der ikke straks afskrives efter § 21, stk. 2-4. Saldoen pristalsreguleres ved udgangen af indkomståret. Der afskrives derimod ikke på denne saldo. Forskellen mellem afskrivningssaldoen og den særlige saldo udgør derfor de foretagne afskrivninger og pristalsreguleringen af disse afskrivninger. Beløbet på afskrivningssaldoen vil svare til bygningens nedskrevne værdi, medens beløbet i den særlige saldo vil svare til den pristalsregulerede anskaffelsessum og eventuelle pristalsregulerede ombygnings- eller forbedringsudgifter.

Når bygningerne sælges, skal salgssum-

men fradrages i afskrivningssaldoen. Der skal dog højst fradrages et beløb lig beløbet i den særlige saldo (den pristalsregulerede anskaffelsessum med tillæg af eventuelle pristalsregulerede ombygnings- eller forbedringsudgifter). På denne måde udgør beskatningsgrundlaget højst de foretagne pristalsregulerede afskrivninger. Er saldoen stadig positiv, når salgssummen er fradraget, er dette udtryk for, at der er lidt et tab. Tabet kan hverken afskrives eller fradrages.

Følgende taleksempl med 6 pct. årlig afskrivning illustrerer den beskrevne model.

Pristalsreguleringen udgør 7 pct. årlig.

		Saldo I	Saldo II
År 1	saldo	kr. 600.000	kr. 600.000
	afskrivning	<u>kr. 36.000</u>	
År 2		kr. 564.000	
	pristalsregulering	+ <u>kr. 39.480</u>	+ <u>kr. 42.000</u>
	saldo	kr. 603.480	<u>kr. 642.000</u>
	afskrivning	- <u>kr. 36.209</u>	
År 3		kr. 567.271	
	pristalsregulering	+ <u>kr. 39.709</u>	+ <u>kr. 44.940</u>
	saldo	kr. 606.980	<u>kr. 686.940</u>
	afskrivning	- <u>kr. 36.419</u>	
År 4		kr. 570.561	
	pristalsregulering	+ <u>kr. 39.939</u>	+ <u>kr. 48.086</u>
	saldo	kr. 610.500	<u>kr. 735.026</u>
	afskrivning	- <u>kr. 36.630</u>	
År 5		kr. 573.870	
	pristalsregulering	kr. 40.171	+ <u>kr. 51.452</u>
	saldo	kr. 614.041	<u>kr. 786.478</u>
	afskrivning	- <u>kr. 36.842</u>	
År 6		kr. 577.199	

Salgssum kr. 900.000, hvoraf der i saldo I højst kan fratrækkes et beløb lig beløbet på saldo II, dvs.

- kr. 786.478  
- kr. 209.279

Genvundne afskrivninger til beskatning:

kr. 209.279

Efter den beskrevne model beskattes som efter de gældende regler alene den del af for-

tjenesten, der svarer til de foretagne pristalsregulerede afskrivninger. Der gives ikke fra-

drag for tab. Afskrivningsforløbet efter den beskrevne model svarer imidlertid ikke fuldstændig til afskrivningsforløbet efter de gældende regler. Det skyldes, at afskrivningsgrundlaget efter modellen er formindsket med de foregående års afskrivninger og pristalsreguleringen heraf, medens dette ikke er tilfældet efter de gældende regler.

Omfatter salget ikke alle de bygninger, der indgår i saldoen, bliver det nødvendigt med en opdeling af de to saldi. En sådan opdeling kunne foretages efter det system, der tidligere fandtes for driftsmidler i afskrivningslovens § 4 (den kompletterende regel). Denne regel blev ophævet ved lov nr. 197 af 18. maj 1982 om ændring af afskrivningsloven og forskellige andre skattelove (pristalsregulering af afskrivningsgrundlaget m.v.). En af begrundelserne for at ophæve bestemmelsen var, at opgørelsen blev meget kompliceret på grund af pristalsreguleringen. Skulle princippet fra den kompletterende regel anvendes, måtte den kontantværdiansatte anskaffelsesum vedrørende den solgte bygning pristalsreguleres og afskrives med de procenter, der er anvendt gennem årene. Herved kunne bygningens nedskrevne værdi beregnes og fradrages i salgssummen.

Arbejdsgruppen har fundet, at opgørelsen af genvundne afskrivninger eller tab ved delvist salg, nedrivning eller skade er så kompliceret, at modellen ikke kan anbefales.

#### **7.2.6. Saldoafskrivning.**

Arbejdsgruppen har endelig overvejet en model, der svarer til det gældende saldoafskrivningssystem for driftsmidler.

Det udvalg, der forbedrede afskrivningsloven fra 1957 overvejede også at indføre saldoprincippet for bygninger, således at afskrivningen skulle beregnes med en fast procent af den restværdi, som aktivet ved regnskabsårets begyndelse er opført til.

Udvalget fandt dog, at saldoprincippet ikke egnede sig for afskrivning på bygninger,

da bygningers levealder normalt er betydelig længere end levealderen for maskiner m.v. De ordinære afskrivningsprocenter for bygninger er derfor gennemgående meget små.

Dersom man for bygningers vedkommende ville udforme en afskrivningsordning efter saldometoden på en sådan måde, at der åbnedes mulighed for store begyndelsesafskrivninger, måtte man ifølge udvalget for at opnå dette fastsætte en meget høj maksimalprocent. Der ville derved opstå et udtalt misforhold mellem maksimalprocenten og den procent, der under hensyn til bygningernes lange levealder ville være en passende sats under en saldoafskrivning. En så høj maksimalprocent ville medføre mulighed for, at bygninger kunne blive så godt som helt afskrevet indenfor et tidsrum, der ville være urimelig kort i forhold til bygningernes normale levealder. Såfremt man under hensyn hertil ville fastsætte maksimalprocenten lavere, ville man på den anden side selv om man ansatte en i forhold til levealderen ret høj procent - ikke give mulighed for større begyndelsesafskrivninger i det omfang, det måtte anses for ønskeligt.

I 1968, da bygningsafskrivningerne blev overvejet af et nyt udvalg, kom man frem til den opfattelse, at man ikke ville opnå nogen forenkling ved at anvende saldosystemet på bygninger og særlige installationer, og man kunne derfor ikke anbefale denne fremgangsmåde.

Efter udvalgets opfattelse ville det ikke være realistisk at regne med, at man kunne nøjes med én fælles saldoafskrivningsprocent p.g.a. de meget forskelligartede forhold, der med hensyn til både fysisk og teknisk-økonomisk forældelse gør sig gældende for forskellige arter af bygninger og installationer.

Det ville heller ikke være praktisk muligt at samle afskrivningerne på alle en virksomheds bygninger på én samlet afskrivningssaldo. Brugen af forskellige afskrivningspro-

center for forskellige arter af bygninger og installationer ville gøre det nødvendigt, at virksomheden havde lige så mange forskellige afskrivningssaldi, som den havde bygninger og installationer, der blev afskrevet med forskellige procenter.

Endvidere forudsatte udvalget, at en adgang til særligt store begyndelsesafskrivninger skulle bibeholdes i et vist omfang. Det kunne imidlertid efter udvalgets opfattelse medføre, at en saldoafskrivningsprocent måtte ansættes særlig højt i de første år efter anskaffelsen af en bygning. I så fald var det ikke muligt at lade alle virksomhedens bygninger indgå i en fælles afskrivningssaldo.

Endelig fandt udvalget, at saldometoden ikke var forenelig med de gældende beskatningsregler, hvorefter beskatningen ikke omfatter hele fortjenesten, men højst et beløb svarende til de foretagne afskrivninger.

Arbejdsgruppen har i sin behandling af emnet i afsnit 7.2.6.1, 7.2.6.2. og 7.2.6.3. forsøgt at tage højde for alle disse betæneligheder. Arbejdsgruppen finder, at forholdene har forandret sig siden de nævnte tidligere udvalgsarbejder, og dette i sig selv kan begrunde en ændret stillingtagen til saldoafskrivning af bygninger. I denne forbindelse kan især nævnes indførelsen af pristalsreguleringen i afskrivningssystemet.

Arbejdsgruppen er opmærksom på, at overgang til et saldoafskrivningssystem for bygninger vil indebære en række ændringer i forhold til det gældende afskrivningsforløb og i principperne for opgørelse af beskatningsgrundlaget ved salg. Arbejdsgruppen har derfor gennemgået forskellene mellem de to afskrivningsmetoder.

#### 7.2.6.1. Afskrivningsprofilen.

Efter saldoafskrivningssystemet formindskes afskrivningsgrundlaget med de foregående års afskrivninger. På denne måde mister skatteyderen i forhold til de gældende regler ved et saldoafskrivningssystem den del af af-

skrivningsgrundlaget, der vedrører de allerede foretagne afskrivninger og pristalsreguleringen af disse afskrivninger. Forskellen vil være mest udtalt ved fuld udnyttelse af afskrivningsadgangen. De to afskrivningsmetoder er illustreret i følgende eksempler:

I dette eksempel er bygningen afskrevet som vist nedenfor efter det gældende lineære afskrivningssystem med 6 pct. årlig afskrivning. Pristalsreguleringen er 7 pct. årlig.

	Afskrivningsgrundlag	Foretagen afskrivning
År 1....	600.000 kr.	36.000 kr.
År 2....	642.000 kr.	38.520 kr.
År 3....	686.940 kr.	41.216 kr.
År 4....	735.026 kr.	44.102 kr.
År 5....	786.478 kr.	47.189 kr.
År 6....	841.531 kr.	50.492 kr.
År 7....	900.438 kr.	54.026 kr.

I dette eksempel er bygningen afskrevet som vist nedenfor efter et saldoafskrivningssystem med 6 pct. årlig afskrivning og 7 pct. årlig pristalsregulering.

	Afskrivningsgrundlag	Foretagen afskrivning
År 1....	600.000 kr.	36.000 kr.
År 2....	603.480 kr.	36.209 kr.
År 3....	606.980 kr.	36.078 kr.
År 4....	610.865 kr.	36.652 kr.
År 5....	614.408 kr.	36.864 kr.
År 6....	617.972 kr.	37.078 kr.
År 7....	621.557 kr.	37.293 kr.

År 8 udgør primosaldoen (bygningens nedskrevne værdi) 621.557 kr. - 37.293 kr. = 584.264 kr.

I talopstillingerne ses forskellen mellem de to afskrivningsmetoder ved, at årets foretagne afskrivning beløbsmæssigt stiger væsentligt kraftigere ved det lineære afskrivningssystem end efter saldometoden. I år 1 udgør afskrivningen 36.000 kr. efter begge principper



og er således den samme. I år 7 udgør afskrivningen efter det gældende system 54.026 kr., medens den ved saldoafskrivningen udgør 37.293 kr.

Det ses af de økonomiske beregninger i afsnit 7.4, at saldoafskrivningssystemet medfører en jævn udvikling. Endvidere undgås det nuværende knæk ved overgangen fra de høje begyndelsesafskrivninger til de lave normalafskrivninger, der netop i disse år er generende for mange virksomheder, som erhvervede nye bygninger i begyndelsen af 1970'erne.

Afskrivningsprofilen for det nuværende system og et saldossystem fremgår af figur 1 og 2 i afsnit 7.4.2., der viser de årlige afskrivninger under det nuværende afskrivningssystem og ved et saldoafskrivningssystem med henholdsvis 6, 8 og 10 pct. saldoafskrivning. Eksemplerne er baseret på henholdsvis 5 pct. og 10 pct. årlig pristalsregulering.

I afsnit 7.4. er nærmere gennemgået afskrivningsprofilen under forskellige forudsætninger. Der er herunder vist, hvorledes profilen er, når der beregnes nutidsværdien af de enkelte års afskrivninger.

Generelt kan det fastslås, at under forudsætning af, at der fastsættes en saldoafskrivningsprocent, der overstiger den nuværende begyndelsesafskrivningssats på 6 pct., vil den reelle økonomiske forskel mellem de to systemer være meget beskeden. Ved en 10 pct. saldoafskrivning, vil der umiddelbart være fordele de første år, men allerede i år 6 eller 7 vil den være væk for derefter at genopstå i år 11, når de nuværende forhøjede begyndelsesafskrivninger ophører.

Forskellen vil - som det nøjere beskrives i afsnit 7.4.2. - være afhængig af, hvilken realrente man forudsætter, således at et saldoafskrivningssystem med en afskrivningssats på 10 pct. p.a. vil være des mere fordelagtig end det nuværende system jo større realrente, der forudsættes.

Driftsøkonomisk er vel ingen af de to sy-

stemer særlig realistiske, idet afskrivningerne her burde være lineære eller stigende, idet værdiforringelsen formentlig tiltager efter nogle år, hvor den tekniske værdiforringelse begynder. Ud fra et likviditetssynspunkt vil saldoafskrivningssystemet være det bedste for virksomheden, idet amortisationen af prioritetsgælden normalt vil være svagt stigende efter skat (på grund af de stigende afdrag). Omregnet til løbende priser vil den være faldende, og således harmonere med saldoafskrivningssystemet.

Set fra et investeringsfremmesynspunkt vil saldoafskrivningssystemet også have den største effekt, idet skattereglernes indvirken på investeringsbeslutninger indgår med vægt på likviditetseffekten og ud fra forestillinger om høj realrente, således at afskrivningsprocenten i de første år efter anskaffelsen har en relativ stor betydning.

Begge systemer giver muligheder for at udskyde bygningsafskrivninger, hvis den skattepligtige et år ikke ønsker at udnytte afskrivningerne.

For det nuværende systems vedkommende vil udskydelsen dog ske helt til efter år 30, medens det under et saldoafskrivningssystem umiddelbart vil forhøje de næste års afskrivninger.

Under begge systemer kompenseres der ved pristalsreguleringer, men under positiv realrente vil det selvfølgelig være en fordel, at udskydelsen umiddelbart efter kan udnyttes.

Efter saldossystemet vil afskrivningerne kunne fortsætte i princippet i det uendelige, ganske som i dag på driftsmiddelområdet. Det kan løses ved at tillade en straksafskrivning af små restsaldi. På driftsmiddelområdet kan restsaldi på 3.500 kr. straksafskrives. Der må naturligvis fastsættes en højere grænse for bygningsafskrivninger. Det kan overvejes at anvende den relative beløbsgrænse i § 21, stk. 2, der gælder for straksafskrivning af forbedringer og ombygninger.

Der henvises herom til afsnit 7.9. Man kan også overveje en fast beløbsgrænse, der blot skal være betydelig højere end grænsen for driftsmidler.

*7.2.6.2. Forhøjede begyndelsesafskrivninger.* Saldoafskrivningssystemet harmonerer ikke med de gældende regler om forhøjede begyndelsesafskrivninger.

Saldoen omfatter bygninger og forbedringsudgifter, der er anskaffet henholdsvis afholdt på forskellige tidspunkter. Det er derfor ikke muligt at anvende forhøjede satser i begyndelsen af afskrivningsperioden.

Saldoafskrivningssystemet har imidlertid en slags indbygget forhøjelse af satsen i begyndelsen. Følger man et enkelt aktiv på saldoen, kommer reduktionen af afskrivningsgrundlaget med det enkelte års afskrivning til at virke som en nedsættelse af den procent, hvormed der kan afskrives på den oprindelige anskaffelsessum. Denne nedsættelse af satsen sker gradvist, medens nedsættelsen til normalafskrivningssatsen i det gældende bygningsafskrivningssystem sker i et enkelt år.

*Den lineære metode*

Kontant omregnet salgssum		900.438 kr.
Kontant omregnet anskaffelsessum pristalsreguleret fra og med år 2 til og med år 7	900.438 kr.	
- Skattemæssige pristalsregulerede afskrivninger 42 pct. af 900.438 kr.	378.184 kr.	522.254 kr.
Beskatningen efter § 29, stk. 1, jfr. lov om særlig indkomstskat § 2, nr. 2, omfatter dog kun et beløb, der svarer til de pristals- regulerede skattemæssige afskrivninger		<u>378.184 kr.</u>

*Saldometoden*

Kontant omregnet salgssum	900.438 kr.
Saldo primo år 8	<u>584.264 kr.</u>
Fortjeneste til beskatning	316.174 kr.

*7.2.6.3. Beskatning af fortjeneste eller tab ved salg.*

*a) Sammenligning ved virksomhedsophør.* Fortjenester ud over de pristalsregulerede foretagne afskrivninger beskattes efter et saldossystem, medens sådanne fortjenester efter de gældende regler behandles efter lov nr. 247 af 9. juni 1982 om beskatning af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom. Forskellen mellem beskatning af fortjenester og tab efter de to afskrivningssystemer er illustreret i følgende eksempler:

Svarer salgssummen til den pristalsregulerede anskaffelsessum, har prisstigningen på bygningen netop svaret til inflationsudhulningen. Det er udtryk for, at prisstigningen på afskrivningsberettigede bygninger svarer til stigningen i reguleringspristallet. Er det tilfældet, bliver den skattepligtige både efter det gældende afskrivningssystem og efter saldoafskrivningssystemet beskattet af de pristalsregulerede foretagne afskrivninger.

Dette illustreres i følgende eksempler.

Bygningen sælges i år 8 for en salgssum, der efter omregning til kontantværdi udgør 900.438 kr.

Fortjenesten svarer også i dette eksempel til de foretagne pristalsregulerede afskrivninger (bortset fra en afrundingsdifference), jfr. nedenstående opstilling, hvor afskrivningerne er pristalsreguleret frem til og med år 7:

	Faktiske afskrivninger	-	Pristals- regulerede afskrivninger
År 1	36.000 kr.	-	54.026 kr.
År 2	36.209 kr.	-	50.785 kr.
År 3	36.078 kr.	-	47.291 kr.
År 4	36.652 kr.	-	44.900 kr.
År 5	36.864 kr.	-	42.206 kr.
Åi- 6	37.078 kr.	-	39.673 kr.
År 7	37.293 kr.	-	37.293 kr.
			<u>316.173 kr.</u>

Bygningen sælges i år 8 for en salgssum, der efter omregning til kontantværdi udgør 1.200.000 kr. Pristalsreguleringen har udgjort 7 pct. årligt. Der er afskrevet 6 pct. årligt.

#### *Den lineære metode*

Kontant omregnet salgssum		1.200.000 kr.
Kontant omregnet anskaffelsessum pristalsreguleret fra og med år 2 til og med år 7	900.438 kr.	
- Skattemæssige pristalsregulerede afskrivninger	378.184 kr.	522.254 kr.
Fortjeneste		677.746 kr.
Fortjeneste til beskatning = de pristalsregulerede skattemæssige afskrivninger		<u>378.184 kr.</u>

#### *Saldometoden*

Kontant omregnet salgssum	1.200.000 kr.
Saldo primo år 8	<u>584.264 kr.</u>
Fortjeneste til beskatning	615.736 kr.

Overstiger salgssummen den pristalsregulerede anskaffelsessum med tillæg af pristalsregulerede ombygnings- eller forbedringsudgifter, betyder det, at bygningen er steget mere i pris, end inflationsudhulingen kan begrunde. Det vil ud fra en gennemsnitsbetragtning afhænge af, om prisudviklingen på afskrivningsberettigede bygninger overstiger stigningen i reguleringspristallet. Kun hvis det er tilfældet, vil beskatningsgrundlaget ved salg blive højere efter et saldoafskrivningssystem end efter det gældende bygningsafskrivningssystem.

Sælges bygningen for et beløb, der ligger mellem bygningens nedskrevne værdi og den pristalsregulerede anskaffelsessum, beskattes efter begge afskrivningssystemer forskellen mellem bygningens nedskrevne værdi og salgssummen.

Tab ved salg af afskrivningsberettigede bygninger er fradragsberettiget efter et saldoafskrivningssystem (enten i form af en løbende højere afskrivning eller i form af et øjeblikkeligt fradrag). Efter de gældende regler er et tab derimod et ikke-fradragsberettiget formuetaf. Det gælder

også, selv om tabet helt eller delvis opstår, fordi den skattepligtige ikke eller ikke fuldt ud har udnyttet afskrivningsadgangen i ejertiden.

I følgende eksempler illustreres forskellen i de to afskrivningssystemer ved tab. Pristals-

reguleringen har udgjort 7 pct. årlig. Der er afskrevet 6 pct. årligt.

Bygningen sælges i år 8 for en salgssum, der efter omregning til kontantværdi udgør 500.000 kr.

#### *Den lineære metode*

Kontant omregnet salgssum		500.000 kr.
Kontant omregnet anskaffelsessum pristalsreguleret fra og med år 2 til og med år 7	900.438 kr.	
- Skattemæssige pristalsregulerede afskrivninger	378.184 kr.	<u>522.254 kr.</u>
Ikke fradragsberettiget tab		<u>22.254 kr.</u>

#### *Saldometoden*

Kontant omregnet salgssum		500.000 kr.
Saldo primo år 8		584.264 kr.
Fradragsberettiget tab		84.264 kr.

Beskatningen af fortjenester skal ses i sammenhæng med behandlingen af tab. En overgang til saldoafskrivningssystemet vil betyde, at der i modsætning til i dag indrømmes fradrag for tab ved salg af bygninger. Saldoafskrivningssystemets tabsfradragsmulighed forøger værdien af en udskydelse af afskrivningerne.

Før indførelsen af det pristalsregulerede afskrivningssystem kunne fortjenester, der alene skyldes inflationen, imidlertid blive beskattet som genvundne afskrivninger. Efter indførelsen af pristalsreguleringen kan der imidlertid opstå et tab, selv om der i traditionel forstand (uden pristalsregulering) er tale om en fortjeneste. Det betyder, at en tabsfradragsregel antagelig i praksis vil have væsentlig større betydning efter indførelsen af det pristalsregulerede afskrivningssystem.

*b) Sammenligning uden virksomhedsophør.*  
Efter saldoafskrivningssystemet fragår salg

på saldoværdikontoen, og en eventuel fortjeneste nedsætter det fremtidige afskrivningsgrundlag. På samme måde forøger et tab afskrivningsgrundlaget for de efterfølgende år. Så længe virksomheden er i gang, udløser salget således ikke noget øjeblikkeligt skattekrav. Efter de gældende regler opgøres og beskattes genvundne afskrivninger imidlertid, selv om virksomheden af den ene eller den anden grund flytter til andre bygninger.

Saldoafskrivningssystemet er således mobilitetsfremmende.

Et saldoafskrivningssystem med en højere saldoafskrivningsprocent end den nuværende 6 pct.s sats vil de første år medføre et mindre skatteprovenu på grund af statsregnskabet kontantprincip. Det vil dog nogenlunde udlignes over de første 10 år, men den fælles saldoværdi vil udskyde beskatningen af fortjenester noget. Det må dog antages, at de samlede virkninger reelt er beskedne.

### 7.2.7. Arbejdsgruppens konklusioner.

Arbejdsgruppens medlemmer er enige om, at en overgang til saldoafskrivningssystemet vil indebære en væsentlig forenkling i forhold til de gældende regler om særskilt afskrivning.

Med saldoafskrivningssystemet kan saldoen for hver virksomhed indeholde:

- 1) Anskaffelsessummerne for samtlige bygninger og installationer i afskrivningsberettigede bygninger. (I afsnit 8 om installationer er det foreslået at behandle installationer efter samme regler som bygningerne).
- 2) Ombygnings- og forbedringsudgifter vedrørende bygninger.
- 3) Fortjeneste eller tab vedrørende solgte bygninger.

Forenklingen vil for det første vise sig i det løbende afskrivningsforløb, idet man kan nøjes med at pristalsregulere og afskrive på grundlag af et enkelt beløb (saldoværdien ved årets udgang). Endvidere indebærer saldoafskrivningssystemet en betydelig forenkling ved opgørelsen af fortjeneste eller tab ved salg.

På baggrund af overvejelserne har arbejdsgruppen konkluderet, at man kan anbefale at indføre et saldoafskrivningssystem for bygninger og installationer i afskrivningsberettigede bygninger.

Hvis man ønsker at opretholde sontringen

mellem § 18, litra a-bygninger og § 18, litra b-bygninger, er det nødvendigt at adskille de to typer bygninger. Har samme skatteyder begge typer ejendomme i sin virksomhed, er det derfor nødvendigt med to saldi. Man kan dog tillade afskrivning på samme saldo, hvis skatteyderen for alle bygninger nøjes med afskrivninger, der ikke overstiger satsen for litra b-bygninger.

Arbejdsgruppen finder, jfr. nærmere i afsnit 7.1., at det vil være det enkleste at opgive sontringen mellem litra a- og litra b-bygninger, så alle bygninger kan afskrives med samme sats på en fælles saldo.

For bygninger, der anvendes både til afskrivningsberettigede og til ikke afskrivningsberettigede formål, vil det efter arbejdsgruppens forslag være nødvendigt at føre særskilte saldi. Dette forslag er nærmere beskrevet i afsnit 7.10.

Arbejdsgruppen foreslår endvidere, at der indføres en straksafskrivningsregel for små restsaldi. Arbejdsgruppen mener, at man f.eks. kan anvende den relative beløbsgrænse, der findes i § 21, stk. 2, hvorefter ombygnings- og forbedringsudgifter kan straksafskrives. Arbejdsgruppen finder, at man alternativt kunne fastsætte en beløbsgrænse, der skal være betydelig højere end den grænse, der allerede gælder for restafskrivning af driftsmiddelsaldi.

### **7.3. Opgørelse og beskatning af genvundne afskrivninger og behandlingen af tab.**

#### **7.3.1. Indledning.**

Arbejdsgruppen har fundet det hensigtsmæssigt at søge virkningen af de gældende regler for opgørelse af genvundne afskrivninger belyst. Overvejelserne skal til dels ses i lyset af den kritik, der har været rejst mod beregningen af de genvundne afskrivninger, og som skyldes pristalsreguleringen af de faktisk foretagne afskrivninger.

Overvejelserne omkring genvundne afskrivninger skal imidlertid også ses i sammenhæng med de overvejelser, der er kommet til udtryk i afsnit 7.2. om afskrivningsmetoden.

Samtidig har arbejdsgruppen overvejet de gældende regler om behandlingen af tab ved salg af bygninger.

#### **7.3.2. Gældende regler om opgørelse og beskatning af fortjeneste på bygninger og behandlingen af tab.**

Lovens § 29, stk. 1, indeholder regler om beskatningen ved salg af bygninger og særlige installationer i afskrivningsberettigede bygninger ("genvundne afskrivninger"). Reglerne går ud på, at fortjenesten, dog højst et beløb svarende til samtlige pristalsregulerede afskrivninger, skal beskattes som særlig indkomst.

Ved opgørelse af fortjenesten på den solgte bygning skal salgssummen omregnes til kontantværdi efter lovens § 19 A. Fortjenesten beregnes herefter som forskellen mellem den kontant omregnede salgssum og bygningens nedskrevne værdi, som består af de pristalsregulerede afskrivningsberettigede udgifter til anskaffelse m.v. med fradrag af de skattemæssige pristalsregulerede afskrivninger. Pristalsreguleringen af de afskrivningsberettigede udgifter til anskaffelse og

forbedringer skal ske fra og med året efter anskaffelsen eller afholdelsen af forbedringsudgiften til og med året før salget. Foretagne afskrivninger pristalsreguleres fra og med året efter det år, hvori afskrivningen er foretaget, til og med året før salgsåret.

Er der i anskaffelsesåret hævet midler fra en investeringsfondshenlæggelse eller et etableringskontointskud, er der for dette år foretaget en forlods afskrivning på den kontant omregnede anskaffelsessum. Det samme er tilfældet, når der har været forskudsafskrevet på den aftalte eller beregnede byggesum.

Det er da de afskrivningsberettigede udgifter til anskaffelse efter fradrag af forlods afskrivninger eller forskudsafskrivninger (= afskrivningsgrundlaget), der skal pristalsreguleres fra året efter anskaffelsesåret til og med året før salget.

Forlods afskrivninger og forskudsafskrivninger skal medregnes ved opgørelsen af det beløb, der danner overgrænse for beskatningen af de genvundne afskrivninger. Ved denne opgørelse pristalsreguleres forlods afskrivningen eller forskudsafskrivningen fra og med året efter anskaffelsesåret til og med året før det år, hvori bygningen sælges.

Eventuelt tab ved salg af en afskrivningsberettiget bygning kan hverken fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige særlige indkomst eller ved opgørelsen af den skattepligtige almindelige indkomst.

Når en afskrivningsberettiget bygning nedrives, kan der efter lovens § 27 foretages et nedrivningsfradrag. Fradraget svarer til bygningens nedskrevne værdi, som dog skal formindskes med salgssummen for eventuelle materialer m.v. Bygningens nedskrevne værdi opgøres efter principperne i lovens § 29, det vil sige som forskellen mellem den pristalsregulerede anskaffelsessum og de pristalsregulerede afskrivninger.

### 7.3.3. Arbejdsgruppens overvejelser om de gældende regler for opgørelse og beskatning af fortjeneste på bygninger.

På driftsmiddelområdet beskattes fortjeneste, der konstateres ved salg (afhændelse) fuldt ud. Fortsætter virksomheden, sker beskatning ved, at salgssummen fradrages i den samlede saldoværdi for driftsmidler i virksomheden. Herved formindskes den afskrivningsberettigede saldoværdi med fortjenesten. Beskatning sker således i form af en reduktion af de løbende afskrivninger, der nedsætter den skattepligtige indkomst for årene fremover. Ved salg af driftsmidler i forbindelse med ophør af virksomheden beskattes fortjeneste derimod fuldt ud i ophørsåret efter lov om særlig indkomstskat.

Både ved løbende salg og ved virksomhedsophør udgør fortjenesten forskellen mellem driftsmidlets nedskrevne pristalsregulerede værdi og salgssummen.

For så vidt angår afskrivningsberettigede bygninger og installationer i disse bygninger opgøres fortjenesten også som forskellen mellem den nedskrevne værdi og salgssummen. Der er dog i visse tilfælde tale om en "begrænset avanceopgørelse", idet fortjenesten opdeles i en skattepligtig del ("de genvundne afskrivninger") og en skattefri del (kapitalvindingen). Sælges ejendommen inden 8 år efter anskaffelsen, beskattes kapitalvindingen efter lov nr. 247 af 9. juni 1982 om beskatning af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom. De genvundne afskrivninger er forskellen mellem den pristalsregulerede anskaffelsessum og bygningens nedskrevne værdi, medens kapitalvindingen er forskellen mellem den pristalsregulerede anskaffelsessum og salgssummen.

I de følgende eksempler sammenlignes det gældende bygningsafskrivningssystem med saldoafskrivningssystemet for at belyse avanceopgørelserne efter de to afskrivningsmetoder.

### 7.3.4. Beskatningsgrundlaget lig hele fortjenesten.

Sælges en bygning m.v. for et beløb, der ligger mellem den nedskrevne værdi og den pristalsregulerede anskaffelsessum, udgør beskatningsgrundlaget forskellen mellem den nedskrevne værdi og salgssummen. Beskatningsgrundlaget svarer med andre ord til hele den skattemæssige fortjeneste.

I de følgende eksempler er en bygning, der er afskrivningsberettiget efter lovens § 18, stk. 1, litra a, henholdsvis en maskine, der er afskrivningsberettiget efter lovens afsnit I, anskaffet i år 1 for en kontant købesum på 600.000 kr. Der pristalsreguleres med 7 pct. For at sammenligne de to afskrivningsmetoder foretages afskrivning på bygningen og på maskinen med samme beløb. I eksemplerne 1.1. og 1.2. afskrives på grundlag af hele anskaffelsessummen. I eksemplerne 2.1. og 2.2. er en investeringsfondshenlæggelse eller et etableringskontoindsud forlods afskrevet med 300.000 kr. I år 4 sælges aktivet for en salgssum, der udgør 680.000 kr. kontant.

Når fortjenesten er lavere eller lig med den overgrænse for beskatning af genvundne afskrivninger, der gælder for bygninger, er beskatningsgrundlaget således nøjagtig det samme for driftsmidler og bygninger. Det forudsætter naturligvis, at afskrivning i de enkelte år er foretaget med samme beløb. Beskatningsgrundlaget er således det samme, selv om der benyttes to forskellige afskrivnings- og opgørelsesmetoder. Med andre ord er beskatningsgrundlaget det samme, selv om de faktiske foretagne afskrivninger, herunder forlods afskrivninger, pristalsreguleres ved opgørelsen af beskatningsgrundlaget for bygninger, medens afskrivninger og forlods afskrivninger ikke pristalsreguleres ved opgørelsen af beskatningsgrundlaget for driftsmidler. Årsagen hertil er, at de to opgørelsesmetoder fører til samme nedskrevne værdi af aktivet. Opgørelsen af den ned-

**Eksempel 1.1.**

Lineære afskrivninger (bygninger).

	Afskrivningsgrundlag	Foretagen afskrivning
År 1....	600.000 kr.	36.000 kr.
År 2....	642.000 kr.	38.520 kr.
År 3....	686.940 kr.	41.216 kr.

*A vanceopgørelse*

Kontant salgssum		680.000 kr.
Kontant anskaffelsessum pristalsreguleret til og med år 3.	686.940 kr.	
- Pristalsregulerede foretagne afskrivninger 18 pct. af 686.940 kr. =	<u>123.649 kr.</u>	<u>563.291 kr.</u>
Fortjeneste (= beskatningsgrundlag)		<u>116.709 kr.</u>

**Eksempel 1.2.**

Saldoafskrivninger (driftsmidler).

	Afskrivningsberettiget saldo værdi	Foretagen afskrivning
År 1 (5/6' delregion)	500.000 kr.	36.000 kr.
År 2	603.480 kr.	38.520 kr.
År 3	604.507 kr.	41.216 kr.
År 4	563.291 kr.	

*A vanceopgørelse*

Salgssum		680.000 kr.
Nedskreven værdi i år 4		<u>563.291 kr.</u>
Fortjeneste (= beskatningsgrundlag)		<u>116.709 kr.</u>



### Eksempel 2.1.

Lineære afskrivninger (bygninger).

Der er forlods afskrevet 300.000 kr. i anskaffelsessummen på 600.000 kr.

	Afskrivningsgrundlag	Foretagen afskrivning
År 1	300.000 kr.	18.000 kr.
År 2	321.000 kr.	19.260 kr.
År 3	343.470 kr.	20.608 kr.

#### A vanceopgørelse

Kontant salgssum		680.000 kr.
Kontant anskaffelsessum formindsket med forlods afskrivningen pristalsreguleret til og med år 3	343.470 kr.	
- Pristalsregulerede foretagne afskrivninger 18 pct. af 343.470 kr.	61.825 kr.	281.645 kr.
Fortjeneste		398.355 kr.

Overgrænse for beskatning af genvundne afskrivninger:

Pristalsregulerede ordinære afskrivninger		61.825 kr.
Forlods afskrivning fremregnet til og med år 3		343.470 kr.
De pristalsregulerede foretagne afskrivninger		<u>405.295 kr.</u>
Beskatningsgrundlag (= fortjeneste)		398.355 kr.

### Eksempel 2.2.

Saldoafskrivninger (driftsmidler).

	Afskrivningsberettiget saldo værdi	Foretagen afskrivning
År 1 (5/6'delsreglen)	250.000 kr.	18.000 kr.
År 2	301.740 kr.	19.260 kr.
År 3	302.254 kr.	20.608 kr.
År 4	281.646 kr.	

#### A vanceopgørelse

Salgssum		680.000 kr.
Nedskreven værdi i år 4		281.646 kr.
Fortjeneste (= beskatningsgrundlag)		398.354 kr.

skrevne værdi er belyst nedenfor under afsnit 7.3.6.

### 7.3.5. Beskatningsgrundlaget lig en del af fortjenesten.

Er fortjenesten højere end overgrænsen for beskatning af genvundne afskrivninger for bygninger, beskattes som nævnt hele fortjenesten for driftsmidler, medens fortjenesten

på en bygning opdeles i de genvundne afskrivninger og kapitalvindingen.

Denne opdeling af fortjenesten finder sted, hvis salgssummen overstiger anskaffelsessummen reguleret til salgsårets prisniveau.

I følgende eksempler sælges aktivet for 900.000 kr.

#### Eksempel 3.1.

Lineære afskrivninger (bygninger).

##### *A vanceopgørelse*

Kontant salgssum		900.000 kr.
Kontant anskaffelses sumpristalsreguleret til og med år 3	686.940 kr.	
- Pristalsregulerede foretagne afskrivninger 18 pct. af 686.940 kr.	123.649 kr.	<u>563.291 kr.</u>
Fortjeneste		336.709 kr.
Beskatningsgrundlaget omfatter dog kun et beløb, der svarer til de pristalsregulerede foretagne afskrivninger		123.649 kr.

Den øvrige del af fortjenesten opgøres og behandles efter reglerne i ejendomsavance-loven.

#### Eksempel 3.2.

Saldoafskrivninger (driftsmidler).

##### *A vanceopgørelse*

Salgssum		900.000 kr.
Nedskreven værdi i år 4		<u>563.291 kr.</u>
Fortjeneste (= beskatningsgrundlag)		336.709 kr.

7.3.6. Den nedskrevne værdi. For at tage stilling til opgørelsesmetoden for

genvundne afskrivninger på bygninger er det nødvendigt at overveje beregningsmåden for

to elementer, der indgår i opgørelsen. Det drejer sig om beregningen af "bygningens nedskrevne værdi" og "overgrænsen for beskatning af genvundne afskrivninger". Beregningen af bygningens nedskrevne værdi er behandlet i dette afsnit, medens overgrænsen for beskatningsgrundlaget er omtalt under afsnit 7.3.7.

Det har været fremført fra forskellig side, at de hidtidige regler for opgørelsen af genvundne afskrivninger burde genindføres. En konsekvent fastholdelse af det hidtidige opgørelsesprincip ville imidlertid indebære, at hverken de foretagne afskrivninger eller anskaffelsessummen skulle pristalsreguleres. Et sådant opgørelsessystem harmonerer slet ikke med realværdisikringen af afskrivningsgrundlaget. Når afskrivningsgrundlaget pristalsreguleres, stiger afskrivningerne beløbsmæssigt år for år ved stigende prisniveau. Det betyder, at den historiske anskaffelsessum kan være afskrevet fuldt ud, længe før afskrivningsadgangen ophører. Når de akkumulerede faktisk foretagne afskrivninger overstiger den historiske anskaffelsessum, bliver bygningens nedskrevne værdi negativ. I så fald måtte beskatningsgrundlaget overstige salgssummen med det negative beløb. Undlader man at pristalsregulere anskaffelsessummen, ville man i de fleste tilfælde få en urimelig hård beskatning ved salg. Ved opgørelsen af bygningens nedskrevne værdi er det således nødvendigt at pristalsregulere anskaffelsessummen. På samme måde indgår pristalsreguleringen i den nedskrevne værdi af driftsmidler. Efter saldometoden omfatter pristalsreguleringen dog kun den del af anskaffelsessummen, der ikke er afskrevet i årene før.

For driftsmidler skal de foretagne afskrivninger ikke pristalsreguleres, når den nedskrevne værdi beregnes. Baggrunden herfor er, at saldometoden indebærer, at de foretagne afskrivninger i de enkelte år trækkes fra i saldoværdien i afskrivningsårets pris-

niveau. Den del af den pristalsregulerede anskaffelsessum, der er afskrevet i et givet år, indgår således ikke i pristalsreguleringer for de efterfølgende år.

For bygninger er det imidlertid også nødvendigt at pristalsregulere de foretagne afskrivninger ved opgørelsen af den nedskrevne værdi. Det skyldes, at pristalsreguleringen af afskrivningsgrundlaget efter den lineære afskrivningsmetode indebærer, at de afskrivninger, der er foretaget i tidligere år, også indgår i pristalsreguleringen og dermed i de beløb, der danner grundlag for de efterfølgende års afskrivninger. Dette er rigtigt efter et lineært afskrivningsprincip, men det gør det nødvendigt også at pristalsregulere de afskrivninger, der fradrages i den pristalsregulerede anskaffelsessum ved opgørelsen af den nedskrevne værdi. Ellers ville bygningen stadig have en positiv nedskreven værdi, selv om afskrivningsgrundlaget var afskrevet med 100 pct. Den positive nedskrevne værdi ville da svare til pristalsreguleringen af de foretagne afskrivninger.

Selv om der ved opgørelsen af den nedskrevne værdi for bygninger sker en pristalsregulering af de foretagne afskrivninger, medens disse afskrivninger netop ikke pristalsreguleres ved opgørelsen af den nedskrevne værdi for driftsmidler, er der alene tale om en teknisk forskel. Reelt er der således ingen forskel på beregningen af den nedskrevne værdi af henholdsvis en bygning og et driftsmiddel, når samme forudsætninger anvendes. Det illustreres af eksemplerne under afsnittene 7.3.4. og 7.3.5. hvor den nedskrevne værdi både for bygningen og for driftsmidlet udgør 563.291 kr. i eksemplerne uden forlods afskrivning og 281.645 kr. (281.646 kr.) i eksemplerne med forlods afskrivning.

Når den nedskrevne værdi opgøres ved at trække afskrivningerne fra anskaffelsessummen, skal begge beløb opgøres i samme prisniveau. Efter den lineære metode sker det på én gang ved salget. Derfor skal både anskaf-

felsessummen og de afskrivningsbeløb, der er fratrukket ved de årlige indkomstopgørelser omregnes til salgsårets prisniveau. Ved saldometoden reguleres både restsaldoen og afskrivningsbeløbene år for år, således at restsaldoen fremstår i salgsårets prisniveau

### **7.3.7. Overgrænsen for beskatning af genvundne afskrivninger.**

De afskrivninger og de anskaffelses- og salgssummer, der indgår i opgørelsen af genvundne afskrivninger, hidrører fra forskellige indkomstår med varierende prisniveau. For afskrivningernes vedkommende er der taget hensyn hertil ved løbende at pristalsregulere det årlige afskrivningsgrundlag.

I perioder med stigende prisniveau betyder denne pristalsregulering af afskrivningsgrundlaget, at de løbende afskrivninger, der beregnes i afskrivningsårets prisniveau, bliver større end afskrivninger beregnet på grundlag af den historiske (ikke-pristalsregulerede) anskaffelsessum efter de regler, der gjaldt for bygninger anskaffet før 1. januar 1982.

Ved salg af afskrivningsberettigede bygninger m.v. gøres det op, om de afskrivninger, som sælger har foretaget i årenes løb, svarer til den forringelse af bygningens værdi, der er sket, medens han ejede bygningen. Viser denne opgørelse, at afskrivningerne er større end den værdiforringelse, der konstateres ved afståelsen, beskattes den del af fortjenesten, der svarer til forskellen mellem afskrivninger og værdiforringelse ("de for store" afskrivninger).

Ved opgørelsen af genvundne afskrivninger tages der imidlertid også hensyn til, at pengenes købekraft ændres fra år til år. Genvundne afskrivninger opgøres således konsekvent i prisniveauet på afståelsestidspunktet.

Det er givet, at pristalsreguleringen af de afskrivninger, der danner overgrænse for beskatningen, betyder, at der lægges beslag på en større del af fortjenesten, end det var til-

fældet, hvis afskrivningerne ikke skulle pristalsreguleres. Rent teknisk kunne det da også lade sig gøre at benytte de faktisk foretagne afskrivninger som overgrænse uden pristalsregulering.

Dette vil komplicere opgørelsen af de genvundne afskrivninger. Som omtalt under afsnit 7.3.6. er det nødvendigt at beregne de foretagne pristalsregulerede afskrivninger for at opgøre bygningens nedskrevne værdi korrekt. Samme beløb anvendes efter de gældende regler som overgrænse. Skulle de faktisk foretagne afskrivninger i stedet danne overgrænse, måtte man således i modsætning til i dag år for år opsamle de beløbsmæssigt afskrevne beløb og akkumulere disse til brug ved opgørelsen af beskatningsgrundlaget. Der skulle således holdes rede på to forskellige afskrivningsbeløb.

Arbejdsgruppen finder, at overgrænsen for beskatningen ved salg næppe bør fremhæves som et isoleret moment, men skal ses i sammenhæng med de øvrige led i opgørelsen. Selv om overgrænsen for beskatning af genvundne afskrivninger opgøres i afståelsesårets priser, er beskatningen ved salg i mange tilfælde mildere end efter de regler, der gjaldt for bygninger anskaffet før 1. januar 1982. Det skyldes at ikke blot de foretagne afskrivninger, men også anskaffelsessummen pristalsreguleres.

I det følgende er vist et eksempel, hvor beskatningsgrundlaget er mindre efter reglerne i loven om pristalsregulering af afskrivningsgrundlaget end efter de tidligere gældende regler.

I eksemplet er det forudsat, at bygningen ikke er steget i pris. Det vil sige, at værdiforringelsen som følge af brugen svarer til værdiforringelsen, der følger af inflationen. Bygningen er således både købt og solgt for 600.000 kr. kontant. Salget er sket i år 6. Pristalsreguleringen er foretaget med 7 pct. pr. år.

*Opgørelse efter de regler, der gjaldt for bygninger anskaffet før 1. januar 1982:*

Kontant salgssum		600.000 kr.
Kontant anskaffelsessum	600.000 kr.	
Foretagne afskrivninger 6 pct. i 5 år = 30 pct. af 600.000 kr.	<u>180.000 kr.</u>	<u>420.000 kr.</u>
Fortjeneste (= beskatningsgrundlag)		<u>180.000 kr.</u>

*Opgørelse efter de gældende regler:*

Kontant omregnet salgssum		600.000 kr.
Kontant omregnet anskaffelsessum 600.000 kr. pristalsreguleret til og med år 5	786.478 kr.	
- Foretagne pristalsregulerede afskrivninger 6 pct. i 5 år = 30 pct. af 786.478 kr.	235.943 kr.	550.535 kr.
Fortjeneste (= beskatningsgrundlag)		49.465 kr.

Årsagen til, at bygningens værdi ikke løbsmæssigt er steget, kan være, at nedslidningen af bygningen har svaret til den merpris, som inflationen er skyld i. Selv om der således kan være tale om en nedslidning, genvindes afskrivningerne fuldt ud efter de tidligere gældende regler, medens det ikke er tilfældet efter reglerne fra 1982.

Eksemplet er alene illustrativt. Arbejdsgruppen er fuldt ud opmærksom på, at der kan opstilles eksempler med andre forudsætninger, som kan falde ud enten til fordel for de gamle eller de nye regler.

### **7.3.8. Arbejdsgruppens overvejelser om de gældende regler for behandlingen af tab.**

Tab på afskrivningsberettigede bygninger behandles forskelligt i forskellige situationer.

Der er som nævnt under pkt. 7.3.2. ikke adgang til at fradrage tab, der konstateres ved salg af en afskrivningsberettiget bygning. Derimod gives der fradrag for de tab,

som løbende opstår ved den afskrivningsberettigede brug af bygningen. For dette tab ydes et skematisk fradrag i form af en afskrivning.

Den skattemæssige situation ved salget påvirkes således af, om skatteyderen gennem årene har udnyttet adgangen til at afskrive. Har skatteyderen afskrevet maksimalt hvert år, bliver bygningens nedskrevne værdi lave med en tilsvarende reduktion af tabet i salgsåret til følge. Er afskrivningsadgangen derimod ikke udnyttet eller kun udnyttet i ringe omfang, bliver det ikke fradragsberettigede tab ved salget tilsvarende større. En udskydelse af afskrivningsadgangen kan derfor betyde, at en fradragsberettiget afskrivning konverteres til et ikke fradragsberettiget tab.

Nedrives den afskrivningsberettigede bygning, har skatteyderen adgang til et nedrivningsfradrag. Ved dette fradrag kan skatteyderen indhente afskrivninger, der ikke er foretaget tidligere. Fradraget er dog ikke be-

grænset til de forsømte afskrivninger, men omfatter hele det uafskrevne restbeløb. Det manglende tabsfradrag kombineret med nedrivningsfradraget kan give sig udslag i den paradoksale situation, at skatteyderen er

bedre tjent med at nedrive sin bygning end at sælge den.

Følgende eksempel illustrerer den omtalte situation:

Pristalsreguleret anskaffelsessum	2.071.363 kr.
- pristalsregulerede afskrivninger 10 pct. af 2.071.363 kr.=	<u>207.136 kr.</u>
bygningens nedskrevne værdi	<u>1.864.227 kr.</u>
Salgssum	700.000 kr.
- bygningens nedskrevne værdi	<u>1.864.227 kr.</u>
ikke-fradragsberettiget tab	<u>1.164.227 kr.</u>
Nedskreven værdi	1.864.227 kr.
Salgssum for materialer	<u>50.000 kr.</u>
Nedrivningsfradrag	<u>1.814.227 kr.</u>
Skattemæssig værdi heraf ved marginalskat 70 pct.	1.269.959 kr.

Den økonomiske fordel ved at nedrive bygningen udgør forskellen mellem salgssummen på 700.000 kr. og skatteværdien af nedrivningsfradraget 1.269.959 kr. eller 569.959 kr.

Den skitserede situation opstår kun, hvis salgssummen for bygningen er lavere end skattebesparelsen ved nedrivning.

Tab behandles endvidere forskelligt efter, om skatteyderen selv nedriver sin bygning, eller om nedrivningen sker i form af en skade på bygningen. Skatteyderen, der nedriver sin bygning, får som før omtalt nedrivningsfradrag, medens den skaderamte bygning giver skatteyderen et ikke fradragsberettiget formuetab.

Nedbrænder en bygning delvis, og nedrives den resterende del, gives der nedrivningsfradrag for den del af bygningen, der er nedrevet, medens tabet på den nedbrændte del er et ikke fradragsberettiget formuetab.

I sådanne grænsetilfælde virker de eksisterende regler ikke særlig rimelige.

### 7.3.9. Arbejdsgruppens konklusioner.

Arbejdsgruppen har efter drøftelserne om den gældende opgørelsesmetode for genvundne bygningsafskrivninger ikke ment at kunne anbefale justeringer, hvis den gældende bygningsafskrivningsmetode bevares.

Hvad angår den gældende behandling af tab, finder arbejdsgruppen det uheldigt, at tab i visse tilfælde kan fradrages, medens det i andre tilfælde betragtes som et formuetab.

Uden for nedrivningssituationerne har den skattemæssige behandling af tab efter de hidtidige regler uden pristalsregulering formentlig ikke haft den store praktiske betydning. Efter indførelsen af pristalsreguleringen må man imidlertid imødesee, at tab ved salg af bygninger kan forekomme væsentlig hyppigere.

Et rimeligt modstykke til den begrænsede beskatning af fortjenester er vel, at tab kan fradrages med visse begrænsninger. En logisk udvej ville derfor være i alle tilfælde at anerkende fradrag for den del af tabet, som

skyldes de ikke udnyttede afskrivninger. Denne model minder om det udskiftningsfradrag, som man tidligere havde i afskrivningslovens § 28 for særlige ikke-afskrivningsberettigede installationer. En sådan løsning kan arbejdsgruppen dog ikke gå ind for, da den yderligere ville komplicere systemet.

Hvis man imidlertid vil undgå den forskellige behandling af tab, kan man enten ophæve nedrivningsfradraget, eller man kan indrømme fuldt tabsfradrag. Arbejdsgruppen finder, at det må bero på en politisk afvejning, om man vil foretage ændringer i den gældende behandling af tab på bygninger,

## 7.4. Beregning af virkningerne af forskellige afskrivningsmetoder for bygninger.

### 7.4.1. Indledning.

Arbejdsgruppen har i afsnit 7.2. behandlet afskrivningsmetoden for bygninger og er nået frem til at kunne anbefale en saldoafskrivningsmetode for bygninger. I dette afsnit er vist, hvorledes den foreslåede afskrivningsmetode og beskatning af genvundne afskrivninger vil virke over en 30-årig periode. Med henblik på at tilvejebringe et sammenligningsgrundlag er det endvidere vist, hvorledes den gældende, pristalsregulerede lineære metode virker over en 30-årig periode. Arbejdsgruppen har derudover ønsket at vise, hvorledes den ikke pristalsregulerede lineære metode virker over en 30-årig periode. Bygninger, der er anskaffet før 1. januar 1982 afskrives efter denne metode.

### 7.4.2. Sammenligning af de gældende regler for pristalsreguleret lineær afskrivning og de foreslåede regler om pristalsreguleret saldoafskrivning.

Indførelse af saldoafskrivning på bygninger vil medføre ændringer i afskrivningsprofilen i forhold til det gældende lineære system. Arbejdsgruppen vil i dette afsnit foretage en sammenligning af afskrivningsforløb efter de to systemer.

I *tabel 1* er afskrivningsforløbet efter de to afskrivningsmetoder sammenlignet under forudsætning af 5 pct. årlig inflation. Afskrivningerne efter den lineære metode er foretaget efter de gældende regler med henholdsvis 6 pct. og 2 pct. årlig afskrivning. Saldoafskrivning er vist med alternative afskrivningsprocenter på 6, 8 og 10.

I *tabel 2* er foretaget en lignende sammenligning, blot med en forudsætning om 10 pct. årlig inflation.

Resultaterne fra tabel 1 og tabel 2 er vist i grafisk form i *figur 1* og *figur 2*.

*Tabel 1:*

*Sammenligning af årlige maksimale afskrivninger for det nuværende system og for saldoafskrivningssystemet.*

Afskrivningsgrundlag 1.000.000 kr. Pristalsregulering 5 pct. p.a.

	Nuværende system	---Saldoafskrivning ---		
		6 pct.	8 pct.	10 pct.
År 1	60.000	60.000	80.000	100.000
År 5	72.930	56.940	69.662	79.749
År 10	93.079	53.334	58.598	60.101
År 11	32.577	52.640	56.605	56.796
År 15	39.598	49.956	49.291	45.294
År 20	50.539	46.792	41.462	34.135
År 25	64.501	43.829	34.877	25.725
År 30	82.322	41.053	29.337	19.387
År 35	0	38.453	24.677	14.610



Tabel 2:

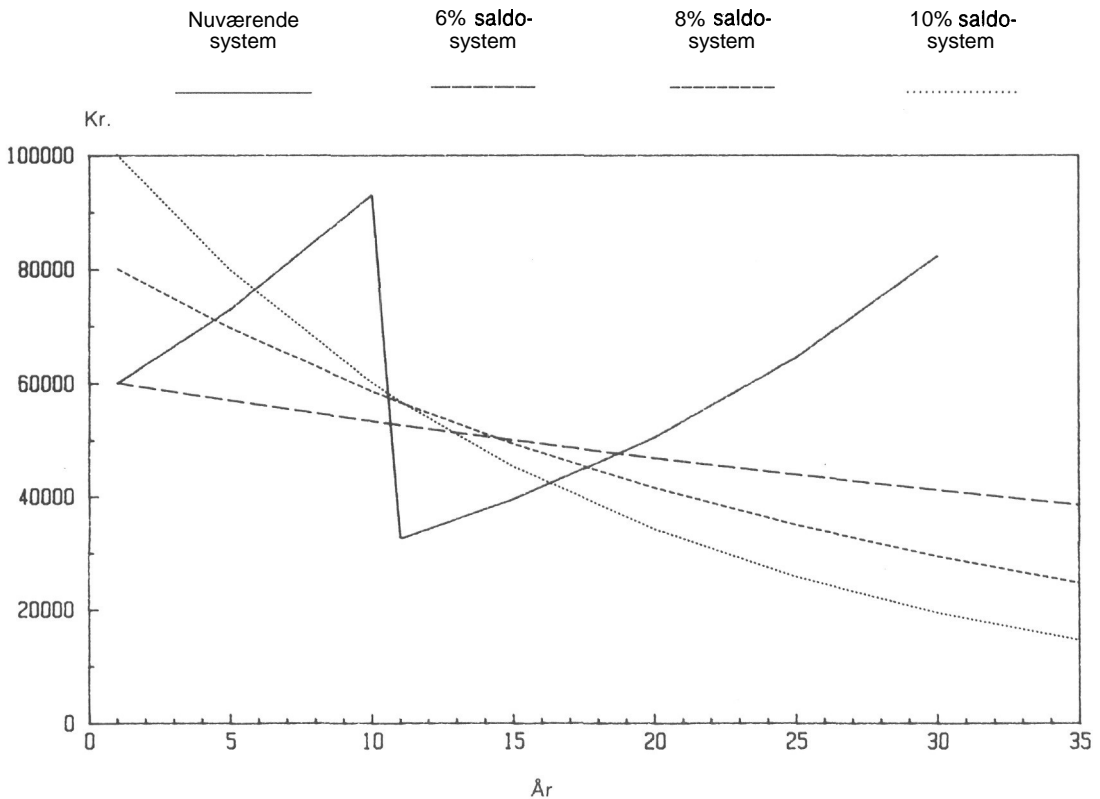
Sammenligning af årlige maksimale afskrivninger for det nuværende system og for saldoafskrivningssystemet.

Afskrivningsgrundlag 1.000.000 kr. Pristalsregulering 10 pct. p.a.

	Nuværende system	-- Saldoafskrivning --		
		6 pct.	8 pct.	10 pct.
År 1	60.000	60.000	80.000	100.000
År 5	87.846	68.585	83.909	96.059
År 10	141.476	81.065	89.066	91.351
År 11	51.874	83.821	90.135	90.438
År 15	75.949	95.816	94.540	86.874
År 20	122.318	113.250	100.350	82.616
År 25	196.994	133.857	106.517	78.567
År 30	317.261	158.214	113.064	74.717
År 35	0	187.002	120.012	71.035

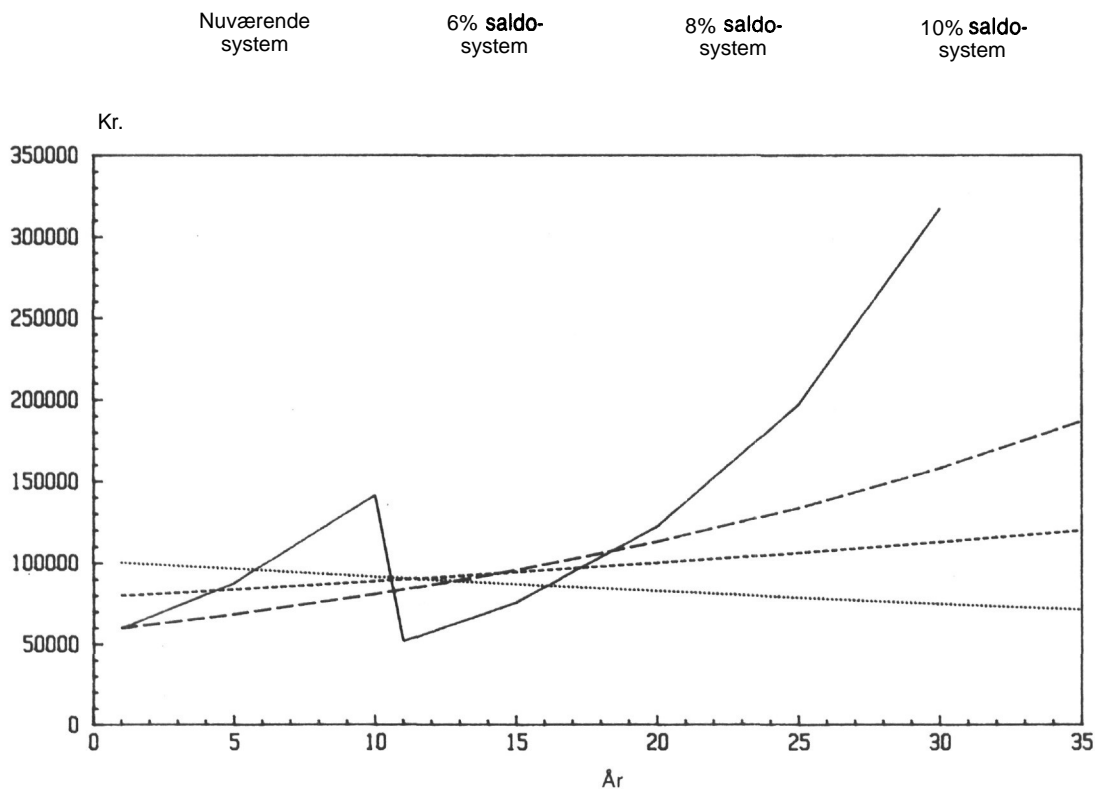
Figur 1: Årlige faktiske afskrivninger.

Afskrivningsgrundlag 1.000.000 kr. Pristalsregulering 5 pct. p.a.



Figur 2: Årlige faktiske afskrivninger.

Afskrivningsgrundlag 1.000.000 kr. Pristalsregulering 10 pct. p.a.



I tabel 1 og figur 1 kan således ses resultaterne af de to afskrivningsmetoder under forudsætning af 5 pct. årlig inflation. Det ses, at afskrivningerne efter den gældende lineære metode vokser gennem årene som følge af pristalsreguleringen af afskrivningsgrundlaget. Ved år 11 falder afskrivningerne til en trediedel som følge af nedgangen fra 6 pct. begyndelsesafskrivning til 2 pct. normalafskrivning. Det ses endvidere, at afskrivningerne efter saldometoden falder gennem årene. Det skyldes, at saldoafskrivningsprocenterne (6, 8 og 10) er højere end pristalsreguleringen på 5 pct. Ved 10 pct. saldoafskrivning vil der de første 6 år være større afskrivninger end under det gældende lineære system. I år 7-10 vil saldoafskrivningen være mindre end den lineære afskrivning, i år 11-16 vil

saldoafskrivningen være større end den lineære, hvorefter afskrivningerne falder betydeligt. Der vil også være saldoafskrivninger efter år 30, men med faldende beløb på under 20.000 kr. årligt. Den lineære afskrivning ophører i år 30. Ved saldoafskrivning med henholdsvis 6 og 8 pct. årligt starter afskrivningerne på et lavere niveau, men afskrivningsforløbet bliver mere glidende som følge af, at afskrivningsprocenten i disse tilfælde ligger tættere på pristalsreguleringsprocenten.

I tabel 2 og figur 2 kan på samme måde ses resultaterne af de to afskrivningsmetoder under forudsætning af 10 pct. årlig inflation. Der gør sig samme mønster gældende som i tabel 1 og figur 1. Som følge af den højere inflationstakt vil de pristalsregulerede lineære

re afskrivninger dog stige hurtigere end i tabel 1 og figur 1. Ved saldoafskrivning vil de årlige afskrivninger stige svagt ved afskrivningsprocenter under 10. Det skyldes, at den årlige pristalsregulering i disse tilfælde vil forøge restsaldoen mere, end de årlige afskrivninger reducerer den. Ved saldoafskrivning med 10 pct. årligt vil de årlige afskrivninger falde svagt. Det skyldes dels, at der ikke pristalsreguleres i det første år, dels at en 10 pct. afskrivning på en saldo udgør et større beløb end den efterfølgende 10 pct. pristalsregulering af restsaldoen.

For at sammenligne de forskellige afskrivningsprofiler har arbejdsgruppen fundet det nødvendigt at omregne de aktuelle tal i tabel 1-2 til nutidsværdier. Når der er anvendt realrente og ikke nominalrente, skyldes det pristalsreguleringen og den lange tidshorizont, der medfører, at der må forventes en klar sammenhæng mellem inflation og nominalrente.

I *tabel 3* er resultaterne fra tabel 1 omregnet til nutidsværdier under forudsætning af en realrente på 0. I *tabel 4* er på tilsvarende måde foretaget beregninger af nutidsværdierne under forudsætning af en realrente på 3. Resultaterne i tabel 3 og tabel 4 er vist i grafisk form i *figur 3* og *figur 4*.

*Tabel 3:*

*Sammenligning af de årlige afskrivningers nutidsværdi.*

*Nuværende system og saldoafskrivningssystem.*

Afskrivningsgrundlag 1.000.000 kr. Pristalsregulering 5 pct. p.a. Rente 5 pct. p.a.

	Nuværende system	---Saldoafskrivning---		
		6 pct.	8 pct.	10 pct.
År 1	60.000	60.000	80.000	100.000
År 5	60.000	46.844	57.310	65.609
År 10	60.000	34.380	37.773	38.742
År 11	20.000	32.317	34.751	34.868
År 15	20.000	25.231	24.895	22.877
År 20	20.000	18.517	16.408	13.509
År 25	20.000	13.591	10.815	7.977
År 30	20.000	9.972	7.126	4.709
År 35	0	7.319	4.697	2.781

Af tabel 3 og figur 3 ses, at i de nævnte situationer vil nutidsværdien af de fremtidige årlige afskrivninger under det nuværende lineære system være konstante, bortset fra knækket ved år 10 i forbindelse med overgangen fra begyndelsesafskrivning til normalafskrivning. Summen af nutidsværdierne i alt for de 30 år vil være anskaffelsessværdien 100 pct. Dette er en naturlig følge af, at pristalsreguleringen svarer til renten, når realrenten er 0. Af tabel 4 og figur 4 ses, at nutidsværdien af de fremtidige afskrivninger vil falde som følge af diskonteringen med en rente, der er højere end pristalsreguleringen. Jo højere realrenten er, desto lavere vil nutidsværdien af afskrivningerne være, jfr. nedenfor.

Svarende hertil er i tabel 5 og 6 beregnet nutidsværdierne ved 10 pct. pristalsregulering. I *tabel 5* er resultaterne fra tabel 2 omregnet til nutidsværdier under forudsætning af en realrente på 0. I *tabel 6* er på tilsvarende måde foretaget beregninger af nutidsværdierne under forudsætning af en realrente på 3.

Resultaterne fra tabel 5 og 6 er vist i grafisk form i *figur 5* og *6*.

Tabel 4: Sammenligning af de årlige afskrivningers nutidsværdi.

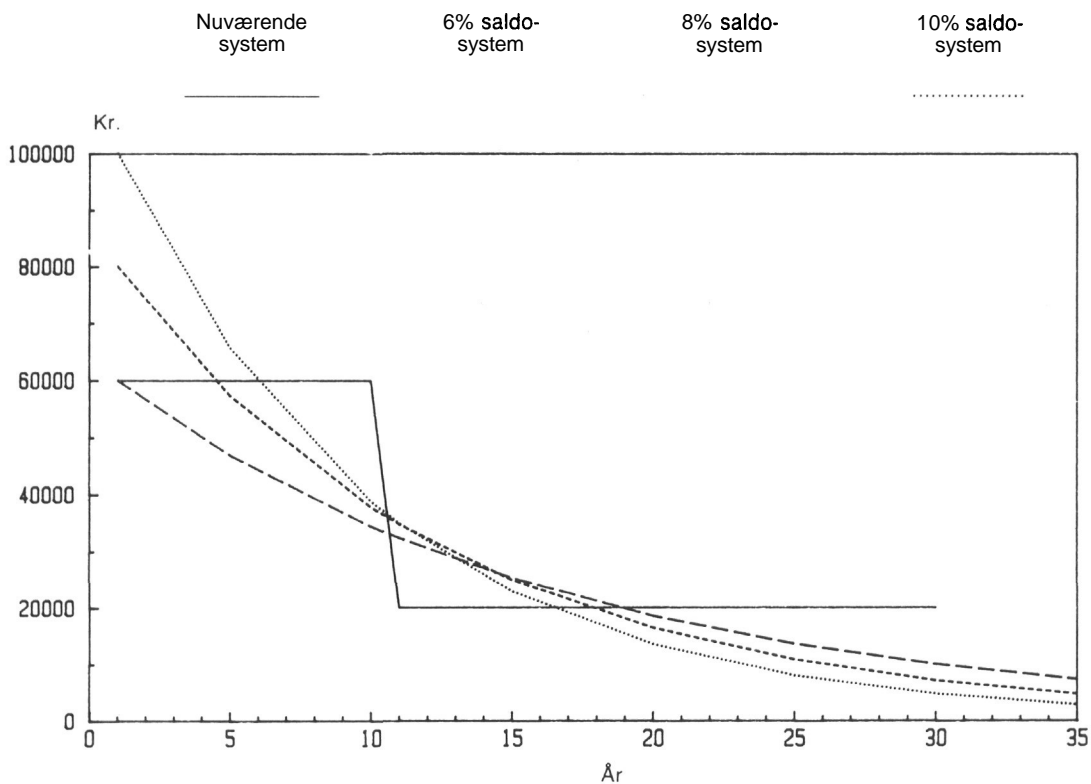
Nuværende system og saldoafskrivningssystem.

Afskrivningsgrundlag 1.000.000 kr. Pristalsregulering 5 pct. p.a. Rente 8 pct. p.a.

	Nuværende system	---Saldoafskrivning----		
		6 pct.	8 pct.	10 pct.
År 1	60.000	60.000	80.000	100.000
År 5	53.606	41.853	51.204	58.618
År 10	46.563	26.680	29.314	30.066
År 11	15.090	24.383	26.220	26.308
År 15	13.483	17.008	16.782	15.421
År 20	11.711	10.842	9.607	7.910
År 25	10.172	6.912	5.500	4.057
År 30	8.835	4.406	3.149	2.081
År 35	0	2.809	1.803	1.067

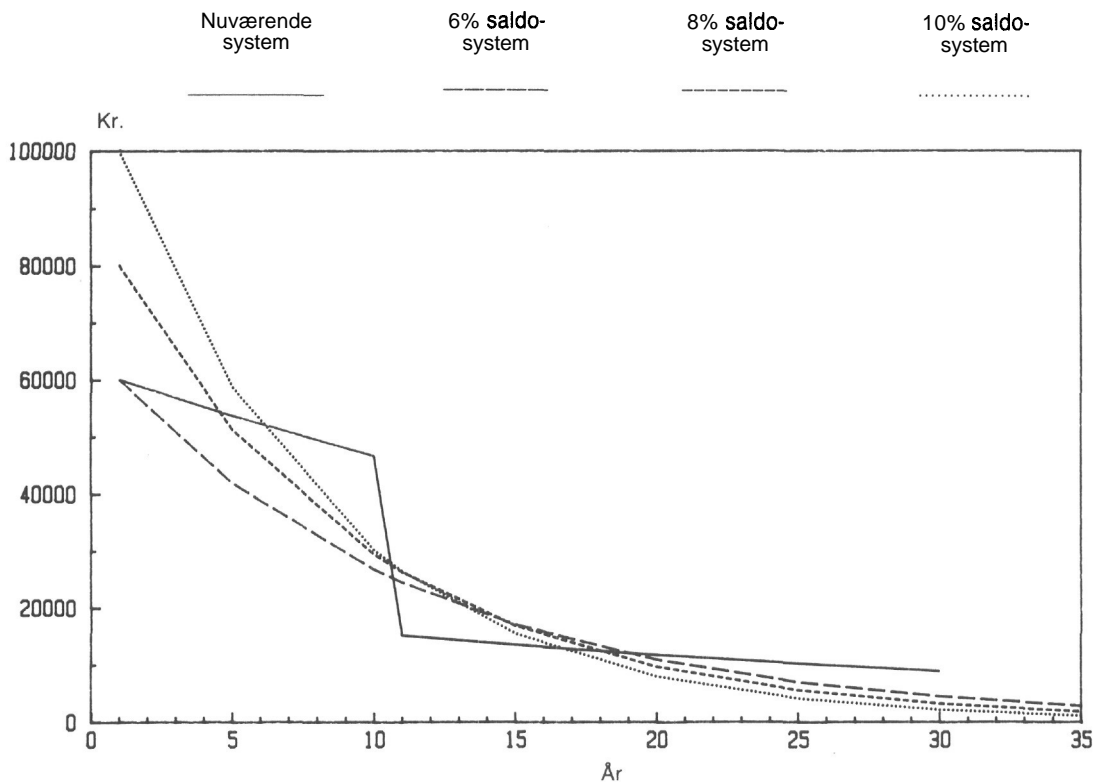
Figur 3: Nutidsværdi af de årlige afskrivninger.

Afskrivningsgrundlag 1.000.000 kr. Pristalsregulering 5 pct. p.a. Rente 5 pct. p.a.



Figur 4: Nutidsværdi af de årlige afskrivninger.

Afskrivningsgrundlag 1.000.000 kr. Pristalsregulering 5 pct. p.a. Rente 8 pct. p.a.



Tabel 5:

Sammenligning af de årlige afskrivningers nutidsværdi.

Nuværende system og saldoafskrivningssystem.

Afskrivningsgrundlag 1.000.000 kr. Pristalsregulering 10 pct. p.a., rente 10 pct. p.a.

År	Nuværende system	---Saldoafskrivning---		
		6 pct.	8 pct.	10 pct.
År 1	60.000	60.000	80.000	100.000
År 5	60.000	46.845	57.311	65.610
År 10	60.000	34.377	37.773	38.741
År 11	20.000	32.312	34.751	34.868
År 15	20.000	25.231	24.895	22.877
År 20	20.000	18.516	16.407	13.508
År 30	20.000	9.974	7.128	4.718
År 35	0	7.319	4.697	2.781

Tabel 6:

Sammenligning af de årlige afskrivningers nutidsværdi.

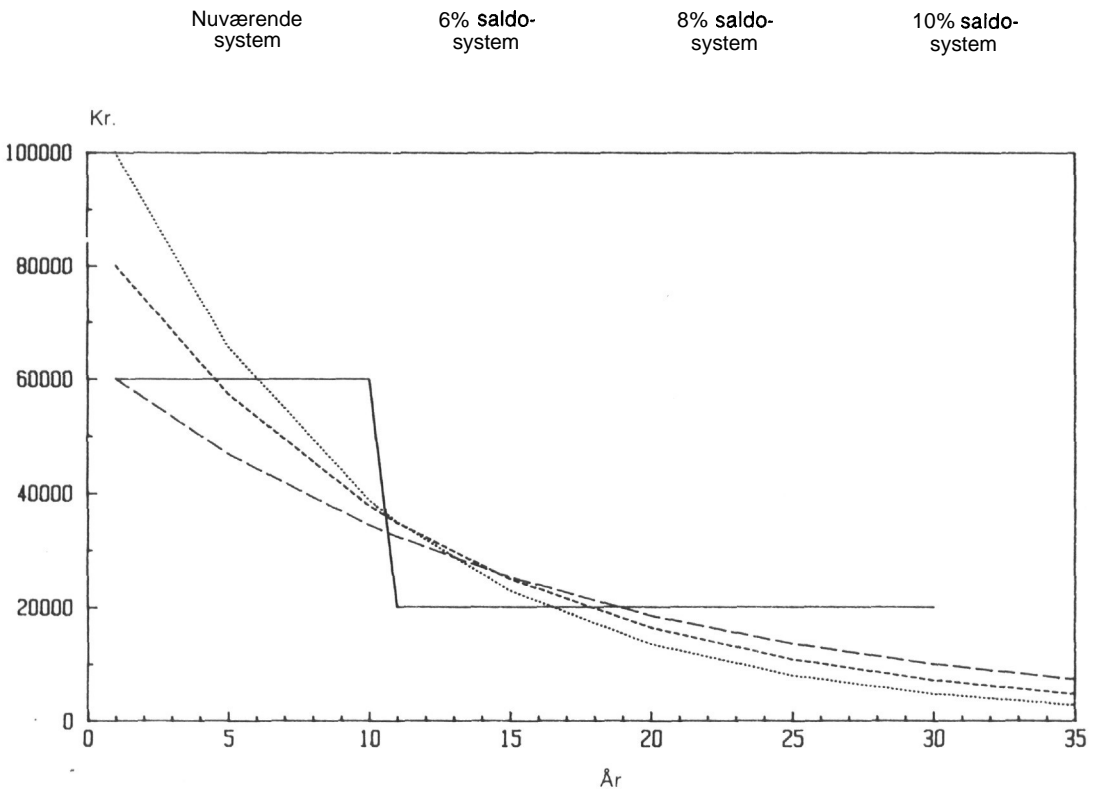
Nuværende system og saldoafskrivningssystem.

Afskrivningsgrundlag 1.000.000 kr. Pristalsregulering 10 pct. p.a., rente 13 pct. p.a.

	Nuværende system	---Saldoafskrivning----		
		6 pct.	8 pct.	10 pct.
År 1	60.000	60.000	80.000	100.000
År 5	53.878	42.065	51.463	58.915
År 10	47.097	26.985	29.649	30.410
År 11	15.282	24.693	26.553	26.643
År 15	13.723	17.312	17.081	15.698
År 20	11.995	11.106	9.841	8.104
År 25	10.485	7.125	5.669	4.187
År 30	9.168	4.571	3.266	2.159
År 35	0	2.932	1.881	

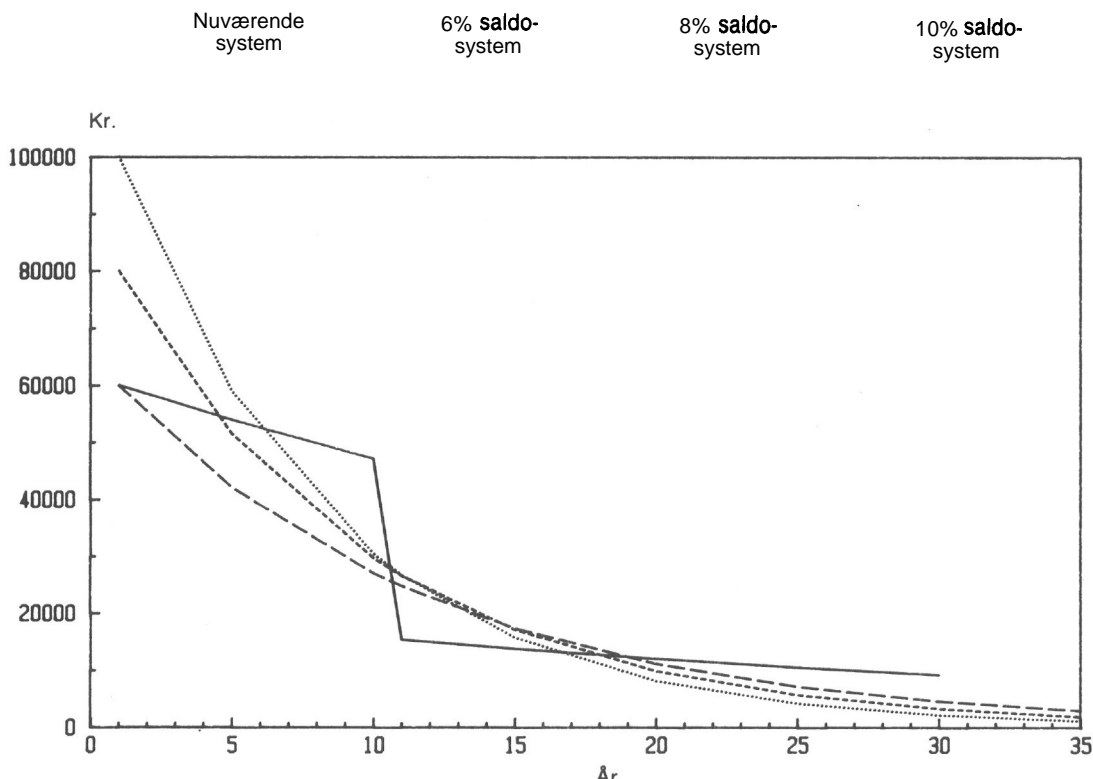
Figur 5: Nutidsværdi af de årlige afskrivninger.

Afskrivningsgrundlag 1.000.000 kr. Pristalsregulering 10 pct. p.a. Rente 10 pct. p.a.



Figur 6: Nutidsværdi af de årlige afskrivninger.

Afskrivningsgrundlag 1.000.000 kr. Pristalsregulering 10 pct. p.a. Rente 13 pct. p.a.



I tabel 5 og figur 5 er således vist nutidsværdierne af de to afskrivningsmetoder under forudsætning af en realrente på 0 og en årlig pristalsregulering på 10 pct. Det ses heraf, at nutidsværdien af de enkelte års lineære afskrivninger er konstante, bortset fra knækket ved år 10 ved overgangen fra begyndelses- til normalafskrivning. Det skyldes, som nævnt, at renten svarer til inflationen. Ved saldoafskrivning falder afskrivningerne gennem årene som følge af, at afskrivningerne beregnes med samme procent af en restsaldo, hvis nutidsværdi falder fra år til år. Af tabel 5 og figur 5 kan drages den væsentlige konklusion, at den gældende lineære metode og en saldoafskrivning på 10 pct. har nogenlunde samme nutidsværdi. Saldoafskrivningerne er bedre end de lineære afskrivninger i år

1-6, derefter dårligere i år 6-10, bedre i år 10-16 og herefter igen dårligere, idet der dog foretages saldoafskrivning ud over år 30, hvor de lineære afskrivninger ophører. De to afskrivningsmetoder er nogenlunde neutrale både efter 10 års og 30 års forløb.

I tabel 6 og figur 6 er vist nutidsværdierne af de to afskrivningsmetoder under forudsætning af en realrente på 3 og en årlig pristalsregulering på 10 pct. Heraf ses, at den positive realrente medfører, at de årlige afskrivningers nutidsværdi efter den gældende lineære metode falder svagt gennem årene. På samme måde falder nutidsværdien af 10 pct. saldoafskrivningerne hurtigere med en realrente på 3 end med en realrente på 0. Der kan drages den konklusion, at med en realrente på 3 bliver et 10 pct. saldoafskrivnings-

system gunstigere end det gældende lineære afskrivningssystem. Det skyldes, at den positive realrente medfører en fordel for det system, hvori de største afskrivninger opnås i de første år. Specielt ved en ejerperiode under 10 år, og under 20-25 år, er saldoafskrivningssystemet gunstigst.

På baggrund af oplysningerne i tabel 1-6 og de tilsvarende figurer finder arbejdsgruppen, at et eventuelt saldoafskrivningssystem for bygninger skal have en afskrivningsprocent på omkring 10, for at der ikke skabes en markant forskellig profil fra det nuværende lineære system.

For yderligere at kunne sammenligne afskrivningsforløbet ved henholdsvis lineær afskrivning og saldoafskrivning er der i *tabellerne 7, 8, 9 og 10* vist summerne af nutidsværdierne af de enkelte års afskrivninger.

I *tabel 7 og tabel 8* er vist summerne af nutidsværdierne af de enkelte års afskrivninger ved lineær afskrivning. Der er forudsat 5 pct. årlig pristalsregulering og en realrente på henholdsvis 0 og 3.

Af de to tabeller kan drages den konklusion, at saldoafskrivningen giver de største afskrivninger i nutidsværdi i næsten alle år. Kun hvis realrenten er 0 vil den lineære afskrivning være mere fordelagtig efter 30 års

afskrivning. Forskellen er dog i dette tilfælde meget lille mellem de to afskrivningssystemer.

I *tabel 9 og tabel 10* er vist summerne af nutidsværdierne af de enkelte års afskrivning ved lineær afskrivning under forudsætning af 10 pct. pristalsregulering og en realrente på henholdsvis 0 og 3.

Af disse to tabeller kan drages den samme konklusion som ved *tabel 7 og 8*.

Da tabellerne indeholder de samme tal som *tabel 6a og 6b* i afsnit 7.4.4. og 7.4.5. er der vist de akkumulerede afskrivninger i året før salgsåret, således at salgsåret er angivet. Salgsår 31 svarer altså til de akkumulerede afskrivninger de første 30 år.

På grundlag af *tabellerne 7-10* er i *figurerne 7-10* vist kurver over de akkumulerede nutidsværdier af de maksimale bygningsafskrivninger. Kurverne viser det aktuelle bygningsafskrivningssystem og 6 pct., 8 pct. og 10 pct. saldoafskrivningssystem. De enkelte figurer er opbygget med samme variation som de øvrige figurer vedrørende inflation og rente.

I modsætning til *tabellerne* viser *figurerne* de akkumulerede afskrivninger de enkelte år, d.v.s. efter årets afskrivning.

*Tabel 7:*

*Summen af nutidsværdierne af de årligt foretagne afskrivninger indtil året før salgsåret. Afskrivningsgrundlag 1.000.000 kr. Pristalsregulering 5 pct. p.a. Rente 5 pct. p.a. a.*

Salgsår	Nuværende system	saldoafskrivning		
		6 pct.	8 pct.	10 pct.
		1.000 kr.		
5	240	219	284	343
10	540	427	527	612
15	680	579	688	771
20	780	691	795	864
25	880	773	864	920
31	1.000	834	918	957
36	1.000	892	946	975



Tabel 8:

Summen af nutidsværdierne af de årligt foretagne afskrivninger indtil året før salgsåret.  
Afskrivningsgrundlag 1.000.000 kr. Pristalsregulering 5 pct. p.a. Rente 8 pct. p.a.

Salgsår	Nuværende system	saldoafskrivning		
		6 pct.	8 pct.	10 pct.
		1.000 kr.		
5	230	211	273	331
10	483	387	480	559
15	588	499	599	676
20	651	571	667	736
25	707	617	705	767
31	764	650	731	785
36	764	670	743	792

Tabel 9:

Summen af nutidsværdierne af de årligt foretagne afskrivninger indtil salgsåret.  
Afskrivningsgrundlag 1.000.000 kr. Pristalsregulering 10 pct. p.a. Rente 10 pct. p.a.

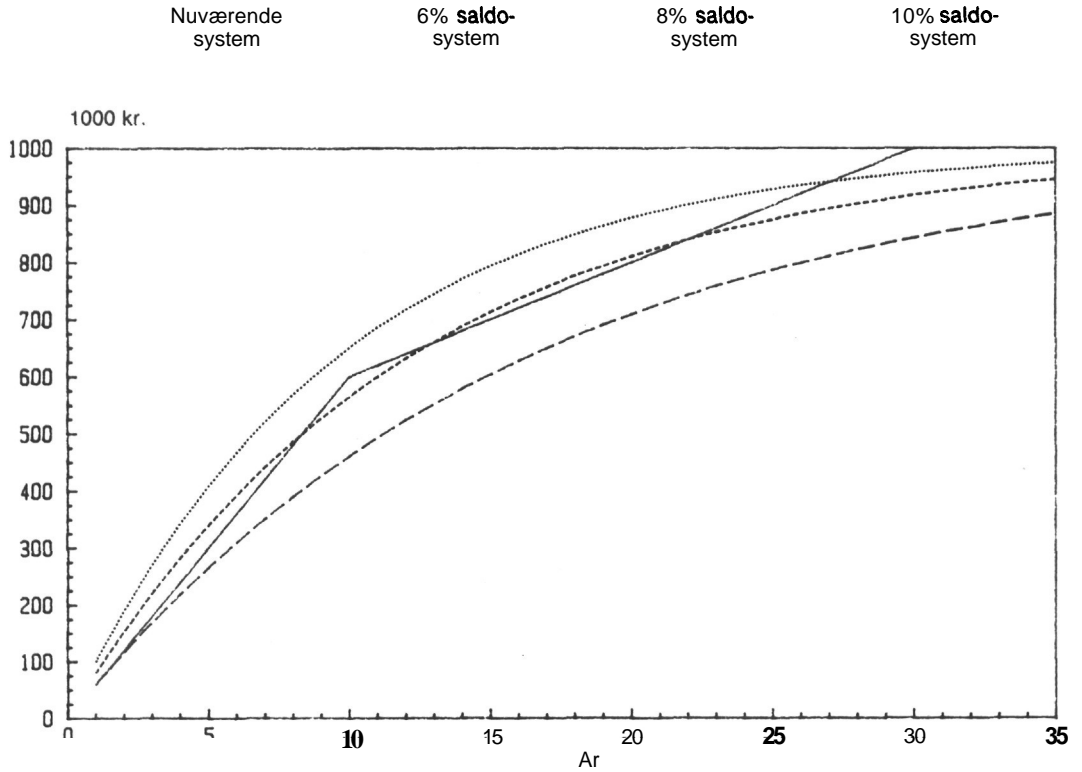
Salgsår	Nuværende system	saldoafskrivning		
		6 pct.	8 pct.	10 pct.
		1.000 kr.		
5	240	219	284	343
10	540	427	528	612
15	680	579	689	771
20	780	691	795	864
25	880	774	864	920
31	1.000	844	918	957
36	1.000	892	946	975

Tabel 10:

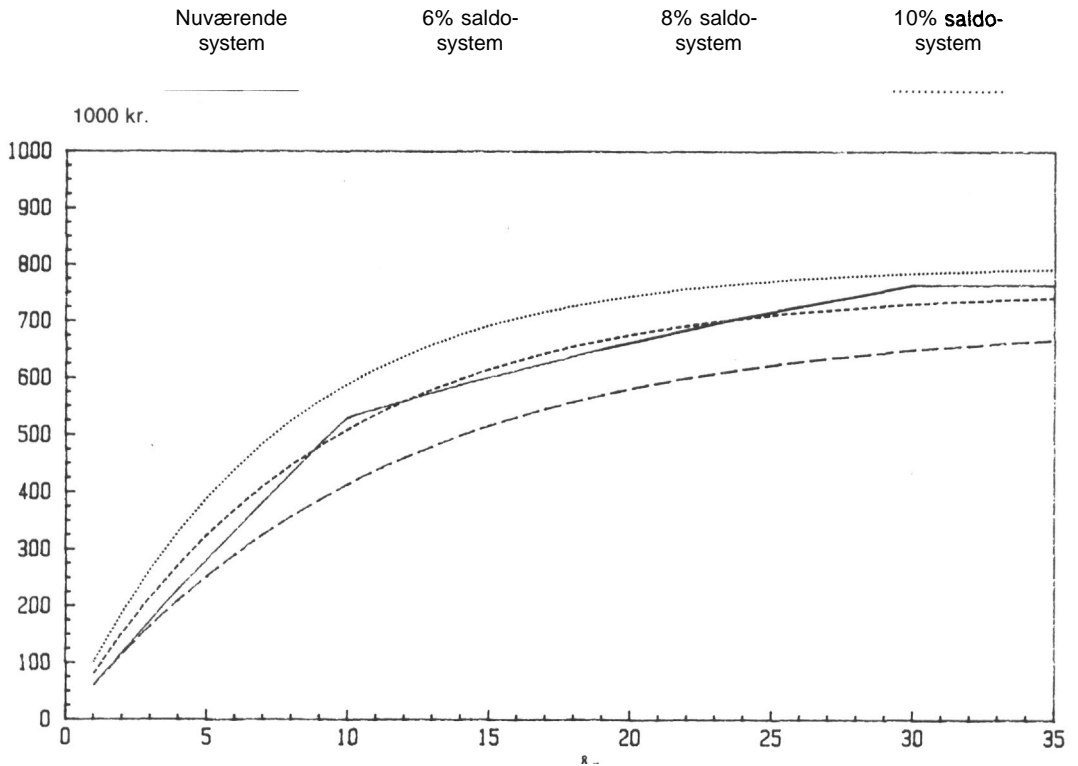
Summen af nutidsværdierne af de årligt foretagne afskrivninger indtil året før salgsåret.  
Afskrivningsgrundlag 1.000.000 kr. Pristalsregulering 10 pct. p.a. Rente 13 pct. p.a.

Salgsår	Nuværende system	saldoafskrivning		
		6 pct.	8 pct.	10 pct.
		1.000 kr.		
5	230	211	273	331
10	486389	482	561	
15	591	502	603	680
20	656	545	672	741
25	713	622	712	773
31	772	657	731	791
36	772	677	750	799

Figur 7: Akkumulerede nutidsværdier af de årlige afskrivninger.  
 Afskrivningsgrundlag 1.000.000 kr. Pristalsregulering 5 pct. p.a. Rente 5 pct. p.a.

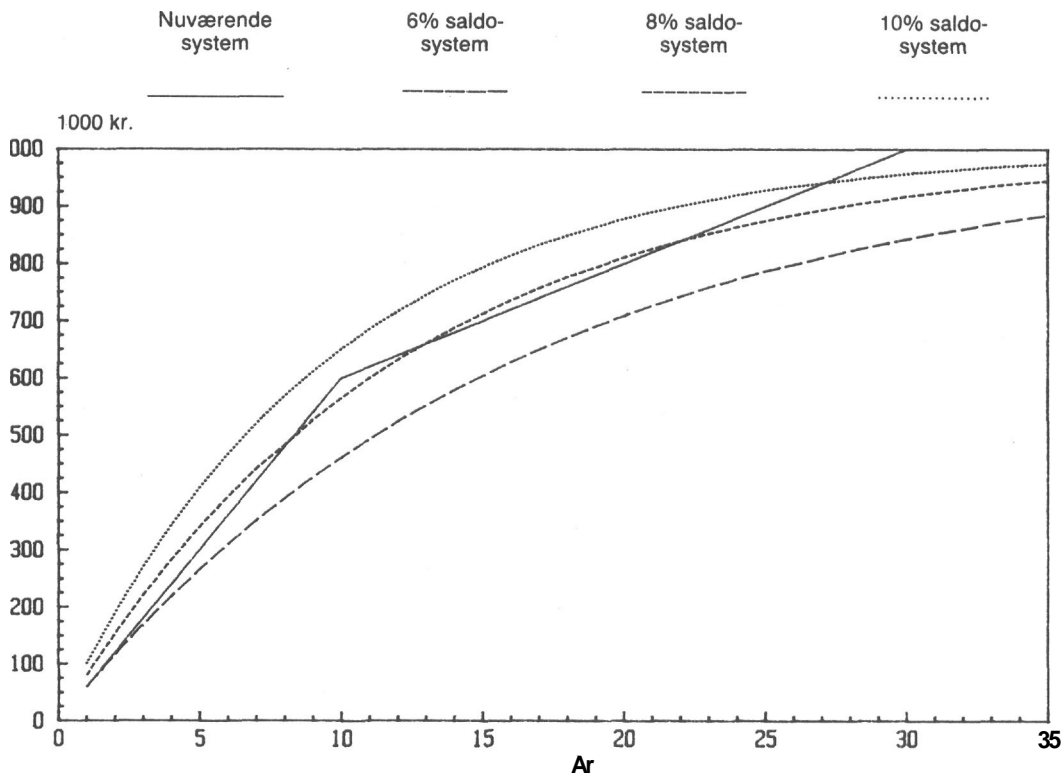


Figur 8: Akkumulerede nutidsværdier af de årlige afskrivninger.  
 Afskrivningsgrundlag 1.000.000 kr. Pristalsregulering 5 pct. p.a. Rente 8 pct. p.a.



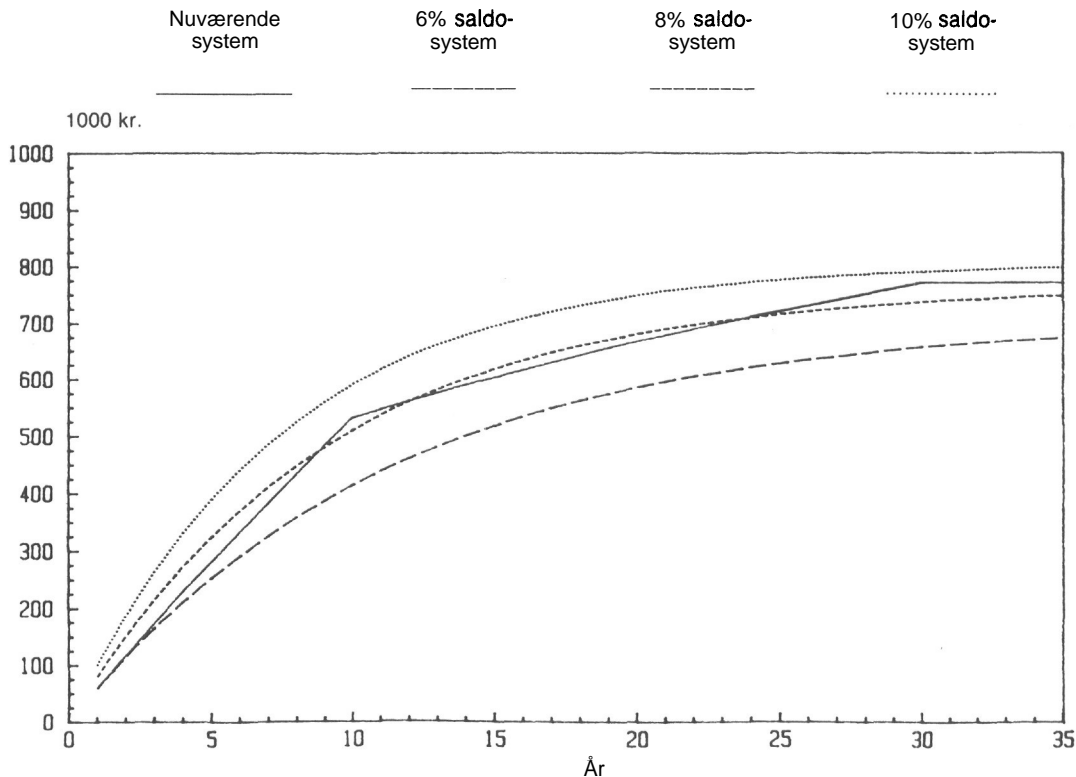
Figur 9: Akkumulerede nutidsværdier af de årlige afskrivninger.

Afskrivningsgrundlag 1.000.000 kr. pristalsregulering 10 pct. p.a. Rente 10 pct. p.a.



Figur 10: Akkumulerede nutidsværdier af de årlige afskrivninger.

Afskrivningsgrundlag 1.000.000 kr. Pristalsregulering 10 pct. p.a. Rente 13 pct. p.a.



I figur 11 og 12 er vist de to afskrivningssystemers følsomhed over for renten. Der vil naturligvis være en lavere nutidsværdi af de fremtidige afskrivninger, hvis realrenten (dvs. forskellen mellem kalkulationsrente og kalkuleret pristalsregulering) er stigende.

Da et saldoafskrivningssystem med en afskrivningssats på 10 pct. giver en større afskrivning end det nuværende system de første år, vil saldoafskrivningssystemet være mere fordelagtigt jo større realrenten er.

Til gengæld vil rentefølsomheden være mindre for saldoafskrivningssystemet.

Den samlede konklusion af beregningerne er, at overgang til et saldoafskrivningssystem ikke giver store ændringer i afskrivningspro-

filen i forhold til det nuværende system bortset fra at knækket efter år 10 (ophør af forhøjede begyndelsesafskrivninger) i det nuværende system afskaffes.

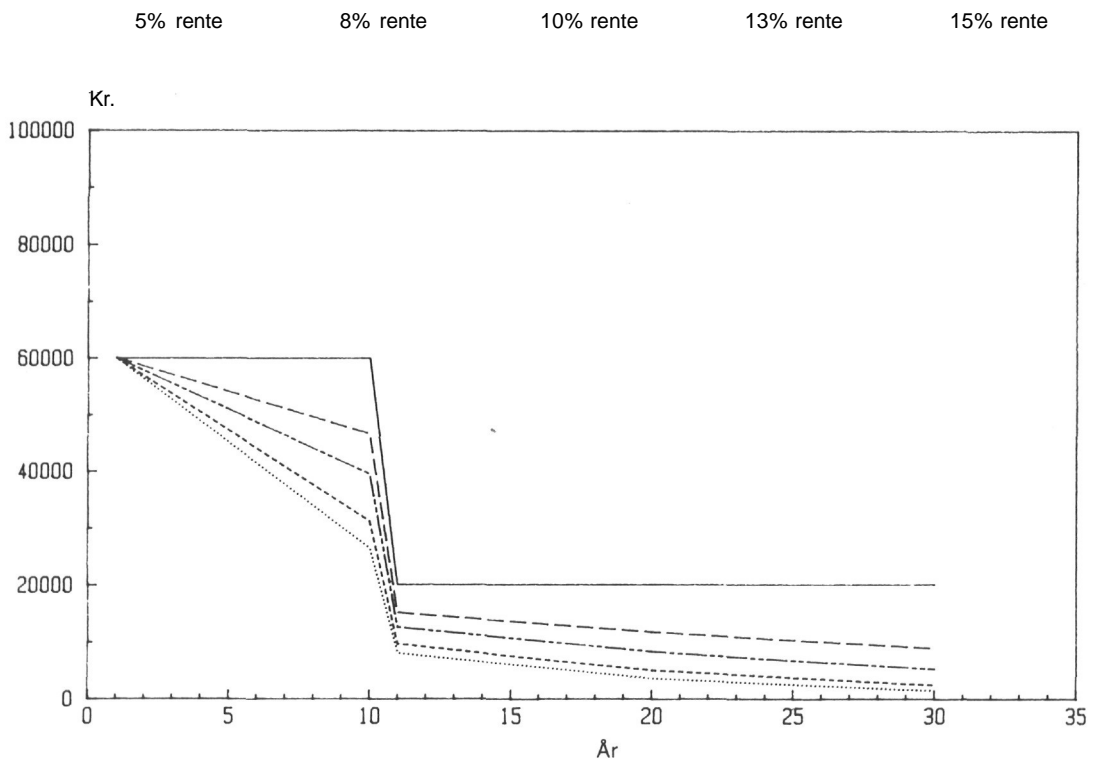
Det ses også, at en afskrivningssats på 10 pct. p.a. under et saldoafskrivningssystem giver en smule bedre afskrivning end det nuværende system, samt at denne fordel forøges i takt med den kalkulationsrente man bruger for beregningerne.

#### 7.4.3. Prisudviklingen på erhvervsbygninger.

Ved vurdering af beregningseksemplerne vedrørende henholdsvis den pristalsregulere-

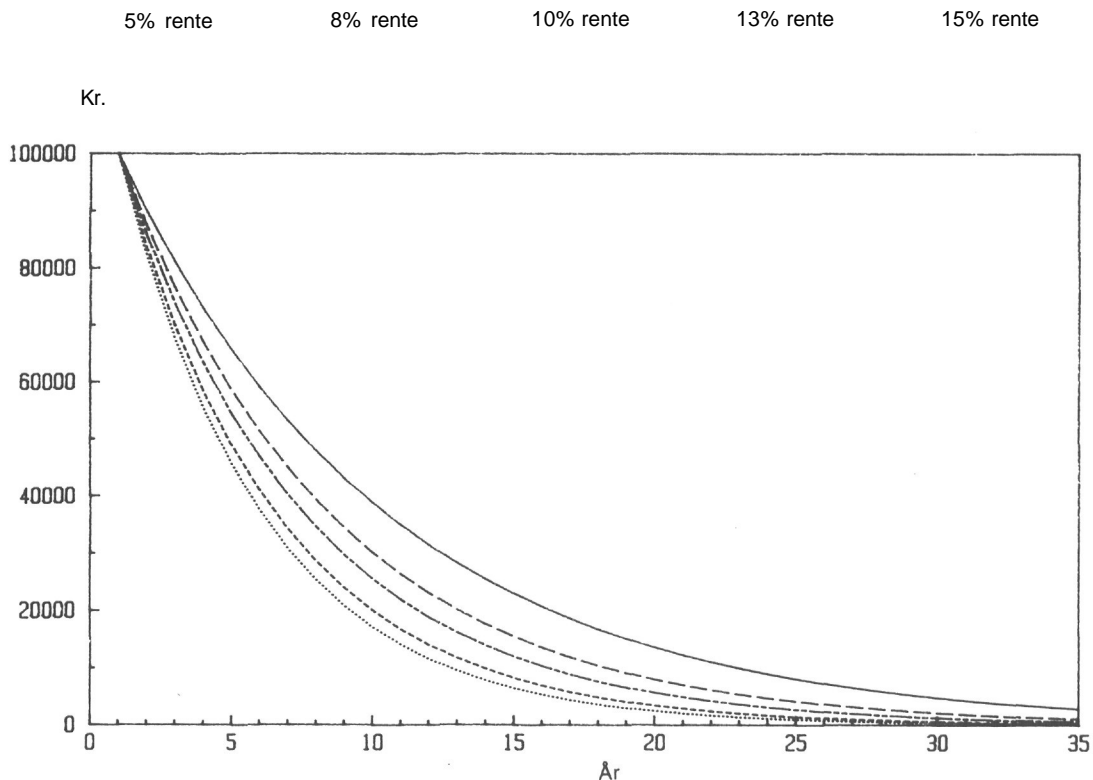
Figur 11. Det nuværende afskrivningssystemes rentefølsomhed. Nutidsværdi af de årlige afskrivninger ved forskellig rente.

Afskrivningsgrundlag 1.000.000 kr. Pristalsregulering 5 pct. p.a.



Figur 12. *Rentefølsomhed* for 10 pct. saldoafskrivningssystem. Nutidsværdi af de årlige afskrivninger.

Afskrivningsgrundlag 1.000.000 kr. Pristalsregulering 5 pct. p.a.



de saldometode og den pristalsregulerede lineære metode er det af stor betydning, hvilken forventning man har til prisudviklingen for erhvervsbygninger.

Med den årlige opskrivning (pristalsregulering) af afskrivningsgrundlaget opnås, at de årlige afskrivninger bevarer deres værdi målt i købekraft. I modsætning til pristalsreguleringen vedrørende driftsmidler, hvor reguleringen foretages af saldoværdien, der år for år reduceres med de skattemæssige afskrivninger, sker pristalsreguleringen vedrørende bygninger på den oprindelige anskaffelsessum.

Systemet kan medføre, at afskrivningsgrundlaget for en bygning efter en længere

periode med opskrivninger afviger endog meget betydeligt fra bygningens aktuelle værdi. Dette skyldes, at prisniveauet for bygninger ikke nødvendigvis ændres i takt med stigningen i reguleringspristallet. Dette er belyst i tabel 1, hvoraf fremgår, at indekset for kontantværdien (grund + bygninger) af fabriks- og lagerejendomme og blandede beboelses- og forretningsejendomme i løbet af perioden fra 1965 til 1983 ikke er steget så meget som reguleringspristallet. Tabellen belyser udviklingen i kontantprisniveauet.

Det afgørende spørgsmål ved vurdering af beskatningen af genvundne afskrivninger er netop, om værdien af den afskrivningsberettigede bygning stiger mere end pristalsregule-

*Tabel 1: Indeks for udviklingen i kontantpriser for fabriks- og lagerejendomme og for blandede beboelser og forretningsejendomme 1965 - 2. halvår 1983 (hele landet) og udviklingen i reguleringspristallet 1965 - 1984 omregnet til januar 1965 = 100.*

1965 = 100	Fabriks- og lagerejendomme	Blandede beboelses- og forretningsejendomme	Reguleringspristallet
1965	100	100	100
1966	117	109	
1967	121	115	
1968	126	117	118
1969	129	124	
1970	138	132	
1971	145	137	135
1972	158	149	
1973, 1. halvår	162	158	
1973, 2. halvår	158	156	
1974, 1. halvår	145	150	173
1974, 2. halvår	139	151	
1975, 1. halvår	148	173	
1975, 2. halvår	162	190	
1976, 1. halvår	165	185	
1976, 2. halvår	164	194	
1977, 1. halvår	164	203	232
1977, 2. halvår	174	215	
1978, 1. halvår	188	231	
1978, 2. halvår	196	244	
1979, 1. halvår	209	258	
1979, 2. halvår	205	272	
1980, 1. halvår	196	264	288
1980, 2. halvår	191	255	
1981, 1. halvår	204	247	
1981, 2. halvår	195	235	
1982, 1. halvår	177	241	
1982, 2. halvår	171	243	
1983, 1. halvår	215	272	374
1983, 2. halvår	227	298	
1984, 1. halvår	247	327	398

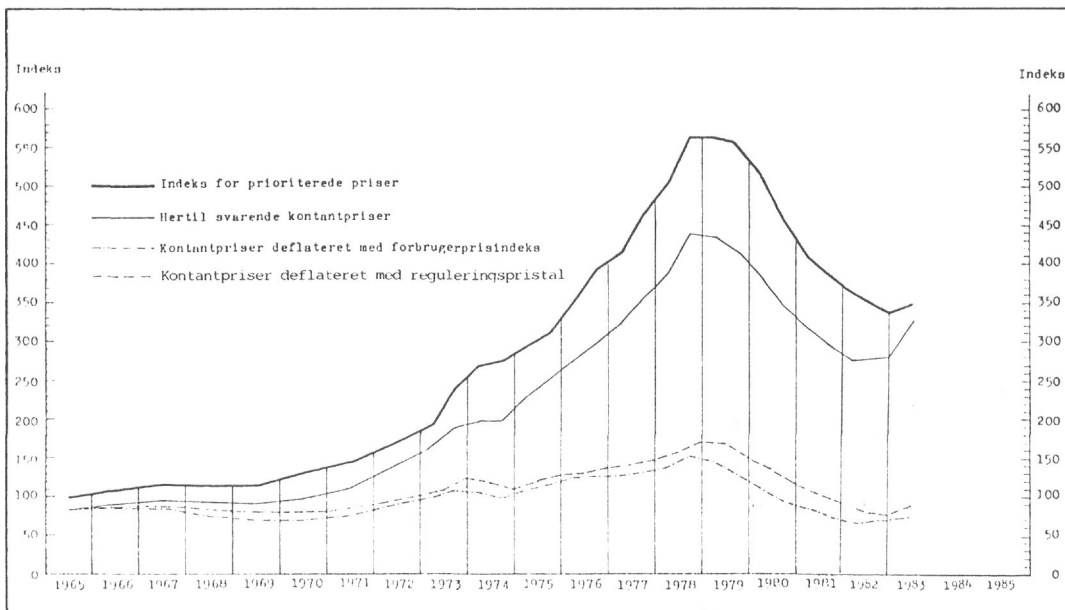
Kilde: Ejendomssalg, 2. halvår 1983, statsskattedirektoratets vurderingsafdeling.

ringen af anskaffelsessummen. Det er tilfældet, hvis salgsprisen for bygningen overstiger den pristalsregulerede anskaffelsessum for året før salgsåret.

I figur 1, 2 og 3 er de kontante ejendomspriser deflateret med reguleringspristallet,

Det ses heraf, at ejendommens realværdier stort set er uændrede fra 1965-1983. Der er dog udsving gennem årene. Især for landbrugsejendomme har der i en periode i 70'erne været tale om stigende realværdier.

Figur 1: Prisudviklingen for landbrugsejendomme med 15-60 ha, 1965-1983. Hele landet undtaget Nordøstsjælland.



Kilde: Statsskattedirektoratets vurderingsafdeling.

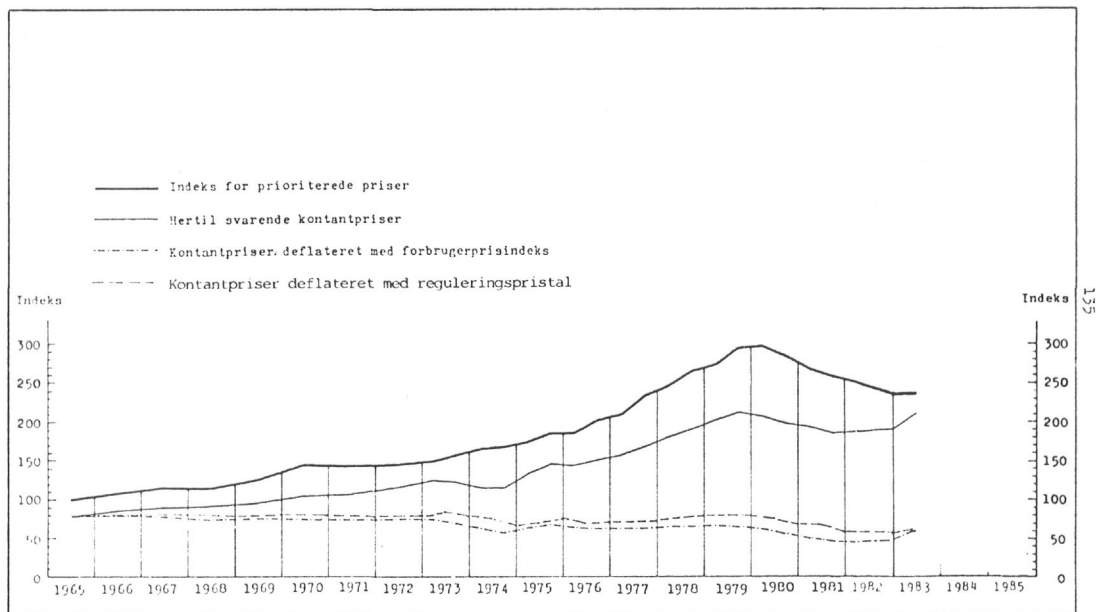
Arbejdsgruppens medlemmer er enige om, at man ikke kan tillægge udviklingen i ejendomspriserne fra 1965-1983 afgørende betydning. For det første er materialet ikke baseret på oplysninger om priserne på afskrivningsberettigede bygninger, men på oplysninger om ejendomspriserne (grund + bygning). For det andet er det ikke rimeligt at tage de historiske kendsgerninger til indtægt for den fremtidige udvikling. Endelig viser materialet ikke den værdiforringelse, som en konkret bygning er udsat for gennem årene.

Bortset fra kort ejertid med salg i begyndelsen af en konjunkturopgang finder ar-

bejdsgruppen dog ikke, at det er realistisk at antage, at erhvervsbygninger generelt set stiger mere, end forringelsen af pengenes købekraft kan begrunde (= stigningen i reguleringspristallet). Bygningens fysiske og teknisk/økonomiske forringelse gør det snarere sandsynligt, at bygningens værdi stiger mindre end inflationen.

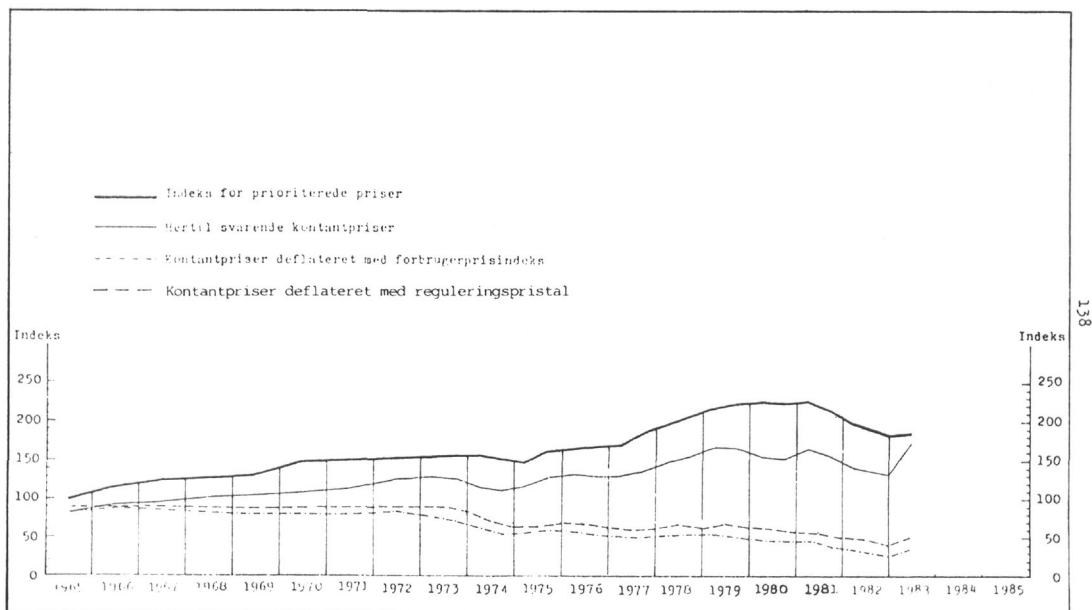
Ved eventuelle stigninger i ejendomspriserne ud over inflationen har det efter arbejdsgruppens opfattelse formodningen for sig, at denne del af stigningen skyldes stigningen i grundværdien. Fordeles salgssummen korrekt mellem grund og bygninger,

Figur 2: Prisudviklingen for blandede beboelses- og forretningsejendomme 1965-1983. Hele landet.



Kilde: Statsskattedirektoratets vurderingsafdeling.

Figur 3: Prisudviklingen for fabriks- og lagerejendomme 1965-1983. Hele landet.



Kilde: Statsskattedirektoratets vurderingsafdeling.



skulle sådanne stigninger således ikke give sig udslag i en øget beskatning ved salg af bygningen, selv om hele fortjenesten på bygningen efter saldoafskrivningsmetoden inddrages under avancebeskatningen.

For en konkret ejendom kan afstanden mellem det med reguleringspristallet regulerede afskrivningsgrundlag og bygningens aktuelle værdi være større end tabellen og diagrammerne viser, idet den kontante salgsværdi for erhvervsbygninger over en årrække udvikler sig efter vidt forskellige mønstre. En industribygning kan tænkes at bevare værdien, hvis den er godt vedligeholdt og indrettet på en sådan måde, at den er anvendelig i andre brancher end den, den er bygget til. En anden industribygning kan tænkes at være næsten værdiløs, hvis den er specialindrettet til ganske bestemte formål, og den ikke uden store omkostninger kan indrettes til andre formål. *For erhvervsbygninger vil det formodentlig være forholdsvis sjældent, at udviklingen i salgsværdien er kraftigere end stigningen i reguleringspristallet.*

#### **7.4.4. Genvundne afskrivninger ved den gældende pristalsregulerede afskrivningsmetode.**

Arbejdsgruppen har ønsket at belyse, hvorle-

des de gældende regler for beskatning af genvundne afskrivninger ved salg af afskrivningsberettigede bygninger virker. I det følgende er vist en række eksempler. Der er i alle eksemplerne tale om bygninger, der er anskaffet efter 1. januar 1982, og som derfor afskrives og beskattes efter de nugældende regler for pristalsregulerede bygningsafskrivninger. Reglerne er nærmere omtalt ovenfor i afsnit 7.2.2. og 7.3.2.

Det er i alle eksemplerne forudsat, at der i år 1 anskaffes en bygning, der er afskrivningsberettiget efter afskrivningslovens § 18, stk. 1, litra a, for en kontant omregnet købesum på 1.000.000 kr. Det er endvidere forudsat, at der hvert år afskrives med de højst mulige procentsatser. Det vil sige, at der afskrives 6 pct. om året i de første 10 år og herefter 2 pct. årligt.

Eksemplerne er gennemregnet med en forudsætning om en årlig pristalsregulering på henholdsvis 5 pct. og 10 pct.

Under de ovennævnte forudsætninger er det i beregningseksemplerne vist, hvorledes beskatningen af genvundne afskrivninger vil være med en række forskellige salgssummer i en række forskellige år.

I tabel 1 a og 1 b er vist de skattepligtige genvundne afskrivninger, hvis bygningen

Tabel 1 a:

*Genvundne bygningsafskrivninger ved en købesum (kontant) i år 1 på 1 mill. kr. og med alternative prisstigningsforudsætninger. Nuværende afskrivningssystem. Pristalsregulering 5 pct. p.a.*

Salgsår	Årlig procentvis stigning i handelsværdi				
	- 3 pct.	0 pct.	2 pct.	5 pct.	8 pct.
			————1.000 kr.—		
5	5	120	202	277 277	
10	80	320	515	797	797
15	49	396	716	1.282	1.282
20	31	470	927	1.877	1.877
25	112	631	1.239	2.702	2.702
30	335	921	1.697	3.841	3.841
31	401	1.000	1.811	4.116	4.116

Tabel 1 b:

Genvundne bygningsafskrivninger ved en købesum (kontant) i år ] på 1 mill. kr. og med alternative prisstigningsforudsætninger. Nuværende afskrivningsystem. Pristalsregulering 10 pct. p.a.

Salgsår	Årlig procentvis stigning i handelsværdi						
	-5 pct.	0 pct.	5 pct.	7 pct.	10 pct.	15 pct.	
			—————1.000 kr. ....				
5	0	0	203	299	319	319	
10	0	135	565	852	1.157	1.157	
15	0	0	875	1.473	2.347	2.347	
20	0	0	1.303	2.393	4.336	4.336	
25	0	0	2.150	3.997	7.879	7.879	
30	0	711	3.827	6.825	14.132	14.132	
31	214	1.000	4.321	7.612	15.863	15.863	

sælges i år 5-31 efter anskaffelsesåret. Tendensen er naturligvis, at de skattepligtige beløb er størst i de tilfælde, hvor salgssummen er stor i forhold til købesummen.

Kritikken af den eksisterende beskatning af genvundne afskrivninger går bl.a. ud på en påstand om, at der sker en overbeskatning. Til belysning af dette er der i *tabel 1 c og 1 d* givet en oversigt over de faktiske kontante salgssummer.

Tabel 1 c og 1 d kan direkte sammenlignes med tabel 1 a og 1 b, idet tabel 1 c og 1 d viser de faktiske salgssummer, som skatten af beløbene i tabel 1 a og 1 b skal betales af.

Det fremgår af tabellerne, at der i alle tilfælde er "plads til" at betale skatten af salgssummerne, idet beskatningen aldrig overstiger 50 pct. af salgssummen. Til gengæld kan man i nogle eksempler se, at hele salgssummen bliver skattepligtig som genvundne afskrivninger. Det er dog værd at bemærke, at det kun er tilfældet, når bygningen sælges i år 31. Grunden til, at hele salgssummen i disse tilfælde kan blive skattepligtig, er, at bygningen i dette år er 100 pct. afskrevet. Den fulde beskatning med 50 pct. særlig indkomstskat modsvares således af de fuldt foretagne fradrag i den skattepligtige almindelige indkomst i årene forud.

Det er endvidere værd at bemærke, at i de tilfælde, hvor en bygning sælges til en meget høj pris i forhold til anskaffessummen, er der et stort ubeskattet beløb. Det er f.eks. tilfældet, hvis en bygning sælges i år 31 til 66.212.000 kr. (10 pct. årlig stigning i pristalsreguleringen som vist i tabel 1 b og 1 d), men kun beskattes af 15.863.000 kr. Det er netop udtryk for, at beskatningen af genvundne afskrivninger ikke er en kapitalvindingsbeskatning. I det nævnte eksempel er det de faktisk foretagne pristalsregulerede afskrivninger, der danner loft over beskatningen.

Hvis derimod en bygning sælges til en forholdsvis lav pris i forhold til anskaffessummen, kan det forekomme, at hele salgssummen beskattes som fortjeneste. Det er f.eks. tilfældet, hvis en bygning sælges i år 31 til 1.811.000 kr. (2 pct. årlig stigning i handelsværdien og en pristalsregulering på 5 pct. pr. år som vist i tabel 1 a og 1 c), og hele salgssummen beskattes. Det skyldes, at selv om salgssummen er forholdsvis lav, er der dog foretaget afskrivninger, der ikke modsvares af et tilsvarende fald i salgssum i forhold til den pristalsregulerede købesum.

Tabel 1 c:

Oversigt over de til tabel 1 a svarende kontante salgssummer.

Kontant købesum i år 1 er lig med 1 mill kr.

Salgsår	Årlig procentvis stigning i handelsværdi					
	- 3 pct.	0 pct.	2 pct.	5 pct.	8 pct.	
		.....1.000 kr.—				
5	885	1.000	1.082	1.216	1.360	
10	760	1.000	1.195	1.551	1.999	
15	653	1.000	1.319	1.980	2.937	
20	561	1.000	1.457	2.527	4.316	
25	481	1.000	1.608	3.225	6.341	
30	413	1.000	1.776	4.116	9.317	
31	401	1.000	1.811	4.322	10.063	

Tabel 1 d:

Oversigt over de til tabel 1 b svarende kontante salgssummer.

Kontant købesum i år 1 er lig med 1 mill. kr.

Salgsår	Årlig procentvis stigning i handelsværdi					
	-5 pct.	0 pct.	5 pct.	7 pct.	10 pct.	15 pct.
		.....1.000 kr.				
5	815	1.000	1.216	1.311	1.464	1.749
10	630	1.000	1.551	1.838	2.358	3.518
15	488	1.000	1.980	2.579	3.797	7.076
20	377	1.000	2.527	3.617	6.116	14.231
25	292	1.000	3.225	5.072	9.850	28.625
30	226	1.000	4.116	7.114	15.863	57.575
31	215	1.000	4.322	7.612	17.449	66.212

Hvis man skal have et reelt billede af udviklingen i henholdsvis salgssummerne og de genvundne afskrivninger, må man føre alle tallene tilbage (tilbagediskontere) til anskaffelsesåret. Herved opnår man tal for nutidsværdien af såvel salgssummer som genvundne afskrivninger.

I tabel 2 a og 2 b og tabel 3 a og 3 b er de genvundne afskrivninger (tallene fra tabel 1

a og 1 b) og salgssummerne (tallene fra tabel 1 c og 1 d) tilbagediskonteret til anskaffelsesåret med en diskonteringsfaktor på 1,05 og 1,10, svarende til en realrente på 0 pct.

I tabel 4 a og 4 b og tabel 5 a og 5 b er de samme tal tilbagediskonteret med en diskonteringsfaktor på 1,08 og 1,13, svarende til en realrente på 3 pct.

Tabel 2 a:

Nutidsværdien af genvundne bygningsafskrivninger (jfr. tabel 1 a) med en realrente på 0 pct. Nuværende system. Pristalsregulering 5 pct. p.a. Rente 5 pct. p.a.

Salgsår	Årlig procentvis stigning i handelsværdi				
	- 3 pct.	0 pct.	2 pct.	5 pct.	8 pct.
		1.000	kr...		
5	4	98	166	228	228
10	51	206	332	514	514
15	24	200	361	647	647
20	12	186	366	742	742
25	34	195	384	838	838
30	81	223	412	933	933
31	92	231	419	952	952

Tabel 2 b:

Nutidsværdien af genvundne bygningsafskrivninger (jfr. tabel 1 b) med en realrente på 0 pct. Nuværende system. Pristalsregulering 10 pct. p.a. Rente 10 pct. p.a.

Salgsår	Årlig procentvis stigning i handelsværdi					
	-5 pct.	0 pct.	5 pct.	7 pct.	10 pct.	15 pct.
		1.000		kr. . . . .		
5	0	0	139	204	218	218
10	0	5	239	361	490	490
15	0	0	230	388	618	618
20	0	0	213	391	709	709
25	0	0	218	405	800	800
30	0	44	241	430	890	890
31	12	57	247	436	909	909

Tabel 3 a:

Nutidsværdien af de kontante salgssummer (jfr. tabel 1 c) med en realrente på 0 pct. Nuværende system. Pristalsregulering 5 pct. Rente 5 pct.

Salgsår	Årlig procentvis stigning i handelsværdi				
	-3 pct.	0 pct.	2 pct.	5 pct.	8 pct.
		1.000		kr. . . . . . . . . . .	
5	728	823	891	1.000	1.119
10	490	645	770	1.000	1.289
15	330	505	666	1.000	1.483
20	222	396	577	1.000	1.708
25	149	310	499	1.000	1.966
30	100	243	431	1.000	2.264
31	93	231	419	1.000	2.328

Tabel 3 b:

Nutidsværdien af de kontante salgssummer (jfr. tabel 1 d) med en realrente på 0 pct. Nuværende system. Pristalsregulering 10 pct. p.a. Rente 10 pct. p.a.

Salgsår	Årlig procentvis stigning i handelsværdi					
	-5 pct.	0 pct.	5 pct.	7 pct.	10 pct.	15 pct.
		1.000		kr. . . . . . . . . . .		
5	556	683	830	895	1.000	1.195
10	267	424	658	780	1.000	1.492
15	128	263	521	679	1.000	1.863
20	62	164	413	591	1.000	2.327
25	30	102	327	515	1.000	2.906
30	14	63	259	448	1.000	3.630
31	12	57	248	436	1.000	3.795

Tabel 4 a:

Nutidsværdien af genvundne bygningsafskrivninger (jfr. tabel 1 a) med en realrente på 3 pct. Nuværende system. Pristalsregulering 5 pct. p.a. Rente 8 pct. p.a.

Salgsår	Årlig procentvis stigning i handelsværdi					
	-3 pct.	0 pct.	2 pct.	5 pct.	8 pct.	
		-----1.000 kr.....				
5	4	88	148	204	204	
10	40	160	257	399	399	
15	16	135	243	436	436	
20	7	109	214	434	434	
25	17	99	195	426	426	
30	35	98	182	412	412	
31	39	99	180	409	409	

Tabel 4 b:

Nutidsværdien af genvundne bygningsafskrivninger (jfr. tabel 1 b) med en realrente på 3 pct. Nuværende system. Pristalsregulering 10 pct. p.a. Rente 13 pct. p.a.

Salgsår	Årlig procentvis stigning i handelsværdi					
	-5 pct.	0 pct.	5 pct.	7 pct.	10 pct.	15 pct.
		1.000		kr. . . . .		
5	0	0	125	183	195	195
10	0	4	188	283	385	385
15	0	0	158	266	424	424
20	0	0	127	234	425	425
25	0	0	114	212	419	419
30	0	20	110	197	408	408
31	5	25	110	194	405	405

Tabel 5 a:

Nutidsværdien af de kontante salgssummer (jfr. tabel 1 c) med en realrente på 3 pct. Nuværende system. Pristalsregulering 5 pct. p.a. Rente 8 pct. p.a.

Salgsår	Årlig procentvis stigning i handelsværdi				
	-3 pct.	0 pct.	2 pct.	5 pct.	8 pct.
		1.000		kr. ....	
5	651	735	796	893	1.000
10	380	500	598	776	1.000
15	222	340	449	674	1.000
20	130	232	338	586	1.000
25	76	158	254	509	1.000
30	44	107	191	442	1.000
31	40	99	180	430	1.000

Tabel 5 b:

Nutidsværdien af de kontante salgssummer (jfr. tabel 1 d) med en realrente på 3 pct. Nuværende system. Pristalsregulering 10 pct. p.a. Rente 13 pct. p.a.

Salgsår	Årlig procentvis stigning i handelsværdi					
	-5 pct.	0 pct.	5 pct.	7 pct.	10 pct.	15 pct.
		1.000		kr. _____		
5	500	613	745	804	898	1.073
10	210	333	516	612	785	1.171
15	88	181	358	466	686	1.278
20	37	98	248	355	600	1.396
25	16	53	172	270	524	1.524
30	6	29	119	206	458	1.663
31	5	26	110	195	446	1.693

Der er således vist to sandsynlige alternative beregninger af nutidsværdierne af de genvundne afskrivninger og salgssummerne.

Opgørelserne over nutidsværdierne viser, at ligesom ved de nominelle opgørelser i tabellerne 1 a-d, er de skattepligtige genvundne afskrivninger størst i de tilfælde, hvor salgssummerne er store i forhold til anskaffelsessummerne. Ligeledes viser de også, at der altid er "plads til" at betale skat af de reale genvundne afskrivninger med den reale salgssum.

Der er således ikke tale om, som kritikere har fremhævet, at der gennem det pristalsregulerede bygningsafskrivningssystem sker beskatning af inflationsgevinster.

For yderligere at kunne vurdere rimeligheden i den gældende beskatningsmetode er der i tabel 6 a og 6 b vist en oversigt over nutidsværdierne af de samlede afskrivninger indtil salgsåret. Denne beregning er foretaget på samme måde som beregningen af nutidsværdierne af salgssummerne og de genvundne afskrivninger i de foran viste tabeller 2-5.

I tabellerne 7 a-b og 8 a-b er nutidsværdierne af de skattepligtige genvundne afskrivninger (jfr. tabel 2 a-b og tabel 4 a-b) trukket fra nutidsværdierne af summen af de foretagne afskrivninger (tabel 6 a-b). På denne måde får man et udtryk for, hvilket beløb, der realt beskattes i forhold til de reale afskrivninger, der er foretaget i årene fra anskaffelsesår til salgsår.

Den væsentligste konklusion, der kan drages af tabel 7 a-b og 8 a-b, er, at nutidsværdien af de skattepligtige genvundne afskrivninger i intet tilfælde er større end nutidsværdien af de foretagne afskrivninger. Eller med

andre ord, at der i salgssituationen aldrig beskattes et realt beløb, der er større end det, der igennem årene realt er fratrukket som skattemæssige afskrivninger.

Den anden væsentlige konklusion, der kan drages af tabel 7 a-b og 8 a-b, er, at der er en tydelig tendens til, at jo større salgssummen er i forhold til købesummen, desto mindre er summen af de reale afskrivninger, der ikke målt i realværdi beskattes som genvundne afskrivninger ved salg.

Med andre ord, jo større fortjenesten er, jo større del af afskrivningerne genvindes og beskattes.

*Tabel 6 a:*

*Summen af nutidsværdierne af de enkelte års afskrivninger indtil salgsåret. Nuværende system. Pristalsregulering 5 pct. p.a. Rente 5 og 8 pct. p.a.*

Salgsår	realrente = 0 (5 pct.)	realrente = 3 (8 pct.)
	. . . . . -1.000 kr. . . . .	
5	240	230
10	540	483
15	680	588
20	780	651
25	880	707
30	980	755
31	1.000	764

*Tabel 6 b:*

*Summen af nutidsværdierne af de enkelte års afskrivninger indtil salgsåret. Nuværende system. Pristalsregulering 10 pct. p.a. Rente 10 og 13 pct.*

Salgsår	realrente = 0 (10 pct.)	realrente = 3 (13 pct.)
	1.000	kr.....
5	240	230
10	540	486
15	680	591
20	780	656
25	880	713
30	980	763
31	1.000	772



Tabel 7 a:

Differencen mellem summen af nutidsværdien af de foretagne afskrivninger (jfr. tabel 6 a) og nutidsværdien af genvundne afskrivninger (jfr. tabel 2 a). Realrente er lig med 0 pct. Nu-værende system. Pristalsregulering 5 pct. p.a. Rente 5 pct. p.a.

Salgsår	Årlig procentvis stigning i handelsværdi.				
	-3 pct	0 pct.	2 pct.	5 pct.	8 pct
		.1.000		kr. _____	
5	235	141	73	11	11
10	488	333	207	25	25
15	655	479	318	32	32
20	767	593	413	37	37
25	845	684	495	41	41
30	898	756	567	46	46
31	907	768	580	47	47

Tabel 7 b:

Differencen mellem summen af nutidsværdien af de foretagne afskrivninger (jfr. tabel 6 b) og nutidsværdien af genvundne afskrivninger (jfr. tabel 2 b). Realrente er lig med 0 pct. Nu-værende system. Pristalsregulering 10 pct. p. a. Rente 10 pct. p.a.

Salgsår	Årlig procentvis stigning i handelsværdi					
	-5pct.	0 pct.	5 pct.	7 pct.	10 pct.	15 pct.
		.1.000		kr. _____		
5	240	240	100	35	21	21
10	540	534	300	178	49	49
15	680	680	449	291	61	61
20	780	780	566	388	70	70
25	880	880	661	474	80	80
30	980	935	738	549	89	89
31	987	942	752	563	90	90

Tabel 8 a:

Differencen mellem summen af nutidsværdien af de foretagne afskrivninger (jfr. tabel 6 a) og nutidsværdien af genvundne afskrivninger (jfr. tabel 4 a). Realrente er lig med 3 pct. Nuværende system. Pristalsregulering 5 pct. p.a. Rente 8 pct. p.a.

Salgsår	Årlig procentvis stigning i handelsværdi				
	-3 pct.	0 pct.	2 pct.	5 pct.	8 pct.
		1.000			
				kr.	
5	226	141	81	25	25
10	443	323	225	84	84
15	571	453	344	151	151
20	644	542	437	216	216
25	689	607	511	281	281
30	719	656	573	343	343
31	724	664	584	355	355

Tabel 8 b:

Differencen mellem summen af de foretagne afskrivninger (jfr. tabel 6 b) og nutidsværdien af genvundne afskrivninger (jfr. tabel 4 b). Realrente er lig med 3 pct. Nuværende system. Pristalsregulering 10 pct. p.a. Rente 13 pct. p.a.

Salgsår	Årlig procentvis stigning i handelsværdi					
	-5 pct.	0 pct.	5 pct.	7 pct.	10 pct.	15 pct.
		1.000				
				kr. . . . .		
-5	230	230	105	47	34	34
10	486	481	297	202	100	100
15	591	591	433	325	167	167
20	656	656	529	422	231	231
25	713	713	599	501	294	294
30	763	742	652	566	355	355
31	767	747	662	578	367	367

#### 7.4.5. Den foreslåede pristalsregulerede saldoafskrivningsmetode.

Arbejdsgruppen har ønsket at belyse, hvorledes den foreslåede saldoafskrivningsmetode vil virke over en 30-årig periode. Den foreslåede metode er nærmere beskrevet i afsnit 7.2.

I de nedenstående eksempler er der beregnet ud fra samme forudsætninger som ovenfor i afsnit 7.4.4. Der er i alle årene afskrevet maksimalt med den foreslåede afskrivningsprocent på 10.

I tabel 1 a og 1 b er vist de skattepligtige genvundne afskrivninger, hvis bygningen sælges i år 5-31 efter anskaffelsesåret. Tendensen er naturligvis, at de skattepligtige beløb er størst i de tilfælde, hvor salgssummen er stor i forhold til købesummen. I de eksempler i tabel 1 b, hvor der er tale om et kraftigt fald i salgssummen i forhold til købesummen, fremkommer der negative beløb, som efter den foreslåede saldoordning svarer til fradragsberettigede skattemæssige tab.

I tabel 1 c og 1 d er der givet en oversigt over de faktiske kontante salgssummer. Tabel 1 c og 1 d kan direkte sammenlignes med tabel 1 a og 1 b, idet tabel 1 c og 1 d viser de faktiske salgssummer, som skatten af beløbene i tabel 1 a og 1 b skal betales af.

Det fremgår af tabellerne, at der i alle tilfælde er "plads til" at betale skatten af salgssummerne, idet beskatningen i alle tilfælde er mindre end 50 pct. af salgssummen. Der er en tydelig tendens til, at jo højere salgssummen er i forhold til købesummen, desto større er den del af salgssummen, der bliver beskattet som genvundne afskrivninger.

Hvis man skal have et reelt billede af udviklingen i henholdsvis salgssummerne og de genvundne afskrivninger, må man føre alle tallene tilbage (tilbagediskontere) til anskaffelsesåret. Herved opnår man tal for nutidsværdien af såvel salgssummer som genvundne afskrivninger.

Tabel 1 a:

Genvundne bygningsafskrivninger ved en købesum (kontant) i år 1 på 1 mill. kr. og med alternative prisstigningsforudsætninger. Saldoafskrivning 10 pct. p.a. Pristalsregulering 5 pct. p.a.

Salgsår	Årlig procentvis stigning i handelsværdi.				
	- 3 pct	0 pct.	2 pct.	5 pct.	8 pct
		1.000			
				kr.	
5	125	240	322	455	600
10	187	427	622	978	1.426
15	221	568	888	1.548	2.505
20	235	674	1.131	2.201	3.990
25	236	754	1.363	2.980	6.096
30	228	815	1.591	3.931	9.132
31	226	825	1.636	4.147	9.888

Tabel 1 b:

Genvundne bygningsafskrivninger ved en købesum (kontant) i år 1 på 1 mill. kr. og med alternative prisstigningsforudsætninger. Saldoafskrivning 10 pct. p.a. Pristalsregulering 10 pct. p.a.

Salgsår	Årlig procentvis stigning i handelsværdi					
	-5 pct.	0 pct.	5 pct.	7 pct.	10 pct.	15 pct.
		1.000		kr.		
5	-58	126	342	437	590	875
10	-200	169	720	1.007	1.527	2.687
15	-302	210	1.190	1.788	3.007	6.285
20	-373	248	1.775	2.865	5.364	13.480
25	-422	285	2.510	4.358	9.135	27.910
30	-453	320	3.436	6.435	15.183	56.896
31	-457	327	3.649	6.939	16.776	65.539

Tabel 1 c:

Oversigt over de til tabel 1 a svarende kontante salgssummer. Kontant købesum i år 1 er lig med 1 mill. kr.

Salgsår	Årlig procentvis stigning i handelsværdi.				
	- 3 pct	0 pct.	2 pct.	5 pct.	8 pct
		1 000 kr.			
5	885	1.000	1.082	1.216	1.360
10	760	1.000	1.195	1.551	1.999
15	653	1.000	1.319	1.980	2.937
20	561	1.000	1.457	2.527	<b>4.316</b>
25	481	1.000	1.608	3.225	<b>6.341</b>
30	413	1.000	1.776	4.116	9.317
31	401	1.000	1.811	4.322	10.063

Tabel 1 d:

Oversigt over de til tabel 1 b svarende kontante salgssummer. Kontant købesum i år 1 er lig med 1 mill. kr.

Salgsår	Årlig procentvis stigning i handelsværdi					
	<u>-5 pct.</u>	<u>0 pct.</u>	<u>5 pct.</u>	<u>7 pct.</u>	<u>10 pct.</u>	<u>15 pct.</u>
		1.000		kr.		
5	815	1.000	1.216	1.311	1.464	1.749
10	630	1.000	1.551	1.838	2.358	3.518
15	488	1.000	1.980	2.579	3.797	7.076
20	377	1.000	2.527	3.617	6.116	14.231
25	292	1.000	3.225	5.072	9.850	28.625
30	226	1.000	4.116	7.114	15.863	57.575
31	215	1.000	4.322	7.612	17.449	66.212

I tabel 2 a og 2 b og tabel 3 a og 3 b er de genvundne afskrivninger (tallene fra tabel 1 a og 1 b) og salgssummerne (tallene fra tabel 1 c og 1 d) tilbagediskonteret til anskaffelsesåret med en diskonteringsfaktor på 1,05 og 1,10, svarende til en realrente på 0 pct.

I tabel 4 a og 4 b og tabel 5 a og 5 b er de samme tal tilbagediskonteret med en diskonteringsfaktor på 1,08 og 1,13 svarende til en realrente på 3 pct.

Der er således vist to sandsynlige alternative beregninger af nutidsværdierne af de genvundne afskrivninger og salgssummerne.

Opgørelserne over nutidsværdierne viser, at ligesom ved de nominelle opgørelser i tabellerne 1 a-d er de skattepligtige genvundne afskrivninger størst i de tilfælde, hvor salgssummerne er store i forhold til anskaffelsessummerne. Ligeledes viser de også, at der altid er "plads til" at betale den reale skat af genvundne afskrivninger med den reale salgssum.

Heller ikke ved et pristalsreguleret saldoafskrivningssystem er der således tale om, at der sker beskatning af inflationsgevinster.

Tabel 2 a:

Nutidsværdien af genvundne bygningsafskrivninger (jfr. tabel 1 a) med en realrente på 0 pct. Saldoafskrivning 10 pct. p.a. Pristalsregulering 5 pct. p.a. Rente 5 pct. p.a.

Salgsår	Årlig procentvis stigning i handelsværdi.				
	- 3 pct	0 pct.	2 pct.	5 pct.	8 pct
		1.000		kr.	
5	103	197	265	375	494
10	121	275	401	631	919
15	111	287	448	782	1.265
20	93	267	447	871	1.579
25	73	234	422	924	1.890
30	55	198	386	955	2.218
31	52	191	378	959	2.287

*Tabel 2 b:*

*Nutidsværdien af genvundne bygningsafskrivninger (jfr. tabel 1 b) med en realrente på 0 pct. Saldoafskrivning 10 pct. p.a. Pristalsregulering 10 pct. p.a. Rente 10 pct. p.a.*

Salgsår	Årlig procentvis stigning i handelsværdi					
	-5 pct.	0 pct.	5 pct.	7 pct.	10 pct.	15 pct.
		1.000		kr. . . . . . . . . . . . . . . . .		
5	-4086	233	298403	598		
10	-84	71	305	427647	1.139	
15	-79	55	313	471	792	1.655
20	-61	40	290	468	877	2.204
25	-42	29	254	442	927	2.833
30	-28	20	216	405	957	3.586
31	-26	18	209	397	961	3.755

*Tabel 3 a:*

*Nutidsværdien af de kontante salgssummer (jfr. tabel 1 c) med en realrente på 0 pct. Pristalsregulering 5 pct. p.a. Rente 5 pct. p.a.*

Salgsår	Årlig procentvis stigning i handelsværdi.				
	- 3 pct	0 pct.	2 pct.	5 pct.	8 pct
		1.000		kr. . . . . . . . . . . . . . . . .	
5	728	823	891	1.000	1.119
10	490	645	770	1.000	1.289
15	330	505	666	1.000	1.483
20	222	396	577	1.000	1.708
25	149	310	499	1.000	1.966
30	100	243	431	1.000	2.264
31	93	231	419	1.000	2.328

*Tabel 3 b:*

*Nutidsværdien af de kontante salgssummer (jfr. tabel 1 d) med en realrente på 0 pct. Pristalsregulering 10 pct. p.a. Rente 10 pct. p.a.*

Salgsår	Årlig procentvis stigning i handelsværdi					
	-5 pct.	0 pct.	5 pct.	7 pct.	10 pct.	15 pct.
		1.000		kr.—.....		
5	556	683	830	895	1.0001.	195
10	267	424	658	780	1.0001.	492
15	128	263	521	679	1.0001.	863
20	62	164	413	591	1.0002.	327
25	30	102	327	515	1.0002.	906
30	14	63	259	448	1.0003.	630
31	12	57	248	436	1.0003.	795

*Tabel 4 a:*

*Nutidsværdien af genvundne bygningsafskrivninger (jfr. tabel 1 a) med en realrente på 3 pct. Saldoafskrivning 10 pct. p.a. Pristalsregulering 5 pct. p.a. Rente 8 pct. p.a.*

Salgsår	Årlig procentvis stigning i handelsværdi.				
	- 3 pct	0 pct.	2 pct.	5 pct.	8 pct
		1.000		kr.	
5	92	176	237	335	441
10	93	213	311	489	713
15	75	193	302	527	853
20	54	156	262	510	924
25	37	119	215	469	961
30	24	87	170	421	980
31	22	82	162	412	982

Tabel 4 b:

Nutidsværdien af genvundne bygningsafskrivninger (jfr. tabel 1 b) med en realrente på 3 pct. Saldoafskrivning 10 pct. p.a. Pristalsregulering 10 pct. p.a. Rente 13 pct. p.a.

Salgsår	Årlig procentvis stigning i handelsværdi					
	-5 pct.	0 pct.	5 pct.	7 pct.	10 pct.	15 pct.
		1.000		kr. . . . . . . . . . .		
5	-36	77	209	268	362	537
10	-66	56	239	335	508	894
15	-54	37	215	323	543	1.135
20	-36	24	174	280	526	1.321
25	-22	15	133	231	486	1.485
30	-13	9	99	185	438	1.643
31	-11	8	93	177	428	1.675

Tabel 5 a:

Nutidsværdien af de kontante salgssummer (jfr. tabel 1 c) med en realrente på 3 pct. Pristalsregulering 5 pct. p.a. Rente 8 pct. p.a.

Salgsår	Årlig procentvis stigning i handelsværdi.				
	- 3 pct	0 pct.	2 pct.	5 pct.	8 pct
		1.000		kr. _____	
	651	735	796	893	1.000
10	380	500	598	776	1.000
15	222	340	449	674	1.000
20	130	232	338	586	1.000
25	76	158	254	509	1.000
30	44	107	191	442	1.000
31	40	99	180	430	1.000

Tabel 5 b:

Nutidsværdien af de kontante salgssummer (jfr. tabel 1 d) med en realrente på 3 pct. Pristalsregulering 10 pct. p.a. Rente 13 pct. p.a.

Salgsår	Årlig procentvis stigning i handelsværdi					
	-5 pct.	0 pct.	5 pct.	7 pct.	10 pct.	15 pct.
		1.000		kr.- . . . . . . . . . .		
5 500	613	745		804	898	1.073
10	210	333	516	612	785	1.171
15	88	181	358	466	686	1.278
20	37	98	248	355	600	1.396
25	16	53	172	270	524	1.524
30	6	29	119	206	458	1.663
31	5	26	110	195	446	1.693



For yderligere at kunne vurdere rimeligheden i den foreslåede saldoafskrivningsmetode er der i *tabel 6 a og 6 b* vist en oversigt over nutidsværdierne af de enkelte års afskrivninger indtil salgsåret. Denne beregning er foretaget på samme måde som beregningen af nutidsværdierne af salgssummerne og de genvundne afskrivninger i de foran viste tabeller 2-5.

I *tabel 7 a, 7 b, 8 a og 8 b* er nutidsværdierne af de skattepligtige genvundne afskrivninger (jfr. tabel 2 a, 2 b, 4 a og 4 b) trukket fra nutidsværdierne af summen af de foretagne afskrivninger (jfr. tabel 6 a og 6 b). På denne måde får man et udtryk for, hvilket beløb, der reelt beskattes i forhold til de reale afskrivninger, der er foretaget i årene fra anskaffelsesår til salgsår.

Den væsentligste konklusion, der kan drages af tabel 7 a-b og 8 a-b er, at i alle de tilfælde, hvor bygningens pris stiger langsommere end reguleringspristallet, er nutidsværdien af de foretagne afskrivninger større end nutidsværdien af de skattepligtige genvundne afskrivninger.

Det betyder, at der i disse situationer aldrig beskattes et reelt beløb, der er større end det, der igennem årene reelt er fratrukket som skattemæssige afskrivninger. Som nær-

mere omtalt i afsnit 7.4.3. anser arbejdsgruppen det for at være hovedreglen, at erhvervsbygningens pris stiger i en langsommere takt end reguleringspristallet.

Den anden væsentlige konklusion, der kan drages af tabel 7 a-b og 8 a-b, er, at i de tilfælde, hvor bygningens pris stiger hurtigere end reguleringspristallet, er nutidsværdien af den skattepligtige avance større end nutidsværdien af de foretagne afskrivninger. Dette skyldes, at hele fortjenesten ved et saldo-system inddrages i beskatning ved salg. Denne beskatning modsvarer af, at saldosystemet på tilsvarende måde giver tabsfradrag, hvis en bygning sælges til en pris, der ligger under den nedskrevne værdi.

Som anført ovenfor, er det arbejdsgruppens opfattelse, at det kun sjældent vil være sådan, at bygningens værdi er steget mere end pristalsreguleringen. Selv om det kendes i dag, skyldes det ofte, at der ikke er foretaget en realistisk opdeling af ejendommens værdi på grund og bygninger, således at en grundværdistigning bliver medregnet under bygningens værdi.

Da der vil være en række situationer, hvor skatteyder ikke afskriver maksimalt, er det arbejdsgruppens opfattelse, at der i en række tilfælde vil kunne blive tale om tabsfradrag.

#### *Tabel 6 a:*

*Summen af nutidsværdierne af de enkelte års afskrivninger indtil salgsåret. Saldoafskrivning 10 pct. p.a. Pristalsregulering 5 pct. p.a. Rente 5 pct. p.a.*

Salgsår	realrente = 0 (5 pct.)	realrente = 3 (8 pct.)
	1.000	kr. _____
5	343	331
10	612	559
15	771	676
20	864	736
25	920	767
30	952	783
31	957	785

Det skal tilføjes, at såvel fortjeneste som tab i saldossystemet kun får øjeblikkelige skattemæssige konsekvenser, hvis skatteydernes saldo i øvrigt bliver negativ, eller der

sker virksomhedsophør, medens den i andre situationer vil indvirke på saldoværdikontoen og dermed påvirke de fremtidige afskrivninger.

*Tabel 6 b:*

*Summen af nutidsværdierne af de enkelte års afskrivninger indtil salgsåret. Saldoafskrivning 10 pct. p.a. Pristalsregulering 10 pct. p.a. Rente 10 og 13 pct. p.a.*

Salgsår	realrente = 0 (5 pct.)	realrente = 3 (8 pct.)
	1.000	kr. ....
5	343	331
10	612	561
15	771	680
20	864	741
25	920	773
30	952	789
31	957	791

*Tabel 7 a:*

*Differencen mellem summen af nutidsværdien af de foretagne afskrivninger (jfr. tabel 6 a) og nutidsværdien af genvundne afskrivninger (jfr. tabel 2 a). Realrente er lig med 0 pct. Saldoafskrivning 10 pct. p.a. Pristalsregulering 5 pct. p.a. Rente 5 pct. p.a.*

Salgsår	Årlig procentvis stigning i handelsværdi.				
	- 3 pct	0 pct.	2 pct.	5 pct.	8 pct
		1.000		kr.	
5	240	146	78	-32	-151
10	491	337	211	-19	-307
15	660	484	323	-11	-495
20	771	597	417	-7	-714
25	847	686	498	-4	-970
30	897	754	566	-3	-1.266
31	905	766	579	-2	-1.330

Tabel 7 b:

Differencen mellem summen af nutidsværdien af de foretagne afskrivninger (jfr. tabel 6 b) og nutidsværdien af genvundne afskrivninger (jfr. tabel 2 b). Realrente er lig med 0 pct. Saldoafskrivning 10 pct. p.a. Pristalsregulering 10 pct. p.a. Rente 10 pct. p.a.

Salgsår	Årlig procentvis stigning i handelsværdi					
	-5 pct.	0 pct.	5 pct.	7 pct.	10 pct.	15 pct.
		1.000		kr.-.....		
5	383	257	110	45	-60	-255
10	696	541	307185	-35	-527	
15	850	716	458300	-21	-884	
20	925	824	574396	-13	-1.340	
25	962	891	666	478	-7	-1.913
30	980	932	736	547	-5	-2.634
31	983	939	748	560	-4	-2.798

Tabel 8 a:

Differencen mellem summen af nutidsværdien af de foretagne afskrivninger (jfr. tabel 6 a) og nutidsværdien af genvundne afskrivninger (jfr. tabel 4 a). Realrente er lig med 3 pct. Saldoafskrivning 10 pct. p.a. Pristalsregulering 5 pct. p.a. Rente 8 pct. p.a.

Salgsår	Årlig procentvis stigning i handelsværdi					
	-5 pct.	0 pct.	5 pct.	7 pct.	10 pct.	15 pct.
		1.000			kr.	
5	239	155	94	-4	-110	
10	466	346	248	70	-154	
15	601	483	374	149	-177	
20	682	580	474	226	-188	
25	730	648	552	298	-194	
30	759	696	613	362	-197	
31	763	703	623	373	-197	

Tabel 8 b:

Differencen mellem summen af nutidsværdien af de foretagne afskrivninger (jfr. tabel 6 b) og nutidsværdien af genvundne afskrivninger (jfr. tabel 4 b). Realrente er lig med 3 pct. Saldoafskrivning 10 pct. p.a. Pristalsregulering 10 pct. p.a. Rente 13 pct. p.a.

Salgsår	Årlig procentvis stigning i handelsværdi					
	-5 pct.	0 pct.	5 pct.	7 pct.	10 pct.	15 pct.
	i 000 kr.					
5	367	254	122	63	-31	-206
10	627	505	322	226	53	-332
15	734	643	465	357	137	-455
20	777	717	567	461	215	-580
20	795	758	640	542	287	-712
30	802	780	690	604	351	-854
31	802	783	698	614	363	-884

#### 7.4.6. Den lineære afskrivningsmetode for bygninger, der er anskaffet før 1. januar 1982.

Arbejdsgruppen har ønsket at belyse, hvorledes den gældende afskrivningsmetode for bygninger, der er anskaffet før 1. januar 1982, virker. Disse bygninger afskrives efter en lineær metode, men uden pristalsregulering og uden kontantomregning af anskaffelses- og salgssum. Afskrivningsmetoden er nærmere beskrevet i afsnit 7.5.4.

I nedenstående eksempel er vist en bygning med en afskrivningsberettiget anskaffelsessum på 1 mill. kr. Det er forudsat, at den afskrivningsberettigede i eksemplet selv har opført og prioriteret bygningen, således at kurstab ved prioriteringen ikke kan medregnes til anskaffelsessummen. Derfor er anskaffelsessummen lig med den kontantværdi, der er anvendt i eksemplerne i afsnit 7.4.4. og 7.4.5.

I tabel 1 er vist de skattepligtige genvundne afskrivninger under forskellige forudsætninger om salgssummens størrelse. Tabellen viser, at størrelsen af de skattepligtige genvundne afskrivninger stiger i takt med

salgssummens størrelse. Hvis salgssummen svarer til købesummen eller stiger nominelt, er det imidlertid altid de faktisk foretagne afskrivninger, der danner loft over beskatningen. Det er forklaringen på, at de genvundne afskrivninger er ens i alle de tilfælde, hvor salgssummen er uforandret eller stiger. Hertil kommer, at de skattepligtige genvundne afskrivninger ikke stiger ud over år 31, hvor bygningen er fuldt afskrevet.

I tabel 2 er vist de faktiske salgssummer under forskellige prisstigningsforudsætninger. Tabel 1 og 2 kan direkte sammenlignes, idet tabel 2 viser de salgssummer, som skatten af beløbene i tabel 1 skal betales af.

Ved at sammenholde de to tabeller kan man konkludere, at størrelsen af de skattepligtige genvundne afskrivninger i intet tilfælde er større end salgssummerne.

I de tilfælde, hvor bygningen falder i pris eller ikke stiger i pris, er der tale om, at hele salgssummen underkastes beskatning, hvis bygningen sælges efter at være helt afskrevet i år 31.

I de tilfælde, hvor bygningen stiger i pris, er der derimod tale om, at hele den fortjene-

ste, der ligger ud over de faktisk foretagne afskrivninger, er skattefri.

Da systemet ikke tager hensyn til de almindelige stigninger i ejendomspriserne, vil de genvundne afskrivninger imidlertid ofte være udtryk for, at der er sket en generel stigning i bygningspriserne, og ikke at de foretagne afskrivninger har været for store.

Der vil således ofte ske beskatning af genvundne afskrivninger svarende til samtlige foretagne afskrivninger, selv om bygningen på grund af slid og forældelse relativt er faldet i pris i forhold til andre erhvervsejendomme.

Reelt er der altså tale om en kapitalvindingsbeskatning.

*Tabel 1:*

*Genvundne bygningsafskrivninger for en bygning anskaffet før 1982 ved en købesum (kontant) i år 1 på 1 mill. kr. og med alternative prisstigningsforudsætninger vedrørende købesummen. Lineær afskrivning 6 og 2 pct. p.a.*

Salgsår	Årlig procentvis stigning i handelsværdi.				
	- 5 pct	- 3 pct.	0 pct.	2 pct.	2 pct
		1.000			kr.
5	54	125	240	240	240
10	170	300	540	540	540
15	167	332	680	680	680
20	157	340	780	780	780
25	171	361	880	880	880
30	205	393	980	980	980
31	214	401	1.000	1.000	1.000

*Tabel 2:*

*Oversigt over de til tabel 1 svarende kontante salgssummer. Købesummen i år 1 er lig med 1 mill. kr.*

Salgsår	Årlig procentvis stigning i handelsværdi					
	-5 pct.	- 3 pct.	0 pct.	2 pct.	5 pct.	5 pct.
		1.000				kr.
5	815	885	1.000	1.082	1.216	1.749
10	630	760	1.000	1.195	1.551	3.518
15	488	653	1.000	1.319	1.980	7.076
20	377	561	1.000	1.457	2.527	14.231
25	292	481	1.000	1.608	3.225	28.625
30	226	413	1.000	1.776	4.116	57.575
31	215	401	1.000	1.811	4.322	66.212

## 7.5. Overgangsordning for bygninger, der er anskaffet før indførelse af saldoafskrivning.

### 7.5.1. Indledning.

Arbejdsgruppen har overvejet, hvorledes bygninger og installationer i afskrivningsberettigede bygninger, der er afskrivningsberettigede efter gældende eller gamle regler, bør behandles ved eventuel indførelse af en saldoafskrivningsmetode.

Selv om arbejdsgruppen i sin konklusion har peget på saldoafskrivningsmetoden på grund af de store fortrin, denne metode har i forenklingmæssig henseende, er arbejdsgruppens medlemmer enige om, at det i sig selv er en komplikation at føje yderligere et system til de efterhånden flere forskellige afskrivningssystemer, der allerede gælder for bygninger. Arbejdsgruppen mener, at skiftende afskrivningssystemer især kan være et problem på bygningsområdet, fordi bygningers levealder typisk er meget lang. På den måde kan man på et givet tidspunkt have et væld af forskellige afskrivningsregler for bygninger, der er anskaffet på forskellige tidspunkter.

I det følgende overvejes det derfor, om det er muligt at medtage bygninger, der er afskrivningsberettigede efter de gældende eller gamle regler, i et saldoafskrivningssystem. Det drejer sig om de bygninger, der er anskaffet efter 1. januar 1982, men før indførelse af et eventuelt saldossystem. Det drejer sig endvidere om bygninger, der er anskaffet før 1. januar 1982.

### 7.5.2. De gældende regler for bygninger m.v., der er anskaffet efter 1. januar 1982, men før eventuel indførelse af et saldoafskrivningssystem.

Disse bygninger afskrives efter reglerne i lov nr. 197 af 18. maj 1982 om ændring af afskrivningsloven og forskellige andre skatte-

love (Pristalsregulering af afskrivningsgrundlaget m.v.). Reglerne er nærmere beskrevet i afsnit 7.2.2.

### 7.5.3. Arbejdsgruppens overvejelser om overgangsordning for bygninger, der er anskaffet efter 1. januar 1982.

Arbejdsgruppen har overvejet, hvorledes bygningsafskrivningsgrundlag for perioden fra efter 1. januar 1982 kunne overføres til en ny saldoafskrivningsmetode. Arbejdsgruppen har overvejet, om man kan overføre disse bygningers nedskrevne værdi direkte til den ny saldo.

På denne måde kan man indføre saldoafskrivningssystemet med virkning fra 1. januar 1982, så det mellemliggende regelsæt undgås.

Bygningens nedskrevne værdi skal da opgøres efter principperne i den gældende lovs § 29, det vil sige som forskellen mellem den pristalsregulerede anskaffelsessum og de pristalsregulerede foretagne afskrivninger. Følgende eksempel illustrerer overførsel af bygningens nedskrevne værdi til saldoen.

Bygningen er anskaffet efter 1. januar 1982 for en kontant omregnet anskaffelsessum på 600.000 kr. Afskrivning foretages hvert år med 6 pct. Pristalsregulering foretages med 8 pct. for 1983 og 7 pct. for 1984 og 1985.

Med virkning fra og med indkomståret 1986 indføres saldoafskrivningssystemet. Det er forudsat, at afskrivningssatsen ved saldoafskrivningssystemets indførelse forhøjes til 10 pct.

---

	Afskrivningsgrundlag	Foretagen afskrivning
1982	600.000 kr.	36.000 kr.
1983	648.000 kr.	38.880 kr.
1984	693.360 kr.	41.602 kr.
1985	741.895 kr.	44.514 kr.

---

Bygningens nedskrevne værdi pr. 1. januar 1986 udgør:

Anskaffelsessum pristalsreguleret til og med 1985	741.895 kr.
Pristalsregulerede foretagne afskrivninger, 24 pct. af 741.895 kr.	178.055 kr.
Nedskreven værdi, der overføres til saldo for bygninger 1986	<u>563.840 kr.</u>
Saldoværdi	563.840 kr.
Pristalsregulering (forudsættes opgjort til 7 pct.)	39.469 kr.
Afskrivning 10 pct.	603.309 kr.
Saldoværdi ved årets udgang, der overføres som ny be- gyndelsessaldo for 1987	60.331 kr.
	542.978 kr.

Skulle skatteyderen i stedet fortsætte med at afskrive efter de gældende regler, fremkom følgende beløb:

	Afskrivnings- grundlag	Foretagen afskrivning
1986	793.828 kr.	47.630 kr.

Følgende tabel illustrerer afskrivningspro-  
filerne for den bygning, der er omtalt i det  
forrige eksempel, henholdsvis ved fortsat af-  
skrivning efter de gældende regler og ved  
overgang til saldoafskrivningssystemet fra  
og med indkomståret 1986. For 1986 og  
fremefter er pristalsregulering hvert år fore-  
taget med 7 pct. Der er foretaget maksimal  
afskrivning (6 pct./2 pct. efter de gældende  
regler - 10 pct. saldoafskrivning).

Det ses heraf, at forhøjelsen af afskriv-  
ningssatsen mere end opvejer, at afskrivnin-  
gen og pristalsreguleringen i 1985 kun kan  
foretages på bygningens nedskrevne værdi.  
Hertil kan føjes, at der maksimalt kan være  
afskrevet med 24 pct., hvis saldoafskriv-  
ningssystemet gennemføres med virkning fra  
og med indkomståret 1986. Den umiddelbare  
nedsættelse af afskrivningsgrundlaget ved  
overgangen til saldossystemet vil således være  
af beskeden størrelse. Selv om der skulle væ-  
re foretaget forskudsafskrivninger eller for-  
lods afskrivninger, er nedsættelsen af af-  
skrivningsgrundlaget ved eventuel overgang  
til et nyt afskrivningsprincip beskeden. Det  
skyldes, at både forskudsafskrivninger og  
forlods afskrivninger allerede efter den gæl-  
dende lineære bygningsafskrivningsmetode  
skal fragå i afskrivningsgrundlaget.

	Nuværende system	Saldo- afskrivning
1982	36.000	-
År 5 1986	47.630	58.585
År 10 1991	66.803	48.519
År 11 1992	23.826	46.724
År 15 1996	31.232	40.183
År 20 2001	43.804	33.280
År 25 2006	61.437	27.562
År 30 2011	86.169	22.826

Hvis bygningsværdien i perioden fra anskaf-  
felsen og indtil overgangen til et saldoaf-  
skrivningssystem er steget mere i værdi end  
stigningen i reguleringspristallet, vil skatte-

yderen ved salg efter overførslen til saldoen blive beskattet ikke alene af de genvundne afskrivninger, men også af kapitalvindingen fra før overførslen. Modsat vil et eventuelt tab, der er opstået før overførslen, blive fradragsberettiget ved salg efter overførslen, selv om tabet efter de gældende regler er et ikke-fradragsberettiget formuetab.

Det er næppe sandsynligt, at bygningernes værdi normalt skulle være steget mere, end pristalsreguleringen af anskaffelsessummen har "givet plads til", jfr. afsnit 7.4.3. Det er næppe heller sandsynligt, at der skulle forekomme tab på bygningerne, som man ikke kan leve med at godkende fradrag for, selv om tabene teoretisk hører til i perioden før saldoafskrivningssystemet. Sådanne situationer vil være tydeligst ved salg umiddelbart efter overførslen til saldoen. I det lange løb vil det fortabe sig, hvilken periode eventuel kapitalvinding eller eventuelt tab hører til.

Selv om det typisk vil være tilfældet, at de økonomiske fordele og ulemper for skatteyderen ved overgang til et saldoafskrivningssystem opvejer hinanden, finder arbejdsgruppen, at man bør give skatteydere med bygninger fra den nævnte periode adgang til at vælge mellem det gældende afskrivningssystem og saldoafskrivningssystemet. På denne måde undgår man at indføre saldoafskrivningssystemet med tilbagevirkende kraft for de skatteydere, som ved anskaffelsen af bygningen har lagt vægt på de gældende regler, og som fortsat ønsker at benytte disse regler.

Arbejdsgruppen er opmærksom på, at de gældende regler så ikke bliver helt overflødige. Det ser arbejdsgruppen imidlertid ikke som noget større problem, da det må antages, at de fleste vil vælge saldoafskrivningssystemet for de bygninger, der er anskaffet mellem den 1. januar 1982 og saldoafskrivningssystemets eventuelle gennemførelse.

#### **7.5.4. De gældende regler for bygninger m.v., der er afskrivningsberettigede efter de regler, der gjaldt før 1. januar 1982.**

*Afskrivningsreglerne for bygninger, der er anskaffet i perioden fra 1968-1981, fremgår af lovbekendtgørelse nr. 424 af 10. august 1981 af lov om skattemæssige afskrivninger m.v. og tidligere lovbekendtgørelser.*

Reglerne gik ud på, at den aftalte anskaffelsessum dannede grundlag for de skattemæssige afskrivninger. Der skete således ingen omregning til kontantværdi eller pristalsregulering af anskaffelsessummen. På bygninger i hovedgruppen a (§ 18 litra a) kunne der i anskaffelsesåret og hvert af de nærmest følgende 9 indkomstår afskrives med indtil 6 pct. af anskaffelsessummen. Efter udløbet af denne 10-års periode kunne afskrivning foretages med indtil 2 pct. årlig. For bygninger i hovedgruppe b udgjorde satsen for begyndelsesafskrivning 4 pct., og satsen for normalafskrivning udgjorde 1 pct. årlig. For installationer i afskrivningsberettigede bygninger udgjorde satsen henholdsvis 8 og 4 pct. Ved salg af bygningen beskattedes en eventuel fortjeneste, dog højst et beløb svarende til samtlige foretagne afskrivninger, herunder forlods afskrivning og forskudsafskrivning. Fortjenesten blev opgjort som forskellen mellem på den ene side salgssummen og på den anden side anskaffelsessummen med fradrag af samtlige foretagne afskrivninger. Der kunne foretages et kursnedslag på sælgerprioriteten og anden belåning i forbindelse med salget, som reducerede salgssummen. Der kunne ikke herudover ske omregning til kontantværdi. Et eventuelt tab kunne ikke fradrages.

*Afskrivningsreglerne for bygninger, der er anskaffet før 1968, fremgår af lovbekendtgørelse nr. 267 af 15. juni 1967 og tidligere lovbekendtgørelser.*

De dagældende regler om afskrivning på bygninger og særlige installationer i bygninger omfattede dels regler om bundne "almin-



delige afskrivninger", dels regler om friere "ekstraafskrivninger". Den skattepligtige kunne vælge alene at foretage almindelige afskrivninger, eller tillige at foretage ekstraafskrivninger.

Almindelige afskrivninger skulle foretages med lige store årlige beløb over bygningens (installationens) antagelige levealder (den fysiske levealder). Afskrivningerne skulle foretages på grundlag af anskaffelsessummen. Afskrivningerne var bundne. Det betød, at en skattepligtig, der undlod at afskrive i et indkomstår, ikke kunne afskrive mere i senere indkomstår. Den pågældende kunne heller ikke fortsætte afskrivning ud over den forudsatte afskrivningsperiode.

Ekstraafskrivning kunne foretages for anskaffelsesåret og de nærmest følgende 9 indkomstår. Ekstraafskrivningerne kunne højst udgøre 40 pct. af anskaffelsessummen. I det enkelte år kunne ekstraafskrivningen højst udgøre 10 pct. af anskaffelsessummen.

Ved salg af en bygning, hvorpå den skattepligtige havde foretaget almindelige afskrivninger, var eventuel fortjeneste skattefri. Det gjaldt også den del af fortjenesten, der svarede til de foretagne afskrivninger. Havde den skattepligtige foruden almindelige afskrivninger foretaget ekstraafskrivning, forlods afskrivning eller forskudsafskrivning, skulle en eventuel fortjeneste beskattes, dog højst et beløb svarende til de foretagne almindelige afskrivninger, ekstraafskrivninger, forlods afskrivninger og forskudsafskrivninger.

#### **7.5.5. Arbejdsgruppens overvejelser om overgangsordning for bygninger, der er anskaffet før 1. januar 1982.**

Bygninger, der er anskaffet før 1. januar 1982 afskrives på grundlag af den nominelle anskaffelsessum uden pristalsregulering. Bygninger, der er anskaffet efter 1. januar 1982 afskrives derimod som nævnt på grundlag af den kontantomregnede anskaffelsessum med pristalsregulering. Hertil kommer,

at bygninger, der er anskaffet før 1968, følger særlige regler, når der ved salg skal opgøres genvundne afskrivninger. Som hovedregel indgår afskrivninger, der er foretaget før 1968 ikke i opgørelsen af de skattepligtige genvundne afskrivninger.

Der vil kunne afskrives på bygninger, der er anskaffet før 1982, i en lang årrække fremover. Arbejdsgruppen har derfor fundet, at det ville være af stor forenklingssædssig betydning, hvis også disse bygninger kunne inddrages i et saldoafskrivningssystem, således at alle en skatteydere bygninger blev afskrevet på samme saldo.

Arbejdsgruppen har undersøgt, hvilke problemer der er ved overgang fra det ikke pristalsregulerede lineære afskrivningssystem til et saldoafskrivningssystem med pristalsregulering.

Da det lineære system blev gjort pristalsreguleret i 1982 valgte man at lade de gamle bygninger fortsætte under de hidtidige regler. Begrundelserne for dette er for så vidt stadig gældende.

Problemet var og er stadig, at de gamle bygninger afskrives på grundlag af den nominelle anskaffelsessum og uden pristalsregulering. Det vil sige, at afskrivningsgrundlaget i afskaffelsesåret kan være større end under det ny system med kontantomregning af anskaffelsessummen. Til gengæld er afskrivningsgrundlaget under det ny system sikret realværdi i kraft af pristalsreguleringen. Man kan sige, at forskellen mellem en bygnings prioriterede værdi og kontantværdien (kurstabet) hovedsagelig et udtryk for, at den forventede inflation overstiger den pålydende rente på prioriterne. Det ville derfor ikke være rimeligt, at dette beløb blev pristalsreguleret.

Arbejdsgruppen må derfor, ligesom lovgiverne i 1982, afvise, at det nominelle afskrivningsgrundlag for de gamle bygninger indgår i et pristalsreguleret system.

Arbejdsgruppen har derfor overvejet, om

der kunne findes et andet afskrivningsgrundlag for bygninger, anskaffet før 1982, som kunne indgå i en saldoafskrivning.

#### *7.5.5.1. Omregning af de nominelle anskaffelsessummer til kontantværdier.*

Arbejdsgruppen har overvejet, om man kunne foretage en omregning af de nominelle anskaffelsessummer til kontantværdi. Man skulle i så fald omregne den oprindelige anskaffelsessum til kontantværdi og pristalsregulere den frem til det år, hvor et saldoafskrivningssystem indføres. Til gengæld måtte man foretage en reduktion under hensyntagen til de allerede foretagne afskrivninger.

Arbejdsgruppen kan dog afvise denne metode allerede af den grund, at det vil være praktisk umuligt at foretage de nævnte kontantomregninger på grundlag af de historiske anskaffelsessummer.

#### *7.5.5.2. Opgørelse af den nedskrevne nominelle bygningsværdi.*

Arbejdsgruppen har overvejet, om man kunne anvende de gamle bygningers nedskrevne værdi som grundlag for saldoafskrivning. Man skulle i så fald trække de allerede foretagne afskrivninger fra den oprindelige anskaffelsessum. Problemet ved denne metode er, at den nominelle anskaffelsessum herved indgår i et pristalsreguleret afskrivningssystem. Der ville i en del tilfælde blive tale om et alt for højt afskrivningsgrundlag. For meget gamle bygninger ville der blive tale om et alt for lavt afskrivningsgrundlag som følge af, at udgangspunktet vil være en historisk gammel anskaffelsessum.

Arbejdsgruppen kan derfor ikke anbefale en sådan løsning. Man må afvise, at det nominelle afskrivningsgrundlag for de gamle bygninger indgår i det pristalsregulerede system.

#### *7.5.5.3. Den tekniske værdi.*

Arbejdsgruppen har overvejet, om man kan

anvende den tekniske værdi (jfr. afsnit 7.8.) som nyt afskrivningsgrundlag for gamle bygninger i et saldossystem.

Den tekniske værdi er forudsat at være baseret på en vurdering af driftsbygningers aktuelle handelspris, omregnet til kontantværdi. Som udgangspunkt må man derfor betragte teknisk værdi som et rimeligt udtryk for "anskaffelsessum" i det år, hvor et saldo-system eventuelt indføres.

Man må dog endvidere forudsætte, at den tekniske værdi reduceres med de allerede foretagne afskrivninger, før den indgår i saldoafskrivningen. Den mest nærliggende mulighed er at reducere den tekniske værdi med summen af de foretagne afskrivninger. Da såvel den aktuelle værdi som de fratrukne afskrivninger afspejler nedslidningen af bygningen, kan det give forkerte resultater. Problemet er endvidere, at denne metode indebærer markante ændringer i igangværende afskrivningsforløb.

Arbejdsgruppen har ladet foretage en række beregninger på grundlag af konkrete eksempler. Beregningerne viser, at den ovennævnte metode giver store forskelle i de fremtidige afskrivninger i forhold til de nuværende og meget store forskelle i beskatningen af genvundne afskrivninger.

Arbejdsgruppen har overvejet, om man kunne anvende en mere rimelig metode til at nedsætte den tekniske værdi med de foretagne afskrivninger. Arbejdsgruppen har således overvejet, om det ville være bedre at reducere den tekniske værdi med en procentdel beregnet på grundlag af forholdet mellem de samlede afskrivninger og bygningens anskaffelsessum incl. senere afskrivningsberettigede forbedringsudgifter. På denne måde vil man få et mere rimeligt udtryk for den faktiske afskrevne del af bygningen.

Arbejdsgruppen har ladet foretage en række beregninger på grundlag af de samme konkrete eksempler, som nævnt ovenfor. Disse beregninger viser, at også denne meto-

de giver store forskelle i de fremtidige afskrivningsforløb i forhold til de nuværende.

Arbejdsgruppen må konkludere, at metoden er praktisabel, men den giver så store vilkårlige udsving i forhold til det gældende afskrivningsystem, at den må afvises. Forklaringen på disse udsving er først og fremmest, at der er store forskelle på forholdet mellem købspris og vurdering ved den enkelte ejendom.

#### *7.5.5.4. Beskatning ved salg.*

Udover de nævnte problemer med at fastsætte et afskrivningsgrundlag for saldoafskrivning af gamle bygninger gør der sig problemer gældende med hensyn til beskatning ved salg af gamle bygninger, hvis der indføres et saldossystem.

Som omtalt i afsnit 7.5.4. gælder der den hovedregel, at afskrivninger, der er foretaget før 1968 ikke indgår i opgørelsen af de skattepligtige genvundne afskrivninger ved salg. Hvis der indføres et saldoafskrivningsystem vil det af forenklingens grunde være meget uheldigt, at opretholde denne særregel. Ved saldossystemet fremgår tab eller fortjeneste ved salg umiddelbart ved at sammenholde afskrivningssaldo og salgssum. Efter de gamle regler opgøres fortjenesten ved at trække anskaffelsessum nedsat med foretagne afskrivninger fra salgssummen, idet de afskrivninger, der er foretaget før 1968 ikke fratrækkes. Metoden er ikke forenelig med et saldossystem.

#### *7.5.5.5. Valgfrihed mellem afskrivningsgrundlag.*

Arbejdsgruppen finder, at den nævnte metode, hvorefter gamle bygninger føres på afskrivningssaldo med den tekniske værdi, reduceret med en procentdel beregnet på grundlag af forholdet mellem afskrivninger og anskaffelsessum, i mange tilfælde er anbefalelsesværdig. Metoden kan imidlertid ikke anbefales generelt, fordi den for nogle

skatteydere giver et stærkt afvigende afskrivningsforløb i forhold til de gældende regler.

Arbejdsgruppen har derfor overvejet, om man skulle anbefale en valgfri ordning. Arbejdsgruppen må dog afvise dette, idet en valgfri ordning vil medføre et stort provenutab, da alle skatteydere formentlig vil vælge den for dem mest fordelagtige ordning. En stor del af forenklingens ide ville også gå tabt herved.

#### **7.5.6. Arbejdsgruppens konklusioner.**

Arbejdsgruppen har ønsket, at så vidt muligt alle bygninger afskrives efter de samme regler. Forenklingens hensyn taler for at indføre saldoafskrivning af bygninger. Forenklingens hensyn taler endvidere for, at bygninger, der er anskaffet før indførelsen af et saldoafskrivningssystem, kommer ind under den ny ordning. Dette, at der i en lang årrække skal findes overgangsregler for gamle bygninger, er i sig selv en komplicering af afskrivningsreglerne.

Arbejdsgruppen har dog samtidig fundet det af betydning, at indførelsen af et nyt afskrivningsprincip ikke fører til store vilkårlige ændringer i hidtidige afskrivningsforløb.

Ved afvejning af disse to synspunkter har arbejdsgruppen fundet, at det er muligt at lade de bygninger, der er anskaffet efter 1. januar 1982, indgå i en eventuel ny saldoafskrivning. Arbejdsgruppen foreslår, at disse bygninger indgår med deres nedskrevne værdi på afskrivningssaldoen, hvis den enkelte skatteyder ønsker at benytte de ny regler.

Arbejdsgruppen har derimod ikke fundet det muligt at lade de bygninger, der er anskaffet før 1. januar 1982, indgå i saldoafskrivningen. Det ville føre til for store og for vilkårlige ændringer i disse bygningers afskrivningsforløb at overføre dem fra nominal, ikke pristalsreguleret afskrivning til pristalsreguleret afskrivning på kontantværdi. Arbejdsgruppen foreslår derfor, at reglerne for disse bygninger bibeholdes uforandrede.

## 7.6. Afskrivning på forbedringsudgifter på bygninger anskaffet før 1. januar 1982.

### 7.6.1. Indledning.

Arbejdsgruppen har i afsnit 7.2. foreslået, at bygninger afskrives efter saldoafskrivningsmetoden. På grund af de store vanskeligheder, der er forbundet med at medtage bygninger anskaffet før 1. januar 1982 i denne ordning, er arbejdsgruppen dog, som nærmere omtalt i afsnit 7.5., vejet tilbage fra at foreslå ændringer for disse bygninger.

Hvis man således opretholder det gældende lineære ikke-pristalsregulerede afskrivningssystem for bygningerne fra før 1. januar 1982, er det nødvendigt at overveje, hvorledes ombygninger og forbedringer, der foretages efter 1. januar 1982 eller efter en eventuel indførelse af saldoafskrivningsmetoden, skal behandles.

### 7.6.2. Gældende regler.

Når ombygnings- eller forbedringsudgifter på en bygning er afholdt efter den 1. januar 1982, omfattes udgifterne af reglerne i lov nr. 197 af 18. maj 1982 om pristalsregulering af afskrivningsgrundlaget, selv om bygningen er anskaffet før 1. januar 1982. Det betyder, at bygningen og den afholdte forbedringsudgift afskrives særskilt på bygningen efter to forskellige sæt regler, når bygningen er anskaffet før den 1. januar 1982, og forbedringsudgiften er afholdt efter denne dato. Sælges et sådan bygning, skal fortjeneste på bygningen efter § 11 i loven om pristalsregu-

lering af afskrivningsgrundlaget opgøres efter de hidtidige regler, medens fortjeneste på ombygnings- eller forbedringsudgiften skal opgøres efter de nye regler. Beløb, der er fradraget efter straksafskrivningsreglen i lovens § 21, stk. 2, indgår dog ikke i opgørelsen.

Ved beregningen opgøres først en fortjeneste på bygningen uden foretagne forbedringer. Overstiger fortjenesten overgrænsen for beskatning af genvundne afskrivninger efter de hidtidige regler, omregnes den overskydende del af fortjenesten til kontantværdi. Herefter beregnes genvundne afskrivninger på ombygnings- eller forbedringsudgiften efter reglerne om pristalsregulering. De beregnede genvundne afskrivninger på bygningen lægges sammen med de beregnede genvundne afskrivninger på ombygnings- eller forbedringsudgiften. Dette beløb beskattes som særlig indkomst.

### 7.6.3. Arbejdsgruppens overvejelser.

Arbejdsgruppen har drøftet de gældende regler for opgørelse af genvundne afskrivninger på gamle bygninger med ombygninger eller forbedringer, der er afskrevet efter nye regler med pristalsregulering.

Bygningen er anskaffet i år 1 og afskrives efter de hidtil gældende afskrivningsregler uden kontantværdiansættelse og pristalsregulering. Afhændelssummen før kursnedslag på sælgerprioriteten er 1.800.000 kr. I år 3 forbedres bygningen efter indførelsen af den pristalsregulerede afskrivningsordning, og i år 6 sælges bygningen.

Afhændelssum efter fradrag af kursnedslag på sælgerprioriteten vedrørende bygningen

1.500.000 kr.

Omregnet til kontantværdi udgør afhændelssummen

1.071.000 kr.

Nominel anskaffelssum

1.200.000 kr.

Forbedringer foretaget i år 3 udgør 100.000 kr. Beløbet er aktiveret og afskrevet særskilt efter den pristalsregulerede ordning.

Faktiske afskrivninger på bygningen efter den hidtil gældende ikke-pristalsregulerede ordning år 1-5 incl. med 6 pct. årlig = 30 pct. af 1.200.000 kr.	360.000 kr.	<u>840.000 kr.</u>
Fortjeneste		660.000 kr.
Forbedringsudgiften er pristalsreguleret således:		
År 3 = 100.000 kr.		
År 4 = 107.000 kr.		
År 5 = 114.490 kr.		
Værdi, der skal lægges til grund ved beregningen af genvundne afskrivninger i år 6	114.490 kr.	
Pristalsregulerede afskrivninger på forbedringsudgiften i 3 år med 6 pct. årlig = 18 pct. af 114.490 kr.	20.608 kr.	<u>93.882 kr.</u>
Fortjenesten er beregnet til		660.000 kr.
Heraf beskattes som genvundne afskrivninger efter de hidtidige regler		360.000 kr.
Til rest		300.000 kr.
Omregnes til kontantværdi med kontantværdifaktor		
$\frac{1.071.000}{1.500.000} \times 300.000$		214.200 kr.
Den pristalsregulerede anskaffelsessum for forbedringen	114.490 kr.	
- pristalsregulerede afskrivninger	20.608 kr.	<u>93.882 kr.</u>
Fortjeneste		120.318 kr.
Fortjenesten på 120.318 kr. overstiger de pristalsregulerede afskrivninger på 20.608 kr., der derfor fuldt ud kommer til beskatning som genvundne afskrivninger.		
De genvundne afskrivninger vedrørende bygningen udgør		360.000 kr.
De genvundne afskrivninger vedrørende forbedringsudgiften udgør		<u>20.608 kr.</u>
I alt til beskatning som genvundne afskrivninger efter § 2, nr. 2, i lov om særlig indkomstskat		380.608 kr.

Hvis det forudsættes, at afhændelsessummen efter fradrag af kursnedslag på sælgerprioriteten fordeler sig med 1.400.000 kr. på

bygningen uden forbedringer og 100.000 kr. på forbedringerne, skal beskatningsgrundlaget opgøres således:

Afhændelsessum for bygningen		1.400.000 kr.
Nominel anskaffelsessum	1.200.000 kr.	
Faktiske afskrivninger	360.000 kr.	<u>840.000 kr.</u>
Fortjeneste		560.000 kr.
heraf beskattes som genvundne afskrivninger efter de hidtidige regler		<u>360.000 kr.</u>
Til rest		200.000 kr.
omregnes til kontantværdi med kontantværdifaktor		
$\frac{1.071.000}{1.500.000} \times 200.000 =$		142.800 kr.
heraf salgssum for forbedringen den pristalsregulerede anskaffelsessum	114.490 kr.	100.000 kr.
÷ pristalsregulerede afskrivninger	20.608 kr.	<u>93.882 kr.</u>
Fortjeneste		6.118 kr.
De genvundne afskrivninger vedrørende bygningen udgør		360.000 kr.
Fortjeneste vedrørende forbedringer udgør		6.118 kr.
I alt til beskatning		366.118 kr.

Under den givne forudsætning genvindes en del af værdistigningen på bygningen efter den gældende overgangsbestemmelse som afskrivninger på forbedringsudgiften.

Det fremgår af eksemplet, at skattefri kapitalvinding på bygningen med de gældende regler kan inddrages i beskatningsgrundlaget i form af genvundne afskrivninger på forbedringsudgiften. Det er imidlertid ikke specielt for den beskrevne overgangssituation.

Hverken efter de hidtidige eller efter de gældende regler sondres der ved salg mellem den oprindelige anskaffelse og senere ombygninger - eller forbedringer. Særligt efter de hidtidige regler, - hvor pristalsreguleringen ikke gav compensation for inflationsforårsagede stigninger i bygningsværdien, var der således nærliggende mulighed for, at skattefri kapitalgevinster på bygningen blev henført til forbedringsudgifterne i form af genvundne

afskrivninger. Navnlig hvor forbedringsudgifterne blev forlods afskrevet fuldt ud med investeringsfondsmidler, ville denne situation være udtalt.

Arbejdsgruppen har herefter undersøgt følgende afskrivningsmetoder for ombygnings- og forbedringsudgifter, der er afholdt efter 1. januar 1982 på bygninger anskaffet før dette tidspunkt:

- 1) Ombygnings- og forbedringsudgifterne afskrives efter samme regler, som gælder for bygningen, det vil sige lineært og uden pristalsregulering.
- 2) Ombygnings- og forbedringsudgifterne afskrives efter saldoafskrivningsmetoden sammen med øvrige bygninger, der er anskaffet efter 1. januar 1982.

De løbende afskrivninger kan beregnes forholdsvis enkelt, uanset hvilken metode man vælger. Ved opgørelsen af genvundne afskrivninger er der derimod forskel på, hvor enkelt beregningen kan ske efter de nævnte afskrivningsmetoder.

#### *Ad 1)*

Arbejdsgruppen finder, at den teknisk enkleste løsning er, at udgifter, der er afholdt til ombygning eller forbedring af bygninger fra før 1. januar 1982, afskrives efter de dagældende regler uden pristalsregulering.

De løbende afskrivninger skulle da foretages efter de hidtidige regler med en procentdel af den afholdte udgift uden pristalsregulering.

Opgørelsen af genvundne afskrivninger kunne ligeledes - ske efter de hidtidige regler, hvorefter overgrænsen for - beskatningsgrundlaget var de faktisk foretagne afskrivninger på bygningen med tillæg af de faktisk foretagne afskrivninger på ombygnings- og forbedringsudgifterne.

Ved at benytte samme regelsæt for afskrivning på bygningen og afskrivning på ombygnings- og forbedringsudgifter opnås, at de vanskelige sammenstød mellem nye og

gamle regler ved opgørelsen af genvundne afskrivninger undgås.

Arbejdsgruppen har imidlertid ikke ment at kunne anbefale denne løsning, selv om den letter opgørelsen af genvundne afskrivninger betydeligt. Ombygnings- og forbedringsudgifter kan være så omfattende, at de stort set svarer til nyopførelse af en bygning og derfor bør behandles efter tilsvarende regler, som gælder for nyopførte eller nyanskaffede bygninger. Endvidere vil det efter arbejdsgruppens opfattelse ikke være rimeligt at behandle ombygnings- og forbedringsudgifter, der er afholdt på samme tidspunkt, men vedrører bygninger erhvervet på forskellige tidspunkter, efter flere forskellige regelsæt.

Hertil kommer, at der allerede er afholdt ombygnings- og forbedringsudgifter efter det pristalsregulerede system efter 1. januar 1982 på bygninger fra før dette tidspunkt. Afskrivninger på disse udgifter kan næppe føres tilbage i det hidtidige system.

Arbejdsgruppen har videre drøftet, om det var muligt at fastsætte, at alene ombygnings- og forbedringsudgifter over en vis størrelse i forhold til den eksisterende bygnings værdi skulle behandles efter de nye regler, medens mindre ombygnings- og forbedringsudgifter skulle behandles efter de gamle regler. Imod en sådan løsning taler imidlertid, at væsentlige ombygnings- og forbedringsudgifter, der samlet overstiger det nævnte størrelseskrav, men som afholdes over flere år, i givet fald skal behandles efter de gamle regler. Arbejdsgruppen er bl.a. af denne grund meget tilbage fra at foreslå en sådan regel.

#### *Ad 2)*

Der er intet til hinder for at foretage de løbende afskrivninger på ombygnings- og forbedringsudgifter, der er afholdt henholdsvis efter 1. januar 1982 og efter indførelsen af et eventuelt saldoafskrivningssystem, på en fælles saldo sammen med øvrige nye bygning

ger. Det gælder, selv om den ombyggede eller forbedrede bygning afskrives efter de hidtidige regler.

Det er imidlertid givet, at de gældende overgangsregler for opgørelse af genvundne afskrivninger på gamle bygninger med nye forbedringer ikke harmonerer med et saldoafskrivningssystem for forbedringsudgifterne.

Problemerne kan illustreres med følgende eksempel:

En bygning er afskrevet med i alt 30 pct.

efter de før 1. januar 1982 gældende afskrivningsregler uden kontantværdiansættelse og pristalsregulering. Afhændelssummen før kursnedslag på sælgerprioriteten er 1.800.000 kr. I år 10 forbedres bygningen for 100.000 kr. efter indførelsen af den pristalsregulerede saldoafskrivningsordning, og i år 13 sælges bygningen.

Forbedringsudgiften er pristalsreguleret med 7 pct. om året og afskrevet med 6 pct. om året således:

År 10:		100.000 kr.
Afskrivning 6 pct.		6.000 kr.
		<hr/>
		94.000 kr.
År 11: Saldo incl. pristalsregulering		100.580 kr.
Afskrivning 6 pct.		6.035 kr.
		<hr/>
		94.545
År 12: Saldo incl. pristalsregulering		101.163 kr.
Afskrivning 6 pct.		6.070 kr.
		<hr/>
År 13: Saldo primo		95.093 kr.
Afhændelssum efter fradrag af kursnedslag på sælgerprioriteten vedrørende bygningen omregnet til kontantværdi udgør afhændelssummen	1.071.000 kr.	
	<hr/>	
Nominel anskaffelssum	1.200.000 kr.	
Faktiske afskrivninger på bygningen efter den hidtil gældende ikke-pristalsregulerede ordning 30 pct. af 1.200.000 kr.	360.000 kr.	840.000 kr.
	<hr/>	
Fortjeneste heraf beskattes som genvundne afskrivninger efter de hidtidige regler		660.000 kr.
		<hr/>
Til rest omregnes til kontantværdi med kontantværdifaktor		360.000 kr.
		<hr/>
	1.071.000	
	<hr/>	
	1.500.000	
÷ nedskrevet pristalsreguleret saldo værdi af forbedringsudgiften		95.093 kr.
Fortjeneste		119.107 kr.



Ophører virksomheden, skal fortjenesten på 119.107 kr. beskattes som særlig indkomst. Fortsætter virksomheden, er der i år 13 en negativ saldo værdi på 119.107 kr., som enten skal udlignes ved anskaffelser eller pristalsreguleres og overføres til år 14, jfr. principperne i afskrivningslovens § 5.

Det forudsættes herefter, at afhændelssummen efter fradrag af kursnedslag på sælgerprioriteten fordeler sig med 1.350.000 kr. på bygningen uden forbedringer og 150.000 kr. på forbedringerne.

Den skattefrie kapitalvinding efter de hidtidige regler ville i så fald udgøre:

Afhændelssum	1.350.000 kr.
÷ bygningens nedskrevne værdi	<u>840.000 kr.</u>
fortjeneste på bygningen	510.000 kr.
÷ genvundne afskrivninger	<u>360.000 kr.</u>
= skattefri fortjeneste på bygningen	150.000 kr.

De 150.000 kr. er en del af den overskydende fortjeneste på bygningen, som i taleksemplet inden omregning til kontantværdi er opgjort til 300.000 kr.

Eksemplet viser, at den del af fortjenesten på den forbedrede bygning (150.000 kr.), som efter de hidtidige regler skulle behandles som skattefri kapitalvinding, bliver undergivet beskatning. (Fortjenesten reducerer den afskrivningsberettigede saldo værdi). Metoden bevirker altså, at en måske i sig selv

ubetydelig forbedringsudgift kan inddrage en ellers skattefri fortjeneste til beskatning.

For at undgå at inddrage fortjenesten på den gamle bygning har arbejdsgruppen overvejet den mulighed at opdele salgssummen på henholdsvis den oprindelige bygning med ombygnings- og forbedringsudgifter fra før 1. januar 1982 og ombygnings- og forbedringsudgifter fra 1. januar 1982 og senere. Med udgangspunkt i det forrige eksempel illustreres denne model:

	Bygning	Forbedring
Salgssum	1.350.000 kr.	150.000 kr.
omregnes til kontantværdi med kontantværdifaktor		
$\frac{1.071.000}{1.500.000} \times 150.000$		107.100 kr.
Nedskrevneværdi/saldoværdi	<u>840.000 kr.</u>	<u>95.093 kr.</u>
Fortjeneste	510.000 kr.	12.007 kr.
Genvundne afskrivninger/fortjeneste til beskatning	<u>360.000 kr.</u>	<u>12.007 kr.</u>
Skattefri fortjeneste	<u>150.000 kr.</u>	<u>0 kr.</u>

Ved at opdele salgssummen som vist i eksemplet opnås, at man undgår at inddrage skattefri fortjenester efter de hidtidige regler til beskatning.

Administrativt kan det forekomme vanskeligt at foretage en opdeling af salgssummen som anført. Der er tale om en opdeling, som nødvendigvis må hvile på et skøn. Arbejdsgruppen har overvejet, om man kunne indføre en vejledende regel til støtte for den skønsmæssige fordeling af salgssum på bygning og forbedringer. Arbejdsgruppen ønsker at pege på mulighederne for at anvende den af vurderingsmyndighederne fastsatte tekniske værdi, som er nærmere omtalt i afsnit 7.8. I det år, hvor der foretages en forbedring, kender man nøjagtigt såvel forbedringsudgiften som den tekniske værdi før forbedringen. På grundlag heraf kan man fastsætte en forholdsmæssig fordeling, som i salgsåret kan anvendes på salgssummen.

Hvis en forbedringsudgift er 200.000 kr. og den tekniske værdi før forbedringen er på 500.000 kr. anvendes fordelingsnøglen 2:5. Det vil sige, at salgssummen fordeles med 2/7 på forbedringen og 5/7 på bygningen anskaffet før 1982. Herefter foretages normal avanceopgørelse efter de regler, der gælder for henholdsvis bygningsafskrivninger, der er afholdt før og efter 1. januar 1982.

Arbejdsgruppen har derudover ment, at det er muligt for de lignende myndigheder at foretage dette skøn med hjælp fra de lokale vurderingsmyndigheder. I forvejen skal der foretages en skønsmæssig opdeling af salgssummen for ejendommen, idet en del af salgssummen skal henføres til de afskrivningsberettigede bygninger.

Ved opdelingen af salgssummen for afskrivningsberettigede bygninger på henholdsvis den del, der vedrører bygninger m.v. afskrevet efter de hidtidige regler og den del, der vedrører nye ombygnings- og forbedringsudgifter, er det kun nødvendigt at tage højde for de udgifter fra 1. januar 1982 og senere, der må antages at påvirke salgssummen. Det vil i praksis sige nyere og større udgifter til ombygning og forbedring.

Udgifter til arealforøgende foranstaltninger (tilbygninger) må antages normalt at påvirke salgssummen i højere grad end andre ombygnings- og forbedringsudgifter.

Udgifter til arealforøgende foranstaltninger (tilbygninger) må antages normalt at påvirke salgssummen i højere grad end andre ombygnings- og forbedringsudgifter.

#### **7.6.4. Arbejdsgruppens konklusioner.**

Arbejdsgruppen finder, at udgifter til ombygning og forbedring af bygninger anskaffet før 1. januar 1982, skal afskrives på en fælles saldo værdi, når udgiften er afholdt efter den nævnte dato.

Ved opgørelsen og beskatning af fortjeneste ved salg finder arbejdsgruppen, at der skal foretages en opdeling af salgssummen. En del af salgssummen skal således henføres til bygningen og forbedringen fra før 1. januar 1982, medens resten af salgssummen skal henføres til forbedringen efter denne dato. Arbejdsgruppen forestiller sig, at denne opdeling kan foretages med hjælp af teknisk værdi og konkret vurdering.

## 7.7. Det centrale bygningsafskrivningssystem (BAS).

### 7.7.1. Indledning.

Ved indførelsen af pristalsreguleringen i afskrivningssystemet blev det besluttet, at udarbejde et edb-system til støtte for administrationen af reglerne for de bygninger og installationer, der er omfattet af afskrivningsloven. Dræningsanlæg på jordbrugsbedrifter er endvidere omfattet af systemet. Systemet omfatter kun bygninger, installationer og dræningsanlæg, der er anskaffet den 1. januar 1982 og senere. Systemet administreres af statsskattedirektoratet. I det efterfølgende omtales edb-systemet som BAS (bygningsskrivningssystemet).

### 7.7.2. Det gældende system.

På grundlag af de oplysninger der registreres vedrørende de enkelte særskilt afskrevne bygninger m.v., skal BAS udføre følgende funktioner:

- Kontrol af at reglerne om forhøjede begynderafskrivninger overholdes.
- Kontrol af at den akkumulerede afskrivningsprocent ikke overstiger 100.
- Beregning og udskrivning af oplysninger til opgørelse af de enkelte års afskrivningsgrundlag.
- Beregning og udskrivning af oplysninger til opgørelse af genvundne afskrivninger.

#### *Registrering af oplysninger.*

#### *A nska ffelsesåret.*

Skatteyderen er pligtig til, for det år hvori en afskrivningsberettiget bygning m.v. anskaffes, at udfylde og indsende et særligt skema sammen med selvangivelsen. Der skal udfyldes et skema for hver særskilt afskrivningsberettiget bygning m.v.

På skemaet for anskaffelsesåret skal skatteyderen anføre en række oplysninger dels til identifikation af den enkelte bygning m.v. og

dels til opgørelsen af afskrivningsgrundlaget samt det første års afskrivning.

#### *Årene efter anskaffelsesåret.*

I årene efter anskaffelsesåret udskriver BAS et afskrivningsskema for hver bygning m.v. til skatteyderen. Skemaet udsendes sammen med selvangivelsen. På skemaet er der udskrevet en række oplysninger, dels til beregning af det pågældende års afskrivning og dels til en eventuel opgørelse af genvundne afskrivninger.

De udskrevne oplysninger er en slags primoopgørelse vedrørende bygningen. Oplysningerne er således beregnet på grundlag af tidligere års indberetninger.

I langt hovedparten af tilfældene skal skatteyderen alene udfylde skemaet med årets afskrivningsprocent og beløb, og indsende det sammen med selvangivelsen.

Såfremt bygningen er fuldt ud afskrevet, skal det udskrevne skema som hovedregel ikke udfyldes og indsendes.

Under forudsætning af, at skatteyderne overholder skemapligten, vil man i BAS have registreret alle bygninger, installationer, ombygninger og forbedringer af bygninger og installationer samt dræningsanlæg, der er anskaffet efter den 1. januar 1982. Skatteyderne vil bortset fra anskaffelsesåret modtage et afskrivningsskema for hver bygning m.v., hvoraf bl.a. det pågældende års afskrivningsgrundlag og maksimale afskrivningsprocent fremgår.

Systemet er derfor ikke alene en støtte for skatteforvaltningerne, men giver også skatteyderne de nødvendige oplysninger til at holde rede på de enkelte bygninger m.v. i relation til afskrivningsloven.

### 7.7.3. Administrative problemer.

Der kan peges på følgende bestemmelser i loven der giver administrative vanskeligheder:

- Bestemmelserne i § 25 om særskilt afskrivning af hver enkelt bygning m.v. betyder, at skatteyderne hurtigt kommer til at skulle udfylde et betydeligt antal skemaer, idet man i BAS anvender et skema pr. bygning, installation, forbedring m.v.
- Bestemmelserne vedrørende skadelidte bygninger m.v. angiver komplicerede regler for reguleringer af afskrivningsgrundlag og skattefritagelser, der medfører tilsvarende komplicerede indberetninger til BAS.
- Beregningen af genvundne afskrivninger ved salg er vanskelig, især i de tilfælde, hvor der indgår "blandede" bygninger og anskaffelser fra både før og efter 1. januar 1982.
- Straksafskrivning efter lovens § 21, stk. 2, og tilhørende opgørelse af beregningsgrundlag.
- Varierende afskrivningssatser, der afhænger af bygningens levetid og anvendelse.
- Opgørelse af afskrivningsgrundlag for blandede bygninger.

Det ovenfor anførte bevirker, at edb-systemet bliver komplekst med hensyn til antal af oplysninger, der skal indberettes og behandles i de forskellige situationer. Herved bliver systemet også tidskrævende at arbejde med. Heroverfor står skatteydernes manglende forståelse for at skulle udfylde skemaer, der specificerer en del af et beløb, der i øvrigt er uddybet i regnskabet. Denne mangel på forståelse giver sig udslag i, at skatteyderen undlader at udfylde skemaerne, hvorved lig-

ningsmyndighederne ofte selv skal forestå udfyldelsen ud fra regnskaberne.

#### **7.7.4. Arbejdsgruppens forenklingsforslags betydning for BAS.**

Arbejdsgruppen har foreslået en række forenklinger i afskrivningslovens bestemmelser om bygningsafskrivning og afskrivning på dræningsanlæg. Disse forslag har konsekvenser for det centrale bygningsafskrivningssystem.

Ses bort fra forslaget om at indføre et saldoafskrivningssystem, har de øvrige forslag først og fremmest en reduktion af antallet af særskilt afskrivningsberettigede bygninger m.v. til følge. En ophævelse af sondringen mellem litra a og b bygninger vil betyde, at f.eks. en række interessenter i større omfang kan foretage en samlet afskrivning af installationer sammen med bygninger (ophævelse af installationsbegrebet).

I relation til BAS er det vigtigt, idet dels antallet af skemaer og dels de ofte små afskrivningsgrundlag (særlig for interessenter og kommanditister) skaber de største vanskeligheder for administrationen. Derudover vil forslagene give et mere enkelt regelsæt, hvilket betyder at indberetning til systemet, bliver mindre kompliceret uden at selve arbejdsgangen/forretninggangen ændres.

Derimod vil en gennemførelse af forslaget om saldoafskrivning på bygninger m.v. medføre, at BAS i sin nuværende form bliver overflødig, idet man ikke kan forestille sig systemet opretholdt for en overgangsordning.

## **7.8. Anvendelse af ejendoms- vurderingen i afskrivningsloven.**

### **7.8.1. Indledning.**

Arbejdsgruppen har overvejet mulighederne for en bedre anvendelse af de almindelige ejendomsvurderinger ved beregning af afskrivningsgrundlag for bygninger.

Arbejdsgruppen har for det første ment, at der er behov for en mere præcis fordeling af købesummen for afskrivningsberettigede bygninger ved køb og salg og ved overførsel fra privat til erhvervsmæssig benyttelse eller omvendt. Denne værdiansættelse vedrører såvel afskrivningsgrundlag for køber som opgørelse af skattepligtige genvundne afskrivninger for sælger. En forbedret anvendelse af ejendomsvurderingerne kunne give en mere korrekt fordeling af en overdragelsessum på henholdsvis afskrivningsberettigede bygninger og ikke-afskrivningsberettigede bygninger og jord.

Hvis det saldoafskrivningssystem for bygninger, som arbejdsgruppen har skitseret i afsnit 7.2., indføres, bliver behovet for en mere præcis opgørelse af afskrivningsgrundlag forstærket. Dette skyldes, at der ved saldoafskrivningssystemet er tale om tabsfradrag og beskatning af hele gevinsten ved salg af en bygning. Efter det gældende system er der ikke tabsfradrag og kun beskatning af en gevinst svarende til de foretagne pristalsregulerede afskrivninger. I praksis vil det dog normalt være den samlede fortjeneste, der bliver beskattet, jfr. afsnit 7.3. om genvundne afskrivninger. Det understreger også behovet for en korrekt opgørelse af bygningsværdien efter de gældende regler.

Arbejdsgruppen har for det andet ment, at der er et behov for en forenkling af opgørelsesgrundlaget for straksafskrivning efter § 21. Der henvises til afsnit 7.9. Arbejdsgruppen har overvejet, om en udbygning af vurderingsreglerne kan anvendes til dette formål.

Arbejdsgruppen har for det tredje fundet, at der er behov for en øget anvendelse af vurderingsregler i forbindelse med en ændring af bestemmelserne om forbedring på bygninger, der er afskrivningsberettigede efter de regler, der gjaldt før 1982. Der henvises til afsnit 7.6.

### **7.8.2. Gældende vurderingsregler.**

Reglerne om ejendomsvurdering findes i lov-bekendtgørelse nr. 437 af 14. august 1984 om vurdering af landets faste ejendomme.

Der foretages vurdering af landets faste ejendomme hvert 4. år. Herudover foretages der hvert år årsomvurdering af ejendomme, der er forbedret eller ændret, faktisk eller retligt. Ligeledes kan ejeren af en ejendom på ethvert tidspunkt begære en omvurdering (§ 4 vurdering). I tiden mellem de almindelige vurderinger foretages der hvert år efter vurderingslovens § 2 A en regulering af ansættelserne af ejendoms- og grundværdi og fordelingerne efter samme lovs § 33. Reguleringen foretages under hensyn til den ændring i prisforholdene, der er sket siden den seneste almindelige vurdering, idet reguleringen sker på grundlag af statistiske oplysninger om salgspriser for ejendomme af den pågældende kategori og geografiske beliggenhed.

De lokale vurderingsmyndigheder foretager fra og med 18. almindelige vurdering i 1986 vurdering direkte på kontantbasis. Hidtil har de lokale vurderingsmyndigheder foretaget vurdering på grundlag af en ejendomsværdi i handel og vandel under forudsætning af en prioritering, der er almindelig for en ejendom af den pågældende kategori. Herefter har statskattedirektoratet omregnet de prioriterede værdier til kontantværdier efter ligningsrådets retningslinier.

a) Der foretages en vurdering af den faste ejendom i dens helhed, incl. sædvanligt tilbehør, men excl. besætning, inventar, maskiner og andet driftsmateriel, efter

vurderingslovens afsnit B (*ejendomsværdien*). Ejendomsværdien fastsættes ved et skøn over samtlige de forhold, som en fornuftig køber må antages at tage hensyn til ved køb af ejendommen. Således tages der hensyn til specielle rådighedsindskrænkninger, som offentlige myndigheder har pålagt en ejendom, f.eks. tinglyst byplanvedtægt, naturfredningskendelse osv., samt privatretlige servitutter, der er pålagt en ejendom til fordel for anden ejendom.

Hvor ejendommens driftstilstand svinger i årets løb ansættes ejendommens middeltilstand, hvilket især har betydning for landbrugsejendomme og frugtplantager.

- b) Der foretages en selvstændig vurdering af jorden efter tilsvarende principper som ovenfor under punkt a, efter vurderingslovens afsnit C. Ansættelsen skal angive værdien i ubebygget stand, dvs. ud fra de økonomiske muligheder grunden har uden hensyn til den konkrete bebyggelse (*grundværdien*).

For ejendomme, der på vurderingstidspunktet er beliggende i landzonen og benyttes til landbrug, gartneri, planteskole eller frugtplantage sker grundværdiansættelsen efter "bondegårdsreglen" i vurderingslovens § 14, hvorefter jorden skal ansættes som hørende til en middelstor bondegård i middelgod kultur lige efter høst. Mens der skal tages hensyn til jordens beskaffenhed og beliggenhed er det for grundvurderingen uden betydning, om jorden hører til en stor eller lille ejendom, eller om jordens driftstilstand er god eller dårlig. Reglen er begrundet i et ønske om, at den kommunale grundskyld skal være den samme pr. hektar jord af en given bonitet, uanset om jorden hører til en stor gård, et husmandsbrug eller en ubebygget lod.

- c) Differencen mellem ejendomsværdien (a)

og grundværdien (b) udgør *forskelsværdien*. Forskelsværdien udtrykker normalt først og fremmest bygningernes værdi. I en række tilfælde er forskelsværdien imidlertid forskellig fra den faktiske bygningsværdi. Det gælder således, hvis den i økonomisk henseende bedste udnyttelse af grunden ikke svarer til den faktiske. Det kan endda forekomme, at forskelsværdien derved bliver negativ. Især ved større landbrugsejendomme er forskelsværdien et dårligt mål for bygningernes værdi som følge af den nævnte "bondegårdsregel". For disse landbrug indeholder forskelsværdien elementer, som ikke kan henføres til bygningernes værdi, men som har deres årsag i, at handelsværdien for store og mindre landbrugsejendomme pr. arealenhed er ret tæt sammenfaldende, selv om bygningensenheden pr. arealenhed er væsentlig mindre på store ejendomme.

- d) Som et hjælpemiddel ved vurderingerne anvender vurderingsrådene såkaldte normtal (udarbejdet af statsskattedirektoratet), hvormed bygningernes *tekniske værdi* opgøres. Normtallene er kun vejledende, og den tekniske værdi fremgår ikke af vurderingsmeddelelserne til ejerne, og den kan ikke påklages til skyldrådene. For håndværks- og industriejendomme er de vejledende normtal udtryk for værdien for nybygninger i prioriteret stand på det pågældende vurderingstidspunkt. Normtallene er i praksis blevet fastlagt ved gennemgang og besigtigelse af en lang række byggerier, hvor bygherren har stillet det nødvendige regnskabsmateriale til rådighed. For ældre håndværks- og industribygninger har statsskattedirektoratet på grundlag af den på vurderingstidspunktet herskende prisdannelse givet vejledning i den nødvendige nedskrivning af de bygningsmæssige værdier, som den teknisk/økonomiske og strukturelle udvik-

ling har måttet medføre. For landbrugs-ejendomme har man ligeledes opstillet vejledende normtal på grundlag af indhentede oplysninger fra større leverandører af byggematerialer til landbrugsbyggeri samt på grundlag af oplysninger fra Landskontoret for bygninger og maskiner. Normtallene er i nødvendigt omfang graduert efter geografisk område. I modsætning til normtallene for industri- og håndværksbebyggelser har normtallene for landbrugsbygninger været opstillet med en graduering efter alder og karakter. Der er i øvrigt givet oplysninger om tillæg og nedslag afhængig af bebygget areal.

### **7.8.3. Gældende regler for vurdering ved køb og salg af afskrivningsberettigede bygninger.**

Ved køb og salg af fast ejendom med afskrivningsberettigede bygninger opgøres overdragelsessummen til kontantværdi og fordeles på henholdsvis afskrivningsberettigede bygninger (herunder på forskellige arter af afskrivningsberettigede bygninger, jfr. § 18) og på jord og eventuelle ikke-afskrivningsberettigede bygninger.

En vejledning ved denne fordeling kan, efter sædvanlig praksis, findes i forholdet mellem forskelsværdi og ejendomsværdi ved sidste vurdering. Ved fordeling af overdragelsessummen på forskellige bygninger kan endvidere fordelingen af brandforsikringssummerne være vejledende. En fordeling af overdragelsessummen, der er foretaget af parterne ved en handel, er ikke bindende for de skattelignende myndigheder, som kan tilsidesætte den, hvis det er åbenbart, at den ikke svarer til de faktiske værdier. Ligningsmyndighederne kan således indhente bistand fra vurderingsmyndighederne for at opnå et sikrere grundlag for fordelingen. Dette sker særligt ofte ved overdragelse af landbrugsejendomme.

### **7.8.4. Arbejdsgruppens overvejelser.**

Arbejdsgruppen er ikke gået ind i generelle overvejelser om det gældende vurderingssystem, men har begrænset sig til at vurdere vurderingssystemets anvendelighed i relation til afskrivningsloven. Uanset hvilke andre hensyn, der gør sig gældende i forbindelse med vurderingssystemets udformning er det arbejdsgruppens opfattelse, at der er behov for en mere præcis opgørelse af den afskrivningsberettigede bygningsværdi. Det bør ikke have betydning for bygningens værdi i afskrivningsmæssig sammenhæng, om den "passer til jorden".

Arbejdsgruppen har overvejet, om den tekniske værdi kan anvendes som grundlag for opgørelse af den afskrivningsberettigede bygningsværdi og som beregningsgrundlag for straksfradraget efter afskrivningslovens § 21. Arbejdsgruppen har endvidere overvejet, om den tekniske værdi kan anvendes som grundlag for fordeling af fortjeneste ved opgørelse af genvundne afskrivninger på en bygning, der er anskaffet før 1. januar 1982, men forbedret senere. Dette må i givet fald forudsætte, at den tekniske værdi er af samme, ensartede kvalitet som ejendoms- og grundværdierne. Det må også forudsætte, at den tekniske værdi meddeles ejendomsjerne på samme måde som ejendoms- og grundværdierne, og at der indføres klageadgang for borgeren. Der foreligger nemlig ikke, med det gældende lovgrundlag, adgang til at påklage en eventuel oplysning om tekniske værdier, medmindre værdierne indirekte kan påklages igennem klage over ejendoms- og grundværdiansættelser samt ansættelsen af dækningsafgiftspligtig forskelsværdi i de kommuner, som opkræver dækningsafgift.

Arbejdsgruppen har til grund for sine overvejelser lagt oplysninger om, at der allerede i dag udøves bestræbelser fra vurderingsmyndighedernes side for at forbedre ansættelsen af den tekniske værdi. Det er således statsskattedirektoratets opfattelse, at de

udarbejdede bygningsnormtal hidtil har været af en tilfredsstillende kvalitet, men at der er et behov for at forbedre benyttelsen af normtallene i selve vurderingsarbejdet. Dette behov knytter sig hovedsagelig til den kvalitets- og aldersmæssige nedskrivning af de udarbejdede nybygningsværdier for håndværks- og industribebyggelser, men dette behov kan dækkes igennem en yderligere udbygning af vurderingsrådenes instruktion.

Statsskattedirektoratet har med henblik på gennemførelsen af 18. almindelige vurdering planlagt i højere grad end tidligere at udarbejde bindende forskrifter for vurderingsrådenes fremgangsmåde ved ansættelsen af erhvervsmæssige ejendomme, specielt med henblik på at fastlægge en procedure for beregning af den tekniske værdi, blandt andet for at gøre beregningen egnet til databearbejdelse. Det vil i denne forbindelse være naturligt, at den tekniske værdi ansættes bygning for bygning, og at værdien således umiddelbart vil være tilgængelig ved en separat opgørelse for afskrivningsberettigede bygninger.

Bygningsnormtal er allerede i en vis udstrækning offentligt tilgængelige, som følge af statsskattedirektoratets indførelse af vurderingsforslagssystem for parcelhuse og sommerhuse (dvs. forslag til ansættelse af hver enkelt ejendom). Det ligger i naturlig forlængelse heraf at meddele den tekniske værdi for hver enkelt bygning til ejerne.

Statsskattedirektoratet arbejder med at udvikle vurderingsforslagssystemer, som også skal omfatte en række afskrivningsberettigede ejendomstyper. Den endelige udformning af disse forslagssystemer og i hvilket omfang de vil blive benyttet ved 18. almindelige vurdering foreligger endnu ikke klarlagt. Sådanne vurderingsforslagssystemer for erhvervsejendomme vil medføre en forbedret, mere ensartet bygningsvurdering.

I det gældende vurderingssystem fastlægges statsskattedirektoratet kun bygningsnormtal hvert 4. år.

En benyttelse af tekniske værdier til fastlæggelse af afskrivningsgrundlag må formentlig forudsætte en løbende ajourføring af normtalsgrundlaget, hvilket der ikke idag er behov for i vurderingsmæssig sammenhæng. Ved en eventuel ændring af vurderingsloven med henblik på indførelse af årlige vurderinger vil der også i vurderingsmæssig sammenhæng være behov for en løbende ajourføring af normtalsgrundlaget, ligesom årlige vurderinger også må forudsættes for at gøre de gældende ejendomsvurderinger løbende anvendelige til fordeling af købs- og salgssummer m.v. i afskrivningsmæssig sammenhæng. Arbejdsgruppen forestiller sig endvidere, at der skal foretages fornyet teknisk værdiansættelse, hvis der sker ændringer ved en bygning eller ændringer med hensyn til bygningens anvendelse til afskrivningsberettiget eller ikke afskrivningsberettiget formål. Der må fastlægges nærmere retningslinjer for, hvorledes en skattepligtig skal forholde sig i disse tilfælde.

#### **7.8.5. Konklusioner.**

Arbejdsgruppen finder på baggrund af ovenstående, at der bør arbejdes henimod, at den tekniske værdi anvendes i afskrivningsloven. Det forudsætter ændringer i vurderingsloven, således at den tekniske værdi opgøres på lige fod med ejendomsværdien, grundværdien og forskelsværdien, meddeles hvert år til ejerne af bygningerne og underlægges klageadgang.

Arbejdsgruppen foreslår, at den tekniske værdi herefter anvendes som hjælpemiddel ved fordeling af afskrivningsgrundlag på henholdsvis afskrivningsberettigede (herunder forskellige typer bygninger og "blandede" bygninger) og ikke-afskrivningsberettigede bygninger og jord. Der henvises til afsnit 7.10.

Arbejdsgruppen foreslår endvidere, at den tekniske værdi herefter anvendes som bereg-



ningsgrundlag for straksafskrivningerne efter § 21, stk. 2, jfr. afsnit 7.9.

Arbejdsgruppen foreslår endelig, at den tekniske værdi anvendes som grundlag for

fordeling af en fortjeneste ved opgørelse af genvundne afskrivninger på en bygning, der er anskaffet før 1. januar 1982, men forbedret senere, jfr. afsnit 7.6.

## **7.9. Straksafskrivning af ombygnings- og forbedringsudgifter på bygninger og installationer.**

### **7.9.1. Indledning.**

I dette afsnit overvejes straksafskrivningsreglen i afskrivningslovens § 21, stk. 2-4. Overvejelserne drejer sig dels om det beregningsgrundlag, der begrænser størrelsen af straksafskrivningen og dels om de udgifter, der er omfattet af bestemmelsen.

### **7.9.2. Gældende regler.**

Efter afskrivningslovens § 21, stk. 2-3, kan ombygnings- eller forbedringsudgifter fradrages straks i det år, hvori udgiften er afholdt (straksafskrives). Fradraget kan foretages i det omfang, årets samlede udgifter til ombygning og forbedring ikke overstiger 5 pct. af et beregningsgrundlag, der opgøres efter de nærmere regler i § 21, stk. 3.

Årets samlede udgifter er de udgifter, der er afholdt til ombygninger eller forbedringer, der tages i brug til det afskrivningsberettigede formål i det givne år (= ibrugtagningsåret). Det er således ikke en betingelse, at arbejdet er udført, eller at udgiften er betalt i det pågældende år. Er arbejdet f.eks. udført og udgiften betalt i et tidligere år, indgår udgiften alligevel ved opgørelse af "årets samlede udgifter" for ibrugtagningsåret.

Fradraget skal tages i det år, hvori udgiften ellers blev afskrivningsberettiget. Det vil sige i det år, hvori ombygningen eller forbedringen tages i brug til det afskrivningsberettigede formål (ibrugtagningsåret).

Reglen gælder for udgifter til ombygning og forbedring af bygninger, der kan afskrives efter afskrivningslovens § 18, og ved ombygning og forbedring af særlige installationer i sådanne bygninger.

Beregningsgrundlaget for straksafskrivningen opgøres efter forskellige regler, afhængigt af om bygningen, der ombygges el-

ler forbedres, er anskaffet før eller efter den 1. januar 1982.

Er bygningen anskaffet den 1. januar 1982 eller senere, er beregningsgrundlaget det pristalsregulerede afskrivningsgrundlag for året før det indkomstår, hvori udgiften kan fradrages. Foretages fradraget allerede i det år, hvori bygningen m.v. anskaffes, eller i året efter anskaffelsesåret, er beregningsgrundlaget den kontant omregnede anskaffelsessum.

Foretagne afskrivninger skal ikke fragå i beregningsgrundlaget. Er der foretaget forlods afskrivninger eller forskudsafskrivninger, skal disse heller ikke fragå i beregningsgrundlaget, selv om disse afskrivninger har formindsket afskrivningsgrundlaget. Ved opgørelsen af beregningsgrundlaget skal den pristalsregulerede forlods afskrivning eller forskudsafskrivning derfor lægges sammen med afskrivningsgrundlaget.

Er der flere afskrivningsberettigede bygninger og installationer i disse bygninger på samme ejendom, indgår de pristalsregulerede afskrivningsgrundlag for samtlige afskrivningsberettigede bygninger og installationer i beregningsgrundlaget.

Er der på ejendommen bygninger m.v., der kun delvis benyttes til et afskrivningsberettiget formål, indgår kun den del af den kontantværdiansatte pristalsregulerede anskaffelsessum, der kan henføres til den afskrivningsberettigede del af bygningen, i beregningsgrundlaget.

For bygninger m.v., der er anskaffet før den 1. januar 1982, er beregningsgrundlaget for 5 pct.s fradraget den del af ejendomsværdien, der kan henregnes til de afskrivningsberettigede bygninger, der er beliggende på samme ejendom. Er der således flere afskrivningsberettigede bygninger og installationer i disse bygninger på samme ejendom, er beregningsgrundlaget den del af ejendomsværdien, der skal henføres til disse bygninger og installationer. Er der på ejendommen bygninger m.v., der kun delvis benyttes til et af-

skrivningsberettiget formål, indgår kun den del af ejendomsværdien, der kan henføres til den afskrivningsberettigede del af bygningen, i beregningsgrundlaget.

Ved opgørelsen lægges den ejendomsværdi til grund, der er ansat ved den seneste ejendomsvurdering eller årsregulering inden begyndelsen af det indkomstår, hvori ombygnings- eller forbedringsudgiften kan fradrages.

Skal der i beregningsgrundlaget både indgå bygninger m.v., der er anskaffet før den 1. januar 1982, og bygninger m.v., der er anskaffet efter denne dato, må de to omtalte opgørelsesmåder kombineres. Den del af ejendomsværdien, der kan henregnes til afskrivningsberettigede bygninger m.v. fra før den 1. januar 1982, skal altså lægges sammen med det pristalsregulerede afskrivningsgrundlag for bygninger m.v., der er anskaffet den 1. januar 1982 eller senere.

### **7.9.3. Samme beregningsgrundlag for bygninger, der er anskaffet før og efter den 1. januar 1982.**

Det vil være enklere, hvis man kan anvende samme beregningsgrundlag uden hensyn til, om beregningsgrundlaget skal indeholde bygninger fra før eller efter den 1. januar 1982. De to forskellige regelsæt, der skal anvendes i dag, volder navnlig problemer, hvis de begge skal anvendes ved opgørelsen af ét beregningsgrundlag. Det er tilfældet, når der på samme ejendom både findes bygninger og forbedringer, der skal medregnes i beregningsgrundlaget efter opgørelsesprincippet for "gamle" anskaffelser og bygninger og forbedringer, der skal medregnes efter opgørelsesprincippet for "nye" anskaffelser. Skal samme beregningsgrundlag anvendes uden hensyn til bygningernes anskaffelsestidspunkt, er det nødvendigt at overveje, om en af de to gældende muligheder bør foretrækkes, eller om det er muligt at foreslå et helt tredje og mere enkelt beregningsgrundlag.

#### *7.9.3.1. Det pristalsregulerede afskrivningsgrundlag.*

Det pristalsregulerede afskrivningsgrundlag er enkelt at benytte som beregningsgrundlag, og det fører til et entydigt resultat. Den løbende pristalsregulering indebærer endvidere, at fradragssammen hele tiden ajourføres, så inflationen ikke gør fradraget illusorisk.

For så vidt angår de bygninger, der er anskaffet før den 1. januar 1982, eksisterer der imidlertid ikke et pristalsreguleret afskrivningsgrundlag. Man kunne i stedet anvende den historiske anskaffelsestidspunkt som beregningsgrundlag, men i en lang række tilfælde ville det være en urimelig løsning. Skatteyderne, der har anskaffet bygningen mange år før straksafskrivningen, ville blive særlig hårdt ramt. Man kunne overveje en eller anden skematisk opjustering af de historiske anskaffelsestidspunkter, så der på den måde blev kompenseret for den mellemliggende inflationsudhuling. Det er imidlertid en administrativ besværlig løsning, og man bør derfor overveje andre muligheder.

#### *7.9.3.2. Ejendomsværdien.*

En anden mulighed er at benytte ejendomsværdien som udgangspunkt for beregningsgrundlaget både for bygninger, der er anskaffet før og efter den 1. januar 1982.

For bygninger fra før 1. januar 1982 skal beregningsgrundlaget efter de gældende regler opgøres som den del af ejendomsværdien, der kan henføres til de afskrivningsberettigede bygninger.

Ifølge cirkulære af 22. november 1983 om afskrivningsloven, pkt. 95, skal fordelingen af ejendomsværdien som udgangspunkt ske på grundlag af den fordeling af købesummen, der blev foretaget ved købet af ejendommen for at fastsætte afskrivningsgrundlaget. Er der foretaget forbedringer, købt til eller solgt fra, skal der imidlertid korrigeres herfor. Opdelingen af ejendomsværdien hviler således i vidt omfang på et skøn.

Ejendomsværdien fastsættes hvert fjerde år under hensyn til prisforholdene på det pågældende tidspunkt. Herudover sker der en årlig regulering på grundlag af statistiske oplysninger om salgspriser for ejendomme af den pågældende kategori og geografiske beliggenhed. Ejendomsvurderingen ajourføres således løbende under hensyn til prisudviklingen på fast ejendom. Endvidere fastsættes der altid en ejendomsværdi efter ensartede principper, hvad enten bygningen er anskaffet før eller efter den 1. januar 1982. Meget taler derfor for at benytte ejendomsværdien som udgangspunkt for alle bygninger ved opgørelsen af beregningsgrundlaget. Det bør imidlertid overvejes, om det er muligt at nå til en mere enkel fordeling af ejendomsvurderingen på grund og afskrivningsberettigede bygninger m.v. end den, der skal ske efter de gældende regler for "gamle" bygninger.

#### 7.9.3.3. *Bygningens "tekniske værdi".*

Bygningens "tekniske værdi" er beskrevet i afsnit 7.8. om anvendelse af ejendomsvurderingen i afskrivningsloven. Det fremgår heraf, at den tekniske værdi opgøres på grundlag af nogle normtal, der udarbejdes af statskattedirektoratet.

Skal de tekniske værdier som foreslået i afsnittet om anvendelse af ejendomsvurderingen i afskrivningsloven anvendes ved opgørelsen af afskrivningsgrundlaget, kan disse værdier med fordel også anvendes som beregningsgrundlag for straksafskrivningen. Beregningsgrundlaget skal da svare til den tekniske værdi af de afskrivningsberettigede bygninger på samme ejendom.

Man kan overveje en ordning, hvorefter skatteyderen hvert år automatisk får tilsendt oplysning om den tekniske værdi af de afskrivningsberettigede bygninger. Oplysningen kan f.eks. gives sammen med den årlige ejendomsvurdering.

Et beregningsgrundlag, der opgøres ud fra den tekniske værdi, har flere fordele frem

for de to gældende beregningsgrundlag: det pristalsregulerede afskrivningsgrundlag og ejendomsvurderingen.

Den tekniske værdi er lige velegnet for bygninger, der er anskaffet på begge sider af skæringstidspunktet den 1. januar 1982. Det betyder, at man undgår det vanskelige sammenstød mellem de to forskellige regler om beregningsgrundlaget i tilfælde, hvor der på samme ejendom både findes nye og gamle anskaffelser. For nye bygninger undgår man desuden at lægge mange afskrivningsgrundlag sammen i de tilfælde, hvor der f.eks. i tidligere år er foretaget mange (aktiverede) ombygnings- eller forbedringsudgifter. Endelig opnår man for gamle bygninger et enklere og mere præcist udtryk for bygningens værdi end ved at tage udgangspunkt i den samlede ejendomsværdi.

#### 7.9.4. **Tidspunktet for fradrag.**

Straksafskrivningen skal fradrages i det år, hvori ombygningen eller forbedringen tages i brug til det afskrivningsberettigede formål. Det gælder, selv om arbejdet er udført og betalt i et tidligere indkomstår.

Et af argumenterne for at indføre reglen var, at man herved indenfor 5 pct.'s grænsen kunne undgå sondringen mellem vedligeholdelsesudgifter og forbedringsudgifter. Denne sondring er særdeles flydende og derfor meget administrativt belastende at arbejde med. Det er derfor naturligt at drage en parallel mellem fradragstidspunktet for henholdsvis vedligeholdelsesudgifter og straksafskrivningsudgifter.

For så vidt angår vedligeholdelsesudgifter, skal alle skyldige beløb medtages i beregningen af driftsresultatet. Beløbet er normalt "skyldigt" og dermed fradragberettiget i det år, hvor arbejdet er udført, selv om regningen først er præsenteret og betalt det efterfølgende år. Tidspunktet for arbejdets udførelse og betalingstidspunktet falder vel ofte i samme indkomstperiode, og der opstår ikke

noget periodeafgrænsningsspørgsmål. I praksis accepteres det dog formentlig ofte, hvis fradraget henføres til det år, hvor regningen skal betales.

Ombygges eller forbedres en afskrivningsberettiget bygning, vil ibrugtagningstidspunktet vel normalt være sammenfaldende med det tidspunkt, hvor arbejdet er udført (færdigt). Har udgiften både karakter af vedligeholdelse og forbedring, kan udgiften således fradrages henholdsvis straksafskrives i samme indkomstår.

Navnlig ved større vedligeholdelses-, ombygnings- eller forbedringsarbejder må det imidlertid antages at forekomme, at arbejdet udføres og betales over flere år. I så fald må vedligeholdelsesandelen henføres til de år, hvor arbejderne er udført, medens forbedringsandelen skal henføres til det år, hvor i ombygningen eller forbedringen tages i brug til det afskrivningsberettigede formål. Skal vedligeholdelses- og forbedringsudgifterne fradrages henholdsvis straksafskrives i forskellige indkomstår, lever straksafskrivningsreglen imidlertid ikke op til målsætningen om, at man skal undgå sondringen mellem vedligeholdelses- og forbedringsudgifter. Har udgiften således både karakter af vedligeholdelse og forbedring, er det set ud fra et administrativt og et forenklingsemæssigt synspunkt det mest praktiske, at straksafskrivningen er fradragberettiget i samme år som vedligeholdelsesudgiften.

Arbejdsgruppen finder derfor, at det vil bidrage væsentligt til at forenkle administrationen af bestemmelsen, hvis man i stedet tillader fradrag i det år, hvor vedligeholdelsesudgifter skal fradrages.

Arbejdsgruppen har dog to betænkeligheder ved at foreslå lovreglen ændret på dette punkt. Det drejer sig om følgende forhold:

1) Hvis fradrag gives efter et vedligeholdelseskriterium, vil 5 pct.'s grænsen ikke som efter de gældende regler begrænse den

straksafskrivningsberettigede udgift til ombygninger eller forbedringer, der tages i brug i et givet indkomstår. Begrænsningen vil derimod have betydning for de ombygnings- eller forbedringsarbejder, der udføres i et givet indkomstår. Det kan betyde, at meget store om bygnings- eller forbedringsarbejder kan blive straksafskrivningsberettigede, hvis skatteyderen fordeler udgiften over en årrække. Det kan animere skatteydere til at trække større arbejder i langdrag. Følgende eksempel illustrerer problemstillingen:

#### *Eksempel*

Udgiften til en ombygning udgør 300.000 kr. Hvis fradrag skal foretages i de år, hvori arbejdet er udført (vedligeholdelseskriteriet), fordeler fradragene sig således:

År 1 100.000 kr.

År 2 100.000 kr.

År 3 100.000 kr.

Ombygningen tages i brug til det afskrivningsberettigede formål i år 3. Beregningsgrundlaget for år 1 forudsættes at udgøre 1.200.000 kr. Pristalsregulering sker med 7 pct. p.a. 5 pct. af beregningsgrundlaget svarer i år 1 til 60.000 kr., i år 2 til 64.200 kr. og i år 3 til 68.694 kr.

Den gældende 5 pct.'s begrænsning betyder, at der kun kan straksafskrives i alt 68.694 kr. af de 300.000 kr. Det skyldes, at straksafskrivningen begrænses af beregningsgrundlaget for år 3, der netop udgør 68.694 kr. Gives fradraget efter *vedligeholdelseskriteriet*, kan straksafskrivningen i stedet omfatte 60.000 kr. + 64.200 kr. + 68.694 kr. = 192.894 kr.

2) Hvis ombygningsudgiften overstiger 5 pct.'s grænsen, skal den overskydende del aktiveres og afskrives. Den overskydende del af udgiften kan imidlertid først afskrives, når ombygningen er taget i brug til det afskrivningsberettigede formål.

### *Eksempel.*

Udgiften til en ombygning udgør 250.000 kr. Hvis fradrag skal foretages efter vedligeholdelseskriteriet, fordeler fradragene sig således:

År 1 100.000 kr.

År 2 100.000 kr.

År 3 50.000 kr.

Ombygningen tages i brug til det afskrivningsberettigede formål i år 3.

5 pct. af beregningsgrundlaget svarer som i det forrige eksempel i år 1 til 60.000 kr., i år 2 til 64.200 kr. og i år 3 til 68.694 kr. Hvis man går over til at godkende beløbene straksafskrevet på samme tidspunkter, som gælder for vedligeholdelsesudgifter, udgør fradraget i år 1 60.000 kr. (= 5 pct. af beregningsgrundlaget), i år 2 64.200 kr. (= 5 pct. af beregningsgrundlaget) og i år 3 50.000 kr. (= udgiften). Den overskydende del af udgiften (40.000 kr. fra år 1 + 35.800 kr. fra år 2 + 0 kr. fra år 3 = 75.800 kr.) kan først aktiveres og afskrives i ibrugtagningsåret (= år 3).

Arbejdsgruppen mener, at en overgang til at give fradrag efter vedligeholdelseskriteriet vil medføre et ikke ubetydeligt provenutab, idet man i praksis vil indrette sig således, at større ombygnings- og forbedringsarbejder tidsmæssigt kommer til at strække sig over flere indkomstår. Påbegyndes arbejdet f.eks. i slutningen af år 1 og færdiggøres i begyndelsen af år 3, kan fradraget svare til 5 pct. af beregningsgrundlagene for hvert af årene 1, 2 og 3, selv om arbejdet kun har været udført i godt og vel et år. Arbejdsgruppen har ikke ment, at det er muligt at anslå provenutabet.

Uanset om man vælger at tillade fradrag i ibrugtagningsåret (afskrivningskriteriet) eller i det år, hvor arbejdet er udført (vedligeholdelseskriteriet), bør man fastholde, at straksafskrivningen kun omfatter udgifter, der ellers er afskrivningsberettigede.

Vælger man at tillade fradrag efter vedli-

geholdelseskriteriet, må konsekvensen være, at der skal ske efterregulering af fradragene, hvis ombygningen eller forbedringen aldrig tages i brug til det afskrivningsberettigede formål.

Arbejdsgruppens antagelse om provenutab ved overgang til vedligeholdelseskriteriet beror på et vanskeligt skøn. Dette skyldes, at også de gældende regler kan tilskynde skatteydere til at indrette sig efter reglerne ved at udføre forbedringsarbejder i etaper, der tages i brug efterhånden, som arbejderne færdiggøres. Skønnes der at være behov for at imødegå skattetænkning vedrørende § 21, synes dette kun at kunne ske ved objektive regler, f.eks. gående ud på at anvendelse af straksafskrivningsreglen 2, 3 eller 4 år i træk afskærer skatteyderen fra i de kommende 2-3-4 år at anvende reglen. Arbejdsgruppen ønsker ikke at foreslå en regel af det skitserede indhold, da en sådan regel vil være administrativt besværlig og i strid med det investeringsfremmende element i reglen.

### **7.9.5. Krav til bygningen.**

Loven tillader straksafskrivning af "udgifter til ombygning eller forbedring af afskrivningsberettigede bygninger og installationer i afskrivningsberettigede bygninger". Strækker ombygningen eller forbedringen sig over flere år, kan det være nødvendigt at tage stilling til, i hvilket eller hvilke år bygningen skal være afskrivningsberettiget, for at straksafskrivning kan godkendes.

Efter de gældende bestemmelser er fradragets år det år, hvori ombygningen eller forbedringen tages i brug til det afskrivningsberettigede formål. Opretholdes disse bestemmelser, er spørgsmålet, om bygningen skal være afskrivningsberettiget allerede på det tidspunkt, hvor arbejdet påbegyndes, eller om det er tilstrækkeligt, at bygningen er afskrivningsberettiget i det år, hvor ombygnings- eller forbedringsudgiften kan fradrages (ibrugtagningsåret).

I det følgende nævnes tre forskellige situationer, hvor problemstillingen er relevant.

1) År 1 - En forbedring igangsættes.

År 2 - Forbedringen færdiggøres.

År 3 - Bygning og forbedring tages i brug til det afskrivningsberettigede formål.

2) År 1 - En forbedring igangsættes.

År 2 -

År 3 - Bygning og forbedring tages i brug til det afskrivningsberettigede formål.

3) År 1 - En forbedring igangsættes.

År 2 -

År 3 - Bygningen tages i brug til det afskrivningsberettigede formål.

År 4 - Forbedringen tages i brug til det afskrivningsberettigede formål.

Det forekommer at være et rimeligt krav, at bygningen skal være afskrivningsberettiget på det tidspunkt, hvor ombygningen eller forbedringen igangsættes. På den måde undgår man også en vanskelig sondring mellem opførelsesudgifter og forbedringsudgifter i de tilfælde, hvor skatteyderen selv lader bygningen opføre.

Arbejdsgruppen finder imidlertid, at "det tidspunkt, hvor ombygningen eller forbedringen igangsættes", er et vagt begreb, som vil give administrative vanskeligheder. F.eks. kan det være nødvendigt at fastslå, hvilken dag i året bygningen blev taget i brug til det afskrivningsberettigede formål, henholdsvis hvilken dag ombygnings- eller forbedringsarbejdet blev igangsat. Som en administrativ langt enklere løsning foretrækker arbejdsgruppen den mulighed at afskære 5 pct.s fradraget i anskaffelsesåret. Der er ikke noget stort praktisk behov for reglen i anskaffelsesåret, da større vedligeholdelsesudgifter typisk ikke kan accepteres i dette år. Hertil kommer, at man undgår vurderingen af, om bygningen var taget i brug til det afskrivningsberettigede formål, da ombygningen eller forbedringen blev udført.

Samtidig kunne man opgive afskæringen af 5 pct.s fradraget i afhændelsesåret. På denne måde undgår man i dette år sondringen mellem vedligeholdelse og forbedring, ligesom man yder en "kompensation" for den manglende adgang til straksafskrivning i anskaffelsesåret.

Vælger man i stedet at tillade fradrag efter vedligeholdelseskriteriet, jfr. omtalen i punkt 7.9.4., finder arbejdsgruppen, at bygningen skal være afskrivningsberettiget i det år, hvori ombygnings- eller forbedringsudgiften kan fradrages, dvs. det år, hvor arbejdet er udført.

### **7.9.6. Straksafskrivning i relation til installationer.**

Straksafskrivningsreglen gælder for udgifter til ombygning eller forbedring af afskrivningsberettigede bygninger og installationer i disse bygninger. Formelt er der således samme adgang til at foretage straksafskrivning, hvad enten udgiften vedrører en bygning eller installationerne i denne bygning. Reelt er der imidlertid den forskel, at eksisterende bygninger bevares og forbedres medens installationer i praksis nedtages. I stedet op sættes en ny installation af samme art, men mere omfattende. Der kan også være tale om, at den nye installation er af en anden art, som opfylder samme formål. Endelig kan det være tilfældet, at bygningen ikke hidtil har rummet en installation af den pågældende art, men nu installeres en sådan ny særlig installation.

Efter de gældende regler er der ikke adgang til straksafskrivning af udgifterne til den nye installation, idet nedtagning og nyinstallation må sidestilles med, at der opføres en ny bygning. Som omtalt i pkt. 7.9.7. kan det ikke antages, at udgifter til nybygninger kan straksafskrives.

Det vil være praktisk at undgå nedrivningsfradrag og aktivering af den nye udgift i disse situationer. Den enkleste løsning synes

at være at opgive sondringen mellem afskrivningsberettigede bygninger og installationer i disse bygninger, jfr. afsnit 8 om installationer. Ved at opgive denne sondring opnås netop, at udskiftning af installationer ikke længere skal behandles som nedrivning og aktivering af ny udgift, men som vedligeholdelse/forbedring af bygningen. Det betyder, at den del af udgiften, der kan karakteriseres som en forbedring af bygningen, bliver straksafskrivningsberettiget efter § 21, stk. 2-4.

### **7.9.7. Straksafskrivning i relation til nye bygninger.**

Efter lovens ordlyd kan udgifter til ombygning eller forbedring straksafskrives. Det er i praksis antaget, at en tilbygning er omfattet af udtrykket "ombygning eller forbedring". Derimod kan det ikke antages, at udgifter til en helt ny bygning er omfattet af straksafskrivningsreglen, selv om bygningen opføres på en grund, hvor der i forvejen findes afskrivningsberettigede bygninger. Det betyder, at der efter de gældende regler skal sondres mellem "tilbygninger" og "nybygninger".

Tilbygninger bør fortsat være omfattet af straksafskrivningsreglen. Det skyldes, at det ville give betydelige praktiske vanskeligheder at sondre mellem "ombygninger" i form af ændringer indenfor den eksisterende bygningsramme og "tilbygninger" i form af arealførgende foranstaltninger. I forbindelse med tilbygninger foretages der ofte ombygning af den eksisterende bygning.

Spørgsmålet er herefter, om man også bør medtage nybygninger, så sondringen mellem "tilbygninger" og "nybygninger" undgås. Som omtalt under punkt 7.9.4. var et af argumenterne for at indføre straksafskrivningsreglen, at man herved inden for 5 pct.s grænsen kunne undgå sondringen mellem vedligeholdelses- og forbedringsudgifter. Dette hensyn gør sig imidlertid ikke gælden-

de for så vidt angår nybygninger, idet opførelse af en ny bygning ikke omfatter vedligeholdelsesarbejde. På denne baggrund finder arbejdsgruppen ikke, at hensynet til forenkling kan begrunde et forslag om, at nybygninger kan straksafskrives.

Sondringen mellem "tilbygning" og "nybygning" vil ikke volde de store problemer. En rimelig afgrænsning er, at det må være en forudsætning for at anse en bygningsudvidelse for en tilbygning, dels at der forefindes en direkte fysisk sammenhæng mellem den nye og den gamle bygning, dels at der forefindes en indre naturlig forbindelse eller gennemgang mellem den oprindelige bygning og den senere opførte bygning. Med denne forståelse af begrebet "tilbygning" synes det overkommeligt at administrere sondringen mellem en tilbygning og en nybygning i praksis.

### **7.9.8. Arbejdsgruppens konklusioner.**

For så vidt angår *beregningsgrundlaget* for 5 pct.'s fradraget foreslår arbejdsgruppen, at man anvender samme regel for bygninger, der er anskaffet henholdsvis før og efter den 1. januar 1982. Arbejdsgruppen går her primært ind for, at "den tekniske værdi" af de afskrivningsberettigede bygninger anvendes som beregningsgrundlag. Som anført i afsnittet om anvendelse af ejendomsvurderingen i afskrivningsloven kræver anvendelsen af "den tekniske værdi" i afskrivningsmæssig sammenhæng, at denne værdi opgøres mere nøjagtigt. Kan denne forudsætning ikke opfyldes, foreslår arbejdsgruppen, at man i stedet anvender den gældende regel for bygninger, der er anskaffet før 1. januar 1982, for alle bygninger uanset anskaffelsestidspunktet. Ejendomsvurderingerne forbedres løbende. Arbejdsgruppen finder, at vurderingerne i fremtiden vil blive tilstrækkelige nøjagtige til, at de kan anvendes som udgangspunkt for opgørelsen af beregningsgrundlaget for alle bygninger.



For så vidt angår *fradragstidspunktet* vilger arbejdsgruppen tilbage fra at foreslå ændringer til de gældende regler. Det skyldes for det første, at en anvendelse af vedligeholdelseskriteriet kan betyde et vist provenutab, hvis størrelse arbejdsgruppen ikke har kunnet anslå. For det andet skyldes det, at fradrag som vedligeholdelsesudgift indenfor 5 pct.'s rammen tilskynder skatteyderne til at tilrettelægge ombygninger og forbedre efter skattereglerne og ikke efter forretningsmæssige hensyn. Hvis arbejdet tidsmæssigt strækkes over flere indkomstår, opnås et større fradrag.

Efter de gældende regler skal opgørelsen af genvundne afskrivninger ikke indeholde udgifter, der er straksafskrevet efter § 21, stk. 2-4. Disse udgifter vil dog alligevel i et vist omfang blive inddraget i beskatningsgrundlaget ved salg. Det kan være tilfældet, hvis de opgjorte genvundne afskrivninger på bygningen overstiger fortjenesten. Har ombygningen eller forbedringen påvirket salgssummen i opadgående retning, bliver den opgjorte fortjeneste tilsvarende højere. Så længe overgrænsen for beskatning af genvundne afskrivninger på bygninger (= de pristalsregulerede faktiske foretagne afskrivninger) ikke er nået, beskattes hele den opgjorte fortjeneste, selv om denne for en dels vedkommende skyldes de foretagne ombygninger eller forbedringer, der er fratrukket efter § 21, stk. 2-4. Genvindes afskrivningerne på bygningen imidlertid fuldt ud, beskattes eventuel fortjeneste som følge af ombygninger eller forbedringer ikke som genvundne afskrivninger.

I det omfang fortjenester, der hidrører fra straksafskrevne ombygninger og forbedringer, beskattes som genvundne afskrivninger ved salg, finder arbejdsgruppen det mindre betænkeligt at foreslå, at fradrag foretages efter et vedligeholdelseskriterium. Følges arbejdsgruppens forslag om at indføre saldoafskrivning for bygninger, vil fortjenester på straksafskrevne ombygninger og forbedringer blive beskattet fuldt ud.

Arbejdsgruppen har overvejet *krav til bygninger* både under forudsætning af, at de gældende regler for fradragstidspunktet opretholdes og at disse regler ændres. Opretholder man, at fradragsåret er ibrugtagingsåret, foreslår arbejdsgruppen, at bygningen skal være afskrivningsberettiget i det år, hvori ombygningen eller forbedringen tages i brug. Samtidig afskæres 5 pct.s fradrag i det år, hvori bygningen anskaffes. Ændres reglerne for fradragstidspunktet, så fradrag tillades efter et vedligeholdelseskriterium, foreslår arbejdsgruppen, at bygningen skal være afskrivningsberettiget i det år, hvori ombygnings- eller forbedringsudgifter kan fradrages som vedligeholdelsesudgifter.

Arbejdsgruppen foreslår i afsnit 8, at sondringen mellem bygninger og installationer opgives. På den måde kan udgifter til *installationer* straksafskrives som forbedringer på bygninger.

For så vidt angår udgifter til opførelse af nye bygninger finder arbejdsgruppen ikke, at hensynet til forenkling kan begrunde, at sådanne udgifter kan straksafskrives.

## **7.10. Afskrivning på "blandede" bygninger.**

### **7.10.1. Indledning.**

Reglerne om bygninger, der både benyttes til afskrivningsberettigede og til ikke-afskrivningsberettigede formål, fremgår af lovens § 19 A, stk. 3, og § 20. Arbejdsgruppen har overvejet mulighederne for forenkling af disse regler dels under forudsætning af, at det gældende lineære afskrivningssystem bibeholdes, dels under forudsætning af, at der indføres et saldoafskrivningssystem for bygninger.

### **7.10.2. Gældende regler.**

Hvis kun en del af en bygning anvendes til et afskrivningsberettiget formål, kan der efter § 20, stk. 1, kun afskrives på den del af anskaffelsessummens kontantværdi, der forholdsmæssigt svarer til den nævnte bygningsdels etageareal. Efter § 19 A, stk. 3, skal dog hele den "blandede" bygnings anskaffelsessum pristalsreguleres. Ved opgørelse af skattepligtige genvundne afskrivninger, efter § 29, fordeles anskaffelses- og salgssum ligeledes på henholdsvis den afskrivningsberettigede og den ikke-afskrivningsberettigede bygningsdel efter etageareal.

Der er den begrænsning efter § 20, stk. 2, på afskrivningsretten, at hvis under 30 pct. af bygningens etageareal anvendes til et afskrivningsberettiget formål, kan der kun afskrives, såfremt det nævnte etageareal udgør mindst 300 kvadratmeter.

De gældende regler for afskrivning på blandede bygninger belyses med eksemplet på side 139, der viser en bygning med et samlet areal på 1000 kvadratmeter. Den afskrivningsberettigede andel varierer, idet den udgør 500 kvadratmeter i år 1 og 2, mens den stiger til 750 kvadratmeter i år 3, 4 og 5.

### **7.10.3. Opdeling af anskaffelsessummen på afskrivnings- og ikke afskrivningsberettiget formål.**

Den gældende regel for opdeling af en bygning på afskrivnings- og ikke afskrivningsberettiget formål, hvorefter man benytter etageareal som fordelingskriterium, er ret enkel, men den fører i mange tilfælde til et forkert økonomisk resultat. Det er nemlig ofte tilfældet, at kvadratmeterprisen for den afskrivningsberettigede del af bygningen afviger væsentligt fra kvadratmeterprisen for den ikke-afskrivningsberettigede del af bygningen. Således er kvadratmeterprisen for erhvervsbygninger i industri og landbrug ofte væsentlig lavere end boligens kvadratmeterpris. Mens det modsatte gør sig gældende for blandede bygninger, der består af en butik på et hovedstrøg og en bolig.

Det bør derfor overvejes i stedet at anvende værdien af henholdsvis den afskrivningsberettigede og den ikke afskrivningsberettigede andel af bygningen som fordelingskriterium.

Umiddelbart kan en sådan løsning måske forekomme at være mere kompliceret end den gældende regel. En vigtig forudsætning for en enkel regel er imidlertid efter arbejdsgruppens mening, at man kan anvende en af vurderingsmyndighederne udarbejdet værdifordeling. Arbejdsgruppen finder, at en forbedret "teknisk værdi", som nærmere beskrevet i afsnit 7.8., vil kunne anvendes. Tanken er fortsat at anvende den kontante anskaffelsessum som beregningsgrundlag. Afskrivningsgrundlaget skal imidlertid ikke beregnes efter etageareal, men på grundlag af forholdet mellem den afskrivningsberettigede bygningsdels tekniske værdi og ejendomsværdien.

Vurderingsmyndighederne foretager allerede en særskilt vurdering af den erhvervs-mæssige del af en ejendom i to situationer.

For det første ved blandede ejendomme,

Anskaffelsessum:	Andel, der benyttes til det afskrivningsberettigede formål:	
År 1 600.000 kr.	<u>500</u>	300.000 kr.
	1000	
År 2 642.000 kr.	<u>500</u>	321.000 kr.
	1000	
År 3 686.940 kr.	<u>750</u>	515.205 kr.
	1000	
År 4 735.026 kr.	<u>750</u>	551.269 kr.
	1000	
År 5 786.478 kr.	<u>750</u>	589.858 kr.
	1000	
	<u>3250</u>	
	5000	

Reglerne for opgørelse af genvundne afskrivninger kan belyses med følgende eksempel for samme bygning:

Ejendommen sælges i år  
6 for . . . . . 700.000 kr.

Andelen af salgssummen, der kan henregnes til den afskrivningsberettigede del

$\frac{3250}{5000}$  af 700.000 kr. = 455.000 kr.

Andel af anskaffelsessummen, der kan henregnes til den afskrivningsberettigede del

$\frac{3250}{5000}$  af 786.478 kr. = 511.211kr

÷ Fremregne faktisk foretagne afskrivninger. . . . . 153.363 kr. 357.848 kr.

Fortjeneste, der beskattes efter § 29, stk. 1, jfr. lov om særlig indkomstskat § 2, nr. 2, . . . . . 97.152 kr.

som indeholder én eller to selvstændige lejligheder, og som både tjener til bolig for ejeren og benyttes erhvervsmæssigt i væsentligt omfang. Ved disse ejendomme foretager vurderingsmyndighederne efter vurderingslovens § 33, stk. 5, en fordeling af ejendoms-

værdien på den del, der tjener til bolig for ejeren, og på den øvrige ejendom. Ved væsentlig erhvervsmæssig benyttelse forstås efter praksis, at mindst 25 pct. af ejendommens brugsværdi benyttes erhvervsmæssigt.

For det andet foretager vurderingsmyndighederne for landbrugets stuehuse en fordeling efter vurderingslovens § 33, stk. 4, af ejendomsværdien og grundværdien på henholdsvis stuehuset med tilhørende grund og have og på den øvrige ejendom. Er der tale om sammenbygning af et landbrugs driftsbygning med stuehuset, skal afskrivningsgrundlaget efter de gældende regler imidlertid beregnes efter arealfordelingen, selv om der er foretaget en stuehusvurdering.

Afskrivningsloven sonderer imidlertid ikke alene mellem privat benyttelse og erhvervsmæssig benyttelse. Den erhvervsmæssigt benyttede andel skal deles op i en andel, der benyttes til afskrivningsberettiget formål, og en andel, der eventuelt benyttes til ikke-afskrivningsberettiget formål. F.eks. kan der være tale om erhvervsmæssigt benyttede kontorlokaler eller beboelseslokaler, der ikke er afskrivningsberettigede. Man kan således ikke altid nøjes med at lægge de nævnte fordelinger til grund. Der er derfor behov for, at vurderingsmyndighederne i alle tilfælde foretager en særskilt ansættelse af hver enkelt afskrivningsberettiget bygning eller bygningsdel.

Efter afskrivningslovens § 20, stk. 2, gælder der, som nævnt, en minimumsgrænse for at tillade afskrivning på en blandet benyttet ejendom (30 pct. af bygningens etageareal skal anvendes til afskrivningsberettiget formål, medmindre dette areal udgør mindst 300 kvadratmeter).

En tilsvarende bundgrænse bør opretholdes for at undgå afskrivning på meget små andele. Såfremt denne afskrivningsmæssige begrænsning helt blev ophævet, ville et meget væsentligt antal "blandede" forretnings-/beboelsesejendomme blive afskrivningsbe-

rettigede. Det ville formentlig medføre et stort antal ligningssager hvert år, dels vedrørende selve afskrivningsgrundlaget (anskaffelsessum), dels vedrørende sekundære lokaler (fællesindgang, lokaler i kældre, lofter, bagbygninger m.v. som delvis benyttes til lager).

Arbejdsgruppen forestiller sig en grænse, hvorefter ejendommen skal benyttes til afskrivningsberettiget formål "i væsentligt omfang". Grænsen bliver på denne måde sammenfaldende med den grænse, der gælder efter vurderingsloven og lejeværdireglerne i ligningsloven. Det betyder, at mindst 25 pct. af ejendommens værdi skal anvendes til afskrivningsberettiget formål. Man bør dog opretholde reglen om, at arealer på 300 kvadratmeter giver afskrivningsret, selv om mindre end 25 pct. af ejendommens værdi anvendes til afskrivningsberettiget formål.

#### **7.10.4. Ombygnings- og forbedringsudgifter.**

Benyttes den bygning, der ombygges eller forbedres, både til afskrivningsberettiget og til ikke-afskrivningsberettiget formål, kan der efter de gældende regler afskrives på den del af de afholdte udgifter, der forholdsmæssigt svarer til den afskrivningsberettigede bygnings etageareal. Det gælder, uanset om det er den afskrivningsberettigede eller den ikke-afskrivningsberettigede del af bygningen, der er forbedret.

I praksis er dette i og for sig en klar regel, som næppe giver anledning til større tvivl.

Reglen er dog ulogisk og fører ofte til urimelige resultater. Det er på den ene side vanskeligt at forklare en skatteyder, at afskrivningsgrundlaget for en ombygnings- eller forbedringsudgift, der er afholdt på den afskrivningsberettigede del af bygningen, skal formindskes under hensyn til det etageareal, der benyttes til andre formål. På den anden side virker det stødende og i modstrid med

skattesystemet i øvrigt, at skatteyderen kan afskrive på en udgift til ombygning eller forbedring af den ikke-afskrivningsberettigede del af bygningen (f.eks. privatboligen) under hensyn til det etageareal, der benyttes til det afskrivningsberettigede formål.

Det bør overvejes i stedet at lægge vægt på, om det er den afskrivningsberettigede eller den ikke-afskrivningsberettigede andel af bygningen, der forbedres. Umiddelbart forekommer en sådan regel at være vanskeligere at administrere end den gældende praksis. Det behøver dog ikke at være tilfældet.

De gældende regler kan give anledning til svært forståelige resultater. Medfører en ombygning eller forbedring således, at en ejendoms samlede etageareal forøges, skal der efter den gældende praksis ske en ny fordeling af den eksisterende pristalsregulerede anskaffelsessum. På denne måde påvirker ombygnings- eller forbedringsudgiften størrelsen af det eksisterende afskrivningsgrundlag. Forøges f.eks. privatboligens etageareal, kan den del af udgiften afskrives (herunder evt. straksafskrives), der svarer til forholdet mellem det etageareal, der anvendes til afskrivningsberettiget formål, og hele bygningens etageareal incl. forøgelsen af privatboligen. Det eksisterende afskrivningsgrundlag formindskes imidlertid, idet den afskrivningsberettigede andel af bygningen bliver mindre, når bygningens samlede etageareal forøges. Selv om der således ikke sker nogen forandring vedrørende den andel, der kan danne grundlag for afskrivning, nedsættes afskrivningsgrundlaget vedrørende denne del af bygningen på grund af forøgelsen af privatboligen.

Efter den foreslåede regel kan der ikke afskrives på nogen del af ombygnings- og forbedringsudgifter, der vedrører den ikke-afskrivningsberettigede andel af bygningen. Omvendt kan der afskrives fuldt ud på udgifterne, hvis det er den afskrivningsberettigede andel af bygningen, der ombygges eller

forbedres. I begge tilfælde kan afskrivningen på den oprindelige anskaffelsessum fortsætte uændret (medmindre - naturligvis - skatteyderen samtidig går over til at benytte en større eller mindre andel af bygningen til afskrivningsberettiget formål). Det må antages, at det i mange tilfælde vil være oplagt, hvilken del af bygningen der ombygges eller forbedres. Det er f.eks. tilfældet, når der indrettes nyt køkken i privatboligen, eller hvis båsene i stalden ombygges.

Den foreslåede regel vil dog i visse situationer give anledning til vanskelige sondringer, idet det ikke altid er enkelt at fastslå, hvilken del af bygningen der ombygges eller forbedres. Værre er det måske i de situationer, hvor det er givet, at ombygningen eller forbedringen vedrører begge andele. Dette gælder f.eks. typisk ved tagarbejde. Det må dog antages, at disse problemer vil være til at leve med, idet ligningsmyndighederne allerede efter de gældende regler skal foretage en lignende opdeling af vedligeholdelsesudgifter.

Der vil være en række vejledende momenter, f.eks. vil det vel ofte være naturligt at opdele en "blandet" ombygnings- eller forbedringsudgift efter forholdet mellem værdien af den afskrivningsberettigede andel af bygningen og værdien af hele bygningen (= den pristalsregulerede anskaffelsessum).

#### 7.10.5. Opgørelsesmetoden.

De overvejede forslag indebærer, at de ikke-afskrivningsberettigede bygningsdele holdes uden for afskrivningssystemet allerede fra anskaffelsestidspunktet. Princippet bør efter arbejdsgruppens opfattelse være, at anskaffelsessummen for en "blandet" bygning fordeles på den afskrivningsberettigede del og på den ikke-afskrivningsberettigede del ved hjælp af den tekniske værdi og ejendoms-værdien. Det herved opgjorte afskrivningsgrundlag pristalsreguleres årligt.

Dette kan belyses med følgende eksempel:

1. Anskaffelsessum	600.000 kr.
2. ejendomsværdi	500.000 kr.
3. teknisk værdi for afskrivningsberettigede bygningsdel	250.000 kr.
4. afskrivningsgrundlag	
250.000	
500.000 af 600.000 =	300.000 kr.

Hvis det lineære system bibeholdes, skal afskrivningsgrundlaget føres på en særskilt konto. Det samme gælder, som i dag, ombygninger og forbedringer, der fortsat må føres på særskilte afskrivningskonti. Hvis der indføres et saldossystem, kan afskrivningsgrundlaget, såvel som ombygninger og forbedringer, føres på en fælles saldo.

Arbejdsgruppens forslag indebærer, at den gældende metode for ændret benyttelse (overførsel fra privat til erhvervsmæssig brug og omvendt) ikke længere kan anvendes. Efter de gældende regler reguleres disse forhold som vist i eksemplet i afsnit 7.10.2. på en meget enkel måde. Metoden går ud på, at hele en bygningens anskaffelsessum omregnes til kontantværdi og pristalsreguleres årligt. Den del af anskaffelsessummen, der forholdsmæssigt svarer til den afskrivningsberettigede arealmæssige benyttelse, opgøres hvert år som afskrivningsgrundlag. Forudsætningen for denne metode er imidlertid, dels at *hele* den oprindelige anskaffelsessum løbende pristalsreguleres, dels at den ny fordeling kan ske på grundlag af areal.

Under et saldossystem vil arbejdsgruppens forslag indebære, at kun den afskrivningsberettigede del af anskaffelsessummen bliver ført på saldo og løbende afskrevet og pristalsreguleret. Hvis en bygningsdel overføres fra ikke afskrivningsberettiget til afskrivningsberettiget benyttelse, vil det derfor være nødvendigt med en særlig opgørelse af den afskrivningsberettigede værdi af denne bygningsdel.

Under et lineært system vil arbejdsgrup-

pens forslag indebære, at kun den afskrivningsberettigede del af anskaffelsessummen bliver løbende pristalsreguleret. Det gælder derfor også ved det lineære system, at der ved overførsel må foretages en særlig opgørelse af den overførte bygningsdels værdi. Ved det lineære system vil arbejdsgruppens forslag komplicere overførsler yderligere, derved at de overførte bygningsværdier skal afskrives særskilt. Ved hyppige overførsler vil der derfor kunne blive tale om et stort antal selvstændige afskrivningskonti.

Problemet er, at der ikke i disse tilfælde findes en salgs- eller købspris, der kan danne grundlag for beregningen af afskrivningsgrundlag. Arbejdsgruppen har derfor overvejet, om man i stedet kan anvende den faktiske tekniske værdi for den overførte bygningsdel som afskrivningsgrundlag. Vurderingsmyndighederne skal under alle omstændigheder foretage en fornyet teknisk værdiopgørelse, når der sker ændringer i en bygningens benyttelse til henholdsvis afskrivningsberettigede og ikke-afskrivningsberettigede formål. Der henvises herom til afsnit 7.8. For dette taler, at det vil være en enkel løsning på problemet. Da det endvidere må forudsættes, at der ved opgørelsen af den tekniske værdi tages hensyn til værdi i handel og vandel, må man forvente, at den tekniske værdi vil være et rimeligt udtryk for den overførte bygningsdels værdi.

Forslaget belyses i nedenstående saldoeksempel:

1. Anskaffelsessum	600.000 kr.
2. Ejendomsværdi i anskaffelsesår	500.000 kr.
3. Teknisk værdi for afskrivningsberettiget bygningsdel i anskaffelsesår	250.000 kr.
4. Afskrivningsgrundlag i anskaffelsesår	
250.000	
500.000 af 600.000	300.000 kr.

5. I år 3 overføres en bygningsdel fra privat benyttelse til afskrivningsberettiget benyttelse. Der foretages en opgørelse af den tekniske værdi for den overførte bygningsdel i år 3 50.000 kr.
6. Værdien af den overførte bygningsdel lægges til saldoen for den allerede afskrivningsberettigede bygning (300.000 kr. pristalsreguleret og fratrukket foretagne afskrivninger frem til år 3) 275.000 kr.
7. Ny afskrivningssaldo i år 3 325.000 kr.

Den viste metode tænkes anvendt på tilsvarende måde ved overførsel af bygningsdele fra afskrivningsberettiget til ikke-afskrivningsberettiget benyttelse. Som efter den gældende regel vil det indebære, at afskrivningsmuligheden bortfalder ved overførslen, idet den tekniske værdi af den overførte bygningsdel trækkes fra saldoen. Der kan herved fremkomme en negativ saldo som udtryk for en fortjeneste. Arbejdsgruppen finder, at der ligesom ved de gældende regler i disse tilfælde må være tale om at udsætte beskatningen, indtil ejendommen sælges. En sådan særregel forudsætter, at en blandet bygning føres på en særskilt saldo-konto.

#### 7.10.6. Opgørelse af genvundne afskrivninger.

Ved opgørelsen af genvundne afskrivninger på en blandet benyttet ejendom skal der foretages en opdeling af salgssummen, som vist i eksemplet på side 139, så kun den del, der kan henføres til den afskrivningsberettigede del af bygningen, indgår i opgørelsen.

Opgørelsen af genvundne afskrivninger på blandede bygninger er temmelig kompliceret. Arbejdsgruppen finder, at der som følge

af det ovennævnte forslag til ændret opgørelse af afskrivningsgrundlaget for "blandede" bygninger, også kan foreslås en enklere opgørelsesmetode for de genvundne afskrivninger.

Arbejdsgruppen finder, at det eneste reelle problem ved opgørelsen af genvundne afskrivninger vedrører fordelingen af en salgssum på afskrivningsberettiget del og ikke-afskrivningsberettiget del. Fordelingen af salgssummen kan foretages på samme måde ved hjælp af teknisk værdi og ejendomsværdi som ved anskaffelsessummens fordeling. Herefter vil størrelsen af eventuelle skattepligtige genvundne afskrivninger enkelt kunne beregnes.

Metoden kan belyses med nedenstående eksempel:

1. Anskaffelsessum	600.000 kr.
2. Ejendomsværdi i anskaffelsesår	500.000 kr.
3. Teknisk værdi for afskrivningsberettiget bygningsdel i anskaffelsesår	250.000 kr.
4. Afskrivningsberettiget anskaffelsessum	
250.000	
500.000 af 600.000 kr.	300.000 kr.
5. Teknisk værdi af bygningsdel overført fra privat til afskrivningsberettiget benyttelse i år 3	50.000 kr.
6. Salgssum i år 6	800.000 kr.
7. Ejendomsværdi i år 6	700.000 kr.
8. Teknisk værdi for afskrivningsberettiget bygningsdel i år 6	350.000 kr.
9. Salgssum for afskrivningsberettiget bygningsdel	
350.000	
700.000 af 800.000	400.000 kr.

Hvis den lineære afskrivningsmetode bibeholdes, finder arbejdsgruppen, at den for fuldt erhvervsmæssigt anvendte bygninger allerede kendte opgørelsesmetode kan anvendes.

Det kan belyses ved følgende eksempel, som er lavet under forudsætning om 6 pct. årlig afskrivning og 7 pct. årlig inflation:

1. Salgssum for afskrivningsberettiget bygningsdel i år 6		400.000 kr.
2. Oprindelig anskaffelsessum	300.000 kr.	
Teknisk værdi af overført bygningsdel i år 3	50.000 kr.	
Samlet anskaffelsessum	350.000 kr.	
+ pristalsregulering	<u>100.484 kr.</u>	
I alt	450.484 kr.	
3. ÷ pristalsregulerede faktisk foretagne afskrivninger	<u>128.276 kr.</u>	
Nedskreven værdi	322.208 kr.	<u>322.208 kr.</u>
4. Fortjeneste		77.792 kr.

Hvis fortjenesten overstiger de faktisk foretagne, pristalsregulerede afskrivninger, er det dog kun dette beløb, der beskattes. Et tab kan ikke fradrages i den skattepligtige indkomst.

Hvis der indføres et saldoafskrivningssystem, skal gevinst eller tab henholdsvis fradrages eller tillægges saldoen. Det vises i nedenstående eksempel, som er lavet under forudsætning om 10 pct. årlig afskrivning og 7 pct. pristalsregulering.

1. Salgssum for afskrivningsberettiget bygningsdel i år 6		400.000 kr.
2. Oprindelig anskaffelsessum	300.000 kr.	
Teknisk værdi af overført bygningsdel i år 3	50.000 kr.	
3. Saldo i salgsår	293.103 kr.	293.103 kr.
4. Fortjeneste		106.897 kr.

Den negative saldo på 106.897 kr. skal herefter beskattes, mens et eventuelt tab ville

have givet forøget fremtidige afskrivningsmuligheder, eller ved ophør et tabsfradrag.



### 7.10.7. Arbejdsgruppens forslag.

Arbejdsgruppen foreslår på baggrund af ovenstående, at man ved fordeling af en "blandet" bygnings anskaffelsessum på henholdsvis afskrivnings- og ikke afskrivningsberettiget formål anvender værdien som fordelingskriterium i stedet for etageareal. Det er i denne forbindelse forudsat, at vurderingsmyndighederne foretager en særskilt ansættelse af teknisk værdi for afskrivningsberettigede bygninger og bygningsdele. Arbejdsgruppen finder, at denne fordelingsmåde giver et mere rimeligt udtryk for afskrivningsgrundlag end den gældende fordelingsmåde, som er baseret på kvadratmeterfordeling uden hensyn til forskelle i kvadratmeter værdi på erhvervsareal og beboelsesareal.

Arbejdsgruppen forudsætter, at der opretholdes en minimumsgrænse for afskrivning på "blandede" bygninger. Den gældende regel, der er baseret på arealopgørelser, foreslås afløst af en værdiregel, hvorefter der kun kan afskrives, hvis en bygning benyttes erhvervsmæssigt i væsentligt omfang, hvilket vil sige, at mindst 25 pct. af ejendommens værdi anvendes til afskrivningsberettiget formål. Arbejdsgruppen foreslår dog, at man opretholder reglen om, at der kan afskrives på arealer, der er på mindst 300 kvadratmeter, selv om mindre end 25 pct. af ejendommens værdi anvendes til afskrivningsberettiget formål.

Arbejdsgruppen foreslår endvidere, at afskrivning på ombygnings- og forbedringsudgifter kun skal kunne foretages, når der forbedres eller ombygges på den afskrivningsbe-

rettigede del af en "blandet" bygning. Til gengæld foreslår man, at der i disse tilfælde skal være fuld afskrivningsret på den afholdte udgift. De gældende regler, hvorefter der kan afskrives forholdsmæssigt, såvel når der forbedres og ombygges på den afskrivningsberettigede som på den ikke afskrivningsberettigede del, finder arbejdsgruppen ulogisk og i enkelttilfælde urimelig.

Arbejdsgruppen foreslår, at der ved overførsel af bygningsdele fra ikke-afskrivningsberettiget til afskrivningsberettiget benyttelse og omvendt ligeledes anvendes en værdiregel ved opgørelse af afskrivningsgrundlaget.

Arbejdsgruppen foreslår, at afskrivningsgrundlaget (saldoen) i disse tilfælde forhøjes eller nedsættes med den faktiske tekniske værdi af den overførte bygningsdel.

Som en konsekvens foreslår arbejdsgruppen endelig en ny opgørelsesmetode for beskatning af genvundne afskrivninger. Forslaget går ud på, at såvel anskaffelses - som salgssum fordeles på afskrivningsberettiget og ikke-afskrivningsberettiget anvendelse ved hjælp af teknisk værdi og ejendoms værdi. Kun de summer, der vedrører de afskrivningsberettigede bygningsdele, skal indgå i beregningerne. Ved bibeholdelse af det gældende lineære system anvendes de gældende regler for opgørelse af genvundne afskrivninger for fuldt erhvervsmæssige bygninger. Ved eventuel indførelse af et saldoafskrivningssystem indgår gevinst og tab på saldoen, og der anvendes de regler for beskatning, som er gældende for driftsmidler.

## 7.11. Afskrivning på skadelidte bygninger.

### 7.11.1. Indledning.

Reglerne om skadelidte bygninger findes i afskrivningslovens §§ 26, 26 A og 29 A. Disse regler er meget komplicerede, og der er derfor stort behov for forenklinger. Arbejdsgruppen har i afsnit 7.11.4. og 7.11.5. forstået reglerne forenklet og tilpasset en saldoafskrivningsmetode, idet det er forudsat, at arbejdsgruppens forslag om et saldoafskrivningssystem for bygninger, jfr. afsnit 7.2., gennemføres. Endvidere har arbejdsgruppen i afsnit 7.11.6-7.11.10. foreslået en række forenklinger i reglerne med udgangspunkt i det gældende lineære bygningsafskrivningssystem, der her forudsættes bevaret.

Det er forudsat, at installationer i afskrivningsberettigede bygninger, som foreslået af arbejdsgruppen i afsnit 8, fremover skal afskrives sammen med bygningen. Der er derfor ikke i forslagene selvstændigt taget højde for installationerne.

### 7.11.2. Gældende regler for afskrivning efter skade.

Lovens § 26 indeholder regler for foretagelsen af afskrivninger i tilfælde, hvor der på en bygning eller en installation sker en skade, som ikke kan udbedres ved normal vedligeholdelse. Efter disse regler kan afskrivning fra og med det indkomstår, hvori skaden indtræffer, kun beregnes på grundlag af en så stor del af bygningens eller installationens pristalsregulerede kontantværdiansatte anskaffelsessum, som svarer til forholdet mellem bygningens eller installationens værdi efter skadens indtræden og værdien umiddelbart forinden.

Udgifter, der anvendes til udbedring af en sådan skade, kan afskrives efter lovens § 21, stk. 1, eller fradrages helt eller delvis i overensstemmelse med reglen i lovens § 21, stk. 2, hvis betingelserne herfor i øvrigt er opfyldt. Reglerne for afskrivning af

ombygnings- og forbedringsudgifter er nærmere beskrevet i afsnit 7.9.

En eventuel forsikrings- eller erstatningssum sidestilles efter § 29, stk. 3, med salgssummer. Det betyder, at eventuelle genvundne afskrivninger skal opgøres og beskattes som særlig indkomst i medfør af lov om særlig indkomstskat m.v. § 2, nr. 2, medmindre skatteyderen begærer fritagelse efter lovens § 29 A.

Ejendomsavancebeskatningslovens § 2, stk. 1, indeholder en regel, der svarer til afskrivningslovens § 29, stk. 3. En eventuel fortjeneste, der fremkommer som følge af udbetaling af en forsikrings- eller erstatningssum, skal således beskattes som særlig indkomst efter reglerne i ejendomsavancebeskatningsloven i de første 7 år af ejertiden, medmindre skatteyderen begærer skattefritagelse efter § 10 i den nævnte lov.

Hvor et skadelidt driftsmiddel ikke udgår af driften, men reparerer, anvendes reglen i afskrivningslovens § 4. Hvis der ikke udbetales nogen forsikrings- eller erstatningssum, kan hele reparationsudgiften efter lovens § 4, stk. 1, fradrages i den skattepligtige indkomst for det indkomstår, hvori reparationen foretages. Er der udbetalt en forsikrings- eller erstatningssum, kan fradraget kun foretages med det beløb, der overstiger forsikrings- eller erstatningssummen. Er forsikrings- eller erstatningssummen større end reparationsudgiften, bestemmer lovens § 4, stk. 2, at forskelsbeløbet skal fradrages i saldværdien for driftsmidlerne.

Ifølge lovens § 4, stk. 3, betragtes udgifter, der medgår til at sætte driftsmidlet i den stand, hvori det befandt sig ved skadens indtræden, således som reparationsudgifter. Overstiger den afholdte udgift vedrørende et skadelidt driftsmiddel, hvad der kan betragtes som reparationsudgift, må det overskydende beløb betragtes som en forbedringsudgift og tillægges saldværdien for driftsmidlerne til afskrivning efter lovens § 2.

### 7.11.3. Gældende regler for behandling af erstatnings- og forsikringssummer.

Lovens § 26 A giver særlige regler om afskrivningsgrundlaget i tilfælde, hvor en skatteyder i forbindelse med en skadelidt ejendom har modtaget en erstatnings- eller forsikringssum og efter §10 i ejendomsavancebeskatningsloven har begæret sig fritaget for beskatning af den opståede fortjeneste. Det er en betingelse for at anvende reglen, at den skadelidte bygning genopføres inden for de frister, der er nævnt i § 10 i ovennævnte lov, og at udgiften til genopførelse mindst svarer til den erstatnings- eller forsikringssum, som den skattepligtige har modtaget i anledning af skaden.

Efter lovens § 26 A fastlås det afskrivningsgrundlag, som gjaldt før opførelsen, så den skattepligtige ikke som følge af genopførelsen får et forøget afskrivningsgrundlag.

De samlede afskrivninger på de genopførte bygninger kan dog højst svare til bygningsens nedskrevne værdi før skaden. Denne værdi pristalsreguleres.

I de tilfælde, hvor de afskrivningsberettigede genopførelsesudgifter er større end den udbetalte forsikringssum, kan skatteyderen afskrive på det overskydende beløb efter de almindelige afskrivningsregler.

Efter lovens § 29 A kan en skatteyder, der konstaterer en fortjeneste ved modtagelse af en forsikrings- eller erstatningssum, begære sig fritaget for beskatning af den del af fortjenesten, der ellers skal beskattes som genvundne afskrivninger. Fritagelsen er også her betinget af, at forsikrings- eller erstatningssummen fuldt ud anvendes til genopførelse, genanskaffelse eller ombygning af det skadelidte formuegode. Fritagelsen er også betinget af, at de genvundne afskrivninger trækkes fra udgiften til genopførelsen, genanskaffelsen eller ombygningen som en forlods afskrivning. Endelig kan skatteyderen efter lovens § 26 A, stk. 5, begære sig fritaget for beskatning både efter lovens § 26 A ("kapi-

talvindingsskatten" og § 29 A "de genvundne afskrivninger"). Også i disse situationer fastlås afskrivningsgrundlaget, og de genvundne afskrivninger trækkes fra det ny afskrivningsgrundlag som en forlods afskrivning.

Er der indrømmet fritagelse for beskatning i medfør af ejendomsavancebeskatningslovens § 10, beskattes fortjenesten ved senere salg af den genopførte ejendom efter de sædvanlige regler i loven; dog kan der ifølge lovens § 10, stk. 4, ved opgørelsen af den regulerede anskaffelsessum efter lovens § 5 kun medregnes anskaffelsesudgifter og vedligeholdelses- og forbedringsudgifter, der var afholdt før skaden, beløb, hvormed genopførelsesudgiften overstiger erstatnings- eller forsikringssummen, og vedligeholdelses- og forbedringsudgifter vedrørende den genopførte bygning.

Er der indrømmet fritagelse for beskatning i medfør af afskrivningslovens § 29 A, beskattes de genvundne afskrivninger ved senere salg af den genopførte ejendom efter de sædvanlige regler i lov om særlig indkomstskat m.v. § 2, nr. 2, jfr. afskrivningslovens § 29.

### 7.11.4. Arbejdsgruppens overvejelser om afskrivning efter skade ved eventuel indførelse af saldoafskrivning.

De gældende regler om afskrivning på skaderamte bygninger er baseret på linær afskrivning. Reglerne hviler på de samme principper, der i øvrigt gælder for afskrivningsberettigede bygninger. Det betyder, at fortjeneste ved salg udløser beskatning af genvundne afskrivninger, medens tab er indkomsten uvedkommende.

Reglerne om skaderamte bygninger harmonerer ikke med et saldoafskrivningssystem. Opgørelsen og beskatningen af fortjeneste og tab ville blive yderligere kompliceret, såfremt man ikke længere skal afskrive særskilt og lineært. I givet fald måtte man ta-

ge udgangspunkt i den oprindelige anskaffelsessum, som skulle pristalsreguleres og afskrives med de procenter, der er anvendt gennem årene. Hertil kommer, at den begrænsede beskatning af fortjeneste (beskatningen af de genvundne afskrivninger) og den manglende godkendelse af tabsfradrag ved skade ikke harmonerer med behandlingen af fortjeneste og tab i et saldoafskrivningssystem, hvor fortjenester beskattes fuldt ud og tab er fradragsberettigede. Det er således både af administrative grunde og af hensyn til de principper, der følger af saldo-metoden, nødvendigt at forlade de gældende regler for opgørelse af afskrivningsgrundlag og behandling af fortjeneste og tab i lovens §§ 26, 26 A og 29 A, hvis man følger arbejdsgruppens forslag om at indføre saldoafskrivning af bygninger.

#### **7.11.5. Arbejdsgruppens forslag til ændrede regler for afskrivning på skadede bygninger (saldometoden.)**

Det foreslås at erstatte de gældende regler i lovens §§ 26, 26 A og 29 A med en regel, der svarer til lovens § 4 om afskrivning på skadede driftsmidler. Herefter kan reparationsudgiften fradrages i den skattepligtige indkomst. Er der udbetalt en forsikrings- eller erstatningssum, kan fradraget dog kun foretages med det beløb, der overstiger forsikrings- eller erstatningssummen. Er forsikrings- eller erstatningssummen større end reparationsudgiften, skal forskelsbeløbet fradrages i saldoværdien for bygningerne. Værdinedgangen på grund af skaden formindsker derimod ikke saldoværdien.

#### **7.11.6. Arbejdsgruppens overvejelser om afskrivning efter skade ved bibeholdelse af det gældende lineære afskrivningssystem.**

Arbejdsgruppen har i det forrige peget på en enkel model til behandling af skadede byg-

ninger i et saldoafskrivningssystem. Som omtalt i indledningen er de gældende regler om afskrivning på skaderamte bygninger særdeles komplicerede. Arbejdsgruppen har derfor fundet, at der er behov for at søge disse regler forenklet, selv om man måtte vælge at bibeholde det gældende lineære afskrivningssystem.

Arbejdsgruppen har foretaget en sammenligning mellem de regler, der gælder for skaderamte bygninger og de regler, der gælder for skaderamte driftsmidler. Sammenligningen er foretaget for at søge belyst, om man ved at anvende principperne fra driftsmiddelområdet kan finde en enklere model på bygningsområdet, selv om modellen skal tilpasses det lineære system.

a) *Sammenligning af de gældende regler i § 26 for bygninger og installationer og § 4 om driftsmidler.*

Følgende eksempler skal belyse forskellen i de to bestemmelser for henholdsvis skadelidte bygninger og driftsmidler.

Forudsætningerne er for begge eksempler:

Anskaffelsessum kontant 600.000 kr.

Pristalsregulering 7 pct. årlig.

Der afskrives ikke.

Aktivet lider en skade i år 3.

Der udbetales ingen erstatnings- eller forsikringssum.

Aktivets værdi før skaden udgør 640.000 kr.

Aktivets værdi efter skaden udgør 480.000 kr.

Skaden udgør således 25 pct. af værdien før skaden.

Udgift til udbedring af skaden udgør 225.000 kr.

*Eksempel 1.: Skadelidte bygninger.*

Afskrivningsgrundlag

År 1	600.000 kr.
År 2	642.000 kr.

Afskrivningsgrundlag for år 3 (efter skaden og inden pristalsregulering) udgør:

$$642.000 \text{ kr.} \times \frac{480.000}{640.000} = 481.500 \text{ kr.}$$

Afskrivningsgrundlaget efter skaden og efter pristalsregulering udgør:

År 3	515.204 kr.
År 4	551.268 kr.
o.s.v.	

Hertil kommer, at udgift til udbedring af skaden er afskrivningsberettiget.

(Ingen del af udgiften straksafskrives efter § 21, stk. 2-4.

225.000 kr.

Dette beløb føres på en særskilt afskrivningskonto og pristalsreguleres:

År 1 (= år 3 for bygningen)	225.000 kr.
År 2 (= år 4 for bygningen)	240.750 kr.
o.s.v.	

*Eksempel 2.: Skadelidt driftsmiddel.*

Afskrivningsgrundlag

År 1	600.000 kr.
År 2	642.000 kr.
År 3	686.940 kr.
År 4	735.026 kr.
o.s.v.	

Afskrivningssaldoen påvirkes ikke af den indtrufne skade i år 3. Udgift til reparation, 225.000 kr., fradrages i den skattepligtige indkomst for det indkomstår, hvori reparationen foretages.

Der er således tale om to forskellige regler for henholdsvis skadelidte bygninger og skadelidte driftsmidler:

1) For bygninger formindskes afskrivningsgrundlaget under hensyn til værdiforringelsen, medens hele afskrivningsgrundlaget bevares for driftsmidler.

I eksemplerne udgør forskellen i året efter skaden:

	171.735 kr.
Afskrivningsgrundlag for driftsmidlet i år 3	686.940 kr.
Afskrivningsgrundlaget for bygningen i år 3	<u>515.205 kr.</u>
	<u>171.735 kr.</u>

Ejeren af den skaderamte bygning lider således et formuetab på 171.735 kr. For så vidt angår driftsmidlet stilles ejeren imidlertid, som om skaden ikke var sket.

2) For bygninger kan udgifter til genopretning af skaden (225.000 kr.) kun fradrages i det omfang, betingelserne i § 21, stk. 2-4, er opfyldt. For den resterende dels vedkommende skal der aktiveres og afskrives efter § 21, stk. 1. For driftsmidler skal udgiften fradrages i den skattepligtige almindelige indkomst for det år, hvori udgiften afholdes.

#### *b) Arbejdsgruppens kommentarer til den foretagne sammenligning.*

Skatteyderen mister som beskrevet i afsnit a ved brand eller anden skade afskrivningsretten på den del af den pristalsregulerede kontante nedskrevne anskaffelsessum, der svarer til den pristalsregulerede kontante nedskrevne anskaffelsessum for den skaderamte del af bygningen.

Det virker på sin vis ubegrundet at fratage skatteyderen afskrivningsretten til denne del af anskaffelsessummen. For det første har skatteyderen afholdt hele den afskrivningsberettigede udgift ved anskaffelsen, og denne udgift nedsættes ikke som følge af den skete skade. For det andet ville skatteyderen have opnået nedrivningsfradrag efter lovens § 27, hvis bygningen blev revet ned. Skades bygningen i eksemplet ikke, men bygningen nedrives, kan skatteyderen foretage nedrivningsfradrag formindsket med eventuelle beløb, som skatteyderen har modtaget for materialer m.v. fra den nedrevne bygning.

Nedbrænder bygningen, er der derimod udelukkende tale om et formuetab, og der indrømmes ikke fradrag for den uafskrevne pristalsregulerede del af anskaffelsessummen. Nedrives bygningen ikke af skatteyderen, men af en storm, benyttes reglerne om skadelidte bygninger. Der indrømmes således ikke nedrivningsfradrag.

Nedbrænder en bygning delvis, kan der

foretages nedrivningsfradrag vedrørende den tilbageværende del, hvis denne nedrives efter skaden.

Denne forskelsbehandling mellem skadelidte bygninger og bygninger, der nedrives, virker ikke velbegrunder.

Ejeren af en skaderamt bygning stilles afskrivningsmæssigt ved genopførelse, som om han har foretaget en ombygnings- eller forbedringsudgift. Bedømmer man dette på grundlag af forholdene efter skaden, er dette også rimeligt. Sker bedømmelsen imidlertid ud fra forholdene før skaden, er det mere logisk at tillade fuldt fradrag som en vedligeholdelsesudgift.

#### **7.11.7. Arbejdsgruppens forslag til ændrede regler for afskrivning på skadede bygninger (lineær afskrivning).**

Det foreslås at ændre § 26, så afskrivningsgrundlaget for en skadelidt bygning ikke skal nedsættes under hensyn til den skete skade. For så vidt angår udgifter, der er afholdt til genopretning af skaden, foreslås det at indrømme fuld fradrag i det år, hvori udgiften afholdes.

Forslaget indebærer den fordel, at man undgår vanskelige skøn over værdien af bygningen før og efter den skete skade. Endvidere forsvinder sondringen mellem genopretningsudgifter og vedligeholdelsesomkostninger, da begge udgifter skal fradrages i det år, hvori de afholdes. Derimod skal man i modsætning til de gældende regler for bygninger sondre mellem genopretningsudgifter og forbedringsudgifter. Man opnår endelig den forenkling, at driftsmidler og bygninger ved skade behandles efter samme regel.

#### **7.11.8. Arbejdsgruppens overvejelser om behandling af erstatnings- og forsikringssummer.**

Efter de gældende regler har skatteyderen følgende valgmuligheder, når han konstaterer en skattemæssig fortjeneste ved modtagelse af en forsikrings- eller erstatningssum:

- 1) Fortjenesten (både "kapitalvindingen" og "de genvundne afskrivninger") beskattes efter gældende regler. Afskrivningsgrundlaget nedsættes under hensyn til skaden.
- 2) Fritagelse for beskatning af kapitalvindingen, men beskatning af "de genvundne afskrivninger". Afskrivningsgrundlaget fastlåses.
- 3) Fritagelse for beskatning af "de genvundne afskrivninger", men beskatning af kapitalvindingen. De genvundne afskrivninger forlods afskrives ved opgørelsen af afskrivningsgrundlaget.
- 4) Fortjenesten (både "kapitalvindingen" og "de genvundne afskrivninger") fritages for beskatning. Afskrivningsgrundlaget fastlåses, og de genvundne afskrivninger forlods afskrives ved opgørelsen af afskrivningsgrundlaget. Det synes unødvendigt at opretholde så mange valgmuligheder.

*Eksempel 3.*

Forsikringssummen udgør 225.000 kr., og er således lig med udgifterne til genopførelse. I øvrigt svarer forudsætningerne til eksempel 1.

	Afskrivningsgrundlag.
År 1	600.000 kr.
År 2	642.000 kr.
År 3 (= skadeåret)	686.940 kr.
År 4	735.026 kr.
o.s.v.	

Udgiften til genopførelse, 225.000 kr., kan hverken afskrives eller fradrages, da den modsvarer af den udbetalte forsikrings- eller erstatningssum. Afskrivningsgrundlaget fortsætter uændret, og fortjenesten beskattes ikke.

*Eksempel 4.*

Forsikringssummen udgør 100.000 kr. og er således mindre end udgiften til genopførelse. Afskrivningsgrundlaget fortsætter uændret som i eksempel 3.

Endvidere fradrages:

Udgift til genopførelse	225.000 kr.
— forsikringssum	100.000 kr.
= Den overskydende del af udgiften, der fradrages i den skattepligtige almindelige indkomst	125.000 kr.

Fritagelsen for beskatning af fortjeneste efter avancebeskatningsloven har formentlig kun begrænset betydning i dag, hvor avancen er skattefri efter 7 års ejertid. Det kan berøre de valgmuligheder, der er nævnt under nr. 2 og 3.

**7.11.9. Arbejdsgruppens forslag til ændrede regler for behandlingen af erstatnings- og forsikringssummer.**

Det foreslås at sammenfatte afskrivningslovens §§ 26 A og 29 A til én regel, hvorefter der ikke ved modtagelsen af en erstatnings- eller forsikringssum skal ske beskatning af nogen del af fortjenesten. Erstatnings- eller forsikringssummen skal dog beskattes i det omfang, det udbetalte beløb ikke anvendes til genopretning af skaden.

Følgende eksempler illustrerer den foreslåede regel:

### Eksempel 5.

Forsikringssummen udgør 235.000 kr. og overstiger således udgiften til genopførelse. Afskrivningsgrundlaget fortsætter uændret som i eksempel 3.

Forsikringssum	235.000 kr.
÷ udgift til genopførelse	<u>225.000 kr.</u>
= Den overskydende del af forsikringssummen, der beskattes	10.000 kr.

Det foreslås endvidere at ændre ejendomsavancebeskatningslovens § 10, således at der normalt heller ikke ved modtagelsen af en erstatnings- eller forsikringssum skal ske beskatning af nogen del af fortjenesten.

#### 7.11.10. Sammenfatning af arbejdsgruppens forslag.

Arbejdsgruppen finder, at de gældende regler om skadelidte bygninger kan erstattes af regler med et indhold, som er skitseret i følgende punkter:

- 1) Genopførelse skal som efter gældende regler ske inden for visse frister.
- 2) Det gældende krav om, at genopførelsen skal foretages for et beløb, der mindst svarer til erstatnings- eller forsikringssummen, udgår. En eventuel overskydende del af forsikringssummen forlods afskrives. I det omfang forlods afskrivningen ikke kan rummes i afskrivningsgrundlaget, indtægtsføres overskydende beløb.
- 3) Reglen skal også gælde - eventuelt med ligningsrådets tilladelse - ved genopførelse af anden afskrivningsberettiget ejendom eller ved køb af anden afskrivningsberettiget ejendom.
- 4) Udbetales der ingen erstatnings- eller forsikringssum, kan udgiften til genopførelse fradrages i den skattepligtige indkomst. Overstiger udgiften til genopførelse en eventuel erstatnings- eller forsikringssum, kan den overskydende del af udgiften fradrages.
- 5) Afskrivningsgrundlaget for den skadede bygning fortsætter uændret og ned-

sættes således ikke under hensyn til den skete skade. Der beskattes ikke genvundne afskrivninger og normalt heller ikke fortjeneste efter ejendomsavancebeskatningsloven.

6) Genopføres bygningen ikke, indtægtsføres en eventuel forsikrings- eller erstatningssum.

7) Ved (senere) salg af bygningen opgøres genvundne afskrivninger og eventuel fortjeneste efter ejendomsavancebeskatningsloven.

I det omfang, der er overensstemmelse mellem en forsikringssum og en reparationsudgift, holdes beløbene helt ude af afskrivningssystemet, ligesom på driftsmiddelområdet. Udgifter og indtægter herudover henholdsvis fradrages i den skattepligtige almindelige indkomst og forlods afskrives.

Hvis det lineære afskrivningssystem bibeholdes, vil de foreslåede regler for skadede bygninger få en vis særstatus. Det vil indebære, at de gældende principper om, at fortjeneste på bygninger kun beskattes for så vidt angår de genvundne afskrivninger, og at tab på afskrivningsberettigede bygninger er formuetab (bortset fra nedrivningstilfælde) forlades på dette isolerede område.

Arbejdsgruppens forslag medfører, at reglerne bliver enklere og lettere at administrere. I visse tilfælde vil de foreslåede regler indebære en mere fordelagtig stilling for skatteyderen.

Følgende fordele kan nævnes:

- 1) Det eksisterende afskrivningsgrundlag nedsættes ikke på grund af skaden.



- 2) Genopretningsudgifter kan fradrages fuldt ud i det år, hvori de afholdes.
- 3) Fritagelse for beskatning af eventuel fortjeneste udvides til tilfælde, hvor udgiften til genopførelse er mindre end forsikringssummen, eller hvor skatteyderen genanskaffer ved køb.

Følgende skærpene virkning kan nævnes:

Forsikringssummer, der ikke anvendes til genopførelse, skal indtægtsføres fuldt ud (eller forlods afskrives) og ikke blot i det omfang, der er tale om genvundne afskrivninger og eventuel fortjeneste efter ejendomsavancebeskatningsloven. Dette modvirkes dog af, at fortjenesten ved salg (forskellen mellem salgssummen og bygningens nedskrevne værdi) bliver mindre, når afskrivningsgrundlaget ikke skal nedsættes under hensyn til den skete skade. I det omfang fortjenesten ligger ud over de genvundne afskrivninger eller opgørelsen resulterer i, at der konstateres et (ikke-fradragsberettiget) tab ved salget af den skadelidte bygning, får skatteyderen dog ikke gavn af den højere nedskrevne værdi. Det kan derfor være nødvendigt at overveje et vist tabsfradrag eller nedrivningsfradrag for den skadede del af bygningen.

Selv om man måtte ønske at bevare de

gældende principper på bygningsafskrivningsområdet, må det være til at leve med, hvis man for så vidt angår de afskrivningsberettigede bygninger går over til at betragte en skade som "erhvervsmæssig" i den forstand, at både udgifter og indtægter i forbindelse med skaden fuldt ud påvirker den skattepligtige indkomst. Til støtte for dette synspunkt kan anføres, at det kan virke lidt kunstigt at opfatte en skade som et (del)salg. For det første er "salgs"tidspunktet ikke valgt frivilligt, med afhænger af udefra kommende begebenheder, og for det andet afhænger "salgs"summen ikke af en aftale mellem to parter om overdragelse af ejendommen, men af vilkårene i en eventuel forsikringspolice.

Ejeren af den afskrivningsberettigede ejendom vil efter forslaget afskrivningsmæssigt blive stillet, som om skaden ikke var sket. Genopfører ejeren bygningen, vil han ved et senere salg udelukkende blive beskattet af den del af fortjenesten, der er genvundne afskrivninger, og af eventuel fortjeneste efter reglerne i ejendomsavancebeskatningsloven. Ved det senere salg er der således mulighed for at konstatere en del af fortjenesten skattefrit, ligesom eventuelt tab må bæres af skatteyderen som et formutab.

## **7.12. Virksomhedsbegrebet vedrørende bygningsafskrivninger.**

### **7.12.1. Indledning.**

Arbejdsgruppen har i afsnit 4.7. overvejet virksomhedsbegrebet i relation til saldoværdikontoen for driftsmidler. Arbejdsgruppen har endvidere fundet det formålstjenligt at overveje, hvilke konsekvenser en eventuel indførelse af saldoafskrivning af bygninger kan have for virksomhedsbegrebet.

### **7.12.2. Gældende regler.**

Efter det gældende lineære bygningsafskrivningssystem afskrives hver enkelt bygning særskilt. Det indebærer, at der ved ethvert salg af en bygning foretages opgørelse af genvundne afskrivninger, uanset om der er tale om virksomhedsophør.

### **7.12.3. Arbejdsgruppens overvejelser.**

Den gældende regel giver anledning til problemer, når en virksomheds eneste bygning (f.eks. en landbrugsejendom) afhændes, samtidig med at der anskaffes en ny bygning. I disse tilfælde udløses der beskatning af eventuelle genvundne afskrivninger. Hvis inventar og løsøre medfølger, betragtes salget som virksomhedsophør.

Arbejdsgruppen er af den opfattelse, at gennemføres der et saldoafskrivningssystem for bygninger, bør den nuværende praksis justeres, således at overgang til at drive virksomhed fra en anden ejendom ikke udløser virksomhedsophør ved afhændelsen af den tidligere ejede ejendom, selv om man af

praktiske grunde medfølger inventar og løsøre. Dette bør i hvert fald gælde, når den nye ejendom er erhvervet før afhændelsen og virksomheden ikke skifter væsentlig karakter.

Dette vil kunne give en forøget mobilitet i erhvervslivet, idet mobiliteten i dag til dels er hæmmet af, at overflytning til nye ejendomme ved den gamle ejendoms afhændelse ofte udløser genvundne afskrivninger.

Da et sådant virksomhedsbegreb bør fastlægges under hensyntagen til, hvorledes et eventuelt nyt bygningsafskrivningssystem gennemføres, har arbejdsgruppen ikke udformet forslag til generelle regler, der da også kun i et vist omfang er et lovgivnings-spørgsmål.

Arbejdsgruppen har i afsnit 4.7. gjort sig overvejelser om virksomhedsbegrebet i forbindelse med anparter i kommanditistselskaber og interessentskaber. Hvis der indføres saldoafskrivning af bygninger, gælder disse overvejelser også for disse.

### **7.12.4. Arbejdsgruppens forslag.**

Hvis arbejdsgruppens forslag om et saldoafskrivningssystem for bygninger gennemføres, er det arbejdsgruppens opfattelse, at det nugældende virksomhedsbegreb for aktiv erhvervsvirksomhed bør udvides og udformes under hensyn til, at bygninger også omfattes af reglerne om saldoafskrivning og kan indgå i fælles saldoværdikonto.

Der henvises til overvejelserne i afsnit 4.7.

## **7.13. Oversigt over virkningerne af indførelse af saldoafskrivning på bygninger.**

### **7.13.1. Indledning.**

Arbejdsgruppen har i dette afsnit redegjort for i hovedpunkter, hvilke konsekvenser der følger af at indføre et saldoafskrivningssystem for bygninger. Der henvises i øvrigt til de enkelte afsnit 7.1. - 7.11., hvor forslagene er nærmere beskrevet.

**7.13.2.** Efter de gældende regler skal hver enkelt bygning og hver enkelt ombygning eller forbedring afskrives på en særskilt konto. Årsagen til dette er, at der er varierende begyndelses- og normalafskrivningssatser, samt at det skal kontrolleres, at der højst afskrives 100 pct. af anskaffelsessummen.

Ved indførelse af et saldosystem kan alle bygninger og forbedringer føres på én fælles konto.

Hvis der bibeholdes en sondring mellem § 18 a og § 18 b bygninger, må der dog føres to saldi, ligesom der efter de gældende regler må afskrives særskilt i disse tilfælde.

Blandede bygninger må endvidere føres på en særskilt saldo. Det skyldes arbejdsgruppens forslag om, at eventuel fortjeneste ved overførsel fra erhvervsmæssig til privat benyttelse skal indefrys indtil salg af bygningen.

Som følge af den lineære metode, hvor der fortløbende afskrives på den oprindelige (pristalsregulerede) anskaffelsessum, kræves der kontrol af, at en bygning ikke afskrives ud over 100 pct.

Ved indførelse af et saldosystem bliver en sådan kontrol overflødig.

**7.13.3.** Efter de gældende regler er der tale om en drastisk nedgang i afskrivningsmuligheden ved overgang fra begyndelsesafskrivning til normalafskrivning. Dette undgås ved saldoafskrivning, hvor der anvendes samme

maksimalprocent hele tiden. Afskrivningsforløbet bliver herved mere glidende.

Saldosystemet har derimod den administrative ulempe, at afskrivningerne i princippet kan fortsætte i det uendelige. Arbejdsgruppen har derfor foreslået, at man ligesom for driftsmidler giver mulighed for straksafskrivning af små restsaldi.

Arbejdsgruppen har foreslået en saldoafskrivningsprocent på 10, som beregnet i nutidsværdier vil give en afskrivningsmulighed nogenlunde svarende til de gældende regler for § 18 a bygninger (jfr. afsnit 7.2.6.1.)

**7.13.4.** Såvel efter de gældende regler, som efter de foreslåede, kan skatteyderen variere sin afskrivning inden for maksimalafskrivningssatsen. Ved de gældende regler vil en lav afskrivning i ét år dog først kunne udnyttes mange år senere (i kraft af en senerelægning af anvendelsen af begyndelsesafskrivningen). Hvis der indføres en saldoafskrivningssats vil en lav afskrivning i ét år derimod give forøget afskrivningsmulighed allerede i det efterfølgende år. Med andre ord giver saldoafskrivningssystemet den fleksibilitet, som det lineære system mangler.

**7.13.5.** Hvis en skatteyder efter de gældende regler afskriver for lidt på en bygning og derpå sælger den, kan vedkommende risikere at få et tab, der ikke kan fradrages. Skatteyderen kan med andre ord lide tab på grund af sine for små afskrivninger.

Under et saldosystem med tabsfradrag vil der derimod blive overensstemmelse mellem den skatteyder, der afskriver lidt og får tabsfradrag ved salg, og den skatteyder, der afskriver meget og sælger til den nedskrevne værdi uden skattemæssige konsekvenser.

**7.13.6.** Efter de gældende regler kan der kun opnås tabsfradrag ved nedrivning af en bygning. Det er uhensigtsmæssigt og urimeligt, at

det i særlige situationer kan være skattemæssigt mere fordelagtigt at nedrive en bygning end sælge den.

Ved et saldossystem kan nedrivninger, skader og salg indgå under samme beskatningsregel.

**7.13.7.** Efter de gældende regler beskattes fortjenesten ved salg, men dog højst de faktiske foretagne pristalsregulerede afskrivninger. Herigennem gives der skatteyderen en garanti for, at der ikke sker beskatning af eventuel kapitalvinding. Under et saldossystem beskattes hele fortjenesten. Det indebærer naturligvis en risiko for beskatning af kapitalvinding. Det er dog meget vigtigt at være opmærksom på, at dette kun kan forekomme, hvis prisstigningen på bygningen er større end udviklingen i reguleringspristallet. Formodningen er for, at det er det modsatte, der er tilfældet. Forslaget om saldoafskrivning må endvidere indebære, at der foretages ændring af ejendomsavanceskatteloven, således at der ikke forekommer dobbeltbeskatning.

**7.13.8.** Efter de gældende regler beskattes en skatteyder ved salg af en bygning, selv om hans virksomhed fortsætter. Dette problem undgås ved saldossystemet, såfremt saldoen ikke bliver negativ. D.v.s., at hvis skatteyderen anskaffer en ny bygning samtidig med salget af den gamle, vil der normalt ikke blive tale om, at der udløses beskatning ved salget. Det samme gælder, hvis saldoværdien for den skattepligtiges øvrige bygninger er større end salgssummen.

Til gengæld vil en eventuel avance på salget af den gamle bygning medføre en mindre afskrivningsmulighed på den ny bygning. Det lineære system har således den fordel, at skatten skal betales på det tidspunkt, hvor pengene kommer ind ved salg. Ved saldossystemet fordeles skattebyrden derimod på årene efter salget af en gammel bygning og køb af en ny bygning.

**7.13.9.** Efter de gældende regler indgår straksafskrivninger efter § 21 ikke i opgørelsen af de faktiske foretagne afskrivninger ved opgørelse af genvundne afskrivninger. Dette skyldes administrative hensyn. I de tilfælde, hvor det er de foretagne afskrivninger, der danner loft over beskatningen, kan skatteyderen således i visse tilfælde undgå beskatning af de "genvundne straksafskrivninger". Dette vil ikke være tilfældet under et saldossystem, hvor hele den faktiske fortjeneste på bygningen beskattes, herunder også den fortjeneste, der skyldes forbedring og ombygning, som er fratrukket efter § 21.

**7.13.10.** Arbejdsgruppen foreslår, at installationer i afskrivningsberettigede bygninger afskrives sammen med bygningerne. Den forenklingmæssige betydning af dette er størst ved et saldossystem, hvor også forbedringer (ny installationer) indgår i saldoen.

**7.13.11.** Arbejdsgruppen foreslår, at blandede bygninger afskrives på en ny måde, hvor kun den afskrivningsberettigede bygningsdel opgøres og pristalsreguleres. Hvis der overføres bygningsdele fra ikke afskrivningsberettiget benyttelse til afskrivningsberettiget benyttelse eller omvendt foreslår arbejdsgruppen, at der opgøres en teknisk værdi. Den forenklingmæssige betydning af dette er størst ved et saldossystem, hvor overførte bygningsdele (og forbedringer m.v.) indgår i saldoen.

**7.13.12.** Indførelse af et saldossystem kræver en overgangsordning. For bygninger, der er anskaffet efter 1. januar 1982 foreslås der en enkel og rimelig overgangsordning. Efter forslaget overføres den nedskrevne pristalsregulerede værdi til en ny saldo. Endvidere gives der skatteydere mulighed for at vælge at forblive under de gældende regler.

For bygninger, der er anskaffet før 1. januar 1982, har arbejdsgruppen fundet det

vanskeligt at udarbejde en overgangsordning, der ikke medfører drastiske ændringer i afskrivningsforløb og beskatning af genvundne afskrivninger. Arbejdsgruppen har derfor foreslået at de gældende regler bevarer for disse disse bygninger, der er anskaffet før pristalsreguleringen blev indført.

7.13.13. Forbedringer, der foretages på bygninger, der er anskaffet fra og med 1. januar 1982, behandles afskrivningsmæssigt efter særlige regler. Disse regler kan indebære, at den skattepligtige beskattes af kapitalvinding på bygningen i form af genvundne afskrivninger på forbedringsudgiften. Forbedringer på bygninger, der er anskaffet efter 1. januar 1982 har derimod den beskyttelse imod be-

skatning af kapitalvinding, der ligger i pristalsreguleringen.

Arbejdsgruppen har fundet det vigtigt, at ombygnings- og forbedringsudgifter behandles efter de samme afskrivningsregler, uanset om de foretages på gamle eller ny bygninger.

Der er intet problem i at føre de løbende afskrivninger på disse ombygninger og forbedringer på en saldo, der er fælles med øvrige ny bygninger. Problemet melder sig ved opgørelse af genvundne afskrivninger. Arbejdsgruppen har foreslået, at problemet løses ved, at der ved salg foretages en skønmæssig opdeling af salgssummen på henholdsvis den gamle bygning og ombygningerne og forbedringerne.

## 8. Afskrivning på installationer

### 8.1. Indledning.

Der kan foretages skattemæssige afskrivninger på særlige installationer i såvel afskrivningsberettigede som ikke-afskrivningsberettigede bygninger. Der gælder særskilte regler for afskrivningerne på installationer, som tillader en hurtigere afskrivning end på bygninger, hvorfor det er nødvendigt at skelne mellem installation og bygning. Denne skelnen kan give anledning til problemer. Et tilsvarende problem gør sig gældende ved afgrænsningen mellem installation og inventar.

### 8.2. Gældende regler for afskrivning på installationer.

De gældende regler for afskrivning på installationer findes i lovens afsnit IV.

- 1) På installationer i afskrivningsberettigede bygninger kan der, efter lovens § 23, stk. 1, afskrives med 8 pct. p.a. af anskaffelsessummens pristalsregulerede kontantværdi. Fra og med det indkomstår, hvori summen af de anvendte afskrivningsprocenter overskrider 80, kan der dog kun afskrives med 4 pct. p.a.

På installationer i ikke-afskrivningsberettigede bygninger kan der, efter lovens § 23, stk. 2, afskrives med 4 pct. p.a. af anskaffelsessummen. Der foretages ikke omregning af anskaffelsessummen til kontantværdi og pristalsregulering af anskaffelsessummen.

- 2) Hvis installationen må antages at være udsat for en sådan fysisk forringelse, at den trods normal vedligeholdelse vil have mistet sin værdi inden 25 år efter installationen, forhøjes den årlige afskrivningsprocent, jfr. lovens § 23, stk. 3. Forhøjelsen udgør forskellen mellem på den ene side

den afskrivningssats, der skulle anvendes, hvis installationen skulle afskrives med lige store beløb over levetiden, regnet fra installationen, og på den anden side, normalafskrivningssatsen. Derved sikres, at installationen afskrives 100 pct. over den forventede levetid.

- 3) Efter lovens § 27 er der, i tilfælde af nedrivning eller udskiftning af en installation, adgang til tabsfradrag. Fradraget, der udgør det nedskrevne afskrivningsgrundlag fratrukket eventuelle salgssummer for materialer, foretages i den skattepligtige almindelige indkomst.
- 4) Hvis ikke afskrivningsmuligheden på 4 pct. p.a. på installationer i ikke-afskrivningsberettigede bygninger udnyttes fuldt ud i et givet år, giver det ikke adgang til at foretage forøget afskrivning i senere år, jfr. lovens § 24, stk. 1 (bundet afskrivning).
- 5) Der findes ikke bestemmelser om beskatning af genvundne afskrivninger ved salg af særlige installationer i ikke-afskrivningsberettigede bygninger.
- 6) Der er, efter lovens § 29 E, adgang til forskudsafskrivning på installationer.
- 7) Der kan ikke, jfr. lovens § 19, stk. 2, afskrives på installationer i én- og to-familiehus og ejerlejligheder, der anvendes til beboelse.

### 8.3. Afgrænsning af installationsbegrebet overfor bygninger.

I cirkulære af 22. november 1983 om afskrivningsloven, punkt 80, er der givet en definition på de afskrivningsberettigede installationer:

"installationer, der har en fastere forbindelse med bygningen, og som tjener bygningens

gen som sådan, såsom elevatorer, centralvarmeanlæg og varmtvandsanlæg".

Denne definition har ikke givet noget klart grundlag for udskillelsen af installationer.

Det er for det første spørgsmålet, hvad der forstås ved "fastere forbindelse". Heri ligger et krav om fysisk forbindelse til ejendommen. Dog må denne fysiske forbindelse ikke være for fast.

Således har de elektriske installationer (ledninger og stikkontakter) og koldt vandsinstallationer en så fast forbindelse med bygningen, at man skattemæssigt anser dem for hørende til bygningen og ikke for værende installationer.

Omvendt anses et el-komfur, der ikke har fastere forbindelse med bygningen, end den, der består i, at komfuret er tilsluttet en stikkontakt, for at være en installation.

Der foreligger en række konkrete afgørelser af, hvorledes installationsbegrebet skal opfattes. Der kan på grundlag af disse foretages overvejelser om den gældende praksis' hensigtsmæssighed. En badekabine regnes således for en installation, men hvis kabinen lægges ned og bliver til et badekar, er det en bygningsbestanddel. En elevator regnes for en installation, men bliver til en bygningsbestanddel, hvis der ikke er trapper i ejendommen. Herved nedsættes afskrivningsmuligheden, til trods for, at der må være større slid på elevatoren, hvis der ikke er trapper i ejendommen.

#### **8.4. Afgrænsning af installationsbegrebet overfor inventar.**

Installationer skal efter gældende regler ikke alene afgrænses overfor selve bygningen, der skal - også foretages en afgrænsning overfor inventar.

Denne afgrænsning foretages i praksis ud fra kriteriet "sædvanligt tilbehør" til bygningen. Dette medfører, at installationsbegrebet ændrer sig i takt med samfundsudviklingen.

Således blev "hårde hvidevarer" i beboelsejendomme indtil for nogle år siden vurderingsmæssigt og skattemæssigt anset som løsøre, medens det nu anses for sædvanligt tilbehør til den faste ejendom, fordi det i de senere år er sædvanligt, at disse formuegenstande findes i beboelsejendomme og sælges sammen med disse.

Omvendt er der en tydelig tendens til, at formuegenstande, der hidtil har været anset for sædvanligt tilbehør til den faste ejendom, nu skatte- og vurderingsmæssigt anses som løsøre.

Dette hænger sammen med den økonomiske udvikling i samfundet; hvorefter maskiner og lignende, selv om de "indlægges" i ejendommen med en mere eller mindre fast tilknytning til denne, forældes hurtigere end tidligere og derfor efter et kortere åremål kasseres eller flyttes.

Efter arbejdsgruppens opfattelse er det ikke muligt at afskaffe denne flydende grænse for afgrænsningen mellem fast ejendom og løsøre.

#### **8.5. Installationens afskrivning.**

De særlige afskrivningsregler for installationer, der er resultat af en lang historisk udvikling, synes at være uhensigtsmæssige på en række områder.

Navnlig følgende punkter giver anledning til overvejelser om, hvorvidt de gældende regler er rationelle:

- 1) Installationer kan generelt afskrives hurtigere end bygningsbestanddele.
- 2) Afskrivning på installationer i ikke-afskrivningsberettigede bygninger er bundne, i modsætning til afskrivning på alle andre områder, hvor man tillader afskrivning med "indtil" en vis procentsats.
- 3) afskrivning på installationer i ikke-afskrivningsberettigede bygninger kan ikke foretages på kontantbasis, og der kan heller ikke pristalsreguleres.

4) Der er fuldt tabsfradrag for installationer i ikke-afskrivningsberettigede bygninger i nedrivningstilfælde, men ikke beskattingsregler om genvundne afskrivninger.

## 8.6. Arbejdsgruppens forslag.

Det er arbejdsgruppens opfattelse, at det må overvejes at lade bygninger og installationer følge samme skattemæssige regler.

For installationer i ikke-afskrivningsberettigede bygninger vil det medføre, at afskrivningsretten afskaffes.

For installationer i afskrivningsberettigede bygninger vil det medføre, at afskrivningstakten nedsættes.

Til gengæld vil ændringen indebære en betydelig forenkling. Afskaffelse af den særskilte afskrivningsret på installationer vil indebære, at udskiftninger, der efter de gældende regler medfører tabsfradrag på den nedtagne installation og afskrivning på den ny, efter de nye regler ofte vil medføre vedligeholdelsesfradrag i årets indkomst. Forholdet er det, at i og med at en installation afskrives særskilt, vil der ofte forekomme tilfælde, hvor en udskiftning får karakter af en nedrivning. Når installationen efter de foreslåede regler afskrives sammen med bygningen, vil udskiftning derimod normalt få karakter af vedligeholdelse eller forbedring. Tabsfradrag for installationer vil herefter kun komme på tale ved nedrivning af den afskrivningsberettigede bygning (incl. installationer).

De gældende regler om, at kun vedligeholdelses-, og ikke forbedringsudgifter, kan fradrages i årets indkomst, forudsættes opretholdt. Det betyder, at problemet med at fradrag ikke kan foretages, hvis ejendommen forbedres i forhold til tilstanden ved erhvervelsen, fortsat vil eksistere. Det er imidlertid et velkendt, generelt problem, der gælder ethvert arbejde på en fast ejendom.

Ved delvis udskiftning af et større anlæg

slipper man herefter for at tage stilling til, hvor grænsen går mellem de tilfælde, hvor udskiftnings(nedrivnings)reglen skal anvendes og de tilfælde, hvor et arbejde vedrørende anlægget kan passere som vedligeholdelse.

Problemet ved de gældende regler er, at det er uklart, hvad det egentlig er, man tænker på, når man taler om, at en installation udskiftes. For den i praksis hyppigst forekommende installation: et centralvarmeanlæg, er det næppe det normale, at hele anlægget udskiftes.

Hvis ejeren af en større beboelsejendom udskifter ventilerne på radiatorerne i 20 af de 400 lejligheder, vil udgiften vel i almindelighed, efter gældende ret, passere som vedligeholdelsesudgift, medmindre der er tale om ventiler af bedre kvalitet end ved overtagelsen. Men hvis han udskifter samtlige radiatorer i alle 400 lejligheder, kan man, sådan som den gældende lov er formuleret, vanskeligt tale om vedligeholdelse, selv om sliddet er sket i hans ejertid. Det samme gælder udskiftning af kedel og oliefyrsaggregat. Udgiften vil skulle behandles efter nedrivningsreglerne, men en præcis grænse mellem vedligeholdelse og udskiftning kan ikke fastlægges.

Afskaffelse af den særskilte afskrivning på installationer, og dermed af den særskilte nedrivningsregel, indebærer således, at større vedligeholdelsesarbejder vil kunne fradrages i årets indkomst, i stedet for at skulle afskrives over en årrække. Det skyldes, at ophævelse af sondringen mellem bygning og installation vil medføre, at udskiftning af installationer i vidt omfang kan betragtes som vedligeholdelse af bygningen.

Desuden vil afskaffelse af den særskilte afskrivning på installationer medføre, at straksafskrivningsreglen i afskrivningslovens § 21, stk. 2, i videre udstrækning vil kunne benyttes ved forbedringer og udskiftninger af installationer. Efter gældende ret kan straksafskrivningsreglen ikke anvendes når



der er tale om udskiftning af en installation med følgende nedrivningsfradrag. Der henvises herom til afsnit 7.9.

mens den i det omfang den har karakter af forbedring må være den skattepligtige indkomst uvedkommende.

### 8.7. Overgangsproblemer.

Man kan ikke ophæve igangværende afskrivninger. De må fortsættes på hidtidigt niveau, og man må acceptere fradrag for uafskrevet beløb ved nedrivning.

Hvis en installation i en ikke-afskrivningsberettiget bygning udskiftes, må udgifterne til den ny installation kunne fradrages i årets skattepligtige indkomst, i det omfang udskiftningen har karakter af vedligeholdelse;

### 8.8. Provenuvirkninger.

En følge af overgang til det ny system vil være en langsommere afskrivningstakt for installationer i afskrivningsberettigede bygninger og afskaffelse af afskrivning på installationer i ikke-afskrivningsberettigede bygninger. Det vil betyde et vist merprovenu, efterhånden som installationer overgår til det ny system.

Dette merprovenu må dog i væsentligt om-

*Skitse over gældende regler og forslag til nye regler vedrørende afskrivning på installationer.*

#### 1) Ikke-afskrivningsberettigede bygninger.

	vedligeholdelsesudgifter	udgifter til udskiftning	udgifter til førstegangsanskaffelser og forbedringer
gældende regler	fradrages i årets indkomst	tabsfradrag for gammel uafskrevet installation og afskrivning af ny installation	afskrives
foreslåede regler	fradrages i årets indkomst	enten fradrag i årets indkomst som vedligeholdelse eller ingen fradrag som forbedring	ingen fradrag

#### 2) Afskrivningsberettigede bygninger.

	vedligeholdelsesudgifter	udgifter til udskiftning	udgifter til førstegangsanskaffelser og forbedringer
gældende regler	fradrages i årets indkomst	tabsfradrag for gammel uafskrevet installation og afskrivning af ny installation	afskrives særskilt
foreslåede regler	fradrages i årets indkomst	fradrages enten i årets indkomst som vedligeholdelse eller afskrives som forbedring	afskrives sammen med bygning

fang forventes at blive opvejet af det provenutab, der som nævnt i punkt 6 følger af, at der efter det ny system vil være større adgang til vedligeholdelsesfradrag og fradrag efter afskrivningslovens § 21, stk. 2, der hjemler adgang til straksafskrivning af mindre forbedrings- og ombygningsudgifter vedrørende afskrivningsberettigede bygninger.

De provenumæssige virkninger af det foreslåede system vil således næppe være overvældende. For at få en nøjagtigere opgørelse af provenuvirkningerne må man registrere antallet af ejerskifter vedrørende ejendomme med afskrivningsberettigede installationer og antallet af nyopførelser.

## 9. Forskudsafskrivninger.

### 9.1. Indledning.

Efter de gældende regler i afskrivningslovens afsnit III og IV A kan der forskudsafskrives på visse større anskaffelser af skibe, bygninger og maskiner m.v. Forskudsafskrivningsreglerne indebærer ikke forøgede afskrivningsmuligheder, men betyder blot, at en del af afskrivningerne kan foretages allerede før de afskrivningsberettigede aktiver er anskaffet.

Arbejdsgruppen har overvejet, om reglerne for forskudsafskrivning kan forenkles.

### 9.2. Gældende regler om forskudsafskrivning.

Der findes i afskrivningsloven to regelsæt for forskudsafskrivning: Et for bygninger og maskiner m.v. og et for skibe.

#### 9.2.1. Forskudsafskrivning på bygninger og maskiner m.v.

Reglerne for forskudsafskrivning på bygninger og maskiner m.v. findes i afskrivningslovens afsnit IV A.

1. Der kan efter § 29 E, stk. 1, forskudsafskrives på maskiner, inventar og lignende driftsmidler, der udelukkende benyttes erhvervsmæssigt, og på nybygninger og særlige installationer.
2. Der kan efter § 29 E, stk. 2, nr. 1, forskudsafskrives, når den skattepligtige har truffet bindende aftale om levering eller opførelse henholdsvis planlagt at fremstille aktiverne i egen virksomhed.
3. Levering, færdigfremstilling eller fuldførelse skal efter § 29 E, stk. 2, nr. 2, ske tidligst i det første og senest i det fjerde indkomstår efter bestillings eller planlægningsåret.
4. Den samlede anskaffelsessum skal efter § 29 E, stk. 2, nr. 3, være over 700.000 kr.
5. Der kan efter § 29 F, stk. 1, forskudsafskrives første gang i bestillings- eller planlægningsåret og sidste gang i det tredje indkomstår efter bestillings- eller planlægningsåret.
6. Der kan efter § 29 F, stk. 2, kun forskudsafskrives på aktiver, der ved indkomstårets udgang ikke er leveret, fuldført eller færdigfremstillet.
7. Der kan efter § 29 H højst forskudsafskrives i alt 30 pct. af det beløb, hvormed den samlede anskaffelsessum af bygninger og maskiner m.v. overstiger 700.000 kr.
8. Der kan efter § 29 H højst afskrives 15 pct. årligt af det under punkt 7 nævnte beløb.
9. Maskiner m.v. under ét, hver enkelt bygning, hver enkelt installation og hver enkelt anlæg skal efter § 29 J normalt forskudsafskrives særskilt.
10. Der kan efter § 29 J, stk. 3, forskudsafskrives med forskellige procentsatser på de enkelte aktiver eller grupper af aktiver, som nævnt under punkt 9.
11. Efter levering, færdigfremstilling eller fuldførelsen af et aktiv, hvorpå der er forskudsafskrevet, fratrækkes de samlede forskudsafskrivninger efter § 29 K i afskrivningsgrundlaget, før der foretages almindelige pristalsregulerede afskrivninger.
12. Hvis forudsætningerne for forskudsafskrivningerne ikke opfyldes, eller kun opfyldes delvis, forhøjes skatteansættelserne efter § 29 P, 29 Q og 29 R tilsvarende i de indkomstår, hvori der er forskudsafskrevet.

### 9.2.2. Forskudsafskrivning på skibe.

Reglerne for forskudsafskrivning på skibe findes i lovens afsnit III.

1. Der kan efter § 14, stk. 1, forskudsafskrives på skibe til erhvervmæssig brug, når der er indgået en byggekontrakt, og den aftalte byggesum er på mindst 200.000 kr.
2. Der kan efter § 14, stk. 2, forskudsafskrives første gang i det indkomstår, hvori byggekontrakt er indgået, og sidste gang i indkomståret forud for leveringsåret.
3. Der kan efter § 14, stk. 3, højst forskudsafskrives 30 pct. af den aftalte byggesum.
4. Der kan dog efter § 14, stk. 3, højst forskudsafskrives 15 pct. af byggesummen årligt.
5. Efter levering af et skib, hvorpå der er forskudsafskrevet, fratrækkes de samlede forskudsafskrivninger efter § 15 i afskrivningsgrundlaget, før der foretages almindelige pristalsregulerede afskrivninger.
6. Hvis en byggekontrakt ophæves, skal summen af de foretagne forskudsafskrivninger efter § 16 medregnes i den skattepligtige indkomst for det indkomstår, hvori kontrakten ophæves.

### 9.3. Arbejdsgruppens overvejelser.

Arbejdsgruppen har overvejet muligheden for at afskaffe forskudsafskrivningsreglerne.

Arbejdsgruppen har endvidere overvejet, hvorvidt forskudsafskrivningsreglerne kan forenkles. Det forekommer der især at være et behov for vedrørende forskudsafskrivningsreglerne for bygninger og maskiner m.v.

#### 9.3.1 Afskaffelse af forskudsafskrivning.

Den oprindelige baggrund for forskudsafskrivning har formentlig været et ønske om at lette likviditetsbelastningen ved langvarige byggeprojekter. Udover at afskrivningerne kan foretages før fuldførelsen af et byggeprojekt, gælder der for bygningsafskrivning

ger, at forskudsafskrivningssatserne er betydeligt højere end de almindelige afskrivningssatser.

Der er dog ikke i dag samme behov for forskudsafskrivning, som ved reglens indførelse.

For det første har den tekniske udvikling medført, at et byggeri gennemføres betydeligt hurtigere end tidligere.

For det andet kan der peges på, at adgangen til pristalsregulering af det almindelige afskrivningsgrundlag har mindsket såvel behovet som interessen for forskudsafskrivninger.

For det tredje har den hurtigere adgang til at anvende investeringsfondsmidler til forlods afskrivning medført, at anvendelse af investeringsfondsmidler ofte foretrækkes frem for forskudsafskrivning.

I forhold til den økonomiske betydning af forskudsafskrivning medfører de gældende regler et vist administrativt besvær. Reglerne kræver, at skatteyderne skal indsende et betydeligt antal oplysninger, og kontrolarbejdet er derfor betydeligt. Endelig komplicerer forskudsafskrivningsreglerne opgørelsen af afskrivningsgrundlaget og beregningen af genvundne afskrivninger i det pristalsregulerede afskrivningssystem.

En afskaffelse af forskudsafskrivningsreglerne vil være en væsentlig regelsanering ved, at en stor del af loven falder væk. De provenumæssige virkninger vil formentlig være beskedne, idet selskaber og enkeltmandsvirksomheder i høj grad vil kompensere gennem forøgede henlæggelser til investeringsfonds. I det omfang, der i øvrigt sker en nedgang i de samlede forskuds- og forlods afskrivninger, vil det opvejes af en stigning i de pristalsregulerede afskrivninger.

En ophævelse af forskudsafskrivningsreglerne vil således indebære en væsentlig forenkling af afskrivningsloven. Hvorvidt det er ønskeligt må bero på en vurdering af det erhvervsøkonomiske sigte i reglerne. Man kan

i denne forbindelse pege på muligheden af at afskaffe forskudsafskrivning på driftsmidler og bevare den for de mere kapitalkrævende bygnings- og skibsprojekter.

Arbejdsgruppen ønsker også at pege på, at en række af de nævnte problemer vil kunne løses gennem mindre vidtgående forenklinger af de gældende regler.

### **9.3.2. Forenkling af forskudsafskrivningsreglerne.**

Arbejdsgruppen har derfor overvejet, om der for såvel skibe som for bygninger og driftsmidler m.v. kunne foreslås forenklinger af de gældende regler.

Arbejdsgruppen ønsker for det første at pege på, at der kan være grund til at forhøje mindstegrænserne for forskudsafskrivning.

Der kan som nævnt foretages forskudsafskrivning på den aftalte byggesum for et skib, såfremt byggesummen andrager mindst 200.000 kr.

Forskudsafskrivning på driftsmidler og bygninger m.v. kan foretages, når anskaffelsessummen er over 700.000 kr.

For driftsmidler og bygninger har 700.000 kr.'s grænse været uændret siden 1968, og allerede i afskrivningsloven for 1958 var mindstegrænsen for forskudsafskrivning på skibe 200.000 kr.

Da beløbsgrænserne har været uændrede i en årrække, har de ikke længere den samme værdi med hensyn til at forbeholde forskudsafskrivninger for storinvesteringer. Som følge af prisudviklingen siden 1968 (1958) skal der ske en væsentlig forhøjelse, såfremt grænserne skal have samme reale betydning, som da reglerne blev indført.

De gældende regler indeholder ikke regulering af mindstegrænserne efter reguleringspristallet. Bestemmelser om pristalsregulering er først på det seneste indbygget i forskellige bestemmelser i afskrivningsloven.

Som følge af manglende bestemmelser om pristalsregulering sker det jævnlige, at be-

løbsgrænsen tages op til revision. F.eks. er der ved lov nr. 201 af 25. maj 1983 sket en forhøjelse af grænsen for fradrag for småaktiver ved start af virksomhed fra 50.000 kr. til 200.000 kr. Denne grænse havde været uændret siden 1968.

En forhøjelse af grænserne for forskudsafskrivning vil nedsætte antallet af tilfælde, hvor der kan foretages forskudsafskrivning og derved indebære en forenkling. Endvidere vil en forhøjelse være rimelig, når henses til den skete prisudvikling.

Det er da spørgsmålet, hvor meget grænserne bør forhøjes. Det er ikke givet, at der alene skal ses på prisudviklingen siden de nu gældende grænser blev fastsat, idet mindstegrænserne måske snarere skal fastsættes ud fra et samlet skøn over, hvilke investeringer, der bør kunne forskudsafskrives.

Det kan på denne baggrund overvejes, at fastsætte tre forskellige mindstegrænser for henholdsvis skibe, bygninger og driftsmidler. Hvis den oprindelige hensigt med ordningerne ønskes bibeholdt, forudsætter det en meget væsentlig forhøjelse af mindstegrænsen for bygninger og skibe og en mindre, men dog væsentlig forhøjelse af mindstegrænsen for driftsmidler.

For forskudsafskrivning gælder, som nævnt, at der kun kan forskudsafskrives på det beløb, hvormed anskaffelsessummen overstiger 700.000 kr. En tilsvarende regel gælder ikke for skibe, for hvilke der kan forskudsafskrives på hele anskaffelsessummen, når blot denne er større end 200.000 kr.

Da den førstnævnte regel giver anledning til administrativ besvær, især ved eventuel efterbeskatning, finder arbejdsgruppen, at der bør kunne forskudsafskrives på hele anskaffelsessummen, når denne overstiger mindstegrænsen.

Efterbeskatningsreglerne er forskellige for henholdsvis skibe og bygninger/driftsmidler. Forenklingshensyn taler for at anvende samme efterbeskatningsregler i alle situationer.

Efterbeskatningen af forskudsafskrivninger på bygninger og driftsmidler sker ved forhøjelse af skatteansættelserne i de indkomstår, hvori der er forskudsafskrevet. Efterbeskatning af forskudsafskrivning på skibe sker derimod ved forhøjelse af skatteansættelsen i det indkomstår, hvori en byggekontrakt ophæves. Det forekommer mest rimeligt at, efterbeskatningen i alle tilfælde sker i de år, hvori der er foretaget fradrag. Herved sikres, at efterbeskatningen svarer nøje til det oprindelige fradrag for forskudsafskrivning. Hertil kommer, at et lignende efterbeskatningsprincip er gældende for investeringsfunds og etableringskonti med virkning fra 1. oktober 1984.

For efterbeskatning af forskudsafskrivning på skibe gælder endvidere, at der mangler regler om tidsfrister og om forrentning af skatteefterkravet.

Arbejdsgruppen foreslår derfor at lade efterbeskatningsreglerne for bygninger og driftsmidler (§§ 29P-29R) gælde også for skibe.

I tilfælde, hvor en skattepligtig har forskudsafskrevet og derefter flytter til udlandet, er de gældende genbeskatningsregler mangelfulde. Arbejdsgruppen har dog ikke behandlet dette problem, da det hører under

det for tiden nedsatte udvalg om ændring af reglerne for beskatning af udenlandsk indkomst i Danmark og for ophør af skattepligten til Danmark. (B 50 udvalget), der beskæftiger sig med problemerne omkring beskatningen af personer, der flytter til udlandet.

#### **9.4. Arbejdsgruppens forslag.**

Arbejdsgruppen foreslår på baggrund af ovenstående:

- At forskudsafskrivningsreglerne samles i ét afsnit i loven, og at skibe derved kommer til at forskudsafskrives efter samme regler som driftsmidler og bygninger.
- At mindstegrænsen for forskudsafskrivning på skibe og bygninger forhøjes væsentligt og, at mindstegrænsen for forskudsafskrivning på driftsmidler forhøjes mindre, men dog væsentligt.
- At der, i modsætning til i dag, kan forskudsafskrives på hele anskaffelsestallet for bygninger og driftsmidler, når blot anskaffelsestallet overstiger mindstegrænsen.
- At forskudsafskrivning på skibe efterbeskattes efter de samme regler som bygninger og driftsmidler.

# 10. Afskrivning på dræningsanlæg på jordbrugsbedrifter

## 10.1. Indledning.

Efter særlige regler i afskrivningslovens afsnit IV B kan der afskrives på dræningsanlæg på jordbrugsbedrifter. Disse regler gælder anlæg, der er anskaffet i 1982 og senere. Der gælder endvidere andre regler for henholdsvis anlæg, der er anskaffet i årene 1976-1981, og anlæg, der er anskaffet i 1975 og tidligere.

Arbejdsgruppen har overvejet mulighederne for at forenkle disse regler.

## 10.2. Gældende regler.

Dræningsanlæg, der anskaffes den 1. januar 1982 eller senere, kan afskrives efter afskrivningslovens § 29 S. Efter denne regel kan der fra og med anskaffelsesåret afskrives indtil 10 pct. pr. år. Afskrivningsgrundlaget er den kontante anskaffelsessum, som pristalsreguleres efter samme regel som for bygninger, jfr. lovens § 19 A. Afskrivningerne er ikke bundne, men summen af afskrivningsprocenter kan ikke overstige 100. Der kan ikke afskrives i salgsåret. Genvundne afskrivninger opgøres og beskattes efter samme regel som for bygninger, jfr. lovens § 29 og lov om særlig indkomstskat.

Dræningsanlæg, der er anskaffet i indkomstårene 1976-1981 afskrives efter den tidligere § 29 S i afskrivningsloven. Efter denne regel kan der i anskaffelsesåret og hvert af de følgende 9 indkomstår afskrives med 10 pct. af anskaffelsessummen. Afskrivningsgrundlaget er den nominelle anskaffelsessum, der ikke pristalsreguleres. Afskrivningerne er bundne, således at afskrivningsperioden ikke forlænges ved, at afskrivning undlades i enkelte år. Genvundne afskrivninger opgøres

og beskattes efter samme regel som for bygninger anskaffet før 1. januar 1982, jfr. den tidligere lovs § 29 og lov om særlig indkomstskat.

Dræningsanlæg, der er anskaffet i indkomståret 1975 eller tidligere, kan afskrives med hjemmel i statsskattelovens § 6 a. Efter administrativ praksis kan der ligeledes afskrives op til 10 pct. årligt på disse dræningsanlæg. Derimod foretages der ikke opgørelse og beskatning af genvundne afskrivninger vedrørende afskrivninger på dræningsanlæg, der er foretaget i 1975 og tidligere.

## 10.3. Arbejdsgruppens overvejelser om fastsættelse af afskrivningsgrundlag.

Dræningsanlæg kan, som nævnt, afskrives på grundlag af den kontante anskaffelsessum. Dette volder ikke problemer for så vidt angår nye dræningsanlæg. Ved disse svarer anskaffelsessummen til de afholdte dræningsudgifter i anlægsåret. Der er derimod problemer med fastsættelsen af et realistisk afskrivningsgrundlag, når det drejer sig om anskaffelse af eksisterende dræningsanlæg.

De gældende administrative retningslinier for opgørelse af afskrivningsgrundlag for et dræningsanlæg, der er overtaget ved anskaffelse af en samlet jordbrugsbedrift, er meget komplicerede.

Dræningsanlæg skal kunne dokumenteres ved dræningskort indeholdende oplysninger om anlægsår, drænet areal, dræningsmetode og materialer (traditionel dræning med ler-rør, maskinel gravefri dræning eller dræning med kædegraver). På grundlag af dræningskortene opmåles det faktiske dræningsanlæg

og det faktisk antal drænedede hektar beregnes, idet der bortses fra opland (nyttevirkningen for arealer ud over det beregnede antal hektar). Endvidere reguleres for andele af et samlet dræningsanlæg vedrørende flere ejendomme, når der er foretaget en partsfordeling (jfr. f. eks. tingbogen). Foreligger der ikke dræningskort (f.eks. efter en brand), kan der på grundlag af de i øvrigt foreliggende sandsynlige oplysninger skønnes over afskrivningsgrundlaget. Når dræningsanlæggets fysiske omfang er fastlagt, udfindes anlæggets nyanlægspris pr. hektar reduceret med statstilskud. Afskrivningsgrundlaget udgør den del af nyanlægsprisen (N) i ejendomsvurderingsåret som svarer til forholdet mellem på den ene side den samlede anskaffelsessum for ejendommen (A) og dræningsanlæggets restlevetid (R) og på den anden side ejendommens ejendomsværdi (E) og dræningsanlæggets totale levetid (T):

$$\frac{A \times R \times N}{E \times T}$$

Det antages, at levetiden ved almindelig vedligeholdelse kun undtagelsesvis kan regnes til mindre end 10 år eller mere end 60 år. For følgende jorder kan levetiden ansættes således:

- A. Sphagnum-arealer (f.eks. Store og Lille Vildmose) dybtmuldede dyndjorder i nyinddæmmede arealer m.v.: 10-15 år.
- B. Almindelige humus-enge og andre lave arealer af blandet beskaffenhed af sand, ler og dynd: 20-30 år.
- C. Høje arealer af sand og ler (morænejord): 40-60 år.

Dræningsanlæg over 60 år vil, såfremt de stadig fungerer, kunne afskrives på grundlag af et mindre beløb. Inden det således udfundne afskrivningsgrundlag lægges til grund, kan det i særlige situationer være nødvendigt at foretage en tilpasning til speci-

elle forhold vedrørende den enkelte ejendom.

Udover at opgørelsesmetoden, som ovenfor beskrevet, er meget kompliceret, gælder det, at opgørelsen ofte ikke svarer til dræningsanlæggets faktiske anskaffelsespris. Det skyldes først og fremmest, at den samlede anskaffelsessum ved køb af en landbrugs-ejendom kun i meget begrænset omfang påvirkes af eksisterende dræningsanlæg, til trods for at selv meget gamle anlæg kan være fuldt funktionsdygtige på overtagelsestidspunktet. I praksis kommer man derfor ud for, at den ovenfor beskrevne sagkyndige vurdering af gamle dræningsanlæg bliver alt for høj i forhold til den samlede købesum. Efter de i praksis benyttede fordelingsregler (ejendomsværdi, grundværdi og forskelsværdi) henføres dræningsanlæggenes værdi til grundværdien. Følgen af dette er, at der fastlægges et urealistisk højt afskrivningsgrundlag for dræningsanlæggene og en tilsvarende urealistisk lav ikke-afskrivningsberettiget jordanskaffelsespris. Problemet er formentlig størst ved overtagelse af dræningsanlæg fra før 1975, hvor sælger ikke beskattes af genvundne afskrivninger. I disse tilfælde har sælger og køber fælles interesse i, at en forholdsmæssig stor del af salgssummen for en ejendom kan henføres til dræningsanlægget.

Efter de gældende vurderingsregler påvirker dræningsanlæg ikke ejendomsvurderingen. Da grundværdien ansættes ud fra værdien i middelgod kultur, indeholder grundværdien efter vurderingsreglerne i princippet værdien af dræningsanlæg med op til halvdel af nyværdien. Dræningsværdier herudover kan komme til udtryk i en højere forskelsværdi.

Det er således ikke muligt at indhente oplysninger fra vurderingsmyndighederne med henblik på en bedre fastsættelse af afskrivningsgrundlag for dræningsanlæg. Arbejdsgruppen finder endvidere, at det formentlig



vil være praktisk meget vanskeligt at administrere særlige regler i vurderingsloven om fastsættelse af en "teknisk værdi" for dræningsanlæg. Det skyldes, at det ifølge sagens natur er uhyre svært at vurdere værdien af de under jorden nedlagte dræn, samt at der ikke findes nogen handelsværdi på disse.

Arbejdsgruppen finder således ikke, at det er muligt at forbedre fastsættelsen af afskrivningsgrundlag for gamle dræningsanlæg. I det omfang man bibeholder en afskrivningsregel for gamle dræningsanlæg, må man derfor acceptere, at der ofte afskrives på et for højt grundlag.

#### **10.4. Arbejdsgruppens overvejelser om afskrivning på dræningsanlæg.**

Arbejdsgruppen har med henblik på forenkling af reglerne overvejet at lade dræningsanlæg afskrive sammen med bygningerne. Det ville naturligvis være en forenkling, hvis bygninger og dræningsanlæg således kunne opgøres og afskrives sammen. Forenklingen vil dog kun være af væsentlig betydning, såfremt der indføres et saldoafskrivningssystem. Til gengæld vil man få et overgangsproblem for igangværende afskrivninger, som formentlig må fortsætte efter det lineære system. Hvis det gældende lineære bygningsafskrivningssystem bibeholdes, vil alle nye dræningsanlæg skulle afskrives særskilt på samme måde som nye bygninger, ombygninger og forbedringer, og forenklingen vil da være meget begrænset. En sammenlægning af bygningsafskrivninger og dræningsafskrivninger forudsætter, at der benyttes samme afskrivningsprocent. Følgen heraf kunne være, at der blev tilvejebragt en mere realistisk afskrivningstakt for dræningsanlæg. Problemerne med fastsættelse af et realistisk afskrivningsgrundlag for gamle dræningsanlæg ville imidlertid ikke blive løst.

Arbejdsgruppen har også overvejet at indføre straksfradrag for nye dræningsanlæg og

at afskaffe afskrivningsretten for gamle dræningsanlæg. Reglen skulle herefter være, at den jordbesidder, der afholder en dræningsudgift, kan fradrage hele udgiften som driftsomkostning i det pågældende indkomstår. Til gengæld kan der herefter ikke afskrives på anlægget. Hvis jorden sælges, opnår den nye ejer heller ikke afskrivningsret.

For denne løsning taler først og fremmest, at den er meget enkel. Dernæst kan det anføres, at mergling og kalkning kan fradrages i det indkomstår, hvori udgiften afholdes. Denne straksafskrivningsregel for mergling og kalkning har været administrativ praksis fra 1979. Før 1979 kunne mergling og kalkning afskrives med normalt 10 pct. pr. år. Dræning har efter arbejdsgruppens mening en så stor lighed med mergling og kalkning, at det i sig selv kan berettige, at også dræning skal kunne fradrages som driftsudgift. Hvis dette gennemføres, vil de tre former for jordforbedringsarbejder igen komme ind under samme skatteregel, hvilket var tilfældet indtil 1976. Fælles for mergling, kalkning og dræning er, at der i alle tre tilfælde er tale om udgifter til opretholdelse af jordens anvendelighed til produktionsformål. Ved handel med landbrugsjord forudsættes således såvel mergling og kalkning som dræning som selvfølgelig vedligeholdelse. Endelig kan anføres, at fradragsretten efter det nævnte forslag således vil blive givet til den, der afholder den faktiske udgift. Som nævnt ovenfor er det tvivlsomt, i hvilket omfang der reelt betales for gamle dræningsanlæg ved handel med landbrugsejendomme. Køber afskriver imidlertid alligevel på disse anlæg.

Forslaget medfører derudover den store forenkling, at man helt kan afskaffe de komplicerede regler for opgørelse af afskrivningsgrundlag for overtagne dræningsanlæg.

Arbejdsgruppen har overvejet, om der kan være uhensigtsmæssige virkninger af at indføre straksafskrivningsret for nyafholdte

dræningsudgifter. Arbejdsgruppen finder, at det næppe bliver tilfældet, idet man ikke kan forestille sig, at der drænes mere end nødvendigt som følge af ændrede skatteregler.

### **10.5. Overgangsordninger.**

Hvis man vælger at lade dræningsanlæg afskrive sammen med bygningerne efter et saldoprincip vil den mest enkle overgangsordning være at lade igangværende afskrivninger fortsætte til udløb. I modsat fald vil der opstå problemer med at overføre eksisterende uafskrevne, lineære dræningsudgifter til saldoen. Det er i princippet samme problem, som er nævnt i afsnit 7.5. i forbindelse med omtalen af en eventuel overgangsordning for bygninger, der er anskaffet før 1982. Hvis man vælger at lade dræningsanlæg afskrive sammen med bygningerne efter det gældende lineære princip, kan igangværende dræningsafskrivninger umiddelbart overføres til bygningsskrivningssystemet.

Hvis man vælger at indføre straksafskrivning for nyanlæg og at afskaffe afskrivning på overtagne anlæg, vil den mest naturlige overgangsordning ligeledes være at lade igangværende afskrivninger fortsætte til udløb og at bibeholde beskatningen af genvundne afskrivninger fra 1976 og frem. Det vil næppe være rimeligt at afskaffe restafskrivningen på gamle anlæg. Af forenklingssyn er det derimod vigtigt at der ikke handles videre med dræningsafskrivninger. Dette kan opnås ved at tillade sælger at foretage restafskrivning ved salg. Derimod kan arbejdsgruppen ikke anbefale, at der tillades restafskrivning allerede ved overgangen til en ny straksafskrivningsregel. Dette ville begunstige netop mange af de jordbesiddere, der afskriver dræningsanlæg på et for højt grundlag og føre til en koncentration af provenutabet ved forslaget i et enkelt indkomstår.

### **10.6. Arbejdsgruppens forslag.**

På baggrund af ovenstående foreslår arbejdsgruppen, at afskrivning på dræningsanlæg afskaffes. Til gengæld foreslås det, at nyafholdte udgifter til dræning kan fradrages i det indkomstår, hvori de afholdes, på samme måde som udgifter til mergling og kalkning.

Det er en konsekvens af forslaget, at der i fremtiden ikke bliver afskrivningsret ved overtagelse af gamle dræningsanlæg, men til gengæld afskaffes beskatningen af genvundne afskrivninger ved salg.

### **10.7. Provenuvirkning.**

Arbejdsgruppens forslag vil have en række provenumæssige konsekvenser, der imidlertid ikke kan opgøres nøjagtigt.

Arbejdsgruppen skønner dog, at efter en kort årrække vil omlægningen stort set være neutral i forhold til de nuværende regler.

Indførelsen af fradrag for anlægsudgifterne (straksafskrivning) medfører et umiddelbart provenutab, der dog i stort omfang opvejes af tilsvarende mindre afskrivninger. Da afskrivningerne sker på det pristalsregulerede grundlag vil afskrivningen være større end anskaffelsessummen, men foretages til gengæld senere.

Efter forslaget vil der ske ophør for alle afskrivninger på overtagne anlæg i forbindelse med ejerskifte af jordbrugsbedrifter. Det skønnes, at den årlige tilgang af afskrivningsgrundlag for overtagne anlæg overstiger nyanlæg. Ændringen vil her have en betydeligt positiv provenuvirkning.

Denne provenugevinst vil dog i betydelig grad blive opvejet af, at beskatning af genvundne afskrivninger ophører. På grund af den måde, hvorpå man i praksis opgør værdien af dræningsanlæg ved ejerskifte, må det formodes, at de fleste ejerskifter i fremtiden vil medføre beskatning af genvundne afskrivninger. Dette skyldes især, at beskatnin-

gen sker på det pristalsregulerede grundlag, For de igangværende afskrivninger opretholdes beskatningen af genvundne afskrivninger ved afståelsen, idet der dog kun sker beskatning vedrørende afskrivninger fra 1976 og frem.

Ved overgangen til et system, hvor afskrivningsretten er ophævet, må det formodes, at værdiansættelsen af det "brugte" dræningsanlæg falder ved ejerskifte, og der vil blive et

mindre beløb til beskatning ved afståelser omfattet af de nuværende regler,

Det skønnes, at nyanlægsudgifter til dræningsanlæg, der aktiveres til afskrivning i 1983 er 100 mill. kr. årligt,

Det bemærkes, at der i 1981-1984 er givet statstilskud på  $33 \frac{1}{3}$  % af bruttoudgifterne, For 1985 er tilskuddet foreslået nedsat til 25 %. Tilskuddene reducerer afskrivningsgrundlagene.

# 11. Afskrivningsbestemmelser uden for afskrivningsloven

## 11.1. Indledning.

Arbejdsgruppen ser det som sin opgave at forenkle reglerne om afskrivninger, det vil sige gøre dem mere forståelige og overskuelige, eller med andre ord forbrugervenlige. Hertil hører efter arbejdsgruppens opfattelse, at man så vidt muligt samler alle afskrivningsbestemmelser i én lov - afskrivningsloven.

## 11.2. Afskrivninger efter statskatteloven.

Efter Lov nr. 149 af 10. April 1922 om Indkomst- og Formueskat til Staten med senere Ændringer er der adgang til at foretage skattemæssige afskrivninger, idet der i lovens § 6 bl.a. står:

"Ved beregningen af den skattepligtige indkomst bliver at fradrage:

a. Driftsomkostninger, d.v.s. de Udgifter, som i Aarets Løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde Indkomsten, derunder ordinære Afskrivninger,...."

Langt de fleste afskrivninger er med tiden overført til afskrivningsloven, men visse former for afskrivning har stadig hjemmel i statskatteloven. Som de vigtigste eksempler herpå kan nævnes afskrivning på bygninger på lejet grund, fast ejendom med hjemfaldsforpligtelse, ombygningsudgifter i lejede lokaler og rationaliseringsudgifter, herunder EDB-udgifter.

Arbejdsgruppen er meget tilbage fra at foreslå omfattende ændringer i statskattelovens afskrivningsbestemmelse, idet skatte Lovrådet er i gang med at udrede driftsomkostningsbegrebet, og før dette arbejde er afsluttet vil det næppe være hensigtsmæssigt at

fremstille forslag til ændring af statskattelovens § 6 a.

Arbejdsgruppen finder det dog principielt rigtigst, at alle de afskrivninger, der er velkendte og afgrænsede, overføres til afskrivningsloven og udelukkende afskrives efter denne lov.

### 11.2.1. Gældende regler for afskrivning på bygninger på lejet grund og på ejendomme med hjemfaldsforpligtelse.

Efter afskrivningslovens § 29 C kan de almindelige regler om bygningsafskrivninger fraviges for bygninger, der er opført på lejet grund, og for bygninger på hvilke der hviler en hjemfaldsforpligtelse eller anden forpligtelse af lignende art. Er der tale om en bygning, der opfylder betingelserne for afskrivning efter såvel afskrivningsloven som efter statskattelovens § 6 a, kan skatteyderen vælge, efter hvilke regler der ønskes afskrevet. Er dertale omen bygning, der er delvis afskrivningsberettiget efter afskrivningsloven, kan der foretages forholdsvise afskrivninger efter begge regelsæt.

For afskrivninger med hjemmel i statskatteloven gælder følgende regler:

- På en bygning på lejet grund kan der afskrives med lige store årlige beløb over lejeperioden. Er lejemålet indgået på ubestemt tid, kan der afskrives 5 pct. årligt, med mindre lejeren er sikret uopsigelighed i mere end 20 år. Afskrivningsgrundlaget er ved køb den nominelle anskaffelsessum. Hvor lejeren selv opfører bygningen kan kurstab ikke tillægges anskaffelsessummen. Hvis der er aftalt en erstatning til udbetaling ved lejemålets ophør, fradrages denne i afskrivningsgrundlaget.

- På ejendomme med hjemfaldsforpligtelse afskrives der efter en særlig tabel med årligt stigende beløb. Afskrivningsgrundlaget er det samme som nævnt ovenfor for bygninger på lejet grund.
- Ved ophør af lejemål kan restsaldoen (fratrasket eventuel fortjeneste) fratrækkes fuldt ud i ophørsåret.
- Afskrivninger på bygninger, der er foretaget for indkomståret 1978 eller senere, skal opgøres og beskattes som genvundne afskrivninger ved afståelse.
- Afskrivningsretten er ved lov nr. 604 af 14. december 1977 ophævet for så vidt angår sommer- og fritidsboliger, hvor lejemål eller hjemfaldsforpligtelse er indgået henholdsvis påtaget den 1. januar 1978 eller senere, eller når ejendommen den 1. januar 1978 eller senere er overgået til en ny ejer.
- Der kan ikke anvendes investeringsfunds-henlæggelser eller etableringskontoinnskud til forlods afskrivning på bygninger, der afskrives med hjemmel i statsskattelovens § 6 a.

### 11.2.2. Arbejdsgruppens overvejelser.

Arbejdsgruppen finder, at det vil være en væsentlig forenkling, hvis afskrivning på bygninger på lejet grund og på ejendomme med hjemfaldsforpligtelse kun skal ske efter ét regelsæt - afskrivningslovens.

For bygninger, der er afskrivningsberettigede efter afskrivningsloven, synes der ikke at være nogen rimelig grund til at opretholde et sæt alternative afskrivningsregler. For andre bygninger må reglerne i afskrivningsloven i givet fald udbygges, idet det ikke er arbejdsgruppens tanke at begrænse det antal ejendomme, der har afskrivningsadgang på grund af hjemfaldsforpligtelse eller lignende.

Udover forenklingshensynet forekommer det rimeligt, at alle bygninger er underlagt de samme afskrivningsregler, herunder regler om beskatning ved salg m.v.

I det omfang statsskattelovens bygningsaf-

skrivningsregler harmoniseres med afskrivningsloven, kan der blive tale om lavere afskrivningssatser for de pågældende bygninger.

Som en modvægt til dette kan dog anføres, at afskrivningsgrundlaget i så fald bliver pristalsreguleret og, at der endvidere bliver adgang til straksafskrivning efter afskrivningslovens § 21 for visse ombygnings- og forbedringsudgifter.

### 11.2.3. Gældende regler for afskrivning på ombygningsudgifter i lejede lokaler.

Afskrivning på ombygningsudgifter i lejede lokaler har hjemmel i statsskattelovens § 6 a. Det er ikke i bestemmelsen angivet, efter hvilke kriterier afskrivningerne skal foretages, men der har ved domstolsafgørelser dannet sig en praksis, der i nogen udstrækning er baseret på afskrivningslovens principper.

- for lejemål, der er indgået på ubestemt tid, således at lejer kan opsiges med relativ kort varsel, kan der normalt afskrives med 20 pct. årligt.
- for lejemål, der er indgået for et bestemt tidsrum, skal der afskrives med lige store årlige beløb over lejeperioden, dog højst med 20 pct. årligt.
- for visse lejemål uden reel risiko for opsigelse kan der med hjemmel i statsskattelovens § 6 a afskrives med de i afskrivningsloven anførte satser, såfremt lokalerne er erhvervsmæssigt benyttede efter afskrivningslovens § 18.
- genvundne afskrivninger beskattes ikke.
- ved nedrivning eller fraflytning kan det uafskrevne restbeløb fradrages i indkomsten.

### 11.2.4. Arbejdsgruppens overvejelser.

Arbejdsgruppen finder, at reglerne for ombygningsudgifter i lejede lokaler af overskuelighedshensyn bør overføres til afskrivnings-

loven. Dels virker det for skatteyderen formentlig besynderligt, at afskrivninger på ombygning af lejede lokaler findes i statsskatte-lovens § 6 a, og dels findes det utilfredsstillende, at der i denne bestemmelse ikke er nævnt noget om, efter hvilke kriterier afskrivningerne skal foretages. Når man i domspraksis anvender afskrivningslovens principper kan man lige så godt flytte disse bestemmelser til afskrivningsloven.

Det forekommer rimeligt at lade afskrivning på ombygningsudgifter i lejede lokaler følge reglerne for bygningsafskrivning. For dette taler for det første forenklingshensyn, hvorefter det vil være uhensigtsmæssigt at konstruere særlige bestemmelser for lejede lokaler. For det andet må man kunne gå ud fra en høj grad af real lighed mellem ombygningsudgifter i henholdsvis egne og lejede lokaler. Det må derfor være rigtigst at lade disse udgifter følge samme afskrivningsregler. Det indebærer bl.a. beskatning af genvundne afskrivninger.

Afskrivninger på lejede lokaler vil herefter komme til at foregå med lavere procentsatser. Til gengæld opnår de pågældende skatteydere pristalsregulering af afskrivningsgrundlaget.

#### 11.2.5. Arbejdsgruppens forslag.

Arbejdsgruppen finder, at det ville være en væsentlig forenkling, hvis bygningsafskrivningsreglerne med hjemmel i statsskatte-lovens § 6 a overføres til afskrivningsloven.

Arbejdsgruppen foreslår derfor, at den valgmulighed, der er i afskrivningsloven § 29 C for at afskrive ejendomme med hjemfaldsforpligtelser og bygninger på lejet grund efter enten statsskatte-loven eller afskrivningsloven, afskaffes.

Arbejdsgruppen foreslår endvidere, at reglerne for afskrivning på de ejendomme med hjemfaldsforpligtelser og bygninger på lejet grund, der ikke er afskrivningsberettigede efter afskrivningsloven, placeres i afskriv-

ningsloven. Arbejdsgruppen forestiller sig, at disse regler så vidt muligt skal svare til bygningsafskrivningsreglerne.

Arbejdsgruppen foreslår endelig, at afskrivning på ombygningsudgifter i lejede lokaler ligeledes placeres i afskrivningsloven.

Arbejdsgruppen foreslår, at afskrivningerne foretages efter samme regler, som gælder for bygninger, der afskrives efter afskrivningsloven. Arbejdsgruppen har i afsnit 7.2. foreslået indførelse af saldoafskrivninger på bygninger og foreslår, at de fra statsskatte-loven overførte bygningsafskrivninger ligeledes afskrives efter saldometoden. Indføres saldoafskrivningssystemet ikke for bygninger, kan det overvejes af bibeholde de nuværende afskrivningssatser.

Overførslen af de nævnte afskrivninger til afskrivningsloven betyder, at afskrivningsgrundlaget er kontantværdien, at der sker pristalsregulering af afskrivningsgrundlaget, at genvundne afskrivninger beskattes, at der kan anvendes investeringsfonds- og etableringskontomidler til erhvervelse af disse aktiver, at der bliver adgang til straksafskrivning på visse ombygnings- og forbedringsudgifter og at der kun gives fradrag for uafskrevne beløb i samme omfang, som gælder for øvrige bygninger, der afskrives med hjemmel i afskrivningsloven.

#### 11.2.6. Overgangsordninger.

For ejendomme med hjemfaldsforpligtelser og bygninger på lejet grund, der afskrives efter statsskatte-lovens § 6a, vil det være nødvendigt at lade igangværende afskrivninger fortsætte til udløb, idet det næppe vil være muligt at finde overgangsregler, der på en hensigtsmæssig måde kan løse problemerne ved overførsel af afskrivninger foretaget på basis af det lineære princip og nominal anskaffelsessum til saldoprincippet med det pristalsregulerede afskrivningsgrundlag baseret på kontantværdi. Overgangsproblemerne er her de samme som nævnt under punkt

7.5.4. vedrørende bygninger anskaffet før 1. januar 1982. Med hensyn til forbedrings- og ombygningsudgifter på de her nævnte ejendomme og bygninger finder arbejdsgruppen, at disse udgifter bør afskrives efter afskrivningslovens bestemmelser på tilsvarende måde som anført under punkt 7.6.4. vedrørende udgifter til ombygning og forbedring af bygninger anskaffet før 1. januar 1982.

Igangværende afskrivninger på ombygningsudgifter i lejede lokaler må af tilsvarende grunde som nævnt ovenfor ligeledes fortsætte til udløb.

Afholdes der yderligere ombygningsudgifter i de lokaler, hvor der i forvejen foretages eller har været foretaget afskrivning efter statsskattelovens § 6a opstår problemet, om sådanne udgifter skal afskrives efter de gamle regler, altså statsskattelovens § 6a, eller de nye bestemmelser. Det vil ikke her som for bygninger være muligt at foretage en opdeling på baggrund af teknisk værdi eller vurdering af en eventuel salgssum til brug ved opgørelsen og beskatning af den del af fortjenesten, der kan henføres til de efter afskrivningsloven foretagne afskrivninger. Såfremt man skal anvende de nye bestemmelser, vil det meget vel kunne føre til beskatning af genvundne afskrivninger foretaget efter statsskattelovens § 6a. Arbejdsgruppen forestiller sig derfor, at der gives skatteyderen valgfrihed mellem de gamle regler og afskrivningslovens bestemmelser. Vælges afskrivningslovens bestemmelser med det prismsregulerede system for disse ombygningsudgifter, er konsekvensen, at alle genvundne afskrivninger beskattes.

Straksafskrivningsreglen vil kunne anvendes på ejendomme med hjemfaldsforpligtelser og bygninger på lejet grund, hvor der findes et officielt vurderingsgrundlag, hvori der næppe vil kunne findes et egnet vurderingsgrundlag for ombygningsudgifter i lejede lokaler.

## **11.3. Afskrivninger efter lov om særlig indkomstskat.**

### **11.3.1. Indledning.**

Der kan efter regler, der findes i lov om særlig indkomstskat, foretages skattemæssige afskrivninger på visse immaterielle aktiver.

Immaterielle aktiver er særlige rettigheder med værdiskabende evne for indehaveren, der er karakteriserede ved at være u håndgribelige, hvilket bl.a. giver sig udslag i, at de ikke medtages i virksomhedernes balance, medmindre der er tale om en rettighed, virksomheden har erhvervet. Det kan derfor være svært at opgøre værdien af et immaterielt aktiv.

Immaterielle aktiver afskrives efter særlige regler uden for afskrivningsloven. Arbejdsgruppen finder som nævnt, at forenklingens hensyn taler for at samle alle afskrivningsbestemmelser i afskrivningsloven. Arbejdsgruppen har derfor fundet det formålstjenligt at medtage dem i arbejdet med forenkling af afskrivningsreglerne. Visse vederlag og godtgørelser, som afskrives efter samme regler som de immaterielle aktiver, er medtaget i dette afsnit.

### **11.3.2. Gældende regler for afskrivning på immaterielle aktiver.**

- a. Der er efter lov om særlig indkomstskat § 15, stk. 1, adgang til afskrivning på erhvervede tidsbegrænsede rettigheder (patentret, forfatter- og kunstnerret, ret til mønster og varemærke og rettigheder efter en udbytte-, forpagtnings- eller lejekontrakt og lignende). Der kan foretages bundne, lige store årlige afskrivninger over et til rettighedens varighed svarende åremål. Såfremt de nævnte rettigheder ikke er tidsbegrænsede, skal afskrivningen ske over 10 år. Private lejemål er ikke omfattet af afskrivningsretten.
- b. Der er efter lov om særlig indkomstskat § 15, stk. 2, adgang til afskrivning på udgif-

ter til fratrædelsesgodtgørelse m.v., engagementsvederlag for påtagelse af en konkurrenceklausul og vederlag for afløsning af pensionstilsagn. Der kan afskrives bundne, lige store årlige beløb over 10 år. Hvis de nævnte ydelser udgør mindre end 5% af lønudgiften i skatteyderens virksomhed i det pågældende indkomstår, skal de dog fradrages fuldt ud i årets skattepligtige indkomst.

- c. Der er for alle de nævnte aktiver tale om pro-anno afskrivning, det vil sige, at afskrivninger i anskaffelses- og afståelsesår beregnes i forhold til den tid, den pågældende har ejet formuegodet i det pågældende indkomstår.
- d. Ved opgørelsen af særlig indkomst medregnes fortjeneste eller tab ved afhændelse af immaterielle, afskrivningsberettigede aktiver samt de ovennævnte afskrivningsberettigede godtgørelser og vederlag. Hvis de immaterielle aktiver er erhvervet som led i skatteyderens næringsvej eller i spekulationsøjemed bliver de nævnte beløb dog almindelig indkomstbeskattet. Herunder beskattes de genvundne afskrivninger (eller eventuelt tab), der opgøres som differencen mellem salgssum og det uafskrevne beløb.
- e. Afkast af immaterielle aktiver er almindelig skattepligtig indkomst.

### 11.3.3. Arbejdsgruppens overvejelser.

De nævnte afskrivningsregler i lov om særlig indkomstskat har deres baggrund i en årelang udvikling i administrativ praksis og lovgivning.

Der kan peges på en række afgrænsningsproblemer, der kan tale for en forenkling af reglerne. Særligt må afskaffelsen af afskrivningsret på goodwill fra 1. juli 1982 give anledning til overvejelser om afskrivningsreglerne for de øvrige immaterielle aktiver.

### 11.3.4. De tidsbegrænsede rettigheder.

For de tidsbegrænsede rettigheder gælder, at afskrivningsretten kan begrundes i den værdiforringelse, der i følge sagens natur sker med en tidsbegrænset rettighed. Dog må man anføre, at mønsterret og varemærkeret ikke er egentlige tidsbegrænsede rettigheder, idet de kan fornys blot ved en anmeldelse. Afskrivningsretten modsvares af beskatning ved afhændelse. Patentret og mønster- og varemærkeret ligger begrebsmæssig tæt op af goodwill, for hvilket afskrivningsretten er afskaffet. Snævert defineret omfatter goodwill værdi af kundekreds og beliggenhed, men i realiteten er det svært at adskille fra værdi af varemærkeret, mønsterret og patentret. Know-how er formentlig også omfattet af det skattefrie goodwill, i det omfang det overdrages i forbindelse med salg af en samlet virksomhed. I praksis virker det uhensigtsmæssigt, at rettigheder, der er så tæt forbundet med goodwill og know-how behandles efter afvigende skatteretlige regler. Dels er det vanskeligt at adskille de nævnte rettigheder fra hinanden, dels forekommer det ikke rimeligt, at der sker forskellig skattemæssig behandling af så ens fremtrædende forhold.

### 11.3.5. Udbytte-, forpagtnings- og lejekontrakter.

Afskrivningsretten på købspriser for udbytte-, forpagtnings- og lejekontrakter kan ikke i almindelighed begrundes i værdiforringelse. De nævnte rettigheder vil ofte ikke være tidsbegrænsede. Afskrivningsretten på købsprisen modsvares dog altid af beskatning af den, der sælger rettigheden.

*Salg af forpagtningskontrakter* blev oprindeligt skattepligtigt og afskrivningsberettiget som følge af indførelse af goodwillbeskatningen.

Beskatningen af forpagtningskontrakterne begrundes med, at en forpagtningskontrakt kan være så fordelagtig, at den har en værdi



i sig selv. Det vil sige, at forpagteren kan få penge for at overdrage sin ret til at drive en virksomhed (f.eks. en gård eller en benzintank). Ved overdragelse af en forpagtningskontrakt bliver forpagteren således beskattet, mens køberen får afskrivningsret på erhvervessummen. Derimod omfattes bortforpagteren (ejereren) ikke af disse skattemæssige regler.

*Lejekontrakter* kan med hensyn til afskrivningsret og beskatning ved overdragelse betragtes på samme måde som forpagtningskontrakter, og er ligeledes en følge af goodwillbeskatningen. Hvis en lejer kan få penge for at overdrage sin ret til et lejemål, bliver han beskattet af fortjenesten derved, mens køberen af lejemålsretten får afskrivningsret på købssummen. Derimod omfattes udlejereren (ejereren) ikke af reglerne.

*Køb af udbyttekontrakter* har med hensyn til afskrivningsret og beskatning ved overdragelse en særstilling i forhold til forpagtningskontrakterne og lejekontrakterne. Beskatningen vedrører den, der opnår ret til at modtage udbytte, mens den ved forpagtnings- og lejekontrakterne vedrører den, der betaler henholdsvis afgift og leje og derved opnår en ret til en indtjeningsmulighed.

Udbyttekontrakter står med hensyn til afskrivningsregler i et modsætningsforhold til aftægtskontrakter. Det regnes for en udbyttekontrakt, hvis en person har ret til f.eks. 10% af lejeindtægten fra en fast ejendom. Det kan derimod regnes for en aftægtsret, hvis en person har ret til at bebo en af ejendommens f.eks. 10 ejerlejligheder. Der er afskrivningsret i det første tilfælde, men ikke i det andet, selv om der ikke er nogen økonomisk forskel på de to rettigheder.

Arbejdsgruppen finder, at aftægtskontrakter og udbyttekontrakter bør behandles efter ensartede regler. Uanset om en udbytte ret kapitaliseres eller ikke kapitaliseres, gælder det efter lov om særlig indkomstskat, at

der er afskrivningsret på købsvederlaget, ligesom tab og fortjeneste ved afhændelse medregnes ved opgørelse af særlig indkomst. Arbejdsgruppen finder det rimeligt, at fortjeneste og tab i forbindelse med overdragelse af udbyttekontrakter bør være skattefri, ligesom der ikke bør være adgang til afskrivning på anskaffelsessummen.

Arbejdsgruppen finder, at for såvel forpagtnings- og lejekontrakter som for udbyttekontrakter bør der gælde den skattefrihed, som allerede er indført for goodwill.

### 11.3.6. Arbejdsgruppens forslag.

a. Arbejdsgruppen finder, at en meget væsentlig forenkling vil kunne opnås på dette område, hvis man for en række immaterielle aktiver følger den regel, der pr. 1. juli 1982 blev indført for goodwill, nemlig at såvel beskatning som afskrivningsret i forbindelse med køb og salg afskaffes.

Imod dette kan anføres, at beskatningen og afskrivningsretten på immaterielle aktiver kan begrundes i, at disse aktiver er oparbejdet gennem afholdelse af en række fradragsberettigede omkostninger og er et resultat af indehaverens arbejdsindsats.

På den anden side har man allerede ved at afskaffe reglerne for goodwill foretaget et valg, der af forenklingmæssige grunde bør have konsekvenser for andre, lignende aktiver.

b. Arbejdsgruppen foreslår, at det overvejes, at afskaffe beskatningen og afskrivningsretten for køb og salg af forpagtningskontrakter, udbyttekontrakter og lejekontrakter.

Det tab køber eventuelt pådrager sig ved at miste afskrivningsretten må formodes at blive opvejet af faldende priser som følge af, at avancebeskatningen afskaffes for sælger. Noget tilsvarende kunne konstateres for goodwill efter ændringerne pr. 1. juli 1982.

c. Arbejdsgruppen har ikke fundet grund-

lag for at foretage en mere dybtgående analyse af problemerne vedrørende mønster- og varemærkeret, patentret, vederlag for påtagelse af konkurrenceklausul, fratrædelsesgodtgørelse og vederlag for afløsning af pensionstilsagn.

Arbejdsgruppen vil foreslå, at der foreta-

ges en nærmere undersøgelse af såvel beskatningsretten som afskrivningsreglerne for disse rettigheder. For forfatter- og kunstnerret er der nedsat et sagkyndigt udvalg til overvejelse af disse rettigheders særlige problemer.

## Bekendtgørelse af Lov om skattemæssige afskrivninger m.v.

Herved bekendtgøres lov om skattemæssige afskrivninger m.v., jfr. lovbekendtgørelse, nr. 419 af 1. september 1983 med de ændringer og tilføjelser, der følger af lov nr. 576 af 15. december 1983 om ændring af afskrivningsloven og forskellige andre skattelove (Begrænsning af fradragsretten i visse lejeforhold (leasing)).

§ 1.<sup>1)</sup> De i denne lov givne regler om skattemæssige afskrivninger m.v. finder anvendelse på maskiner, inventar og lignende driftsmidler, der benyttes erhvervmæssigt, på skibe til erhvervmæssig brug, på bygninger og på dræningsanlæg på jordbrugsbedrifter. Reglerne gælder desuden, hvor de nævnte aktiver benyttes til forsøgs- eller forskningsvirksomhed, som er knyttet til den skattepligtiges erhverv.

Stk. 2.<sup>1)</sup> Benyttes de i stk. 1 nævnte aktiver til erhvervmæssig udlejning, som er omfattet af reglerne i afsnit V A, anvendes reglerne i afsnit I-IV B ikke.

### Afsnit I

#### *Maskiner, inventar og lignende driftsmidler, der udelukkende benyttes erhvervmæssigt*

§ 2.<sup>3)</sup> Skattemæssig afskrivning foretages under ét for samtlige de til en skattepligtigs erhvervsvirksomhed hørende maskiner, inventar og lignende driftsmidler, der udelukkende benyttes erhvervmæssigt, jfr. dog § 12, stk. 2. Afskrivningsgrundlaget opgøres efter saldometoden efter reglerne i stk. 2-4 og stk. 6.

Stk. 2. Saldoværdien ved indkomstårets begyndelse udgør det beløb, hvortil de i tidligere indkomstår anskaffede aktiver er nedskrevet ved skattemæssige afskrivninger.

Stk. 3. Saldoværdien ved indkomstårets begyndelse med fradrag af salgssummen for driftsmidler, der er solgt i indkomstårets løb, reguleres ved indkomstårets slutning med samme procent som den, hvormed reguleringspristallet for april i indkomståret er ændret i forhold til reguleringspristallet for april året før. De årlige procentvise ændringer opgøres på grundlag af reguleringspristallet, der har januar 1980 = 100, og afrundes til hele procenter. Hvis indkomståret ikke er sammenfaldende med kalenderåret, sker reguleringen på grundlag af reguleringspristallet for april i det kalenderår, som indkomståret træder i stedet for, sammenholdt med reguleringspristallet for april året før. Den procent, hvormed reguleringspristallet i et indkomstår er ændret i forhold til reguleringspristallet for april året før, kan kun danne grundlag for én pristalsregulering af samme afskrivningsgrundlag. Hvor flere indkomstår træder i stedet for samme kalenderår, foretages pristalsreguleringen ved slutningen af det første indkomstår.

Stk. 4. Indkomstårets skattemæssige afskrivninger foretages på grundlag af den afskrivningsberettigede saldo værdi, som består af det efter stk. 3 opgjorte beløb med tillæg af fem sjettedele af anskaffelsessummen for driftsmidler, der er anskaffet i indkomståret.

*Stk. 5.* Afskrivning skal foretages med hele procenter og kan højst udgøre 30 pct. af den afskrivningsberettigede saldo værdi. Er den afskrivningsberettigede saldo værdi efter stk. 4 med tillæg af en sjettedel af anskaffelsessummen for driftsmidler, der er anskaffet i indkomståret, 3.500 kr. eller derunder, kan beløbet fradrages fuldt ud i den skattepligtige indkomst. Der pristalsreguleres ikke i det år, hvori saldoen fradrages fuldt ud.

*Stk. 6.* Ved indkomstårets slutning opgøres det beløb, der i henhold til stk. 2 skal overføres til næste indkomstår. Beløbet opgøres som den afskrivningsberettigede saldo værdi efter stk. 4 med fradrag af årets skattemæssige afskrivninger og med tillæg af en sjettedel af anskaffelsessummen for driftsmidler, der er anskaffet i indkomståret.

*Stk. 7.* Udgifter til forbedring behandles på samme måde som anskaffelsessummen og indgår således i afskrivningsgrundlaget efter reglerne i stk. 2 og 4 samt stk. 6.

*Stk. 8.* Forsikrings- eller erstatningssummen vedrørende et driftsmiddel, der udgår af driften i anledning af en skade, der er overgået det, behandles på samme måde som beløb, der indvindes ved salg af det pågældende driftsmiddel.

§ 3. Anskaffelsessummen for driftsmidler, hvis levealder må antages ikke at overstige 3 år, kan uanset bestemmelsen i § 2 fradrages fuldt ud i den skattepligtige indkomst for det indkomstår, hvori anskaffelsen finder sted.

*Stk. -V)* Reglen i stk. 1 finder tillige anvendelse på driftsmidler med en anskaffelsespris på 3.500 kr. eller derunder, selv om levetiden er 3 år eller derover. Fra og med indkomståret 1984 reguleres de 3.500 kr. efter reguleringspristallet, der har januar 1980 = 100. Reguleringen foretages på grundlag af pristallet for oktober måned i året forud for indkomståret. Beløbet forhøjes eller nedsættes med samme procent som den, hvormed reguleringspristallet er ændret i forhold til et pristal på 127,5. Den nævnte procentvise ændring beregnes med én decimal. De efter procentreguleringen fremkomne beløb afrundes opad til nærmeste kronebeløb, der kan deles med 100.

*Stk. 3.* Fradrages anskaffelsessummen for et driftsmiddel ikke fuldt ud i den skattepligtige indkomst i medfør af stk. 1 eller 2, over-

føres den i anskaffelsesåret til afskrivning efter reglerne i § 2.

*Stk. 4.* Anskaffelsessummen for et driftsmiddel af den i stk. 1 og 2 nævnte art skal i sin helhed behandles enten efter reglerne i stk. 1-2 eller efter reglen i stk. 3.

*Stk. 5.* Sælges et driftsmiddel, hvis anskaffelsessum i medfør af stk. 1 eller 2 fuldt ud er fradraget i den skattepligtige indkomst for anskaffelsesåret, skal salgssummen fuldt ud medregnes i den skattepligtige indkomst for det indkomstår, hvori afhændelsen finder sted, jfr. dog § 6. Forsikrings- eller erstatningssummen vedrørende sådanne driftsmidler behandles på samme måde som beløb, der indvindes ved salg af de pågældende driftsmidler.

*Stk. 6.<sup>5)</sup>* I det indkomstår, hvori en virksomhed påbegyndes, og det følgende indkomstår kan reglen i stk. 2 kun anvendes på driftsmidler til en samlet anskaffelsessum på indtil 200.000 kr.

§ 4.<sup>6)</sup> Udgift til reparation af et skadelidt driftsmiddel fradrages i den skattepligtige indkomst for det indkomstår, hvori reparationen foretages. Er der udbetalt en forsikring eller erstatning i anledning af skaden, udgør fradraget dog kun det beløb, hvormed reparationsudgiften måtte overstige forsikrings- eller erstatningssummen.

*Stk. 2.* Hvis forsikrings- eller erstatningssummen er større end reparationsudgiften, skal det overskydende beløb fradrages i saldo værdien efter § 2.

*Stk. 3.* Som reparationsudgifter betragtes udgifter, der medgår til at sætte aktivet i den stand, hvori det befandt sig ved skadens indtræden.

§ 5.) Er der som følge af, at salgssummen m.v. skal fradrages i afskrivningsgrundlaget, fremkommet en negativ saldo, der ikke er udlignet ved anskaffelser eller på den i stk. 2 anførte måde, skal den negative saldo pristalsreguleres efter § 2, stk. 3. Er den pristalsregulerede negative saldo ikke udlignet ved anskaffelser foretaget senest i løbet af det følgende indkomstår, skal den udlignes helt derved, at beløbet medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for sidstnævnte indkomstår.

*Stk. 2.* Den skattepligtige kan i det indkomstår, hvori en negativ saldo fremkom-

mer, udligne saldoen helt eller delvis ved at medregne beløbet eller en del af dette i den skattepligtige indkomst for nævnte indkomstår.

*Stk. 3.* Ministeren for skatter og afgifter kan, når ganske særlige omstændigheder taler herfor, forlænge fristen for udligning af et negativt saldobeløb. Den negative saldo pristalsreguleres i så fald ved slutningen af hvert indkomstår, indtil saldoen er fuldt udlignet ved anskaffelser. Det negative saldobeløb skal dog ikke pristalsreguleres for det år, hvori saldoen udlignes. Tilladelsen kan gøres betinget af, at der stilles sikkerhed for skattebetalingen.

§ 6. Afhændes, afstås eller opgives en virksomhed, kan der ikke for det indkomstår, hvori afhændelsen, afståelsen eller ophøret finder sted (ophørsåret), afskrives på driftsmidler af den i dette afsnit nævnte art. Bestemmelserne i § 3, stk. 1 og 2, finder ej heller anvendelse for ophørsåret. Overstiger salgssummerne for de i ophørsåret afhændede driftsmidler saldoværdien ved ophørsårets begyndelse med tillæg af beløb, der i ophørsåret er anvendt til nyanskaffelser, forholdes der med hensyn til forskelsbeløbet i overensstemmelse med reglerne i lov om særlig indkomstskat m.v. Hvis saldoen ved ophørsårets begyndelse er negativ, udgør den særlige indkomst det beløb, hvormed salgssummerne med tillæg af et positivt beløb lig den negative saldo overstiger udgifterne til nyanskaffelser i ophørsåret.

*Stk. 2.* Til de i stk. 1 nævnte salgssummer henregnes også beløb, der indvindes ved salg af driftsmidler, hvis anskaffelsessummer i medfør af bestemmelserne i § 3, stk. 1 og 2, fuldt ud er bragt til fradrag ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for indkomståret forud for ophørsåret.

*Stk. 3.* Såfremt salgssummerne i de i stk. 1 nævnte tilfælde er mindre end saldoværdien ved ophørsårets begyndelse med tillæg af beløb, der i ophørsårets løb er anvendt til nyanskaffelser, forholdes der med hensyn til fradrag af forskelsbeløbet i overensstemmelse med reglerne i lov om særlig indkomstskat m.v. Det samme gælder, hvis salgssummerne med tillæg af et til en eventuel negativ saldo ved ophørsårets begyndelse svarende positivt beløb er mindre end udgifterne til nyanskaffelser i ophørsåret.

*Stk. 4.* Ved anvendelsen af foranstående bestemmelser sidestilles forsikrings- eller erstatningssummer med salgssummer.

§ 6 A.<sup>8</sup>) Ophævet.

§ 7. Et driftsmiddel betragtes i henseende til bestemmelserne i dette afsnit som anskaffet, når levering har fundet sted.

## Afsnit II

*Maskiner, inventar og lignende driftsmidler, der benyttes både til erhvervsmæssige og til private formål*

§ 8.<sup>9</sup>) Afskrivning på maskiner, inventar og lignende driftsmidler, der benyttes både til erhvervsmæssige og til private formål, skal foretages særskilt for hvert enkelt driftsmiddel. Af det afskrivningsbeløb, som beregnes efter de i det følgende givne regler, kan som skattemæssig afskrivning alene fradrages et beløb, som svarer til den erhvervsmæssige andel i driftsmidlets benyttelse i det pågældende indkomstår.

*Stk. 2.* Afskrivning kan i anskaffelsesåret beregnes med indtil 25 pct. af anskaffelsessummen. For hvert af de følgende indkomstår pristalsreguleres den uafskrevne del af anskaffelsessummen efter § 2, stk. 3. Afskrivning kan beregnes med indtil 30 pct. af det pristalsregulerede beløb, der henstår uafskrevet ved indkomstårets begyndelse. Afskrivning skal altid foretages med hele procenter. Er anskaffelsessummen inden afskrivning nedbragt til 3.500 kr. eller derunder, kan det beløb, der svarer til den erhvervsmæssige benyttelse, fradrages fuldt ud i den skattepligtige indkomst. Afskrivningsgrundlaget pristalsreguleres ikke i det år, hvori beløbet fradrages fuldt ud. Herefter kan der ikke beregnes yderligere afskrivninger.

*Stk. 3.* Afholdes der med hensyn til de i dette afsnit omhandlede driftsmidler udgifter til forbedring, kan afskrivning beregnes på disse udgifter efter reglerne i stk. 1 og 2 på samme måde som på anskaffelsesudgifter vedrørende sådanne driftsmidler. Forbedringsudgifter afskrives sammen med det driftsmiddel, de vedrører. Forbedringsudgifter pristalsreguleres ikke i det år, hvori udgiften afholdes.

§ 9.<sup>10)</sup> Afstås et af de i dette afsnit omhandlede driftsmidler, kan der ikke for afståelsesåret beregnes afskrivning på det solgte driftsmiddel. Afskrivningsgrundlaget kan heller ikke pristalsreguleres i dette år. Såfremt afståelsessummen overstiger det uafskrevne pristalsregulerede beløb ved afståelsesårets begyndelse, forhojet med eventuelle forbedringsudgifter afholdt i afståelsesåret, skal den del af avancen, som svarer til forholdet mellem de i tidligere indkomstår foretagne skattemæssige afskrivninger og de samlede beregnede afskrivninger for disse indkomstår, medregnes i den skattepligtige indkomst for afståelsesåret. Ved beregningen af det uafskrevne pristalsregulerede beløb ved afståelsesårets begyndelse fragår de for de enkelte indkomstår beregnede afskrivninger.

*Stk. 2.* Hvis afståelsessummen er mindre end det uafskrevne pristalsregulerede beløb ved afståelsesårets begyndelse forhojet med eventuelle forbedringsudgifter afholdt i afståelsesåret, kan den del af forskelsbeløbet, som svarer til forholdet mellem de skattemæssige afskrivninger og de samlede beregnede afskrivninger, fradrages i den skattepligtige indkomst for afståelsesåret. Ved beregningen af det uafskrevne pristalsregulerede beløb ved afståelsesårets begyndelse finder stk. 1, 4. pkt., tilsvarende anvendelse.

§ 10.<sup>11)</sup> Udgår et af reglerne i dette afsnit omfattet driftsmiddel af driften i anledning af en skade, der er overgået det, kan der ikke afskrives på driftsmidlet i det indkomstår, hvori skaden er indtruffet. Afskrivningsgrundlaget kan heller ikke pristalsreguleres i dette år. Såfremt den i anledning af skaden eventuelt udbetalte forsikrings- eller erstatningssum med tillæg af beløb, der måtte blive indvundet ved afståelse af det skadelidte driftsmiddel, er mindre end det uafskrevne pristalsregulerede beløb ved afståelsesårets begyndelse forhojet med eventuelle forbedringsudgifter afholdt i afståelsesåret, kan der ske fradrag i det indkomstår, hvori skaden er indtruffet, af en del af forskelsbeløbet opgjort efter bestemmelsen i § 9, stk. 2. Overstiger den eventuelle forsikrings- eller erstatningssum med tillæg af beløb, der måtte blive indvundet ved afståelse af det skadelidte driftsmiddel, det uafskrevne pristalsregulerede beløb ved afståelsesårets begyndelse forhojet med eventuelle forbedringsudgifter af-

holdt i afståelsesåret, medregnes en efter reglerne i § 9, stk. 1, beregnet del af forskelsbeløbet i den skattepligtige indkomst. Ved beregningen af det uafskrevne pristalsregulerede beløb ved afståelsesårets begyndelse finder § 9, stk. 1, 4. pkt., tilsvarende anvendelse.

*Stk. 2.* Såfremt der til reparation af et skadelidte driftsmiddel afholdes udgifter, der overstiger den i anledning af skaden eventuelt udbetalte forsikrings- eller erstatningssum, kan det overskydende beløb fradrages i den skattepligtige indkomst, såfremt skaden er sket under erhvervmæssig benyttelse af driftsmidlet. Er skaden sket under anden benyttelse af driftsmidlet, kan fradrag ikke finde sted. Overstiger den eventuelle forsikrings- eller erstatningssum reparationsudgifterne, vil en så stor del af det overskydende beløb, som svarer til forholdet mellem de for tidligere indkomstår foretagne skattemæssige afskrivninger og de samlede beregnede afskrivninger på driftsmidlet for disse indkomstår, være at medregne i den skattepligtige indkomst.

§ 11. Et driftsmiddel betragtes i henseende til bestemmelserne i dette afsnit som anskaffet, når levering har fundet sted.

### Afsnit III

#### *Skibe til erhvervmæssig brug*

§ 12.<sup>12)</sup> Skattemæssig afskrivning foretages under ét for samtlige skibe, der hører til en skattepligtigs virksomhed og udelukkende benyttes erhvervmæssigt.

*Stk. 2.* Reglerne i dette afsnit gælder også maskiner, inventar og lignende driftsmidler, der benyttes erhvervmæssigt om bord på skibe.

§ 13.<sup>13)</sup> Med de undtagelser, der fastsættes i det følgende, finder de i afsnit I givne regler om afskrivning m.v. på maskiner, inventar og lignende driftsmidler, der udelukkende benyttes erhvervmæssigt, i det hele anvendelse på skibe, der benyttes erhvervmæssigt.

§ 14. Når kontrakt om bygning af et skib er indgået, kan der foretages forskudsafskrivning på den aftalte byggesum, såfremt denne andrager mindst 200.000 kr.

*Stk. 2.* Forskudsafskrivning kan første gang foretages for det indkomstår, hvori

kontrakten er indgået. Forskudsafskrivning kan endvidere foretages i de følgende indkomstår, for så vidt disse ligger forud for det, hvori levering finder sted.

*Stk. 3.* Forskudsafskrivning kan i alt højst andrage 30 pct. af den aftalte byggesum. Inden for den i stk. 2 nævnte periode kan den skattepligtige placere forskudsafskrivningen efter ønske; dog kan i intet indkomstår afskrives mere end 15 pct. af byggesummen.

*Stk. 4.* Foretages forskudsafskrivning på et skib i et indkomstår, for hvilket saldoværdien for virksomhedens øvrige skibe er negativ, skal såvel den samlede forskudsafskrivning i medfør af stk. 3, 1. pkt., som forskudsafskrivningen for det pågældende indkomstår efter stk. 3, 2. pkt., formindskes med et beløb lig den negative saldo.

*Stk. 5.* I den periode, hvori forskudsafskrivning kan foretages, påvirker forskudsafskrivningen ikke saldoværdien for virksomhedens øvrige skibe.

§ 15. I det indkomstår, hvori der sker levering af et skib, på hvilket forskudsafskrivning er foretaget, indgår skibets anskaffelses-sum med fradrag af de foretagne forskudsafskrivninger i afskrivningsgrundlaget for virksomhedens øvrige skibe efter reglerne i § 2, jfr. § 13.

§ 15 A. I de tilfælde, der er nævnt i § 6, stk. 1, 3. og 4. pkt., samt stk. 3, medregnes fortjeneste eller tab ved afhændelse af skibe eller skibsanparten ved opgørelsen af skattepligtig almindelig indkomst, såfremt den skattepligtige har anskaffet skibet eller anparten på et tidspunkt, der ligger mindre end 5 år forud for afhændelsen.

*Stk. 2.* Har den skattepligtige samtidig med afhændelser, der omfattes af stk. 1, afhændet andre virksomheden tilhørende skibe eller skibsanparten, opgøres fortjenesten eller tabet ved de afhændelser, der omfattes af stk. 1, særskilt.

§ 16. Ophæves en kontrakt om bygning af et skib, skal et beløb lig summen af de foretagne forskudsafskrivninger på skibet medregnes i den skattepligtige indkomst for det indkomstår, hvori ophævelsen sker.

§ 17. I tilfælde af salg af retten i henhold til en kontrakt om bygning af et skib skal

fortjeneste eller tab herved tages i betragtning ved opgørelsen af sælgerens skattepligtige indkomst for det indkomstår, hvori salget sker. Har forskudsafskrivning fundet sted, skal de foretagne forskudsafskrivninger tages i betragtning ved opgørelsen af avance eller tab.

*Stk. 2.* Ved anvendelsen af bestemmelsen i stk. 1 betragtes udbetaling af forsikrings- eller erstatningssum som salg af den pågældende kontrakt.

## Afsnit IV

### Bygninger

§ 18.<sup>13)</sup> Skattemæssig afskrivning efter reglerne i § 19 A og § 22 kan foretages på følgende bygninger, der benyttes erhvervsmæssigt:

- a) driftsbygninger inden for landbrug, pelsdyravl, fjerkræavl, dambrug, fiskeri, skovbrug, gartneri, industri, butikshandel og håndværk, sportshaller, benzinstationer, vognvaskerier, fragtmandscentraler, lagerbygninger, der benyttes i forbindelse med de nævnte virksomheder, og lagerbygninger inden for engros-handel,
- b) biografer, teatre, forlystelsesetablisser, forsamlingsbygninger, selskabslokaler, hoteller, jfr. dog stk. 4, restauranter, skoler, plejehjem, der omfattes af kap. 16 i lov om social bistand, jfr. dog stk. 4, garager og laboratorier samt lagerbygninger, der benyttes i forbindelse med de nævnte virksomheder,
- c) bygninger eller lokaler, der er beliggende i eller i umiddelbar tilknytning til bygninger af den under a) og b) nævnte art og tjener driften af den virksomhed, hvortil disse bygninger anvendes. Reglen finder under samme betingelser anvendelse på udgravninger, veje, gårdspladser, parkeringspladser, hegn og lignende,
- d) andre bygninger, som på grund af deres opførelsesmåde eller andre ganske særlige omstændigheder må antages at være udsat for en sådan fysisk forringelse, at deres værdi ikke vil blive opretholdt gennem normal vedligeholdelse.

*Stk. 2.* Ligningsrådet kan tillade, at reglerne i stk. 1, litra a)–b), anvendes på bygninger, som efter rådets skøn kan sidestilles med de dér nævnte.

*Stk. 3.* Afskrivning kan ikke foretages på kontorbygninger, jfr. dog stk. 1, litra c)-d), eller bygninger, der anvendes til beboelse eller hertil knyttede formål. Beboelsesbygninger, der benyttes erhvervsmæssigt og er beliggende i udlandet, kan dog gores til genstand for skattemæssig afskrivning, når de på grund af ganske særlige omstændigheder, herunder navnlig klimatiske forhold, er udsat for fysisk forringelse som nævnt i stk. 1, litra d).

*Stk. 4.<sup>14)</sup>* Afskrivning kan ikke foretages på hoteller og plejehjem, der er opdelt i ejerlejligheder.

*Stk. 5.<sup>15)</sup>* Afskrivning kan ikke foretages på hospitaler, fodeklinikker, lægeklinikker og -huse, tandlægeklinikker og klinikker for fysioterapi.

§ 19. På særlige installationer, såsom centralvarmeanlæg, elevatorer o. lign., kan skattemæssig afskrivning foretages efter reglerne i § 23.

*Stk. 2.* Der kan dog ikke foretages skattemæssig afskrivning på særlige installationer i beboelsesejendomme med én eller to selvstændige lejligheder (én- eller tofamilieshuse). Ejere af ejerlejligheder, der benyttes til beboelse, kan ikke foretage skattemæssig afskrivning på særlige installationer i den bygning, hvori ejerlejligheden findes.

§ 19 A.<sup>16)</sup> Anskaffelses- og afståelsessummen for bygninger og installationer i afskrivningsberettigede bygninger omregnes til kontantværdi efter regler, der fastsættes af ministeren for skatter og afgifter. Skattemæssige afskrivninger foretages på grundlag af den således omregnede anskaffelsessum, jfr. dog stk. 2.

*Stk. 2.* Afskrivningsgrundlaget reguleres ved slutningen af hvert indkomstår med samme procent som den, hvormed reguleringspristallet for april i indkomståret er ændret i forhold til reguleringspristallet for april året for. De årlige procentvise ændringer opgøres på grundlag af reguleringspristallet, der har januar 1980 = 100, og afrundes til hele procenter. Grundlaget kan dog ikke reguleres i anskaffelsesåret. Hvis indkomståret ikke er sammenfaldende med kalenderåret, sker reguleringen på grundlag af reguleringspristallet for april i det kalenderår, som indkomståret træder i stedet for, sammenholdt med

reguleringspristallet for april året for. Den procent, hvormed reguleringspristallet i et indkomstår er ændret i forhold til reguleringspristallet for april året før, kan kun danne grundlag for én pristalregulering af samme afskrivningsgrundlag. Hvor flere indkomstår træder i stedet for samme kalenderår, foretages pristalsreguleringen ved slutningen af det første indkomstår.

*Stk. i.* I de i § 20 omhandlede tilfælde pristalsreguleres såvel den del af anskaffelsessummens kontantværdi, der danner grundlag for skattemæssige afskrivninger, som den øvrige del af anskaffelsessummens kontantværdi.

§ 20. Anvendes kun en del af en bygning til formål, der berettiger til afskrivning efter § 18, kan skattemæssig afskrivning kun foretages på den del af anskaffelsessummens kontantværdi, der forholdsmæssigt svarer til den nævnte bygningsdels etageareal.

*Stk. 2.* Anvendes under 30 pct. af bygningens etageareal til formål, som berettiger til afskrivning, kan der dog kun afskrives på bygningen, såfremt det nævnte etageareal udgør mindst 300 kvadratmeter.

§ 21.<sup>17)</sup> På udgifter til ombygning eller forbedring kan skattemæssig afskrivning foretages efter afskrivningssatserne for den bygning eller installation, de vedrører, jfr. §§ 22-23.

*Stk. 2.* Udgifter til ombygning eller forbedring af afskrivningsberettigede bygninger og installationer i afskrivningsberettigede bygninger kan dog i det omfang, årets udgift ikke overstiger 5 pct. af det i stk. 3 anførte beregningsgrundlag, fradrages i den skattepligtige indkomst for det indkomstår, hvori udgiften til ombygningen eller forbedringen afholdes. Fradraget kan dog ikke foretages i det indkomstår, hvori bygningen afhændes eller nedrives eller installationen afhændes, udskiftes eller nedtages endeligt.

*Stk. 3.* Afholdes udgiften til ombygning eller forbedring på en bygning m.v., der er anskaffet den 1. januar 1982 eller senere, er beregningsgrundlaget det pristalsregulerede afskrivningsgrundlag for året for det indkomstår, hvori udgiften kan fradrages. Er bygningen m.v. anskaffet for denne dato, opgøres beregningsgrundlaget som den del af ejendomsværdien, der kan henføres til af-



skrivningsberettigede bygninger m.v. Ved opgørelsen benyttes den seneste ejendoms-værdi, der er ansat inden begyndelsen af det indkomstår, hvori udgiften til ombygningen eller forbedringen afholdes. Er denne ejendoms-værdi årsreguleret efter vurderingslovens § 2 A inden det nævnte indkomstårs begyndelse, benyttes i stedet den årsregulere-de ejendoms-værdi.

*Stk. 4.* Udgifter, der i medfør af bestem-melsen i stk. 2 fuldt ud er fradraget i den skattepligtige indkomst for ombygnings- eller forbedringsåret, indgår ikke i afskrivnings-grundlaget.

§ 22.<sup>18)</sup> På de i § 18, stk. 1, litra a), nævnte bygninger kan der fra og med anskaffel-sesåret foretages afskrivning med indtil 6 pct. årlig af anskaffelsessummens kontantværdi pristalsreguleret efter bestemmelsen i § 19 A, stk. 2. I det indkomstår, hvori summen af de anvendte afskrivningsprocenter overskrider 60, og i de følgende år kan afskrivning dog kun foretages med indtil 2 pct. af anskaffel-sessummens pristalsregulerede kontantværdi. Ved anskaffelsesåret forstås det indkomstår, hvori bygningen erhverves eller fuldføres og tages i brug til et formål, der berettiger til skattemæssig afskrivning.

*Stk. 2.* De i stk. 1 nævnte afskrivningssat-ser samt den i stk. 1, 2. pkt., nævnte sum (60) af anvendte afskrivningsprocenter forhøjes, når det må antages, at bygningen er udsat for en sådan fysisk forringelse, at den trods normal vedligeholdelse vil have mistet sin værdi inden 50 år efter opførelsen. Forhøjel-sen af afskrivningssatserne udgør forskellen mellem på den ene side den sats, som skulle anvendes, såfremt bygningen skulle afskrives med lige store årlige beløb over levetiden, regnet fra opførelsen, og på den anden side den i stk. 1, 2. pkt., nævnte afskrivningssats på 2 pct. Summen af anvendte afskrivnings-procenter forhøjes til et tal lig med 10 gange den sats, hvortil den i stk. 1, 1. pkt., nævnte afskrivningssats på 6 pct. er forhøjet.

*Stk. 3.* På de i § 18, stk. 1, litra b), nævnte bygninger kan der fra og med anskaffelseså-ret foretages afskrivning med indtil 4 pct. årlig af anskaffelsessummens kontantværdi pristalsreguleret efter bestemmelsen i § 19 A, stk. 2. I det indkomstår, hvori summen af de anvendte afskrivningsprocenter overskrider 40, og i de følgende år kan afskrivning dog

kun foretages med 1 pct. af anskaffelsessum-mens pristalsregulerede kontantværdi. Reglen i stk. 2 finder tilsvarende anvendelse, når det må antages, at bygningen er udsat for en så-dan fysisk forringelse, at den trods normal vedligeholdelse vil have mistet sin værdi in-den 100 år efter opførelsen.

*Stk. 4.* Afskrivningssatserne i stk. 1, jfr. stk. 2, finder dog anvendelse på bygninger eller lokaler af den i § 18, stk. 1, litra b), nævnte art, når de på den i § 18, stk. 1, litra c), nævnte måde er knyttet til en bygning, der omfattes af § 18, stk. 1, litra a). Såfremt en bygning, der omfattes af § 18, stk. 1, litra a) eller b), på den foran nævnte måde knyt-ter sig til en bygning, for hvilken afskriv-nings-satserne forhøjes i medfør af stk. 2 eller stk. 3, 3. punktum, gælder de forhøjede sat-ser og den forhøjede sum af afskrivningspro-center også for den tilknyttede bygning.

*Stk. 5.* Afskrivning på de i § 18, stk. 1, litra c), nævnte bygninger m.v. sker efter af-skrivningssatserne for den bygning, hvortil de er knyttet.

*Stk. 6.* Afskrivning på de i § 18, stk. 1, litra d), og § 18, stk. 3, 2. punktum, nævnte bygninger sker efter afskrivningssatserne i stk. 3.

*Stk. 7.* Summen af de anvendte afskriv-ningsprocenter for en bygning kan ikke over-stige 100.

§ 23.<sup>19)</sup> På særlige installationer i bygnin-ger, hvorpå der kan afskrives efter § 18, kan der fra og med anskaffelsesåret foretages af-skrivning med indtil 8 pct. årlig af anskaffel-sessummens kontantværdi pristalsreguleret efter bestemmelsen i § 19 A, stk. 2. I det ind-komstår, hvori summen af de anvendte af-skrivningsprocenter overskrider 80, og i de følgende år kan afskrivning dog kun foreta-ges med indtil 4 pct. af anskaffelsessummens pristalsregulerede kontantværdi.

*Stk. 2.* På særlige installationer i andre bygninger kan der i anskaffelsesåret og hvert af de følgende indkomstår foretages skatte-mæssig afskrivning med 4 pct. af anskaffel-sessummen. § 19 A finder ikke anvendelse på de her omhandlede installationer.

*Stk. 3.* Må det antages, at den særlige in-stallation er udsat for en sådan fysisk forrin-gelse, at den trods normal vedligeholdelse vil have mistet sin værdi inden 25 år efter instal-leringen, finder reglen i § 22, stk. 2, tilsvaren-

de anvendelse ved forhøjelse af summen af afskrivningsprocenter i stk. 1 og afskrivningssatserne i stk. 1-2.

*Stk. 4.* Summen af de anvendte afskrivningsprocenter for en installation kan ikke overstige 100.

§ 24.<sup>20)</sup> Undlades afskrivning efter § 23, stk. 2, helt eller delvis, medfører det ikke ret til forhøjede skattemæssige afskrivninger i senere indkomstår eller til at udstrække afskrivningerne over en længere periode end den, hvorover installationen ellers kunne afskrives.

*Stk. 2.* Afskrivningsgrundlaget kan ikke pristalsreguleres, og der kan ikke foretages skattemæssig afskrivning i det indkomstår, hvori bygningen afhændes eller nedrives eller installationen afhændes, udskiftes eller nedtages endeligt.

*Stk. 3.* Ophører den skattepligtige med at anvende bygningen til formål, der berettiger til afskrivning, kan skattemæssig afskrivning på bygningen ikke foretages i de indkomstår, hvor sådan anvendelse ikke har fundet sted. Der kan heller ikke pristalsreguleres for sådanne indkomstår.

§ 24 A.<sup>21)</sup> Ophævet.

§ 25. Skattemæssig afskrivning skal foretages særskilt for hver enkelt bygning og hver enkelt installation. Såfremt installationer vedrørende en bygning er anskaffet samtidig og afskrives med samme sats, kan afskrivning dog foretages under ét for de pågældende installationer. Hvor en bygning og dens installationer er anskaffet samtidig og afskrives med samme sats, kan afskrivning også foretages under ét.

*Stk. 2.* Reglerne i stk. 1 Tinder tilsvarende anvendelse på udgifter til ombygning eller forbedring.

§ 26.<sup>22)</sup> Hvis der på en bygning eller installation sker en skade, der ikke kan udbedres ved normal vedligeholdelse, kan afskrivning fra og med det indkomstår, hvor skaden indtræffer, kun beregnes af den del af erhvervelsessummens pristalsregulerede kontantværdi, som svarer til forholdet mellem bygningens eller installationens værdi efter skadens indtræden og værdien umiddelbart forinden. Med hensyn til udgifter, der anvendes

til udbedring af en sådan skade, finder reglen i § 21 anvendelse, jfr. dog § 26 A.

§ 26 A.<sup>2i)</sup> Såfremt en skattepligtig i forbindelse med genopførelse af en skadelidt ejendom, for hvilken han har modtaget en erstatnings- eller forsikringssum, har begæret skattefritagelse i medfør af § 10 i lov om beskattning af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom, gælder reglerne i stk. 2-6.

*Stk. 2.* Såfremt det beløb, der anvendes til genopførelse, ikke er større end forsikrings- eller erstatningssummen, foretages de årlige afskrivninger med procentdele af de pristalsregulerede afskrivningsberettigede anskaffelses- og forbedringsudgifter m.v., der var afholdt, for skaden skete. I indkomstårene efter skadens indtræden kan de samlede afskrivninger højst udgøre det beløb, hvortil de nævnte udgifter var nedskrevet ved udgangen af det seneste indkomstår for skadens indtræden, idet beløbet pristalsreguleres efter § 19 A, stk. 2. Uanset genopførelsen medregnes de fra og med anskaffelsesåret anvendte afskrivningsprocenter ved opgørelsen af den afskrivningsprocent, der kan afskrives med efter § 22, stk. 1, § 22, stk. 2, og § 23, stk. I.

*Stk. 3.* Er det beløb, der anvendes til genopførelse, større end forsikrings- eller erstatningssummen, kan den skattepligtige udover de i stk. 2 nævnte afskrivninger foretage afskrivninger på den del af det overskydende beløb, der kan anses for anvendt på afskrivningsberettigede bygninger eller installationer. Afskrivningerne på det overskydende beløb foretages efter reglerne om afskrivning på ombygnings- og forbedringsudgifter.

*Stk. 4.* Afskrivningerne i tiden efter genopførelsen foretages efter afskrivningssatserne for bygninger og installationer af den art, der nu findes på ejendommen.

*Stk. 5.* Reglerne i § 25 om særskilt afskrivning på de enkelte bygninger og installationer gælder også for afskrivning efter stk. 2-4. De afskrivningsberettigede beløb, der er nævnt i stk. 2 og 3, fordeles skønsmæssigt på de afskrivningsberettigede bygninger m.v., der findes efter genopførelsen. Ved skønnet lægges der vægt på, hvad der efter det enkelte formuegodes værdi og beskaffenhed må anses for en rimelig anpart i det samlede afskrivningsgrundlag.

*Stk. 6.* Har den skattepligtige i medfør af § 29 A begæret sig fritaget for, at en fortjeneste

som nævnt i § 29 medregnes i hans særlige indkomst, skal de afskrivningsberettigede beløb, der er nævnt i stk. 2 og 3, nedsættes ved forlods afskrivning efter § 29 A, stk. 1, 2. pkt.

§ 27.<sup>24)</sup> Når en afskrivningsberettiget bygning nedrives, kan der foretages et fradrag i den skattepligtige indkomst for det indkomstår, hvori nedrivningen sker. Fradraget svarer til det for nedrivningen pristalsregulerede afskrivningsgrundlag, nedsat med de skattemæssige pristalsregulerede afskrivninger og med den eventuelle afståelsessum for materialer m.v. Det samme gælder, når en afskrivningsberettiget installation udskiftes eller nedtages endeligt. Fradrag efter 1. punktum kan dog kun foretages, når den skattepligtige i mindst 5 år før nedrivningen har ejet bygningen og i dette tidsrum har anvendt den til et formål, der berettiger til skattemæssig afskrivning.

§ 28.<sup>25)</sup> Ophævet.

§ 29.<sup>26)</sup> Ved salg af bygninger samt særlige installationer i bygninger, hvorpå der kan afskrives efter § 18, forholdes der i overensstemmelse med § 2, nr. 2, i lov om særlig indkomstskat m.v. Den særlige indkomst omfatter den ved salget eventuelt indvundne fortjeneste, dog højst et beløb lig summen af samtlige skattemæssige pristalsregulerede afskrivninger, herunder de pristalsregulerede forlods afskrivninger og forskudsafskrivninger på det solgte formuegode. Ved denne opgørelse pristalsreguleres forlods afskrivninger og forskudsafskrivninger på den i § 19 A, stk. 2, anførte måde fra året efter anskaffelsen eller forlods afskrivningen og indtil det år, hvori afståelse finder sted. Fortjenesten opgøres som forskellen mellem på den ene side afståelsessummen og på den anden side de afskrivningsberettigede udgifter til anskaffelse, forbedringer m.v., der efter eventuel forlods afskrivning eller forskudsafskrivning er pristalsreguleret indtil det år, hvori afståelse finder sted, og med fradrag af de skattemæssige pristalsregulerede afskrivninger, bortset fra forlods afskrivninger og forskudsafskrivninger. De skattemæssige pristalsregulerede afskrivninger beregnes som en procentdel af det beløb, hvorpå afskrivningene kunne foretages i året for afståelsesåret. Den

ne procentdel udfindes ved at sammentælle de efter anskaffelsen anvendte afskrivningsprocenter. Er der foretaget forlods afskrivning i et senere indkomstår end anskaffelsesåret, er det dog de afskrivningsprocenter, der er anvendt fra og med det år, hvori forlods afskrivningen er foretaget, der skal sammentælles og beregnes af det beløb, hvorpå afskrivningerne kunne foretages i året før afståelsesåret. I dette tilfælde skal de tidligere indkomstår foretagne afskrivninger tillige pristalsreguleres fra året efter det år, hvori afskrivningen er foretaget, og indtil det år, hvori afståelse finder sted. Eventuelt tab kan hverken fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige særlige indkomst eller ved opgørelsen af den skattepligtige almindelige indkomst.

*Stk. 2.* Bestemmelserne i stk. 1, første og sidste pkt., finder tilsvarende anvendelse ved salg af bygninger, hvorpå der efter den i § 29 C, stk. 1, omhandlede regel ikke er foretaget afskrivning efter reglerne i dette afsnit som følge af, at bygningerne er opført på lejet grund. Det samme gælder ved salg af ejendomme, på hvilke der hviler en hjemfaldsforpligtelse eller anden forpligtelse af lignende art. Den særlige indkomst omfatter den ved salget eventuelt indvundne fortjeneste, dog højst et beløb lig summen af samtlige foretagne afskrivninger på det solgte formuegode. Fortjenesten opgøres som forskellen mellem på den ene side afståelsessummen og på den anden side de afskrivningsberettigede udgifter til anskaffelse, forbedringer m.v. med fradrag af samtlige foretagne afskrivninger.

*Stk. 3.* Forsikrings- eller erstatningssummer behandles på samme måde som beløb, der indvindes ved salg af det pågældende formuegode.

§ 29 A. Indvindes en fortjeneste, der er skattepligtig efter § 29, ved modtagelsen af en forsikrings- eller erstatningssum, kan den skattepligtige begære sig fritaget for, at fortjenesten henregnes til hans særlige indkomst. Fritagelsen er betinget af, at forsikrings- eller erstatningssummen anvendes fuldt ud til genopførelse eller genanskaffelse af det skadelidte formuegode, samt af, at fortjenesten anvendes til forlods afskrivning på udgiften til genopførelse eller genanskaffelse.

*Stk. 2.* Erklæring om, at forsikrings- eller erstatningssummen vedrørende en skadelidt bygning eller installation er anvendt eller agtes anvendt på den i stk. 1 angivne måde, skal afgives senest samtidig med udløbet af fristen for indgivelsen af selvangivelse for det indkomstår, hvori fortjenesten er konstateret.

*Stk. 3.* Genopførelse eller genanskaffelse skal ske enten i det indkomstår, hvori fortjenesten konstateres, eller i det nærmest følgende indkomstår. Finder genopførelse eller genanskaffelse ikke sted inden udløbet af denne periode, skal fortjenesten tillægges den skattepligtige særlige indkomst for det indkomstår, hvori fortjenesten blev konstateret. Det beløb, der i den anledning skal efterbetales, forrentes med 1 pct. månedlig for hver påbegyndt måned regnet fra de tidspunkter, til hvilke skatten ville have været forfalden, såfremt den skattepligtige ikke havde begæret sig fritaget for erlæggelsen.

*Stk. 4.* Når ganske særlige omstændigheder taler derfor, kan ministeren for skatter og afgifter eller den, han bemyndiger dertil, efter andragende forlænge fristen for genopførelse eller genanskaffelse.

*Stk. 5.* Viser det sig, at forsikrings- eller erstatningssummen ikke fuldt ud medgår til genopførelse eller genanskaffelse, finder foranstående regler om efterbeskatning anvendelse på den overskydende del af forsikrings- eller erstatningssummen, dog højst på et beløb svarende til fortjenesten.

*Stk. 6.* 3elob, der anvendes til forlods afskrivning efter stk. 1, 2. punktum, kan hverken fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige almindelige indkomst eller ved opgørelsen af den skattepligtige særlige indkomst.

*Stk. 7.* Skattemæssige afskrivninger på det genopførte eller genanskaffede formuegode beregnes på grundlag af anskaffelsessummen med fradrag af det beløb, der er afskrevet forlods.

§ 29 B. Prioriteringsomkostninger - herunder kurstab - samt udgift til erhvervelse af byggegrund kan ikke henregnes til anskaffelsessummen eller til forbedringsudgifter m.v.

§ 29 C.<sup>27)</sup> Ved afskrivning af en bygning, der er opført på lejet grund, samt af fast ejendom, hvorpå der hviler en hjemfaldsforpligtelse eller anden forpligtelse af lignende

art, kan reglerne i dette afsnit fraviges. Vælger den skattepligtige at foretage sådanne afskrivninger, kan ejendommens bygninger ikke afskrives efter reglerne i denne lov.

*Stk. 2.* Når hjemfaldsforpligtelse eller anden forpligtelse af lignende art er påtaget den 1. januar 1978 eller senere, kan afskrivning dog ikke foretages på fast ejendom, der anvendes til sommer- eller fritidsbolig for ejeren. Tilsvarende gælder for sommer- og fritidshuse opført på lejet grund, når lejemålet for grunden er indgået den 1. januar 1978 eller senere. Afskrivning kan heller ikke foretages, når en ejendom eller bygning som omhandlet i henholdsvis 1. og 2. pkt. den 1. januar 1978 eller senere er overgået til en ny ejer.

*Stk. 3.* Anvendes en væsentlig del af en ejendom, der omfattes af stk. 2, erhvervsmæssigt, kan der imidlertid foretages afskrivning på så stor en del af anskaffelsessummen, som forholdsmæssigt svarer til denne del af ejendommen. Det forhold, at ejeren i en del af indkomståret udlejer sin bolig i ejendommen til bolig for andre, anses ikke for erhvervsmæssig anvendelse af ejendommen.

*Stk. 4.* Nedrives en bygning, der er afskrevet som følge af, at den er opført på lejet grund, eller der påhviler ejendommen en hjemfaldsforpligtelse eller anden forpligtelse af lignende art, kan der i den skattepligtige indkomst for det indkomstår, hvori nedrivning sker, foretages et nedrivningsfradrag. Fradraget udgør så stor en del af det uafskrevne beløb nedsat med den eventuelle salgssum for materialer m.v., som svarer til forholdet mellem de i alt foretagne afskrivninger og fuld afskrivning for den forløbne del af afskrivningsperioden.

§ 29 D. Ministeren for skatter og afgifter eller den, han bemyndiger dertil, kan tillade, at afskrivningsreglerne i afsnit I anvendes på dok- og beddingsanlæg, der er beregnet til bygning og reparation af skibe, samt på de til selve dokken eller beddingen hørende bygninger, installationer o. lign. Tilladelsen kan dog kun gives, når der i et indkomstår anskaffes aktiver som nævnt i 1. punktum til en samlet anskaffelsessum af mindst 200.000 kr. Tilladelsen skal betinges af, at salgssavancer m.v. på de pågældende aktiver også behandles efter reglerne i afsnit I.

*Stk. 2.* Aktiver, som omfattes af den tilladelse, der er nævnt i stk. 1, skal afskrives under ét på en særskilt afskrivningssaldo uafhængigt af afskrivningerne på virksomhedens maskiner, inventar og lignende driftsmidler.

*Stk. 3.* Ansøgning om den tilladelse, der er nævnt i stk. 1, skal indgives senest samtidig med udløbet af fristen for indgivelsen af selvangivelse for det indkomstår, hvori de pågældende aktiver anskaffes.

#### Afsnit IV A

##### *Forskudsafskrivning på visse anskaffelser af maskiner m. v. og bygninger*

§ 29 E. Forskudsafskrivning efter reglerne i dette afsnit kan foretages på maskiner, inventar og lignende driftsmidler, hvorpå der kan afskrives efter afsnit I, samt nybygninger, anlæg og installationer, hvorpå der kan afskrives efter afsnit IV.

*Stk. 2.* Forskudsafskrivning kan kun foretages, når

- 1) den skattepligtige enten har truffet bindende aftale om levering af driftsmidlerne eller om opførelse af bygningerne og installationerne eller har planlagt at fremstille dem i egen virksomhed,
- 2) levering eller færdigfremstilling af driftsmidlerne og fuldførelse af bygningerne og installationerne ifølge aftalen eller planerne tidligst skal ske i det første og senest i det fjerde indkomstår efter bestillings- eller planlægningsåret og
- 3) den samlede aftalte anskaffelsessum eller, hvis aktiverne skal fremstilles i egen virksomhed, den beregnede anskaffelsessum er over 700.000 kr.

§ 29 F. Forskudsafskrivning kan første gang foretages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for bestillings- eller planlægningsåret og sidste gang ved indkomstopgørelsen for det tredje indkomstår efter bestillings- eller planlægningsåret.

*Stk. 2.* Forskudsafskrivning kan kun foretages på driftsmidler, der ved indkomstårets udgang endnu ikke er leveret eller færdigfremstillet, og på bygninger og installationer, der på dette tidspunkt ikke er fuldført.

§ 29 G. Forskudsafskrivning foretages på grundlag af den aftalte eller beregnede an-

skaffelsessum, dog kun i det omfang, hvori anskaffelsessummen kan gøres til genstand for skattemæssige afskrivninger efter denne lov. Eventuelle senere prisstigninger kommer ikke i betragtning som grundlag for forskudsafskrivning.

*Stk. 2.* Til anskaffelsessummen henregnes ikke eventuelle finansieringsudgifter. For bygninger regnes der alene med udgifterne ved bygningernes opførelse, men ikke udgiften til erhvervelse af grund.

§ 29 H. Forskudsafskrivningen kan i alt højst andrage 30 pct. af det beløb, hvormed den samlede aftalte eller beregnede anskaffelsessum overstiger 700.000 kr. Der kan i intet indkomstår afskrives mere end 15 pct. af det overskydende beløb.

*Stk. 2.* Omfatter forskudsafskrivningen flere aktiver, foretages en beregning af, hvor stor en procent af den samlede anskaffelsessum der svarer til 30 pct. af det beløb, hvormed denne overstiger 700.000 kr. Ved beregningen af denne procent medtages kun to decimaler, således at den sidste forhøjes, såfremt den tredje decimal er 5 eller derover. Forskudsafskrivningen på det enkelte aktiv kan da i alt højst andrage denne procent, og for det enkelte indkomstår kan forskudsafskrivningsprocenten højst udgøre halvdelen af maksimumsprocenten.

§ 29 J. De aktiver, hvorpå der forskudsafskrives, opdeles i følgende afskrivningsgrupper:

- 1) de af forskudsafskrivningen omfattede maskiner, inventar og lignende driftsmidler under ét eller, såfremt den skattepligtige ønsker det, bestemte afgrænsede grupper af disse driftsmidler,
- 2) hver enkelt af forskudsafskrivningen omfattet bygning,
- 3) hver enkelt af forskudsafskrivningen omfattet installation samt
- 4) hvert enkelt af forskudsafskrivningen omfattet anlæg, jfr. § 18, stk. 1, litra c, 2. pkt.

*Stk. 2.* For så vidt en installation eller et anlæg agtes anskaffet samtidig med den pågældende bygning og efter afsnit IV afskrives med samme sats som bygningen, kan installationen eller anlægget dog henføres til samme afskrivningsgruppe som bygningen.

*Stk. 3.* For de enkelte afskrivningsgrupper kan forskudsafskrivning foretages med forskellige procenter med indtil to decimaler. Inden for samme afskrivningsgruppe skal der i det enkelte indkomstår anvendes samme procent på alle aktiver i gruppen.

*Stk. 4.* Foretager den skattepligtige forskudsafskrivning på aktiver med forskelligt bestillings- eller planlægningsår, skal forskudsafskrivningen foretages særskilt for de i hvert enkelt indkomstår bestilte eller planlagte anskaffelser.

§ 29 K. I det indkomstår, hvori der sker levering eller færdigfremstilling i egen virksomhed af maskiner, inventar og lignende driftsmidler, nedskrives anskaffelsessummen med de forskudsafskrivninger, der er foretaget på driftsmidlerne. Nedskrivningsbeløbet udfindes ved at sammentælle de forskudsafskrivningsprocenter, der i årene forud for anskaffelsesåret er anvendt i den pågældende afskrivningsgruppe, og beregne den forskudsafskrivning, der herefter i alt er foretaget på driftsmidlet. Den nedskrevne anskaffelsessum indgår i saldoværdien for de til virksomheden hørende driftsmidler efter reglerne i § 2.

*Stk. 2.* Ved fuldførelsen af bygninger og installationer nedskrives den anskaffelsessum, hvorpå der kan foretages skattemæssige afskrivninger efter afsnit IV, på samme måde som angivet i stk. 1, 1. og 2. pkt.

*Stk. 3.* Såfremt investeringsfondshenlæggelser efter lov om investeringsfonds benyttes til forlods afskrivning på de foretagne anskaffelser, nedsættes den nedskrevne anskaffelsessum yderligere med de benyttede henlæggelser efter investeringsfondslovens regler herom.

*Stk. 4.* De nedskrivninger, der er nævnt i stk. 1-3, kan ikke fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

§ 29 L. Skattepligtige, der ønsker at foretage forskudsafskrivning, skal fremsætte begæring herom i forbindelse med selvangivelsen for det indkomstår, i hvilken bestilling m.v. som nævnt i § 29 E, stk. 2, nr. 1, har fundet sted.

*Stk. 2.* Begæringen skal være ledsaget af en specificeret opgørelse over de aktiver, der omfattes af forskudsafskrivningen, med angivelse af den aftalte eller beregnede anskaffelse

ssum og leverings- eller fuldførelsestidspunktet for hvert enkelt aktiv. For aktiver, der ikke er planlagt fremstillet i egen virksomhed, skal der vedlægges dokumentation for bestillingen, for den aftalte anskaffelsessum og for det aftalte leverings- eller fuldførelsestidspunkt. Som dokumentation kan, for så vidt angår maskiner, inventar og lignende driftsmidler, anvendes ordrebekræftelse, kontrakt eller erklæring fra leverandør, og for så vidt angår bygninger og installationer i bygninger, attest fra arkitekt, entreprenør eller håndværksmester m.v. Hvor aktiver er planlagt fremstillet i egen virksomhed, skal dette udtrykkeligt bemærkes, og begæringen skal ledsages af en specifikation i hovedposter af den beregnede anskaffelsessum for de enkelte aktiver.

*Stk. 3.* Omfatter forskudsafskrivningen flere aktiver, skal begæringen vedlægges en beregning af den maksimumsprocent, der er nævnt i § 29 H, stk. 2. Det skal endvidere oplyses, hvilke afskrivningsgrupper afskrivningen omfatter, med nøjagtig angivelse af de aktiver, der henføres til de enkelte grupper.

*Stk. 4.* De oplysninger, der gives i forbindelse med begæringen, danner grundlag for forskudsafskrivningen, og den skattepligtige kan ikke senere ændre dette grundlag.

§ 29 M. Den skattepligtige skal føre et særligt regnskab over forskudsafskrivningerne. Af regnskabet skal fremgå de afskrivningsprocenter og afskrivningsbeløb, der er benyttet i de enkelte indkomstår. Er der flere afskrivningsgrupper, skal oplysningerne gives for hver enkelt gruppe. I regnskabet skal der endvidere gives specificerede oplysninger om de i de enkelte regnskabsår leverede eller fuldførte aktiver med angivelse af den aftalte eller beregnede anskaffelsessum, den faktiske anskaffelsessum og beregningen af den nedskrivning, der er nævnt i § 29 K, stk. 1-2.

*Stk. 2.* Afskrift af regnskabet vedlægges selvangivelsen for de enkelte indkomstår. For aktiver fremstillet i egen virksomhed skal der vedlægges en specifikation i hovedposter af den faktiske anskaffelsessum for de enkelte aktiver.

§ 29 N. De i § 29 L nævnte oplysninger og de i § 29 M, stk. 2, nævnte afskrifter af regnskaber m. m. skal være attesteret af en

statsautoriseret eller registreret revisor, der tillige over for de skattelignende myndigheder skal attestere, at skattemæssige afskrivninger på de af forskudsafskrivning omfattede aktiver kun foretages på grundlag af aktivernes faktiske anskaffelsessum efter fradrag af de foretagne forskudsafskrivninger, jfr. § 29 K, stk. 1-2.

§ 29 P. Viser det sig, at forudsætningerne for forskudsafskrivningerne ikke opfyldes, skal de skatteansættelser, der er påvirket af forskudsafskrivningerne, reguleres efter reglerne i stk. 2-7.

*Stk. 2.* Såfremt ingen af aktiverne leveres eller fuldføres inden udlobet af det fjerde indkomstår efter bestillings- eller planlægningsåret, skal skatteansættelserne forhøjes med de forskudsafskrivninger, der er foretaget i de enkelte indkomstår. Det samme gælder, såfremt der inden udløbet af det indkomstår, der er nævnt i I. pkt., kun leveres eller fuldføres aktiver til en samlet aftalt eller beregnet anskaffelsessum af 700.000 kr. eller derunder.

*Stk. 3.* Såfremt der inden udløbet af det indkomstår, der er nævnt i stk. 2, 1. pkt., kun sker delvis levering eller fuldførelse af aktiverne, men der dog inden for fristen leveres eller fuldføres aktiver til en samlet aftalt eller beregnet anskaffelsessum over 700.000 kr., nedsættes de foretagne forskudsafskrivninger efter reglerne i 2.-4. pkt. Forskellen mellem den samlede aftalte eller beregnede anskaffelsessum for de bestilte eller planlagte og for de stedfundne anskaffelser opgøres. Derefter beregnes den procent, som forskelsbeløbet udgør af det beløb, hvormed den samlede aftalte eller beregnede anskaffelsessum for de bestilte eller planlagte anskaffelser overstiger 700.000 kr. De for de enkelte indkomstår foretagne forskudsafskrivninger nedsættes med denne procent, og skatteansættelserne forhøjes under hensyn hertil.

*Stk. 4.* Såfremt den samlede faktiske anskaffelsessum for de leverede eller fuldførte aktiver i de i stk. 2, 2. pkt., og stk. 3 nævnte tilfælde bliver mindre end den samlede aftalte eller beregnede anskaffelsessum, skal den samlede faktiske anskaffelsessum være afgørende for berettigelsen af forskudsafskrivningerne, og forhøjelse af tidligere skatteansættelser skal foretages på grundlag af den samlede faktiske anskaffelsessum.

*Stk. 5.* Såfremt samtlige bestilte eller planlagte anskaffelser sker inden udlobet af det fjerde indkomstår efter bestillings- eller planlægningsåret, men den samlede faktiske anskaffelsessum bliver mindre end den samlede aftalte eller beregnede anskaffelsessum, kan der alene godkendes forskudsafskrivninger på grundlag af den samlede faktiske anskaffelsessum. Hvis den samlede faktiske anskaffelsessum bliver 700.000 kr. eller derunder, skal skatteansættelserne forhojes med de forskudsafskrivninger, der er foretaget i de enkelte indkomstår. Hvis den samlede faktiske anskaffelsessum bliver over 700.000 kr., skal de foretagne forskudsafskrivninger nedsættes efter reglerne i 4.-6. pkt. Forskellen mellem den samlede aftalte eller beregnede anskaffelsessum og den samlede faktiske anskaffelsessum opgøres. Derefter beregnes den procent, som forskelsbeløbet udgør af det beløb, hvormed den samlede aftalte eller beregnede anskaffelsessum overstiger 700.000 kr. De for de enkelte indkomstår foretagne forskudsafskrivninger nedsættes med denne procent, og skatteansættelserne forhojes under hensyn hertil.

*Stk. 6.* I forbindelse med de i stk. 2, 2. pkt., og stk. 3-5 nævnte forhøjelser af skatteansættelserne skal de skatteansættelser, der følger efter aktivernes levering eller fuldførelse, nedsættes med de yderligere skattemæssige afskrivninger, som under hensyn til de nedsatte forskudsafskrivninger kunne være foretaget på de leverede eller fuldførte aktiver. De yderligere afskrivninger foretages med de afskrivningsprocenter, der i øvrigt er benyttet for de pågældende indkomstår.

*Stk. 7.* Regulering af tidligere skatteansættelser påvirker ikke foretagne henlæggelser til investeringsfonds.

*Stk. 8.* Er forskudsafskrivningerne foretaget af en skattepligtig person, skal han betale renter af de yderligere skattebeløb for de enkelte indkomstår med 1 pct. månedlig for hver påbegyndt måned, regnet fra den 1. juli i det kalenderår, hvori der efter kildeskatteloven er betalt foreløbig skat for det pågældende indkomstår. Andre skattepligtige betaler renter med 1 pct. månedlig for hver påbegyndt måned, regnet fra de tidspunkter, til hvilke skatterne ville være forfaldne, såfremt den skattepligtige ikke havde foretaget forskudsafskrivninger. Forer reguleringen til, at der for enkelte år skal tilbagebetales skatte-

beløb, tilkommer der ikke den skattepligtige renter af tilbagebetalingen.

§ 29 Q. Ligningsrådet kan fritage for regulering efter § 29 P, stk. 2-4, når levering eller fuldførelse ikke er sket inden udløbet af det fjerde indkomstår efter bestillings- eller planlægningsåret og rådet skønner, at den skattepligtige hverken har kunnet forudse eller afværge forsinkelsen. Fritagelsen skal betinges af, at levering eller fuldførelse sker inden en af ligningsrådet fastsat frist på højst 3 år, regnet fra udløbet af det fjerde indkomstår efter bestillings- eller planlægningsåret.

§ 29 R. Såfremt den skattepligtige dør eller går konkurs, inden samtlige af forskudsafskrivningen omfattede aktiver er leveret eller fuldført, reguleres de tidligere skatteansættelser på samme måde som angivet i § 29 P. Det samme gælder, hvis virksomheden inden det nævnte tidspunkt likvideres uden konkursbehandling, ophører på anden måde eller afhændes.

*Stk. 2.* Når indehaveren af en erhvervsvirksomhed dør, kan ministeren for skatter og afgifter eller den, han bemyndiger dertil, dog tillade, at den efterlevende ægtefælle indtræder i afdødes stilling med hensyn til påbegyndte forskudsafskrivninger, såfremt virksomheden tilhørte fællesboet, og ægtefællen overtager dette til hensidde i uskiftet bo. Hvor boet skiftes, kan tilsvarende tilladelse gives til en enearving efter afdøde.

#### Afsnit IV B

##### *Dræningsanlæg på jordbrugsbedrifter*

§ 29 S.<sup>28)</sup> På dræningsanlæg på jordbrugsbedrifter kan der fra og med anskaffelsesåret foretages afskrivning med indtil 10 pct. af anskaffelsessummens kontantværdi, pristalsreguleret efter bestemmelserne i § 19 A. Afskrivning kan ikke foretages i det indkomstår, hvor anlægget sælges.

*Stk. 2.* Fortjenesten ved salg af dræningsanlæg opgøres efter § 29, stk. 1, og beskattes

efter § 2, nr. 2, i loven om særlig indkomstskat.

#### Afsnit V

##### *Almindelige bestemmelser*

§ 30. Ved salg af de af denne lov omhandlede formuegoder finder reglerne i lov nr. 149 af 10. april 1922 § 5 a om beskatning af avance og om fradragsret for tab anvendelse i tilfælde, hvor salg af sådanne formuegoder henhører til den skattepligtiges næringsvej eller er foretaget i spekulationsøjemed. Ved salg af fast ejendom gælder dette dog kun, når salget hører til den skattepligtiges næringsvej.

*Stk. 2.* I de tilfælde, der er nævnt i stk. 1, formindskes saldoværdien for driftsmidler og skibe som nævnt i afsnit I og III med den del af den afskrivningsberettigede saldoværdi, som vedrører det solgte formuegode. Denne del af saldoen beregnes ved, at anskaffelsessummen pristalsreguleres efter § 2, stk. 3, og afskrives med de afskrivningsprocenter, der er anvendt i de enkelte indkomstår. Ved salg af driftsmidler og skibe, som er omfattet af afsnit V A, formindskes saldoværdien efter § 34 C i stedet med anskaffelsessummen.

*Stk. 3.* En skattepligtig, der har foretaget afskrivninger i overensstemmelse med bestemmelserne i denne lov, kan efter udløbet af fristen for indgivelse af selvangivelse kun ændre disse afskrivninger med ligningsrådets tilladelse.

§ 30 A. Ved opgørelsen af anskaffelsessummer, forbedringsudgifter og reparationsudgifter kan den skattepligtige ikke medregne afgift, der ved opgørelsen af hans afgifts-tilsvar efter loven om almindelig omsætningsafgift kan fradrages som indgående afgift. Det samme gælder ved opgørelsen af den aftalte byggesum for et skib efter § 14.

*Stk. 2.* Ved opgørelsen af anskaffelsessummen for afskrivningsberettigede bygninger medregnes afgift, for hvilken den skattepligtige opnår byggegodtgørelse efter afsnit XII i loven om almindelig omsætningsafgift, men således at byggegodtgørelsen fradrages i anskaffelsessummen.

*Stk. 3.* Ved opgørelsen af salgssummer medregnes afgift i henhold til loven om almindelig omsætningsafgift ikke.



§ 31.<sup>29)</sup> Erhvervelse af formuegoder ved gave eller arveforskud sidestilles i denne lov med køb. Som købesum betragtes i disse tilfælde det beløb, der er lagt til grund ved beregningen af gaveafgift eller indkomstskat af den pågældende erhvervelse. Har denne ikke været afgifts- eller indkomstskattepligtig, betragtes som købesum det pågældende formuegodes værdi i handel ogandel på erhvervelses tidspunktet. Ved erhvervelse af et formuegode, der afskrives på et grundlag, der opgøres efter § 19 A, skal den nævnte købesum omregnes til kontantværdi.

*Stk. 2.* Overdragelse af formuegoder som gave eller arveforskud sidestilles i denne lov med salg af de pågældende formuegoder. Som salgssum betragtes den værdi, der lægges til grund ved beregningen af gaveafgift eller indkomstskat i forbindelse med overdragelsen eller - såfremt denne ikke er afgifts- eller indkomstskattepligtig - værdien i handel ogandel på overdragelsestidspunktet. Omfattes det afhændede formuegode af § 19 A, skal salgssummen omregnes til kontantværdi.

§ 32. Overfører en skattepligtig formuegoder af den i afsnit I og III omhandlede art til benyttelse enten til udelukkende private formål eller til både erhvervmæssige og private formål, sidestilles sådanne overførelser i denne lov med salg og køb af de pågældende formuegoder.

*Stk. 2.* Overfører en skattepligtig formuegoder af den i afsnit II omhandlede art enten til udelukkende erhvervmæssig benyttelse eller til udelukkende privat benyttelse, sidestilles sådanne overførelser i denne lov med salg og køb af de pågældende formuegoder.

*Stk. 3.* Overfører en skattepligtig maskiner, inventar og lignende formuegoder eller skibe fra udelukkende privat benyttelse enten til udelukkende erhvervmæssig benyttelse eller til benyttelse til både erhvervmæssige og private formål, sidestilles sådanne overførelser i denne lov med køb af de pågældende formuegoder.

*Stk. 4.* Som salgssum og købesum betragtes værdien i handel ogandel på overførelsestidspunktet.

§ 32 A.<sup>30)</sup> Overfører en skattepligtig driftsmidler eller skibe fra afskrivningsberettiget benyttelse efter afsnit I, II eller III eller fra udelukkende privat benyttelse til benyttelse, der er omfattet af afsnit V A, sidestilles sådan overførelse med salg og køb af driftsmidlerne eller skibene.

*Stk. 2.* Overfører en skattepligtig driftsmidler eller skibe, der er omfattet af afsnit V A, til afskrivningsberettiget benyttelse efter afsnit I, II eller III eller til udelukkende privat benyttelse, sidestilles sådan overførelse med salg og køb af driftsmidlerne eller skibene.

*Stk. 3.* Som salgssum og købesum anvendes handelsværdien på overførelsestidspunktet.

§ 33. Ekspropriationserstatninger sidestilles i denne lov med salgssummer.

§ 34. Anskaffes aktiver som nævnt i afsnit I, III og IV til brug ved forsøgs- eller forskningsvirksomhed, som er knyttet til den skattepligtiges erhverv, kan ligningsrådet tillade, at afskrivning påbegyndes før igangsættelsen af den erhvervsvirksomhed, hvorpå forsøgene eller forskningen tager sigte.

#### Afsnit V A<sup>31)</sup>

##### *Aktiver, der udlejes (leasing)*

§ 34 A. Personer og dødsboer, der er fuldt eller begrænset skattepligtige efter kildeskattelovens §§ 1 og 2, skal anvende reglerne i dette afsnit på følgende aktiver, når aktivet har mere end to ejere:

- 1) maskiner, inventar og lignende driftsmidler, der udlejes,
- 2) skibe og driftsmidler om bord på skibe, der udlejes til en tidligere ejer (lease back),
- 3) afskrivningsberettigede bygninger, installationer i sådanne bygninger samt dræningsanlæg på jordbrugsbedrifter, der udlejes til en tidligere ejer (lease back),
- 4) afskrivningsberettigede bygninger, installationer i sådanne bygninger samt dræningsanlæg på jordbrugsbedrifter, der udlejes til lejere, der ikke er tidligere ejere, men i øvrigt er omfattet af stk. 3 eller 4.

*Stk. 2.* Aktiver, der tilhører interessentskaber, kommanditselskaber, partrederier o.

lign., hvor antallet af deltagere er større end to, anses ved anvendelsen af stk. 1 for at have mere end to ejere.

*Stk. 3.* Ved udleje til en tidligere ejer (lease back), som hverken er fuldt skattepligtig her i landet eller begrænset skattepligtig her af indkomst i en virksomhed, hvor det lejede aktiv benyttes, skal reglerne i dette afsnit dog anvendes, selv om aktivet kun har én eller to ejere. Dette gælder også for selskaber, foreninger og institutioner, der er fuldt eller begrænset skattepligtige efter selskabslovens §§ 1 og 2.

*Stk. 4.* Reglerne i stk. 3 finder tilsvarende anvendelse ved udleje til en tidligere ejer, der er skattepligtig efter reglerne i selskabsskatte-lovens § 1, stk. 1, nr. 3 a eller 4, om indkøbsforeninger samt produktions- og salgforeninger.

*Stk. 5.* Stk. 1-4 gælder, selv om aktivet udlejes til en tidligere ejer af en anden end ejeren (fremleje). Reglerne gælder også, når aktivet udlejes til en anden end en tidligere ejer, hvis den tidligere ejer har en bestemmende indflydelse på lejerens handle-måde som følge af besiddelse af kapitalandele, vedtægtsbestemmelser, aftaler eller fælles ledelse. Det samme gælder, hvis lejerens har en tilsvarende indflydelse på en tidligere ejers handle-måde.

§ 34 B. Reglerne i dette afsnit gælder ikke for maskiner, inventar og lignende driftsmid-ler, når den samlede anskaffelsessum for aktivet er 25.000 kr. eller derunder. Reglerne gælder heller ikke, når driftsmidler, skibe eller bygninger, installationer samt drænings-anlæg udlejes til samme lejer i perioder, der sammenlagt ikke overstiger 6 måneder inden for ejerens indkomstår. Lejemålet må dog ikke være indgået for perioder, der sammenlagt overstiger det nævnte antal måneder eller vedvarer ud over dette tidsrum. Udlejning til en ny lejer behandles som udlejning til samme lejer, hvis den ene lejer har en bestemmende indflydelse på den anden lejers handle-måde som følge af besiddelse af kapitalandele, vedtægtsbestemmelser, aftaler eller fælles ledelse.

*Stk. 2.* Et aktiv kan udlægges fra et dødsbo til flere end to personer, uden at aktivet derved bliver omfattet af § 34 A.

*Stk. 3.* Når særlige omstændigheder taler derfor, kan ministeren for skatter og afgifter tillade, at ejere, der omfattes af § 34 A, ikke skal anvendes reglerne i dette afsnit.

§ 34 C. Anskaffelsessummen for alle den skattepligtiges driftsmidler og skibe, der er omfattet af § 34 A, og forbedringsudgifter vedrørende disse aktiver skal indgå i en særskilt saldo, hvorpå pristalsregulering og afskrivning ikke kan foretages. Ved salg af aktiver, hvis anskaffelsessum indgår i saldoen, fradrages salgssummen i saldoværdien.

*Stk. 2.* For udgift til reparation af et skadelidt driftsmiddel eller skib anvendes § 4, stk. 1, jfr. stk. 3. Hvis forsikrings- eller erstatningssummen er større end reparationsudgiften, skal det overskydende beløb fradrages i saldoværdien efter stk. 1.

*Stk. i.* § 5 finder tilsvarende anvendelse for negative saldi efter stk. 1. Der sker dog ingen pristalsregulering af sådanne negative saldi.

§ 34 D. Afhændes, afstås eller opgives en virksomhed med driftsmidler eller skibe, der er omfattet af § 34 A, medregnes fortjeneste eller tab i ophørsåret i den skattepligtige almindelige indkomst. Fortjeneste eller tab opgøres som forskellen mellem på den ene side salgssummen eller eventuel erstatnings- eller forsikringssum og på den anden side saldo-værdien efter § 34 C.

§ 34 E. Anskaffelsessummen for bygninger, installationer og dræningsanlæg, der er omfattet af § 34 A, og udgifter til ombygning eller forbedring af de nævnte aktiver kan ikke pristalsreguleres eller afskrives, jfr. her-ved § 1, stk. 2.

§ 34 F. Ved salg af bygninger, installationer og dræningsanlæg, der er omfattet af § 34 A, kan eventuel tab hverken fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige særlige indkomst eller ved opgørelsen af den skattepligtige almindelige indkomst. Eventuel fortjeneste opgøres og behandles efter reglerne i lov om beskatning af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom.

## Afsnit VI

*Ikrafttrædelses- og overgangsbestemmelser*  
§§ 35-43.<sup>32)</sup>

§ 43 A. Afstås en fiskekutter under sådanne omstændigheder, at § 6, jfr. § 13, kommer til anvendelse, og er skibet erhvervet før den 15. september 1957, kan ministeren for skatter og afgifter, når særlige omstændigheder taler derfor, helt eller delvis fritage for beskatning af den i henhold til § 6, stk. 1, jfr. § 13, opgjorte særlige indkomst. Bestemmelsen finder tilsvarende anvendelse på andre skibe under 150 brt.

§ 44. Ministeren for skatter og afgifter fastsætter de nærmere forskrifter om, hvilke oplysninger der skal meddeles af de skattepligtige til de skattelignende myndigheder til brug ved disses kontrol med overholdelsen af bestemmelserne i denne lov, og fastsætter i denne forbindelse den form, hvori de pågældende oplysninger skal afgives. Afgivelsen af de nævnte oplysninger kan fremtvinges ved pålæg af en daglig bøde, der fastsættes af ministeren for skatter og afgifter.

§ 45. Ministeren for skatter og afgifter fastsætter de nærmere regler for gennemførelsen af denne lov og bemyndiges til at afholde de til lovens gennemførelse nødvendige udgifter.

§ 46. Denne lov gælder ikke for Færøerne og Grønland.

Ved lov nr. 183 af 31. maj 1968, lov nr. 517 af 28. november 1969, lov nr. 285 af 9. juni 1971, lov nr. 184 af 30. marts 1973, lov nr. 185 af 30. marts 1973, lov nr. 291 af 26. juni 1975, lov nr. 650 af 19. december 1975, lov nr. 101 af 17. marts 1976, lov nr. 216 af 28. april 1976, lov nr. 274 af 26. maj 1976, lov nr. 469 af 14. september 1977, lov nr. 604 af 14. december 1977, lov nr. 193 af 3. maj 1978 og lov nr. 132 af 25. marts 1981 er der foretaget ændringer i lov om skattemæssige afskrivninger m.v.

Disse loves ikrafttrædelses- og overgangsregler er medtaget i lovbekendtgørelse nr. 487 af 1. september 1982.

Lov nr. 197 af 18. maj 1982 indeholder følgende ikrafttrædelses- og overgangsbestemmelser:

## §7.

*Stk. 1.* Loven har virkning for driftsmidler m.v. og skibe, der anskaffes den 1. januar 1982 eller senere, samt for forbedringsudgifter vedrørende disse driftsmidler m.v. og skibe. Loven har endvidere virkning for bygninger eller installationer, der anskaffes den 1. januar 1982 eller senere, samt for udgifter til ombygninger og forbedringer af bygninger og installationer, der afholdes den 1. januar 1982 eller senere.

*Stk. 2.* § 1, nr. 38, har dog virkning fra og med fremsættelsen.

*Stk. 5.* § 1, nr. 7, har virkning fra og med indkomståret 1983.

*Stk. 4.* Den i § 3, nr. 1 og 2, nævnte nedslagsprocent på 30 har virkning ved opgørelsen af den skattepligtige formue fra og med indkomståret 1983. For indkomståret 1982 anvendes en nedslagsprocent på 25.

## §8.

*Stk. 1.*<sup>33)</sup> Anskaffelsessummer vedrørende de før den 1. januar 1982 anskaffede driftsmidler m.v. og skibe indgår i den hidtidige saldo og afskrives efter de hidtil gældende regler. Anskaffelsessummer og forbedringsudgifter vedrørende de den 1. januar 1982 eller senere anskaffede driftsmidler m.v. og skibe samt forbedringsudgifter vedrørende de før den 1. januar 1982 anskaffede driftsmidler m.v. og skibe indgår i en ny saldo.

*Stk. 2.* Afhændes et driftsmiddel m.v. eller et skib den 1. januar 1982 eller senere, skal salgssummen fragå i saldoen for de før dette tidspunkt anskaffede driftsmidler eller skibe, indtil denne saldo er nedbragt til 50.000 kr. eller derunder. Når saldoen ikke overstiger dette beløb, udlignes den gennem overførsel til saldoen for driftsmidler eller skibe, der er anskaffet den 1. januar 1982 eller senere, idet denne saldo forhøjes med et beløb svarende til den hidtidige saldo. Bliver den hidtidige saldo negativ, formindskes den den 1. januar 1982 eller senere opståede saldo tilsvarende.

*Stk. 3.* For driftsmidler m.v. og skibe, som er anskaffet før den 1. januar 1982, og som

indgår i den hidtidige saldo, finder de hidtil gældende regler om opgørelsen af den skattepligtige formue anvendelse, jfr. dog § 3, nr. 1, og § 7, stk. 4.

### § 9.

Ved overdragelse af driftmidler m.v. eller skibe mellem en person og et selskab m.v. som nævnt i selskabsskattelovens §§ 1 og 2 eller mellem sådanne selskaber m.v. indbyrdes skal afhændelssummen altid fradrages den den 1. januar 1982 eller senere opståede saldo, hvis den ene af parterne i overdragelsen på grund af aktiebesiddelse, vedtægtsbestemmelse, aftale eller fælles ledelse har en bestemmende indflydelse på den anden parts handlemåde.

### § 10.

*Stk. 1.* Er der inden denne lovs ikrafttræden frigivet beløb i medfør af lov om investeringsfonds eller lov om indskud på etableringskonto til forlods afskrivning på en bygning m.v. eller et dræningsanlæg, der er anskaffet den 1. januar 1982 eller senere, og kan forlods afskrivningen på grund af reglen i § 19 A ikke foretages fuldt ud, skal det ikke anvendte beløb senest ved indgivelsen af selvangivelse for indkomståret 1984 benyttes til forlods afskrivning på andre aktiver, hvor til henlæggelse kan frigives. Det ikke anvendte beløb skal fragå ved frigivelse af andre henlæggelser, der tilhører den skattepligtige.

*Stk. 2.* Kan det ikke anvendte beløb ikke fuldt ud benyttes til forlods afskrivning inden den i stk. 1 angivne frist, medregnes beløbet i den skattepligtige indkomst for indkomståret 1984. Den skattepligtige kan dog senest ved indgivelsen af selvangivelse for indkomståret 1982 vælge, at beløbet skal medregnes i indkomsten for dette indkomstår eller at få forhøjet indkomsterne for henlæggelsesårene.

*Stk. 3.* Den skattepligtige kan dog altid vælge at indskyde det for meget frigivne beløb på den konto i pengeinstituttet, som beløbet er hævet på (retablering). Indskuddet skal ske inden udløbet af fristen for indgivelse af selvangivelse for indkomståret 1984.

*Stk. 4.* Er den skattepligtige ved frigivelsen anset for etableret i medfør af § 5, stk. 2, i

lov om indskud på etableringskonto, medfører det ingen ændring heri, såfremt § 19 A bevirker, at de til brug for virksomheden anskaffede formuegoder ikke overstiger 30.000 kr.

### § •

Ved afståelse af bygninger samt særlige installationer i bygninger, der har været afskrivningsberettigede efter de hidtil gældende bestemmelser, opgøres fortjenesten efter de hidtidige regler. Er der på sådanne bygninger eller installationer afholdt ombygnings- eller forbedringsudgifter, som er pristalsregulerede og afskrivningsberettigede efter denne lov, skal opgørelsen af denne del af fortjenesten ske efter reglerne i § 29, stk. 1.

### § 12.

*Stk. 1.* Såfremt en skattepligtig i forbindelse med genopførelse af en skadelidt ejendom, for hvilken han har modtaget en erstatnings- eller forsikringssum, anvender reglerne i § 26 A, finder de tidligere regler i § 26 A anvendelse, hvis bygningen m.v. var anskaffet før den 1. januar 1982.

*Stk. 2.* Havde den skattepligtige afholdt ombygnings- eller forbedringsudgifter, som er pristalsregulerede og afskrivningsberettigede efter denne lov, finder reglerne i § 11 tilsvarende anvendelse.

### § 13.

Nedrides en bygning, der har været afskrivningsberettiget efter de hidtil gældende regler, opgøres fradraget efter disse regler. Er der på sådanne bygninger afholdt forbedringsudgifter m.v., som er pristalsregulerede og afskrivningsberettigede efter denne lov, finder reglerne i § 11 tilsvarende anvendelse.

### § 14.

*Stk. 1.* Et dødsbo skal anvende de hidtil gældende regler om opgørelse af afskrivningsgrundlag og beregning af skattemæssige afskrivninger m.v., såfremt afdøde har anskaffet den afskrivningsberettigede bygning m.v. før den 1. januar 1982. Det samme gælder dødsboer, der anvender reglerne i §§ 12-13.

*Stk. 2.* Er der på sådanne ejendomme af afdøde afholdt ombygnings- eller forbedringsudgifter, som er pristalsregulerede og afskrivningsberettigede efter denne lov, opgøres dødsboets afskrivningsgrundlag m.v. tillige under hensyntagen til reglerne i denne lovs § 11.

*Stk. 3.* De i stk. 1 og 2 givne regler finder tilsvarende anvendelse for arvingen, ægtefællen eller legataren, som efter § 33, stk. 1, i kildeskatteloven indtræder i boets skattemæssige stilling med hensyn til bygninger eller installationer i afskrivningsberettigede bygninger.

### § 15.

Ved overdragelse af bygninger og installationer i afskrivningsberettigede bygninger mellem en person og et selskab m.v. som nævnt i selskabsskattelovens §§ 1 og 2 eller mellem sådanne selskaber m.v. indbyrdes, hvor den ene af parterne i overdragelsen på grund af aktiebesiddelse, vedtægtsbestemmelse, aftale eller fælles ledelse har en bestemmende indflydelse på den anden parts handlemåde, finder de i denne lov givne regler om pristalsregulering og kontantværdiansættelse kun anvendelse, såfremt den hidtidige ejer har anskaffet det afskrivningsberettigede aktiv den 1. januar 1982 eller senere.

§ 2 i lov nr. 270 af 9. juni 1982 indeholder følgende ikrafttrædelsesbestemmelse :

### §2.

Loven har virkning for biler og driftsmidler, der er anskaffet den 1. januar 1983 eller senere.

§ 8, stk. 1, i lov nr. 246 af 9. juni 1982 indeholder følgende ikrafttrædelsesbestemmelse:

### § 8.

*Stk. 1.* Loven træder i kraft dagen efter bekendtgørelsen i Lovtidende. Den har virkning fra den 1. juli 1982.

Lov nr. 201 af 25. maj 1983 indeholder følgende ikrafttrædelses- og overgangsbestemmelser:

### §7

*Stk. 1.* § 1, nr. 4 og 5, og §§ 2 og 3 har virkning for anskaffelser, der foretages i indkomståret 1983 og senere. § 1, nr. 1, 2, 6, 7, 9, 10, 11, 12 og 13, og §§ 4 og 5 har virkning for anskaffelser, der foretages den 17. maj 1983 eller senere, samt for forbedringsudgifter vedrørende disse anskaffelser. Bestemmelserne i § 1, nr. 3 og 8, har virkning fra og med indkomståret 1983.

*Stk. 2.* § 6 har virkning for forbedringsudgifter, der afholdes i indkomståret 1983 og senere.

### § 8

*Stk. 1.* Anskaffessummer og forbedringsudgifter vedrørende de før den 17. maj 1983 anskaffede automobiler og driftsmidler m.v. afskrives efter de hidtil gældende regler. Afstås et sådant automobil eller driftsmiddel m.v., behandles afståelsen skattemæssigt efter de hidtil gældende regler.

*Stk. 2.* På de før den 17. maj 1983 anskaffede automobiler og driftsmidler m.v., jfr. stk. 1, finder de hidtil gældende regler om opgørelse af den skattepligtige formue anvendelse.

§ 5 i lov nr. 576 af 15. december 1983 indeholder følgende ikrafttrædelsesbestemmelser:

### §5

*Stk. 1.* Loven træder i kraft dagen efter bekendtgørelsen i Lovtidende.

*Stk. 2.* Loven har virkning for aktiver, hvor skriftlig aftale om erhvervelsen ikke er indgået før den 30. november 1983, og for forbedringsudgifter vedrørende disse aktiver. Loven har endvidere virkning for aktiver, der overføres fra afskrivningsberettiget eller privat benyttelse til den brug, der er nævnt i afsnit V A, den 30. november 1983 eller senere.

*Ministeriet for skatter og afgifter, den 2. juli 1984*

ISI FOIGHEL

/ Jens Drejer

- <sup>2)</sup> Bestemmelsen i § 1, 1. pkt., har for så vidt angår afskrivning på **dræningsanlæg** på jordbrugsbedrifter virkning fra og med indkomståret 1976, jfr. § 4, stk. 2, i lov nr. 101 af 17. marts 1976.
- <sup>2)</sup> § 1, stk. 2, har virkning for aktiver, hvor skriftlig aftale om erhvervelsen ikke er indgået før den 30. november 1983, og for forbedringsudgifter vedrørende disse aktiver samt for aktiver, der overføres fra afskrivningsberettiget eller privat benyttelse til den brug, der er nævnt i afsnit V A, den 30. november 1983 eller senere, jfr. § 5, stk. 2, i lov nr. 576 af 15. december 1983.
- <sup>3)</sup> § 2 i den anførte affattelse finder anvendelse for driftsmidler m.v., der anskaffes den 1. januar 1982 eller senere, jfr. § 7, stk. 1, i lov nr. 197 af 18. maj 1982.
- Dog er i stk. 1 og stk. 5 henvisning til § 6 A udgået med virkning for anskaffelser, der foretages den 17. maj 1983 eller senere, samt for forbedringsudgifter vedrørende disse anskaffelser. I stk. 5 er 2. og 3. pkt. indsat med virkning fra og med indkomståret 1983, jfr. § 7, stk. 1, i lov nr. 201 af 25. maj 1983.
- <sup>4)</sup> § 3, stk. 2, i den anførte affattelse har virkning for anskaffelser, der foretages i indkomståret 1983 og senere, jfr. § 7, stk. 1, i lov nr. 201 af 25. maj 1983.
- <sup>5)</sup> Den i § 3, stk. 6, fastsatte beløbsgrænse har virkning for anskaffelser, der foretages i indkomståret 1983 og senere, jfr. § 7, stk. 1, i lov nr. 201 af 25. maj 1983.
- <sup>6)</sup> § 4 i den anførte affattelse har virkning fra og med indkomståret 1983, jfr. § 7, stk. 3, i lov nr. 197 af 18. maj 1982.
- <sup>7)</sup> § 5 i den anførte affattelse finder anvendelse på en negativ saldo, der er opstået ved afhændelse af driftsmidler, der er anskaffet efter 1. januar 1982, jfr. § 7, stk. 1, i lov nr. 197 af 18. maj 1982.
- <sup>8)</sup> § 6 A er ophævet med virkning for anskaffelser, der foretages den 17. maj 1983 eller senere, samt for forbedringsudgifter vedrørende disse anskaffelser, jfr. § 7, stk. 1, i lov nr. 201 af 25. maj 1983.
- <sup>9)</sup> § 8 i den anførte affattelse har virkning for anskaffelser, der foretages den 17. maj 1983 eller senere, samt for forbedringsudgifter vedrørende disse anskaffelser, dog har stk. 2, 5.-7. pkt., virkning fra og med indkomståret 1983, jfr. § 7, stk. 1, i lov nr. 201 af 25. maj 1983.
- <sup>10)</sup> § 9 i den anførte affattelse finder anvendelse ved afhændelse af driftsmidler, der er anskaffet den 17. maj 1983 eller senere, jfr. § 7, stk. 1, i lov nr. 201 af 25. maj 1983.
- <sup>11)</sup> § 10 i den anførte affattelse finder anvendelse på skader, der indtræder på driftsmidler, der er anskaffet den 17. maj 1983 eller senere, jfr. § 7, stk. 1, i lov nr. 201 af 25. maj 1983.
- <sup>12)</sup> §§ 12 og 13 i den anførte affattelse finder anvendelse på skibe m.v., der er anskaffet den 1. januar 1982 eller senere, jfr. § 7, stk. 1, i lov nr. 197 af 18. maj 1982.
- <sup>13)</sup> § 18, stk. 1, litra b), som ændret ved lov nr. 604 af 14. december 1977 finder i den anførte affattelse anvendelse fra ændringslovens bekendtgørelse i Lovtidende (23. december 1977).
- <sup>14)</sup> § 18, stk. 4, har virkning for ejerlejligheder i hoteller og plejehjem, hvis anmeldelsen til tinglysningsmyndighederne om opdelingen i ejerlejligheder er foretaget den 1. januar 1981 eller senere, jfr. § 2, stk. 2, i lov nr. 132 af 25. marts 1981.
- <sup>15)</sup> § 18, stk. 5, har virkning fra den 3. maj 1983, jfr. § 2 i lov nr. 269 af 8. juni 1983.
- <sup>16)</sup> § 19 A er indsat ved lov nr. 197 af 18. maj 1982 og har virkning for bygninger og installationer, der anskaffes den 1. januar 1982 eller senere.
- <sup>17)</sup> § 21, stk. 2—4, er indføjet ved lov nr. 197 af 18. maj 1982 og finder anvendelse på udgifter til ombygning og forbedring af bygninger og installationer, der afholdes den 1. januar 1982 eller senere, jfr. § 7, stk. 1, i lov nr. 197 af 18. maj 1982.
- <sup>18)</sup> § 22 i den anførte affattelse finder anvendelse på bygninger som nævnt i § 18, stk. 1, litra a), der anskaffes den 1. januar 1982 eller senere, jfr. § 7, stk. 1, i lov nr. 197 af 18. maj 1982. For bygninger anskaffet før den 1. januar 1982 gælder de hidtidige regler.

- <sup>19)</sup>§ 23 i den anførte affattelse finder anvendelse på særlige installationer i bygninger, der anskaffes den 1. januar 1982 eller senere, jfr. § 7, stk. 1, i lov nr. 197 af 18. maj 1982.
- <sup>20)</sup>§ 24, stk. 1 og 2, har i den anførte affattelse virkning for særlige installationer i andre bygninger end de i § 18 nævnte, som er anskaffet den 1. januar 1982 eller senere. § 24, stk. 3, har i den anførte affattelse virkning for bygninger, der er anskaffet den 1. januar 1982 eller senere.
- <sup>21)</sup>Ved lov nr. 197 af 18. maj 1982 § 1, nr. 34, er § 24 A ophævet. Ændringen har virkning for bygninger og installationer, der anskaffes den 1. januar 1982 eller senere, jfr. lovens § 7, stk. 1.
- <sup>22)</sup>§ 26 finder i den anførte affattelse anvendelse ved beregning af afskrivninger på skaderamte bygninger og installationer, der anskaffes fra den 1. januar 1982 eller senere, jfr. § 7, stk. 1, i lov nr. 197 af 18. maj 1982.
- <sup>23)</sup>Bestemmelsen i § 26 A, stk. 1, finder i den anførte affattelse anvendelse ved genopførelse af en skadelidt ejendom, der er erhvervet den 1. januar 1982 eller senere. Henvisningen til § 10 i lov om beskatning af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom har virkning fra den 1. juli 1982, jfr. § 8 i lov nr. 246 af 9. juni 1982.
- <sup>24)</sup>§ 27 finder i den anførte affattelse anvendelse på bygninger, der anskaffes den 1. januar 1982 eller senere.
- <sup>25)</sup>Ved lov nr. 197 af 18. maj 1982 § 1, nr. 38, er § 28 ophævet. Ændringen har virkning fra og med lovforslagets fremsættelse den 25. februar 1982, jfr. lovens § 7, stk. 2.
- <sup>26)</sup>§ 29 i den anførte affattelse finder anvendelse ved salg af bygninger samt særlige installationer i bygninger, hvorpå der kan afskrives efter § 18, såfremt de er anskaffet den 1. januar 1982 eller senere, **jfr.** § 7, stk. 1, i lov nr. 197 af 18. maj 1982.
- <sup>27)</sup>§ 29 C i den anførte affattelse er indsat ved § 1 i lov nr. 604 af 14. december 1977 og trådte i kraft ved bekendtgørelsen i Lovtidende (23. december 1977).
- <sup>28)</sup>§ 29 S i den anførte affattelse finder anvendelse på dræningsanlæg på jordbrugsbedrifter, der anskaffes den 1. januar 1982 eller senere.
- <sup>29)</sup>§ 31, stk. 1 og 2, i den anførte affattelse har virkning for bygninger og installationer, der anskaffes den 1. januar 1982 eller senere.
- <sup>30)</sup>§ 32 A, stk. 1, har virkning for aktiver, der den 30. november eller senere overføres til benyttelse, der er omfattet af afsnit V A, jfr. § 5, stk. 2, 2. pkt., i lov nr. 576 af 15. december 1983.
- <sup>31)</sup>Bestemmelserne i afsnit V A har virkning for aktiver, hvor skriftlig aftale om erhvervelsen ikke er indgået før den 30. november 1983, og for forbedringsudgifter vedrørende disse aktiver samt for aktiver, der overføres fra afskrivningsberettiget eller privat benyttelse til den brug, der er nævnt i afsnit V A, den 30. november 1983 eller senere, jfr. § 5, stk. 2, i lov nr. 576 af 15. december 1983.
- <sup>32)</sup>§§ 35–43 udelades; bestemmelserne er trykt i lovbekendtgørelse nr. 267 af 15. juni 1967.
- <sup>33)</sup>§ 8, stk. 1, i den anførte affattelse har virkning for forbedringsudgifter, der afholdes i indkomståret 1983 og senere, jfr. § 7, stk. 2, i lov nr. 201 af 25. maj 1983.

# Lov om ændring af afskrivningsloven og ligningsloven

(Skibe)

VI MARGRETHE DEN ANDEN, af Guds Nåde Danmarks Dronning, gør vitterligt:  
Folketinget har vedtaget og Vi ved Vort samtykke stadfæstet følgende lov:

## § 1

I lov om skattemæssige afskrivninger m.v., jfr. lovbekendtgørelse nr. 359 af 2. juli 1984, foretages følgende ændringer:

### 1. Efter § 17 indsættes i afsnit III:

»§ 17 A. Personer, der er fuldt eller begrænset skattepligtige efter kildeskattelovens §§ 1 og 2, skal anvende reglerne i dette afsnit med de i stk. 2-6 angivne undtagelser, hvis skibet har mere end 10 ejere. For lystbåde anvendes reglerne uanset antallet af ejere.

*Stk. 2.* Afskrivning skal foretages særskilt for hvert enkelt skib.

*Stk. 3.* Forskudsafskrivning kan kun foretages på grundlag af 55 pct. af den aftalte byggesum.

*Stk. 4.* Når skibet er leveret, kan der afskrives på 55 pct. af anskaffelsessummen. Er der foretaget forskudsafskrivninger, nedsættes dette afskrivningsgrundlag med de foretagne forskudsafskrivninger.

*Stk. 5.* Fortjeneste eller tab ved afhændelse af skibet opgøres som det uafskrevne beløb med fradrag af salgssummen. Fortjenesten eller tabet medregnes i den skattepligtige almindelige indkomst for afhændelsesåret.

*Stk. 6.* Skibe, der tilhører interessentskaber, kommanditselskaber, partrederier og lignende, hvor antallet af deltagere er større end 10, anses ved anvendelsen af stk. 1 for at have mere end 10 ejere.

*Stk. 7.* Når særlige omstændigheder taler derfor, kan ministeren for skatter og afgifter

tillade, at ejere, der omfattes af stk. 1, ikke skal anvende reglerne i stk. 2-6.«

### 2. I § 29 E indsættes som *stk. 3*:

»*Stk. 3.* Tilkommer retten til skattemæssig afskrivning på aktiverne flere skattepligtige deltagere i interessentskab, kommanditselskab eller lignende, kan personligt skattepligtige deltagere kun forskudsafskrive, hvis den enkelte persons andel i den aftalte eller beregnede anskaffelsessum er over 700.000 kr.«

### 3. Efter § 32 A indsættes:

»§ 32 B. Overføres et skib til afskrivning efter § 17 A, sidestilles en sådan overførsel med salg og køb af skibet.

*Stk. 2.* Overføres et skib fra afskrivning efter § 17 A til afskrivning efter § 13, sidestilles en sådan overførsel med salg og køb af skibet.

*Stk. 3.* Som salgssum og købesum anvendes handelsværdien på overførselstidspunktet.«

### 4. I § 34 A indsættes efter stk. 2 som nyt stykke:

»*Stk. 3.* Aktiver som nævnt i stk. 1, der indgår som led i en fælles udlejningsvirksomhed, er omfattet af reglerne i dette afsnit, selv om aktivet kun har én eller to ejere.«

*Stk. 3-5* bliver herefter *stk. 4-6*.

5. I § 34 A, *stk. 1, nr. 4*, ændres »*stk. 3* eller 4« til: »*stk. 4* eller 5«.



6. I § 34 A, stk. 4, der bliver stk. 5, ændres »stk. 3« til: »stk. 4«.

7. I § 34 A, stk. 5, der bliver stk. 6, ændres »stk. 1-4« til: »stk. 1-2 og 4-5«.

## §2

I lov om påligningen af indkomst- og formueskat til staten (ligningsloven), jfr. lovbe- kendtgørelse nr. 374 af 11. juli 1984, foreta- ges følgende ændring:

*I § 18 A, stk. 1, indsættes efter 1. pkt. som nyt punktum:*

»Skibe, der omfattes af § 17 A i nævnte lov, skal dog ansættes til den pristalsregulerede, uafskrevne del af den afskrivningsberettigede del af anskaffelsessummen med tillæg af den ikke-afskrivningsberettigede del af denne.«

## §3

*Stk. 1.* Loven træder i kraft dagen efter bekendtgørelsen i Lovtidende.

*Stk. 2.* Loven har virkning for skibe, hvor skriftlig aftale om erhvervelsen ikke er indgået før den 7. december 1984. Er skriftlig aftale om bygning af et skib indgået inden denne dato, og færdigbygges skibet først efter dette tidspunkt, har loven dog ikke virkning for personer, som køber skibet af bygherren.

*Stk. 3.* § 1, nr. 2 (§ 29 E, stk. 3), har virkning for aktiver, hvor skriftlig aftale om erhvervelsen ikke er indgået før den 13. december 1984. Deltagerne i et interessentskab, kommanditselskab eller lignende, der har planlagt at fremstille aktiverne i egen virksomhed, er ikke omfattet af denne bestemmelse, hvis de godtgør, at de har planlagt denne fremstilling før den 13. december 1984.

*Stk. 4.* § 1, nr. 4-7 (ændringerne i § 34 A), har virkning for aktiver, hvor skriftlig aftale om erhvervelsen ikke er indgået før den 13. december 1984.

*Givet på Christiansborg slot, den 19. december 1984*

Under Vor Kongelige Hånd og Segl

MARGRETHE R.

/ **Is** FOIGHEL





