





# Indholdsfortegnelse

	Side
Indledende bemærkninger . . . . .	5 - 7
I <i>Området for bygningsafskrivninger</i> . . . . .	8-14
A. Gældende regler . . . . .	8
B. Udvalgets overvejelser . . . . .	8-14
1) Afgrænsning af bygninger over for andre aktiver . . . . .	8
2) Hvilke bygninger skal kunne afskrives? . . . . .	8-14
a) Landbrugets driftsbygninger . . . . .	9
b) Industribygninger . . . . .	9
c) Værkstedbygninger . . . . .	9
d) Lagerbygninger . . . . .	10
e) Butiksbygninger . . . . .	10-12
f) Kontorbygninger . . . . .	12-13
g) Beboelsesbygninger . . . . .	13
h) Bygninger med »blandet anvendelse« og accessoriske bygninger . . . . .	13-14
II <i>Af skrivningsmetoden</i> . . . . .	15-21
A. Gældende regler . . . . .	15-17
1) Almindelige afskrivninger . . . . .	15-16
2) Ekstraafskrivning . . . . .	16
3) Henlæggelser til investeringsfunds . . . . .	16-17
4) Indskud på etableringskonto . . . . .	17
5) Forskudsafskrivning . . . . .	17
B. Udvalgets overvejelser . . . . .	17-21
1) Saldoafskrivningsmetode . . . . .	17-21
2) Ubundne lineære afskrivninger . . . . .	18-21
a) Særlige installationer . . . . .	21
b) Forbedringsudgifter . . . . .	21
c) Afskrivningsgrundlaget . . . . .	21
d) Tidspunkt for påbegyndelse af afskrivning . . . . .	21
III <i>Skattemæssig behandling af fortjeneste og tab ved afhændelse eller nedrivning</i> . . . . .	22-26
A. Gældende regler . . . . .	22-23
1) Tilfælde, hvor der alene er foretaget alm. afskrivning . . . . .	22
2) Tilfælde, hvor der tillige er foretaget ekstraafskrivning, forlodsafskrivning eller forskudsafskrivning . . . . .	22-23
B. Kritik af de gældende regler . . . . .	23-24
1) Kritik af reglerne om avancebeskatning . . . . .	23
2) Kritik af reglen om nedrivningsfradrag . . . . .	23-24

	Side
C. Udvalgets overvejelser . . . . .	24-26
Ophævelse af sondring mellem alm.- og ekstraaf skrivning . . . . .	24
Begrænsning i avancebeskatningen . . . . .	24
Mindretalsudtalelse af højesteretssagfører E. Groth-Andersen og forpagter Arne Pilegaard Larsen . . . . .	25
Nedrivningsfradrag . . . . .	25-26
IV <i>Overgangsproblemer</i> . . . . .	27—28
Anskaffelsestidspunktet normalt ikke afgørende for de nye reglers anvendelse . . . . .	27
A. Undtagelse herfra, hvor de nye regler er skærpende . . . . .	27-28
1) Allerede erhvervet ret til ekstraafskrivning bevares . . . . .	27
2) Allerede erhvervet ret til afskrivning over restlevetid bevares . . . . .	27
3) Allerede erhvervet ret til afskrivning af mindre end 25 % af blandet bygning bevares . . . . .	27
4) Kravet om 5 års ejertid m. v. som betingelse for det ny nedrivningsfradrag . . . . .	28
B. Høje begyndelsesafskrivninger forbeholdes nyanskaffede bygninger . . . . .	28
C. Avancebeskatning ved fremtidige afståelser . . . . .	28
D. Afskrivningsperiodens længde . . . . .	28
Mindretalsudtalelse af højesteretssagfører E. Groth-Andersen . . . . .	29-30
Bilag 1. Fordeling af ejendommene ved 13. alm. vurdering . . . . .	31
Bilag 2. Tabel over fordelingen mellem købmandsbutikker, der benyttes af ejeren og butikker, der udlejes . . . . .	32-34

## Indledende bemærkninger.

Efter at udvalget den 31. august 1960 havde afgivet betænkning vedrørende den formueskattemæssige værdiansættelse af skibe og maskiner m. v. (betænkning nr. 267-1960), har udvalget modtaget følgende nye kommissorier:

### **1. Kommissorium meddelt den 26. maj 1961 efter resolution af daværende finansminister Kjeld Philip.**

»Som det fremgår af medfølgende eksemplarer af udvalgsbetænkning af 5. maj 1961\*) over forslag til lov om påligning af indkomst- og formueskat til staten, har der i udvalget været rejst kritik af de gældende regler om, at fortjeneste ved salg af driftsbygninger i almindelighed ikke beskattes, når bygningerne alene har været genstand for almindelig afskrivning, hvorfor finansministeren har givet tilsagn om at overveje, hvorvidt der er grund til at ændre de gældende afskrivnings- og avancebeskatningsregler vedrørende bygninger.

Foranlediget heraf skal man efter finansministerens resolution anmode udvalget om at undersøge det omhandlede spørgsmål.«

### **2. Kommissorium meddelt den 29. juli 1965 efter resolution af daværende finansminister Poul Hansen.**

»Under forhandlingerne i Folketinget den 4. marts 1965 har finansministeren givet udtryk for, at reglerne om skattefri afskrivning på driftsbygninger ikke er fuldt tilfredsstillende. Finansministeren har samtidig stillet i udsigt, at de nævnte regler vil blive taget op til undersøgelse i afskrivningsudvalget.

Foranlediget heraf skal man efter finansministerens resolution anmode udvalget om at foretage en gennemgang af de gældende regler om afskrivning på de nævnte bygninger med henblik på forslag om ændring i lovbestemmelserne eller praksis på området. I forbindelse hermed kan udvalget behandle spørgsmålet om ændring af de gældende bestemmelser om beskatning af fortjeneste på bygninger, der er genstand for skattefri afskrivninger.«

\*) Folketingstidende 1960-61, 2. samling, tillæg B, sp. 833.

### **3. Kommissorium meddelt den 13. oktober 1965 af daværende finansminister Henry Grünbaum.**

»Afskrivningsreglerne i indkomstskattelovgivningen har nu været gældende siden 1957, og der er ingen tvivl om, at disse regler har haft væsentlig betydning for den fremgang, der har fundet sted i erhvervslivet siden da både for produktionen og beskæftigelsen. Imidlertid rejstes der også fra tid til anden kritik af disse afskrivningsregler, og regeringen har derfor anset det for rimeligt, at der nu foretages en samlet bedømmelse af de virkninger, afskrivningsreglerne har haft såvel for investeringsudviklingen som fordelingspolitisk og skattemæssigt. Jeg skal derfor anmode afskrivningsudvalget om at foretage en nærmere undersøgelse heraf, ligesom jeg vil bede udvalget overveje, om de gældende regler i visse tilfælde har givet anledning til urimeligheder eller misbrug, som det ville være naturligt nu at søge hindret gennem en tilpasning af reglerne.«

Ved en skrivelse fra finansministeriet af 30. juni 1967 er udvalget i henhold til daværende finansminister Henry Grünbaums resolution anmodet om snarest og inden 1. november 1967 at tilendebringe sit arbejde vedrørende reglerne om afskrivning på bygninger, jfr. herved de under 1 og 2 nævnte kommissorier. Efter anmodning fra udvalget er den nævnte tidsfrist forlænget ved en sålydende skrivelse af 25. oktober 1967 fra den daværende finansminister til udvalgets formand, departementschef H. P. Gøtrik:

»I anledning af Deres brev af 18. ds. i hvilket De meddeler mig, at der på afskrivningsudvalgets møde var almindelig tilslutning til en opfordring til formanden om at anmode finansministeren om at forlænge fristen for tilendebringelsen af arbejdet med reglerne om afskrivninger på bygninger, og i hvilket De anbefaler, at fristen forlænges med i det mindste et par måneder, skal jeg udtale, at jeg kan gå ind for en sådan forlængelse af fristen.«

Siden afgivelsen af den før nævnte betænkning af 31. august 1960 er der sket følgende ændringer i udvalgets sammensætning:

*Afdelingschef i finansministeriet Poul Plate* er den 27. juli 1965 efter anmodning fritaget for hvervet som medlem af og formand for udvalget. Formandsposten har herefter fra den 27. juli 1965 til den 30. juni 1967 været beklædt af *afdelingschef i finansministeriet P. Bruun Nielsen* og fra den 30. juni 1967 af *departementschef i finansministeriet Hans P. Gøtrik*.

*Statsaut. revisor K. G. Jensen* er den 4. april 1961 udnævnt til medlem af udvalget som repræsentant for Foreningen af Statsautoriserede Revisorer.

*Grosserer Ejler Rasmussen* er den 22. august 1962 udnævnt til medlem af udvalget som repræsentant for Grosserersocietetet og Provinshandelskammeret i stedet for *grosserer Louis Bahnson*.

*Ekspeditionssekretær i finansministeriet Jørgen Gansted* er den 27. juli 1965 udnævnt til medlem af udvalget.

*Højesteretssagfører E. Groth-Andersen*, Butikshandelens Fællesråd, er den 27. juli 1965 udnævnt til medlem af udvalget i stedet for revisor *Henry Poulsen*.

*Kontorchef i det økonomiske sekretariat Thorkild Hjortkjær* blev den 16. september 1965 udnævnt til medlem af udvalget i stedet for *departementschef Erik Ib Schmidt*. Kontorchef Hjortkjær afgik ved døden den 28. november 1965.

*Kontorchef, cand. polit. Byrge Quist*, Arbejderbevægelsens Erhvervsråd, er den 10. november 1965 udnævnt til medlem af udvalget i stedet for *landsretssagfører Fr. Dalgaard*.

*Direktør Harald Sørensen* er den 10. november 1965 udnævnt til medlem af udvalget som repræsentant for fiskerierhvervet i stedet for *afdøde direktør A. M. Vendsyssel*.

*Husmand P. Kr. Pedersen*, De samvirkende danske Husmandsforeninger, er den 14. juli 1966 udnævnt til medlem af udvalget i stedet for *husmand Emanuel Vestbo*, der var afgået ved døden.

*Forpagter Arne Pilegaard Larsen*, De samvirkende danske Landboforeninger, er den 19. december 1966 udnævnt til medlem af udvalget i stedet for *gårdejer Hans Pinstrup*.

Efter at *ekspeditionssekretær* i finansministeriet *Th. Steenbeck* var afgået ved døden, blev *fuldmægtig* i finansministeriet *Poul Olsen* udnævnt til sekretær for udvalget den 4. marts 1963. Efter at fuldmægtig Olsen havde opnået orlov fra finansministeriet, afløstes han den 30.

juni 1967 af *ekspeditionssekretær* i finansministeriet *Jørgen Gansted* samt *ekspeditionssekretær* i statens ligningsdirektorat *Bent Lützen*.

Ved afgivelsen af nærværende betænkning har udvalget herefter følgende sammensætning:

Departementschef i finansministeriet Hans P. Gøtrik, formand.

Direktør, landsretssagfører V. Wenzell, for Danmarks Rederiforening.

Direktør J. C. Thygesen for Industrirådet og Håndværksrådet.

Grosserer Ejler Rasmussen for Grosserersocietetet og Provinshandelskammeret.

Højesteretssagfører E. Groth-Andersen for Butikshandelens Fællesråd.

Forpagter Arne Pilegaard Larsen for De samvirkende danske Landboforeninger.

Husmand P. Kr. Pedersen for De samvirkende danske Husmandsforeninger.

Kontorchef Byrge Quist for Arbejderbevægelsens Erhvervsråd.

Direktør Harald Sørensen for Fiskeriorganisationerne.

Landsretssagfører Jacob la Cour.

Statsautoriseret revisor K. G. Jensen for Foreningen af Statsautoriserede Revisorer.

Ligningsdirektør A. Begtrup.

Ligningschef Moritz Hansen.

Retsformand i landsskatteretten Poul Herler.

Viceformand i landsskatteretten J. Høyrup.

Ekspeditionssekretær i finansministeriet Jørgen Gansted, der tillige varetager udvalgets sekretariatsforretninger sammen med ekspeditionssekretær i statens ligningsdirektorat Bent Lützen.

Der har været nedsat et arbejdsudvalg, som ved afgivelsen af nærværende betænkning består af:

Departementschef Hans P. Gøtrik.

Ligningsdirektør A. Begtrup.

Landsretssagfører Jacob la Cour.

Statsautoriseret revisor K. G. Jensen.

Ekspeditionssekretær Jørgen Gansted.

Forholdene har medført, at udvalget først efter modtagelsen af den før nævnte skrivelse af 30. juni 1967 har kunnet koncentrere sit arbejde om en gennemgang af afskrivningsreglerne vedrørende bygninger. Den korte tid, der har været til rådighed, har nødvendiggjort en sådan forcering af arbejdet, at man har måttet

give afkald på dyberegående undersøgelser på forskellige områder. Siden 30. juni 1967 er der afholdt i alt 24 møder i udvalget, heraf 6 plenarmøder og 18 arbejdsudvalgsmøder.

Udvalget har behandlet opgaven vedrørende afskrivningsreglerne for bygninger m. v. i 4 hovedpunkter:

- I. Området for bygningsafskrivningerne.
- II. Af skrivningsmetoden.
- III. Skattemæssig behandling af fortjeneste og tab ved afhændelse eller nedrivning.
- IV. Overgangsproblemer.

De i betænkningen beskrevne forslag er i deres helhed tiltrådt af et flertal inden for udvalget (Gøtrik, Wenzell, Thygesen, Ejler Ras-

mussen, P. Kr. Pedersen, Quist, Harald Sørensen, la Cour, K. G. Jensen, Begtrup, Moritz Hansen, Herler, Høyrup og Gansted).

Et mindretal (Pilegaard Larsen) tager ikke stilling til afskrivningsprocenterne for bygninger i den i betænkningen omtalte afskrivningsgruppe II. Dette mindretal kan i princippet tilslutte sig, at der gennemføres en beskatning ved afståelse af bygninger, men ikke i det af flertallet foreslåede omfang; der henvises herom til mindretallets bemærkninger side 25. Mindretallet kan i øvrigt tiltræde flertallets forslag.

Et andet mindretal (Groth-Andersen) kan på væsentlige punkter ikke tiltræde flertallets forslag og henviser herom til sine udtalelser side 29.

*København, den 5. marts 1968.*

<b>A. Begtrup</b>	<b>Jacob la Cour</b>	<b>J. Gansted</b>
<b>E. Groth-Andersen</b>	<b>Hans P. Gøtrik</b> formand	<b>M. B. Hansen</b>
<b>Herler</b>	<b>J. Høyrup</b>	<b>K. G. Jensen</b>
<b>Arne Pilegaard Larsen</b>	<b>P. Kr. Pedersen</b>	<b>Byrge Quist</b>
<b>Ejler Rasmussen</b>	<b>Harald Sørensen</b>	<b>J. C. Thygesen</b>
<b>Victor Wenzell</b>		<i>/ B. Lützen</i>

# I. Området for bygningafskrivningerne.

## A. Gældende regler.

Reglerne om, hvilke bygninger og særlige installationer i bygninger der kan gøres til genstand for skattefri afskrivning, findes i afskrivningslovens § 18 (lovbekendtgørelse nr. 267 af 15. juni 1967). Bestemmelsen fastslår som hovedprincip, at der kun kan foretages skattefri afskrivninger på bygninger, hvis værdi ikke kan antages at blive opretholdt gennem normal vedligeholdelse. Lovbestemmelsen viderefører den før afskrivningslovens gennemførelse gældende praksis og dermed denne praksis' ret snævre grænser for området for bygningsafskrivninger. I princippet kan der kun foretages afskrivninger på en bygning, hvis den som følge af den brug, der gøres af den, undergår en værdiforringelse, der ikke lader sig imødegå ved normal vedligeholdelse. Risikoen for, at en bygning i tidens løb kan tabe i værdi af andre årsager, f. eks. som følge af nedadgående konjunkturer, den tekniske udvikling eller andre lignende forhold, er derimod ikke tilstrækkelig til, at bygningen kan gøres til genstand for afskrivning.

Herefter kan der f. eks. ikke afskrives på beboelsesbygninger og kontorbygninger, og det samme gælder normal for butikbygninger samt for en hel del lagerbygninger. For særlige installationer i bygninger er der en videre adgang til skattefri afskrivninger end for de bygninger, hvori de er installerede. Ifølge afskrivningslovens § 18 kan der foretages skattefri afskrivninger på særlige installationer, såsom centralvarmeanlæg, elevatorer o. lign., hvad enten de bygninger, hvori de er installerede, kan gøres til genstand for skattefri afskrivninger eller ej. Særlige installationer i beboelsesejendomme med én eller to selvstændige lejligheder og i ejerlejligheder, der benyttes til beboelse, kan dog ikke afskrives.

## B. Udvalgets overvejelser.

### 1. Afgrænsning af bygninger over for andre aktiver.

Afskrivningsloven indeholder ikke nogen definition af, hvad der forstås ved bygninger eller særlige installationer i bygninger til forskel fra

andre former for fysiske aktiver. Også på det punkt har man i loven henholdt sig til den forståelse af de nævnte begreber, som er udviklet i praksis før afskrivningslovens gennemførelse.

I en del tilfælde volder det i praksis vanskeligheder at afgøre, om et aktiv henhører under lovens afsnit IV (bygninger m. v.), eller om det henhører under afsnit I (maskiner, inventar m. v.). Ved denne grænsedragning lægger gældende praksis vægt på, om vurderingsmyndighederne medregner aktivet ved ejendomsvurderingen. Under drøftelserne i udvalget har det - ikke mindst fra erhvervs side - været anført, at dette i en del tilfælde virker uheldigt. For eksempel medfører praksis en u hensigtsmæssig sondring mellem beholdere, hvori der foregår en produktionsproces, og andre beholdere. De førstnævnte beholdere anses for driftsmidler, der afskrives efter afskrivningslovens afsnit I, medens de sidstnævnte beholdere afskrives efter afsnit IV.

Også grænsedragningen mellem på den ene side bygninger eller bygningstilbehør og på den anden side særlige installationer kan give anledning til vanskeligheder.

Der er imidlertid enighed i udvalget om, at det ikke er muligt at tage stilling til disse vanskelige afgrænsningsproblemer på en forsvarlig måde inden for den tidsfrist, der er fastsat for afgivelsen af nærværende betænkning. Det må anses for ønskeligt, at problemet senere gøres til genstand for en nærmere undersøgelse.

### 2. Hvilke bygninger skal kunne afskrives?

Der er i udvalget enighed om, at de gældende regler trækker en for snæver grænse for, hvilke bygninger der kan gøres til genstand for skattefri afskrivning. I nutidens samfund er de tekniske, økonomiske og erhvervmæssige forhold meget omskiftelige. Det skyldes bl. a. den hurtige tekniske udvikling i vore dage. Derfor vil det være almindeligt forekommende, at bygninger, der tjener erhvervmæssige formål, forældes teknisk og økonomisk, længe før bygningerne er udtjente i fysisk forstand. Som nærmere omtalt i afsnit II taler det for at tillade bygninger til visse erhvervmæssige formål afskre-



vet hurtigere end svarende til bygningernes fysiske levealder.

Risikoen for, at en erhvervsbygning mister sin værdi på grund af teknisk-økonomisk forældelse, består ikke blot for bygninger, som i dag er afskrivningsberettigede. En stor del af de erhvervsbygninger, hvorpå der i dag ikke kan afskrives, fordi de ikke undergår værdiforringelse som følge af den brug, der gøres af dem, vil på tilsvarende måde som de afskrivningsberettigede kunne miste i værdi på grund af teknisk-økonomisk forældelse. Derfor bør man efter udvalgets opfattelse udvide adgangen til at foretage skattefri afskrivninger til også at gælde sådanne bygninger.

Med udgangspunkt i det anførte har udvalget derfor drøftet, i hvilket omfang skattefri afskrivning bør tillades for de nedenfor under a-g omtalte arter af bygninger. Nogle særlige spørgsmål om bygninger med »blandet anvendelse«, f. eks. en blandet butiks- og beboelsesbygning, behandles dels under punkt e (butiksbygninger), dels som almindeligt problem under punkt h. Et spørgsmål om bygninger eller lokaler, der normalt ikke er afskrivningsberettigede, men som har en særlig stedlig og funktionsmæssig tilknytning til en virksomheds afskrivningsberettigede bygninger (»accessoriske« bygninger), behandles dels under punkt f (kontorbygninger), dels som almindeligt problem under punkt h.

Bilag 1 giver på grundlag af 13. almindelige vurdering et vist indtryk af antallet af forskellige bygninger.

Et forslag til folketingsbeslutning\*) vedrørende afskrivningsreglerne for bygninger, som partiet Venstre og Det Konservative Folkeparti fremsatte den 8. november 1967, gik ud på at opfordre den daværende finansminister til at fremsætte lovforslag om ændring af afskrivningsreglerne for bygninger, således

1) at der bliver ret til afskrivning på enhver erhvervsmæssigt anvendt driftsbygning (herunder handels- og kontorbygninger) samt på bygninger, hvoraf en nærmere fastsat, rimelig del anvendes erhvervsmæssigt, og

2) at der ved afskrivningssatsernes fastlæggelse tages et større hensyn end hidtil til de afskrivningsberettigede bygningers økonomiske levealder.

\*) Folketingstidende 1967-68, 1. samling, tillæg A, sp. 1413.

Forslaget blev ikke færdigbehandlet inden folketingsvalget den 23. januar 1968.

#### *a. Landbrugets driftsbygninger.*

Der er i udvalget enighed om, at landbrugets driftsbygninger fortsat bør kunne gøres til genstand for skattefri afskrivninger.

#### *b. Industribygninger.*

Efter gældende praksis er det den alt overvejende hovedregel, at der kan afskrives på fabriksbygninger. Nyere landsskatteretspraksis anerkender således også afskrivning på bygninger, der anvendes til lettere industri f. eks. i konfektions- og trikotageindustrien. Der er dog næppe tilstrækkelige holdepunkter for at sige, at praksis helt undtagelsesfrit anerkender afskrivning på alle industribygninger.

Der er i udvalget enighed om, at alle industribygninger bør medtages under afskrivningsadgangen. Dette må anses for velbegrunnet, fordi industribygninger, hvorpå der ikke kan foretages skattefri afskrivninger efter de gældende regler i almindelighed må antages at være udsat for værdiforringelse som følge af teknisk-økonomisk forældelse i samme omfang som de industribygninger, hvorpå der kan afskrives. Det vil kun medføre en beskeden udvidelse af de afskrivningsberettigede bygningers kreds. Udvidelsen vil medføre den praktiske fordel, at man undgår den tvivl og usikkerhed og den administrative belastning, som kan følge af en grænsedragning mellem afskrivningsberettigede og ikke-afskrivningsberettigede industribygninger.

#### *c. Værkstedbygninger.*

Gældende praksis anerkender normalt afskrivning på værkstedsbygninger. Visse anvendelser antages dog at medføre et så ringe fysisk slid på bygningen, at afskrivning ikke anerkendes. Det gælder f. eks. malerværksteder og møbelpolsterværksteder.

Også på dette område finder udvalget, at ud-sigten til, at der sker en værdiforringelse som følge af teknisk-økonomisk forældelse, ikke vil være væsensforskellig for værkstedsbygninger, hvorpå der kan afskrives efter de gældende regler, og andre værkstedsbygninger. Udvalget kan derfor anbefale, at man medtager alle værkstedsbygninger under afskrivningsadgangen. Det vil samtidig betyde en væsentlig for-  
enkling.

#### *d. Lagerbygninger.*

Efter gældende praksis kan der kun afskrives på lagerbygninger, når det må antages, at anvendelsen medfører et særligt fysisk slid på bygningen. Herved lægges der for det første vægt på karakteren af de opbevarede varer (grovvarer som f. eks. korn- og foderstoffer, gødningsstoffer, tømmer, brændsel, jernplader). For det andet har det betydning, om varerne normalt behandles så ublidt under lagerekspeditionen (f. eks. ved anvendelse af større transportmaskiner), at dette i sig selv medvirker til et ekstraordinært slid på bygningen; lagerets omsætningshastighed kan også have betydning for bedømmelsen af, hvor meget der slides på bygningen. Undertiden må varer, der i og for sig kan betegnes som grovvarer, behandles så forsigtigt, at bygningen ikke udsættes for et særligt slid. Det har f. eks. medført, at afskrivning på en automobilforhandlers reservedelslager ikke er anerkendt.

Når man lader udsigten til, at en bygning forringes i værdi som følge af teknisk-økonomisk forældelse, være medbestemmende for, om der skal kunne foretages skattefri afskrivninger på bygningen, vil det — af tilsvarende grunde som er anført foran vedrørende industri- og værkstedsbygninger — være principielt rigtigt at medtage alle lagerbygninger som afskrivningsberettigede.

Administrativt set kan det på den anden side være betænkeligt, at en afskrivningsret for samtlige lagerbygninger forøger antallet af afskrivningsberettigede bygninger meget væsentligt. De administrative betænkeligheder er særligt store i tilfælde, hvor kun en del af bygningen anvendes til lager, medens den øvrige del anvendes til formål, der ikke begrundes afskrivning; om dette problem henvises til fremstillingen i afsnit e og h.

Der er dog enighed i udvalget om, at hensynet til den teknisk-økonomiske forældelse må anses for så vægtigt, at en almindelig afskrivningsadgang for lagerbygninger bør gennemføres trods de omtalte betænkeligheder.

#### *e. Butiksbygninger.*

1°. Inden for gruppen butiksbygninger tillader gældende praksis kun afskrivning på visse stormagasiner. Ejeren af en almindelig butiksbygning kan således ikke afskrive på denne. Det samme gælder supermarkedsbygninger. Det folketingsudvalg, der behandlede afskrivnings-

loven af 1957, forudsatte i sin betænkning (Folketingstidende 1956-57, 2. samling, tillæg B, sp. 65), at denne praksis skulle bibeholdes.

Når en skattepligtig driver butik i lejede lokaler, kan han afskrive udgifter, som han måtte afholde til forbedring af butikkens facade og lign. Disse afskrivninger sker ikke på grundlag af afskrivningslovens kriterier. Afskrivningen kan foretages over et tidsrum, der afhænger af lejeperioden.

2°. Under drøftelserne i udvalget har det været anført, at butikkerne er udsat for et stort fysisk slid, og at det af teknisk-økonomiske grunde er nødvendigt at modernisere og forny dem i en hurtig takt. Disse forhold har været anført som begrundelse for en ordning, hvorefter der i princippet kan afskrives på alle bygninger, hvori der findes butikslokaler.

3°. Udvalget har drøftet, i hvilket omfang det kan antages, at en afskrivningsadgang for butiksbygninger vil komme de butikshandlere til gode, og i hvilket omfang der blot bliver tale om en fordel for ejerne af udlejede butiksbygninger og butikslokaler.

Det må antages, at en overvejende del af butikshandelen drives i lejede lokaler. Hvis bygningens ejer får afskrivningsret, vil det umiddelbart blive ham, der opnår en fordel, som formentlig også vil kunne påvirke priserne på ejendomme med butikker i opadgående retning. Det kan være et spørgsmål, om butikkerne lejere i nævneværdigt omfang vil opnå en afledt fordel i form af lavere husleje.

Butikshandelens repræsentant i udvalget (Groth-Andersen) har givet udtryk for, at lejerne i hvert fald ikke vil blive ringere stillet, fordi ejerne får afskrivningsret, og at ejere og lejere inden for butikshandelen derfor står enigt bag ønsket om afskrivningsadgang for butiksbygninger. I hvert fald kan der, når den i lov nr. 24 af 14. februar 1967 om midlertidig regulering af boligforholdene fastsatte 8-årsperiode er udløbet, også blive tale om en fordel for lejerne i forbindelse med lejefastsættelsen. Det samme kan formentlig ofte blive tilfælde allerede nu, idet mange ejere ikke uden videre kan gennemføre de lejeforhøjelser, der er fastsat ved lejevurderingen, således at der opstår en forhandlingsituation mellem ejer og lejer.

Bilag 2 indeholder en af butikshandelens repræsentant fremlagt skønsmæssig opgørelse

over antallet af ejere og lejere inden for kolonialhandelen.

4°. En meget betydelig del af de bygninger, hvori der findes butikker, er af »blandet« karakter, idet bygningerne foruden en eller flere butikker indeholder beboelseslejligheder eller kontorlokaler. Udvalget har drøftet, i hvilket omfang der bør kunne afskrives på sådanne bygninger.

x. Drøftelserne har for det første drejet sig om, hvordan man skal fordele anskaffelsessummen på beboelseslokalerne og butikslokalerna. Efter gældende praksis lægges der normalt vægt på forholdet mellem de forskellige lokalers areal i kvadratmeter, når anskaffelsessummen for en bygning skal deles, fordi der f. eks. både er industrilokaler og kontorlokaler i bygningen. Det har været drøftet, om der på butiksområdet bør tages hensyn ikke blot til butikslokalernes og beboelseslokalernes areal, men også til, at butiksarealet ofte har været mere bekosteligt pr. kvadratmeter end beboelsesarealet. Det har herved været anført, at der i moderne butikker, (selvbetjeningsforretninger, supermarkeder) ofte er en række særligt bekostelige indretninger som f. eks. afløb i afdeling for slagtervarer, cafeteria o.m.a., og at en væsentlig del af udgiften til sådanne indretninger i reglen bæres af bygningens ejer, selv om butikken lejes ud.

Selv om det i mange tilfælde kunne være principielt velbegrundet at bygge på en opdeling, der tillægger butiksarealet en ekstra vægt, vil det dog være overordentlig vanskeligt at bestemme vægtfordelingen, og en sådan ordning er derfor næppe tilrådelig. Dog kunne man måske regne med kubikmeter i stedet for kvadratmeter, hvor der er forskellig loftshøjde i butikslokalerna og i bygningens andre rum.

Det vil ikke være hensigtsmæssigt at fordele bygningens anskaffelsessum efter forholdet mellem lejen i butiks- og beboelseslokalerna. For det første vil det ikke løse problemet, når butikslokalerna ikke er lejet ud, fordi bygningens ejer selv driver butik i lokalerna, eller han omvendt selv benytter beboelsen. For det andet vil det næppe føre til holdbare resultater, hvis man bruger lejen som fordelingsgrundlag i den store masse af ældre ejendomme, hvor huslejeregulering har præget lejeafstøtelsen i en lang årrække. Endelig skal man pege på, at det i meget væsentlig grad må henføres til *grundens* værdi og i mindre grad til bygningens, når bu-

tikslejen er høj på en strøggade. Det taler imod at bygge på lejen, når anskaffelsessummen for bygningens lokaliteter skal deles af hensyn til afskrivningerne.

Udvalget finder herefter, at fordelingen som hovedregel fortsat bør ske efter forholdet mellem bygningdelenes etageareal.

y. Udvalget har endvidere drøftet betimeligheden af helt at afskære afskrivninger, hvor butikslokalerna har en vis mindre vægt i forhold til beboelseslokalerna.

Til fordel herfor har det været anført, at det vil medføre et betydeligt merarbejde både for skatteyderne og for skattemyndighederne, såfremt det meget store antal beboelsesbygninger med et forholdsvis ringe butiksareal medtages blandt de bygninger, hvorpå der kan afskrives. Dette merarbejde vil ofte stå i misforhold til den forholdsvis begrænsede værdi, som afskrivning i disse tilfælde vil have for de skattepligtige. Det bemærkes herved, at det ikke mindst er i de omhandlede »bandede« bygninger, at butikslokalerna meget ofte er lejet ud, således at de fleste butikshandlende i den slags ejendomme højst kan få en afledet fordel af en afskrivningsadgang for bygningens ejer.

Det har endvidere været anført, at det må forekomme tvivlsomt, om bygningen som sådan er udsat for nogen nævneværdig teknisk-økonomisk forældelse, når butikslokalerna udgør en forholdsvis ringe del af bygningen. Nedlægges butikkerne i en sådan bygning, må man antage, at de pågældende lokaler uden tab for bygningsejeren kan udlejes til andet formål.

##### 5°. *Udvalgets indstilling.*

Der er ikke i udvalget stillet forslag om ændringer i den foran omtalte praksis, hvorefter lejeren af udlejede butikslokaler kan afskrive sine udgifter til forbedring af butikkens facader m. v. over et tidsrum, der afhænger af lejeperioden.

Der har i udvalget været enighed om, at der også for rene butikbygninger er en ikke uvæsentlig risiko for, at værdien forringes som følge af teknisk-økonomisk forældelse, og at det derfor må anses for velbegrundet at tillade skattemæssig afskrivning på bygninger, der udelukkende anvendes til butikshandel. Derimod har der været delte meninger i udvalget om, i hvilket omfang der bør kunne afskrives på bygninger, der foruden butikslokaler indeholder be-

boelseslokaler eller andre lokaler, hvis anvendelse ikke begrundes afskrivning.

Et flertal (udvalget med undtagelse af Groth-Andersen) foreslår, at afskrivning ikke bør kunne foretages, såfremt mindre end 25 pct. af bygningens etageareal anvendes til formål, der ikke berettiger til afskrivning. Det kan dog forekomme, at butiksarealet absolut set er af en så betydelig størrelse, at afskrivning bør tillades, selv om butiksarealet ligger under 25 pct.-grænsen. Med henblik på sådanne tilfælde foreslår flertallet en supplerende regel, hvorefter der altid kan afskrives på butiksarealet, når det er udgør mindst 300 kvadratmeter.

Administrationens repræsentanter (Gøtrik, Begtrup, Moritz Hansen, Herler, Høyrup og Gansted) kan som nævnt tilslutte sig flertallets indstilling ud fra den betragtning, at et afskrivningsprincip, der lægger den teknisk-økonomiske levealder til grund, med rimelighed kan føre til, at også butiksbygninger gøres afskrivningsberettigede. De pågældende mener dog at måtte pege på, at det meget store antal bygninger, der dels anvendes til butikker dels til beboelse eller andre ikke-afskrivningsberettigede formål, vil medføre en betydelig belastning for skattemyndighederne. Der kan i denne forbindelse henvises til, at der for disse »blandede« bygninger skal foretages en vanskelig fordeling af anskaffelsesprisen mellem den afskrivningsberettigede og den ikke-afskrivningsberettigede del af bygningen. Omfanget af arbejdet vil selv sagt være afhængigt af størrelsen af den undergrænse, der fastsættes til afgørelse af, om en »blandet« bygning bliver afskrivningsberettiget.

Repræsentanten for arbejderbevægelsens erhvervsråd (Quist) tilslutter sig kun med betænkelighed forslaget om en undergrænse på 25 pct. og bemærker endvidere, at afskrivningsretten i blandede bygninger vil være uden direkte betydning for butikshandlere, der lejer butikslokalerne, jfr. bemærkningerne om forholdet mellem ejere og lejere foran under e punkt 3°, 2. stk.

Et mindretal (Groth-Andersen) henviser til sine udtalelser side 29.

### 1. Kontorbygninger.

1°. Efter gældende praksis kan der ikke afskrives på kontor- og administrationsbygninger. Da afskrivningsloven blev gennemført i 1957, forudsatte folketingsudvalget i sin betænkning (Folketingstidende 1956-57, 2. samling, tillæg

B, sp. 65), at der ikke skulle ske ændringer i denne praksis.

2°. Til fordel for at indføre en almindelig adgang til at afskrive på kontorbygninger kan det anføres, at et større eller mindre antal kontorbygninger kan være udsat for et slid og en forringelse, der i hvert fald nærmer sig forholdene i bygninger, der kan afskrives på efter de gældende regler. Det kan f. eks. dreje sig om kontor- og administrationsbygninger, der daglig besøges af et stort antal mennesker, såsom banker, sparekasser, posthuse og lign.

Forholdene i et betydeligt antal kontorbygninger med hensyn til slid og forringelse ligger på den anden side tæt op ad forholdene i beboelsesbygninger. Når beboelsesbygninger ikke kan afskrives, taler dette imod at indrømme en almindelig afskrivningsadgang for kontorbygninger. En ordning, hvorefter der kun kunne afskrives på visse kontorbygninger, der besøges af særlig mange mennesker, ville føre til store afgrænsningsvanskeligheder.

Da et meget betydeligt antal kontorer findes i lejede lokaler, vil der også på dette område være et stort antal tilfælde, hvor en afskrivningsret kommer bygningens ejer til gode, uden at de erhvervsvirksomheder, der lejer lokalerne, umiddelbart opnår nogen fordel. I det omfang, ejerens afskrivningsfordel kan ventes kapitaliseret, vil en afskrivningsadgang kunne føre til større eller mindre prisstigninger for en betydelig del af den bestående bygningsmasse, alt efter hvor store afskrivninger der gives adgang til. Det kunne tale for, at kun nyopførte kontorbygninger skulle kunne gøres til genstand for afskrivning. Det ville imidlertid medføre meget væsentlige praktiske ulemper, da man så i en meget lang årrække skulle arbejde sideløbende med 2 sæt regler. Det kunne formentlig også virke mindre rimeligt, hvis den, der køber en eksisterende kontorbygning, blev ringere stillet end den, der selv lader en ny bygning opføre.

Et flertal (udvalget med undtagelse af Groth-Andersen) indstiller, at der ikke indføres en almindelig adgang til at afskrive på kontorbygninger. En gruppe inden for flertallet (Wenzell, Thygesen, Ejler Rasmussen, Harald Sørensen, K. G. Jensen og la Cour) havde dog gerne set, at afskrivningsadgangen udvides til at omfatte kontorbygninger, fordi man principielt finder det rigtigst, at alle erhvervmæssigt anvendte bygninger kan gøres til genstand for afskrivninger.

3°. Selv om der ikke bliver en almindelig adgang til at afskrive på kontorbygninger, er der i udvalget enighed om, at der bør kunne afskrives på såkaldte »akcessoriske« kontorlokaler, der udgør en integrerende del af en virksomheds afskrivningsberettigede bygninger, forudsat at de akcessoriske lokaler er knyttet til virksomheden både med hensyn til beliggenheden og med hensyn til anvendelsen. I sådanne tilfælde må det antages, at mulighederne for en økonomisk hensigtsmæssig anvendelse af kontorlokalerne i reglen vil afhænge af, hvor længe den virksomhed kan opretholdes, som lokalerne er knyttet til i stedlig og funktionsmæssig henseende. Det må derfor antages, at de »akcessoriske« kontorlokaler typisk er udsat for den samme værdiforringelse på grund af teknisk-økonomisk forældelse som virksomhedens bygninger i øvrigt.

Det ligger i udtrykkene »akcessorisk« og »integrerende del«, at det skal dreje sig om lokaler, der tjener virksomheden.

#### *g. Beboelsesbygninger.*

Efter de gældende regler kan der ikke afskrives på beboelsesbygninger, herunder beboelsesbygninger i tilknytning til en erhvervsvirksomhed, og der er enighed i udvalget om, at det falder uden for udvalgets opgave at overveje ændringer i de gældende regler på dette punkt.

#### *h. Bygninger med »blandet anvendelse« samt »akcessoriske« bygninger.*

Afsnittet om butiksbygninger indeholder en omtale af udvalgets drøftelser om afgrænsningsproblemet vedrørende bygninger, der både indeholder butikslokaler og beboelseslokaler. Nærværende afsnit indeholder nogle supplerende almindelige bemærkninger om afgrænsningsproblemerne i bygninger med blandet anvendelse. Der er endvidere medtaget nogle supplerende bemærkninger om det i afsnittet om kontorbygninger behandlede spørgsmål om såkaldte »akcessoriske« bygninger eller lokaler.

1°. Hvor en del af en bygning, hvorpå der i øvrigt kan afskrives, anvendes til formål, der ikke begrunder afskrivning, er det efter gældende praksis hovedreglen, at der ikke kan afskrives på denne del af bygningen. Når man af den grund skal dele bygningens anskaffelsesum i en afskrivningsberettiget og en ikke-afskrivningsberettiget del, sker det som tidligere

omtalt normalt efter forholdet mellem de 2 bygningsdeles gulvareal (etageareal). Som tidligere nævnt er der i udvalget enighed om at foreslå denne hovedregel bibeholdt.

Nyere landsskatteretspraksis synes dog at gå i retning af at fravige hovedreglen, således at der kan afskrives på hele den »blandede« bygning, når en overvejende del (over halvdelen) anvendes til formål, der begrunder afskrivning, og de resterende lokaler (kontorlokaler o.s.v.) kan betegnes som »akcessoriske« i forhold til de andre lokaler. Det ses undertiden udtrykt på den måde, at de akcessoriske lokaler skal »tjene virksomheden« i de lokaler, der anvendes til det formål, der begrunder afskrivning. Den omtalte praksis finder kun anvendelse, når de akcessoriske lokaler udgør en del af en bygning, hvis øvrige lokaler anvendes til formål, der begrunder afskrivning. Der kan derfor ikke afskrives på kontorlokaler o.s.v., der findes i en selvstændig bygning.

Den i afsnittet om kontorbygninger omtalte regel om akcessoriske lokaler forudsætter, at der sker en udvidelse i forhold til landsskatterettens praksis. I modsætning til, hvad der antages i dag, er det således forudsat, at det bør være uden betydning, om de akcessoriske lokaler er en del af en bygning, der i øvrigt anvendes til afskrivningsbegrundende formål, eller om de findes i en selvstændig bygning.

Når man vil lade risikoen for, at en bygnings værdi forringes på grund af teknisk-økonomisk forældelse, betinge en afskrivningsret, finder udvalget, at den under kontorbygninger omtalte udvidelse af reglerne om akcessoriske kontorlokaler også bør gælde andre akcessoriske lokaler og faste anlæg som f. eks. civilbeskyttelsesrum, kantine, garderobe, baderum og lign. for personalet samt interne vejanlæg, gårdspladser, parkeringspladser, udgravninger etc. Det skyldes, at det også på dette område må antages, at mulighederne for en økonomisk hensigtsmæssig anvendelse af de pågældende lokaler og anlæg vil afhænge af, hvor længe den virksomhed kan opretholdes, som lokalerne er knyttet til i stedlig og funktionsmæssig henseende. Det er herved forudsat, at der i overensstemmelse med hidtidig praksis normalt ikke bliver adgang til at afskrive på sådanne lokaler og anlæg, når de ikke omfattes af den foreslåede regel om akcessoriske lokaler. Reglen om akcessoriske lokaler bør ikke kunne medføre afskrivning på lokaler, der anvendes til beboelse.

1 »blandede« bygninger, hvor det kun er en helt uvæsentlig del, som anvendes til et formål, der ikke begrundes af afskrivning, kan der efter gældende praksis tillades afskrivning på hele bygningen, selv om den omtalte del ikke er akcessorisk. Udvalget forudsætter, at praksis på dette område ikke berøres af de foreslåede nye afskrivningsregler for bygninger.

2°. I afsnittet om butikbygninger er det

foreslået, at afskrivninger helt bør afskæres, når det kun er en vis mindre del af en »blandet« bygning, der anvendes til butik. Der er enighed i udvalget om, at det også for andre »blandede« bygninger kan være velbegrundet at betinge afskrivningerne af, at de lokaler, hvis anvendelse begrundes af afskrivning, arealmæssigt har en vis vægt. Det er tanken at anvende de samme grænser som omtalt i afsnittet om butikbygninger.

## II. Afskrivningsmetoden.

### A. Gældende regler.

Afskrivningslovens bestemmelser om afskrivning på bygninger og særlige installationer i bygninger omfatter dels regler om bundne »almindelige afskrivninger«, dels regler om friere »ekstraafskrivninger«. Den skattepligtige kan vælge, om han alene vil foretage almindelige afskrivninger, eller om han tillige vil anvende reglerne om ekstraafskrivning.

Reglerne om henlæggelser til investeringsfonds og om indskud på etableringskonti har en nær sammenhæng med afskrivningsreglerne.

På visse særligt kostbare anskaffelser af bl. a. bygninger kan der foretages forskudsafskrivninger efter særlige regler.

#### 1. Almindelige afskrivninger.

a) Almindelig afskrivning foretages med lige store årlige beløb over bygningens (installationens) antagelige levealder. Der sigtes hermed til bygningens fysiske levealder, d.v.s. det tidsrum den ved normal vedligeholdelse kan antages at holde under hensyn til det slid, den udsættes for.

I princippet ansættes den enkelte bygnings eller installationens antagelige levealder efter et konkret skøn; men på en række områder har der dog udviklet sig en mere eller mindre fast praksis.

For en række bygninger og installationer har ligningsrådet givet vejledende anvisninger om den antagelige levetid, regnet fra bygningens opførelse eller installationens fuldførelse (Meddelelser fra Statens Ligningsdirektorat og Ligningsrådet, januar 1968 side 141). Det skal eksempelvis nævnes, at anvisningerne fastsætter den antagelige levetid for landbrugets driftsbygninger til 80 år. Anvisningerne kan fraviges, hvor et skøn under hensyn til den pågældende bygnings eller installationens art eller benyttelse i det enkelte tilfælde måtte give anledning dertil.

Ved overdragelse af en bygning (installation), hvorpå den tidligere ejer har afskrevet eller kunnet afskrive, kan den nye ejer som hoved-

regel afskrive sin købesum over det antal år, der er tilbage af den oprindelig anslåede levealder. På tilsvarende måde afskrives forbedringsudgifter over den resterende afskrivningsperiode for den bygning eller installation, de vedrører.

Er der i de nævnte tilfælde af ejerskifte eller forbedring mindre end 15 år tilbage af den oprindelig anslåede levealder, kan skatteyderen dog ikke afskrive købesummen eller forbedringsudgiften hurtigere end over 15 år.

Efter et i februar 1967 fremsat lovforslag (Folketingstidende 1966-67, 2. samling, tillæg A, spalte 2161) om ændring af afskrivningsloven skulle mindsteperioden forlænges til 25 år for bygninger og nedsættes til 10 år for særlige installationer. Forslaget om at forlænge mindsteperioden til 25 år for bygninger begrundes med, at 15-årsreglen giver adgang til at afskrive på bygningen i en takt, der ofte står i misforhold til bygningens faktiske tilstand og anvendelighed i årene efter overdragelsen eller forbedringen. Forslaget blev ikke vedtaget, idet spørgsmålet om ændringer i reglerne om bygningsafskrivninger foreløbig blev henvist til behandling i afskrivningsudvalget.

b) Om de under a) omtalte afskrivninger gælder følgende nærmere regler:

Afskrivningsretten tilkommer bygningens ejer, hvad enten han selv driver den virksomhed i bygningen, der begrunder afskrivningsretten, eller han lejer bygningen ud til en anden, der driver sådan virksomhed.

Afskrivningerne skal som hovedregel foretages særskilt for hver enkelt bygning og hver enkelt installation.

Afskrivningerne foretages på grundlag af bygningens eller installationens anskaffelsessum. Til anskaffelsessummen henregnes ikke prioriteringsomkostninger — herunder eventuelt kursstab — eller udgifter til erhvervelse af den grund, hvorpå bygningen er opført.

Den skattepligtige kan afskrive på bygningen eller installationen fra og med det indkomstår, hvori den er erhvervet (fuldført). I det første indkomstår kan han afskrive et beløb lig et

fuldt års afskrivning, selv om han kun har ejet bygningen eller installationen en del af året. Den skattepligtige kan ikke afskrive på en bygning eller installation i det indkomstår, hvori den afhændes, nedrives eller (for installationer) udskiftes eller nedtages endeligt.

Den skattepligtige behøver ikke at påbegynde afskrivninger i det år, hvor han er berettiget dertil. Forudsat at han ikke tidligere har afskrevet på bygningen eller installationen, kan han ifølge lovens § 19 undlade at afskrive på den. Ifølge § 20 kan han i så fald på et hvilket som helst senere tidspunkt gå over til at afskrive på formuegodet; dog kan han for det enkelte indkomstår ikke afskrive mere, end hvis han havde afskrevet på formuegodet i hele sin besiddelsestid, idet de almindelige afskrivninger som før nævnt er bundne afskrivninger.

De almindelige afskrivningers bundne karakter viser sig endvidere ved, at såfremt den skattepligtige undlader at afskrive i et indkomstår, medfører det ikke, at han kan afskrive mere i senere indkomstår, og heller ikke at afskrivning kan fortsættes efter udløbet af den forudsatte afskrivningsperiode.

## 2. Ekstraafskrivning.

Såfremt den skattepligtige benytter adgangen til foruden almindelige afskrivninger at foretage ekstraafskrivninger, bliver der tale om en betydeligt friere afskrivningsmåde end den foran omtalte.

Der kan ekstraafskrives på alle bygninger, hvorpå der efter de herom gældende regler foretages almindelige afskrivninger. Ekstraafskrivning kan endvidere foretages på særlige installationer i bygninger, hvorpå der kan afskrives.

Ekstraafskrivning kan foretages for det indkomstår, hvori bygningen erhverves eller fuldføres, samt de nærmest følgende 9 indkomstår. I alt kan ekstraafskrivningerne højst udgøre 40 pct. af anskaffelsessummen. Den skattepligtige kan selv vælge, hvordan han vil placere ekstraafskrivningerne inden for 10-års perioden; dog kan han ikke i et enkelt indkomstår ekstraafskrives mere end 10 pct. af anskaffelsessummen. Foretagelse af ekstraafskrivning påvirker ikke størrelsen af de årlige almindelige afskrivninger.

Efter det i februar 1967 fremsatte lovforslag om ændring af afskrivningsloven skulle ekstraafskrivningerne begrænses, således at der i alt højst kunne ekstraafskrives 20 pct. af anskaf-

felseessummen. Den periode, hvorover ekstraafskrivningerne kan udstrækkes, skulle efter lovforslaget nedsættes fra 10 år til 5 år. I bemærkningerne til lovforslaget begrundedes dette forslag således:

»Den gældende, vidtgående adgang til ekstraafskrivning medfører, at skattepligtige, der har mulighed for at investere i afskrivningsberettigede bygninger, i betydeligt omfang — og ofte i en årrække - har en mulighed for at bringe en stor indtjening ned til en meget lav skattepligtig indkomst. Selv når berettigede hensyn til fremme af investeringerne tages i betragtning, er det regeringens opfattelse, at dette medfører en urimelig særstilling i forhold til andre skattepligtige, der ikke har tilsvarende investeringsmuligheder. Regeringen finder det derfor påkrævet, at adgangen til ekstraafskrivning begrænses.

Ved udformningen af begrænsningerne er der lagt vægt på, at der fortsat bliver adgang til forholdsvis rummelige begyndelsesafskrivninger, - et forhold som erhvervslivets organisationer tillagde særlig betydning, da ekstraafskrivningerne blev indført i 1957 . . .«

## 3. Henlæggelser til investeringsfonds.

Den skattepligtige har også en anden mulighed end ekstraafskrivninger, hvis han ønsker en friere afskrivningsadgang for driftsbygninger. Forudsat at han kan afskrive på bygningen efter afskrivningsloven, kan han få sine eventuelle investeringsfondshenlæggelser frigivet til forlods afskrivning på bygningen eller særlige installationer i denne.

Ifølge investeringsfondsloven (lovebekendtgørelse nr. 504 af 29. december 1967) kan selvstændige erhvervsdrivende henlægge indtil 20 pct. af deres overskud (med visse korrektioner) til investeringsfonds med den virkning, at de kan fradrage henlæggelsesbeløbet i den skattepligtige indkomst for henlæggelsesåret. Regnskabsførende skatteydere skal binde halvdelen af henlæggelsesbeløbet på en investeringsfondskonto i et pengeinstitut. Ikke-regnskabsførende skal binde hele henlæggelsesbeløbet.

Når henlæggelsen frigives i anledning af anskaffelse af f. eks. en bygning, skal beløbet afskrives forlods på anskaffelseessummen. Det medfører, at det beløb, hvorpå den skattepligtige kan foretage almindelig afskrivning og ekstraafskrivning, formindskes med det frigivne henlæggelsesbeløb, og de årlige almindelige af-



skrivninger og ekstraafskrivninger kan kun be-  
regnes som procentdele af den del af anskaf-  
felsessummen, der er tilbage, efter at det fri-  
givne henlæggelsesbeløb er afskrevet forlods.

#### 4. Indskud på etableringskonti.

Ved lov nr. 222 af 4. juni 1965 om indskud  
på etableringskonti har lønmodtagere under 40  
år fået adgang til at foretage skattefri indskud  
på etableringskonti med henblik på senere eta-  
blering af egen erhvervsvirksomhed. Ordning-  
en er i sine hovedtræk opbygget på lignende  
måde som investeringsfondsordningen.

#### 5. Forskudsaf skrivning.

Med hjemmel i tekstanmærkninger til de år-  
lige finanslove har der i de senere år været  
adgang til at foretage forskudsafskrivning på  
bl. a. bygninger, når den samlede planlagte in-  
vestering i afskrivningsberettigede aktiver ud-  
gør mere end 1 mill. kr., jfr. senest finansmini-  
steriets bekendtgørelse nr. 103 af 3. april 1967.  
Ifølge bekendtgørelsen kan den skattepligtige  
bl. a. foretage forskudsafskrivning på nybyg-  
ninger og installationer, hvorpå han kan af-  
skrive efter afskrivningsloven. Forskudsafskriv-  
ning kan første gang foretages i det indkomst-  
år, hvori bygningen »bestilles«, og sidste gang  
i det tredje indkomstår efter bestillingsåret.  
Adgangen til forskudsafskrivning ophører dog  
under alle omstændigheder i det indkomstår,  
hvor bygningen eller installationen fuldføres.

Den skattepligtige kan kun foretage fors-  
kudsafskrivning på den del af den aftalte an-  
skaffelsessum for den samlede planlagte in-  
vestering, der overstiger 1 mill. kr. Af dette be-  
løb kan han i alt højst forskudsafskrive 30 pct.  
I et enkelt indkomstår kan han højst forskuds-  
afskrive 15 pct. af beløbet.

Når den skattepligtige foretager forskudsaf-  
skrivning, formindskes den henlæggelse, som  
han for vedkommende indkomstår kan foretage  
efter investeringsfondsloven (jfr. herom foran  
under 3), med forskudsaf skrivningens beløb.

Ved fuldførelsen af bygninger og installatio-  
ner, hvorpå der er forskudsafskrevet, nedskri-  
ves anskaffelsessummen med de foretagne fors-  
kudsafskrivninger, således at almindelige af-  
skrivninger og ekstraafskrivninger kun kan fo-  
retages på grundlag af den nedskrevne anskaf-  
felsessum. Reglerne herom svarer til, hvad der  
er omtalt foran med hensyn til forlods afskriv-  
ning af investeringsfondshenlæggelser.

Et lovforslag om ændring af afskrivnings-

loven, som partiet Venstre og Det Konservative  
Folkeparti fremsatte den 8. november 1967  
(Folketingstidende 1967-68, tillæg A, sp. 1401),  
gik bl. a. ud på at ændre reglerne om forskuds-  
afskrivning, således at den foran omtalte grænse  
på 1 mill. kr. skulle ændres til 200.000 kr. Lov-  
forslaget blev ikke færdigbehandlet inden folke-  
tingsvalget den 23. januar 1968.

#### B. Udvalgets overvejelser.

Også under drøftelserne af, hvilken afskriv-  
ningsmetode man må foretrække, har udvalget  
haft det synspunkt for øje, at det vil være rime-  
ligt at tage hensyn ikke blot til værdiforringelse  
som følge af fysisk slid, men også til den vær-  
diforringelse, som erhvervsmæssigt anvendte  
bygninger er udsat for som følge af teknisk-  
økonomisk forældelse.

1. Med dette som udgangspunkt har udvalget  
undersøgt, om man med fordel kan overføre  
den for maskiner, inventar og lignende drifts-  
midler samt skibe gældende degressive saldoaf-  
skrivningsmetode til bygningssområdet.

I bemærkningerne til afskrivningsloven af  
1957 (Folketingstidende 1956-57, 1. samling,  
tillæg A, spalte 2017) er det omtalt, at man  
dengang fandt det for skibe og maskiner m. v.  
foreslåede saldossystem uanvendeligt for bygning-  
er. Det begrundedes således:

»Dersom man for bygningers vedkommende  
ville udforme en afskrivningsordning efter sal-  
dometoden på en sådan måde, at der åbnedes  
mulighed for store afskrivninger i begyndelsen  
af afskrivningsperioden, måtte man for at opnå  
dette fastsætte en meget høj maksimalprocent.  
Der ville derved opstå et udtalt misforhold mel-  
lem maksimalprocenten og den procent, der  
under hensyn til bygningernes lange levealder  
ville være en passende sats under en saldoaf-  
skrivning. En så høj maksimalprocent ville  
medføre mulighed for, at bygninger kunne blive  
så godt som helt afskrevet inden for et tidsrum,  
der ville være urimelig kort i forhold til byg-  
ningernes normale levealder. Såfremt man un-  
der hensyn hertil ville fastsætte maksimalpro-  
centen lavere, ville man på den anden side —  
selv om man ansatte en i forhold til levealderen  
ret høj procent — ikke give mulighed for større  
afskrivninger i den første del af afskrivnings-  
perioden i det omfang, det må anses for ønske-  
ligt.«

Efter fornyet overvejelse af fordele og ulemper er udvalget kommet til den opfattelse, at man ikke vil opnå nogen forenkling ved at anvende saldossystemet på bygninger og særlige installationer, og at man derfor ikke kan anbefale denne fremgangsmåde.

Det vil således ikke være realistisk at regne med, at man kan nøjes med én fælles saldoafskrivningsprocent uanset de meget forskellige artede forhold, der med hensyn til både fysisk og teknisk-økonomisk forældelse gør sig gældende for forskellige arter af bygninger og installationer.

Det vil heller ikke være praktisk muligt at samle afskrivningerne på alle en virksomheds bygninger på én samlet afskrivningssaldo. Brugen af forskellige afskrivningsprocenter for forskellige arter af bygninger og installationer vil gøre det nødvendigt, at virksomheden har lige så mange forskellige afskrivningssaldi, som den har bygninger og installationer der afskrives med forskellige procenter.

Endvidere har udvalget forudsat, at en adgang til særligt store begyndelsesafskrivninger, svarende til hvad der følger af de gældende regler om ekstraafskrivning, skal bibeholdes i et vist omfang. Det kan imidlertid medføre, at en saldoafskrivningsprocent må ansættes særlig højt i de første år efter anskaffelsen af en bygning, og i så fald er det ikke muligt at lade alle virksomhedens bygninger indgå på en fælles afskrivningssaldo.

Spørgsmålet om beskatningen ved salg af bygninger er behandlet i betænkningens afsnit III; men det skal dog her bemærkes, at saldo-metoden ikke vil være forenelig med de gældende beskatningsregler, hvorefter beskatningen ikke omfatter hele fortjenesten, men højst et beløb svarende til de foreagne afskrivninger.

Saldoafskrivningssystemet for maskiner o.s.v. er udformet sådan, at *hele* fortjenesten på solgte driftsmidler kommer til beskatning. Det sker som hovedregel på den måde, at salgssummerne trækkes fra saldoværdien, så det fremtidige afskrivningsgrundlag bliver mindre. Udlignes en negativ saldo ikke rettidigt ved nyanskaffelser, skal den som hovedregel indtægtsføres som almindelig indkomst.

Denne fremgangsmåde kan ikke overføres til en ordning, hvorefter højst et beløb svarende til de foretagne bygningsafskrivninger beskattes. Hver gang en enkelt bygning sælges, må der under en sådan ordning foretages en opgørelse af den skattepligtige del af fortjenesten. Dette

vil blive meget vanskeligt, hvis anskaffelsesudgifter, forbedringsudgifter og afskrivninger vedrørende den enkelte bygning er »skjult« på en fælles saldo. Vanskelighederne er af lignende art som dem, der knytter sig til anvendelsen af den kompletterende regel i afskrivningslovens § 4, der dog kun bruges forholdsvis sjældent og næsten kun for driftsmidler, der forringes meget hurtigt.

2. Udvalget har herefter drøftet en ordning med ubundne lineære afskrivninger.

Grundtanken i den drøftede ordning har været - samtidig med at der tages et større hensyn til den teknisk-økonomiske forældelse - at opnå en forenkling ved at afskaffe den nugældende sondring mellem almindelige afskrivninger og ekstraafskrivninger på bygninger, men bevare en adgang til at foretage forholdsvis store begyndelsesafskrivninger. Det har man tænkt sig sikret ved, at der skal gælde en væsentlig højere maksimalafskrivningsprocent for de første år efter erhvervelsen af en bygning, hvorpå der kan afskrives, end for senere år. Med henblik på at gøre reglerne mere smidige end de nugældende skal afskrivningerne være ubundne i den forstand, at afskrivningsgrundlaget ikke som ved bundne afskrivninger reduceres år for år med den tilladte afskrivning, hvad enten man gør brug af afskrivningsmuligheden eller undlader det. Efter det påtænkte afskrivningssystem vil man i et vist omfang kunne samle eller sprede afskrivningerne over en kortere eller længere årrække.

Efter de gældende regler er det som tidligere omtalt en bygnings fysiske forringelse, der er afgørende for, om der kan foretages afskrivninger på bygningen, og for bygningens levetid, som igen er bestemmende for størrelsen af den årlige almindelige afskrivning. Med reglerne om ekstraafskrivninger har man dog gjort det muligt for ejeren af en afskrivningsberettiget bygning at afskrive bygningen over et væsentlig kortere åremål end den af den fysiske forringelse bestemte levealder.

Som tidligere omtalt er der i udvalget almindelig tilslutning til det hovedsynspunkt, at den fysiske forringelse ikke mere skal være det eneste kriterium for, i hvilket omfang bygningerne kan gøres til genstand for afskrivning. På linje hermed er det udvalgets opfattelse, at afskrivningsperiodens længde ikke bør være bestemt af den »fysiske levetid« som eneste norm. I stedet mener man, at spørgsmålet om, over

hvilket åremål afskrivningen skal kunne ske, bør afgøres ud fra kriteriet værdiforringelse som følge af teknisk-økonomisk forældelse, selv om man samtidig må erkende, at anvendelsen af dette kriterium vil være forbundet med betydelige vanskeligheder.

Under et sådant afskrivningssystem må man, hvad angår afskrivningstidens længde, i almindelighed regne med, at den fysiske levetid for bygninger, hvorpå der i dag kan afskrives, vil danne overgrænsen.

Hvornår en bygning vil være forældet i teknisk-økonomisk forstand, beror på den fremtidige økonomiske og tekniske udvikling, som man ikke kan have nogen sikker viden om. At fastsætte det åremål, hvorover en bygning bør kunne afskrives med den teknisk-økonomiske forældelse som målestok, lader sig derfor ikke gøre uden et skøn, der vil være behæftet med overordentlig stor usikkerhed. Det må tale for, at man afholder sig fra at opdele de bygninger, hvorpå der skal kunne foretages afskrivninger, i et større antal grupper med forskellige afskrivningsprocenter. En forenkling på dette punkt vil være en væsentlig lettelse både for erhvervslivet og for skattemyndighederne. Når den teknisk-økonomiske forældelse skal være normgivende, vil det endvidere være rimeligt at indrette reglerne således, at en bygnings afskrivning kan varieres år for år inden for visse grænser og spredes over et kortere eller længere åremål. Desuden bør der især i de første år efter bygningens erhvervelse være et væsentligt større spillerum for de tilladte afskrivninger end senere hen.

Selv om forholdet bedømmes ud fra kriteriet teknisk-økonomisk forældelse, er det dog den overvejende opfattelse i udvalget, at der er en væsentlig forskel i »levetiden« for på den ene side landbrugets driftsbygninger samt bygninger, der anvendes til industrielle formål eller formål, som kan sidestilles dermed, og på den anden side butikbygninger o. lign. Ud fra denne opfattelse kan det ikke anses for realistisk at fastsætte et enkelt sæt afskrivningsprocenter (henholdsvis en relativt høj procent gældende for de første år efter bygningens erhvervelse og en lavere procent gældende for senere år), som vil give rimelige - hverken for store eller små - afskrivningsmuligheder for alle de kategorier af erhvervsbygninger, der er tale om at gøre afskrivningsberettigede. Under hensyn hertil foreslår et flertal (udvalget med undtagelse af Groth-Andersen), at de afskrivningsberet-

tigede erhvervsbygninger opdeles i to hovedgrupper med hver sit sæt afskrivningsprocenter.

For bygninger, der placeres i gruppe I, foreslår dette flertal, at afskrivning skal kunne foretages med 6 pct. årlig i de første 10 år efter erhvervelsen og derefter med 2 pct. årlig, dog således at den skattepligtige kan anvende lavere procenter eller helt undlade at afskrive, såfremt dette foretrækkes. Den mindste afskrivningsperiode for bygninger i gruppe I bliver herefter 30 år.

For bygninger i gruppe II foreslår et flertal (udvalget med undtagelse af Pilegaard Larsen og Groth-Andersen), at der i de første 10 år efter anskaffelsen kan afskrives med 4 pct. årlig og derefter med 1 pct. årlig. Den mindste afskrivningsperiode for bygninger i gruppe II bliver herefter 70 år.

Pilegaard Larsen ønsker ikke at tage stilling til størrelsen af afskrivningsprocenterne i denne afskrivningsgruppe.

En gruppe inden for flertallet (Wenzell, Thygesen, Ejler Rasmussen, Harald Sørensen, K. G. Jensen og la Cour) tilslutter sig ud fra en samlet vurdering de for afskrivningsgruppe II foreslåede procenter, men havde dog gerne set, at disse blev ansat noget højere.

Et mindretal (Groth-Andersen) kan på væsentlige punkter ikke tiltræde flertallets forslag, men henviser til sine bemærkninger side 29.

Efter flertallets forslag tænkes bygningerne placeret således inden for de to grupper:

I gruppe I placeres driftsbygninger inden for landbrug, industri og håndværk samt lagerbygninger, bortset fra butikslagre.

I gruppe II placeres afskrivningsberettigede bygninger, der ikke hører under gruppe I, såsom butikbygninger (herunder stormagasiner) og disses lagerlokaler samt visse andre bygninger.

Denne opdeling medfører, at den væsentligste del af de bygninger, der kan afskrives på efter den gældende lov, kommer i gruppe I, medens en overvejende del af de bygninger, der hidtil ikke har kunnet afskrives, kommer i gruppe II. Gruppe I kommer dog tillige til at omfatte en del industri-, håndværks- og lagerbygninger, der ikke kan afskrives på efter de gældende regler. Det gælder f. eks. de lagerbygninger (bortset fra butikslagre), som gældende praksis ikke anser for afskrivningsberettigede, fordi de ikke antages at være udsat for et særligt fysisk slid. Omvendt vil gruppe II komme til at omfatte en del bygninger, der kan af-

skrives på efter de gældende regler. Det drejer sig især om bygninger, der antages at have en længere fysisk levealder som for eksempel garager og hotelbygninger.

Det forudsættes, at afskrivningsprocenterne for en bygning skal være bestemt af den afskrivningsgruppe, hvortil bygningen efter sin art henhører, og altså være de samme, hvad enten bygningen erhverves som nyopført, eller bygningens opførelse ligger kortere eller længere tid tilbage. Det betyder med andre ord, at adgangen til almindelig afskrivning over en særlig kort restlevetid, når en ældre bygning skifter ejer eller forbedres, ophører. De gældende regler herom må ses i sammenhæng med, at størrelsen af de årlige almindelige afskrivninger bestemmes af bygningens fysiske levetid; denne sammenhæng gør sig ikke mere gældende, når man i stedet går over til at anvende den teknisk-økonomiske forældelse som kriterium. Hertil kommer, at de gældende regler i en række tilfælde har medført uheldige virkninger, som har givet anledning til betydelig kritik. I bemærkningerne til det tidligere omtalte lovforslag af februar 1967 blev det således anført, at reglerne giver adgang til at afskrive på bygningen i en takt, der ofte står i misforhold til bygningens faktiske tilstand og anvendelighed i årene efter overdragelsen eller forbedringen.

Af skrivningsprocenten for de første 10 år efter bygningens erhvervelse er for bygninger i gruppe I valgt således, at der i løbet af disse 10 år tilsammen kan afskrives 60 pct. af anskaffelsessummen, nemlig en afskrivning på 20 pct. svarende til den lavere afskrivningsprocent, der gælder for senere år, med et tillæg på 40 pct. 40 pct.-tillægget svarer til den samlede maksimale afskrivning efter de nugældende regler om ekstraafskrivning. Ordningen adskiller sig dog fra de gældende regler om ekstraafskrivning ved, at der i et enkelt år inden for 10-årsperioden højst kan afskrives 6 pct., medens ekstraafskrivning + almindelig afskrivning kan udgøre indtil 12 pct. i et enkelt år. Herved imødekommes den kritik, som den gældende adgang til at foretage meget store afskrivninger i de første år efter erhvervelsen har givet anledning til.

For landbrugets driftsbygninger vil den omtalte afskrivningsordning for gruppe I medføre, at der tages hensyn til et fra landbrugsside fremført ønske om, at der bliver adgang til at foretage hurtigere afskrivninger end efter de gældende regler. Almindelig afskrivning på

landbrugets driftsbygninger kan i dag foretages med 114 pct. årlig, svarende til en forventet levealder på 80 år, og der kan endvidere foretages ekstraafskrivning efter de tidligere omtalte regler herom. Ved hurtigst mulig afskrivning efter de gældende regler kan en driftsbygning inden for landbruget afskrives fuldt ud i løbet af 48 år, medens den mindste samlede afskrivningsperiode bliver 30 år efter den omtalte ordning vedrørende bygninger i gruppe I. I de første 10 år efter erhvervelsen kan der i dag afskrives indtil 52½ pct. af anskaffelsessummen, men efter reglerne for gruppe I indtil 60 pct. Efter den gældende ordning kan indtil 45 pct. af anskaffelsessummen afskrives inden for de første 4 år efter erhvervelsen, medens der efter ordningen for gruppe I kan afskrives indtil 24 pct. i disse 4 år.

Reglerne om de to afskrivningsgrupper tænkes udformet således, at der opstilles en lovformodning for, at de foran omtalte arter af bygninger skal afskrives efter reglerne for henholdsvis gruppe I og gruppe II. I en del tilfælde må man dog regne med, at afskrivning i overensstemmelse hermed må anses for utilstrækkelig, således at der bør være mulighed for en hurtigere afskrivning. Det kan der blive tale om, når den mindste af de to afskrivningsprocenter inden for den pågældende afskrivningsgruppe er lavere end den procentsats for almindelig afskrivning, som man efter de gældende regler ville nå til ud fra et skøn over bygningens fysiske levealder. I sådanne tilfælde bør lovformodningen derfor kunne fraviges på den måde, at den afskrivningsprocent, der skal gælde for årene efter de første 10 år efter bygningens erhvervelse, fastsættes således, at man ved udelukkende at anvende denne procent kan afskrive bygningen på det åremål, som dens fysiske levetid regnes at være, og således at den for de første 10 år gældende afskrivningsprocent forhøjes tilsvarende.

#### *Eksempel.*

For drivhuse ansættes den fysiske levetid i reglen til 20 år, svarende til en almindelig afskrivning på 5 pct. om året. Den lave afskrivningsprocent i gruppe I, hvorunder drivhuse normalt ville henhøre, er imidlertid kun 2, og afskrivningsprocenterne forhøjes derfor med 3, således at drivhuset i de første 10 år kan afskrives med indtil 9 pct. årlig og derefter med indtil 5 pct. årlig.

De omtalte afvigelser fra lovformodningen

vil i reglen ikke få praktisk betydning for bygninger i af skrivnings gruppe II. Det skyldes, at de fleste af disse bygninger som tidligere berørt ikke kan afskrives efter den gældende ordning, fordi deres værdi antages at blive opretholdt gennem normal vedligeholdelse; de anses altså ikke for at være udsat for den særlige fysiske forringelse, som er en betingelse for, at der kan afskrives. I det omfang afskrivningsgruppe I kommer til at omfatte bygninger, hvorpå der ikke nu kan afskrives, gælder det samme om disse bygninger.

For så vidt angår de bygninger i gruppe I, der også er afskrivningsberettigede i øjeblikket, vil deres almindelige afskrivningstid efter de nugældende regler kun undtagelsesvis være på mindre end 50 år, eller det åremål, i løbet af hvilket en bygning i gruppe I kan afskrives, selv om man i hele afskrivningsperioden udelukkende anvender den lavere afskrivningsprocent på 2, som skal være maksimum for afskrivninger efter udløbet af de første 10 år efter bygningens erhvervelse. Også inden for gruppe I vil afvigelse fra lovformodningen derfor få undtagelsens karakter, selv om der er et ret stort antal bygninger i denne gruppe, for hvilke det kan få praktisk betydning.

Såfremt den foran omtalte ordning gennemføres, finder udvalget, at der bør forholdes som nedenfor anført med hensyn til en række enkeltspørgsmål.

a) Særlige installationer i bygninger bør afskrives hver for sig, medmindre installationerne anskaffes samtidig og hører hjemme i samme afskrivningsgruppe, og det samme bør gælde udgifter til udskiftning af installationer. Dette svarer til de nugældende regler. Det vil efter udvalgets opfattelse være hensigtsmæssigt at opstille en afskrivningsgruppe III for installa-

tioner, da disse i reglen har en væsentligt kortere levetid end selve bygningen.

For installationer i bygninger, der ikke kan afskrives på, bør de særligt høje begyndelsesafskrivninger ikke finde anvendelse; det svarer til, at der efter den gældende lov ikke kan foretages ekstraafskrivning på installationer i sådanne bygninger. På den anden side bør den i betænkningens afsnit III omtalte salgsbeskatningsregel ikke gælde ved salg af de omtalte installationer.

b) Forbedringsudgifter, herunder ombygnings- og tilbygningsudgifter, foreslås ligeledes afskrevet for sig efter reglerne for den afskrivningsgruppe, hvortil den forbedrede bygning hører. Dette er nødvendigt, for at den høje begyndelsesafskrivningsprocent også kan komme til anvendelse på forbedringsudgiften.

c) Afskrivningsgrundlaget bør være bygningens anskaffelsessum, hvortil ikke henregnes prioriteringsomkostninger, herunder kurstab.

d) Afskrivning på bygninger m. v. bør kunne foretages (med hele eller brudte procenter) fra og med det indkomstår, hvori bygningen tages i brug til det formål, der begrunder afskrivning, og dette indkomstår bør være det første af de indkomstår, hvori den høje procent kan benyttes. Det vil tillige være hensigtsmæssigt at have en udtrykkelig bestemmelse om, at afskrivningsretten afbrydes eller ophører, hvis bygningen ikke anvendes eller overgår til en anvendelse, der ikke berettiger til afskrivning; - det skal dog ikke gælde, hvis denne ikke-anvendelse eller ændrede anvendelse kun udstrækker sig over en uvæsentlig periode.

Den gældende regel om, at afskrivning ikke kan foretages i det indkomstår, hvori en bygning afhændes, bør bibeholdes.

### III. Skattemæssig behandling af fortjeneste og tab ved afhændelse eller nedrivning.

#### A. Gældende regler.

Statsskatteloven af 10. april 1922 § 5 a bestemmer, at indtægter, som hidrører fra salg af den skattepligtiges ejendele, henregnes til indkomsten, hvis salget henhører til vedkommendes næringsvej eller er foretaget i spekulationsøjemed. Heri er der ikke sket nogen ændring ved gennemførelsen af afskrivningsloven. I de nævnte tilfælde vil derfor fortjeneste ved salg af bygninger skulle medregnes i den pågældendes skattepligtige almindelige indkomst, ligesom et eventuelt tab vil kunne bringes til fradrag i denne indkomst. Har en afhændet bygning været gjort til genstand for skattefri afskrivning, vil hele det afskrevne beløb (såvel almindelige afskrivninger som ekstraafskrivninger) blive taget i betragtning ved opgørelsen af den skattepligtige fortjeneste eller det fradragsberettigede tab; det sker ved, at den afhændede bygning (eller ejendoms) anskaffelsessum ned sættes med afskrivningsbeløbet.

Er der ikke tale om nærings- eller spekulationssalg, skal fortjeneste ved afhændelsen af en bygning ikke henregnes til den skattepligtige almindelige indkomst, og et tab kan ikke bringes til fradrag i denne indkomst (jfr. statsskattelovens § 5 a). Det gør ingen forskel, om bygningen har været genstand for skattefri afskrivning eller ikke. Hermed er dog ikke sagt, at fortjenesten ved afhændelsen af en bygning i alle tilfælde vil være helt skattefri, når det ikke drejer sig om nærings- eller spekulationssalg. Der kan i et vist omfang blive tale om at beskatte fortjenesten som særlig indkomst. Reglerne herom findes dels i lov om særlig indkomstskat § 2. nr. 13, dels i samme lovs § 2, nr. 2, sammenholdt med afskrivningslovens § 28. Den førstnævnte bestemmelse er en almindelig regel om beskatning af fortjenester ved afståelse af fast ejendom (herunder bygninger). Ved opgørelsen af den skattepligtige fortjeneste efter denne regel er det uden betydning, om der på en afhændet bygning har været foretaget skattefri afskrivninger eller ikke, idet bygningens oprindelige anskaffelsessum (eller værdien ved 13. almindelige vurdering) altid dan-

ner udgangspunkt for opgørelsen. Reglerne i afskrivningslovens § 28, jfr. lov om særlig indkomstskat § 2, nr. 2, er en speciel regel, der tager sigte på bygninger, hvorpå der er foretaget skattefri afskrivninger, og som anvendes ved siden af reglerne i lov om særlig indkomstskat § 2. nr. 13.

De specielle beskatningsregler for de afskrivningsberettigede bygninger går ud på følgende:

1. Har den skattepligtige valgt alene at foretage almindelige afskrivninger på en bygning, kan han efter de gældende regler afhænde den for et højere beløb, end den er nedskrevet til, uden at den del af salgsavancen, der svarer til afskrivningerne, er genstand for beskatning.

2. Har den skattepligtige foruden almindelige afskrivninger på bygningen foretaget ekstraafskrivning, forlods afskrivning efter investeringsfondsloven eller etableringskontoloven eller forskudsafskrivning efter de særlige bekendtgørelser herom, og sælger han bygningen for et højere beløb, end den er nedskrevet til, skal der svares særlig indkomstskat (30 pct.) af den ved salget indvundne fortjeneste, dog højst af et beløb svarende til, hvad den skattepligtige i alt har afskrevet på bygningen (installationen). Herved tages både almindelige afskrivninger og ekstraafskrivninger, forlods afskrivninger og forskudsafskrivninger i betragtning.

Beskatningsreglerne stemmer med afskrivningsudvalgets indstilling i betænkningen af 1957 (s. 109-10). Dog foreslog udvalget beskatningen gennemført, ved at halvdelen af fortjenesten skulle medregnes i den skattepligtige almindelige indkomst. Det siges i betænkningen, at udvalget må finde en avancebeskatning rimelig i tilfælde, hvor den videregående afskrivningsadgang, som ekstraafskrivningen betyder, har været udnyttet af den skattepligtige.

Efter særlige regler i afskrivningslovens § 28, stk. 3, kan den skattepligtige blive fritaget for den nævnte beskatning, når hans fortjeneste på bygningen (installationen) skyldes, at han har

modtaget en forsikrings- eller erstatningssum i anledning af en skade på bygningen. Fritagelsen er betinget af, at forsikringssummen inden en vis frist anvendes til genopførelse eller genskaffelse af det skadelidte formuegode, samt af, at fortjenesten afskrives forlods på udgiften til genopførelse eller genskaffelse. Sådanne forlods afskrivning medfører, at de foran omtalte avancebeskatningsregler kommer til anvendelse, hvis den skattepligtige senere afhænder det genopførte eller genskaffede formuegode. Under de samme omstændigheder og på tilsvarende vilkår kan der indrømmes fritagelse for den særlige indkomstskat, der eventuelt skal svares i medfør af § 2, nr. 13, i lov om særlig indkomstskat (jfr. lovens § 7 B).

Hvad dernæst angår tab ved afhændelse af fast ejendom (herunder bygninger), kan der ikke ske fradrag ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst (bortset fra nærings- eller spekulationstilfælde). Den omstændighed, at en bygning sælges for et lavere beløb, end den er nedskrevet til, giver således ikke den skattepligtige adgang til at fradrage tabet, hverken ved opgørelsen af skattepligtig særlig indkomst eller ved opgørelsen af skattepligtig almindelig indkomst.

Også i tilfælde, hvor en bygning nedrives, er det hovedreglen, at et ved nedrivningen konstateret tab ikke kan fradrages. Efter afskrivningslovens § 24, stk. 2, kan den skattepligtige dog i særlige tilfælde få et såkaldt nedrivningsfradrag, når en bygning nedrives, eller en særlig installation udskiftes eller nedtages endeligt. Det gælder, når den skattepligtige helt har undladt at afskrive eller har udskudt tidspunktet for påbegyndelse af afskrivninger på en afskrivningsberettiget bygning eller installation. I så fald kan han i sin indkomst for nedrivningsåret fradrage et beløb svarende til de almindelige afskrivninger, som han i alt kunne have foretaget i de år, hvor han har undladt at afskrive, - respektive de undladte afskrivninger i årene indtil afskrivning blev påbegyndt. Nedrivningsfradraget er altså en kompensation for disse undladte afskrivninger, og fradraget vil derfor kun omfatte hele det konstaterede tab, hvis nedrivning sker, efter at den for bygningen forudsatte afskrivningsperiode er udløbet.

## **B. Kritik af de gældende regler.**

1. Kritikken af de gældende regler om skattefri afskrivninger på bygninger har bl. a. været rettet imod beskatningsreglerne i afskrivnings-

lovens § 28. Som foran omtalt sker der kun beskatning i de tilfælde, hvor der på den afhændede bygning har været foretaget ikke blot almindelige afskrivninger, men tillige ekstraafskrivninger, forlods afskrivning eller forskudsafskrivning.

I det udvalget meddelte kommissorium af 26. maj 1961 er det således omtalt, at der under vedkommende folketingsudvalgs behandling af ligningsloven i 1961 blev rejst kritik af, at fortjeneste ved salg af driftsbygninger i almindelighed ikke beskattes, når bygningerne alene har været genstand for almindelig afskrivning. Det hedder herom i folketingsudvalgets betænkning (Folketingstidende 1960-61, 2. samling, tillæg B, sp. 833):

»Der har i udvalget været rejst kritik af de gældende regler om skattefri afskrivninger på bygninger og om beskatning af fortjeneste ved salg af bygninger, der har været genstand for afskrivning. Hvis en bygning alene har været genstand for almindelig afskrivning, skal fortjenesten ved et eventuelt salg af bygningen i almindelighed ikke beskattes. Dette gælder også for den del af fortjenesten, der svarer til de afskrivninger, sælgeren har foretaget i sin besiddelsestid. Finansministeren har givet tilsagn om at overveje, hvorvidt der er grund til at ændre de gældende afskrivnings- og avancebeskatningsregler vedrørende bygninger.«

Det forslag til folketingsbeslutning vedrørende afskrivningsreglerne for bygninger, som partiet Venstre og Det Konservative Folkeparti fremsatte den 8. november 1967, sigtede, som omtalt i nærværende betænkningss afsnit I, dels imod en udvidelse af de afskrivningsberettigede bygningers kreds, dels imod en større hensyntagen til den økonomiske levealder ved fastlæggelsen af afskrivningssatserne. I bemærkningerne til dette forslag blev det udtalt, at »under forudsætning af sådanne ændringer af bygningsafskrivningerne vil det efter forslagsstillernes mening ikke være urimeligt at indføre en almindelig beskatning af avancer ved afskrevne bygningers salg med fortjeneste, således at den del af den konstaterede fortjeneste, der modsvares af tidligere skattemæssige afskrivninger, tilbageføres til beskatning.«

2. Med hensyn til de gældende regler om nedrivningsfradrag har de af De Samvirkende Danske Landboforeninger og De Samvirkende

Danske Husmandsforeninger udpegede udvalgsmedlemmer under udvalgets drøftelser anført, at reglerne jævnlig har været kritiseret fra landbrugsside, idet man finder, at der ved nedrivning altid bør gives et fradrag svarende til den uafskrevne del af bygningens anskaffelsessum.

### C. Udvalgets overvejelser.

I det kommissorium (af 26. maj 1961), som daværende finansminister Kjeld Philip har givet udvalget, pålægges det udvalget at overveje, hvorvidt der er grund til at ændre de gældende afskrivnings- og avancebeskatningsregler vedrørende bygninger. Baggrunden for dette pålæg er omtalt foran under B.

I kommissoriet af 29. juli 1965, der er meddelt af daværende finansminister Poul Hansen, og hvori udvalget opfordres til at foretage en gennemgang af de gældende regler om afskrivning på driftsbygninger, siges det, at udvalget i forbindelse hermed kan behandle spørgsmålet om ændring af de gældende bestemmelser om beskatning af fortjeneste på bygninger, der er genstand for skattefri afskrivninger.

Udvalget har forstået de omtalte kommissorier således, at det kun er beskatningsreglerne i afskrivningslovens § 28, jfr. lov om særlig indkomstskat § 2, nr. 2, som ønskes gjort til genstand for udvalgets overvejelser. Udvalget har derfor undladt at beskæftige sig med reglerne i statskattelovens § 5 a og lov om særlig indkomstskat § 2, nr. 13, hvilke bestemmelser – som foran beskrevet – er af vigtighed for det samlede billede af, hvordan fortjenesten ved afhændelsen af bygninger, hvorpå der er afskrevet, beskattes.

Der har i udvalget været enighed om, at faren for værdiforringelse som følge af teknisk-økonomisk forældelse bør være medbestemmede for, om der skal kunne foretages skattefri afskrivninger på en bygning til erhvervsmæssig brug. Følger man udvalgets indstilling på det punkt, vil det betyde, at adgangen til at foretage skattefri afskrivninger udvides til at gælde mange erhvervsbygninger, hvorpå der ikke kan afskrives efter de gældende regler.

Endvidere har et flertal i udvalget stillet forslag om at ændre den måde, hvorpå bygningsafskrivninger kan foretages. Den nye afskrivningsmåde indebærer bl. a., at den nugældende sondring mellem almindelige afskrivninger og ekstraafskrivninger erstattes af en ordning med en højere af skrivningsprocent i de første 10 år

efter anskaffelsen og en lavere procent i de efterfølgende år.

Udvalgets overvejelser af beskatningsreglerne har derfor i hovedsagen samlet sig om, på hvilke punkter den af hele udvalget foreslåede udvidelse af adgangen til at foretage bygningsafskrivninger og den af flertallet foreslåede ændring af afskrivningsmåden gør det nødvendigt eller rimeligt at ændre reglerne i afskrivningslovens § 28.

Disse regler bygger på sondringen mellem almindelige afskrivninger og ekstraafskrivninger. Ophæver man denne sondring, som flertallet i udvalget foreslår, vil det allerede af den grund være nødvendigt at ændre den omhandlede lovbestemmelse.

Gennemføres den i afsnit I foreslåede udvidelse af området for bygningsafskrivninger og de i afsnit II af flertallet i udvalget foreslåede afskrivningsregler, finder et flertal (udvalget med undtagelse af Groth-Andersen og Pilegaard Larsen), at det vil være rimeligt og på linie med de synspunkter, der har fundet udtryk i de nugældende beskatningsregler i afskrivningslovens § 28, at beskatte fortjenesten ved afhændelsen af en bygning som særlig indkomst i alle tilfælde, hvor afhænderen i sin besiddelsestid har foretaget skattefri afskrivninger på bygningen, og således at fortjenesten kun beskattes i det omfang, den modsvarer den samlede afskrivning i besiddelsestiden. Det betyder bl. a., at der også vil blive tale om at beskatte en eventuel fortjeneste ved afhændelsen af en bygning, selv om den, der afhænder bygningen, ikke i sin besiddelsestid har gjort brug af de tilladte høje begyndelsesafskrivninger, men hele tiden kun har foretaget de årlige afskrivninger inden for den ved afskrivningsgruppen mindsteprocent angivne ramme.

Der er anledning til i den forbindelse at pege på forskellen mellem de vilkår, der vil gælde for afskrivning efter de gældende regler og afskrivning efter forslaget. Efter de gældende regler kan almindelige afskrivninger kun foretages som en bunden lineær afskrivning (d.v.s. med lige store årlige beløb) over bygningens antagelige (fysiske) levetid, resp. restlevetid. Afskrivningstiden kan ikke forlænges ved i det enkelte indkomstår at unklade eller formindske afskrivningen. I de foreslåede afskrivningsregler er der ikke tale om bundne afskrivninger. Afskrivningsgruppens mindsteprocent danner kun en overgrænse for den tilladte årlige afskrivning, når de første 10 år af besiddelsestiden er



forløbet. Undlader man i et indkomstår at afskrive, sker der heller ikke nogen reduktion af det beløb, der resterer at afskrive, og afskriver man med et beløb, der er mindre end det højst tilladte, formindskes afskrivningsgrundlaget kun med det faktisk afskrevne. Heraf følger også, at afskrivningerne ikke som de almindelige afskrivninger må tilendebringes inden for et på forhånd fastlagt åremål. Den foreslåede mindsteprocent vil i mange tilfælde være højere end den procent, der svarer til de pågældende bygningers antagelige fysiske levealder.

Det er på forhånd uberegneligt, hvornår og hvor meget en bygning forringes i værdi som følge af teknisk-økonomisk forældelse. Værdiforringelsen vil næppe nogensinde på samme måde som bygningens forringelse som følge af slid og ælde foregå jævnt over tiden. Derfor vil afskrivning efter de foreslåede nye regler, hvor størrelsen af de tilladte årlige afskrivninger er fastsat med hensyntagen til muligheden for teknisk-økonomisk forældelse, i mange tilfælde ske i et hurtigere tempo end den faktiske værdiforringelse.

Det er navnlig af erhvervslivets repræsentanter i udvalget fremhævet, at priserne på bygninger og byggeomkostningerne gennem en lang årrække har været stadig stigende i takt med stigningen i det almindelige prisniveau, og at stigningen i bygningsværdierne derfor utvivlsomt har en nær sammenhæng med pengenes forringede købeevne. Værdistigningen er derfor i den forstand efter disse medlemmers opfattelse helt eller delvis af nominal karakter og ikke udtryk for nogen reel værdiforøgelse.

Afskrivningsudvalget har i betænkningen af 18. februar 1957, der indeholder udvalgets forslag om de afskrivningsregler, som gennemførtes ved afskrivningsloven af 6. juli 1957, taget stilling til, om afskrivningsreglerne burde udformes således, at de tog hensyn til virkningerne af en stigning (resp. fald) i det almindelige prisniveau. Udvalget kom til den konklusion, at man ikke kunne anbefale en afskrivningsordning baseret på andet grundlag end den faktiske anskaffelsespris (se især bet. s. 76 ff.). Det er da også dette princip, de nugældende beskatningsregler i afskrivningslovens § 28 bygger på. Den foreslåede ændring af disse beskatningsregler fastholder den begrænsning i beskatningen, at der kun skal svares særlig indkomstskat af fortjenesten ved afhændelsen af en bygning, hvorpå der er afskrevet, i det omfang fortjenesten modsvarer de foretagne af-

skrivninger. Udvalgets flertal er enig om ikke at stille forslag om nogen ændring i det princip, at den skattepligtige fortjeneste opgøres med udgangspunkt i den faktiske anskaffelsessum.

Et mindretal (Groth-Andersen og Pilegaard Larsen) er enige med flertallet i, at »for meget afskrevne beløb«, bør efterbeskattes, men finder, at den foreslåede beskatningsregel går langt herudover. Der henvises herved til foranstående bemærkninger om, at den stedfundne stigning i bygningsværdierne helt eller delvis er af nominal karakter, og derfor i vid udstrækning blot et udtryk for pengenes forringede købeevne. Den nominelle stigning, som ikke er udtryk for en reel værdiforøgelse, er det efter mindretallets opfattelse ikke rimeligt at beskatte, hvorfor man i princippet ved ethvert salg af en bygning, hvorpå der er afskrevet, burde udskille den del af en eventuel avance, som alene har sin årsag i den siden købet af bygningen stedfundne infundne inflation. En sådan ordning lader sig imidlertid næppe praktisere.

Som en *praktisk løsning* foreslår mindretallet derfor, at beskatningen begrænses til det beløb, hvormed den solgte bygning er afskrevet udover laveste procentsats i afskrivningsgruppe I, d.v.s. 2 pct. Med de senere års voldsomme inflation giver forslaget ganske vist ikke skattefrihed for hele inflationsvirkningen, men set over en længere årrække må dette antages så nogenlunde at blive tilfældet. Hertil kommer, at forslaget i en vis udstrækning viderefører den gældende bestemmelse om, at *almindelige* afskrivninger ikke efterbeskattes, samt at det vil være let at administrere. Den procentdel af en bygnings anskaffelsessum, som ikke skal efterbeskattes ved bygningens senere salg, vil ganske enkelt være bestemt ved en multiplikation af 2 med det antal år, den pågældende har ejet bygningen.

En gruppe inden for flertallet (Wenzell, Thygesen, Ejler Rasmussen, Harald Sørensen, K. G. Jensen, P. Kr. Pedersen og la Cour) havde også gerne set, at den foreslåede beskatning blev modificeret under hensyn til, at stigningen i bygningsværdierne helt eller delvis er af nominal karakter. Denne gruppe finder imidlertid, at den ud fra en bedømmelse af forslaget i dens helhed kan tilslutte sig den foreslåede beskatningsregel.

Udvalget har drøftet spørgsmålet om eventuelt at ændre reglerne om nedrivningsfradrag, således at den uafskrevne del af anskaffelsessummen altid kan fradrages ved opgørelsen af

den skattepligtige indkomst, når en afskrivningsberettiget bygning nedrives. Om dette spørgsmål henviser et mindretal (Groth-Andersen) til sin udtalelse side 29.

Når den skattepligtige vel har afskrevet på bygningen, men ikke har kunnet nå at afskrive den fuldt ud før nedrivningen, medfører de gældende regler, at den uafskrevne del af anskaffessummen aldrig kommer til fradrag i den skattepligtige indkomst. Har den skattepligtige undladt at afskrive på en afskrivningsberettiget bygning, kan han som tidligere omtalt få et nedrivningsfradrag; men i reglen er det kun en del af det uafskrevne beløb, der kommer til fradrag, nemlig et beløb svarende til de almindelige afskrivninger, som den skattepligtige kunne have foretaget i de år, hvor afskrivning er undladt.

Under udvalgets drøftelser har der været almindelig forståelse for det synspunkt, at de uafskrevne beløb, der ikke kommer til fradrag efter den gældende lov, i tilfælde af nedrivning anses for et tab, der vedrører indkomsten. Det betyder dog ikke, at udvalgets flertal uden yderligere betingelser kan anbefale, at sådanne tab tillades fratrukket ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Det er udvalgsflertallets opfattelse, at det ved køb af ejendomme, hvorpå der er nedrivningsmodne bygninger, bør søges forhindret, at køberen udnytter et udvidet nedrivningsfradrag til at

opnå en urimelig skattemæssig fordel. Teoretisk set skulle der ganske vist ikke være nogen risiko for sådanne skattemæssige spekulationer, fordi en udtjent eller faldefærdig bygning, der i forbindelse med ejendoms erhvervelsen købes med henblik på nedrivning, i virkeligheden er af så ringe værdi, at den bør sættes til en meget lav købesum. I praksis må det imidlertid antages, at det ofte vil være vanskeligt at fastholde en sådan lav ansættelse af købesummen for den gamle bygning.

Efter flertallets opfattelse kan man mest hensigtsmæssigt forebygge urimeligheder ved en regel om, at nedrivningsfradrag kun kan foretages, når den skattepligtige i en vis lid før nedrivningen har ejet bygningen og anvendt den til et formål, der giver ret til afskrivning. Udvalget foreslår denne frist fastsat til 5 år.

Efter udvalgets opfattelse vil det derimod ikke være hensigtsmæssigt at betinge nedrivningsfradraget af, at den skattepligtige inden en vis frist opfører en anden bygning til erstatning for den nedrevne. Efter erfaringerne vedrørende de gældende genanbringelsesregler i lov om særlig indkomstskat §§ 7 B og 7 C samt afskrivningslovens § 28 ville en sådan regel blive meget kompliceret og vanskelig at arbejde med. Det er også et spørgsmål, om en sådan begrænsning ikke ville få et for stort præg af vilkårlighed.

## IV Overgangsproblemer.

Udvalget har drøftet, i hvilket omfang de nye afskrivningsregler bør gælde for alle bygninger uanset erhvervs- eller opførelsestidspunktet, og i hvilket omfang anvendelsen bør begrænses til bygninger, der er erhvervet eller eventuelt opført efter nyordningens ikrafttræden.

På områder, hvor der ikke kan anføres særlige grunde for en begrænsning, bør de nye regler gælde for alle bygninger. Hvor en begrænsning findes påkrævet, vil det næppe på længere sigt være praktisk at lade bygningens *opførelsestidspunkt* være afgørende for, om de nye eller de gamle afskrivningsregler skal finde anvendelse. Det skyldes, at en sådan ordning ville medføre, at der i en meget lang årrække skulle arbejdes sideløbende med 2 sæt regler, gældende for bygninger der er opført henholdsvis før og efter den fastsatte skæringsdag. Det store antal bygninger, der er opført før skæringsdagen, skulle i så fald vedblivende behandles efter de gamle regler, lige indtil bygningen engang nedrives, og dette ville gælde uanset mellemkommende ejerskifter.

Det ses undertiden anført, at udvidelser af de afskrivningsberettigede bygningers kreds bør forbeholdes bygninger, der opføres efter nyordningens ikrafttræden, idet en sådan ordning vil understrege udvidelsens karakter af et incitament til at opføre nye erhvervsbygninger af den art, udvidelsen omfatter. Som nævnt taler praktiske hensyn imidlertid imod en sådan ordning, og hertil kommer, at det formentlig kunne virke mindre rimeligt, hvis en skatteyder, der efter skæringsdagen vælger at købe f. eks. en eksisterende butiksbygning, blev stillet ringere, end hvis han i stedet lader en helt ny bygning opføre.

I de tilfælde, hvor en begrænsning af de nye reglers anvendelse findes påkrævet, synes det derfor mest hensigtsmæssigt at lade begrænsningen afhænge af, om den skattepligtige har *erhvervet* bygningen før eller efter den skæringsdag, der fastsættes.

A. I det omfang, hvori de nye afskrivningsregler medfører en begrænsning af bestående afskrivningsmuligheder, bør de kun gælde for

bygninger, der erhverves, og forbedringer, der foretages, efter ikrafttrædelsen. En sådan ordning vil betyde, at de nuværende ejere ikke får ringere afskrivningsmuligheder, end de har kunnet regne med under deres økonomiske overvejelser i forbindelse med deres erhvervelse af bygningen. Ordningen vil svare til de ikrafttrædelses- og overgangsregler, der blev fastsat ved de i 1965 og 1967 gennemførte ændringer af afskrivningsloven (jfr. § 2 i lov nr. 225 af 4. juni 1965 samt § 2 i lov nr. 199 af 3. juni 1967). Ordningen vil især få betydning i følgende tilfælde:

1. For bygninger, hvorpå der kan afskrives efter de gældende regler, og som er erhvervet mindre end 10 år før ikrafttrædelsen af de nye regler, kan det forekomme, at den bestående adgang til ekstraafskrivning endnu ikke er benyttet fuldt ud. I disse tilfælde bør ejeren have adgang til at foretage den ikke-udnyttede ekstraafskrivning i overensstemmelse med de nugældende regler.

En tilsvarende overgangsregel fandtes i det tidligere omtalte lovforslag af 17. februar 1967 om ændring af bl. a. ekstraafskrivningerne (Folketingstidende 1966-67, 2. samling, tillæg A, spalte 2161).

2. De gældende mindsteprocenter for afskrivning på ældre bygninger, der skifter ejer, samt på forbedringsudgifter, vil kunne give ejeren en fordelagtigere stilling end de i betænkningens afsnit II omtalte regler. De nuværende ejere bør kunne bevare denne bedre stilling.

Også på dette område indeholdt det under 1 nævnte lovforslag en lignende overgangsregel.

3. I visse tilfælde, hvor der efter den gældende ordning kan afskrives på en del af en »blandet« bygning, kan dette være udelukket, såfremt afskrivningsretten betinges af, at mindst en vis del af bygningens areal anvendes til et formål, der begrunder afskrivning. Også på dette område bør de nuværende ejere kunne bevare deres hidtidige afskrivningsmuligheder.

4. Den foreslåede regel om, at adgangen til

nedrivningsfradrag betinges af, at den skattepligtige i mindst 5 år har ejet bygningen og anvendt den til et formål, der begrundes af afskrivning, bør ikke gælde for de nuværende ejere.

B. I det omfang, hvori de nye regler udvider (eller bevarer) de nugældende afskrivningsmuligheder, foreslår udvalget, at nyordningen som hovedregel skal gælde for alle bygninger, hvad enten de er erhvervet før eller efter ikrafttrædelsen af de nye regler.

Som en undtagelse fra hovedreglen foreslår et flertal (udvalget med undtagelse af Groth-Andersen), at de høje begyndelsesafskrivninger forbeholdes bygninger, der erhverves efter ikrafttrædelsen. Det vil svare til den overgangsregel, der blev fastsat i afskrivningslovens § 39, da ekstraafskrivningerne blev indført i 1957. For nuværende ejere af bygninger, hvorpå der fremtidig vil kunne foretages skattefri afskrivninger, men som der hidtil ikke har kunnet afskrives på, bliver der herefter kun adgang til at anvende den laveste afskrivningsprocent i vedkommende afskrivningsgruppe. Med retten til at foretage skattefri afskrivninger på de pågældende bygninger opnår de nuværende ejere en økonomisk fordel, som de ikke havde nogen begrundet forventning om, dengang de købte bygningerne. Det vil derfor være rimeligt, at anvendelsen af de høje begyndelsesafskrivninger, hvor det drejer sig om en bygning, der ikke tidligere har været afskrivningsberettiget, kun kan benyttes af den, der har erhvervet bygningen efter de nye afskrivningsreglers ikrafttræden. Det skal herved bemærkes, at de højere begyndelsesafskrivninger vil gælde for fremtidige forbedringsudgifter, som de nuværende ejere afholder, ligesom investeringsfondshenlæggelser m. v. vil kunne anvendes til forlods afskrivning på forbedringsudgiften.

Et mindretal (Groth-Andersen) henviser til sine udtalelser side 29.

C. Med hensyn til den af et flertal (udvalget med undtagelse af Groth-Andersen og Pilegaard Larsen) foreslåede beskatning af fortjenester foreslår det nævnte flertal, at nyordningen i princippet kommer til at gælde alle fortjenester, der erhverves efter ikrafttrædelsen, medens de hidtil gældende beskatningsregler anvendes på fortjenester erhvervet før ikrafttrædelsen. Hvor en nuværende ejer kun har foretaget almindelige afskrivninger i tiden indtil de nye reglers ikrafttræden, skal kun de efter ikrafttrædelsen foretagne afskrivninger medregnes ved opgørelsen af »det for meget afskrevne beløb«, der indgår i beregningen af den skattepligtige fortjeneste.

D. Efter den i betænkningens afsnit III omtalte ordning skal den årlige afskrivning altid udgøre en vis procentdel af bygningens anskaffelsessum. Hvor stort et beløb, der er tilbage til afskrivning efter de nye regler, må for nuværende ejere af bygninger, hvorpå der kan afskrives efter de gældende regler, afhænge af, hvor store afskrivninger ejeren hidtil har foretaget. I det omfang ejeren af en sådan bygning ikke har benyttet afskrivningsadgangen, må det efter udvalgets opfattelse komme an på, hvor store *almindelige* afskrivninger han kunne have foretaget efter de hidtil gældende regler. For nuværende ejere af bygninger, hvorpå der ikke kan afskrives efter de gældende regler, må det efter udvalgets mening komme an på, hvor store afskrivninger ejeren hidtil kunne have foretaget efter den nye lave procent, såfremt denne havde været gældende i hele hans ejer-tid.

## Mindretalsudtalelse af højesteretssagfører E. Groth-Andersen.

1. Efter min opfattelse bør der være adgang til afskrivning på alle arter af erhvervsbygninger, idet disse er nødvendige til opnåelse af en (beskattet) erhvervsindtægt.

Adgang til afskrivning bør også omfatte kontorbygninger, selv om disse ikke accessorisk er knyttet til f. eks. en industrivirksomhed. Det er derimod rimeligt at holde beboelsesbygninger uden for afskrivningsadgangen, fordi disse bygninger ikke benyttes erhvervsmæssigt.

2. Der har nu i snart mange år været bred enighed om, at butikbygninger bør kunne afskrives, allerede fordi man under den moderne udvikling ikke blot kan regne med bygningernes fysiske levealder, men også må regne med teknisk/økonomisk forældelse.

Det er ikke rimeligt, at butikbygninger afskrivningsmæssigt skal stilles ringere end praktisk talt alle andre bygninger. Jeg har fuld forståelse (og sympati) for, at der åbnes adgang til afskrivning af accessoriske bygninger til industribygninger m. v., og at der ligeledes gives fuld afskrivningsret for lagerbygninger til industri og engros-handel m. v., men jeg savner en saglig begrundelse for, at butikbygninger skal stilles ringere end f. eks. en administrationsbygning, eller at et butikslager skal behandles anderledes end et engroslager.

I øvrigt henvises til punkt 4) om afskrivningsprocenten.

3. Det må *principielt* anses for uheldigt, at man vil udelukke bygninger fra afskrivning, såfremt en nærmere fastsat del af bygningen eller et nærmere fastsat areal ikke anvendes til erhvervsudøvelse, som berettiger til bygningsafskrivning. Det kan administrativt ikke være vanskeligt at beregne afskrivningsgrundlaget for den del af bygningen, der anvendes erhvervsmæssigt, specielt hvis man lægger det anvendte areal til grund.

Det må dog samtidig forudses, at en begrænsning på henholdsvis 25 % og 300 m<sup>2</sup> i de fleste tilfælde vil føre til rimelige resultater, men der bør være en dispensationsadgang.

4. Det har altid været vanskeligt at fastslå en bygnings fysiske levealder, og på samme måde vil en bedømmelse af den teknisk/økonomisk forældelse bero på meget vanskelige skøn.

Efter min grundopfattelse, jfr. punkt 1) må det afgørende være, at bygninger, der anvendes erhvervsmæssigt bør betragtes som et nødvendigt »driftsmiddel« på linje med maskiner, biler, inventar etc.

Der er derfor ikke noget unaturligt i hurtig afskrivning af bygninger - hurtig afskrivning fremmer jo også investeringerne. Saldoafskrivning med 30 % på maskiner m. v. og ekstraafskrivning med 40 % på bygninger er i realiteten udtryk for en sådan erhvervsbetonet tankegang. Jeg savner derfor forklaring på, at den bestående adgang til ekstraafskrivning af bygninger over et kort åremål ønskes forringet. Jeg foreslår - idet jeg i øvrigt kan tilslutte mig en ubunden lineær afskrivning — at der i de første fire år kan afskrives 12 % p. a. og derefter 2 % p. a. Endvidere foreslås, jfr. bemærkningerne foran, at afskrivningsprocenterne bliver ens for alle bygninger. Samtidig foreslår jeg imidlertid, at der gives mulighed for endnu hurtigere afskrivning af en del industribygninger (f. eks. bygninger, der anvendes til tungere industri) samt specielle håndværksbygninger og visse af landbrugets driftsbygninger.

5. Flertallet mener ikke, at de nuværende ejere skal kunne afskrive ekstraordinært på bygninger, der ikke hidtil har kunnet afskrives. Man henviser herved til, at disse ejere ikke ved erhvervelsen eller opførelsen af den pågældende bygning har kunnet nære forventning om en afskrivningsadgang. Det er ikke muligt at fastslå, hvilke forventninger indehaverne af sådanne bygninger måtte have næret ved erhvervelsen eller opførelsen af den pågældende bygning, og i øvrigt må det være afgørende, hvilken regel, der er rimelig. Det kan under alle omstændigheder fastslås, at indehavere af butikbygninger - i hvert fald sådanne, der har erhvervet eller opført bygningerne inden for de sidste ca.

ti år - har haft forventninger til etablering af en afskrivningsadgang.

Flertallet vil da også indrømme ordinær afskrivningsadgang i de anførte tilfælde, men det kan i så fald kun være finanspolitiske grunde, der fører til afvisning af fuld afskrivningsret. I øvrigt viser flertalsindstillingen på dette punkt, at der i realiteten sondres mellem ordinære og ekstraordinære afskrivninger.

6. Gennemføres der regler som foran foreslået, finder jeg det rimeligt, at der principielt finder beskatning sted ved salg i overensstemmelse med flertallets forslag. Dog bør der efter min opfattelse indføres en »inflationsklausul«, idet jeg er enig med landbruget i, at den infla-

tionsskabte værdistigning ikke bør beskattes som en følge af afskrivningsadgangen.

7. Vedrørende afskrivning over den såkaldte »restlevetid« er jeg enig med flertallet i, at der ikke længere gives mulighed herfor.

8. Hvad angår skattemæssig udgiftsføring af tab ved salg af en bygning, må jeg anse det for logisk, at tab ved salg eller nedrivning af bygninger ubetinget kan fradrages i den skattepligtige indkomst. Der kan forekomme spekulative hensigter med erhvervelse af bygninger, som er modne til nedrivning, men dette kan imødegås ved hertil passende vurderingsregler.

Vurderingsresultaterne ved den 13. almindelige ejendomsvurdering, fordelt efter ejendommens benyttelse.

*Hovedoversigt.*

	Antal vurderinger	Areal ha	Ejendoms-værdi mill. kr.	Grund-værdi mill. kr.
Rene beboelsesejendomme	561427	71225,7	55459,9	11008,7
Forretningsejendomme med beboelse	83397	15937,1	20973,8	4932,1
Forretningsejendomme uden beboelse	9040	2494,8	5131,9	1386,1
Fabriks- og lagerejendomme	10882	14027,3	9438,5	2031,5
Kommunale beb.- og forretningsejend.	9158	3025,4	1504,9	359,4
Andre kommunale ejendomme	9270	16513,9	7908,3	1747,3
Statsejendomme	2993	42594,6	3790,2	1221,1
Særskilt vurderede skove	3136	326987,7	709,6	275,2
Landsbrugsejendomme	184383	3333133,4	26941,2	9780,5
Frugtplantager, gartnerier, planteskoler	5810	22636,8	1170,0	373,6
Sommerhuse	79772	25404,7	3234,4	1369,9
Ubebyggede grunde under 2000 m <sup>2</sup>	94544	8675,5	1156,7	1153,9
Andre ubebyggede arealer	50495	188474,0	2590,5	2576,8
Andre vurderinger	59035	104526,2	9864,6	2863,5
Alle vurderinger	1163342	4175657,1	149874,5	41079,6

Oversigten er udarbejdet af statens ligningsdirektorat, 2. afdeling, og viser antallet af vurderede ejendomme her i landet excl. Færøerne og Grønland.

Det fremgår af oversigten, hvorledes ejendommene fordeler sig i forskellige grupper samt hvilken samlet ejendomsværdi og grundværdi de forskellige kategorier er ansat til ved vurde-

ringen pr. 1. august 1965. Derimod fremgår det ikke af oversigten, hvad ejendommens anskaffelsessum har været, og for så vidt angår ejendomme til blandet benyttelse, kan det ej heller udledes af oversigten, hvordan benyttelsen fordeler sig mellem de forskellige kategorier af benyttelse.

DSK's KØBMANDSTJENESTE

Svanemøllevej 41, Hellerup.  
Telefon HE 9696. Giro 3 13 00.  
Hellerup, den 16. oktober 1967.

Hr. højesteretssagfører  
E. Groth-Andersen  
Bredgade 73  
København K.

Ejer/lejerforhold for købmandsbutikker

Nedenstående tabel viser 11.214 købmandsbutikkers fordeling efter urbaniseringsgrad. De 11.214 butikker omfatter kun købmænd. Kæder som f. eks. Irma, Vime og Hami er ikke medtaget. Der er ikke taget hensyn til medlemskab i D.S.K.s lokalforeninger. Ca. 1.200 af butikkerne er ikke medlemmer hos os; hvem det er, og hvor deres butikker er beliggende, ved vi endnu ikke.

Med hensyn til butikkerne i hovedstadsområdet (hovedstad, hovedst. forstadskommuner,

hovedst. omegnskommuner) bør bemærkes, at nogle af de butikker, der i nedenstående tabel figurerer som hovedstadsbutikker, er defineret som landbutikker i tidligere fremsendte tabeller (I og II), fordi områder i omegnskommunerne er landsbybebyggelser.

Det bør sluttelig understreges, at tællingstidspunkterne er næsten identiske (årsskiftet 1966/67), og at D.S.K.s købmandstælling er en totaltælling, medens normtalsundersøgelsen er en stikprøve.

*Tabel III*

Beliggenhed	Antal	% af total	(Tabel I % fordeling)
Hovedstad + forstadskommuner + omegnskommuner	1.796	16	10,5 ( 80 af 758)
Provinsbyer	3.908	34,8	45,8 (347 af 758)
Landdistrikter og bymæssig bebyggelse	5.510	49,2	43,7 (331 af 758)

Kilde: D.S.K.s Købmandstælling 1966

Med venlig hilsen  
*Arne Reis felt*



## Ejer/lejerforhold for købmandsbutikker.

Vedlagt foreligger en opgørelse, der pr. dato er udarbejdet på grundlag af normtalskemaer, indhentet fra 758 købmandsbutikker. Resultatet belyser ejer/lejerforholdet pr. 31.12.1966 totalt og nedbrudt på geografiske (urbaniserings) områder samt på landsdelsområder.

Det er vort indtryk, at totaltallene og de nedbrudte tal på hovedstad, provinsbyer samt landdistrikter og stationsbyer er udtryk for en virkelig fordeling. Materialet svarer til ca. 78 pct. af populationen på 11.200 butikker.

Med hensyn til tallene, nedbrudt på landsdelsområder, må konstateres, at der næppe kan aflæses noget særligt af dem, da de indeholder resultater fra såvel by som land.

Der kan næppe herske tvivl om, at den styrende faktor for ejer/lejerforholdet er butikens placering i by/land, hvilket underbygges af resultaterne i tabel 1.

Tabel I

Beliggenhed	Antal butikker	Heraf egen ejendom	% af total
Hovedstaden	80	15	18,7
Provinsbyer	347	165	47,5
Land + stationsbyer	331	314	94,8
<b>T o t a l</b>	<b>758</b>	<b>494</b>	<b>65,2</b>

Tabel II

Beliggenhed	Antal butikker	Heraf egen ejendom	% af total
1. Hovedstaden	80	15	18,7
2. Sjælland	124	82	66,1
3. Lolland, Falster + Bornholm	49	41	83,6
4. Fyn	77	56	72,7
5. Nord + Midtjylland	277	186	67,1
6. Syddjylland	151	114	75,4

Kilde: Internt normtalsmateriale i DSK





