



Rebønkningen 1960

BETÆNKNING

VEDRØRENDE

DEN FORMUESKATTEMÆSSIGE VÆRDIANSÆTTELSE AF SKIBE OG MASKINER M.V.

Afgivet den 31. august 1960 af det af finansministeren nedsatte udvalg til undersøgelse af spørgsmål om skattefri afskrivninger, skattefri henlæggelser til investeringsfonds og opgørelse af varelagre.

BETÆNKNING NR. 267

1960

33. 83 / 34

Statens trykningskontor

Fi 00-23 bet.

Indholdsfortegnelse.

Indledende bemærkninger	5
Gældende regler	7
Den historiske udvikling og skattereformforslagene	11
Den historiske udvikling	11
Skattereformforslagene	13
Udenlandsk ret	17
Sverige	17
Norge	21
Udvalgets overvejelser og indstilling	27
Hidtidige lovbestemmelser og skattereformforslagene	27
Salgsværdien	30
Tonnageværdier for skibe	32
Særlig vurdering af driftsmidler	34
Skalaværdier for visse kategorier af driftsmidler	35
Forsikringsværdien	35
Anskaffelsessummen som udgangspunkt for den formue- skattemæssige værdiansættelse	40
Anskaffelsessummen efter fradrag af en særlig afskriv- ning under hensyn til værdiforingelse	40
Halvdelen af anskaffelsessummen gennem hele besiddel- sestiden	45
Anskaffelsessummen efter fradrag af indkomstmæssige afskrivninger	47
Resume af udvalgets indstillinger	63

Indledende bemærkninger.

Udvalget er nedsat af daværende finansminister Thorkild Kristensen den 27. oktober 1952.

I henhold til kommissoriet skulle udvalgets opgave være at undersøge spørgsmålet om den fortsatte opretholdelse af de ekstraordinære skattemæssige regler om afskrivning og lageransættelse samt betimeligheden af, at disse regler afløses af mere permanente ordninger, eventuelt gennem ændringer i de ordinære regler for afskrivning og lageransættelser. Endvidere skulle udvalget overveje spørgsmålet om forlods afskrivning på fremtidige anskaffelser gennem skattefrie henlæggelser til investeringsfonds.

Udvalget har den 18. februar 1957 afgivet betænkning vedrørende skattefrie afskrivninger og skattefrie henlæggelser til investeringsfonds (betænkning nr. 171. 1957).

Den 17. oktober 1959 har finansministeriet tilskrevet udvalget således:

"Under en debat i Folketinget den 4. februar 1959 angående et til finansministeren stillet spørgsmål om den formueskattemæssige værdiansættelse af skibe til erhversmæssig brug, jfr. Folketingets forhandling spalte 2450-55 (eksemplarer vedlagt), har finansministeren udtalt, at man vil foretage en undersøgelse af hele spørgsmålet om den formueskattemæssige værdiansættelse af driftsmidler, såvel skibe som maskiner m. v.

I denne anledning skal man, idet man henviser til referatet af den nævnte debat og til det side 116-120 anførte i det ærede udvalgs betænkning af 18. februar 1957 vedrørende skattefrie afskrivninger og skattefrie henlæggelser til investeringsfonds, i henhold til finansministerens resolution anmode udvalget om at optage spørgsmålet om den formueskattemæssige værdiansættelse af de i afsnit I-III i afskrivningloven (lovbekendtgørelse nr. 232 af 4. juni 1958) omhandlede driftsmidler til fornyet overvejelse samt afgive betænkning herom, eventuelt med forslag til ændrede lovbestemmelser om sådanne driftsmidlers værdiansættelse.

Man vil sætte pris på at modtage udvalgets betænkning og eventuelle forslag snarest belejligt. "

Ved afgivelsen af nærværende betænkning er udvalgets sammensætning følgende:

Afdelingschef i finansministeriet Poul Plate, formand.
 Direktør, landsretssagfører V. Wenzell for Danmarks Rederiforening.
 Direktør J. C. Thygesen for Industriraadet og Haandværkerraadet.
 Direktør Louis Bahnson for Grosserersocietetet og Provinshandelskammeret.
 Revisor Henry Poulsen for De danske handelsforeningers fællesorganisation og De samvirkende købmandsforeninger.
 Gårdejer Hans Pinstrup for De samvirkende danske Landboforeninger.
 Amtsrådsmedlem Emanuel Vestbo for De samvirkende danske husmandsforeninger.
 Direktør A. M. Vendsyssel for Fiskeriorganisationerne.
 Direktør, landsretssagfører Fr. Dalgaard for Arbejderbevægelsens erhvervsråd.
 Landsretssagfører Jacob la Cour.
 Retsformand Poul Herler, Landsskatteretten.
 Viceretsformand J. Høyrup Nielsen, Landsskatteretten.
 Ligningsdirektør A. Begtrup, Statens ligningsdirektorat.
 Ligningschef Moritz B. Hansen, Statens ligningsdirektorat.
 Departementschef Erik Ib Schmidt, Det økonomiske sekretariat.
 Ekspeditionsssekretær P. Bruun Nielsen, finansministeriet.

Udvalgets sekretær er fuldmægtig i finansministeriet T. Steenbeck.

Der har været nedsat et særligt arbejdsudvalg med følgende medlemmer:

Afdelingschef Poul Plate, formand.
 Landsretssagfører Jacob la Cour.
 Ligningsdirektør A. Begtrup.
 Ekspeditionsssekretær P. Bruun Nielsen.

I forbindelse med udarbejdelsen af nærværende betænkning har der været afholdt 11 møder i udvalget, heraf 2 plenarmøder og 9 arbejdsudvalgs-møder.

For så vidt angår maskiner, inventar og lignende driftsmidler har samtlige udvalgsmedlemmer kunnet tilslutte sig den foreliggende indstilling. For så vidt angår den formueskattemæssige værdiansættelse af skibe har et mindretal (Fr. Dalgaard, Poul Herler og J. Høyrup Nielsen) afgivet en særlig udtalelse, der er anført side 61.

Et resume af udvalgets indstillinger er givet side 63

København, den 31. august 1960.

L. Bahnson	A. Begtrup	Jacob la Cour	Fr. Dalgaard
M. B. Hansen	Herler	i. Høyrup Nielsen	P. Bruun Nielsen
Hans Pinstrup	Poul Plate	H. Poulsen	
	formand		
Erik Ib Schmidt	J. C. Thygesen	A.M.Vendsyssel	Wenzell Em. Vestbo

T. Steenbeck

Gældende regler.

Formueskattepligt påhviler her i landet alene fysiske personer og visse dødsboer. Aktieselskaber, andre selskaber, foreninger, korporationer, stiftelser, legater og selvejende institutioner svarer ikke formueskat.

Lovreglerne om de formueskattepligtige ejendele og rettigheder samt om værdiansættelsen af disse findes i statsskatteoven, lov nr. 149 af 10. april 1922 om indkomst- og formueskat til staten med senere ændringer.

Bestemmelserne om, hvilke ejendele og rettigheder der er formueskattepligt undergivet, indeholdes i statsskatteovens § 12. Denne er sålydende:

"Som skattepligtig formue betragtes, med de i §10 og i det følgende fastsatte Undtagelser og Begrænsninger, den skattepligtiges samlede rørlige og urørlige Formue.

Skattepligtig er således navnlig:

- a. Faste Ejendomme med alt Tilbehør, Kreaturer, Redskaber og Maskiner samt i Behold værende Afgrøde i Sæd, Hø, Halm o. s. v. , for så vidt saadanne Beholdninger overstiger, hvad der til enhver Tid er fornødent for at holde Ejendommen i behørig Driftstilstand;
- b. Skibe;
- c. Varer, Raastoffer og andet Løstøre;
- d. udestaaende Fordringer, Penge, Pengerepræsentativer, Værdipapirer, Kommandit- og andre Selskabsandele;
- e. reelle Privilegier, Ret til at oppebære Tiende, Jordskyld eller Arvefæstefgifter, samt overhovedet alle vedvarende Rettigheder og Fordringer, der har en Værdi, som kan ansættes i Penge.

Til skattepligtig Formue henregnes ikke:

1. Møbler, Husgeraad, Gangklæder, Smykker og andet til husligt Indbo hørende Løstøre, samt Bog- og Kunstsamlinger eller lignende; for saa vidt derimod den skattepligtige anvender slige Genstande i sin Næring eller driver Handel med dem eller i øvrigt besidder dem i Forretningsøjemed, er de Formueskatten underkastet.
2. Suspensivt betingede Formuerettigheder, saasom Retten til en endnu ikke forfalden Livsforsikringssum, Retten til den fremtidige Besiddelse af en Kapital, hvoraf en anden foreløbig har Rentenydelsen o. lign. Naar den, der har Ret til den fremtidige Besiddelse af en Kapital, er Descendent af eller arveberettiget efter Rentenyderen, svarer Rentenyderen Formueskat af Kapitalen. Det samme gælder i alle Tilfælde, hvor Rentenyderen selv har fraskrevet sig Retten til Kapitalen, ligesom den, der

har baandlagt en Kapital til Fordel for andre, men saaledes at Renten foreløbig skal tillægges Kapitalen, vedvarende svarer Formueskat af denne.

3. Brugsrettigheder eller Krav paa periodiske Ydelser af offentlig eller privat Natur, der er tillagt enkelte Personer for Livstid eller kortere Tid, saasom Ret til Pension, Livrente, Overlevelsereente, Annuitet, Klosterhævning, Fribolig, Aftægtsyndelse, Ydelse ifølge Forsikring for Ulykkestilfælde o. desl. "

Lovbestemmelsen er kasuistisk affattet, og opremsningen kan ikke anses for at være udtømmende.

Nærmere regler om værdiansættelsen af de skattepligtige formuegoder findes i stats skattelovens § 14. Bestemmelsen omfatter kun visse grupper af formuegoder. Bestemmelsen har følgende ordlyd:

"Ved Værdsætningen af Formuen bliver følgende Regler at iagttage:

1. Faste Ejendomme sættes til den Værdi, hvortil de er vurderet til Ejendomsskyld med Fradrag af Arvefæsteafgifter og andre Byrder, hvortil intet Hensyn er taget ved Vurderingen til Ejendomsskyld, og med Tillæg af Værdien af Besætning, Inventar, Maskiner og andet Driftsmateriel. For så vidt en Ejendom ikke måtte være vurderet til Ejendomsskyld på det Tidspunkt, da Ansættelse efter nærværende Lov finder Sted, bliver Værdiansættelsen at foretage efter de i Loven om Ejendomsskyld forenskrevne Regler.
2. Værdipapirer ansættes, for saa vidt de noteres på Københavns Børs, efter Kursværdien, i modsat Fald efter deres Pålydende, medmindre det skønnes, at deres Værdi er forskellig derfra.
3. Udestaaende Fordringer, som ikke kan inddrives, medregnes ikke.
4. Skibe og andre Løvsøregenstande ansættes efter deres Salgsværdi. Som Vejledning tjener særlig den Sum, for hvilken de maatte være forsikret; dog skal i Tilfælde, hvor handlendes Varelager sædvanemæssigt ved deres Statusopgørelser foretages paa Grundlag af Fakturaprisen, denne ogsaa kunne bringes til Anvendelse ved Formueopgørelsen.
5. Reelle Privilegier samt vedvarende Indkomster og Ydelser (§ 12, e) ansættes efter den Vederlagssum, der kan paaregnes opnaaet for dem"

Om den formueskattemæssige værdiansættelse af de driftsmidler, på hvilke der kan foretages skattefrie afskrivninger i henhold til den i 1957 gennemførte lov om skattefrie afskrivninger m.v. (nu lovebekendtgørelse nr. 232 af 4. juni 1958), d.v. s. maskiner, inventar og lignende driftsmidler, der benyttes erhvervsmæssigt, skibe til erhvervsmæssig brug samt bygninger, er der endvidere i skattedepartementets cirkulære nr. 172 af 31. oktober 1957 til afskrivningsloven under punkt 1 anført følgende:

"Med hensyn til formue ansættelsen af de af loven omfattede driftsmidler, herunder såvel maskiner, inventar og lignende driftsmidler som skibe og bygninger, findes reglerne i statsskattelovens § 14. Faste

ejendomme formuebeskattes efter deres ejendomsværdi. Herfra gøres der dog undtagelse for så vidt angår ejendomme, på hvilke der hviler hjemfaldspligt. Skibe skal ved opgørelsen af den skattepligtige formue principielt ansættes til deres salgsværdi. Ifølge praksis kan skibe, herunder fiskekuttere, i almindelighed ved formueopgørelsen ansættes til 75 pct. af maksimalforsikringsværdien. Maskiner og inventar m.m. skal på samme måde som skibe ved formueopgørelsen principielt ansættes til deres salgsværdi. For maskiner og inventar m.m., der gøres til genstand for skattefri afskrivninger over indkomsten, er det i praksis antaget, at værdien kan ansættes til anskaffelsesværdien efter fradrag af foretagne skattefri afskrivninger. Også efter de nye afskrivningsregler vil den skattefrit nedskrevne værdi i almindelighed kunne anvendes ved formueopgørelsen, men der kan dog ikke bortses fra, at der vil kunne forekomme så væsentlige afvigelser, at den bogførte værdi ikke kan lægges til grund. Negative saldo værdier, jfr. nedenfor under punkt 21, kan ikke fradrages ved formueopgørelsen. "

Princippet i de gældende lovregler er, at de formueskattepligtige ejendele og rettigheder ved formueopgørelsen skal ansættes til det beløb, hvor til de må antages at kunne realiseres på tidspunktet for opgørelsen af formuen.

Dette princip følges fuldt ud for så vidt angår kontante penge og udestående fordringer, der ikke kan anses for uerholdelige. Det samme gælder indskud i pengeinstitutter og børsnoterede værdipapirer. For andre værdipapirer findes der ikke nogen fastslået salgsværdi, og en skønsmæssig ansættelse af værdien vil ikke altid falde sammen med den virkelige salgsværdi.

Faste ejendomme skal medregnes i den skattepligtige formue med ejendomsværdien, hvilket udtryk i henhold til § 5, stk. 4, i lovbekendtgørelse nr. 305 af 1. august 1960 om vurdering og beskatning til staten af faste ejendomme træder i stedet for udtrykket vurderingssummen til ejendomsskyld eller ejendomsskyldværdien. Vurderingen i henhold til sidstnævnte lov foretages på grundlag af værdien i handel og Wandel.

Skibe skal principielt ansættes til salgsværdien. I praksis accepteres det, at de ansættes til 75 pct. af maksimalforsikringsværdien, idet man går ud fra, at en sådan ansættelse svarer til salgsværdien. I overensstemmelse hermed er en af landsskatteretten den 25. januar 1960 afsagt kendelse (Meddelelser fra landsskatteretten 1960. 84). Klageren havde ved opgørelsen af den skattepligtige formue ansat de ham tilhørende skibe til de bogførte statusværdier. Skatterådet havde forhøjet den skattepligtige formue, idet rådet i overensstemmelse med gældende praksis havde ansat skibene til 75 pct. af forsikringsværdien. Landsskatteretten udtalte, at det ved sagens afgørelse måtte lægges til grund, at skibe i henhold til statsskattelovens § 14, nr. 4, ved opgørelsen af den skattepligtige formue skal ansættes efter deres salgsværdi. Under hensyn hertil fandt landsskatteretten ikke i de under sagens behandling fremkomne oplysninger tilstrækkelig grundlag for at

tilsidesætte den ved skatterådets ansættelse i overensstemmelse med gældende praksis anslåede værdi af skibene.

For maskiner, inventar og lignende driftsmidler vil ifølge det ovenfor nævnte cirkulære den skattefrit nedskrevne værdi i almindelighed kunne anvendes ved formueopgørelsen. Efter gennemførelsen af den nye afskrivningslov af 1957 fremkommer der ikke nogen egentlig skattefrit nedskrevet værdi for maskiner m. v. Loven opererer med et begreb, der benævnes saldoværdien. Saldoværdien er et rent teknisk begreb, der er uden direkte forbindelse med de i virksomheden værende driftsmidler. I afskrivningslovens § 2 defineres saldoværdien som den værdi, hvortil de i tidligere indkomstår anskaffede aktiver ved afskrivning over den skattepligtige indkomst er nedskrevet ved udgangen af det forrige indkomstår med tillæg af anskaffelsessummen for driftsmidler, der er anskaffet, og med fradrag af salgssummen for driftsmidler, der er solgt i indkomstårets løb. Forsikrings- eller erstatningssummer vedrørende et driftsmiddel, der udgår af driften i anledning af en skade, der er overgået det, skal behandles på samme måde som beløb, der indvindes ved salg af det pågældende driftsmiddel. Ved opgørelsen af saldoværdien formindskes driftsmidlernes anskaffelsessum således ikke blot med de foretagne afskrivninger, men også med salgssummer m. m. for afhændede eller udgåede driftsmidler. Dette i forbindelse med den samtidig med afskrivningsloven indførte investeringsfondsordning bevirker, at saldoværdien vil kunne afvige meget betydeligt fra salgsværdien af de tilstedeværende maskiner m. v.

Lagre af varer og råstoffer m. v. ansættes ved opgørelsen af den skattepligtige formue til den samme værdi, som benyttes ved indkomstopgørelsen. Dette gælder efter praksis også varelagre, der nedskrives i overensstemmelse med de af skattedepartementet herom udsendte cirkulærer. For disse formuegoder vil der ofte være tale om en formueskattemæssig værdiansættelse, der ligger betydelig under salgsværdien.

Den historiske udvikling og skattereformforslagene.

I det foregående afsnit er der givet en fremstilling af de gældende regler om de formueskattepligtige aktiver og værdiansættelsen af disse. I dette afsnit vil der blive gjort nærmere rede for den historiske udvikling og bestemmelserne i de forskellige skattereformforslag. Denne redegørelse vil dog blive begrænset til alene at omfatte reglerne for værdiansættelsen af de driftsmidler, hvis værdiansættelse udvalget er anmodet om nærmere at overveje, d. v. s. skibe samt maskiner, inventar og lignende driftsmidler.

Den historiske udvikling.

Den første statskattelov, lov nr. 104 af 15. maj 1903, indeholdt i § 14 følgende bestemmelse:

"Ved Værdiansættelsen af Formuen bliver følgende Regler at iagttage:

4. Skibe og andre Løsoegenstande ansættes efter deres Salgs-værdi. Som Vejledning tjener særlig den Sum, for hvilken de måtte være forsikrede. "

En med den citerede bestemmelse ganske ligelydende bestemmelse findes i § 14 i lov nr. 144 af 8. juni 1912 om indkomst- og formueskat til staten.

I tilslutning til statskatteloven af 1912 er der givet en række nærmere bestemmelser om værdiansættelsen af formueskattepligtige genstande og rettigheder i skattedepartementets vejledning af 31. december 1912 til loven. De pågældende bestemmelser findes i vejledningens artikel 12. Bestemmelserne vedrørende skibe samt maskiner, inventar og lignende driftsmidler er sålydende:

"2. Skibe ansættes til deres Salgs-værdi (Lovens § 14, nr. 4). I Forbindelse med Skibet vurderes Løsoere, som efter den almindelige Opfattelse må betragtes som Tilbehør til dette, saasom Ankere, Sejl, Dampspil, Redningsbaade o. s. v.

Som Vejledning ved Værdiansættelsen vil der kunne ses hen til den Sum, hvorfor det pågældende Skib med Tilbehør er forsikret, eller efter Omstændighederne til den Sum, hvormed det er opført i den skattepligtiges Regnskab for det sidst forløbne Regnskabsaar, for saa vidt den sidstnævnte Sum ikke paa Grund af ekstraordinære Afskrivninger

eller af andre Grunde maa antages i væsentlig Grad at afvige fra Skibets virkelige Værdi.

3

Som Vejledning ved Værdiansættelsen af Løsøregenstande vil der kunne ses hen til den Sum, hvorfor de ere forsikrede. Er Løsøre, som er Skattepligtig underkastet, forsikret under Et med Løsøre, som ikke medregnes til den skattepligtige Formue, fastsættes ved et Skøn, hvor stor en Del af Forsikringssummen, der kan antages at svare til de skattepligtige Løsøregenstandens Værdi.

løvrigt vil der paa samme Maade, som foran anført med Hensyn til Værdiansættelsen af Skibe efter Omstændighederne kunne ses hen til den Værdi, hvormed de pågældende Genstande eller Beholdninger ere anførte i den skattepligtiges Regnskab for det sidste Regnskabsaar for saa vidt den opførte Værdi ikke paa Grund af ekstraordinære Af-skrivninger eller af andre Grunde maa antages i væsentlig Grad at afvige fra de paagældende Tings virkelige Værdi. "

Den gældende bestemmelse om den formueskattemæssige værdiansættelse af skibe og maskiner m.v. i § 14, nr. 4, i lov nr. 149 af 10. april 1922 om indkomst- og formueskat til staten, der er citeret i foregående afsnit, svarer ganske til de tilsvarende bestemmelser i statsskatte-lovene af 1903 og 1912.

I praksis indtog man for skibes vedkommende i lang tid det standpunkt, at disse ved opgørelsen af den skattepligtige formue skulle ansættes til forsikringssummen. I en årrække har fiskefartøjer imidlertid kunnet ansættes til maksimalforsikringsværdien med fradrag af 25 pct. Almindelige regler i overensstemmelse hermed blev første gang givet i Meddelelser fra statens ligningsdirektorat og ligningsrådet for januar 1948. Disse regler omfatter også andre skibe end fiskefartøjer. Ifølge reglerne kunne fiskekuttere ved formueopgørelsen ansættes til 75 pct. af deres forsikringssum, og andre skibe kunne i almindelighed ansættes til 75 pct. af maksimalforsikringssummen. I Meddelelser fra statens ligningsdirektorat og ligningsrådet for januar 1949 ændredes formuleringen til, at skibe, herunder fiskekuttere, ansættes i almindelighed til 75 pct. af maksimalforsikringssummen. I Meddelelser fra statens ligningsdirektorat og ligningsrådet for januar 1950 hedder det, at skibe, herunder fiskekuttere ansættes i almindelighed til 75 pct. af maksimalforsikringsværdien. Denne sidste formulering, hvor man benytter udtrykket "maksimalforsikringsværdien" i stedet for "maksimalforsikringssummen", har siden været benyttet.

Ligningsmyndighedernes anvisning med hensyn til værdiansættelsen af skibe blev tiltrådt i en af landsskatteretten afsagt kendelse af 3. april 1952 (Meddelelser fra landsskatteretten 1952.221). I denne sag havde en skibsfører, der ejede et mindre skib, klaget over, at skatterådet ved opgørelsen af hans skattepligtige formue havde medregnet skibet til dets af skatterådet anslåede forsikringsværdi; han gjorde over for landsskatteretten gældende,

at skibet, så længe det - som i det foreliggende tilfælde - var genstand for afskrivning, burde ansættes til dets anskaffelsesværdi ÷ afskrivninger, og at det først efter at være nedskrevet til scrapværdi burde medregnes til en værdi, ved hvis fastsættelse forsikringssummen var vejledende. Landskatteretten udtalte hertil, at efter statsskattelovens § 14, stk. 4, skal skibe ved opgørelsen af den skattepligtige formue ansættes efter deres salgsværdi, ved hvis fastsættelse den sum, for hvilken de er forsikrede, særlig vil være at betragte som vejledende. Landsskatteretten kunne her- efter ikke give klageren medhold i hans påstand, idet skibets bogførte værdi som bestemt af skibets oprindelige anskaffelsespris med fradrag af de siden anskaffelsen foretagne afskrivninger hverken i almindelighed eller i det specielt foreliggende tilfælde kunne tages som udtryk for skibets salgsværdi, fastsat efter de i loven angivne retningslinier. Som udtryk for salgsværdien for skibe af den kategori, hvortil det i sagen omhandlede skib måtte henføres, mente retten imidlertid at kunne godkende et beløb svarende til 75 pct. af skibets kaskoforsikring eller, hvor tillige en interesseforsikring var tegnet for skibet, 75 pct. af summen af kaskoforsikringen og interesseforsikringen.

Maskiner, inventar og lignende driftsmidler skal på samme måde som skibe ved opgørelsen af den skattepligtige formue principielt ansættes til deres salgsværdi. For maskiner og inventar m.m., der gøres til genstand for skattefri afskrivninger over indkomsten, er det i praksis antaget, at værdien kan ansættes til anskaffelsesværdien efter fradrag af foretagne skattefri afskrivninger.

Hvor der efter de før afskrivningsloven af 1957 gældende regler ikke kunne foretages skattefri afskrivninger over indkomsten på maskiner m. m., men hvor i udskiftningstilfælde anskaffelsessummen for det udskiftede aktiv med fradrag af, hvad dette indbragte ved salg, kunne fradrages ved indkomstopgørelsen for udskiftningsåret, skulle aktivet i hele den periode, i hvilken det benyttes, optages i formuen med et fast beløb svarende til halvdelen af anskaffelsessummen. Driftsmidler som værktøj, redskaber, service, dækketøj og lignende, der efter deres art ikke kunne gøres til genstand for skattefri afskrivninger, men som kunne fornyes over driften, blev ved formueopgørelsen i almindelighed medregnet til anskaffelsessummen for førstegangsanskaffelsen med tillæg af anskaffelsessummen for eventuelle udvidelser af beholdningen.

Skattereformforslagene:

Skattereformforslagene fra 1948, 1953 og 1954 indeholdt også nærmere regler for den formueskattemæssige værdiansættelse af driftsmidler. Selv om de foreslåede regler ikke er gennemført, skal de dog gøres til genstand for en kort omtale.

Skattelovskommissionens betænkning 1948.

Skattelovskommissionen af 1937 afgav første del af sin betænkning i 1948. Denne betænkning indeholdt bl. a. et forslag om skat til staten af indkomst, formue og kapitalvinding. Bestemmelserne om den formueskattemæssige værdiansættelse af driftsmidler findes i forslaget § 55.

Skibe skal herefter ansættes til deres salgsværdi. Forslaget indeholder en bestemmelse om, at ligningsrådet for visse grupper af skibe fra år til år skal kunne fastsætte tonnageværdier under hensyn til alder, størrelse og skibstype, hvilke værdier skal lægges til grund ved formueansættelsen, medmindre ligningsrådet på grund af særlige forhold skønner, at en anden værdiansættelse er påkrævet.

Maskiner, inventar og andet driftsmateriel, som kan gøres til genstand for skattefri afskrivning, skal ved formueopgørelsen ansættes til anskaffelsesværdien efter fradrag af de skattefri afskrivninger, dog mindst til 25 pct. af anskaffelsesværdien. De afskrivninger, der efter forslaget skulle kunne fradrages ved formueopgørelsen, var alene afskrivninger svarende til driftsmidlernes værdiforringelse m.m., beregnet med lige store årlige afskrivningsbeløb over driftsmidlernes antagelige levealder på samme måde som de før afskrivningsloven af 1957 gældende ordinære afskrivninger. Dette følger af, at den omhandlede bestemmelse i lovforslagets § 55, nr. 4, henviser til § 6, nr. 6, i samme forslag, hvorefter der ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan fradrages en i forhold til aktivernes antagelige levealder beregnet årlig afskrivning.

Driftsmateriel, som fornyes over driften, skal formuemæssigt ansættes til 50 pct. af anskaffelsesprisen.

Forslag til lov om skat til staten af indkomst og formue m. v. 1953.

Det i marts 1953 fremsatte forslag til lov om skat til staten af indkomst og formue m. v. indeholder nærmere regler om værdiansættelsen af formuen i § 72.

Skibe, der benyttes erhvervsmæssigt, skal i formueskattemæssig henseende ansættes til anskaffelsessummen efter fradrag for stedfunden værdiforringelse; når skibe gøres til genstand for skattefri afskrivning, skal de kunne ansættes til anskaffelsessummen efter fradrag af foretagne afskrivninger. Der tænkes også her kun på afskrivninger svarende til værdiforringelsen, idet der henvises til forslaget § 11, nr. 4, hvorefter der i indkomsten kan fradrages en i forhold til den antagelige levealder beregnet årlig afskrivning. Såfremt skibenes salgsværdi afviger væsentligt fra den nævnte værdi, skal skibene ansættes efter salgsværdien.

Maskiner, inventar og andet driftsmateriel, der gøres til genstand

for skattefri afskrivning, skal ved opgørelsen af den skattepligtige formue ansættes til anskaffelsessummen efter fradrag af afskrivninger. Ligesom ved skibe regnes der med afskrivninger svarende til værdiforringelsen, idet der også her henvises til forslagets § 11, nr. 4, hvorefter der i indkomsten kan fradrages en i forhold til den antagelige levealder beregnet årlig afskrivning.

Driftsmidler, der ikke gøres til genstand for skattefri afskrivning, skal ansættes til anskaffelsessummen efter fradrag for stedfunden værdiforringelse; den skattepligtige skal dog være berettiget til at ansætte værdien til 50 pct. af anskaffelsessummen under forudsætning af, at denne værdiansættelse fastholdes i hele besiddelsestiden. Den sidstnævnte regel for driftsmateriel, der ikke gøres til genstand for skattefri afskrivning, omfatter både driftsmidler, som efter deres karakter i og for sig kunne gøres til genstand for skattefri afskrivning, men som ikke kunne afskrives som følge af, at den skattepligtige ikke førte regnskab, og driftsmidler, der fornyedes over driften, såsom værktøj, redskaber, service og dække-tøj m. m.

Forslag til lov om skat til staten af indkomst, formue og kapitalvinding 1954.

Det i maj 1954 fremsatte forslag til lov om skat til staten af indkomst, formue og kapitalvinding indeholder regler om værdiansættelsen af formuen i § 97.

Skibe, der benyttes erhvervsmæssigt, skal ved formueansættelsen ansættes til anskaffelsessummen efter fradrag for stedfunden værdiforringelse. Når skibet gøres til genstand for skattefri afskrivning i overensstemmelse med forslagets regel herom (årlig afskrivning i forhold til den antagelige levealder), skal skibet kunne ansættes til anskaffelsessummen efter fradrag af disse afskrivninger. Er der til anskaffelsen af et skib benyttet en forsikringssum eller en erstatningssum for et andet skib under sådanne omstændigheder, at forsikringssummen eller erstatningssummen er fritaget for den i forslaget omhandlede kapitalvindingskat, og de skattefri afskrivninger på det nyanskaffede skib kun kan beregnes på grundlag af et nedskrevet beløb, skal det nye skib formuemæssigt ansættes til den fulde anskaffelsessum efter fradrag af afskrivninger beregnet i forhold til den fulde anskaffelsessum. Såfremt de anførte regler for værdiansættelse af skibe fører til en værdi, der afviger væsentligt fra de pågældende skibes salgsværdi, skal skibene dog ansættes til salgsværdien.

Maskiner, inventar og andet driftsmateriel, der gøres til genstand for skattefri afskrivning i overensstemmelse med forslagets regler herom (årlig afskrivning i forhold til den antagelige levealder), skal i formueskattemæssig henseende ansættes til anskaffelsessummen efter fradrag af disse afskrivninger, dog skal de altid ansættes til mindst 15 pct. af

anskaffelsessummen. Er der til anskaffelsen af maskiner m.m. benyttet en forsikringssum eller en erstatningssum for andre maskiner under sådanne omstændigheder, at forsikringssummen eller erstatningssummen er fritaget for indkomstskat eller den i forslaget omhandlede kapitalvindingskat, og de skattefri afskrivninger på de nyanskaffede maskiner kun kan beregnes på grundlag af et nedskrevet beløb, skal de nye maskiner formueskattemæssigt ansættes til den fulde anskaffelsessum efter fradrag af afskrivninger beregnet i forhold til den fulde anskaffelsessum; maskinerne skal dog også i disse tilfælde ansættes til mindst 15 pct. af den fulde anskaffelsessum.

Driftsmateriel, der ikke gøres til genstand for skattefri afskrivning, skal ansættes til anskaffelsessummen efter fradrag for stedsfunden værdiforringelse, idet den skattepligtige i stedet for en værdiansættelse efter dette princip dog skal være berettiget til at ansætte værdien til 50 pct. af anskaffelsessummen under forudsætning af, at denne værdiansættelse fastholdes i hele besiddelsestiden.

Udenlandsk ret.

Udvalget har indhentet nærmere oplysninger om de svenske og norske bestemmelser og praksis i disse lande vedrørende den formueskattemæssige værdiansættelse af skibe samt maskiner, inventar og lignende driftsmidler.

For disse oplysninger vil der blive redegjort i det følgende.

Indledningsvis bemærkes, at formueskattepligt i Sverige kun påhviler fysiske personer, uskiftede dødsboer, udenlandske selskaber og såkaldte familiestiftelser, men ikke andre aktieselskaber og institutioner m. v.

I Norge omfatter formueskattepligten derimod såvel fysiske personer som juridiske personer (selskaber, institutioner m.v.).

Ved vurderingen af de svenske regler og praksis med hensyn til formuebeskatningen og ved sammenligning med forholdene her i landet må det erindres, at spørgsmålet om den formueskattemæssige værdiansættelse er af langt mindre betydning i Sverige end i Danmark. Dette skyldes dels, at aktieselskabsformen er mere udbredt i Sverige end i Danmark. Praktisk talt alle virksomheder af blot en vis størrelse er i Sverige organiseret som aktieselskaber. Da aktieselskaber ikke svarer formueskat, er spørgsmålet om værdiansættelsen af driftsmidler uden betydning for disse. Heller ikke for de private erhvervsdrivende får spørgsmålet større betydning. Formueskattepligt indtræder i Sverige først ved formuer på 80.000 sv. kr., og så godt som ingen private erhvervsdrivende har på grund af aktieselskabsformens store udbredelse formuer af denne størrelsesorden.

Sverige.

De svenske lovbestemmelser om den formueskattemæssige værdiansættelse af aktiver findes i § 4 med anvisninger i forordning af 26. juli 1947 om formueskat til staten (anvisningerne til lovbestemmelser har i Sverige samme lovkraft som selve lovens bestemmelser).

Bestemmelserne om skibe samt maskiner, inventar og lignende driftsmidler i § 4 i forordningen af 26. juli 1947 om formueskat til staten er sålydende:

"Værdiansættelsen af de aktiver, som er nævnt i § 3, 1. mom., skal ske på grundlag af forholdene ved indkomstårets udgang og under iagttagelse af de nedenfor anførte bestemmelser.

Løsøre, som er bestemt til stadig anvendelse indenfor landbrug med binæringer, skovbrug eller anden erhvervsvirksomhed ("rorelse"), skal værdiansættes i overensstemmelse med anerkendt forretningssædvane ("vedertaget affarsbrug") indenfor den art af virksomhed, hvori aktivet benyttes. "

Lovens begreb "løsøre" omfatter såvel skibe som maskiner, inventar og lignende driftsmidler.

I anvisningerne til § 4 anføres nærmere om værdiansættelsen af de omhandlede driftsmidler:

"2. Som forretningssædvane ("affarsbrug") i erhvervsvirksomhed ("rorelse") skal gælde, at aktiver, som er bestemt til stadig anvendelse i erhvervsvirksomheden, skal optages til anskaffelsesværdien med fradrag for årlige afskrivninger under hensyn til udrangering, slid og anden værdiforringelse. Det forekommer undertiden, at der ikke foretages afskrivninger på aktiver bestemt til stadig anvendelse i erhvervsvirksomheden, eller at der foretages større afskrivninger end påkrævet. Ved værdiansættelsen af aktiverne skal der tages hensyn hertil, således at passende afskrivninger altid beregnes, men tillige således at afskrivningerne altid holdes indenfor rimelige beløb.

Den omstændighed, at der ved indkomstopgørelsen er godkendt en vis værdiansættelse for aktiverne, bevirker ikke, at denne værdiansættelse skal være bindende ved formueopgørelsen.

For så vidt angår værdiansættelsen af aktiver indenfor landbrug med binæringer samt skovbrug skal gælde, at dyr skal ansættes til deres værdi i det almindelige marked, samt at der ved værdiansættelsen af øvrige lagervarer samt maskiner og andre til stadig anvendelse bestemte aktiver skal følges samme fremgangsmåde, som er anført foran for erhvervsvirksomhed ("örelse"). "

Det er allerede nævnt, at formueskattepligt i Sverige kun påhviler fysiske personer, uskiftede dødsboer, udenlandske selskaber og såkaldte familiestiftelser. Som det fremgår af udvalgets betænkning af 18. februar 1957 vedrørende skattefri afskrivninger og skattefri henlæggelser til investeringsfonds (side 27-33), kunne disse skattepligtige ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst før 1956 kun benytte den afskrivningsmetode, der i Sverige benævnes "Planenlig afskrivning". Efter denne afskrivningsform skal aktivets anskaffelses-sum afskrives med lige store årlige beløb under hensyn til aktivets levealder. Når denne afskrivningsmetode benyttes, vil den ved indkomstopgørelsen uafskrevne værdi som regel også kunne lægges til grund ved formueopgørelsen.

Efter at samtlige erhvervsdrivende, herunder også landbrugere,

fra 1956 har mulighed for at benytte såkaldt "räkenskapsenlig avskrivning", hvorefter afskrivning over den skattepligtige indkomst som hovedregel kan ske med indtil 30 pct. af den bogførte værdi af driftsmidlerne, kan den ved indkomstopgørelsen uafskrevne værdi ikke uden videre benyttes ved formueopgørelsen. I princippet skal driftsmidlerne, også hvor "räkenskapsenlig avskrivning" benyttes ved indkomstopgørelsen, ved opgørelsen af den skattepligtige formue optages til den restværdi, der ville have været tilbage, såfremt "planenlig avskrivning" havde været benyttet. Efter "planenlig avskrivning" accepteres som regel 10 pct. årlig afskrivning på alle maskiner, og omregning skulle derfor som hovedregel kunne ske efter denne afskrivningsprocent.

Om de nærmere regler og praksis med hensyn til den formueskattemæssige værdiansættelse i Sverige af skibe samt maskiner, inventar og lignende driftsmidler kan oplyses følgende:

Skibe.

Ifølge de foran omtalte lovbestemmelser er udgangspunktet for den formueskattemæssige værdiansættelse af såvel skibe som maskiner, inventar og lignende driftsmidler anskaffessummen for det pågældende driftsmiddel. Den formueskattepligtige værdi skal svare til anskaffessummen formindsket med passende afskrivninger.

Skibe skal herefter ved opgørelsen af den skattepligtige formue optages til anskaffessummen med fradrag af passende afskrivninger; der kan følgelig ikke blive tale om at optage dem i formueopgørelsen med en højere værdi end anskaffessummen.

Hvis der i indkomstmæssig henseende afskrives på et skib efter princippet om "planenlig avskrivning", vil skibet ved opgørelsen af den skattepligtige formue blive ansat til anskaffessummen minus de foretagne "planenlige" afskrivninger.

Hvis de indkomstmæssige afskrivninger på skibet er foretaget efter princippet om "räkenskapsenlig avskrivning", vil der blive foretaget en regulering af den over indkomsten skattefrit nedskrevne værdi. Reguleringen vil normalt ske derved, at man foretager en beregning af "planenlige" afskrivninger på skibet og ansætter skibets formueværdi til anskaffessummen minus de beregnede "planenlige" afskrivninger. Der er også mulighed for at lade foretage en vurdering af skibet. Som allerede anført er ifølge loven skibets anskaffessum den absolutte overgrænse for den formue skattemæssige værdiansættelse, og skibet kan derfor ikke med henblik på formuebeskatningen vurderes til et højere beløb end anskaffessummen. Vurderingen af skibene foretages af særligt autoriserede, sagkyndige personer, "magistratens vurderingsmænd", som findes i de større byer.

Specielt med hensyn til fiskefartøjer kan det anføres, at fiskerne ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst altid benytter "planenlig afskrivning". Den i overensstemmelse med dette princip foretagne nedskrivning af et fiskefartøj over indkomsten accepteres også i formueskattemæssig henseende, således at den formueskattepligtige værdi altså bliver anskaffelsessummen minus de ved indkomstopgørelsen foretagne "planenlige" afskrivninger.

Maskiner, inventar og lignende driftsmidler.

For landbrugets maskiner m.v. findes der særlig værditabeller, der skal benyttes ved ansættelsen af den skattepligtige formueværdi. For andre erhvervsgrupper findes der ikke tilsvarende ordninger.

1. Landbrugets maskiner.

Riksskattenämnden fastsætter hvert år særlige skalaværdier for landbrugets maskiner m. v. Værdiangivelserne er meget detaljerede, idet der fastsættes særskilte værdier for de enkelte maskiner alt efter fabrikat, indretning og alder m. m.

Disse værditabeller benyttes i alle tilfælde ved ansættelsen af landbrugernes skattepligtige formuer.

Benyttelsen af skalaværdierne ved den formueskattepligtige værdiansættelse af maskiner m.v. medfører, at der ikke er nogen sammenhæng mellem maskinernes i indkomstskattemæssig henseende skattefrit nedskrevne værdi og den formueskattepligtige værdiansættelse,

2. Andre maskiner m.v.

a. Visse maskiner med særlig forbindelse med en bygning vurderes sammen med bygningen til ejendomsbeskatning. Dette er f. eks. tilfældet med maskiner i kølehuse, mejerier og bryggerier.

I de tilfælde, hvor maskinerne vurderes sammen med den faste ejendom, behandles de også i formueskattemæssig henseende på samme måde som den faste ejendom, d. v. s. de indgår i formueværdien med vurderingssummen. Indkomstmæssigt finder der derimod en adskillelse sted mellem den faste ejendom og maskinerne, og der er ikke nogen sammenhæng mellem maskinernes i indkomstmæssig henseende skattefrit nedskrevne værdi og deres formueskattepligtige værdi. Hvor

maskiner vurderes sammen med den faste ejendom og således indgår i den skattepligtige formue med vurderingssummen, skulle der egentlig ske en justering (nedsættelse) af den samtlige maskiner omfattende saldo-værdi under hensyn hertil. En sådan justering bliver dog næppe altid foretaget.

b. For så vidt angår maskiner, der ikke vurderes sammen med den faste ejendom, gør der sig her en forskel gældende mellem maskiner med en egentlig salgsværdi (f. eks. automobiler) og maskiner, for hvilke det er vanskeligt at fastsætte en salgsværdi. For de sidste maskiner godkendes det ofte, at de ved opgørelsen af den skattepligtige formue ansættes til de ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst skattefrit nedskrevne værdier. Dette gælder også, hvor princippet om "rækenskapsenlig avskrivning" er anvendt ved indkomstopgørelsen.

Norge.

Hovedbestemmelsen om den formueskattemæssige værdiansættelse findes i henholdsvis § 36, stk. 1 og § 30, stk. 1, i skattelov for landet og skattelov for byerne. Bestemmelsen er sålydende:

"Formuen ansættes til det beløb, som den 1. januar i det år, ligningen foretages, efter gængse priser udgør den virkelige værdi af den skattepligtige s rørlige og urørlige ejendom samt udestående fordringer efter fradrag af påhvilende gæld. "

Bestemmelsens indhold kan kort gengives således: Genstand for formuebeskatning er alle ejendele og rettigheder med pengeværdi, som kan gøres til genstand for omsætning. Vurderingen af disse formuegenstande skal ske til de priser, som kan opnås ved frit salg.

I henholdsvis § 37 og § 31 i skattelov for landet og skattelov for byerne er der givet nærmere regler for, hvad der skal anses for den virkelige værdi af forskellige arter af formuegenstande . For skibe samt maskiner, inventar og lignende driftsmidler findes reglerne i henholdsvis § 37, a, 1. punktum og § 31, a, 1. punktum. Det hedder her:

"Faste ejendomme med tilbehør, kreaturer, redskaber og andre løsørengstande, jagt- og fiskerettigheder, hugstretigheder og lignende selvstændige rettigheder ansættes til den antagelige salgsværdi. "

For så vidt angår værdiansættelsen af maskiner får det betydning, at visse maskiner vurderes sammen med fast ejendom til ejendomsbeskatning.

§ 8 i skattelov for landet indeholder således følgende bestemmelse:

"Ejendommene værdiansættes med de bygninger og øvrige indretninger, som hører til anlægget og er nødvendige for anlæggets formål. Dog medtages ikke arbejdsmaskiner med tilbehør, eller hvad dermed kan sættes i klasse, som ikke udgør en integrerende del af anlægget. "

Den tilsvarende bestemmelse i § 5 i skattelov for byerne lyder således:

"Ved værdiansættelse af fabrikker og andre industrielle anlæg medtages maskiner og andet, som hører til anlægget og er nødvendigt for anlæggets formål. Dog medtages ikke arbejdsmaskiner med tilbehør, eller hvad dermed kan sættes i klasse, som ikke udgør en integrerende del af anlægget. "

Efter disse bestemmelser medtages ved ejendomsvurderingen dels kraftmaskiner, dels de såkaldte arbejdsmaskiner, for så vidt disse sidste udgør en integrerende del af anlægget. Ved afgørelsen af, om arbejdsmaskiner udgør en integrerende del af et anlæg, lægges der ikke vægt på den rent fysiske eller tekniske samhörighed mellem maskiner og anlæg, men på den forretningsmæssige eller økonomiske forbindelse, således at arbejdsmaskiner må antages at udgøre en integrerende del af anlægget i alle tilfælde, hvor maskiner og anlæg ikke kan skilles fra hinanden uden økonomiske ofre, som fra et forretningsmæssigt synspunkt må betegnes som uforholdsmæssige.

Skibe

Ved den formueskattemæssige værdiansættelse skal, således som det fremgår af det foran anførte, skibenes antagelige salgsværdi lægges til grund.

I de fleste tilfælde sker ansættelsen af skibenes værdi på grundlag af de af Norges Rederforbund udarbejdede værdiskalaer.

Rederforbundet har siden begyndelsen af 1920-erne hvert år udarbejdet værdiskalaer for skibe, angivende værdien pr. 1. januar. Oprindeligt blev disse værdiskalaer udfærdiget af rederforbundet på egen hånd uden nogen medvirken fra skattemyndighederne. I de senere år er der imidlertid indledt et samarbejde på dette område mellem Norsk Rederforbund og de skattelignende myndigheder. Fra og med 1. januar 1957 har der hvert år i januar måned været ført forhandlinger om skilaværdiernes fastsættelse mellem Norges Rederforbund på den ene side og Riksskattestyret og en gruppe ligningschefer fra de største skibsfartsbyer på den anden side. I et årligt cirkulære til ligningsmyndighederne

i forbindelse med værdiskalaernes udsendelse giver Riksskattestyret visse retningslinier for formueansættelsen af skibe og henstiller, at skalaerne og de nævnte retningslinier bliver lagt til grund ved ansættelsen af skibenes formueværdi.

Værdiskalaerne skal give udtryk for skibenes salgsværdi pr.

1. januar. Skalaerne udarbejdes på grundlag af de faktisk skete omsætninger af skibe i det foregående år. Der regnes fortrinsvis med de skete omsætninger af norske skibe, men der tages også hensyn til det internationale skibsmarked. Igennem langt den største del af den tid, værdiskalaerne har været kendt, har de angivet de faktiske salgsværdier efter de skete omsætninger uden nogen form for regulering. På to tidspunkter efter krigen mer¹ unormalt høje priser på brugte skibe har man dog udarbejdet en skala på et friere grundlag. Det skete første gang pr. 1. januar 1952 i anledning af Koreakrigen og anden gang pr. 1. januar 1957 i anledning af Suezkrisen. Ved udarbejdelsen af værdiskalaerne for de nævnte år tog man sit udgangspunkt i byggepriserne for nye skibe. I de senere år har der været fulgt en praksis, hvorefter der foretages en vis korrigerende af de faktiske omsætningsværdier. Man undlader at indregne en del af de meget store prisstigninger under højkonjunkturer; til gengæld følger man heller ikke priserne helt ned under lavkonjunkturer. Der sker således en vis udjævning af værdiansættelserne, hvorved de stærke konjunkturudsving i disse tilfælde skæres bort, uden at man dog derfor har forladt princippet om, at værdiskalaerne skal give udtryk for salgsværdierne. Man kan sige, at værdiskalaerne er udtryk for salgsværdierne, men udarbejdet med forsigtighed og med tendens til en vis udjævning.

Skalaværdierne lægges til grund ved formueansættelsen, uden at der gives noget fradrag for påløbne klassifikationsudgifter.

Værdiskalaerne omfatter en række tabeller for skibe af forskellige typer med angivelse af nærmere forudsætninger med hensyn til kvalitet og fart. Hvis kvaliteten eller farten ligger væsentlig over eller under forudsætningerne, må der ske tillæg eller fradrag i skalaværdierne. Tabellerne er udformet som diagrammer, hvor man kan aflæse skibenes værdi under hensyn til deres størrelse og alder.

Til nærmere belysning af systemet kan det oplyses, at Norges Rederforbunds værdiskalaer for skibe pr. 1. januar 1959 indeholder 6 tabeller. Tabel 1 angiver værdien for almindelige lastdampere på 1.000 t. dw. til 14.000 t. dw. fra nye skibe til skibe på 24 år og derover. Tabel 2 angiver værdien for almindelige dieselskibe på 2.000 t. dw. til 20.000 t. dw. fra nye skibe til skibe på 24 år og derover. Tabel 3 angiver værdien for mindre dieselskibe på 300 t. dw. til 2.000 t. dw. fra nye skibe til skibe på 24 år og derover. Tabel 4 angiver værdien for diesel- og turbinetankskibe på 6.000 t. dw. til 32.000 t. dw. fra nye skibe til skibe på 20 år og derover. Tabel 5 angiver værdien for diesel- og turbinetankskibe på 32.000 t. dw. til

65.000 t. dw. fra nye skibe til skibe på 20 år og derover. Tabel 5 angiver værdien for mindre diesel- og damptankskibe på 500 t. dw. til 4.000 t. dw. fra nye skibe til skibe på 24 år og derover.

I Riksskattestyrets cirkulære af 23. februar 1959 angående værdiansættelsen af skibe pr. 1. januar 1959 er der givet nærmere regler vedrørende skibe, leveret i 1958, og vedrørende kontraherede skibe, som delvis er betalt.

Skibe, der er leveret i 1958, altså i det sidste år før opgørelses-tidspunktet, ansættes til den faktiske kostpris ÷ 20 pct., dog ikke under værdien efter Norges Rederforbunds værdiskalaer og ikke over skalaværdien + 10 pct. Uanset hvor høj skibets kostpris har været, vil den formueskattemæssige værdi altså ikke overstige skalaværdien + 10 pct., og værdien vil på den anden side aldrig kunne ligge under skalaværdien.

For kontraherede skibe, som delvis er betalt, gælder pr. 1. januar 1959 følgende regler. Skibe, som ventes leveret i 1959, ansættes pr. 1. januar 1959 til den forventede anskaffelsessum ÷ 20 pct., dog ikke under skala værdien og ikke over skala værdien +10 pct. Skibe, som ventes leveret i 1960 eller senere, ansættes pr. 1. januar 1959 til basisprisen efter kontrakten ÷ 15 pct., dog ikke under skalaværdien og ikke over skalaværdien +10 pct. Den ubetalte del af kontraktsummen føres fuldt ud til fradrag som gæld, uanset om fradraget for gæld på denne måde kommer til at overstige den ansatte værdi for det kontraherede skib.

Kontrakter om skibe, på hvilke der intet er indbetalt, lades helt ude af betragtning ved formueansættelsen. Der medregnes altså hverken noget beløb som formue eller som gæld.

Som anført foran må der, hvis skibenes kvalitet eller fart ligger væsentlig over eller under forudsætningerne i Norges Rederforbunds værdiskalaer, ske tillæg eller fradrag i skalaværdierne. I Oslo beregnes der et tillæg for fart på 5 pct. af skalaværdien for hver mil, farten overstiger den i værdiskalaerne angivne fart. For hver mil, farten ligger under værdiskalaernes fart, indrømmes der et fradrag på 5 pct. af skalaværdien.

Med hensyn til kontrollen med formueansættelserne af skibe på grundlag af værdiskalaerne findes der ikke særlige forskrifter. I selvangivelserne vedlægges der ofte en specificeret opgave over de enkelte skibe med angivelse af type, tonnage, alder og fart; men der er ikke stillet krav herom. Iøvrigt søger de skattelignende myndigheder oplysninger om skibene i Veritas Skibsregister eller andre foreliggende publikationer om rederiernes skibe.

Norges Rederforbunds værdiskalaer kan ikke uden videre lægges til grund ved formueansættelsen af passagerskibe og frugtskibe m. v. Dette skyldes, at de enkelte skibe indenfor disse kategorier er mere forskelligartede end de almindelige fragtskibstyper. I praksis tager man dog ved værdiansættelsen af de omhandlede skibe ofte sit udgangspunkt i værdiskalaerne. I Oslo benytter man ved værdiansættelsen af

frugt- og køleskibe skalaværdien med et tillæg på 80 pct. For passagerskibe finder der en mere individuel vurdering sted.

Rederforbundets værdiskalaer kommer ikke til anvendelse på fiskefartøjer. Der findes heller ikke andre skalaværdier for disse fartøjer; men der finder en mere individuel bedømmelse sted. Som udgangspunkt for den formue skattemæssige værdiansættelse benyttes en eksisterende særlig fortegnelse over større fiskefartøjer med oplysninger om de enkelte fartøjers data, til en vis grad svarende til Veritasregisteret for større skibe. På grundlag af fortegnelsens oplysninger foretages en individuel vurdering af bådene. Iøvrigt findes der ikke nærmere generelle anvisninger med hensyn til værdiansættelsen. For fiskefartøjer er der ikke konjunktursvingninger på samme måde som for de større skibe. Fiskefartøjerne vurderes til salgsværdien, men med en vis forsigtighed. For mindre fiskekuttere sker der formentlig en mere generel vurdering efter alder m.m.

Maskiner, inventar og lignende driftsmidler.

Det fremgår af det tidligere anførte, at den formueskattemæssige værdiansættelse af maskiner, inventar og lignende driftsmidler ifølge loven skal ske til den antagelige salgsværdi. Det fremgår endvidere, at maskiner, der henregnes til en fast ejendom, vurderes sammen med denne til ejendomsbeskatning. Hvor dette sker, vurderes maskinerne efter samme principper som den faste ejendom. Vurderingen, der benævnes taksering, må betegnes som forsigtig. Taksering finder sted hvert 5. år i byerne og hvert 10. år på landet. Takseringen foretages af hensyn til ejendomsbeskatningen og er i princippet ikke bindende ved formueansættelsen; men det er almindelig praksis, at ligningsmyndighederne ved ansættelsen af den skattepligtige formue benytter takseringsværdien, medmindre der foreligger særlige omstændigheder. De maskiner, der indgår under takseringen, vil derfor ofte ved ansættelsen af den skattepligtige formue indgå i denne med takseringsværdien. I så fald vil de over den skattepligtige indkomst foretagne afskrivninger være uden betydning for den formueskattemæssige værdiansættelse.

De skattepligtige kan for så vidt angår de maskiner, der ved takseringen af fast ejendom til ejendomsbeskatning henregnes til ejendommen, vælge imellem, om de ved formueopgørelsen vil benytte ejendomstaksten på maskinerne eller optage maskinerne særskilt i formuen. Skattetaksterne benyttes navnlig af de større virksomheder.

Ved særskilt værdiansættelse af maskiner m. v. skal den antagelige salgsværdi lægges til grund. Hvis der foretages skattefrie afskrivninger på maskinerne, og disse afskrivninger sker nogenlunde i takt

med den faktiske værdiforringelse, vil den nedskrevne (bogførte) værdi normalt kunne accepteres ved formueansættelsen. I tilfælde, hvor den bogførte værdi efter foretagne afskrivninger ligger betydelig under den virkelige værdi, kan der blive tale om at foretage en særskilt ansættelse af formueværdien. Det bemærkes i denne forbindelse, at hovedreglen for den indkomstmæssige afskrivning i Norge er ordinære afskrivninger med lige store årlige beløb svarende til driftsmidlernes levetid. Der er dog forskellige muligheder for en hurtigere afskrivning, navnlig gennem større afskrivninger i de første år efter driftsmidlernes anskaffelse. I praksis er forholdet det, at de bogførte værdier i stor udstrækning bliver godkendt ved formueansættelsen, også hvor en forøget afskrivning har fundet sted.

Udvalgets overvejelser og indstilling.

Hidtidige lovbestemmelser og skattereformforslagene.

Sammenligner man reglerne om den formueskattemæssige værdiansættelse i de hidtidige love og i skattereformforslagene, synes der at være sket en vis udvikling med hensyn til grundlaget for værdiansættelsen til formuebeskatning af skibe samt maskiner, inventar og lignende driftsmidler.

Som grundlag for at give en belysning af denne udvikling skal indledningsvis resumeres de forskellige regler om den formueskattemæssige værdiansættelse af driftsmidler af de nævnte arter, der gøres til genstand for afskrivninger over den skattepligtige indkomst. Det erindres herved, at adgangen til at foretage skattefri afskrivninger på driftsmidler efter den nye afskrivningslov af 6. juli 1957 står åben for alle skattepligtige. En mere udførlig fremstilling af bestemmelserne er givet foran i afsnittet om den historiske udvikling og skattereformforslagene.

Ifølge såvel statsskattelovene af 1903 og 1912 som den gældende statsskattelov af 10. april 1922 skal både skibe og maskiner, inventar og lignende driftsmidler ved opgørelsen af den skattepligtige formue ansættes til deres salgsværdi. Det bestemmes endvidere i lovene - ligeledes for begge kategorier af driftsmidler - at forsikringssummen for driftsmidlerne kan tjene som vejledning ved værdiansættelsen.

I skattedepartementets vejledning af 31. december 1912 anføres lovbestemmelsen om salgsværdien og forsikringsværdien som vejledende, og det tilføjes - ligeledes for såvel skibe som maskiner, inventar og lignende driftsmidler - at der ved værdiansættelsen efter omstændighederne kan ses hen til den sum, hvormed driftsmidlerne er opført i den skattepligtiges regnskab for det sidst forløbne regnskabsår, for så vidt den opførte værdi ikke på grund af ekstraordinære afskrivninger eller af andre grunde må antages i væsentlig grad at afvige fra de pågældende formuegoders virkelige værdi, hvormed der sigtes til salgsværdien.

Efter forslaget i skattelovskommissionens betænkning af 1948 til lov om skat til staten af indkomst, formue og kapitalvinding skal skibe ved opgørelsen af den skattepligtige formue ansættes efter deres salgsværdi. Ligningsrådet skal dog for visse grupper af skibe kunne fastsætte tonnageværdier, der skal lægges til grund ved formueansættelsen, medmindre ligningsrådet på grund af særlige forhold skønner, at en

anden værdiansættelse er påkrævet. Maskiner, inventar og andet driftsmateriel, som kan gøres til genstand for skattefri afskrivning i overensstemmelse med forslagens regler herom, skal ifølge forslaget medregnes i den skattepligtige formue med anskaffelsessummen efter fradrag af de skattefri afskrivninger, dog mindst til 25 pct. af anskaffelsessummen.

I forslaget til lov om skat til staten af indkomst og formue m. v. af 1953 bestemmes det, at skibe, der gøres til genstand for skattefri afskrivning efter forslagens bestemmelser herom, ved formueansættelsen skal medregnes med anskaffelsessummen efter fradrag af afskrivninger. Såfremt salgssummen for et skib afviger væsentligt fra den over indkomsten skattefrit nedskrevne værdi, skal skibet ansættes efter salgsværdien. Maskiner, inventar og andet driftsmateriel, som gøres til genstand for skattefri afskrivninger i overensstemmelse med lovforslagets regler herom, skal ved opgørelsen af den skattepligtige formue ansættes til anskaffelsessummen efter fradrag af afskrivninger.

Forslaget til lov om skat til staten af indkomst, formue og kapitalvinding af 1954 indeholder bestemmelser om, at skibe, der gøres til genstand for skattefri afskrivning i overensstemmelse med forslagens regler herom, i formueskattemæssig henseende skal ansættes til anskaffelsessummen efter fradrag af afskrivninger. Såfremt et skibs salgsværdi afviger væsentligt fra den anførte værdiansættelse efter den skattefrit nedskrevne værdi, skal skibet dog ansættes efter salgsværdien. Maskiner, inventar og andet driftsmateriel, der gøres til genstand for skattefri afskrivninger i overensstemmelse med forslagens regler herom, skal ved opgørelsen af den skattepligtige formue medregnes med anskaffelsessummen efter fradrag af afskrivninger, dog mindst til 15 pct. af anskaffelsessummen.

Det vil af det anførte fremgå, at såvel de tidligere statskattelove som den nugældende statsskattelov for både skibe og maskiner, inventar og lignende driftsmidler principielt lægger salgsværdien til grund ved opgørelsen af den skattepligtige formue. Som vejledning kan - også for begge kategorier af driftsmidler - anvendes forsikringsværdien. Efter skattedepartementets vejledning af 31. december 1912 kan - også for begge kategorier af driftsmidler - endvidere efter omstændighederne henses til driftsmidlernes bogførte værdi; men det gælder også her for begge kategorier, at den bogførte værdi ikke i væsentlig grad må afvige fra salgsværdien. Det principielle kriterium for værdiansættelsen er således efter alle disse bestemmelser for såvel skibe som maskiner, inventar og lignende driftsmidler disses salgsværdi. Skattelovskommissionens forslag fra 1948 fastholder for skibes vedkommende, at de i formueskattemæssig henseende skal ansættes efter salgsværdien.

For visse grupper af skibe stilles der forslag om at benytte såkaldte tonnageværdier; men disse forudsættes også at bygge på salgsværdierne. Skattelovskommissionen har derimod for maskiner, inventar og lignende driftsmidler opgivet salgsværdien som grundlag for formueansættelsen og i stedet for disse driftsmidlers vedkommende ladet det afgørende være anskaffelsesværdien efter fradrag af skattefrie afskrivninger, dog med en vis mindsteværdi. Skattereformforslaget fra 1953 er gået et skridt videre, idet man også for skibes vedkommende har opgivet salgsværdien som det principielle grundlag for formueansættelsen. Efter forslaget skal også skibe som hovedregel ved formueansættelsen medtages med anskaffelsessummen efter fradrag af afskrivninger. Man fastholder derimod for skibes vedkommende salgsværdien som et korrektiv til hovedreglen, idet det bestemmes, at såfremt skibets salgsværdi afviger væsentligt fra den skattefrie nedskrevne værdi, skal skibet ansættes efter salgsværdien. Der stilles ikke forslag om, at skibe mindst skal ansættes til en vis procent af anskaffelsessummen. For så vidt angår maskiner, inventar og lignende driftsmidler skal disse efter skattereformforslaget fra 1953 på samme måde som efter skattelovskommissionens forslag fra 1948 ansættes til anskaffelsessummen efter fradrag af afskrivninger, men dog uden nogen fast mindsteværdi som en procent af anskaffelsessummen. Skattereformforslaget fra 1954 er på de her omhandlede punkter i overensstemmelse med skattereformforslaget fra 1953 alene med den undtagelse, at man i forslaget fra 1954 for så vidt angår maskiner, inventar og lignende driftsmidler i lighed med skattelovskommissionens forslag fra 1948 har optaget en bestemmelse om, at den formueskattemæssige værdi under alle omstændigheder skal udgøre en vis procent af anskaffelsessummen.

I de nye lovregler, der er foreslået i de forskellige skattereformforslag er salgsværdien således helt eller delvis opgivet som afgørende for den formueskattemæssige værdiansættelse af skibe samt maskiner, inventar og lignende driftsmidler. I den gældende statskattelov er salgsværdien afgørende for såvel skibe som maskiner m. v. Efter skattelovskommissionens forslag fra 1948 er salgsværdien afgørende for skibe, men ikke for maskiner m.v. Efter skattereformforslagene fra 1953 og 1954 er salgsværdien som hovedregel hverken afgørende for skibe eller for maskiner m.v. ; salgsværdien benyttes dog stadig som et korrektiv for skibenes vedkommende.

På baggrund af det anførte og de foran meddelte oplysninger om de udenlandske regler på området har udvalget overvejet forskellige muligheder for den formueskattemæssige værdiansættelse af skibe samt maskiner, inventar og lignende driftsmidler.

Salgsværdien.

Det almindelige princip i den danske skattelovgivning er, at de formueskattepligtige ejendele og rettigheder ved formueopgørelsen skal ansættes til salgsværdien. Herved forstås det beløb, hvortil de pågældende ejendele og rettigheder må antages at kunne realiseres på tidspunktet for opgørelsen af formuen. Princippet har fundet udtryk såvel i statsskatteloven af 1922 som i de tidligere statsskattelove. Efter de nævnte love finder princippet anvendelse ved værdiansættelsen af samtlige formue skattepligtige aktiver, altså også ved værdiansættelsen af skibe samt maskiner, inventar og lignende driftsmidler.

Ligesom den gældende danske lov foreskriver, at skibe samt maskiner, inventar og lignende driftsmidler ved opgørelsen af den skattepligtige formue skal ansættes til salgsværdien, bestemmes det i de norske skatlove, at disse driftsmidler i formueskattemæssig henseende skal ansættes til salgsværdien. I den svenske lovgivning benytter man ikke salgsværdien som grundlag for den formueskattemæssige værdiansættelse af skibe og maskiner m. v. I Sverige skal disse driftsmidler principielt ansættes til anskaffelsessummen efter fradrag af passende afskrivninger.

Der er foreslået ændringer i de gældende danske regler ved de forskellige skattereformløslag. Efter forslaget i skattelovkommissionens betænkning fra 1948 til lov om skat til staten af indkomst, formue og kapitalvinding fastholder man salgsværdien som afgørende for skibe, men opgiver den for maskiner, inventar og lignende driftsmidler. Med hensyn til værdiansættelsen af den sidste kategori af driftsmidler er der givet en nærmere redegørelse i bemærkninger til lovforslaget. Det anføres her, at løsøre efter gældende lovgivning ansættes efter dets salgsværdi, for handlendes varelager dog med den modifikation, at også fakturaprisen kan benyttes. I praksis har imidlertid salgsværdien bortset fra varelagre næppe været benyttet, idet denne værdi er vanskelig at fastsætte for løsøre, som ikke er bestemt til omsætning. Kommissionen har derfor for de enkelte løsøregrupper foreslået værdiansættelsesregler, som dels tager hensyn til, hvad der er praktisk gennemførligt, dels tilsligter at gennemføre en formuebeskatning, som kan anses for rimelige under hensyn til, at disse aktiver meget ofte repræsenterer betydelige skjulte reserver. For maskiner, inventar og andet driftsmateriel, som kan gøres til genstand for skattefri afskrivninger efter forslagens regler, er det i overensstemmelse med gældende praksis foreslået, at værdien ansættes til anskaffelsesværdien efter fradrag af skattefri afskrivninger. Dog har man foreslået en minimumsgrænse for værdiansættelsen på 25 pct. af anskaffelsessummen, idet erfaringen har vist, at driftsmateriel af denne art, selv efter at det over indkomsten er nedskrevet til scrapværdien, ofte vil have en betydeligt højere salgsværdi.

Efter forslaget til lov om skat til staten af indkomst og formue m. v. af 1953 skal salgsværdien heller ikke være afgørende ved formueansættelsen af skibe. Endvidere opgives for maskiner m.v. den formueskattemæssige mindsteværdi på 25 pct. af anskaffelsessummen. Om ændringen af reglerne for skibe anføres det i bemærkningerne til lovforslaget blot, at i perioder, hvori der ikke er betydelige udsving i anskaffelsessummerne for skibe, er det naturligt, at man i praksis accepterer en ansættelse af skibe til deres anskaffelsessum \mp ordinære afskrivninger. Man har fundet det praktisk at fastslå dette princip i lovbestemmelsen, der iøvrigt foreskriver, at i tilfælde, hvor der er betydelige differencer imellem en værdiansættelse af skibene efter førnævnte princip og salgsværdien, skal salgsværdien lægges til grund.

Om ophævelsen af mindsteværdien for maskiner m. v., der var foreslået af skattelovskommissionen, fordi drift smat er iel af denne art ofte vil have en betydeligt højere salgsværdi end den skattefrit nedskrevne værdi, anføres det i bemærkningen, at man for så vidt angår maskiner m. v. , der gøres til genstand for skattefri afskrivning, ikke har ment at burde opretholde skattelovskommissionens regel om, at sådanne driftsmidler mindst skal ansættes til 25 pct. af anskaffelsessummen. Skattelovskommissionens motivering har henblik på de særlige konjunkturer under og efter krigen, og reglen synes derfor ikke egnet til indføjelise i en permanent lovgivning.

Såfremt man ved opgørelsen af den skattepligtige formue principielt skal medregne skibe samt maskiner, inventar og lignende driftsmidler til salgsværdien, kan man - således som det også sker i et vist omfang såvel her i landet som i udlandet - benytte mere generelle kriterier, som må antages nogenlunde at svare til driftsmidlernes salgsværdi. Forskellige fremgangsmåder med benyttelse af kriterier af denne art vil blive nærmere omtalt senere.

Iøvrigt skal udvalget bemærke følgende med hensyn til salgsværdien som grundlag for den formueskattemæssige værdiansættelse af skibe samt maskiner, inventar og lignende driftsmidler.

Som foran anført er der i bemærkninger til skattelovskommissionens forslag til lov om skat til staten af indkomst, formue og kapitalvinding fra 1948 givet udtryk for, at det er vanskeligt at fastsætte en salgsværdi for løsøre, som ikke er bestemt til omsætning.

Også efter udvalgets opfattelse vil det i mange tilfælde være vanskeligt at fastsætte en salgsværdi for løsøregenstande. Vanskelighederne gør sig dog næppe gældende med samme styrke for alle de driftsmidler, hvis ansættelse til formuebeskatning udvalget skal overveje. For skibes vedkommende vil det vel ofte være muligt at ansætte en værdi, der kan siges at udgøre markedsværdien. Det drejer sig her om større enheder, hvis anvendelse ikke er knyttet til en bestemt virksomhed. Der finder til stadighed omsætning af skibe sted, og der foreligger statistiske oplysninger om omsætningsværdierne for forskel-

lige skibstyper og skibsstørrelser. Visse maskiner, f. eks. motorkøretøjer er - ligesom skibe - genstand for omsætning og vil derfor have en almindelig omsætningsværdi. På den anden side findes der indenfor industri og håndværk talrige maskiner, der er af så speciel karakter, at de vanskeligt kan sælges. Maskinerne kan ofte kun anvendes til en bestemt produktion, eller de er specialkonstrueret eller monteret på en særlig måde. Sådanne maskiner vil have deres værdi i den virksomhed, hvori de benyttes; men afhændelse af maskinerne vil være vanskelig, måske endog umulig. Den fremadskridende tekniske udvikling vil hurtigt kunne formindske salgsmulighederne, og efterspørgslen efter brugte maskiner vil ofte være begrænset, når muligheden for at få nye maskiner er til stede. De samme betragtninger kan i vidt omfang anføres med hensyn til inventar og andre lignende driftsmidler. Alt dette gør det vanskeligt i almindelighed at fastsætte salgsværdien for maskiner, inventar og lignende driftsmidler.

Udvalget er efter at have overvejet spørgsmålet kommet til det resultat, at salgsværdien ikke er velegnet som principalt kriterium for den formueskattemæssige værdiansættelse, og dette gælder efter udvalgets mening såvel med hensyn til skibe som med hensyn til maskiner, inventar og lignende driftsmidler.

Udvalget har også været inde på, om salgsværdien bør anvendes som korrektiv til en anden værdiansættelse. Herom henvises til det nedenfor anførte.

Tonnageværdier for skibe.

I Norge har man den ordning, at visse skibe ved opgørelsen af den skattepligtige formue ansættes på grundlag af værdiskalaer udarbejdet af Norges Rederforbund. Der er foran i afsnittet om udenlandsk ret gjort udførligt rede for de norske regler. **Værdiskalaerne** omfatter en række tabeller for skibe af forskellige typer. Skalaerne, der udarbejdes på grundlag af foretagne omsætninger af skibe, skal give udtryk for salgsværdierne for de forskellige kategorier af skibe. Skalaerne er dog udarbejdet med tendens til en vis udjævning af omsætningsværdierne.

Herhjemme var man i skattelovskommissionens betænkning fra 1948 inde på tanken om at fastsætte særlige tonnageværdier for visse grupper af skibe. I kommissionens forslag til lov om skat til staten af indkomst, formue og kapitalvinding var der foruden hovedbestemmelsen om, at skibe ved værdiansættelsen af formuen skal ansættes efter deres salgsværdi, optaget en bestemmelse om, at ligningsrådet for

visse grupper af skibe fra år til år skulle kunne fastsætte tonnageværdier under hensyn til skibenes alder, størrelse og type. De således fastsatte tonnageværdier skulle lægges til grund ved formueansættelsen, medmindre ligningsrådet på grund af særlige forhold skønnede, at en anden værdiansættelse var påkrævet.

I bemærkningerne til lovforslaget anføres det, at bestemmelsen om tonnageværdier er optaget efter norsk forbillede. Det anføres endvidere, at det er klart, at ligningsrådet ved fastsættelsen af disse værdier må benytte speciel skibskyndig assistance, og at tonnageværdier kun kan fastsættes for skibsgrupper, hvor der er mulighed for en ensartet bedømmelse. For andre skibes vedkommende må som hidtil salgsværdien lægges til grund.

Skattelovskommissionens forslag om indførelse af tonnageværdier for visse grupper af skibe blev ikke medtaget i skattereformforslagene fra 1953 og 1954. I bemærkningerne til forslaget til lov om skat til staten af indkomst og formue m. v. fra 1953 anføres det herom blot, at reglen er udeladt i forslaget, idet man anser det for uheldigt ved en positiv lovbestemmelse at afskære ejerne af visse kategorier af skibe fra at påklage værdiansættelsen af skibene til landsskatteretten. Der foreligger derimod ikke oplysninger om, at der skulle være foretaget nogen nærmere undersøgelse eller vurdering af princippet om tonnageværdier og dets anvendelighed iøvrigt.

Udvalget har overvejet spørgsmålet om benyttelsen af tonnageværdier ved den formueskattemæssige værdiansættelse af skibe. Man har herved særlig taget sit udgangspunkt i den anvendte norske praksis på dette område.

De norske værdiskalaer benyttes fortrinsvis på større skibe, jfr. den nærmere omtale af værdiskalaerne foran i afsnittet om udenlandsk ret. De mindste skibe, der omfattes af de foreliggende tabeller, er mindre dieselskibe på 300 t. dw. En stor kategori af skibe som fiskerfartøjer omfattes overhovedet ikke af ordningen. De norske værdiskalaer udarbejdes som anført af Norges Rederforbund i samarbejde med de skattelignende myndigheder. Oprindelig blev værdiskalaerne indført af Norges Rederforbund på egen hånd. Hele ordningens tilblivelse skyldes således en interesse hos de norske skibsredere og et initiativ fra deres organisation. Det må herved erindres, at alle skibsejere i Norge er formueskattepligtige af skibenes værdi. Dette gælder også, hvor skibene ejes af aktieselskaber, idet det efter norsk lovgivning også påhviler aktieselskaber at betale formueskat.

Forholdene stiller sig her anderledes i Danmark. Her i landet betaler aktieselskaber ikke formueskat. Da langt den største del af de store skibe her i landet ejes af aktieselskaber og således ikke formuebeskattes, vil interessen hos skibsfartens organisationer for en ordning som den norske være meget begrænset.

En ordning med benyttelse af tonnageværdier ved den formueskattemæssige værdiansættelse af skibe måtte derfor eventuelt helt være overladt til ligningsmyndighederne med en vis skibskyndig assistance. Hvis man ville gennemføre en sådan ordning, måtte det nærmere overvejes, hvilke kategorier af skibe ordningen skulle omfatte, ligesom der, såfremt ordningen ikke kom til at omfatte alle skibe, måtte tages stilling til, hvordan værdiansættelsen skulle ske for de øvrige skibe.

Udvalget er som følge af det foran anførte af den opfattelse, at det ikke kan anbefales at indføre regler om tonnageværdier som afgørende for den formueskattemæssige værdiansættelse af skibe, hverken som en almindelig ordning eller som en ordning omfattende enkelte grupper af skibe.

Særlig vurdering af driftsmidler.

I afsnittet foran om fremmed ret er det omtalt, at visse maskiner såvel i Sverige som i Norge medregnes ved vurdering af fast ejendom. Dette gælder navnlig større maskiner, som har en særlig forbindelse med ejendommen. Disse maskiner medregnes i den skattepligtige formue med vurderingssummen.

En tilsvarende ordning kendes ikke her i landet. Ifølge § 9, stk. 2, i lov om vurdering og beskatning til staten af faste ejendomme (lovbekendtgørelse af 1. august 1960) skal ved ansættelsen af ejendomsværdien medtages sædvanligt tilbehør til ejendommen, medens besætning, inventar, maskiner og andet driftsmateriel derimod ikke medtages. Som eksempler på sædvanligt tilbehør, der medregnes ved ansættelsen af ejendomsværdien, kan nævnes gas- og vandledninger, centralvarmeanlæg, elevatorer og lignende.

Man har i udvalget overvejet spørgsmålet om indførelse af en ordning, hvorefter også egentlige maskiner i et vist omfang skal medregnes ved vurderingen af fast ejendom på samme måde, som det sker i Sverige og Norge.

Det vil imidlertid efter udvalgets opfattelse være forbundet med store vanskeligheder at indføre en sådan ordning i tilslutning til de danske ejendomsvurderinger. Det vil medføre en stor belastning af vurderingsapparatet, og de eksisterende vurderingsmyndigheder er ikke i besiddelse af den fornødne sagkundskab til at løse en sådan opgave. De hyppige til- og afgang i virksomhedernes maskinpark vil også kunne gøre det nødvendigt med hyppigere vurderinger end efter de gældende regler om vurdering af fast ejendom.

Hertil kommer, at hovedformålet med vurderingen af faste ejendomme er at tilvejebringe et grundlag for ejendomsbeskatningen. For

maskiner har vi ikke her i landet nogen tilsvarende særlig beskatning. En vurdering af maskiner alene med henblik på formuebeskatningen forekommer at være en meget vidtgående og omstændelig foranstaltning.

Udvalget mener ikke at kunne gå ind for indførelsen af en ordning med vurdering af visse maskiner sammen med fast ejendom.

Man mener heller ikke iøvrigt at kunne anbefale en ordning under andre former med særlig vurdering af driftsmidlerne, det være sig skibe eller maskiner, inventar og lignende driftsmidler.

Skalaværdier for visse kategorier af driftsmidler.

I Sverige fastsættes der hvert år skalaværdier for landbrugets maskiner m. v. Det er Riksskattenämnden, der fastsætter disse værdiskalaer, der angiver værdien af en lang række maskiner efter fabrikat og alder m.v. Skalaværdierne skal lægges til grund ved ansættelsen af den skattepligtige formue.

Udvalget har overvejet, om det vil være hensigtsmæssigt at indføre en ordning med skalaværdier i lighed med de svenske for de af udvalgets undersøgelse omfattede driftsmidler eller grupper af sådanne driftsmidler.

Hvis en sådan ordning skal omfatte skibe og maskiner i almindelighed, vil det blive praktisk talt umuligt at praktisere ordningen.

Selv om en ordning med skalaværdier begrænses til særlige arter af driftsmidler, vil praktiseringen af ordningen støde på store vanskeligheder. I den svenske ordning, der som anført omfatter landbrugets maskiner m. v., arbejder man med et utal af satser for de forskellige driftsmidler. Dette bevirker efter udvalgets opfattelse, at selv en begrænset ordning af denne art vil blive næsten umuligt at gennemføre i praksis.

Det synes også at være vanskeligt at motivere indførelsen af særlige værdiansættelsesregler alene for et enkelt eller enkelte erhverv, som f. eks. en regel om skalaværdier for landbrugets maskiner m.v.

Udvalget mener herefter ikke at kunne foreslå en ordning med skalaværdier for skibe og maskiner m.v. eller grupper af disse driftsmidler.

Forsikringsværdien.

Ifølge statskattelovene fra 1903 og fremefter skal skibe og andre løsørengstande ved opgørelsen af den skattepligtige formue ansættes

til deres salgsværdi. Til denne regel er der i lovene føjet en bestemmelse om, at som vejledning ved værdiansættelsen af de nævnte aktiver tjener særlig den sum, for hvilken de måtte være forsikret.

Forsikringsværdien er således efter gældende ret ikke det principale kriterium ved opgørelsen af driftsmidlernes formueskattemæssige værdi. Efter loven er det salgsværdien, der er afgørende for værdiansættelsen, og forsikringsværdien er alene et vejledende moment til udfindelse af salgsværdien, om end et moment, som loven tillægger en særlig vægt. Efter den praksis, der har udviklet sig, har forsikringsværdien fået en afgørende betydning for den formueskattemæssige værdiansættelse af skibe, medens dette ikke er tilfældet for så vidt angår maskiner, inventar og lignende driftsmidler. De sidstnævnte formuegoder ansættes efter praksis som altovervejende hovedregel ved opgørelsen af den skattepligtige formue til den over indkomsten skattefrit nedskrevne værdi, uden at der tages hensyn til formuegoderne forsikringsværdi. For skibe er det den praktisk taget undtagelsesfrie hovedregel, at de medregnes til den skattepligtige formue med 75 pct. af maksimalforsikringsværdien.

I norsk og svensk ret benytter man ikke forsikringsværdien som afgørende eller vejledende moment ved ansættelsen af den formueskattepligtige værdi af driftsmidler. Dette gælder såvel skibe som maskiner, inventar og lignende driftsmidler.

Heller ikke skattelovskommissionens betænkning fra 1948 eller skattereformforslagene fra 1953 og 1954 benytter forsikringsværdien i forbindelse med den formueskattemæssige værdiansættelse af skibe eller maskiner m. v.

Efter det indtryk, udvalget har kunnet danne sig, har den gældende praksis, hvorefter skibe formueansættes til 75 pct. af maksimalforsikringsværdien, i almindelighed ikke ført til formueansættelser, der ligger over salgsværdien. Muligt kan dette være tilfældet for visse kategorier af skibe under udprægede lavkonjunkturer. Men under højkonjunkturer har praksis på den anden side sikkert ført til betydelig lavere formueansættelser af skibe, end lovreglen om salgsværdien egentlig kræver. Praksis fører således til en udjævning af den formue skattemæssige værdiansættelse af skibe. Den her i landet praktiserede formuebeskatning af skibe kommer herved til at minde om forholdet i Norge, hvor de benyttede værdiskalaer fører til en vis udjævning af værdiansættelserne af skibe, jfr. nærmere herom foran under fremstillingen af de norske regler.

I afsnittet foran om den historiske udvikling og skattereformforslagene er det omtalt, at de første anvisninger om skibes formueskattemæssige værdiansættelse i Meddelelser fra statens ligningsdirektorat og ligningsrådet benyttede udtrykkene "forsikringssummen" og "maksimalforsikringssummen". Disse udtryk er i de senere Meddelelser fra statens ligningsdirektorat og ligningsrådet erstattet med

udtrykket "**maksimalfor sikr ingsværdien**", som også er benyttet i skat-
tedepartementets cirkulære nr. 172 af 31. oktober 1957 til afskriv-
ningsloven. Den ændrede formulering må antages at skyldes, at man
ikke ved formueansættelsen har villet binde sig til den konkrete for-
sikringssum i tilfælde, hvor denne har været for lav, fordi der har
foreligget underforsikring.

Maksimalforsikringsværdien er ikke noget forsikringsteknisk be-
greb.

Forsikringsaftaleloven indeholder en række bestemmelser, der
kommer til anvendelse på skibe. Endvidere findes nærmere bestemmel-
ser om søforsikring i Dansk søforsikringskonvention af 2. april 1934.
Konventionens bestemmelser kommer ikke til anvendelse, når den
enkelte kontrakt indeholder afvigende bestemmelser, idet bestem-
melser i policer efter konventionens § 31 går forud for konventionens
bestemmelser. De følgende oplysninger vedrørende Dansk søforsikrings-
konvention af 2. april 1934 citeres efter Niels Tybjergs kommentere-
de udgave af konventionen.

Ifølge konventionens § 9 er en interesses forsikringsværdi, for
så vidt ikke andet følger af konventionens bestemmelser for de enkelte
forsikringsarter, dens fulde værdi i penge på det tidspunkt, da assu-
randørens ansvar begynder. I kommentarerne hertil anføres det, at
forsikringsværdien er det fastsatte mål for den forsikredes tab ved,
at den forsikrede genstand (interesse) går helt tabt. Forsikringsvær-
dien udgør interessens økonomiske værdi for den forsikrede. I mod-
sætning hertil står forsikringssummen, der er et i forsikringspolice-
n angivet beløb, der dels betegner den øverste grænse for assurandø-
rens erstatning for et enkelt havari, dels tjener som grundlag for præ-
mieberegningen.

I den i afsnittet foran om den historiske udvikling og skattereform-
forslagene omtalte landsskatteretskendelse af 3. april 1952 (Meddelel-
ser fra landsskatteretten 1952. 221) mente retten som udtryk for salgsværdien for det i kendelsen omhandlede skib at kunne godkende et beløb svarende til 75 pct. af skibets kaskoforsikring eller, hvor tillige en interesseforsikring er tegnet for skibet, 75 pct. af summen af kaskoforsikringen og interesseforsikringen.

I henhold til **søfor sikrings**-konventionens § 109 omfatter forsik-
ringen af et skib (kaskoforsikringen)

- 1) skibets skrog,
- 2) skibets maskineri,
- 3) skibets inventar,
- 4) skibets reservegods.

Kaskointeresse defineres i almindelighed som den interesse, re-
deren udover selve værdien af skibet har i dets bevaring. Værdien af
et skib er imidlertid en størrelse, som det er vanskeligt at bestemme,
navnlig hvis man ved værdien tænker på den værdi, skibet har for

rederen som middel til at indtjene fragter, og ikke på den blotte salgsværdi, og i praksis er forholdet ofte det, at det er en del af skibets værdi, der forsikres som kaskointerese, idet kaskotaksten er sat lavere end den virkelige værdi.

En kaskoforsikring for et skib vil i praksis altid være tegnet som takseret police, d. v. s. at der i forsikringspolice er fastsat en vis værdi eller takst for den forsikrede interesse. Om takseret police bestemmes det i søforsikringskonventionens § 10, at er en forsikret interesse ved overenskomst mellem parterne ansat til en bestemt værdi (takseret police), er ansættelsen bindende for assurandøren, medmindre han beviser, at den ansatte værdi overstiger, hvad der med rimelighed kan anses for forsikringsværdien. For den forsikrede er ansættelsen altid bindende. Er forsikringssummen mindre end forsikringsværdien, foreligger der underforsikring. I så fald svarer assurandøren kun efter forholdet mellem forsikringssum og forsikringsværdi for, hvad han ellers skulle erstatte (søforsikringskonventionens § 11).

Udvalget har til belysning af spørgsmålet om forsikringsværdiens egnethed som kriterium for den formueskattemæssige værdiansættelse af skibe søgt yderligere oplysninger om forsikringspraksis på dette område.

Med hensyn til danske forsikringsaktieselskabers forsikring af skibe synes reglen at være den, at forsikringsselskaberne normalt ikke ansætter størrelsen af et skibs kaskotakst. Skibets ejer angiver selv, for hvilken forsikringssum han ønsker sit skib forsikret, og den ønskede forsikringssum vil normalt blive accepteret af selskabet. Efter besigtigelse af skibet fastsættes præmien for den ønskede forsikring, og hvis denne accepteres af skibets ejer, udstedes police. Forsikringen løber med den fastsatte forsikringssum og præmie i et år. Ved kaskoforsikring på almindelige danske betingelser består den ansatte præmie af 1) en havaripræmie (tonnagepræmie) beregnet som et nærmere bestemt antal kroner pr. brutto register ton efter skibets alder og byggemateriale og 2) en forlispræmie beregnet i forhold til forsikringssummen efter alder og byggemateriale. Havaripræmien skal dække omkostningerne ved reparation af partielle, policemæssige skader. Forsikringstaksten spiller ikke nogen særlig rolle ved ansættelsen af havaripræmien. Ved forlis udbetales forsikringssummen, for hvilken der er betalt præmie udregnet i procent af den ønskede takst.

For gensidige søforsikringsforeninger, der overtager forsikring af mindre fragtskibe, er forholdet efter foreliggende oplysninger det, at kaskotaksten for skib og motor fastsættes af foreningens vurderingsmænd. Skibets ejer er her uden indflydelse på forsikringstakstens størrelse. Hvis et skib optages i foreningen straks ved erhvervelsen, vil kaskotaksten normalt blive ansat til samme beløb som købesummen.

Fiskefartøjer forsikres normalt i gensidige forsikringsforeninger, hvoraf en række mindre foreninger alene påtager sig forsikring af fiskefartøjer indenfor et lokalt afgrænset område. Efter de udvalget meddelte oplysninger indgås kontrakter om forsikring af fiskefartøjer for et år ad gangen. Kontrakterne forlænges dog automatisk, såfremt opsigelse ikke finder sted. Forsikringsforeningens vurderingsmænd foretager en besigtigelse og vurdering af det fartøj, der ønskes forsikret. Der foretages særskilt vurdering af skrog, motor og de forskellige slags udstyr. Et nyt skrog værdiansættes normalt til den kontraherede byggepris. Et gammelt skrog værdiansættes højst til normal byggepris for et nyt skrog af samme art og dimensioner med et fradrag beregnet i forhold til fartøjets alder, og lavest til et i en af forsikringsforeningen udarbejdet tabel fastsat beløb. En ny motor værdiansættes normalt til fabrikkationsprisen incl. installationsomkostninger. En gammel motor værdiansættes højst til normal købspris for en ny motor af samme art og størrelse med et fradrag beregnet i forhold til motorens alder, og lavest til et i en af forsikringsforeningen udarbejdet tabel fastsat beløb. For udstyr og særlige installationer kan der ikke angives faste vurderingssatser. Hver genstand skal værdiansættes for sig til den gennemsnitlige dagspris. Et fiskefartøj kan ikke optages i den gensidige forsikringsforening til et mindre beløb end den laveste vurdering. I øvrigt kan fartøjets ejer selv fastsætte forsikringssummens størrelse indenfor den maksimale og minimale forsikringsværdi. Forsikringspolicen indeholder oplysning om såvel forsikringsværdien som forsikringssummen. Ved totalforlis udbetales forsikringssummen uden hensyn til fartøjets værdi. Ved indtrufne skader udbetales udgifterne til skadens udbedring, dog ikke et større beløb end forsikringssummen.

Udvalget har foruden om forsikringspraksis for skibe søgt oplysninger om forsikringspraksis med hensyn til maskiner, inventar og lignende driftsmidler.

Det er her brandforsikringen, der er af interesse. Efter de udvalget meddelte oplysninger tegner praktisk talt alle erhvervsvirksomheder brandforsikring for deres erhvervsløsøre. Det forekommer hyppigt, at maskiner, inventar og lignende driftsmidler forsikres under et med virksomhedens varelager. Der skal dog altid tegnes særskilt forsikring for motorkøretøjer. Forsikringstageren bestemmer selv størrelsen af den forsikringssum, han ønsker at forsikre sit erhvervsløsøre for. Hvis forsikringssummen er større eller mindre end værdien af det forsikrede, kommer forsikringsaftalelovens bestemmelser om overforsikring og underforsikring til anvendelse. Herefter er forsikringsselskabet - selv om andet er aftalt - ikke forpligtet til at udrede større erstatning end, hvad der kræves til den lidte skades dækning. Er forsikringssummen lavere end den forsikrede interessens værdi, hæfter selskabet kun efter forholdet mellem forsikringssummen

og værdien. Løsøreforsikringselskaber forlanger ikke nogen specifikation af de forsikrede genstande, og disse selskaber foretager heller ikke nogen besigtigelse af de forsikrede genstande i forbindelse med forsikringens oprettelse. Bygningsforsikringselskaber, der i et vist omfang også tegner forsikring af faste maskiner, forlanger derimod specifikation af maskinerne og foretager besigtigelse af disse.

Under udvalgets drøftelser har det været anført, at det vel ikke var ganske udelukket fortsat at benytte forsikringsværdien som kriterium for skibe. Endvidere kunne kriteriet muligvis anvendes for motor-køretøjer, der i så henseende minder meget om skibe. Derimod synes det vanskeligere at bringe det i anvendelse på andre maskiner m. v. Udvalget er dog kommet til det resultat, at forsikringssummerne ikke kan anses for at være udtryk for en vurdering, som det ville være rimeligt at tage som grundlag for den formueskattemæssige værdiansættelse af driftsmidler, og dette gælder såvel for skibe som for maskiner, inventar og lignende driftsmidler. Det kan også anføres, at samtlige skatereformforslag fra de senere år har opgivet enhver henvisning til forsikringssummer i forbindelse med værdiansættelsen til formuebeskatning.

Udvalget mener derfor ikke at kunne anbefale, at forsikringsværdien benyttes som grundlag for den formueskattemæssige værdiansættelse af skibe samt maskiner, inventar og lignende driftsmidler, hverken som afgørende kriterium eller som vejledning.

Anskaffelsessummen som udgangspunkt for den formueskattemæssige værdiansættelse.

I de foranstående afsnit er der gjort rede for forskellige muligheder for værdiansættelse af skibe samt maskiner, inventar og lignende driftsmidler. Udvalget har ikke ment at kunne anbefale nogen af disse muligheder, det være sig salgsværdien, tonnagewærdier for skibe, særlig vurdering af driftsmidlerne, skalaværdier for visse kategorier af driftsmidler eller forsikringsværdien.

Herefter må man, når man skal fastsætte den værdi, med hvilken skibe og maskiner m.v. skal medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige formue, være henvist til at tage sit udgangspunkt i driftsmidlernes anskaffelsessum. Udvalget har overvejet forskellige muligheder for en formueskattepligtig værdiansættelse på dette grundlag.

Anskaffelsessummen efter fradrag af en særlig afskrivning under hensyn til værdiforringelse.

Betragter man de udenlandske retsforfatninger, som udvalget har undersøgt, vil det ses, at der i Sverige med hensyn til den formueskattemæssige værdiansættelse af såvel skibe som maskiner, inventar og

lignende driftsmidler gælder den hovedregel, at de nævnte driftsmidler skal ansættes til anskaffelsessummen efter fradrag af passende afskrivninger. Som nærmere omtalt foran i afsnittet om udenlandsk ret praktiseres denne regel normalt på den måde, at driftsmidlerne ved opgørelsen af den skattepligtige formue medtages med deres anskaffelsessum efter fradrag af "planenlig afskrivning". Efter denne afskrivningsform skal et aktivs anskaffelsessum afskrives med lige store årlige beløb under hensyn til aktivets levealder. Den svenske regel medfører således, at skibe og maskiner m. v. formueskatteansættes til anskaffelsessummen formindsket med den præsumerede værdiforringelse.

Forud for gennemførelsen af afskrivningsloven af 6. juli 1957 var den almindelige afskrivningsform her i landet - de ordinære afskrivninger - en bunden afskrivning. Afskrivningerne blev normalt foretaget i det enkelte år med en brøkdel eller procentdel af anskaffelsessummen, fordelt med lige store årlige beløb over den anslåede levealder for det pågældende aktiv. Med hensyn til fastlæggelsen af afskrivningsplanen for afskrivningsberettigede aktiver var forholdet det, at der i praksis for alle almindelige aktiver havde udviklet sig visse normalsatser, efter hvilke afskrivningen skete, medmindre særlige forhold påvistes at være til stede. Det drejede sig om et utal af afskrivningssatser, og afskrivningssystemet var derfor overordentlig kompliceret.

I udvalgets betænkning af 18. februar 1957 vedrørende skattefri afskrivninger og skattefri henlæggelser til investeringsfonds tog man afstand fra det gamle ordinære afskrivningssystem, bl. a. fordi dette med sit utal af afskrivningssatser var kompliceret og besværligt at administrere. Ved afskrivningsloven af 6. juli 1957, som udvalgets betænkning danner grundlaget for, indførtes der for skibe og maskiner m. v. en samlet afskrivning for virksomhedernes bestand af driftsmidler af de nævnte arter i form af et saldoafskrivningssystem med en årlig afskrivning på indtil 30 pct. af saldoværdien. Dette betyder, at man efter gennemførelsen af disse regler ikke længere kender individuelle afskrivningsprocenter for de forskellige skibe og maskiner m.v.

Udvalget er af den opfattelse, at det vil være uheldigt af hensyn til formuebeskatningen af skibe og maskiner m. v. at genindføre et udviklet system med særlige afskrivningssatser for de enkelte driftsmidler. Hvis man ved opgørelsen af driftsmidlernes formueskattemæssige værdi skulle være henvist til at benytte de mange forskellige afskrivningssatser, beregnet under hensyn til de enkelte driftsmidlers levealder, ville man også genindføre de administrative besværligheder, som man netop ved afskrivningsloven har undgået for så vidt angår de indkomstskattemæssige afskrivninger, og den af det nye afskrivningssystem på dette punkt følgende meget betydningsfulde forenkling ville dermed gå tabt.

Man har overvejet, om man ved opgørelsen af formueværdien for

de omhandlede driftsmidler kunne benytte anskaffelsessummen efter fradrag af en med særlig henblik på formueopgørelsen beregnet general af skrivning s procent for værdiforringelse, således at samme afskrivningsprocent skulle benyttes for alle driftsmidler uden hensyn til disses konkrete levealder. Man kunne eventuelt også dele driftsmidlerne i grupper, f. eks. to eller tre grupper, med forskellig formueskattemæssig afskrivningsprocent. Der kan i denne forbindelse henvises til det foran i afsnittet om udenlandsk ret anførte om, at man i Sverige ved opgørelsen af den skattepligtige formue i princippet skal ansætte skibe og maskiner til anskaffelsessummen efter fradrag af "planenlig avskrivning", og at der efter dette afskrivningssystem som regel accepteres en afskrivning på 10 pct. årlig på alle maskiner.

En sådan formueskattemæssig afskrivningsordning måtte formentlig i princippet udformes som en bunden afskrivningsordning i lighed med de før afskrivningsloven fra 1957 gældende ordinære afskrivninger. Det ville være naturligt i forbindelse med ordningen at fastsætte en formueskattemæssig "scrapværdi", der skulle være den laveste værdi, hvortil driftsmidlerne måtte ansættes, så længe de er i behold i virksomheden. Skattelovskommissionens betænkning fra 1948 havde i sit forslag til lov om skat til staten af indkomst, formue og kapitalvinding en bestemmelse om, at maskiner, inventar og lignende driftsmateriel ved formueopgørelsen altid skulle ansættes til mindst 25 pct. af anskaffelsesværdien. I det i 1954 fremsatte forslag til lov om skat til staten af indkomst, formue og kapitalvinding var der på samme måde optaget en minimumsværdi for den formueskattemæssige værdiansættelse af maskiner m. v. Efter dette forslag skulle disse driftsmidler i formueskattemæssig henseende altid ansættes til mindst 15 pct. af anskaffelsessummen. Efter de tidligere regler om ordinære afskrivning gjaldt der også en "scrapværdi", hvorunder afskrivning ikke kunne finde sted. Denne "scrapværdi" udgjorde i almindelighed et beløb svarende til eet års afskrivning; for skibes vedkommende fastholdt man dog en "scrapværdi" på 10 pct. af anskaffelsessummen.

Det har i udvalget været anført, at en formueskattemæssig værdiansættelse på grundlag af anskaffelsessummen efter fradrag af en med dette formål for øje fastsat bunden afskrivning ikke uden videre kunne afvises for skibes vedkommende. Der er her tale om enkelte større enheder, hvoraf den enkelte skattepligtige kun ejer et let overskueligt antal. Det måtte i givet fald overvejes, om man kunne have en formueskattemæssig afskrivningsprocent for samtlige skibe, eller om man skulle have særlige afskrivningsprocenter for enkelte grupper af skibe.

Fra bilag 4 i udvalgets betænkning af 18. februar 1957 vedrørende skattefri afskrivninger og skattefri henlæggelser til investeringsfonds

gengives følgende ordinære afskrivningsprocenter for skibe, gældende før gennemførelsen af den nye afskrivningslov af 6. juli 1957:

Fiskekuttere, motor.	10 pct.
, skrog	3 pct.
, der benyttes som kystbåde med ophaling på stranden, skrog	6 pct.
Færger (motorfærger).	5 pct.
Sejlskibe over ca. 40 år	10 pct.
Dampskibe, nye	4 pct.
, ældre - over levetiden højst	10 a 15 pct.
Dieselmotorskibe	5 pct.
Motorskibe	5 pct.
Tankskibe	8 pct.
Turbineskibe	6 pct.

Hvis man på denne baggrund skulle fastsætte en generel formue-
skattemæssig afskrivningsprocent omfattende alle skibe, kunne der
formentlig højst blive tale om 8 pct.

Til belysning af forholdet mellem en bunden formueskattemæssig
afskrivning på 8 pct. og en saldo-afskrivning på 30 pct. er vedføjet
nedenstående tabel. Det må ved benyttelsen af tabellen erindres, at
den ved loven af 6. juli 1957 gennemførte afskrivningsordning ikke
uden videre fører til de i tabellen angivne beløb, idet der efter loven
regnes med en enkelt saldoværdi for samtlige en virksomheds drifts-
midler, og denne samlede saldoværdi kan reguleres på anden måde
end ved direkte afskrivninger (fradrag af salgsnummer for udgåede
driftsmidler). Tabellen viser alene afskrivninger og restbeløb efter
saldo-afskrivning uden sådanne reguleringer. I tabellen er der foruden
de allerede nævnte afskrivningsprocenter medtaget en bunden afskriv-
ning på 10 pct. Denne afskrivning måtte finde anvendelse, hvis syste-
met med en bunden formueskattemæssig afskrivning med en enkelt
procentsats skulle finde anvendelse på maskiner, inventar og lig-
nende driftsmidler.

Hvad enten man benytter en særlig formueskattemæssig afskriv-
ningsordning med individuelle afskrivningsprocenter for de forskelli-
ge driftsmidler eller en ordning med en enkelt eller ganske enkelte af-
skrivningsprocenter omfattende alle driftsmidler eller større grupper
af disse, vil driftsmidlernes formueskattemæssige værdi komme til
at afvige fra den efter reglerne om skattefri afskrivninger over ind-
komsten nedskrevne værdi.

Tabel udvisende afskrivninger og restbeløb ved bunden afskrivning på henholdsvis 8 pct. og 10 pct. samt saldo-afskrivning på 30 pct. Anskaffelsessum 1.000 kr.

År	Bunden afskrivning 8 pct.		Bunden afskrivning 10 pct.		Saldo-afskrivning 30 pct.	
	Afskr.	Rest	Afskr.	Rest	Afskr.	Rest
1	80	920	100	900	300	700
2	80	840	100	800	210	490
3	80	760	100	700	147	343
4	80	680	100	600	103	240
5	80	600	100	500	72	168
6	80	520	100	400	50	118
7	80	440	100	300	35	83
8	80	360	100	200 *)	25	58
9	80	280	100	100 *)	17	41
10	80	200			12	29
11	80	120 *)			9	20
12	40	80 *)			6	14
13					4	10
14					3	7
15					2	5
16					2	3
17					1	2
18					1	1

) Scrapværdi, hvorunder afskrivning ikke tillades.

En sådan forskel mellem den indkomstskattemæssige restværdi og den formueskattemæssige værdi for driftsmidler har man allerede i betydeligt omfang efter de gældende regler. Ifølge statsskatteovens § 14, nr. 1, skal faste ejendomme ved opgørelsen af den skattepligtige formue altid ansættes til ejendomsværdien efter loven om vurdering og beskatning til staten af faste ejendomme. I de tilfælde, hvor der foretages skattefrie afskrivninger over indkomsten på bygninger, vil der ikke være nogen forbindelse mellem bygningernes restværdi i indkomstskattemæssig henseende og deres formue skattemæssige værdi (ejendomsværdien). Der kan derfor blive tale om, når den formueskattemæssige værdi skal opgøres, at foretage en regulering i forhold til værdien i indkomstregnskabet. Det samme forhold gør sig i dag gældende for så vidt angår skibe. Disse skal efter praksis medregnes i den skattepligtige formue med 75 pct. af maksimalforsikringsværdien. Det gælder således også for skibes vedkommende, at den værdi, der er afgørende for den indkomstskattemæssige opgørelse, ikke er sammenfal-

dende med den formue skattemæssige værdi, og at reguleringer kan forekomme.

Man er imidlertid i udvalget af den opfattelse, at de tilfælde, hvor der ikke er overensstemmelse mellem driftsmidlernes indkomstmæssige restværdi og deres formueskattemæssige værdi, bør begrænses mest muligt. Synspunktet uddybes nærmere nedenfor i afsnittet om anskaffelsessummen efter fradrag af indkomstmæssige afskrivninger.

Udvalget mener derfor ikke for så vidt angår skibe samt maskiner, inventar og lignende driftsmidler at kunne anbefale en metode, hvorefter driftsmidlerne ved opgørelsen af den skattepligtige formue skal ansættes til anskaffelsessummen efter fradrag af en særlig med henblik på formueopgørelsen beregnet bunden afskrivning. Dette gælder både en afskrivningsordning med individuelle afskrivningsprocenter for de forskellige driftsmidler og en afskrivningsordning med en enkelt eller ganske enkelte afskrivningsprocenter omfattende alle driftsmidler eller større grupper af driftsmidler.

Halvdelen af anskaffelsessummen gennem hele besiddelsestiden.

Udvalget har drøftet den mulighed at medregne skibe samt maskiner, inventar og lignende driftsmidler til den skattepligtige formue med halvdelen af driftsmidlernes anskaffelsessum gennem hele den periode, i hvilken den skattepligtige besidder dem.

Denne fremgangsmåde har man benyttet før gennemførelsen af den nye afskrivningslov af 6. juli 1957. Fremgangsmåden blev dengang anvendt på maskiner, inventar og lignende driftsmidler i tilfælde, hvor betingelserne for at foretage skattefri afskrivninger ikke var opfyldt. Skattelovskommissionens forslag fra 1948 til lov om skat til staten af indkomst, formue og kapitalvinding indeholdt en tilsvarende bestemmelse om, at driftsmateriel, som fornyes over driften, formueskattemæssigt skal ansættes til 50 pct. af anskaffelsesprisen. En lignende bestemmelse fandtes såvel i det i marts 1953 fremsatte forslag til lov om skat til staten af indkomst og formue som i det i maj 1954 fremsatte forslag til lov om skat til staten af indkomst, formue og kapitalvinding. Efter disse forslag skal driftsmateriel, der ikke gøres til genstand for skattefri afskrivning, ved opgørelsen af den skattepligtige formue ansættes til anskaffelsessummen efter fradrag for stedsfunden værdiforringelse; den skattepligtige skal dog i stedet for en værdiansættelse efter dette princip være berettiget til at ansætte værdien til 50 pct. af anskaffelsessummen under forudsætning af, at denne værdiansættelse fastholdes i hele besiddelsestiden.

Reglen om den formueskattemæssige værdiansættelse til 50 pct. af anskaffelsessummen skulle både efter praksis før afskrivningsloven

og efter skattereformforslagene kun komme til anvendelse i tilfælde, hvor der ikke blev foretaget skattefrie afskrivninger på driftsmidlerne. Dette kunne enten skyldes, at driftsmidlerne efter deres art overhovedet ikke kunne gøres til genstand for skattefrie afskrivning, eller at driftsmidlerne vel efter deres art kunne afskrives, men at afskrivning var udelukket, fordi ejeren ikke opfyldte de regnskabsmæssige betingelser for at kunne foretage skattefrie afskrivninger. I de tilfælde, hvor der blev foretaget skattefrie afskrivninger på maskiner m.v., skulle disse som hovedregel ved opgørelsen af den skattepligtige formue ansættes til anskaffelsessummen efter fradrag af de foretagne skattefrie afskrivninger. Reglen om ansættelse af maskiner m. v. til 50 pct. af anskaffelsessummen var derfor efter den tidligere praksis og skattereformforslagene nærmest at betragte som en subsidiær regel.

Efter afskrivningsloven af 6. juli 1957 skal alle skattepligtige foretage skattefrie afskrivninger på driftsmidler, og reglerne herom er, bortset fra visse formelle bestemmelser med hensyn til afskrivningernes gennemførelse, de samme for regnskabsførende og ikke-regnskabsførende skattepligtige. Den før afskrivningslovens gennemførelse kendte praksis, hvorefter visse skattepligtige i stedet for at foretage skattefrie afskrivninger kunne "forny driftsmidlerne over driften", er ophævet med lovens gennemførelse.

Udvalget har overvejet, om der kunne være tale om at foreslå indført en almindelig og undtagelsesfri regel, hvorefter skibe samt maskiner, inventar og lignende driftsmidler ved opgørelsen af den skattepligtige formue skal ansættes til 50 pct. af anskaffelsessummen gennem hele besiddelsestiden.

Den formueskattemæssige værdiansættelse af driftsmidler til 50 pct. af anskaffelsessummen har såvel efter tidligere ret som efter skattereformforslagene kun omfattet specielle og ret afgrænsede tilfælde.

Man kan ikke se bort fra, at den formueskattemæssige værdiansættelse til 50 pct. af anskaffelsessummen gennem hele besiddelsestiden vil medføre, at driftsmidlerne i de første år efter anskaffelsen formueskattemæssigt skrives ned til et beløb, der ligger væsentligt under den virkelige værdi, og at man i den sidste del af driftsmidlernes levetid fastholder en værdi, der ligger tilsvarende over den virkelige værdi. Endvidere vil reglen på samme måde som den i foregående afsnit omhandlede særlige formueskattemæssige, bundne afskrivning bevirke, at der ikke vil være overensstemmelse mellem driftsmidlernes indkomstskattemæssige restværdi og deres formueskattemæssige værdi, og at der derfor i denne anledning kan blive tale om reguleringer i forhold til værdien i indkomstregnskabet.

Under hensyn hertil mener udvalget ikke, at der bør indføres en almindelig regel om, at skibe samt maskiner, inventar og lignende driftsmidler ved opgørelsen af den skattepligtige formue skal ansættes til halvdelen af anskaffelsessummen gennem hele besiddelsestiden.

Anskaffelsessummen efter fradrag af indkomstmæssige afskrivninger.

I almindelig sprogbrug benyttes betegnelsen afskrivninger fortrinsvis som udtryk for den proces, hvorved anskaffelsessummen for faste driftsmidler som bygninger, skibe, maskiner og inventar m. m. over en årrække føres til udgift i driftsregnskabet.

I afskrivningsloven af 6. juli 1957 er der givet regler for, hvordan anskaffelsessummen for de nævnte driftsmidler kan fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Før afskrivningsloven af 1957 blev de skattefri afskrivninger i alle tilfælde foretaget på hvert enkelt driftsmiddel for sig. Man kunne derfor altid beregne de samlede foretagne skattefri afskrivninger på det enkelte driftsmiddel. Når man fra et driftsmiddels anskaffelsessum trak samtlige de på driftsmidlet gennem årene foretagne skattefri afskrivninger, kom man frem til driftsmidlets skattefrit nedskrevne værdi. Man benytter ofte udtrykket "den bogførte værdi" om denne nedskrevne værdi eller restværdi. Det må dog herved bemærkes, at der ikke begrebsmæssigt behøver at være overensstemmelse mellem en virksomheds, f. eks. et aktieselskabs, officielle regnskab og dets skattemæssige regnskab i henseende til afskrivninger og dermed heller ikke til driftsmidlernes nedskrevne værdi. Efter praksis før den nye afskrivningslov af 1957 kunne aktieselskaber ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst ikke fradrage større afskrivninger, end der var foretaget i driftsregnskabet. Denne begrænsning af afskrivningsretten gælder ikke efter afskrivningsloven. Dette er udtrykkeligt anført i punkt 12 i skattedepartementets cirkulære af 31. oktober 1957 til afskrivningsloven. Der stilles herefter ingen krav om overensstemmelse mellem de regnskabsmæssige og de skattemæssige afskrivninger.

Indtil 1940 kunne afskrivninger på driftsmidler med virkning for den skattepligtige indkomst kun ske efter den ordinære afskrivningsordning, som på grundlag af bestemmelsen i statskattelovens § 6, a, var udviklet i praksis.

De ordinære afskrivninger blev foretaget på hvert enkelt driftsmiddel for sig, hvad enten der var tale om bygninger, skibe eller maskiner, inventar og lignende driftsmidler. Afskrivningerne skulle principielt tjene til udligning af værdiforringelsen af driftsmidlerne hidrørende fra slid, ælde eller fra anden risiko, der normalt er forbundet med den pågældende virksomhed. Afskrivningerne var i udpræget grad "bundne". Som allerede tidligere anført blev afskrivningerne normalt foretaget i det enkelte år med en brøkdæl eller procentdel af anskaffelsessummen, fordelt med lige store beløb over den anslåede levealder for det pågældende aktiv.

Ved opgørelsen af den skattepligtige formue skulle faste ejendomme ansættes til ejendomsværdien. Skibe ansattes efter praksis til forsikringssummen. For så vidt angår maskiner, inventar og lignende

driftsmidler accepteredes det i praksis, at de ved formueopgørelsen blev medregnet med et beløb svarende til anskaffelsessummen efter fradrag af de over den skattepligtige indkomst foretagne ordinære afskrivninger. Benyttelsen af "den bogførte værdi" for maskiner m.v. var en praktisk fremgangsmåde for disse driftsmidler. De ordinære afskrivninger skulle svare til værdiforringelsen, og den skattefrit nedskrevne værdi skulle derfor ikke kunne afvige så meget fra salgsværdien, som ifølge statsskattelovens § 14 skal danne grundlag for formue skatteansættelsen.

I 1940 blev der indført adgang til at foretage ekstraordinære, skattefrie afskrivninger på en del af anskaffelsessummen for visse aktiver. Adgangen til at foretage ekstraordinære afskrivninger omfattede oprindeligt kun skibe og visse bygninger. Den blev senere udvidet til også at omfatte visse maskiner og lignende driftsmidler.

Princippet i reglerne for de ekstraordinære afskrivninger gik nærmere ud på, at en vis del af de pågældende driftsmidlers anskaffelsessum kunne udsondres til genstand for ekstraordinære afskrivning og afskrives hurtigere end den resterende del af anskaffelsessummen. Den resterende del af anskaffelsessummen blev afskrevet efter reglerne for normal ordinær afskrivning. De ekstraordinære afskrivninger kunne foretages indenfor et nærmere fastsat åremål med en bestemt procentsats som maksimum for den årlige afskrivning, således at den skattepligtige indenfor denne maksimumsgrænse kunne placere de ekstraordinære afskrivninger efter ønske. De nærmere regler om ekstraordinære, skattefrie afskrivninger blev ændret flere gange. De sidste regler herom findes i skattedepartementets cirkulære af 6. april 1955 om ekstraordinære, skattefrie afskrivninger på skibe samt visse bygninger og maskiner m.v. Efter disse regler kunne for skibes vedkommende halvdelen af anskaffelsessummen afskrives ekstraordinært indenfor en 10-årig periode med højst $33 \frac{1}{3}$ pct. årlig. For bygninger kunne $\frac{2}{5}$ af anskaffelsessummen afskrives ekstraordinært indenfor en 10-årig periode med højst 25 pct. årlig. De ekstraordinære afskrivninger på maskiner m.v. omfattede halvdelen af anskaffelsessummen, der kunne afskrives indenfor en 5-årig periode med højst $33 \frac{1}{3}$ pct. årlig.

Indførelsen af de ekstraordinære afskrivninger bevirkede en betydelig hurtigere afskrivning i forhold til de tidligere alene tilladte ordinære afskrivninger.

Til belysning heraf henvises til nedenstående tabel, der er udarbejdet på grundlag af en ekstraordinær, skattefrie afskrivning af halvdelen af anskaffelsessummen med højst $33 \frac{1}{3}$ pct. årlig. I tabellen er anført afskrivninger og restbeløb ved ordinær afskrivning på henholdsvis 5 pct. og 10 pct., dels hvor der alene foretages ordinære afskrivninger, dels hvor der foretages såvel ordinære som ekstraordinære afskrivninger. Endvidere er der til sammenligning i tabellen

Tablet udvisende afskrivninger og restbeløb ved ordinær afskrivning og ordinær + ekstraordinær afskrivning med 1) 5 pct. ordinær afskrivning og 2) 10 pct. ordinær afskrivning samt ved saldo-afskrivning på 30 pct. Anskaffelsessum 1.000 kr.

År	Ordinære afskrivninger 5 pct.		Ordinære afskrivninger 5 pct. + ekstraordinære afskrivninger		Ordinære afskrivninger 10 pct.		Ordinære afskrivninger 10 pct. + ekstraordinære afskrivninger		Saldo- afskrivning 30 pct.	
	Afskr.	Rest	Afskr.	Rest	Afskr.	Rest	Afskr.	Rest	Afskr.	Rest
1	50	950	192	808	100	900	217	783	300	700
2	50	900	192	616	100	800	217	566	210	490
3	50	850	191	425	100	700	216	350	147	343
4	50	800	25	400	100	600	50	300	103	240
5	50	750	25	375	100	500	50	250	72	168
6	50	700	25	350	100	400	50	200	50	118
7	50	650	25	325	100	300	50	150 *)	35	83
8	50	600	25	300	100	200 *)	50	100	25	58
9	50	550	25	275	100	100			17	41
10	50	500	25	250					12	29
11	50	450	25	225					9	20
12	50	400	25	200					6	14
13	50	350	25	175					4	10
14	50	300	25	150					3	7
15	50	250	25	125					2	5
16	50	200	25	100					2	3
17	50	150	25	75 *)					1	2
18	50	100 *)	25	50					1	1
19	50	50							0,3	0,7

*) Scrapværdi, hvorunder afskrivning ikke tillades.

anført afskrivninger og restværdier ved en saldoafskrivning på 30 pct. svarende til den efter afskrivningsloven gældende maksimale afskrivning på skibe samt maskiner, inventar og lignende driftsmidler.

Også efter indførelsen af de ekstraordinære, skattefrie afskrivninger blev det accepteret, at maskiner m.v. ved opgørelsen af den skattepligtige formue kunne medregnes til anskaffelsessummen efter fradrag af de foretagne skattefrie afskrivninger, såvel ordinære som ekstraordinære. For skibes vedkommende accepteredes formueansættelse på grundlag af forsikringsværdien. Man tog således ikke anledning til at forlade det hidtil benyttede princip for værdiansættelsen af maskiner m. v. - "den bogførte værdi" - selv om de ekstraordinære afskrivninger medførte en betydelig nedsættelse af disse driftsmidlers formueværdi. De ekstraordinære, skattefrie afskrivninger blev indført i anledning af de af den anden verdenskrig skabte specielle forhold, og bestemmelserne herom var af midlertidig karakter. Man regnede med et væsentligt prisfald efter krigen. Hovedbegrundelsen for indførelsen af de ekstraordinære, skattefrie afskrivninger må søges i, at investeringer under det af krigsforholdene betingede ekstraordinært høje prisniveau indebar en særlig risiko med hensyn til den fremtidige konkurrencedygtighed. For uanset denne risiko at fremme den ønskelige opbygning af landets produktionsapparat og handelsfåde, åbnede man gennem de ekstraordinære afskrivninger mulighed for en særlig hurtig afskrivning af en på grundlag af den formodede prisfaldsrisiko fastsat del af investeringsudgifterne. Der var altså oprindelig tale om en vis overprisafskrivning, der skulle bringe anskaffelsessummen ned til den formodede fremtidige værdi. De ekstraordinære, skattefrie afskrivninger vedblev imidlertid at bestå lige til 1957, hvor de forhold, der havde motiveret indførelsen af dem, forlængst var blevet ændret.

Efter skattereformforslagene - såvel skattelovskommissionens forslag fra 1948 som forslagene fra 1953 og 1954 - skulle maskiner, inventar og lignende driftsmidler, der gøres til genstand for skattefrie afskrivninger, som hovedregel ved opgørelsen af den skattepligtige formue ansættes til anskaffelsessummen efter fradrag af afskrivninger. Efter skattelovskommissionens forslag fra 1948 og forslaget fra 1954 skulle maskiner m.v. dog mindst ansættes til en vis fast procent af anskaffelsessummen. Medens skattelovskommissionens forslag fra 1948 for så vidt angår skibe har fastholdt, at disse formueskattemæssigt skal ansættes til salgsværdien, gik de to skattereformforslag fra 1953 og 1954 over til, at skibe, der gøres til genstand for skattefrie afskrivning, ved formueansættelsen skal medregnes med anskaffelsessummen efter fradrag af afskrivninger. Begge forslag indeholdt dog en bestemmelse om, at såfremt salgssummen for et skib afviger væsentlig fra den over indkomsten skattefrit nedskrevne værdi, skal skibet ansættes efter salgsværdien.

I samtlige skattereformlforslag gik man ud fra en skattefri afskrivning over indkomsten, der beregnedes med lige store årlige beløb fordelt over driftsmidlernes antagelige levealder. Der var altså tale om en afskrivning svarende til de før afskrivningsloven af 1957 gældende ordinære afskrivninger. I de tilfælde, hvor den formueskattemæssige værdiansættelse efter forslagene skulle ske på grundlag af anskaffelsessummen efter foretagne afskrivninger, var det således disse til værdiforringelsen svarende afskrivninger, der skulle regnes med. Den foreslåede formueskattemæssige værdiansættelse kom derfor i disse tilfælde til at svare til den benyttede formueskattemæssige værdiansættelse af maskiner, inventar og lignende driftsmidler i tiden forud for indførelsen af de ekstraordinære, skattefri afskrivninger i 1940.

I afskrivningsloven af 6. juli 1957 indførtes der et helt nyt afskrivningsprincip for så vidt angår skattefri afskrivninger på skibe samt maskiner, inventar og lignende driftsmidler.

Afskrivningslovens bestemmelser er i overensstemmelse med det af dette udvalg i betænkning af 18. februar 1957 vedrørende skattefri afskrivninger og skattefri henlæggelser til investeringsfonds fremsatte forslag til en ny afskrivningsordning.

Ved beskrivelsen af lovens afskrivningsregler vil det formentlig være praktisk at sondre mellem på den ene side skibe samt maskiner, inventar og lignende driftsmidler, der udelukkende benyttes erhvervsmæssigt, og på den anden side maskiner, inventar og lignende driftsmidler, der benyttes både til erhvervsmæssige og til private formål.

For så vidt angår skibe samt maskiner, inventar og lignende driftsmidler, der udelukkende benyttes erhvervsmæssigt, foregår afskrivningen under et for samtlige de til en virksomhed hørende driftsmidler af de nævnte kategorier. Afskrivningerne foretages som en saldo-afskrivning på grundlag af summen af driftsmidlernes bogførte værdi ved regnskabsårets begyndelse med tillæg af anskaffelsessummerne for de i regnskabsårets løb anskaffede driftsmidler og med fradrag af salgssummerne for de driftsmidler, der er solgt i regnskabsårets løb. På samme måde som salgssummer skal erstatninger og forsikringssummer fradrages i saldoen på driftsmidlernes konto. På den opgjorte saldoværdi kan der afskrives med en maksimal afskrivningssats på 30 pct. af saldoværdien. Indenfor dette maksimum kan den skattepligtige selv vælge, hvilken afskrivningsprocent han ønsker at anvende i et givet regnskabsår, og han kan eventuelt helt undlade at foretage afskrivning.

Der er grund til at gøre lidt mere udførligt rede for virkningerne af, at salgssummen m.v. for driftsmidler skal fradrages i saldoværdien for virksomhedens samlede beholdning af driftsmidler. Hvis et driftsmiddel sælges for et beløb, der er større end driftsmidlets nedskrevne værdi, betyder afgangsførelsen af hele salgssummen, at saldoen på driftsmidlernes fælles konto formindskes dels med det på-

gældende driftsmiddels nedskrevne værdi, dels med resten af salgssummen, d. v. s. med den indvundne fortjeneste på driftsmidlet. Dette vil igen sige, at saldoværdien for de tilbageblevne driftsmidler bringes længere ned end svarende til de tilbageblevne driftsmidlers værdi efter de på disse foretagne afskrivninger. Også et tab ved salg af et driftsmiddel vil påvirke saldoværdien for de tilbageblevne driftsmidler, idet den del af den nedskrevne værdi for det solgte driftsmiddel, som overstiger salgssummen for dette, i så fald bliver stående på driftsmidlernes fælles konto og altså forøger saldoværdien for de tilbageblevne driftsmidler.

Man har derfor efter det ved den nye afskrivningslov gennemførte princip for skattefri afskrivninger på skibe og maskiner m. v. ikke længere noget afskrivningsteknisk beløb, som giver udtryk for værdien af virksomhedens beholdning af skibe og maskiner m. v.

Selv om der ikke er sket salg af en virksomheds driftsmidler, vil den omstændighed, at den skattepligtige indenfor et maksimum på 30 pct. årlig selv kan bestemme, hvilken afskrivningsprocent, han ønsker at anvende, og eventuelt helt undlade afskrivning, bevirke, at saldoværdien for virksomhedens driftsmidler af de her omhandlede arter ikke uden videre kan præsumeres at svare til driftsmidlernes virkelige værdi.

Saldoværdien kan endvidere påvirkes ekstraordinært på forskellig måde.

Ifølge afskrivningsloven kan der under visse betingelser foretages såkaldte forskudsafskrivninger på kontraherede skibe. Efter reglerne herom kan 30 pct. af et skibs byggesum afskrives indenfor tidsrummet fra begyndelsen af det regnskabsår, i hvilket kontrakten om skibets bygning er indgået, og indtil det tidspunkt, da saldoafskrivning på skibet kan begyndes. Indenfor den nævnte periode kan forskudsafskrivningen fordeles efter ønske, dog kan der højst afskrives 15 pct. af byggesummen i et enkelt år. Når levering finder sted, indgår det nye skib i saldoværdien for virksomhedens øvrige skibe med byggesummen efter fradrag af de foretagne afskrivninger i kontraktperioden, altså indtil 30 pct. af byggesummen. Det er en selvfølge, at forskudsafskrivninger, så længe levering ikke har fundet sted, ikke kan bringes til fradrag i saldoværdien eller ved opgørelsen af den skattepligtige formue.

En lignende ordning, hvorefter der kan foretages skattefri afskrivninger på driftsmidler, før disse er leveret, findes i midlertidige bestemmelse på finansloven om forskudsafskrivninger på visse større anskaffelser af maskiner, inventar og lignende driftsmidler samt bygninger. Ifølge en tekstanmærkning på finansloven kan finansministeren tillade forskudsafskrivning på udelukkende erhvervsmæssigt benyttede maskiner, inventar og lignende driftsmidler, som er bestilt eller planlagt fremstillet i egen virksomhed i et indkomstår til levering el-

ler færdigfremstilling i et af de efter bestillingsåret (planlægningsåret) følgende 4 indkomstår. Forskudsafskrivning kan ligeledes tillades for bygninger, der efter deres art kan gøres til genstand for skattefri afskrivninger, for så vidt der i et indkomstår er kontraheret om deres opførelse, eller opførelsen er planlagt udført af virksomheden selv, således at bygningen skal være fuldført i et af de efter kontraheringsåret (planlægningsåret) følgende 4 indkomstår. Forskudsafskrivningen kan foretages på det beløb, hvormed den samlede aftalte (beregnete) anskaffelsessum for maskiner m.v. og bygninger i bestillingsåret (planlægningsåret) overstiger 1 mill. kr., og kan i alt højst andrage 30 pct. af det overskydende beløb; den kan i intet indkomstår overstige 15 pct. af det overskydende beløb. Nærmere regler for denne for skudsafskrivning er givet i form af bekendtgørelser fra finansministeriet. De seneste bestemmelser herom findes i finansministeriets bekendtgørelse af 13. april 1960 om forskudsafskrivning på visse anskaffelser af maskiner m. v. og bygninger. Ved levering af driftsmidler, hvorpå der er foretaget forskudsafskrivning efter de her omhandlede regler, skal den faktiske anskaffelsessum - uden virkning for den skattepligtige indkomst - nedskrives fuldt ud med de på gældende driftsmidler foretagne forskudsafskrivninger. Dette betyder, at maskiner m. v., hvorpå der er foretaget forskudsafskrivninger, når de leveres, indgår i saldo værdien for de til virksomheden hørende maskiner, inventar og lignende driftsmidler med anskaffelsessummen efter fradrag af de foretagne forskudsafskrivninger. Så længe levering ikke har fundet sted, kan forskudsafskrivningerne ikke bringes til fradrag i saldo værdien eller ved opgørelsen af den skattepligtige formue.

Efter loven om investeringsfonds (lovbekendtgørelse nr. 340 af 10. december 1958) kan henlæggelser til investeringsfonds med visse undtagelser benyttes til forlods afskrivning på anskaffelsesudgifter vedrørende maskiner, inventar og lignende driftsmidler, der udelukkende benyttes erhvervsmæssigt, vedrørende skibe samt vedrørende bygninger, hvorpå der kan foretages skattefri afskrivning i henhold til afskrivningsloven. Forlods afskrivning på et driftsmiddel ved benyttelsen af investeringsfondshenlæggelser kan omfatte driftsmidlets fulde anskaffelsessum eller en vilkårlig del af denne. I de tilfælde, hvor der benyttes investeringsfondshenlæggelser i forbindelse med anskaffelsen af skibe samt maskiner, inventar og lignende driftsmidler, indgår de pågældende driftsmidler i saldo værdien i henhold til afskrivningsloven med anskaffelsessummen efter fradrag af de benyttede henlæggelser. Ifølge investeringsfondslovens § 16, stk. 1, kan foretagne henlæggelser til investeringsfonds ikke fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige formue.

I afskrivningsloven er der givet adgang til i den skattepligtige indkomst for anskaffelsesåret fuldt ud at fradrage anskaffelsessummen

for maskiner, inventar og lignende driftsmidler, der udelukkende benyttes erhvervsmæssigt, og hvis levealder må antages ikke at overstige 3 år, eller hvis anskaffelsespris er under 800 kr. For så vidt angår driftsmidler, hvis levealder ikke overstiger 3 år, kan der foretages fuldt fradrag i anskaffelsesåret uden hensyn til størrelsen af driftsmidlernes anskaffessum. Efter loven er der ingen pligt til at føre anskaffessummen for de her omhandlede driftsmidler til udgift i anskaffelsesåret. Ønsker en skattepligtig ikke at benytte adgangen til straks at føre anskaffelsesprisen for et sådant driftsmiddel til udgift, skal anskaffelsesprisen i anskaffelsesåret overføres til saldoafskrivning efter lovens almindelige regler herom. Såfremt anskaffelsesprisen overføres til saldoafskrivning, vil de her omhandlede driftsmidler indgå i den fælles saldoværdi for virksomhedens maskiner m. v. Hvis derimod den fulde anskaffelsespris straks føres til udgift, vil de pågældende driftsmidler overhovedet ikke blive medregnet ved opgørelsen af den skattepligtige formue.

For maskiner, inventar og lignende driftsmidler, der benyttes både til erhvervsmæssige og til private formål, gælder der særlige afskrivningsregler.

De i praksis hyppigst forekommende driftsmidler af denne art er personautomobiler, der benyttes såvel til erhvervsmæssig kørsel som til privat kørsel.

Ifølge afskrivningsloven skal der for driftsmidler med blandet benyttelse foretages afskrivning særskilt for hvert enkelt driftsmiddel. Der beregnes en årlig saldoafskrivning, der må udgøre indtil 30 pct. af det enkelte driftsmiddels saldoværdi. Af det således for det enkelte indkomstår beregnede afskrivningsbeløb kan der ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst fradrages et så stort beløb, som svarer til den erhvervsmæssige andel i driftsmidlets benyttelse i det pågældende indkomstår.

Ved afhændelsen af et driftsmiddel med blandet benyttelse skal der altid i forbindelse med afhændelsen finde en opgørelse sted af avance eller tab på det pågældende driftsmiddel, og avance eller tab skal tages i betragtning ved indkomstopgørelsen for afhændelsesåret.

Saldoværdien for maskiner, inventar og lignende driftsmidler, der benyttes både til erhvervsmæssige og til private formål, vil altid svare til anskaffessummen efter fradrag af de samlede beregnede (såvel fradragsberettigede som de ikke-fradragsberettigede) afskrivninger på det pågældende driftsmiddel.

I udvalgets betænkning af 18. februar 1957 vedrørende skattefri afskrivninger og skattefri henlæggelser til investeringsfonds er spørgsmålet om den af udvalget foreslåede nye afskrivningsordning i relation til den skattepligtige formue behandlet i afsnittet side 116-120.

Efter kort at have redegjort for praksis med hensyn til den formue-

skattemæssige værdiansættelse af afskrivningsberettigede driftsmidler før afskrivningsloven anførte udvalget følgende:

"Som bemærket accepteres ved formueansættelsen af maskiner m. m. fradrag af såvel ordinære, som ekstraordinære skattefri afskrivninger. Såfremt det af udvalget foreslåede afskrivningssystem for maskiner m. m. skulle blive gennemført med en maksimalafskrivnings-sats, der medfører mulighed for større skattefri afskrivninger end de nugældende ordinære og ekstraordinære afskrivninger, vil dette medføre en yderligere nedsættelse af de bogførte værdier for disse driftsmidler.

Som det fremgår af redegørelsen for det af udvalget foreslåede afskrivningssystem for maskiner m. m. omfatter dette en særlig regel, der kan føre til en yderligere nedsættelse af den bogførte værdi for driftsmidlerne. Ved salg af driftsmidler samt ved udbetaling af erstatning eller forsikringssum skal salgssummen, respektive erstatningen eller forsikringssummen, fradrages i saldoen på driftsmidlernes konto. Denne regel bevirker, at der i tilfælde, hvor der ved salg eller lignende er indvundet en avance på driftsmidler, finder en nedsættelse sted af den bogførte værdi af de resterende driftsmidler. Hvis der ved salg eller lignende af driftsmidler er konstateret et tab, medfører regelen, at de tilbageblevne driftsmidler kommer til at stå bogført til en højere værdi end ellers, men ved at anvende den til systemet knyttede kompletterende regel vil man kunne undgå denne virkning, idet man efter den kompletterende regel i stedet for at fradrage salgssummen m.m. i saldoen på driftsmidlernes konto kan fradrage et beløb svarende til det udgåede driftsmiddels skattefrit nedskrevne værdi.

Udvalget finder anledning til at bemærke, at det foreslåede saldo-afskrivningssystem indebærer, at man ikke følger afskrivningen på de enkelte driftsmidler, som er omfattet af saldoen. Der vil følgelig efter dette system ikke kunne fastsættes regler om en formueskattemæssig mindsteværdi fikseret som en vis procent af det enkelte driftsmiddels anskaffelsessum.

Udvalget fremsætter ikke forslag til ændring af reglerne i statskattelovens § 14 om den formueskattemæssige værdiansættelse af driftsmidler.

Når man i hidtidig praksis har anvendt den bogførte værdi ved formueansættelsen af maskiner m.m. også i tilfælde, hvor der er foretaget ekstraordinære, skattefri afskrivninger, er dette formentlig begrundet i praktiske synspunkter. Tilsvarende forhold må også forventes at gøre sig gældende under den nu foreslåede ordning men der kan ikke bortses fra, at der vil kunne forekomme så væsentlige afvigelser, at den bogførte værdi ikke kan lægges til grund.

Indføres der adgang til at foretage skattefri henlæggelser til investeringsfonds til forlods afskrivning på nyanskaffede driftsmidler, vil dette kunne føre til lavere bogførte værdier for driftsmidlerne end de virkelige værdier. Ved benyttelsen af investeringsfondshenlæggelser vil det endog være muligt straks ved anskaffelsen af et nyt driftsmiddel at nedskrive dette til 0.

Udvalget foreslår ikke særlige regler angående formueansættelsen for driftsmidler, på hvilke der er foretaget forlods afskrivning ved benyttelse af investeringsfondshenlæggelser. Forholdet er uden betydning for bygninger, der formueskattemæssigt skal ansættes til ejendomsværdien. Skulle den forlods afskrivning for andre driftsmidler medføre, at der fremkommer væsentlige forskelle mellem driftsmidlernes bogførte værdi og deres salgsværdi, kan der blive spørgsmål om regulering. "

De gældende regler om den formueskattemæssige værdiansættelse af afskrivningsberettigede driftsmidler efter afskrivningsloven af 6. juli 1957 er optaget i skattedepartementets cirkulære nr. 172 af 31. oktober 1957 til den nævnte lov. Cirkulærets bestemmelser herom er givet foran side 8-9.

Udvalget må fortsat være af den opfattelse, at det vil være af meget stor praktisk betydning at kunne benytte de samme beløb som grundlag både for de indkomstmæssige afskrivninger og for den formueskattemæssige værdiansættelse af driftsmidlerne.

For ikke-regnskabsførende erhvervsdrivende opgøres indkomsten i almindelighed på grundlag af formueforskydningerne i indkomstårets løb og et skønnet privatforbrug. Hvis der har været formuefremgang, beregnes indkomsten i princippet som det skønnede privatforbrug med tillæg af formuefremgangen. Hvis der har været formuetilbagegang, beregnes indkomsten som privatforbruget med fradrag af formuetilbagegangen.

En tilsvarende indirekte indkomstopgørelse baseret på formuebevægelsen og privatforbrug foretages ofte for de regnskabsførende erhvervsdrivendes vedkommende, for at man herigennem kan danne sig et skøn over, om det aflagte regnskab ser rimeligt ud.

Ved indkomstopgørelsen skal der ske fradrag for de skattefri afskrivninger på driftsmidler. Man kan derfor, hvis driftsmidlernes formueskattemæssige værdi svarer til den skattefrit nedskrevne værdi, uden videre lægge den formueskattemæssige værdi til grund ved den indirekte indkomstopgørelse. Dels kommer der herved umiddelbar forbindelse mellem formueopgørelsen fra det ene år til det andet. Dels bevirker den omstændighed, at der ved opgørelsen af den formueskattemæssige værdi er sket fradrag for afskrivningerne, at en eventuel formuefremgang vil være formindsket med afskrivningernes beløb, medens en eventuel formuetilbagegang vil være forøget med dette beløb, sale-

des at der automatisk opnås fradrag for afskrivningerne ved indkomstopgørelsen. Hvis driftsmidlernes formueskattemæssige værdi derimod ikke svarer til den skattefrit nedskrevne værdi, vil det være nødvendigt at foretage en række korrektioner eller reguleringer i forbindelse med den indirekte indkomstopgørelse.

Anvendelse af forskellige beløb for maskiner og inventar m. v. samt skibe henholdsvis ved indkomstopgørelsen og ved formueopgørelsen vil medføre besvær og vanskeligheder såvel for de skattepligtige som for skattemyndighederne.

Uoverensstemmelse mellem indkomst- og formueopgørelse findes ganske vist - som allerede tidligere berørt - også på andre områder. Således skal ejendomme i formueopgørelsen ansættes til ejendoms-værdi, uden hensyn til afskrivninger på bygningernes anskaffelsespris. Endvidere kan anføres, at good-will og tidsbegrænsede rettigheder kan afskrives over indkomsten, men ikke er skattepligtig formue.

Behandlingen af disse forhold har været kendt i en årrække, men giver desuagtet stadig anledning til adskillige fejl både hos skatteydere og skattemyndigheder.

En forskellig værdiansættelse af driftsmidler henholdsvis i indkomstskattemæssig henseende og i formueskattemæssig henseende vil forøge vanskelighederne for de skattepligtige og skattemyndighederne.

Man kan formentlig i denne forbindelse skelne mellem 3 grupper af skatteydere.

- 1) Skatteydere, der enten selv eller ved medhjælpere er i stand til at producere korrekte regnskaber.
- 2) Skatteydere der vel er regnskabsførende, men vanskeligt magter mere udviklede regnskabsopstillinger.
- 3) **Ikke-regnskabsfør** ende skatteydere.

For den første gruppe vil systemet vel medføre noget yderligere besvær, men dog i det hele ikke give anledning til større vanskeligheder.

For den anden gruppe må det forventes, at der fremkommer en del yderligere fejl i den for disse skatteydere i forvejen vanskelige kapitalafstemning (formuebevægelse med formueforskydninger og privatforbrug).

Ikke regnskabsførende erhvervsdrivende vil i almindelighed opgøre deres indkomst efter formuebevægelse og privatforbrug. Nogle foretager opstillinger på et stykke papir, andre skønner uden egentlige opstillinger. Det turde være en selvfølge, at fejlskøn vil indtræffe i stigende grad i jo højere grad formueopgørelsen ikke umiddelbart kan lægges til grund.

For **ligningsarbejdet** vil forholdet stille sig forskelligt efter, om der foreligger tilfredsstillende regnskabsopgørelse ved selvangivelse eller ikke.

Skønnes der at foreligge tilfredsstillende regnskab, vil yderligere posterings naturligvis i nogen grad besværliggøre kontrollen, men kan dog ikke betragtes som nogen større belastning.

Er regnskabet mangelfuldt eller selvangivelsen foretaget på skønmæssig basis, er det sædvanligt, at de skattelignende myndigheder selv opstiller en indirekte opgørelse eller i enklere tilfælde foretager skønnet på grundlag af en umiddelbar vurdering af de relevante tal. Det er en selvfølge, at yderligere posterings i den indirekte opgørelse af indkomsten vil betyde en forøget belastning - både tidsmæssigt og arbejdsmæssigt - for skattemyndighederne, der i forvejen er stærkt belastede, og at de foruden at medføre forøgede vanskeligheder tillige vil have til følge, at der fremkommer flere fejl ved ansættelsen.

Det bør derfor efter udvalgets mening tilstræbes at fastholde en ordening, hvorefter der kan benyttes de samme beløb som grundlag både for de indkomstmæssige afskrivninger og for den formue skattemæssige værdiansættelse af driftsmidlerne, medmindre afgørende hensyn taler imod en sådan ordening.

Efter det i afskrivningsloven af 6. juli 1957 indeholdte princip for foretagelsen af skattefri afskrivninger på skibe samt maskiner, inventar og lignende driftsmidler skulle udvalgets synspunkt føre til, at man så vidt muligt for disse driftsmidler uden videre benytter saldo værdien for de nævnte driftsmidler som grundlag for den formue skattemæssige værdiansættelse af disse. Man vil dog mene, at negative saldo værdier ikke bør kunne fradrages ved formueopgørelsen, således som det også er udtalt i punkt 1 i skattedepartementets cirkulære nr. 172 af 31. oktober 1957 til afskrivningsloven. Forskudsafskrivninger på endnu ikke leverede driftsmidler skal ikke kunne bringes til fradrag i saldo værdien eller ved opgørelsen af den skattepligtige formue.

Udvalget har overvejet, om saldo værdien for en virksomheds beholdning af skibe eller maskiner, inventar og lignende driftsmidler må antages at afvige så meget fra driftsmidlernes virkelige værdi, at man af denne grund må forkaste saldo værdien som grundlag for den formue skattemæssige værdiansættelse.

Man har under overvejelserne haft opmærksomheden henledt på de foran omtalte omstændigheder, som særlig vil kunne bevirke, at driftsmidlernes saldo værdi afviger fra den virkelige værdi. Som anført gælder dette navnlig den omstændighed, at salgssummer m. m. for udgåede driftsmidler skal fradrages i saldo værdien, den friere afskrivning og de større **afskrivningsprocenter** efter saldoafskrivningsmetoden, forskudsafskrivningen på skibe og på visse større anskaffelser af maskiner, benyttelsen af investeringsfondshenlæggelser i forbindelse med anskaffelsen af driftsmidler og den fulde fradragsret for anskaffelsessummen for visse driftsmidler.

Reglen om, at salgssummer m.m. for udgåede driftsmidler skal fradrages i driftsmidlernes fælles saldo værdi, vil kunne bevirke, at

de tilbageblevne driftsmidler medregnes med en saldo-værdi, der bade kan være for lav og for høj. Hvis de udgåede driftsmidler er solgt med avance i forhold til deres bogførte værdi, vil de tilbageblevne driftsmidler indgå i saldo-værdien med en mindre værdi end disse driftsmidlers anskaffelsessum efter fradrag af den på disse faldende del af de samlede foretagne afskrivninger. Hvis de udgåede driftsmidler er solgt med tab, vil saldo-værdien for de tilbageblevne driftsmidler omvendt være for høj. Hvor driftsmidler er solgt med tab, er der, som anført i den foran citerede tidligere udtalelse fra udvalget, adgang til at benytte den såkaldte "kompletterende regel", hvorved tabet straks bringes til fradrag i saldo-værdien. Såfremt den "kompletterende regel" ikke benyttes, kan det måske antages, at salg med fortjeneste og salg med tab i et vist omfang vil neutralisere hinanden, således at saldo-værdien over en længere periode ikke påvirkes så afgørende af de her omhandlede forhold. Udvalget må mene, at virkningerne af reglen om, at salgs-sommer m. m. for skibe og maskiner skal fradrages i den fælles saldo-værdi, næppe er af så stor betydning, at de skulle udelukke principielt at benytte saldo-værdierne som grundlag for den formueskattemæssige værdiansættelse. Som allerede tidligere anført mener man dog, at det må være udelukket at fratække negative saldo-værdier ved opgørelsen af den skattepligtige formue.

Hvad angår selve afskrivningernes størrelse, indtil 30 pct. årlig af saldo-værdien, mener udvalget heller ikke, at man under hensyn hertil behøver at forkaste saldo-værdien som kriterium for den formueskattemæssige værdiansættelse af skibe og maskiner m.v. En afskrivning af denne størrelsesorden vil ganske vist i de første år efter driftsmidlernes anskaffelse betyde en større nedskrivning af restværdien end efter de før afskrivningsloven af 1957 gældende regler. Betragter man imidlertid tabellen på side 49, synes restværdien efter en saldoafskrivning på 30 pct. ikke at være så afgørende meget lavere end restværdien efter en afskrivning med 10 pct. ordinære afskrivninger + ekstraordinære afskrivninger, som man i det store og hele accepterede i formueskattemæssig henseende.

Forskudsafskrivningerne på skibe bevirker, at nye skibe efter omstændighederne kan indgå i saldo-værdien med 70 pct. af anskaffelsessummen. Noget tilsvarende gør sig gældende for maskiner m. v. , på hvilke der foretages forskudsafskrivninger efter de med hjemmel i tekst-anmærkning på finansloven givne særlige regler herom. Her er det dog kun den del af den samlede anskaffelsessum (eventuelt i forbindelse med samtidig anskaffede bygninger), som overstiger i mill. kr. , som ved maskinernes levering kan indgå i saldo-værdien med 70 pct. Udvalget mener ikke, at disse muligheder for en hurtigere nedskrivning af driftsmidlernes værdi behøver at udelukke, at man benytter driftsmidlernes saldo-værdi også ved formueopgørelsen.

Når der i overensstemmelse med reglerne i investeringsfonds-

loven benyttes skattefri henlæggelser til investeringsfonds til forlods afskrivning i forbindelse med anskaffelsen af driftsmidler, der indgår under saldo værdien, kan dette medføre en meget betydelig forskel mellem driftsmidlernes værdiansættelse på grundlag af saldo værdien og driftsmidlernes virkelige værdi. Der gælder jo nemlig ingen begrænsning for nedskrivningen ved benyttelse af investeringsfondshenlæggelser. Udvalget har overvejet, om der bør indføres særlige bestemmelser i de tilfælde, hvor investeringsfondshenlæggelser benyttes. Dette måtte i givet fald formentlig ske i den form, at man ved opgørelsen af den skattepligtige formue forhøjede saldo værdien med den benyttede investeringsfondshenlæggelse og så tillod forhøjelsen afskrevet formuemæssigt over et nærmere bestemt antal år. En sådan ordning ville være i høj grad upraktisk, og udvalget mener heller ikke, at den vil være nødvendig.

En særlig formuebeskatning af de driftsmidler, hvis anskaffelses-sum straks føres fuldt ud til fradrag ved indkomstopgørelsen, vil også være meget vanskelig at praktisere, og udvalget mener ikke, at der er grund til særregler på dette punkt.

Udvalget er efter det anførte af den opfattelse, at man som hovedregel må kunne benytte saldo værdierne efter afskrivningsloven som grundlag også for den formueskattemæssige værdiansættelse af de af saldo værdien omfattede driftsmidler. Negative saldo værdier bør dog ikke kunne fratrækkes ved formueopgørelsen, og forskudsafskrivninger på ikke leverede driftsmidler skal ikke kunne bringes til fradrag i saldo værdien eller ved opgørelsen af den skattepligtige formue.

Udvalget føler sig bestyrket i sin opfattelse af de oplysninger, som foreligger om den formueskattemæssige værdiansættelse af maskiner, inventar og lignende driftsmidler i Sverige og Norge, hvor skattemyndighederne tilsyneladende i et ikke ubetydeligt omfang accepterer, at den bogførte værdi lægges til grund.

Man kan rejse det spørgsmål, om en hovedregel, hvorefter formueansættelsen skal ske på grundlag af saldo værdien, bør suppleres med en bestemmelse om, at såfremt saldo værdien for en virksomheds beholdning af driftsmidler afviger væsentlig fra driftsmidlernes salgsværdi, skal driftsmidlerne ved opgørelsen af den skattepligtige formue dog ansættes til salgsværdien. Som foran oplyst indeholder såvel forslaget til lov om skat til staten af indkomst og formue m. v. af 1953 som forslaget til lov om skat til staten af indkomst, formue og kapitalvinding af 1954 en sådan supplerende bestemmelse for skibes vedkommende, men derimod ikke for maskiner, inventar og lignende driftsmidler.

Udvalget vil være mest tilbøjelig til at gå ind for, at man ikke medtager en sådan supplerende regel om ansættelse til salgsværdien.

For dette standpunkt taler efter udvalgets mening forskellige vægtige betragtninger. Det vil ud fra et praktisk synspunkt være uheldigt

at bryde princippet om at benytte det samme beløb som grundlag både for de indkomstmæssige afskrivninger og for den formueskattemæssige værdiansættelse af driftsmidlerne. Det vil være meget vanskeligt både for de skattepligtige og for skattemyndighederne at skønne over driftsmidlernes salgsværdi. For at kunne foretage et sådant skøn må man dels have viden om købesummerne for nye genstande indenfor dette meget store og brogede område, dels have kendskab til alder og tilstand for de driftsmidler, der er i de pågældende skatteyderes besiddelse. Hertil kommer, at en bestemmelse som den omhandlede i selve sin udformning ikke er nogen særlig heldig bestemmelse. Dels vil det ofte volde vanskeligheder at afgøre, om en afvigelse fra salgsværdien er væsentlig eller ej. Dels vil en forhøjelse til salgsværdien i tilfælde, hvor uoverensstemmelserne findes væsentlige, kunne medføre, at værdien i disse tilfælde sættes betydeligt højere end i andre tilfælde, hvor der vel er uoverensstemmelse, men hvor uoverensstemmelsen dog ikke er så væsentlig, at forhøjelse ved ansættelsen må foretages. Endelig vil le en regel med en sådan skønsmæssig afgørelse kunne føre til forskellig behandling af skatteyderne, idet man næppe kan se bort fra muligheden af, at skønnet vil blive udøvet forskelligt af de forskellige skattemyndigheder.

Der kan på den anden side ikke bortses fra, at der i visse tilfælde vil kunne forekomme væsentlige forskelle mellem saldo værdien og driftsmidlernes virkelige værdi.

Udvalget erkender, at de foreslåede værdiansættelsesregler for skibe og maskiner m. v. afviger fra de almindelige principper for værdiansættelsen af andre formueskattepligtige aktiver, der jo skal ansættes til salgsværdien, og at man til en vis grad kunne imødegå dette ved en supplerende regel om, at såfremt saldo værdien for skibe og maskiner m.v. afviger væsentlig fra salgsværdien, skal den formueskattemæssige værdiansættelse ske til salgsværdien. Udvalget har dog som foran anført fundet, at de ovenfor fremførte betragtninger imod den supplerende regel er af overvejende vægt.

Efter afskrivningsloven af 6. juli 1957 er afskrivningsreglerne stort set de samme for skibe og for maskiner, inventar og lignende driftsmidler. Endvidere er reglerne om den skattemæssige behandling af avance eller tab de samme for de to kategorier af driftsmidler. Udvalget mener derfor, at de to kategorier af driftsmidler også i relation til opgørelsen af den skattepligtige formue bør behandles på samme måde.

Et mindretal (Fr. Dalgaard, Poul Herler og J. Høyrup Nielsen) har udtrykt betænkelighed ved for skibes vedkommende at anvende saldo værdien ved opgørelsen af den skattepligtige formue. Mindretallet erkender, at praktiske hensyn med ikke ringe vægt kan påberåbes for at

lægge saldo værdien til grund ved værdiansættelsen af maskiner, inventar og lign. , idet de praktiske fordele ved saldossystemet i betydelig grad ville gå tabt, såfremt der f. eks. med hensyn til en betydelig maskinpark skulle ske individuel værdiansættelse af de enkelte maskiner m. v. af hensyn til formueansættelsen. Tilsvarende hensyn gør sig ikke gældende for store og selvstændige enheder som skibe, og det fremhæves i denne forbindelse, at det ikke er noget nyt, at der for skibes vedkommende lægges en anden værdi end den over indkomsten nedskrevne til grund ved formueansættelsen, idet dette også var tilfældet før gennemførelsen af afskrivningsloven. Hvad specielt angår hensynet til foretagelse af kapitalafstemninger (opgørelse af formuebevægelse m. v.), kan dette næppe med større vægt påberåbes imod en anden værdiansættelse end den nedskrevne værdi, jfr. herved forholdet vedrørende faste ejendomme, hvor dette hensyn må antages at spille en betydelig større rolle (navnlig med hensyn til landbruget - og ikke mindst den ikke-regnskabsførende del af dette), og hvor der desuagtet opereres med særlige formueværdier.

Medens de praktiske hensyn således ikke er fundet at tale afgørende imod anvendelse af en særlig formueværdi for skibe, findes materielle hensyn med betydelig vægt at tale for opretholdelsen af en sådan. Det enkelte skib vil oftest repræsentere en betydelig formueværdi, og afskrivningslovens regler om afskrivning af skibe, der hjemler afskrivning med samme maksimalsats som for maskiner m. v. og yderligere under visse betingelser giver adgang til forskudsvis afskrivning, betyder, at afstanden mellem den nedskrevne værdi af skibet og den virkelige - selvom der ikke er foretaget nedskrivning med investeringsfondsmidler - vil kunne være meget betydelig, i særdeleshed når henses til, at den fysiske levealder for skibes vedkommende normalt må antages at være betydelig større end for maskiner m.v. , hvad de før afskrivningsloven gældende satser for ordinær afskrivning også viser. Det erkendes, at skibe - og navnlig de store skibe - meget ofte vil ejes af aktieselskaber, der ikke betaler formueskat, men selvom det anførte direkte kun måtte have betydning for de skibe, der ejes af personer, har det dog betydelig vægt. Det findes iøvrigt ikke usandsynligt, at det ved bedømmelsen af værdien af aktier i rederiselskaber spiller med ind i billedet, hvilken reel værdi selskabets bestand af skibe har.

Man finder fra mindretallets side ikke tilstrækkeligt grundlag for at foreslå ændringer i de gældende regler vedrørende værdiansættelsen af skibe, således som disse har fundet udtryk i lovgivningen. Der henvises i denne forbindelse til de side 36 anførte bemærkninger om, hvorledes den gældende praksis, hvorefter skibe normalt ansættes til 75 pct. af maksimalforsikringsværdien, antages at have virket. Opstår der på længere sigt forhold, der lader formode, at en sådan værdiansættelse fører ud over, hvad lovgivningen med rimelighed hjelper, vil der være mulighed for gennem praksisændring at tage hensyn hertil.

Resumé af udvalgets indstillinger.

I finansministeriets skrivelse af 17. oktober 1959 er udvalget anmodet om at optage spørgsmålet om den formueskattemæssige værdiansættelse af de i afsnit I - III i afskrivningsloven (lovbekendtgørelse nr. 232 af 4. juni 1958) omhandlede driftsmidler til fornyet overvejelse.

Under henvisning til det foran anførte om udvalgets undersøgelser og overvejelser henstiller udvalget, at den formueskattemæssige værdiansættelse af de omhandlede driftsmidler sker efter følgende regler:

Maskiner, inventar og lignende driftsmidler, der udelukkende benyttes erhvervsmæssigt (afskrivningslovens afsnit I).

Maskinerne m.v. skal ved opgørelsen af den skattepligtige formue ansættes til den i afskrivningslovens § 2 omhandlede saldo værdi ved indkomstårets udgang.

Negative saldo værdier skal ikke kunne fradrages ved formueopgørelsen.

Forskudsafskrivninger på ikke leverede maskiner m.v. skal ikke kunne bringes til fradrag i saldo værdien eller ved opgørelsen af den skattepligtige formue.

Maskiner, inventar og lignende driftsmidler, der benyttes både til erhvervsmæssige og til private formål (afskrivningslovens afsnit II).

Maskinerne m.v. skal ved opgørelsen af den skattepligtige formue ansættes til anskaffelsessummen efter fradrag af de i afskrivningslovens § 8, stk. 2, omhandlede, beregnede afskrivninger.

Skibe til erhvervsmæssig brug (afskrivningslovens afsnit III).

Et flertal (13 medlemmer) foreslår:

Skibene skal ved opgørelsen af den skattepligtige formue ansættes til den i afskrivningslovens § 2, jfr. § 13, omhandlede saldo værdi ved indkomstårets udgang.

Negative saldo værdier skal ikke kunne fradrages ved formueopgørelsen.

Forskudsafskrivninger på ikke leverede skibe skal ikke kunne bringes til fradrag i saldo værdien eller ved opgørelsen af den skattepligtige formue.

Et mindretal (3 medlemmer) har ikke ment at kunne tiltræde flertallets indstilling. Om mindretallets indstilling henvises til de foran side 61 fremsatte bemærkninger.

