

BETÆNKNING
VEDRØRENDE
SKATTEFRI AFSKRIVNINGER OG
SKATTEFRI HENLÆGGELSER
TIL INVESTERINGSFONDS

Afgivet den 18. februar 1957 af det af finansministeren nedsatte udvalg til undersøgelse af spørgsmål om skattefri afskrivninger, skattefri henlæggelser til investeringsfonds og opgørelse af varelagre.



BETÆNKNING NR. 171

1957

Indholdsfortegnelse.

<i>Indledende bemærkninger</i>	7
<i>Skattefrie afskrivninger</i>	9
Begrebet afskrivninger	9
Afgrænsning af udvalgets undersøgelser vedrørende skattefrie afskrivninger	9
Bestemmelserne om afskrivning i aktieselskabsloven og bogføringsloven. .	10
Historisk udvikling og gældende ret	11
Ordinære skattefrie afskrivninger	11
Ekstraordinære, skattefrie afskrivninger	18
Skattelovskommissionens betænkning og de i 1953 og 1954 fremsatte skattelovsforslag	24
Udenlandsk ret	27
Sverige	27
Norge	33
Finland	38
Holland	39
England	40
U. S. A	44
Almindelige bemærkninger om de skattemæssige virkninger af ekstraordinære afskrivninger	47
Undersøgelse af de ekstraordinære afskrivningers benyttelse i de senere år	51
Udvalgets overvejelser og konklusioner	74
A. Afgrænsning af udvalgets undersøgelser	74
B. Bør reglerne om ekstraordinære, skattefrie afskrivninger oprettholdes?	74
C. Bør en afskrivningsordning baseres på den faktiske anskaffelsespris, genanskaffelsesprisen eller andet grundlag?	76
D. Almindelige bemærkninger vedrørende en eventuel ny afskrivningsordning	80
E. Hovedtræk i udvalgets forslag til eventuel ny afskrivningsordning	83
F. Nærmere redegørelse for udvalgets forslag til eventuel ny afskrivningsordning	87

I. Skibe og maskiner m. m	87
II. Bygninger og tilbehør til bygninger	105
III. Særligt forslag om afskrivning på kontraherede skibe	112
Skattefri afskrivninger i relation til den skattepligtige formue	116
Resumé af udvalgets forslag til ny afskrivningsordning	121
<i>Investeringsfonds</i>	129
Begrebet investeringsfonds m. m	129
Beslægtede ordninger	129
Det af regeringen i marts 1955 fremsatte forslag til lov om investerings- fonds	130
Udenlandsk ret	132
Sverige	132
Norge	133
Finland	134
Holland	136
England	136
U. S. A	136
Udvalgets overvejelser og konklusioner	137
Principielle overvejelser vedrørende skattefri henlæggelser til inve- steringsfonds, særlig med hensyn til formål og virkninger	137
Udvalgets overvejelser vedrørende den nærmere udformning af reg- ler om skattefri henlæggelser til investeringsfonds	142
Skattefri henlæggelser til investeringsfonds i relation til den skattepligtige formue	163
Resumé af udvalgets forslag til regler om skattefri henlæggelser til in- vesteringsfonds	164
<i>Bilag</i>	167
1. Skrivelse af 15. december 1949 fra Fællesudvalget om skattespørgs- mål til daværende finansminister H. G. Hansen	167
2. Skrivelse af 5. december 1951 fra Erhvervenes fællesudvalg om skat- tespørgsmål til daværende finansminister Thorkil Kristensen	169
3. Skrivelse af 28. december 1950 fra Arbejdsmarkedskommissionen til arbejds- og socialministeren	171
4. Fortegnelse over anvendte normale afskrivningsprocenter	175
5. Skrivelse af 8. november 1940 fra Dansk Dampskibsrederiforening til finansministeriet	179
6. Skrivelse af 5. december 1940 fra finansministeren til Folketingets finansudvalg	181

7. Skattedepartementets cirkulære af 6. april 1955 om ekstraordinære, skattefrie afskrivninger på skibe samt visse bygninger og maskiner m. v.	183
8. Forslag til lov om investeringsfonds (fremsat i Folketinget den 12. marts 1955).	191
9. Skrivelse af 6. december 1956 fra statsaut. revisor A. Engell-Nielsen og statsaut. revisor, cand. merc. H. Hjernø Jeppesen til udvalget . .	195
10. Afskrivning på skibe.	211

INDLEDENDE BEMÆRKNINGER

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

Kommissoriets ordlyd er følgende:

»Det skal være udvalgets opgave at undersøge spørgsmålet om den fortsatte opretholdelse af de nugældende 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 skal udvalget overveje spørgsmålet om forlods afskrivning på fremtidige anskaffelser gennem skattefri henlæggelser til investeringsfonds.«

Ved udvalgsarbejdets afslutning har udvalget følgende sammensætning:
Afdelingschef i finansministeriet Poul Plate, formand for udvalget fra 9. oktober 1954.

Direktør, landsretssagfører V. Wenzell for Dansk Dampskibsrederiforening.

Direktør J. G. Thygesen for Industrirådet og Håndværkerrådet.

Grosserer Andreas Jacobsen 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, fra 17. maj 1955.

Landsretssagfører Jacob la Gour.

Retsformand Sv. Hiort-Lorenzen, Landsskatteretten.

Viceretsformand J. Høyrup Nielsen, Landsskatteretten, fra 1. marts 1956.

Ligningsdirektør Niels Hansen, Statens ligningsdirektorat.

Ligningschef A. Begtrup, Statens ligningsdirektorat.

Sekretariatschef Erik Ib Schmidt, Det økonomiske sekretariat.

Kontorchef Poul Herler, finansministeriet, fra 17. maj 1955.

Kontorchef G. Djørup, finansministeriet.

Fhv. afdelingschef i finansministeriet Victor Nielsen var indtil 9. oktober 1954 medlem af og formand for udvalget.

Endvidere har følgende været medlemmer af udvalget:

Finansminister Viggo Kampmann for Arbejderbevægelsens erhvervsråd, til 20. oktober 1953.

Forstander, cand. polit. Ivar Nørgaard for Arbejderbevægelsens erhvervsråd, fra 20. oktober 1953 til 17. maj 1955.

Sekretær for udvalget har indtil 1. marts 1956 været viceretsformand J. Høyrup Nielsen, medens fuldmægtig i finansministeriet T. Steenbeck indtil dette tidspunkt har været medhjælper for udvalgssekretæren.

Fra 1. marts 1956 har fuldmægtig T. Steenbeck været udvalgets sekretær.

Der har været nedsat et særligt arbejdsudvalg med følgende medlemmer:

Afdelingschef Poul Plate, formand.
Landsretssagfører Jacob 1a Cour.
Ligningschef A. Begtrup.
Viceretsformand J. Høyrup Nielsen.

Der har ialt været afholdt 57 møder i udvalget, heraf 8 plenarmøder og 49 arbejdsudvalgsmøder.

De spørgsmål, det ved kommissoriet er pålagt udvalget at behandle, omfatter skattefri afskrivninger, skattefri henlæggelser til investeringsfonds og opgørelse af varelagre. Under hensyn til den interesse, der knytter sig til spørgsmålene om skattefri afskrivninger og skattefri henlæggelser til investeringsfonds, har udvalget besluttet at afgive første del af sin betænkning omfattende disse spørgsmål.

Hvor der i betænkningen benyttes udtrykket erhvervenes repræsentanter i udvalget, omfatter dette følgende udvalgsmedlemmer: Direktør, landsretssagfører V. Wenzell, direktør J. C. Thygesen, grosserer Andreas Jacobsen, revisor Henry Poulsen, gårdejer Hans Pinstrup, amtsrådsmedlem Emanuel Vestbo, direktør A. M. Vendsyssel og landsretssagfører Jacob 1a Cour. Udtrykket administrationens repræsentanter i udvalget omfatter følgende udvalgsmedlemmer: Afdelingschef Poul Plate, retsformand Sv. Hiort-Lorenzen, viceretsformand J. Høyrup Nielsen, ligningsdirektør Niels Hansen, ligningschef A. Begtrup, sekretariatschef Erik 1b Schmidt, kontorchef Poul Herler og kontorchef G. Djørup.

Samtlige udvalgets medlemmer har kunnet tilslutte sig de i betænkningen beskrevne forslag, hvoraf et resumé er givet side 121 ff og side 164 ff. Administrationens repræsentanter i udvalget og repræsentanten for Arbejderbevægelsens erhvervsråd tager ikke stilling til, om der bør indføres adgang til at foretage skattefri henlæggelser til investeringsfonds og til fastsættelsen af visse afskrivnings- og henlæggelsesprocenter (side 96, 108—109 og 151). Et medlem (Vestbo) har til forslaget om investeringsfonds fremsat et særønske på et enkelt punkt (side 144).

København, den 18. februar 1957.

A. Begtrup Jacob 1a Cour Fr. Dalgaard G. Djørup Niels Hansen
Herler Hiort-Lorenzen Andreas Jacobsen J. Høyrup Nielsen
Hans Pinstrup Poul Plate H. Poulsen
Udvalgets formand
Erik 1b Schmidt J. C. Thygesen A. M. Vendsyssel Wenzell Em. Vestbo

/ T. Steenbeck

SKATTEFRI AFSKRIVNINGER

Begrebet afskrivninger.

Ved afskrivning forstår man nedsættelse af værdien af et aktiv i forhold til den værdi, hvormed dette aktiv hidtil har stået opført i virksomhedens regnskab. Taget i videste forstand omfatter udtrykket enhver sådan værdinedsættelse uden hensyn til aktivets art og årsagen til den stedfundne værdinedgang.

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. Tilsvarende afskrivninger kan imidlertid forekomme med hensyn til erhvervessummer for good-will, enerettigheder, koncessioner, patentrettigheder og andre tidsbegrænsede rettigheder. Man taler også om afskrivninger på varelagre og på debitorer; her er der dog ikke tale om fordeling af en udgift over en årrække.

For så vidt angår faste driftsmidler har man begrebsmæssigt sondret mellem ordinære afskrivninger og ekstraordinære afskrivninger. Ved ordinære afskrivninger tænkes i første række på afskrivninger på grund af slid og ælde. Som ekstraordinære afskrivninger betegnes derimod afskrivninger, der tjener til udligning af værdinedgange, der skyldes konjunkturforhold eller andre omstændigheder, som ikke direkte er forbundet med aktivernes anvendelse i driften. Denne sondring har været bestemmende for dansk skattelovgivnings og skattepraksis' behandling af afskrivningsproblemerne. Ekstraordinære afskrivninger i den her omhandlede betydning falder ikke sammen med de under den sidste verdenskrig og i tiden derefter tilladte ekstraordinære, skattefri afskrivninger på visse nærmere bestemte driftsmidler.

Afgrænsning af udvalgets undersøgelser vedrørende skattefri afskrivninger.

Med støtte i kommissoriet har udvalget begrænset sine undersøgelser til de problemer, der knytter sig til skattefri afskrivninger på bygninger, skibe, maskiner, inventar og lignende driftsmidler, idet det alene er aktiver af denne art, der har været omfattet af de under og efter sidste verdenskrig gældende regler om ekstraordinære, skattefri afskrivninger. Spørgsmålet om skattefri afskrivninger på good-will, enerettigheder, koncessioner, patent-

rettigheder og andre tidsbegrænsede rettigheder er ikke taget op til behandling i udvalget.

På grund af samspillet mellem de ordinære og de ekstraordinære, skattefri afskrivninger lader den i kommissoriet omhandlede vurdering af de gældende regler for disse sidste og betimeligheden af deres afløsning af andre, permanente regler sig vanskeligt gennemføre uden at drage de ordinære afskrivninger ind i billedet.

Dette er også forudsat i kommissoriet, der omtaler muligheden af at gennemføre nye, permanente regler ved ændringer i reglerne om ordinære afskrivninger. Udvalget har derfor indenfor det foran angivne område taget afskrivningsreglerne, såvel de ordinære som de ekstraordinære, op til behandling på bredere basis, og man har ved behandlingen lagt afgørende vægt på at kunne nå frem til et enkelt system af afskrivningsregler til forskel fra den nuværende opdeling i to sæt regler, idet en løsning i overensstemmelse hermed formentlig vil betyde en væsentlig forenkling med deraf følgende praktiske fordele.

Da afskrivningsproblemerne har interesse ikke blot for indkomstskattereglerne,

men også for formuebeskatningen, har udvalget også beskæftiget sig med denne sidste. Afskrivningsreglernes største betydning ligger imidlertid på indkomstområdet, og man har fundet det mest hensigtsmæssigt at lade den almindelige fremstilling af de skattefrie afskrivninger omfatte dette, og som afslutning i et særligt afsnit gøre nogle bemærkninger om skattefrie afskrivninger i relation til opgørelsen af den skattepligtige formue.

Under hensyn til sammenhængen mellem afskrivningsreglerne og spørgsmålet om den skattemæssige behandling af fortjeneste og tab ved afhændelse m. m. af driftsmidler, har udvalget inddraget dette sidste spørgsmål i udvalgets overvejelser.

Bestemmelserne om afskrivning i aktieselskabsloven og bogføringsloven.

Foruden i skattelovene, der senere vil blive nærmere omtalt, findes der i den danske lovgivning bestemmelser om afskrivninger i aktieselskabsloven og bogføringsloven.

Ifølge § 42 i aktieselskabsloven af 15. april 1930 skal et aktieselskabs årsregnskab opgøres under omhyggelig hensyntagen til tilstedeværende værdier og forpligtelser samt under foretagelse af nødvendige afskrivninger, således som ordentlig og forsigtig forretningsbrug tilsiger. For aktiver, der er bestemt til vedvarende brug for selskabet, kan henlæggelse til en særlig afskrivningsfond træde i stedet for afskrivning. Herudover indeholder bestemmelsen særlige regler om afskrivning på stiftelsesomkostninger og vederlag for good-will.

Bogføringsloven af 10. maj 1912 indeholder bestemmelser om, at erhvervsdrivende, der har bogføringspligt, skal føre en hovedbog og en statusbog, i hvilken der

en gang årlig for det sidst forløbne regnskabsår vil være at indføre forrettningens status (med angivelse af aktiver og passiver), således som samme stiller sig efter omhyggelig hensyntagen til de tilstedeværende værdier og forpligtelser; der skal føres et passende bogholderi, og det skal af bogføringen fremgå, hvilke afskrivninger der er foretaget på de forskellige værdier.

Aktieselskabslovens og bogføringslovens bestemmelser om afskrivninger omfatter dette begreb i videste forstand. Reglerne har ikke direkte betydning for de skattefrie afskrivninger og kan ej heller siges at have haft synderlig indflydelse på udformningen af praksis med hensyn til disse. Dette skyldes formentlig — foruden reglerne i vid almindelighed holdte formulering — navnlig det forhold, at de bag reglerne liggende hensyn i væsentlig grad er forskellige fra de skattemæssigt relevante.

Historisk udvikling og gældende ret.

En fremstilling af den historiske udvikling og de gældende regler med hensyn til skattefrie afskrivninger falder naturligt i to afsnit, nemlig dels reglerne om de ordi-

nære skattefrie afskrivninger og dels de siden 1940 gældende regler om ekstraordinære, skattefrie afskrivninger.

1. Ordinære skattefrie afskrivninger.

Allerede den første stasskattelov af 15. maj 1903 havde en bestemmelse om, at ordinære afskrivninger kunne fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indtægt. Bestemmelsen fandtes i § 6, der har følgende ordlyd:

»Ved Beregningen af den skattepligtige Indkomst bliver at fradrage:

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

Bestemmelsen er gentaget uforandret i statsskatteloven af 8. juni 1912 og i den nugældende statsskattelov af 10. april 1922 (§ 6 i begge love).

En nærmere uddybning af begrebet skattefrie afskrivninger fandtes i artikel 6 i skattedepartementets vejledning af 31. december 1912 til statsskatteloven af 8. juni 1912. Det hedder her om de fradragsberettigede ordinære afskrivninger:

»Ved ordinære Afskrivninger, der ligeledes kunne fradrages i den skattepligtige Indtægt, forstaas Afskrivninger af saadanne i Aarets Løb skete Værdiforringelser paa den skattepligtiges indtægtsgivende Ejendele, f. Eks. Beboelses-, Avls-, Værksteds- og Fabriksbygninger, Skibe, Maskiner, Driftsredskaber o. desl., som

hidrører fra ordinært Slid eller fra den med den skattepligtiges Erhvervsvirksomhed eller Genstandenes egen Beskaffenhed normalt forbundne Risiko, og ikke fra usædvanlige Begivenheder eller Aarsager, saasom Naturbegivenheder, særlige Konjunkturer, nye Opfindelser o. desl., idet de ved slige Begivenheder bevirkede Tab ere Formuetab og ikke Indtægtstab.

Det er en Selvfølge, at der ikke kan finde nogen Afskrivning Sted med Hensyn til Værdiforringelse af Genstande, hvis Anskaffelse eller Fornyelse af den skattepligtige opføres som Driftsomkostninger, samt at der i Tilfælde, hvor der ved Beregningen af den skattepligtige Indkomst er fradraget Afskrivninger til et Beløb, der svarer til Værdiforringelsen af de Genstande, Afskrivningen vedrører, ikke tilige kan fradrages Beløb, som henlægges til et Fond tjenende til Fornyelse af de paagældende Genstande.«

På grundlag af disse almindelige bestemmelser er de nærmere regler for det ordinære afskrivningsinstitut udformet gennem skattemyndighedernes praksis, der er bygget op på grundlag af afgørelser fra landsskatteretten og vejledende anvisninger fra ligningsdirektoratet og tidligere på afgørelser og anvisninger fra landsover-skatte-rådet. Domstolene har i enkelte til-

fælde taget spørgsmål om skattefri afskrivninger under påkendelse; domstolene synes dog alene at have taget stilling til de mere almindelige principper for afskrivningerne, medens de med hensyn til de nærmere regler for afskrivningernes størrelse m. m. har lagt skattemyndighedernes afgørelser til grund.

De til grund for de ordinære afskrivninger liggende hensyn.

Ordinære skattefri afskrivninger skal principielt tjene til udligning af værdiforringelse af driftsmidler hidrørende fra *slid, ælde eller fra anden risiko*, der normalt er forbundet med den pågældende virksomhed.

I hvilket omfang, der kan tages hensyn til, at de pågældende driftsmidler er udsat for en særlig hurtig *forældelse*, er tvivlsomt; den omstændighed, at der på et område fremkommer nye og mere moderne maskiner, kan næppe normalt begrunde større afskrivninger på ældre maskiner. I praksis ses i alt fald ikke at foreligge afgørelser, der tillægger forældelse en selvstændig betydning som afskrivningsgrund. En ældre kendelse (afsagt af landsover-skatterådet i 1915 — L.O.S.R. medd. X nr. 46) tillod dog afskrivning med større procentsatser end normalt på et aktieselskabs bygninger under hensyn til selskabets anbringende om, at det brugte kontinuerlig heldøgnstrift, hvilken driftsmåde angaves at slide dobbelt så meget på bygningerne som almindelig fabriksdrift, samt at den omstændighed, at selskabets maskiner forældedes særlig hurtigt på grund af nye opfindelser og forbedringer, som selskabet måtte optage for at holde sig konkurrencedygtigt, medførte hyppige ombygninger og nybygninger og derfor forringede bygningernes levetid.

I en senere kendelse (L.O.S.R. medd. 1931 nr. 74) er det antaget, at et aktieselskabs tab ved, at dets maskiner og andre driftsmidler måtte udrangeres, inden de var opslidt, fordi anvendelsen ikke længere var økonomisk forsvarlig, idet maski-

nerne hurtigt blev forældede og umoderne, vel måtte anses for et fradragsberettiget driftstab, men at det, da det var vanskeligt eller endog ugørligt på forhånd at bestemme, hvilken indflydelse et sådant forhold kunne få på et vist driftsmiddels levetid, måtte anses for rettest foreløbig alene at regne med en sådan procentsats, som normalt afslid berettigede til, og da senere, når et driftsmiddel blev uanvendeligt før udløbet af den forudsatte levetid, at afskrive tabet derpå i det år, det konstateredes.

Værdinedgange hidrørende fra *forandrede afsætningsforhold* eller fra *ændringer i en virksomheds driftsform* kan ikke afskrives med virkning for indkomsten. En nyere kendelse afsagt af landsskatte retten (L.S.R. medd. 1953 II nr. 185) har således statueret, at en i anledning af omlægning af produktionen af rentabilitets-hensyn i et givet regnskabsår foretaget ekstra afskrivning på nogle maskiner, der var solgt efter regnskabsårets udløb, ikke kunne godkendes, da udrangeringen af maskinerne ikke skyldtes, at disse ved udgangen af det pågældende regnskabsår var blevet mindre anvendelige end hidtil i den produktion, i hvilken de hidtil havde været benyttet.

Værdinedgange som følge af *konjunktur svingninger* tages der i almindelighed ikke hensyn til ved de ordinære afskrivninger. Der foreligger flere afgørelser for, at den omstændighed, at aktiverne er anskaffet under en højkonjunktur til særlig høje priser, ikke berettiger til en større ordinær afskrivning.

En særlig, hurtigere afskrivning har været anerkendt i specielle tilfælde. Dette gælder således under og efter den anden verdenskrig for tørveanlæg og tørvemaskiner samt for generatorer til automobiler. Begrundelsen for denne særlige afskrivningsordning har været, at anvendelsen af de pågældende aktiver måtte antages at blive midlertidig, og man søgte gennem den hurtigere afskrivning at gøre det muligt, at anlæggene kunne være nedskrevet

til realisationsværdien på den tid, hvor ændrede forhold ville medføre, at der ikke længere var brug for dem.

Forudsætninger for foretagelsen af ordinære afskrivninger m. m.

For at der kan foretages skattefri afskrivninger, skal *visse regnskabsmæssige betingelser* være opfyldt.

Oprindeligt stillede man som en absolut betingelse, at den pågældende skatteyder førte et fuldstændigt regnskab. I de senere år er dette krav imidlertid modificeret noget. Man har således anerkendt, at skatteydere, der ikke fører fuldstændigt regnskab, kan foretage skattefri afskrivninger på enkelte større maskiner og inventargenstande på betingelse af, at de pågældende maskiner og inventargenstande i formueopgørelsen holdes uden for den øvrige beholdning af maskiner og inventar, og at der for de pågældende maskiner og inventargenstande føres et særligt regnskab, der vedlægges selvangivelsen, og hvoraf det fremgår, hvor store disse genstandes anskaffelsessummer har været, og hvor store afskrivninger der hidtil er foretaget på disse. For at maskiner og inventargenstande skal kunne gøres til genstand for særskilt afskrivning efter disse regler, kræves det efter de for tiden gældende regler, at den enkelte genstands anskaffelsessum skal udgøre mindst 1.000 kr. I forbindelse med den fra og med skatteåret 1952/53 indførte, nedenfor nærmere omtalte adgang for skatteydere, der ikke fører fuldstændigt regnskab, til at foretage ekstraordinære, skattefri afskrivninger på driftsbygninger, har man også tilladt ordinære skattefri afskrivninger på driftsbygninger for sådanne skatteydere; ordinære afskrivninger kan dog kun foretages på nybygninger og ombygninger, der efter de herom gældende regler kan gøres til genstand for ekstraordinære afskrivninger, og det er, ligesom for maskiners og inventargenstandes vedkommende, en betingelse for afskrivningernes foretagelse, at der føres et særskilt regnskab for de pågældende

aktiver, hvorhos der hvert år med selvangivelsen skal indsendes en specifikation af de i årets løb afholdte vedligeholdelsesudgifter for de pågældende bygninger.

I tilfælde, hvor de anførte betingelser ikke er opfyldt, og hvor der derfor ikke kan foretages skattefri afskrivninger, er skatteyderne henvist til, når en driftsbygning, en maskine eller en inventargenstand udskiftes, ved opgørelsen af indkomsten for udskiftningsåret at fradrage forskellen mellem det gamle aktivs anskaffelsessum og det beløb, dette indbringer ved salg. Derimod kan udgiften til genanskaffelse ikke fradrages; en undtagelse gælder dog med hensyn til landbrugsinventar, når genanskaffelsessummen ikke overstiger 500 kr., idet man her af praktiske grunde tillader fradrag for genanskaffelsessummen i stedet for anskaffelsessummen for det udskiftede aktiv. Ved nyanskaffelser (første gangs anskaffelser) haves ingen ret til fradrag; dette bliver først aktuelt, når udskiftning senere finder sted.

Som hovedregel vil de aktiver, på hvilke der foretages afskrivninger, blive anvendt i ejerens egen erhvervsvirksomhed. I modsætning til, hvad der gælder ved ekstraordinære, skattefri afskrivninger, er der dog adgang til at foretage ordinære afskrivninger også i tilfælde, hvor de pågældende aktiver udlejes til andre.

Afskrivningsobjekterne.

Der erindres indledningsvis om, at udvalget ikke har optaget spørgsmålet om skattefri afskrivninger på good-will, enerettigheder, koncessioner, patentrettigheder og andre tidsbegrænsede rettigheder til behandling. I de følgende bemærkninger om afskrivningsobjekterne ses der derfor bort fra sådanne rettigheder.

Genstand for ordinære afskrivninger er ethvert fast driftsmiddel, der benyttes erhvervsmæssigt, og hvis værdi ikke kan antages at blive opretholdt gennem normal vedligeholdelse. De driftsmidler, der kan gøres til genstand for ordinære afskrivninger, omfatter først og fremmest bygninger,

skibe, automobiler og andre transportmidler samt maskiner og inventar.

Driftsmidler, der kun har en kort varighed som værktøj, mindre redskaber og for hotellers og restaurations vedkommende service, lagner, dækketøj og lignende kan efter praksis ikke gøres til genstand for afskrivninger. Der foreligger en række kendelser herfor fra landsoverskatterådet vedrørende løst inventar til hotel- og restaurationsvirksomheder såsom glas, service, duge og lignende, således L.O.S.R. medd. 1929 nr. 127, 1931 nr. 163, 1933 nr. 26, 1933 nr. 71 og 1937 nr. 33. I genskaffelsestilfælde kan udgifterne til de her omhandlede driftsmidler derimod fradrages fuldt ud som driftsudgift i anskaffelsesåret.

Med hensyn til de enkelte afskrivningsobjekter bemærkes følgende:

Bygninger: Indledningsvis bemærkes, at der ikke kan foretages skattefri afskrivninger på grundejendom. Når der tillades visse fradrag i anledning af forbrug af mosejord, brunkul, ler, kalk, grus og sten, er der ikke tale om nogen egentlig afskrivning på driftsmidler, der benyttes ved produkternes frembringelse, men snarere om et substansforbrug.

For bygningers vedkommende er adgangen til skattefri afskrivninger afhængig af disses anvendelse. På fabrikker, værksteder, pakhuse, garager, lagerbygninger, landbrugerens driftsbygninger og lignende bygninger, der er genstand for forringende slid som følge af erhvervets udøvelse, kan der afskrives skattefrit. Endvidere kan der efter praksis afskrives skattefrit på bygninger, der anvendes til hoteller, restaurations, pensionater, skoler, teatre, biografteater og forsamlingslokaler.

Derimod kan der ifølge praksis ikke i almindelighed foretages skattefri afskrivninger på beboelsesbygninger og bygninger, der anvendes til kontorer eller butikker, herunder bankbygninger og apoteksbygninger, og dette gælder for beboelsesbygninger, selv om der er tale om bygning

ger opført af en erhvervsvirksomhed til brug for dens funktionærer eller arbejdere, og for kontorbygninger, selv om de er beliggende på en udpræget fabriksgrund. Uanset, at der som hovedregel ikke kan foretages skattefri afskrivninger på butikbygninger, har man dog godkendt sådanne afskrivninger på udsalgsmagasiner, som besøges af en stor mængde mennesker og derfor er genstand for særligt slid. Undtagelse er endvidere for beboelsesbygningers vedkommende gjort, hvor der på ejendommen hviler hjemfaldspligt eller lignende bånd, f. eks. pligt til nedrivning efter en vis tid eller på forlangende, eller bygningen er opført på lejet grund. Afskrivningen er imidlertid her ikke begrundet i de hensyn, der ligger bag de ordinære afskrivninger i egentlig forstand. For så vidt angår bygninger, der benyttes til beboelse m. v., på hvilke der efter det anførte ikke kan foretages skattefri afskrivninger, tillader man dog sådanne afskrivninger på særlige installationer i bygningerne som centralvarmeanlæg og elevatorer; dette gælder dog ikke villaer og andre mindre ejendomme, der er indrettet til bolig for en eller to familier, herunder ejeren selv.

Praksis, hvorefter der ikke i almindelighed tillades skattefri afskrivninger på beboelsesbygninger og lignende bygninger, bygger på en kendelse afsagt af landsoverskatterådet den 15. januar 1915 (L.O.S.R. medd. VIII nr. 49), hvori det blev fastslået, at der ikke kunne foretages skattefri afskrivninger på en beboelsesejendom. Kendelsen begrundedes med, at de af driften afholdte udgifter til reparationer og vedligeholdelse af ejendommen måtte antages at udligne dens forringelse på grund af slid og ælde. Dette standpunkt har siden været fulgt, og der har foruden den i kendelsen anførte begrundelse været givet forskellige andre begrundelser herfor, bl. a. er fremført den betragtning, at afskrivning på en beboelsesejendom skulle være unødvendig, da dens værdiforringelse ved slid, ælde og foræld

delse måtte antages altid at blive modsvarret af en stigning i grundens værdi forårsaget af befolkningstilvæksten og hele den almindelige bymæssige udvikling. I en højesteretsdom af 27. november 1951 (U.f.R. 1952.63) er det udtalt, at »skatte-lovens § 6, stk. 1, litra a, findes at hjemle ret til også for beboelsesbygningers vedkommende at foretage afskrivninger, for så vidt disse kan betegnes som ordinære efter de i så henseende iøvrigt i medfør af loven fulgte principper, i hvilken forbindelse bemærkes, at skattemyndighederne efter det oplyste tillader, at der som driftsomkostninger fradrages vedligeholdelsesudgifter ved beboelsesejendomme i et sådant omfang, at en eventuel forringelse af en sådan bygning i almindelighed kan opvejes derved.«

Skibe, automobiler, andre transportmidler samt andet rullende materiel kan gøres til genstand for ordinære skattefrie afskrivninger, for så vidt de benyttes erhvervsmæssigt.

Maskiner og inventar m. m., der benyttes erhvervsmæssigt, kan ligeledes gøres til genstand for ordinære skattefrie afskrivninger. Dette gælder maskiner af enhver art og for inventars vedkommende såvel fabriks- og værkstedsinventar som kontorinventar og butiksinventar.

Ordinære skattefrie afskrivninger på driftsmidler kan foretages, uanset om driftsmidlerne ved erhvervelsen er nye eller tidligere har været brugt.

I tilfælde, hvor et aktiv kun delvis benyttes erhvervsmæssigt, kan der foretages delvis skattefrie afskrivning, svarende til den erhvervsmæssige benyttelse. Hvor en bygning både indeholder lokaler, der benyttes af virksomheder, der normalt kan foretage skattefrie afskrivninger på bygninger, og lokaler, der benyttes til beboelse og dermed ligestillede lokaler, anerkendes skattefrie afskrivninger på den del af bygningsværdien, der forholdsvis falder på

den til afskrivning kvalificerede benyttelse.

Afskrivningernes gennemførelse.

Da den faktiske værdiforringelse af et driftsmiddel under dets brug ikke lader sig bestemme nøjagtigt år for år, er det ugørligt at basere beregningen af den årlige afskrivning herpå, og de ordinære afskrivninger beregnes derfor efter *faste systemer*.

Der forefindes en række *forskellige afskrivningsmetoder*. Her i landet har dog kun to af disse spillet en rolle, den lineære afskrivning og saldometoden.

Efter *den lineære metode* foretages der år for år en konstant afskrivning, beregnet med en fast procent af aktivets anskaffelsessum. Efter *saldometoden* beregnes den årlige afskrivning med en fast procent af den restværdi, som aktivet ved regnskabsårets begyndelse er opført til (anskaffelsessummen -- tidligere foretagne afskrivninger). Da afskrivningen efter saldometoden beregnes på grundlag af stadig synkende værdier, medens afskrivningen efter den lineære metode hele tiden beregnes efter den fulde anskaffelsessum, forudsætter saldometoden anvendelse af en højere procentsats end den lineære metode. Reelt giver forskellen mellem de to metoder sig navnlig udslag i, at den årlige afskrivning efter saldometoden er størst i begyndelsen af afskrivningsperioden, medens den årlige afskrivning efter den lineære metode er konstant hele perioden igennem. Saldometoden er gennem en årrække blevet stadig sjældnere i praksis og er nu i det væsentlige gået af brug, således at afskrivningen så godt som udelukkende foretages efter den lineære metode med lige store årlige afskrivninger som en fast procent af anskaffelsessummen. I et følgende afsnit vil der i forbindelse med udvalgets overvejelser med hensyn til en fremtidig afskrivningsordning være anledning til at komme nærmere ind på de to metoder.

For regnskabspligtige skatteyderes ved-

kommande må det antages at være en forudsætning for foretagelse af skattefri afskrivninger, at disse faktisk *posteris i regnskabet*. Dette er i hvert fald fastslået for aktieselskabers vedkommende, hvor man ganske vist har en særlig støtte for dette krav i aktieselskabslovens § 42, hvorefter et aktieselskabs årsregnskab skal opgøres bl. a. efter foretagelse af nødvendige afskrivninger. Hvis et aktieselskab i tidligere år regnskabsmæssigt har foretaget større afskrivninger end, hvad der som ordinære afskrivninger har kunnet fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, vil der dog ifølge anvisning fra statens ligningsdirektorat kunne godkendes skattefri afskrivninger af det pågældende aktivs anskaffelsesværdi på sædvanlig måde, indtil scrapværdien er nået, uanset at disse afskrivninger som foretaget i tidligere år ikke fremgår af årets driftsregnskab; i så fald skal selvangivelsen være ledsaget af en opgørelse, der udviser, hvor langt det pågældende aktiv skattemæssigt er nedskrevet.

Det er en betingelse for at foretage ordinære afskrivninger på driftsmidler, at de pågældende driftsmidler faktisk er *indsat i virksomheden*. Skattefri afskrivninger blev således ikke godkendt på automobiler, der var anskaffet under den sidste verdenskrig, og som på det pågældende tidspunkt endnu ikke var taget i brug i erhvervet. På samme måde har man nægtet skattefri afskrivninger på et fabriksanlæg, der ikke havde været udsat for slid i det pågældende regnskabsår, og som ejeren definitivt havde opgivet at benytte til driftsformål. Derimod har man anset et dampskibsselskab, hvis skibe havde været lagt op i hele regnskabsåret, for berettiget til at foretage skattefri afskrivninger efter de sædvanlige regler.

Grundlaget for afskrivningerne er som tidligere nævnt aktivets anskaffelsessum, herunder også udgifter til fragt, montering o. l. samt udgifter til forbedring af aktivet. Hvis et aktiv er erhvervet som arv, sker afskrivningerne på grundlag af udlægs-

værdien. Hvis et aktiv er erhvervet som gave, kan der afskrives på grundlag af den værdi, hvortil gaven sættes ved svarelse af gaveafgift eller indkomstskat.

I tilfælde af genanskaffelse af aktiver efter brandskade eller anden skade antages den fulde genanskaffelsessum at kunne danne grundlag for skattefri afskrivninger, uanset om der måtte være udbetalt erstatning i anledning af skaden.

Som berørt tidligere sker afskrivningen normalt i det enkelte år med en brøkdel eller procentdel af anskaffelsessummen, således at *anskaffelsessummen fordeles med lige store årlige beløb over den for aktivet anslåede levealder*. Ved bedømmelsen af et aktivs levealder kan der ikke alene tages hensyn til aktivets fysiske levealder, men der må også henses til aktivets økonomiske levealder, jfr. de foran i afsnittet om de til grund for de ordinære afskrivninger liggende hensyn omtalte kendelser fra landsoverskærådet. Afskrivning kan dog, så længe det pågældende aktiv er i brug, *kun ske ned til den sandsynlige realisationsværdi, »scrapværdien«*. Denne ansættes — hvor holdepunkter for en anden værdi mangler — i almindelighed til et beløb svarende til eet års afskrivning; for skibes vedkommende fastholder man dog en scrapværdi på 10 pct. af anskaffelsessummen (jfr. om skibe U.f.R. 1946. 1018).

Da det ved fastlæggelsen af afskrivningsplanen for de enkelte aktiver vil være vanskeligt at udøve et konkret skøn over disses levealder, har der i praksis for alle almindelige aktiver udviklet sig bestemte *normalsatser*, efter hvilke afskrivning sker, medmindre særlige forhold påvises at være til stede. Disse satser har navnlig gylldighed for aktiver anskaffet som nye. Hvor det drejer sig om aktiver, der erhverves som brugte, vil der kunne blive tale om at godkende højere satser. En fortegnelse over gældende ordinære afskrivningsprocenter er optrykt som bilag til betænkningen (bilag 4). Fortegnelsen kan dog ikke betragtes som udtømmende.

Den een gang fastlagte afskrivnings-sats vil normalt ikke senere kunne fraviges. En fravigelse vil dog kunne ske, såfremt der for et længere tidsrum sker en ændring i intensiteten i aktivets benyttelse (overgang fra dagdrift til døgn-drift eller omvendt). Endvidere vil en ændring næppe være udelukket, hvis de under aktivets benyttelse gjorte erfaringer tydeligt viser, at den på forhånd forudsatte økonomiske levealder har været væsentlig for høj eller lav.

Fra det almindelige hovedprincip, hvorefter de ordinære afskrivninger fordeles med lige store årlige beløb over aktivets levealder, er der *enkelte undtagelser*. Af interesse er her navnlig den under og efter sidste verdenskrig godkendte, særlige afskrivningsordning bl. a. for så vidt angår tørveanlæg og tørvemaskiner, hvorefter man tillod en relativ stor afskrivning i det (de) første år efter anskaffelsen under hensyn til den pågældende produktions midlertidige karakter.

Med hensyn til *begyndelsestidspunktet* for den ordinære afskrivning gælder, at denne afskrivning kan foretages fra tidspunktet for aktivets anskaffelse, eller nærmere bestemt fra det tidspunkt, da det er taget i brug; i anskaffelsesåret kan der ikke foretages fuldt fradrag for et års afskrivning, men kun for et beløb, forholdsmæssigt svarende til tiden fra datoen for ibrugtagelsen til regnskabsårets udgang. I tilfælde, hvor der ikke kan skaffes oplysning om tidspunktet for ibrugtagelsen, tillades i praksis som regel afskrivning med halv sats i anskaffelsesåret. I en landskatteretskendelse (L.R.S. medd. 1941 nr. 158) er det statueret, at et aktieselskab, der var startet den 31. januar og havde kalenderåret som regnskabsår, i sit første regnskabsår, uanset at det af selskabet var gjort gældende, at en virksomhed som selskabets også i et normalt driftsår var ude af drift i hvert fald i januar og december måned, kun kunne fradrage afskrivninger for 11 måneder.

Når et aktiv sælges, eller det af andre

grunde udgår af driften, gælder med hensyn til *sluttidspunktet* for den ordinære afskrivning, at der i det pågældende regnskabsår kan beregnes afskrivning for den del af regnskabsåret, i hvilken aktivet har været anvendt i driften, d. v. s. fra regnskabsårets begyndelse til datoen for afhændelsen m. m. Denne adgang til at foretage forholdsmæssig afskrivning i året for afhændelse m. m. gælder uden hensyn til, om aktiverne sælges med avance i forhold til den skattefrit nedskrevne værdi, og uden hensyn til, om denne avance er indkomstskattepligtig eller ej.

Udrangeres et driftsmiddel som værdiløst, kan den da ikke afskrive del af anskaffessummen i regelen føres til udgift i det år, i hvilket driftsmidlet udrangeres; derimod tillades der ikke større afskrivning end den normale før dette tidspunkt.

En skatteyder kan ikke, efter at have *undladt at foretage afskrivninger på driftsmidler et enkelt år eller enkelte år*, foretage større afskrivninger i de følgende år eller forlænge afskrivningerne udover den ordinære afskrivningsperiode. Dette gælder såvel i tilfælde, hvor den pågældende skatteyder overhovedet ikke har foretaget afskrivninger på aktivet lige fra dettes anskaffelse, som i tilfælde, hvor han i et eller flere senere år har undladt at foretage afskrivninger. Har den skattepligtige haft underskud i et regnskabsår, således at de i dette år foretagne afskrivninger ikke har haft aktuel betydning for ham, antages det på tilsvarende måde, at han ikke af den grund har adgang til at forøge sine afskrivninger i de følgende år eller forlange afskrivninger udover afskrivningsperioden. Afskrivninger behandles i så henseende ikke anderledes end de i et sådant underskudsår afholdte kontante driftsudgifter. Derimod har den skattepligtige ifølge en landsskatteretskendelse (L.S.R. medd. 1950 nr. 151) ret til at få det fradrag, der således ikke har kunnet udnyttes, taget i betragtning ved beregning af eventuel skattepligtig fortjeneste ved aktivets senere salg.

Den skattemæssige behandling af fortjeneste eller tab ved afhændelse m. m.

Spørgsmålet om den skattemæssige behandling af fortjeneste eller tab på driftsmidler rejser sig såvel, hvor fortjenesten eller tabet fremkommer ved salg, som hvor det drejer sig om udbetaling af en erstatning eller en forsikringssum, der overstiger, henholdsvis er mindre end aktivets nedskrevne værdi.

For så vidt angår *skibe og bygninger* findes der *ikke specielle lovregler* om den skattemæssige behandling af sådanne avancer eller tab. I mangel af sådanne særlige bestemmelser har man kun ment at kunne anse *avance ved salg* for indkomstskattepligtig, for så vidt det følger af *den almindelige regel i statsskattelovens § 5 a*, hvorefter avance ved salg af den skattepligtiges ejendele ikke er indkomstskattepligtig — og tab ikke fradragsberettiget — medmindre der foreligger spekulation, eller salget henhører til den pågældendes næringsvej. Hvad *tab ved salg* under den nedskrevne værdi angår, kan det næppe udelukkes, at der består en videregående adgang til fradrag af tab, end hvad der vil følge af statsskattelovens § 5 a, nemlig for så vidt det ved salget konstaterede tab kan henføres **til**, at de foretagne ordinære afskrivninger — der jo bygger på generelle forudsætninger med hensyn til levealder m. v. — ikke har svaret til den ved aktivets brug faktisk stedfundne værdiforringelse. Der synes ikke at foreligge afgørelser, der berører spørgsmålet, og dette må derfor betragtes som værende tvivlsomt. Det vil formodentlig også som oftest være vanskeligt at godtgøre, at tabet ikke er et almindeligt konjunkturtab. Avance og tab ved *udbetaling af erstatning eller forsikringssum* be-

handles skattemæssigt på samme måde som avance og tab ved salg. For tabs vedkommende er der dog den mulighed, at den skade, der har betinget erstatningens eller forsikringssummens udbetaling, er lidt under sådanne omstændigheder, at der må siges at foreligge et driftstab, og tabet vil da være fradragsberettiget i kraft heraf.

Med hensyn til *maskiner, inventar og lignende driftsmidler* var retstilstanden forud for gennemførelsen af bestemmelserne i de årlige ligningslove i alt væsentligt den samme som foran anført angående skibe og bygninger.

Ved ligningslovenes bestemmelser er det nu — fra og med skatteåret 1940/41 — fastsat, at avance ved afhændelse af maskiner, inventar og lignende driftsmidler er indkomstskattepligtig, medens tab ved afhændelse på den anden side kan fradrages i indkomsten. Medens fradragsretten for tab gælder for hele tabet, kan kun den del af en opnået avance, der overstiger 500 kr. — ved samlet afhændelse i forbindelse med virksomhedens realisation eller afståelse 5.000 kr. — beskattes, og avancen skal i intet tilfælde medregnes i indkomsten med et større beløb end det, hvormed den overstiger 30 pct. af anskaffelsessummen. Hvor skattepligten er begrundet allerede i statsskattelovens § 5 a (nærings salg og spekulation), er fortjenesten dog fuldt indkomstskattepligtig. Ligningslovenes bestemmelser gælder kun i tilfælde af salg og kan ikke anvendes i tilfælde, hvor fortjenesten eller tabet er fremkommet ved udbetaling af erstatning eller forsikringssum; avance og tab behandles i disse tilfælde for så vidt angår maskiner, inventar og lignende driftsmidler på samme måde som avance og tab på skibe og bygninger.

2. Ekstraordinære, skattefri afskrivninger.

Siden 1940 har der været adgang til at foretage ekstraordinære, skattefri afskrivninger på en del af anskaffelsessummen

for visse aktiver. Adgangen til at foretage ekstraordinære afskrivninger omfattede oprindeligt kun skibe og bygninger, men

blev senere udvidet til også at omfatte maskiner og lignende driftsmidler.

Hovedbegrundelsen for indførelsen af de ekstraordinære, skattefri afskrivninger må søges i, at investeringer under det af krigsforholdene betingede ekstraordinært høje prisniveau indebar en særlig risiko med hensyn til den fremtidige konkurrencedygtighed, idet man regnede med et væsentligt prisfald efter krigen. For uanset denne risiko at fremme den ønskelige opbygning af landets produktionsapparat, åbnede man gennem de ekstraordinære afskrivninger mulighed for en særlig hurtig afskrivning af en på grundlag af den formodede prisfaldsrisiko fastsat del af investeringsudgifterne. Man har endvidere navnlig i begyndelsen som begrundelse for de ekstraordinære afskrivninger lagt vægt på beskæftigelseshensynet.

Spørgsmålet om adgang til at foretage ekstraordinære, skattefri afskrivninger på driftsmidler blev oprindelig rejst af rederierne. I en skrivelse af 8. november 1940 fra Dansk Dampskibsrederiforening til finansministeriet er der gjort nærmere rede for skibsfartens synspunkter og ønsker. Skrivelsen er optrykt som bilag til betænkningen (bilag 5). Finansministerens motivering for indførelsen af ekstraordinære, skattefri afskrivninger fremgår af dennes skrivelse af 5. december 1940 til folketingets finansudvalg, i hvilken der første gang søgtes bemyndigelse for finansministeren til at tillade sådanne afskrivninger. Også denne skrivelse er optrykt som bilag til betænkningen (bilag 6).

Hjemmelen til at foretage ekstraordinære, skattefri afskrivninger findes i tekst-anmærkninger på de årlige finanslove.

Ekstraordinære, skattefri afskrivninger kunne første gang foretages i finansåret 1940/41 med hjemmel i følgende tekstanmærkning til § 5 i tillægsbevillingsloven for dette finansår:

»Finansministeren bemyndiges **til**, for saa vidt angaar skibe, der i Finansaaret 1940/41 sættes under Bygning paa danske Skibsværfter, at tillade ekstraordinære,

skattefri Afskrivninger af vedkommende Skibes Byggeomkostninger.

Hvor særlige Omstændigheder taler derfor, skal lignende ekstraordinær Afskrivning endvidere kunne indrømmes med Hensyn til Anskaffelsesomkostninger vedrørende Nybygninger m. v., som paa-begyndes i nævnte Finansaar til Brug ved Oprettelse af en ny Produktionsvirksomhed eller Omlægning eller Udvidelse af en bestaaende Virksomhed.«

Ligelydende tekstanmærkninger er optaget i finanslovene for finansårene 1941/42 og 1942/43. Finansministerens bemyndigelse til at tillade ekstraordinære afskrivninger ændredes dog fra 1. januar 1942 at regne i udvidende retning ved følgende tekstanmærkning til § 5 i tillægsbevillingsloven for finansåret 1942/43:

»Finansministeren bemyndiges **til**, for saa vidt angaar Skibe, der i Tidsrummet fra 1. Januar 1942 til Udgangen af Finansaaret 1942/43 sættes under Bygning eller Ombygning paa danske Skibsværfter, at tillade ekstraordinære, skattefri Afskrivninger af Byggeomkostningerne. Saadan Tilladelse skal ogsaa kunne gives, naar Kontrakt om Bygningen eller Ombygningen slutes i nævnte Tidsrum, samt naar Levering sker i dette Tidsrum i Henhold til tidligere afsluttet Kontrakt om Bygningen eller Ombygningen. Fremdeles skal saadan Afskrivning kunne gives, naar Skibe i nævnte Tidsrum indkøbes fra Udlandet.

Ekstraordinær Afskrivning skal endvidere kunne indrømmes med Hensyn til Anskaffelsesomkostninger vedrørende Nybygninger eller Ombygninger, der paa-begyndes, samt vedrørende nye — altsaa ikke brugte — Maskiner og lignende Driftsmidler, der anskaffes i nævnte Tidsrum til Brug ved Oprettelsen af en ny Produktionsvirksomhed eller Udvidelse, Omlægning, Modernisering o. l. af en bestaaende Virksomhed.

Endelig skal ekstraordinær Afskrivning kunne indrømmes med Hensyn til Anskaffelsesomkostningerne vedrørende nye

— altsaa ikke brugte — Maskiner og lignende Driftsmidler, der i nævnte Tidsrum anskaffes i Anledning af en Udskiftning af væsentligt Omfang inden for et bestaaende Anlæg.«

Tilsvarende tekstanmærkninger har herefter været optaget i de følgende finanslove til og med finansloven for finansåret 1956/57. Fra finansåret 1945/46 og fremefter (første gang ved tekstanmærkning til § 5 i tillægsbevillingsloven for finansåret 1945/46) har man dog opgivet den i tekstanmærkningens 1. stk. indeholdte begrænsning, hvorefter bemyndigelsen til at tillade ekstraordinære afskrivninger alene omfatter skibe, der sættes under bygning eller ombygning på danske skibsværfter, således at sådanne afskrivninger fra det anførte tidspunkt også skal kunne indrømmes med hensyn til skibe, som kontraheres med eller sættes under bygning eller ombygning på udenlandske værfter.

Efter at der siden 12. marts 1955 ikke har været indrømmet ekstraordinære afskrivninger på færdigbyggede skibe indkøbt fra udlandet, er endvidere bestemmelsen herom i tekstanmærkningens 1. stk. sidste punktum udgået i finansloven for finansåret 1956/57.

Det vil af de foran gengivne tekstanmærkninger fremgå, at de *aktiver, der omfattes af de ekstraordinære, skattefri afskrivninger* er følgende:

1. Skibe.
2. Bygninger til brug for produktionsvirksomheder, når de er anskaffet i anledning af oprettelse af en ny virksomhed eller udvidelse, omlægning, modernisering eller lignende af en bestående virksomhed. Det er alene de egentlige driftsbygninger, der kan gøres til genstand for ekstraordinære afskrivninger.
3. Maskiner og lignende driftsmidler til brug for produktionsvirksomheder, når de er anskaffet i anledning af oprettelse af en ny virksomhed eller udvi-

delse, omlægning, modernisering eller lignende af en bestående virksomhed. Kun nye maskiner og lignende driftsmidler kan gøres til genstand for ekstraordinær afskrivning. Under maskiner og lignende driftsmidler henregnes foruden alle egentlige maskiner også lastautomobiler og andet rullende materiel samt egentligt værksteds- og fabriksinventar, men derimod ikke kontormaskiner og kontorinventar.

4. Maskiner og lignende driftsmidler anskaffet i anledning af en udskiftning af væsentligt omfang indenfor et bestående anlæg. Der stilles her ingen krav til virksomhedens art. Som under 3 kan kun nye maskiner og lignende driftsmidler gøres til genstand for ekstraordinære afskrivninger, og under maskiner og lignende driftsmidler henregnes også her foruden alle egentlige maskiner også lastautomobiler og andet rullende materiel samt egentligt værksteds- og fabriksinventar, men derimod ikke kontormaskiner og kontorinventar.

Til og med skatteåret 1951/52 kunne som hovedregel kun skatteydere, der førte fuldstændigt regnskab, foretage ekstraordinære, skattefri afskrivninger; fra skatteåret 1952/53 er der givet generelle regler om, at også ikke-regnskabsførende skatteydere kan foretage ekstraordinære afskrivninger.

De nærmere regler for det ekstraordinære afskrivningsinstitut er fastsat af skattedepartementet, dels gennem generelle regler for afskrivningernes foretagelse dels i de af departementet meddelte tilladelser til i de enkelte tilfælde at foretage ekstraordinære afskrivninger.

Princippet i reglerne for de ekstraordinære afskrivninger går nærmere ud på, at en vis del af de pågældende aktivers anskaffelsessum kan udsondres til genstand for ekstraordinær afskrivning og afskrives hurtigere end den resterende del af anskaffelsessummen. Den resterende del af

anskaffelsessummen afskrives på normal måde. De ekstraordinære afskrivninger kan foretages indenfor et nærmere fastsat åremål med en bestemt procentsats som maksimum for den årlige afskrivning, således at den skattepligtige indenfor denne maksimumsgrænse kan placere afskrivningerne efter ønske. Efter den normale afskrivnings påbegyndelse skal der dog finde afskrivning sted på den til ekstraordinær afskrivning udsondrede del af anskaffelsessummen med et mindstebeløb svarende til den anvendte ordinære afskrivningsprocent.

Såfremt den til ekstraordinær afskrivning udsondrede del af anskaffelsessummen ikke er afskrevet fuldt ud i løbet af den periode, indenfor hvilken de ekstraordinære afskrivninger skal tilendebringes, afskrives de ved periodens udløb endnu uafskrevne beløb med lige store rater gennem den da resterende del af den ordinære afskrivningsperiode.

Der er fastsat særlige bestemmelser om indkomstbeskatning af avance ved salg m. m. af aktiver, på hvilke der er foretaget ekstraordinære afskrivninger. Disse beskatningsregler omfatter den del af en opnået avance, der svarer til foretagne ekstraordinære afskrivninger. En eventuel yderligere avance beskattes for maskiners og inventars vedkommende efter de almindelige regler i de årlige ligningslove om indkomstbeskatning af avance ved salg af sådanne driftsmidler.

Reglerne for de ekstraordinære afskrivninger er undergået en del forandringer i de forløbne år. Dette gælder såvel med hensyn til de dele af anskaffelsessummerne, der kan udsondres til genstand for ekstraordinær afskrivning, som med hensyn til afskrivningsprocenten og indkomstbeskatningen ved salg med avance m. m.

Retten til at foretage ekstraordinære afskrivninger er af koncessionsmæssig karakter, og de nærmere betingelser for og regler for gennemførelsen af de ekstraordinære afskrivninger, der er fastsat i de enkelte tilladelser, eller som efter de ge-

nerelle regler var gældende på det for påbegyndelsen af de ekstraordinære afskrivninger relevante tidspunkt, har fortsat gyldighed for det pågældende aktiv, uanset senere ændringer af de generelle regler.

Oprindeligt blev tilladelse til at foretage ekstraordinære afskrivninger kun givet ved bevilling i de enkelte tilfælde. Det beløb, der tillodes afskrevet ekstraordinært, udgjorde en vis del af forskellen mellem aktivets anskaffelsessum og den tilsvarende pris pr. 31. august 1939, den såkaldte »merpris«.

Almindelige regler om ekstraordinære, skattefri afskrivninger blev første gang offentliggjort i en meddelelse fra skattedepartementet af 21. november 1942. Meddelelsen indeholdt nærmere regler om omfanget af de ekstraordinære afskrivninger. Der krævedes dog fortsat tilladelse i hvert enkelt tilfælde for at der kunne foretages ekstraordinære afskrivninger på skibe, bygninger og maskiner og lignende driftsmidler til brug ved oprettelse m. m. af produktionsvirksomhed, medens maskiner anskaffet i anledning af udskiftning kunne afskrives ekstraordinært uden særlig tilladelse.

Ved skattedepartementets meddelelse af 24. maj 1947 blev der givet mere generelle regler om adgangen til at foretage ekstraordinære afskrivninger. Herved blev adgangen til at foretage sådanne afskrivninger uden særlig tilladelse udstrakt til foruden at gælde maskiner anskaffet i anledning af udskiftning også at omfatte skibe og for så vidt angår industrivirksomheder og håndværksvirksomheder, der har karakter af produktionsvirksomhed, bygninger og maskiner til brug ved oprettelse af ny produktionsvirksomhed m. m. Adgangen til at foretage ekstraordinære afskrivninger uden tilladelse omfattede dog ikke fiskekuttere, for hvilke der til stadighed har været krævet særlig tilladelse, og for hvilke de ekstraordinære afskrivninger foretages efter særlige regler.

Ved meddelelsen af 24. maj 1947 forlod

man endvidere den fremgangsmåde at lægge en vis del af den faktiske »merpris« (forskellen mellem anskaffelsessummen og den tilsvarende pris pr. 31. august 1939) til grund for de ekstraordinære afskrivninger og fikserede i stedet afskrivningsgrundlaget til visse nærmere bestemte andele af aktivernes anskaffelsessum.

Fra 1. april 1949 har landbrugsvirksomheder under visse betingelser kunnet foretage ekstraordinære, skattefri afskrivninger uden særlig tilladelse i de enkelte tilfælde, jfr. skattedepartementets meddelelse af 24. maj 1949, og fra skatteåret 1952/53 er der, som allerede tidligere omtalt, åbnet adgang for ikke-regnskabsførende skatteydere til at foretage ekstraordinære afskrivninger.

De nugældende regler på dette område findes i skattedepartementets cirkulære af 6. april 1955 om ekstraordinære, skattefri afskrivninger på skibe samt visse bygninger og maskiner m. v. Dette cirkulære, der er optrykt som bilag til betænkningen (bilag 7), er ved skattedepartementets cirkulære af 11. april 1956 forlænget til at gælde indtil den 31. marts 1957.

De nærmere regler er følgende:

Skibe: Reglerne gælder skibe, om hvis bygning eller ombygning, der er indgået kontrakt i tidsrummet 12. marts 1955—31. marts 1957, forudsat at bygningen eller ombygningen af skibet påbegyndes inden 2 år efter datoen for kontraktens afslutning. Halvdelen af anskaffelsessummen kan afskrives ekstraordinært indenfor en 10-årig periode med højst $33\frac{1}{3}$ pct. årlig. Afskrivningerne kan foretages fra begyndelsen af det regnskabsår, i hvilket skibet sættes under bygning, eller ombygning er påbegyndt. Der kan ikke foretages ekstraordinære afskrivninger på brugte skibe indkøbt fra udlandet.

Bygninger: Reglerne gælder nybygninger og ombygninger fuldført i tidsrummet 12. marts 1955—31. marts 1957. Industrivirksomheder og håndværksvirksomheder, der

har karakter af produktionsvirksomhed, samt landbrugsvirksomheder, gartnerier, frugtplantager og planteskoler kan uden forud indhentet tilladelse foretage ekstraordinære afskrivninger, andre produktionsvirksomheder kun efter særlig tilladelse fra skattedepartementet. $\frac{2}{5}$ af anskaffelsessummen kan afskrives ekstraordinært indenfor en 10-årig periode med højst 25 pct. årlig. Afskrivningerne kan foretages fra begyndelsen af det regnskabsår, i hvilket bygningen eller ombygningen er fuldført.

Maskiner og lignende driftsmidler til brug ved oprettelse af en ny produktionsvirksomhed eller udvidelse, omlægning, modernisering o. l. af en bestående virksomhed: Reglerne gælder maskiner og lignende driftsmidler leveret i tidsrummet 12. marts 1955—31. marts 1957. Industrivirksomheder og håndværksvirksomheder, der har karakter af produktionsvirksomhed, samt landbrugsvirksomheder, gartnerier, frugtplantager og planteskoler kan uden forud indhentet tilladelse foretage ekstraordinære afskrivninger, andre produktionsvirksomheder kun efter særlig tilladelse fra skattedepartementet. Der skal i det enkelte regnskabsår være anskaffet maskiner m. m. for mindst 1.000 kr.; for ikke-regnskabsførende skatteydere er det dog en betingelse, at hver enkelt maskine, på hvilken der ønskes foretaget ekstraordinær afskrivning, skal have kostet 1.000 kr. eller derover. Halvdelen af anskaffelsessummen kan afskrives ekstraordinært indenfor en 5-årig periode med højst 33V.3 pct. årlig. Afskrivningerne kan foretages fra begyndelsen af det regnskabsår, i hvilket maskinerne m. v. er leveret.

Maskiner og lignende driftsmidler anskaffet i anledning af udskiftning: Reglerne gælder maskiner og lignende driftsmidler leveret i tidsrummet 12. marts 1955—31. marts 1957. Reglerne gælder, som tidligere anført, alle virksomheder, uanset om de kan karakteriseres som produktions-

virksomheder eller ej. Det er en betingelse for afskrivningerne, at anskaffelsesprisen for de i regnskabsåret erhvervede maskiner m. v. har udgjort mindst 10 pct. af den ved regnskabsårets begyndelse bogførte værdi (restværdi) af det bestående anlæg, idet ekstraordinær afskrivning dog altid kan foretages, når anskaffelsesprisen har været 20.000 kr. eller derover; for ikke-regnskabsførende skatteydere er det yderligere en betingelse, at hver enkelt maskine, der ønskes gjort til genstand for ekstraordinær afskrivning, har kostet 1.000 kr. eller derover. Halvdelen af anskaffelsessummen kan afskrives ekstraordinært indenfor en 5-årig periode med højst $3\frac{1}{3}$ pct. årlig. Afskrivningerne kan foretages fra begyndelsen af det regnskabsår, i hvilket maskinerne m. v. er leveret.

For alle arter af aktiver (skibe, bygninger, maskiner til brug ved oprettelse af ny produktionsvirksomhed m. m. og maskiner

anskaffet i anledning af udskiftning) skal ved salg, ved tvangsafståelse og ved udbetaling af forsikringssum eller ekspropriationserstatning, hvis salgssummen, forsikringssummen eller ekspropriationserstatningen overstiger aktivets skattefrit nedskrevne værdi, en så stor del af avancen, som modsvares af forskellen mellem de på aktivet foretagne samlede ordinære og ekstraordinære afskrivninger og de ordinære afskrivninger, der ialt kunne have været foretaget på aktivet, såfremt der ikke havde været foretaget ekstraordinære afskrivninger på dette, undergives indkomstbeskatning. For at forenkle det hermed forbundne arbejde gennemføres indkomstbeskatningen således: Hvis det skattepligtige beløb er under 5.000 kr., sker beskatningen i det år, hvori afhændelse m. v. har fundet sted. Ved større beløb foretages fordeling af det overskydende beløb over de år, hvori ekstraordinære afskrivninger er foretaget.

Skattelovskommissionens betænkning og de i 1953 og 1954 fremsatte skattelovsforslag.

Skattelovskommissionen har ikke gjort spørgsmålet om skattefri afskrivninger til genstand for mere indgående overvejelser. Kommissionen har stort set henholdt sig til de nugældende regler om ordinære skattefri afskrivninger. Med hensyn til den skattemæssige behandling af fortjeneste eller tab ved afhændelse m. m. af driftsmidler har man søgt spørgsmålet løst gennem de af kommissionen foreslåede regler om en særlig ny skat, skat på kapitalvinding.

Det i skattelovskommissionens betænkning af 1948 indeholdte forslag til lov om skat til staten af indkomst, formue og kapitalvinding indeholder i § 6, nr. 6 en bestemmelse om, at der i indkomst ved udøvelse af selvstændigt erhverv kan fradrages en i forhold til den antagelige levealder beregnet årlig afskrivning af anskaffelsesomkostningerne, modsvarende værdiforringelsen på grund af slid og forældelse af i virksomheden anvendte bygninger, skibe, maskiner, inventar og andre driftsmidler, og om at afgørelsen med hensyn til afskrivningsperiodens længde træffes endeligt af ligningsrådet. Undtaget fra afskrivningsadgangen er dog udgifter til erstatningsanskaffelse af driftsmidler med særlig kort gennemsnitslevealder, såsom værktøj, service, dækketøj, emballage o. 1., der i henhold til forslaget § 6, nr. 8 kan fradrages fuldt ud i anskaffelsesåret.

Det i marts 1953 fremsatte forslag til lov om skat til staten af indkomst og formue m. v. indeholder i § 11 bestemmelser om fradrag for udgifter, som i årets løb er

anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten, herunder (under nr. 4) om fradrag for en i forhold til den antagelige levealder beregnet årlig afskrivning af anskaffelsesomkostningerne, modsvarende værdiforringelse på grund af slid og forældelse af bygninger, skibe, maskiner og andre driftsmidler af mere varig karakter, der anvendes i den skattepligtiges erhverv.

I bemærkningerne til lovforslaget anføres det, at man har anset det for rettest at opretholde den bestående adgang for de skattepligtige til at indbringe spørgsmål om berettigelsen af en foretaget afskrivning for landsskatteretten, og at man derfor har udeladt skattelovskommissionens bestemmelse om, at afgørelsen med hensyn til afskrivningsprocenternes størrelse skulle kunne træffes endeligt af ligningsrådet. I bemærkningerne til forslaget anføres det, at det med udtrykket »i forhold til den antagelige levealder« ikke er tilsigtet at udelukke, at der ved fastsættelsen af afskrivningsprocenten kan tages hensyn til særlig intensiv benyttelse af driftsmidlet eller til, at driftsmidlet er anskaffet med ekstraordinære forhold for øje eller kan antages at miste sin betydning som følge af nye opfindelser eller af lignende grunde kan antages at ville blive benyttet et kortere åremål end dets tekniske levealder. løvrigt bemærkedes det, at spørgsmålet vedrørende afskrivninger for tiden er genstand for overvejelse i nærværende udvalg.

Med hensyn til *den skattemæssige behandling af fortjeneste eller tab ved afhændelse m. m.* opretholdes de gældende

regler, jfr. herom foran, og lovforslaget indeholder derfor en bestemmelse svarende til de årlige ligningsloves om, at fortjeneste ved afhændelse eller afståelse af maskiner, inventar og lignende driftsmidler skal medregnes til den skattepligtige indkomst, dog med den begrænsning, at ved særskilt afhændelse kun den del af fortjenesten skal medregnes, som overstiger 500 kr., og at ved afhændelse i forbindelse med en realisation eller afståelse af vedkommende virksomhed eller bedrift kun den del af fortjenesten, som overstiger 5.000 kr., skal medregnes; i intet tilfælde skal fortjenesten dog medregnes med et større beløb end det, hvormed den overstiger 30 pct. af anskaffelsessummen. Tab ved afhændelse af de omhandlede driftsmidler tillades uden begrænsning fradraget i indkomsten.

Det i maj 1954 fremsatte forslag til lov om skat til staten af indkomst, formue og kapitalvinding indeholder i § 12 en til det i forslaget af marts 1953 svarende bestemmelse om fradrag for udgifter, som i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten, herunder om fradrag for en i forhold til den antagelige levealder beregnet årlig afskrivning af anskaffelsesomkostningerne, modsvarende værdiforringelse på grund af slid og forældelse af bygninger, skibe, maskiner, inventar og andre driftsmidler af mere varig karakter, der anvendes i den skattepligtiges erhverv. Bemærkningerne til bestemmelsen er ligelydende med bemærkningerne til den tilsvarende bestemmelse i forslaget af marts 1953.

Forslagets regler om *den skattemæssige behandling af fortjeneste eller tab ved afhændelse m. m.* af aktiver, på hvilke der har været foretaget skattefri afskrivninger afviger derimod stærkt fra reglerne i forslaget af marts 1953. Forslaget af maj 1954 indeholder på dette punkt regler for såvel maskiner, inventar og andet erhvervsmæssigt løsøre som for bygninger og skibe.

Fortjeneste ved afhændelse, hvormed sidestilles overdragelse ved gave, samt ved afståelse af *faste ejendomme og skibe, der benyttes erhvervsmæssigt* foreslås beskattet med en kapitalvindingsskat på 35 pct. af det beløb, hvormed nettokapitalvindingen overstiger 1.000 kr. Tilsvarende beskatning foreslås for *maskiner, inventar og andet erhvervsmæssigt løsøre, for så vidt afhændelsen eller afståelsen sker i forbindelse med en afhændelse, afståelse eller ophævelse af vedkommende virksomhed eller bedrift*. Sker salget af de her nævnte aktiver som led i den skattepligtiges erhvervsvirksomhed, kommer reglerne om kapitalvindingsskat ikke til anvendelse; men fortjenesten betragtes som skattepligtig indkomst; det samme gælder ved tvungen afståelse, når fortjenesten ved salg ville have været skattepligtig indkomst. I relation til kapitalvindingsskat sidestilles fortjeneste ved udbetaling af forsikringssum eller erstatningssum med fortjeneste ved afhændelse. Den skattepligtige fortjeneste beregnes principielt som forskellen mellem det opnåede vederlag og anskaffelsessummen for vedkommende aktiv efter fradrag af foretagne skattefri afskrivninger, men med tillæg af de af den skattepligtige i hans besiddelsestid til forbedringer afholdte udgifter, som ikke er bragt til fradrag i hans skattepligtige indkomst. Tab ved afhændelse eller afståelse i de her omhandlede tilfælde kan bringes til fradrag i en samme år indvundet kapitalvinding. Hvis det i et år konstaterede kapitaltab overstiger den i samme år konstaterede kapitalvinding med mere end 1.000 kr., kan det overskydende beløb for halvdelens vedkommende fradrages i den skattepligtige indkomst for dette år; hvis den skattepligtige indkomst herved bliver negativ, medfører dette ikke ret til at overføre underskuddet til fradrag i følgende års skattepligtige indkomst efter de i lovforslaget indeholdte regler om ret til fradrag af underskud i de nærmest følgende tre skatteår.

Ved afhændelse, hvormed sidestilles

overdragelse ved gave, samt ved afståelse af maskiner, inventar og andet erhvervs-mæssigt løsøre, hvor afhændelsen eller afståelsen ikke sker i forbindelse med en afhændelse, afståelse eller ophævelse af vedkommende virksomhed eller bedrift, henregnes den herved indvundne fortjeneste i sin helhed til den skattepligtige indkomst, medens på den anden side et lidt tab kan fradrages fuldt ud i den skattepligtige indkomst. Fortjeneste ved udbetaling af forsikringssum eller erstatningssum henregnes på samme måde som fortjeneste ved afhændelse eller afståelse til den skattepligtige indkomst. Fortjenesten eller tabet beregnes også her som forskellen mellem det opnåede vederlag og aktivets anskaffelsessum efter fradrag af foretagne skattefrie afskrivninger, men med tillæg af de af den skattepligtige i hans besiddelsestid til forbedringer afholdte udgifter, der ikke er bragt til fradrag i hans skattepligtige indkomst.

I tilfælde, hvor en fortjeneste opnået

ved udbetaling af en forsikringssum eller erstatningssum efter det anførte principielt er indkomstskattepligtig eller skattepligtig som kapitalvinding, men hvor forsikrings- eller erstatningssummen anvendes til anskaffelse af aktiver, på hvilke der kan foretages skattefrie afskrivninger, er den skattepligtige berettiget til at undlade at medregne den indvundne fortjeneste i indkomsten eller ved opgørelsen af den skattepligtige kapitalvinding på betingelse af, at fortjenesten anvendes til forlods afskrivning på det til anskaffelsen af de nævnte aktiver medgåede beløb; skattefrie afskrivninger på det anskaffede aktiv beregnes da på grundlag af det således nedskrevne beløb. For at denne særlige regel skal kunne anvendes, skal anskaffelse af det nye aktiv være sket inden 1 år efter udløbet af det år, hvori fortjenesten er konstateret; har anskaffelse ikke fundet sted inden fristen skal der finde efterregulering sted; finansministeren skal dog kunne dispensere fra etårsfristen.

Udenlandsk ret.

Udvalget har indhentet oplysninger om gældende regler vedrørende skattefri afskrivninger i Sverige, Norge, Finland, Holland, England og U. S. A. samt om de

regler, der i disse lande gælder med hensyn til den skattemæssige behandling af fortjeneste eller tab ved afhændelse m. v. af driftsaktiver.

Sverige.

Bestemmelser om skattefri afskrivninger blev første gang indført i den svenske skattelovgivning i 1910. Bestemmelserne gik ud på, at der ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kunne fradrages en efter de pågældende aktivers værdiforringelse afpasset årlig afskrivning. Reglerne var ens for fysiske og juridiske personer.

Hovedbestemmelserne om skattefri afskrivninger findes nu i kommuneskatte-loven af 28. september 1928 § 29 med anvisninger. Bestemmelserne har været ændret flere gange. De vigtigste ændringer er gennemført i 1938 og 1955.

I 1938 indførtes frie afskrivninger på maskiner og lignende driftsmidler for aktieselskaber og økonomiske foreninger.

I 1955 ophævedes denne adgang til frie afskrivninger og erstattedes med nye mere begrænsede afskrivningsregler. De øvrige afskrivningsregler har været de samme før og efter lovændringen i 1955.

/. Tiden fra 1938 til 1955.

1. De almindelige bestemmelser.

Reglerne var forskellige for på den ene side maskiner og lignende driftsmidler, herunder skibe, og på den anden side bygninger.

a. Maskiner og lignende driftsmidler, herunder skibe.

Ifølge kommuneskatteovens § 29 kunne som driftsomkostninger bl. a. fradrages værdiformindskelsen gennem slid, udrangering m. m. af maskiner og lignende driftsmidler, eller hvis disse aktiver var underkastet hurtig forringelse, anskaffelsesomkostningerne for disse.

Denne regel i kommuneskatteovens § 29 gjaldt dog kun for erhvervsvirksomheder bortset fra landbrug og skovbrug (rørelse). For landbrugsvirksomhed og skovbrugsvirksomhed gjaldt kommuneskatteovens § 22 med anvisninger. Hovedreglen var her, at indtægten skulle opgøres efter »kontantprincippet«, og at der ikke kunne afskrives på inventar og maskiner, hvorimod udgifterne ved genanskaffelse af sådanne aktiver kunne fradrages i den skattepligtige indkomst i genanskaffelsesåret. I 1951 blev der dog gennemført lovbestemmelser, hvorefter landbrugsvirksomheder og skovbrugsvirksomheder, der førte regnskab i overensstemmelse med nærmere angivne forskrifter, kunne forlange at blive lignet efter »bøgføringmæssige regler«. Virkningen heraf var den, at reglerne om erhvervsvirksomhed bortset fra landbrug og skovbrug (rørelse) i hovedsagen skulle anvendes.

I de tilfælde, hvor skattefri afskrivninger kunne finde sted, kunne der normalt kun afskrives på leverede maskiner og lignende driftsmidler. På bestilte maskiner m. v. kunne afskrivning kun ske, når det blev godtgjort, at prisfald var indtruffet på statusdagen, eller sandsynliggjort, at prisfald ville indtræffe inden leveringen (kommuneskatteovens § 41 med anvisninger).

De nærmere regler om skattefri afskrivninger i anvisningerne til kommuneskatteovens § 29 var følgende:

For aktiver, der måtte beregnes at blive opbrugt i løbet af højst 3 år gjaldt den særlige regel, at anskaffelsesomkostningerne kunne fradrages i deres helhed i anskaffelsesåret. Afgørende for, om et aktiv kunne henføres under denne bestemmelse var aktivets fysiske levetid, ikke dets økonomiske levetid. Størrelsen af anskaffelsesomkostningerne var uden betydning for regelens anvendelse. Efter denne regel kunne bl. a. udgifter til værktøj og visse redkaber samt til hotellers og restaurations service, lagener og dækketøj m. m. føres til udgift i anskaffelsesåret. Adgangen til at føre hele anskaffessummen til udgift under eet efter den omhandlede bestemmelse gjaldt kun i selve anskaffelsesåret, og en udgift af denne art, der ikke var bragt til fradrag i anskaffelsesåret, kunne ikke fradrages under eet i et efterfølgende år. Ønskede den skattepligtige ikke at benytte adgangen til at fradrage hele udgiften i anskaffelsesåret, kunne udgiften derimod gøres til genstand for almindelige skattefri afskrivninger i overensstemmelse med de herom gældende regler.

Skattefri afskrivninger kunne foretages enten i form af bunden afskrivning eller i form af fri afskrivning.

1) *Bunden afskrivning.*

Den bundne afskrivning var den almindelige afskrivningsform, som kunne benyttes af alle skattepligtige. Efter denne skulle anskaffelsesomkostningerne for maski-

ner og andre til stadigt brug anskaffede driftsmidler afskrives gennem årlige afskrivninger, der blev fastsat til bestemte brøkdele af anskaffelsesomkostningerne under hensyn til aktivernes levealder.

Ved bestemmelsen af et aktivs levealder skulle der tages hensyn til samtlige omstændigheder, som kunne bevirke, at aktivets nytte for virksomheden kunne blive begrænset til kortere tid, end hvad der svarede til dets forringelse gennem slid o. 1. Som eksempel på en sådan kortere levealder kan anføres, at aktivet var anskaffet for at udnytte en særlig konjunktur, der forventedes at være midlertidig, eller at en maskine kunne forventes hurtigt at blive udskiftet med en anden, idet det måtte anses for uøkonomisk fortsat at anvende den, selv om den i og for sig ikke kunne siges at være forringet. Såfremt det efter påbegyndelsen af afskrivningen på et bestemt aktiv viste sig, at man havde bedømt aktivets levealder forkert, var der intet til hinder for senere at overgå til en anden procentsats for den årlige afskrivning.

Som hovedregel beregnedes de årlige afskrivninger på grundlag af anskaffelsesomkostningerne for vedkommende aktiv. I praksis anvendte man dog også undertiden den såkaldte nettometode, hvorefter de årlige afskrivninger beregnedes på grundlag af forskellen mellem anskaffelsesomkostningerne for nyanskaffede aktiver og salgssummen for samtidig udrangerede aktiver. Ved opgørelsen af indtægten i salgsåret sås der da bort fra gevinst eller tab ved salget (der ellers skulle tages i betragtning i det nedenfor anførte omfang). Nettometoden medfører, at man opnår en udjævning af indkomsterne, idet realisationsavancer eller realisationstab gennem denne metode fordeles over en årrække.

For driftsmidler, der var erhvervet ved arv eller gave i forbindelse med erhvervelsen af den virksomhed, i hvilken de benyttedes, udgjorde afskrivningsgrundlaget det beløb som i skattemæssig henseende

henstod uafskrevet fra overdrageren, for så vidt ikke værdien i relation til afgiftsberigtigelse var sat lavere, i hvilket tilfælde det lavere beløb dannede afskrivningsgrundlaget.

Den skattepligtiges årlige afskrivninger skulle foretages i overensstemmelse med en på grundlag af de enkelte aktivers levealder fastlagt afskrivningsplan. Den skattepligtige var dog ikke helt bundet af den afskrivningsplan, som en gang var fastlagt. Således ville en skattepligtig, hvis virksomhed i et bestemt år gav et dårligere resultat end sædvanlig, kunne foretage en mindre afskrivning i dette år end efter afskrivningsplanen under forudsætning af, at den skattefri afskrivning i det år, hvor fravigelse fra afskrivningsplanen fandt sted, var i overensstemmelse med den i regnskaberne foretagne afskrivning. Den resterende del af afskrivningen kunne da benyttes for senere år udover den for disse år normale afskrivning i det omfang, der var foretaget tilsvarende afskrivning i regnskaberne.

Hvis den skattepligtiges virksomhed havde udvist tab eller så lille et overskud, at den skattepligtige ved beregningen af virksomhedens nettoindtægt ikke havde kunnet udnytte den for året i overensstemmelse med afskrivningsplanen gældende afskrivning, kunne han forskyde den resterende del af afskrivningen til senere år ved i fornødent omfang at udstrække afskrivningsplanen udover de pågældende aktivers ansatte levetid. Efter særlig tilladelse kunne den skattepligtige allerede inden dette tidspunkt udnytte den resterende afskrivning som en ekstraafskrivning udover afskrivningsplanen.

Hvis værdien af et aktiv var faldet væsentligt mere end svarende til de i tidligere år og i det løbende år foretagne afskrivninger, kunne den skattepligtige foretage en så meget større afskrivning end efter afskrivningsplanen, dog at værdien i skattemæssig henseende ikke måtte nedbringes til et mindre beløb end den bogførte værdi.

Hvis anskaffelsesprisen for et aktiv havde været særlig høj, og dette skyldtes, at aktivet skulle anvendes til et særligt arbejde eller for at udnytte en særlig konjunktur, som ventedes blot at være midlertidig, eller lignende, kunne den særlige merpris eller meromkostning afskrives ekstraordinært i det omfang, tilsvarende afskrivning var foretaget i regnskabet for det pågældende regnskabsår, selv om værdien af aktivet ved regnskabsårets slutning ikke var faldet til det nedskrevne beløb.

2) *Fri afskrivning.*

Retten til fri afskrivning tilkom alene aktieselskaber og økonomiske foreninger m. v., men derimod ikke skattepligtige personer. Forskelsbehandlingen beroede hovedsagelig på, at aktieselskabsskatterne i Sverige er proportionale, medens personer er underkastet progressiv beskatning. Selskaber m. v., der havde ret til fri afskrivning, var helt frit stillet med hensyn til, hvilke afskrivninger de ville foretage i de enkelte år, når blot de skattemæssigt afskrevne beløb var i overensstemmelse med de i regnskaberne foretagne afskrivninger.

Forudsætningen for at en virksomhed kunne benytte sig af den frie afskrivningsret var, at den havde erholdt særlig tilladelse hertil, og at der forelå en tilfredsstillende redegørelse for, hvad der henstod uafskrevet af anskaffelsesomkostningerne for de i betragtning kommende aktiver, samt at disse ligesom afskrivningerne på disse fremgik med en sådan tydelighed af den skattepligtiges regnskaber og den omhandlede redegørelse, at der forelå betryggende garantier for, at de ved salg af aktiverne eventuelt fremkommende fortjenester ikke undgik beskatning.

Den skattemæssige behandling af fortjeneste eller tab ved afhændelse m. v.

Når maskiner og lignende driftsmidler, herunder skibe blev udrangeret som ubru-

gelige, kunne den i skattemæssig henseende uafskrevne restværdi for disse afskrives. Det samme gjaldt med hensyn til tab ved salg af sådanne aktiver.

Fortjeneste ved salg af maskiner m. m. var indkomstskattepligtig. For skibes vedkommende gjaldt dette dog kun ubetinget for aktieselskaber og økonomiske foreninger m. v.; for andre skatteydere var fortjenesten kun ubetinget indkomstskattepligtig i det omfang, den svarede til foretagne skattefrie afskrivninger, medens eventuel yderligere fortjeneste beskattedes efter særlige regler om realisationsavance, løvrigt var der for skibes vedkommende indført bestemmelser, hvorefter der for de til grund for taxeringsårene 1954—1956 liggende regnskabsår var adgang til at reservere fortjeneste ved realisation til forlods afskrivning ved senere genanskaffelse af skibe. Det hensatte beløb beskattedes da ikke; men på den anden side kunne der kun afskrives skattefrit på den øvrige del af genanskaffelseessummen.

Ifølge en særlig forordning af 30. november 1951 om beregning af indkomstskat til staten af akkumuleret indtægt skulle indtægt ved salg af maskiner m. m. i forbindelse med overdragelse af den pågældende virksomhed i relation til indkomstskatten til staten fordeles over de år, i hvilke indtægten var opstået, dog højst over 10 år. Bestemmelsen gjaldt alene fysiske personer og visse hermed ligestillede skattepligtige.

Fortjeneste ved udbetaling af forsikringssum indkomstbeskattedes i samme omfang, som fortjeneste ved salg ville have været skattepligtig indkomst.

b. Bygninger.

Der kunne i henhold til kommuneskatte-lovens § 29 med anvisninger foretages skattefrie afskrivninger på bygninger, der var bestemt til anvendelse i erhvervsvirksomhed bortset fra landbrug og skovbrug (rørelse). Afskrivningerne fastsattes til en bestemt årlig procent af bygningens værdi, afpasset efter bygningens levealder,

dog at der skulle tages hensyn til, om bygningens værdi for virksomheden på grund af særlige forhold var begrænset til kortere tid. Nogen adgang til som for maskiner m. v. under særlige omstændigheder at fravige eller udskyde den normerede afskrivning var der ikke. Man har for erhvervsvirksomheder bortset fra landbrug og skovbrug i praksis tilladt ekstraordinær afskrivning af overpris eller meranskaffelsesomkostninger for bygninger anskaffet for at udnytte en speciel konjunktur o. l.

For bygningers vedkommende var der ikke adgang til fri afskrivning.

Hvis en bygning blev nedrevet eller ud rangeret, og den skattepligtige kunne fremskaffe opgørelse over anskaffelsesomkostningerne og de foretagne skattefrie afskrivninger, kunne det resterende uafskrevne beløb afskrives i det omfang, det oversteg, hvad der måtte være indvundet ved salg af byggematerialer og lignende i forbindelse med udrangeringen eller nedrivningen.

Ved salg af bygninger betragtedes avance eller tab i forhold til den nedskrevne værdi som indkomsten uvedkommende, medmindre de særlige regler om beskatning af realisationsavance, henholdsvis fradrag for realisationstab kom til anvendelse.

De foranstående regler om bygninger kom også til anvendelse på landbrugsvirksomheder og skovbrugsvirksomheder, når indkomsten blev opgjort efter bogføringsmæssige regler. Men også i andre tilfælde kunne der afskrives på disse virksomheders bygninger, jfr. kommuneskatte-lovens § 22 med anvisninger; der blev imidlertid da ikke givet fradrag for tab ved nedrivning m. m., og der var efter det foreliggende næppe heller ret til ekstraordinær afskrivning på overpris. Afskrivning skete med en fast årlig procent.

Med hensyn til andre faste ejendomme, f. eks. udlejningsejendomme, gjaldt ifølge kommuneskatte-lovens § 25 tilsvarende regler om afskrivning som efter § 22.

2. Midlertidige foranstaltninger (investeringsskat, investeringsafgift, begrænsning af den fri afskrivning).

Under de senere års højkonjunktur er der blevet indført forskellige foranstaltninger, der har haft til formål at virke begrænsende på investeringerne. I 1951 gennemførtes således bestemmelser om, at skatteydere, der i det til grund for taxeringsåret 1952 liggende regnskabsår havde foretaget afskrivninger på nyanskaffede driftsmidler med større beløb end svarende til slid eller værdiforringelse, skulle betale en særlig investeringsskat. Disse bestemmelser afløstes af bestemmelser om en såkaldt investeringsafgift, der skulle betales af visse investeringer i maskiner og bygninger foretaget i de til grund for taxeringsårene 1953 og 1954 liggende regnskabsår. Endvidere vedtoges i 1952 en forordning om midlertidig begrænsning af den frie afskrivningsret; forordningen gjaldt for de til grund for taxeringsårene 1953 og 1954 liggende regnskabsår; bestemmelserne forlængedes senere til også at gælde det følgende år.

II. Reglerne efter 1955.

Reglerne om skattefri afskrivninger blev ved lov af 27. maj 1955 ændret på visse punkter.

1. De almindelige bestemmelser.

Reglerne om skattefri afskrivninger er ligesom tidligere forskellige for på den ene side maskiner og lignende driftsmidler, herunder skibe, og på den anden side bygninger.

a. Maskiner og lignende driftsmidler, herunder skibe.

Adgangen til at foretage egentlige skattefri afskrivninger efter kommuneskatte-lovens § 29 med anvisninger gælder som hidtil alene for erhvervsvirksomhed bortset fra landbrug og skovbrug (rørelse) og for landbrugsvirksomheder og skovbrugsvirksomheder, der lignes efter »bogføringsmæssige regler«, medens andre land-

brugsvirksomheder og skovbrugsvirksomheder i tilfælde af udskiftning af driftsmidler kan fradrage udgiften til det nye driftsmiddel i den skattepligtige indtægt.

Skattefri afskrivninger kan ligesom tidligere som hovedregel kun foretages på leverede maskiner og lignende driftsmidler.

Udgifterne til maskiner og lignende driftsmidler med kort levealder kan efter samme regler som tidligere føres til udgift i anskaffelsesåret.

Skattefri afskrivninger på maskiner og lignende driftsmidler, herunder skibe, kan foretages enten i form af bunden afskrivning, efter lovændringen i 1955 benævnet »planenlig avskrivning«, eller efter et særligt degressivt afskrivningssystem med en begrænset årlig maksimumsafskrivning, »rækenskapsenlig avskrivning«.

1) »Planenlig avskrivning«.

Reglerne herfor er de samme som de tidligere regler om bunden afskrivning, der er gengivet foran under I, 1, a, 1).

2) »Rækenskapsenlig avskrivning«.

Medens de tidligere regler om fri afskrivning kun kunne benyttes af aktieselskaber og økonomiske foreninger m. v., kan de nye regler om »rækenskapsenlig avskrivning« benyttes af alle erhvervsdrivende, herunder landbrugsvirksomheder og skovbrugsvirksomheder, der lignes efter »bogføringsmæssige regler«. Det er dog en forudsætning for, at reglerne kan benyttes, at der føres et egentligt regnskab for den pågældende virksomhed, og at der indhentes tilladelse fra myndighederne til at benytte reglerne. En sådan tilladelse er betinget af lignende krav til bogføringen, som tidligere blev stillet for at opnå ret til fri afskrivning.

Som det fremgår af betegnelsen »rækenskapsenlig avskrivning« er det en forudsætning for at opnå fradrag for skattefri afskrivninger ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst efter disse regler, at der foretages tilsvarende afskrivninger i

de skattepligtiges almindelige regnskaber. Om fremgangsmåden, hvis der foretages større afskrivninger i de almindelige regnskaber, se nedenfor.

Efter princippet i de nye afskrivningsregler baseres afskrivningerne på driftsmidlernes bogførte værdier. En virksomheds samlede bestand af skibe, maskiner og lignende driftsmidler behandles i afskrivningsmæssig henseende som en enhed, og afskrivningerne foretages på grundlag af summen af driftsmidlernes bogførte værdi ved regnskabsårets begyndelse med tillæg af anskaffessummerne for de i regnskabsårets løb anskaffede driftsmidler, som ved regnskabsårets udgang endnu tilhører virksomheden. I det enkelte regnskabsår kan der afskrives indtil 30 pct. af den efter de anførte regler bogførte værdi af driftsmidler. Indenfor dette maksimum kan den skattepligtige vælge, hvor stor en afskrivning han ønsker at foretage i det enkelte regnskabsår, og han kan, hvis han måtte ønske det, helt undlade at foretage afskrivning på driftsmidlerne. Hvis afskrivningsretten ikke udnyttes fuldt ud i et år, medfører det en tilsvarende større bogført værdi for driftsmidlerne og deraf følgende større afskrivningsmuligheder for senere år. Systemet medfører, at der på nyanskaffede driftsmidler kan foretages et helt års afskrivning i anskaffelsesåret uden hensyn til, hvornår i regnskabsåret anskaffelsen har fundet sted.

Afskrivningsreglerne er kombineret med den ovenfor omtalte nettometode, hvorefter indkomstskattepligtige avancer på driftsmidler og fradragsberettigede tab fordeles over en årrække. Efter de herom gældende regler skal, hvis driftsmidler, som er anskaffet før regnskabsårets begyndelse, sælges eller går til grunde, salgssummen eller den udbetalte forsikringssum fradrages i den bogførte værdi for samtlige driftsmidler før foretagelsen af årets skattefrie afskrivninger.

Hvis anskaffelsesprisen for et driftsmiddel har været særlig høj, og dette skyldes,

at driftsmidlet skal anvendes til et særligt arbejde eller for at udnytte en særlig konjunktur, som ventes blot at blive midlertidig, eller lignende, kan den særlige merpris eller meromkostning fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i anskaffelsesåret. Hvor sådant fradrag er indrømmet, medregnes det pågældende driftsmiddel i relation til den degressive afskrivning kun med et beløb svarende til anskaffessummen med fradrag af overprisen.

Hvis den skattepligtige efter de herom gældende regler har kunnet foretage skattefrie afskrivninger på bestilte driftsmidler, eller hvis han har benyttet skattefrie henlæggelser til investeringsfonds til forlods afskrivning på driftsmidler, skal de pågældende driftsmidler ved leveringen henføres under den samlede degressive afskrivning med et beløb svarende til den virkelige anskaffessum med fradrag af den foretagne forlods afskrivning.

Afskrivning på grundlag af den bogførte værdi medfører, at afskrivningsbeløbene for det enkelte driftsmiddel stadig bliver mindre, men at driftsmidlet aldrig vil blive afskrevet helt. Under hensyn hertil og til, at der ikke er foreskrevet særlige regler om udrangeringsfradrag, er der til den almindelige hovedregel om degressiv afskrivning knyttet en kompletterende regel gående ud på, at der uden hensyn til størrelsen af de af hovedregelen følgende afskrivninger altid skal tillades afskrivninger af en sådan størrelse, som måtte være nødvendig, for at den bogførte værdi af samtlige driftsmidler, som ved regnskabsårets udgang tilhører virksomheden, ikke skal overstige anskaffessummen for disse med fradrag af en beregnet årlig afskrivning på 20 pct. Hvis den skattepligtige godtgør, at driftsmidlernes værdi er mindre end den således beregnede værdi, skal yderligere afskrivning kunne foretages.

For driftsmidler, der sælges, går til grunde eller udrangeres i det regnskabsår, hvori de er anskaffet, kan anskaffelses-

summen føres til udgift i det pågældende regnskabsår, medens på den anden side den indvundne salgssum skal tages til indtægt i samme regnskabsår. Disse driftsmidler holdes helt udenfor den almindelige degressive afskrivning.

Hvis en skattepligtig i sine almindelige regnskaber har foretaget større afskrivninger end de tilladte skattefrie afskrivninger, skal den fremtidige degressive afskrivning foretages på grundlag af den i de almindelige regnskaber anførte lavere værdi for driftsmidlerne. Forskellen mellem de i de almindelige regnskaber foretagne afskrivninger og de godkendte skattefrie afskrivninger skal afskrives i overensstemmelse med en af skattemyndighederne godkendt afskrivningsplan over en periode af mindst 5 år.

Den skattemæssige behandling af fortjeneste og tab ved afhændelse m. v.

Reglerne svarer til de før 1955 gældende regler, dog med den ændring, at hvis

andre skatteydere end aktieselskaber og økonomiske foreninger benytter de nye regler om »rækenskapsenlig afskrivning« på maskiner og lignende driftsmidler, bliver også de ubetinget indkomstskattepligtige af fortjeneste ved realisation m. m. af de pågældende aktiver, idet salgssummen m. m. i overensstemmelse med nettometoden fradrages i de samlede aktivers bogførte restværdi, der kan gøres til genstand for skattefrie afskrivninger.

b. Bygninger.

Reglerne om skattefrie afskrivninger på bygninger er de samme som før lovændringen af 27. maj 1955. Reglerne er gengivet foran under I, 1, b.

2. Midlertidige foranstaltninger.

I 1955 gennemførtes bestemmelser om investeringsafgift af investeringer foretaget i det til grund for taxeringsåret 1956 liggende regnskabsår.

Norge.

1. De almindelige bestemmelser, a. Afskrivningsreglerne.

De almindelige regler om skattefrie afskrivninger findes i henholdsvis § 44 og § 38 i skattelov for landet og skattelov for byerne. Der skelnes i disse lovbestemmelser mellem ordinære afskrivninger og afskrivning af overpris; reglerne om afskrivning af overpris er dog ved midlertidige love for tiden sat ud af kraft.

Som et led i udbygningen af næringslivet i Nordnorge er der i de senere år for dette områdes vedkommende indført særlig lempelige regler med hensyn til afskrivninger m. m. Disse regler er ikke medtaget her.

1) Ordinære afskrivninger.

I indkomsten kan fradrages ordinære afskrivninger for slid og forældelse af skibe, »anlæg«, maskiner, driftsbygninger i

landbruget samt lignende betydelige driftsmidler, der er bestemt til varig brug. Ved »anlæg« forstås formentlig i første række fabriksbygninger; afskrivning tillades endvidere på hoteller og forretnings-ejendomme, derimod ikke på beboelsesejendomme.

For driftsmidler, der ikke kan karakteriseres som betydelige og varige, kan anskaffelsesprisen føres til udgift under eet ved anskaffelsen. Der findes ingen nærmere bestemmelser om, i hvilke tilfælde anskaffelsesprisen kan udgiftsføres i sin helhed ved anskaffelsen eller skal aktiviseres og gøres til genstand for afskrivning; spørgsmålet bliver i praksis afgjort efter omstændighederne i det enkelte tilfælde under hensyn til driftsmidlernes art og bedriftens størrelse. Det anførte bør dog ikke være til hinder for, at førstegangsanskaffelser af større beholdninger af værktøj,

redskaber og lignende afskrives over en årrække svarende til genstandenes gennemsnitlige sandsynlige levetid. For hotellers og restaurations service, dækketøj og lagener m. m. anvendes afskrivninger kun ved førstegangsanskaffelser af større beholdninger, medens nyanskaffelser af disse genstande kan føres til udgift under eet ved anskaffelsen. For land- og skovbrugsvirksomheder skal maskiner og redskaber til stykpriser på 500 kr. eller mere aktiveres og afskrives, medens tilsvarende driftsmidler til lavere stykpriser kan føres til udgift under eet. Regnskabspligtige (og »noteringspligtige«) skal dog, hvis de måtte ønske det, i stedet for at føre disse billigere driftsmidler til udgift under eet, kunne aktivere dem og gøre dem til genstand for skattefri afskrivninger.

Afskrivning sker på grundlag af anskaffelsessummen for det pågældende aktiv. Afskrivningsadgangen begynder som hovedregel, når driftsmidlet er taget i brug, og afskrivning kan efter almindelig praksis foretages helt ned til 0 uden hensyn til eventuel scrapværdi.

Afskrivningen er bunden, idet den sker med lige store årlige procenter over den pågældende afskrivningsperiode. Riksskattestyret fastsætter vejledende regler for procenternes størrelse for de forskellige arter af aktiver. Såfremt forholdene medfører særlig stærkt slid på driftsmidlerne, tillades anvendelsen af højere procenter (indtil $1\frac{1}{2}$ gang de normale), ligesom der under krigen indførtes adgang til anvendelse af sådanne højere satser, såfremt forsvarlig vedligeholdelse af driftsmidler på grund af forholdene var udelukket.

Viser det sig, at et driftsmiddels levealder er længere eller kortere end oprindeligt forudsat, kan afskrivningssatsen ændres.

Iøvrigt kan afskrivningssatserne ikke fraviges, og der er heller ikke nogen adgang til at udskyde afskrivning udover afskrivningsperioden eller til et følgende år indenfor denne. Dette gælder også, hvor afskrivningen helt eller delvis ikke

kan udnyttes på grund af ringe indtægt eller underskud i det pågældende regnskabsår.

Det er en betingelse for at en regnskabspligtig skatteyder kan få fradrag for afskrivninger i den skattepligtige indtægt, at afskrivningerne er gennemført i regnskaberne. Det antages, at ligningsmyndighederne kan fastholde denne betingelse også overfor skatteydere, der ikke er regnskabspligtige. Det er dog tilstrækkeligt, at afskrivningerne er gennemført i regnskabet for et tidligere regnskabsår, hvis der dengang ikke blev indrømmet indtægtsfradrag for afskrivningerne.

2) *Afskrivning af overpris.*

Reglerne om afskrivning af overpris giver mulighed for at foretage en særlig hurtig afskrivning af en del af et driftsmiddels anskaffelsessum, overprisen, medens resten af anskaffelsessummen afskrives som ordinær afskrivning.

Adgang til afskrivning af overpris indførtes for skibes vedkommende under den første verdenskrig, men udvidedes efter dennes slutning til også at omfatte andre aktiver.

Reglerne om overprisafskrivning findes som foran nævnt i de almindelige skattelove. Såfremt driftsmidler, hvorpå ordinær afskrivning kan finde sted, herunder skibe og ejendomme (dog ikke kontor- og forretningsejendomme, hoteller o. L), under ekstraordinære konjunkturforskeligheder er erhvervet til overpris, skal denne ved indkomstansættelsen »fradrages med passende beløb efter ligningsmyndighedens skøn«.

Riksskattestyret udfærdiger regler om overprisafskrivning. Disse regler er bindende.

Ifølge de af Riksskattestyret fastsatte regler bør særskilt overprisafskrivning ikke tillades, når driftsmidlet som følge af størrelsen af den ordinære afskrivning vil blive afskrevet så hurtigt, at der ikke er nødvendighed for overprisafskrivning. Efter det foreliggende anses der ikke at

være nogen nødvendighed for sådan afskrivning, når den ordinære afskrivnings-sats er 14—20 pct.

Afskrivninger på overpris kan fradrages såvel i indtægt hidrørende fra det pågældende aktiv som i anden indtægt, den skattepligtige måtte oppebære. Dette gælder dog ikke skibe, der er indkøbt fra udlandet eller kontraheret med udenlandsk værft, idet overprisafskrivning i disse tilfælde alene kan fradrages i indtægt, som vedkommende skib selv har indtjent; Riksskattestyret kan dog meddele dispensation fra denne regel.

Som overpris regnes det beløb, hvorved anskaffelsessummen overstiger den af ligningsmyndigheden for aktivet ansatte normalværdi. Som normalværdi gælder ifølge Riksskattestyrets afgørelse af 6. marts 1950 driftsmidlets anskaffelsessum ved udgangen af 1939 med tillæg af 50 pct.; for skibes vedkommende udgør normalværdien dog den sandsynlige kontraheringspris ved udgangen af 1938 med tillæg af 80 pct.

Overprisafskrivning kan foretages, når driftsmidlet er anskaffet (færdigbygget eller taget i brug). For skibes vedkommende kan overprisafskrivning ske allerede fra kontraheringen. Dette gælder dog kun skibe, der er købt eller bygget i Norge. Hvis skibet er købt i udlandet eller kontraheret med et udenlandsk værft, kan overprisafskrivning kun finde sted i indtægt, som vedkommende skib har indtjent, jfr. herom foran.

Den fastsatte overpris kan afskrives i løbet af højst 5 år. For det enkelte års afskrivning gælder den begrænsning, at afskrivningen ikke kan overstige 50 pct. af den skattepligtige netto-indtægt. Indenfor denne grænse er afskrivningen fri. Er overprisen ikke fuldt afskrevet efter de 5 års forløb, overføres det ikke afskrevne beløb til ordinær afskrivning over den resterende del af den ordinære afskrivningsperiode for aktivet.

Regelen om, at afskrivninger kun kan fradrages i den skattepligtige indkomst,

når de er gennemført i den skattepligtiges regnskaber, gælder også for overprisafskrivninger.

b. Den skattemæssige behandling af fortjeneste eller tab ved afhændelse m. v.

Ved salg af driftsmidler skal avance i forhold til anskaffelsessummen, respektive den nedskrevne værdi medregnes i indkomsten, ligesom tab kan fradrages i denne. Dette gælder principielt driftsmidler af enhver art, også skibe og driftsbygninger. Det afgørende er, at aktivitet er erhvervet »i anledning af næring eller forretningsforetagende eller er benyttet hertil«. Drift af almindelig landejendom eller skovejendom anses ikke i denne henseende som næring eller forretningsforetagende. Tvangsafståelse sidestilles i relation til de her nævnte regler med frivilligt salg.

Forsikringssummer vedrørende skibe, »anlæg«, eller andre aktiver, hvorpå skattefri afskrivning har fundet sted, skal beskattes som indkomst i det omfang, hvori de overstiger den nedskrevne værdi; foreligger der tab, kan dette fradrages.

Forskellige særlove giver adgang til en betinget skattefrihed for avance ved betaling af forsikringssum eller erstatningssum m. v. Skattefriheden er betinget af, at forsikringssummen eller erstatningen benyttes til genanskaffelse af tilsvarende driftsmidler indenfor visse frister, og af, at der stilles sikkerhed for skatten af avancen. Ved senere genanskaffelse skal avancen afskrives forlods på anskaffelsessummen for de nye driftsmidler, således at kun den resterende del af anskaffelsessummen kan afskrives skattefrit. For skibes vedkommende er der hjemmel til en tilsvarende fremgangsmåde også med hensyn til avance ved frivillig afhændelse.

2. Midlertidige bestemmelser.

I de senere år er der af konjunkturpolitiske årsager gennemført forskellige foranstaltninger, der griber ind i de foran fremstillede afskrivningsregler. Reglerne

herom findes i forskellige love om midlertidige tillæg til skattelovene for landet og byerne af 18. august 1911.

Overprisafskrivning kan således ikke uden særlig dispensation finde sted med hensyn til driftsmidler, der er erhvervet i tiden fra 20. oktober 1950 til 31. december 1957, medmindre skriftlig aftale om levering er indgået, eller opførelse af et anlæg er påbegyndt inden førstnævnte dato.

Endvidere kunne der ikke kræves fradrag for afskrivninger på ombygninger og anden forbedring af bygninger udført i årene 1951, 1952 og 1953, og for regnskabsårene 1950, 1951 og 1952 kunne fradrag for afskrivning, for så vidt fradraget oversteg 10.000 kr., kun ske på betingelse af, at et beløb svarende til 10 pct. af de foretagne afskrivninger blev indsat på spærret konto i en bank.

Endelig skal nævnes en særlig regel om forskudsafskrivning på bindende kontrakt om levering af skib, når kontrakten er indgået i tiden 20. oktober 1950 til 31. december 1955, og på skibe, som er erhvervet i henhold til bindende aftale afsluttet indenfor samme tidsrum. Regelen giver kun adgang til fradrag for regnskabsårene 1953, 1954, 1955 og 1956. Fradraget kan ialt ikke udgøre mere end 10 pct. af skibets kostpris og må ikke overstige 50 pct. af indtægten. Fradrag for forskudsafskrivning kan ikke indrømmes, når der for den pågældende kontrakt eller det pågældende skib kan kræves fradrag for overprisafskrivning. Fradrag for overprisafskrivning på andre kontrakter eller andre skibe afskærer ikke fra forskudsafskrivning; men overprisafskrivningen på disse skal udnyttes, før der kan gives fradrag for forskudsafskrivning, og overprisafskrivning og forskudsafskrivning må ikke tilsammen overstige ovennævnte grænse på 50 pct. af indkomsten. Adgangen til forskudsafskrivning har ingen betydning for størrelsen af de årlige ordinære afskrivninger. Disse skal fortsat foretages på grundlag af den fulde anskaf-

felsessum. Forskudsafskrivningen vil altså føre til, at skibet bliver fuldt afskrevet 1—2 år før end efter de ordinære afskrivningsregler.

3. *Betænkningen af 30. april 1955.*

Skattelovsudvalget af 1947 har i en den 30. april 1955 afgivet betænkning fremsat forslag om forskellige ændringer i de foran nævnte regler.

Udvalget har delt sig i et flertal på 7 medlemmer, hvoraf dog 1 medlem kun subsidiært har tilsluttet sig flertallets forslag, og et mindretal på 6 medlemmer.

a. Afskrivningsreglerne.

1) Flertallets forslag.

Ordinære afskrivninger. Flertallet går ind for i princippet at opretholde de gældende regler om ordinære afskrivninger. Afskrivningerne skal være bundne, og der skal ikke være adgang til at udskyde afskrivningerne udover afskrivningsperioden eller til et følgende år indenfor denne. Flertallet foreslår dog, at driftsmidlerne samles i få og større grupper med en vejledende afskrivningsprocent for hver gruppe. Med hensyn til de ordinære afskrivningers begyndelsestidspunkt foreslås det, at afskrivningerne i anskaffelsesåret foretages således, at der er adgang til at foretage et helt års afskrivning, hvis driftsmidlet er anskaffet i første kvartal, $\frac{3}{4}$ afskrivning, hvis driftsmidlet er anskaffet i 2. kvartal, $\frac{1}{2}$ afskrivning, hvis driftsmidlet er anskaffet i 3. kvartal, og $\frac{1}{4}$ afskrivning, hvis driftsmidlet er anskaffet i 4. kvartal. Det foreslås endvidere, at Riksskattestyret får adgang til at fastsætte bindende regler om beløbsgrænsen for, hvilke driftsmidler der kan udgiftsføres i anskaffelsesåret.

Ekstraordinære afskrivninger. Flertallet foreslår indført regler om en vis åbningsafskrivning, hvorefter en vis del af anskaffelsessummen for driftsmidler (dog ikke person-, vare- og lastbiler) skal kunne afskrives ekstraordinært. Denne del fore-

slås fastsat til 30 pct. for skibe og flyvemaskiner og for andre driftsmidler til fra 25 pct. til 10 pct. efter levetiden. Åbningsafskrivningen foreslås ikke begrænset i forhold til den skattepligtiges indtægt. Der skal i det enkelte år ikke kunne afskrives mere end $\frac{1}{4}$ af det beløb, hvorpå åbningsafskrivning kan foretages; men ellers er afskrivningen fri. Efter udløbet af de første 6 år efter anskaffelsen foreslås satserne sat ned til det halve. Åbningsafskrivning skal kunne foretages, når der foreligger bindende kontrakt om anskaffelsen; for skibe og flyvemaskiner skal der kunne foretages afskrivning på hele kontraktsummen, uden at nogen del af denne er betalt, for bygninger skal afskrivning kunne foretages efterhånden som opførelsen finder sted, og for andre driftsmidler skal afskrivningen indrømmes i forhold til det til enhver tid betalte beløb efter et vist fradrag, idet dog mindst 20 pct. af kontraktbeløbet skal være indbetalt. Der skal kunne foretages et helt års afskrivning i begyndelsesåret. Det foreslås, at der i tider med stort investeringspres skal være adgang til at kræve binding af et beløb svarende til halvdelen af den foretagne åbningsafskrivning, og at satserne for åbningsafskrivning under særlige forhold skal kunne forhøjes enten generelt eller for enkelte grupper af erhvervsdrivende.

2) *Mindretallets forslag.*

Ordinære afskrivninger. Mindretallet foreslår indført et degressivt afskrivnings-system, hvorefter afskrivning foretages på grundlag af driftsmidlernes til enhver tid nedskrevne værdi med årlige maksimumsatser, som varierer fra 30 pct. til 5 pct. efter driftsmidlernes art og levetid. Afskrivningen skal kunne påbegyndes, når der foreligger bindende kontrakt om driftsmidlernes anskaffelse efter samme regler, som udvalgsflertallet har foreslået med hensyn til åbningsafskrivning. Mindretallet mener ikke, at der bør fastsættes

beløbsgrænser for, hvilke driftsmidler der kan udgiftsføres i anskaffelsesåret, men at afgørelsen her som hidtil skal bero på den relative betydning af anskaffelsen.

Ekstraordinære afskrivninger. Mindretallet foreslår, at der ved siden af den degressive afskrivning indføres adgang til ekstraordinær afskrivning, når et driftsmiddel er anskaffet til en særlig høj pris til særlig brug eller til anvendelse i en forbigående konjunktur.

b. Den skattemæssige behandling af fortjeneste ved afhændelse m. v.

Reglerne om indkomstbeskatning af avance foreslås bevaret, idet der dog foreslås indført en almindelig regel om betinget skattefritagelse for avance ved frivillig afhændelse af driftsmidler, når avancen indenfor visse frister benyttes til anskaffelse af et nyt driftsmiddel. Det bør ikke som efter de gældende regler om betinget skattefrihed for avance være en betingelse, at det nyanskaffede driftsmiddel skal være af samme art som det ældre. Ved anskaffelse af nyt driftsmiddel skal avancen afskrives forlods på anskaffelsessummen for dette, således at kun den resterende del af anskaffelsessummen kan afskrives skattefrit. Åbningsafskrivning tillades i disse tilfælde kun i det omfang maksimal åbningsafskrivning er større end den avance, som er hensat skattefrit på betingelse af, at nyanskaffelse finder sted.

Udvalgets mindretal, der går ind for indførelsen af et degressivt afskrivnings-system, foreslår, at salgssummen (erstatningen) for solgte eller tabte driftsmidler i sin helhed fradrages i den bogførte værdi af driftsmidler, og at sikkerhedsstillelse kun bør kræves, når der fremkommer negativ saldo på aktiverens konto, men tilføjer dog, at der efter mindretallets skøn ikke kan være noget til hinder for, at der beregnes sædvanlig gevinst eller tab i tilfælde, hvor den pågældende virksomhed har ført et afskrivningsregnskab, hvoraf dette fremgår.

Finland.

1. Afskrivningsreglerne.

I henhold til § 26, nr. 4 i lov om indkomst- og formueskat af 19. november 1943 kan der som omkostning ved indkomstens erhvervelse fradrages passende årlig afskrivning som følge af værdiforringelse af bygninger, maskiner, inventar og andre lignende genstande, der anvendes i den skattepligtiges virksomhed. Bestemmelsen omfatter ikke landbrugsvirksomheder og skovbrug; for disses vedkommende ansættes indkomsten til en anslået nettoafkastning af ejendommen, beregnet på grundlag af et skøn over afkastningen for ensartede ejendomme indenfor vedkommende kommune, og der bliver derfor ikke spørgsmål om særlig opgørelse af driftsudgifterne. Ved skønnet over afkastningen skal der tages hensyn til sædvanlige driftsudgifter, herunder også passende afskrivninger.

I forordning om indkomst- og formueskat af 11. januar 1944 er der givet nærmere regler om størrelsen af de årlige afskrivninger. Forordningen bygger på princippet om afskrivning på grundlag af aktivernes økonomiske levealder (det tidsrum, i hvilket »aktivet sandsynligvis kan udnyttes økonomisk«), og afskrivningerne foretages med bestemte pct.-satser. Afskrivning sker på anskaffelsessummen og kan tilsyneladende foretages helt ned til 0 uden hensyn til eventuel scrapværdi. Også bygninger, der anvendes til beboelse, kan gøres til genstand for afskrivning. For bygninger, maskiner, inventar og lignende driftsmidler er der i forordningen fastsat forskellige pct.-satser, som afskrivningerne som hovedregel ikke må overstige.

Værktøj o. l., som må antages at blive opslidt i løbet af 3 år, kan afskrives fuldt ud i anskaffelsesåret.

Hvis bygninger og maskiner m. m. er genstand for større slid eller forringelse end almindeligt, eller hvis de benyttes i en midlertidig virksomhed, eller de på grund af forandrede konjunkturer o. l. må

antages kun at kunne benyttes en begrænset tid, kan de afskrives over den tid, i hvilken de kan udnyttes økonomisk. Hvis det godtgøres, at driftsmidler på grund af den tekniske udvikling ikke længere kan udnyttes økonomisk, eller at de er opslidt, før deres værdi er afskrevet, kan deres værdi ved en ekstra afskrivning nedbringes til den salgsværdi, de repræsenterer.

2. Den skattemæssige behandling af fortjeneste eller tab ved afhændelse m. v.

Fortjeneste ved salg af fast ejendom eller løsøre, der er erhvervet ved køb eller bytte eller på anden lignende måde mod vederlag, indkomstbeskattes, for fast ejendoms vedkommende for så vidt denne har været sælgerens ejendom i kortere tid end 10 år, og for løsøres vedkommende for så vidt dette har været sælgerens ejendom i kortere tid end 5 år (§ 22 i loven om indkomst- og formueskat). Udover denne almindelige regel for beskatning af realisationsgevinster gælder for maskiner, inventar og lignende driftsmidler, herunder skibe, på hvilke der har været foretaget skattefrie afskrivninger, den regel, at der altid — uanset besiddelsestidens længde — skal ske indkomstbeskatning af en så stor del af de foretagne afskrivninger, som modsvares af den ved salget opnåede avance i forhold til den skattefrie nedskrevne værdi (§ 21, nr. 3 i loven om indkomst- og formueskat).

Udbetalte erstatningsbeløb er ifølge § 24, nr. 8 i loven om indkomst- og formueskat i princippet ikke indkomstskattepligtige. Det bestemmes dog i lovens § 22, stk. 3, at erstatningsbeløb, såfremt et skadelidt aktiv sælges, og fortjeneste ved salget er skattepligtig, ved fortjenestens beregning skal tillægges salgssummen, for så vidt erstatningen ikke er brugt til fornyelse eller istandsættelse af det beskadigede aktiv. Hvorvidt erstatningsbeløb er indkomstskattepligtige i tilfælde, hvor de

pågældende aktiver er gået helt til grunde, er efter de foreliggende oplysninger uafklaret.

Tab, der opstår ved, at erhvervsdrivende sælger deres aktiver til en lavere pris end den skattefrit nedskrevne værdi, kan kun fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, når det godtgøres, at de årlige afskrivninger har været for små. I andre tilfælde anses tabet udelukkende som formuetab; og dette gælder i almindelighed altid, hvor udbetalt erstatning ikke dækker aktivernes skattefrit nedskrevne værdi.

3. Midlertidige regler om forøgede afskrivninger på skibe.

Ifølge midlertidig lov af 31. december 1953, der har gyldighed til udgangen af året 1958, kan der under visse betingelser foretages ekstraordinære afskrivninger på skibe på mindst 19 registertons, som be-

stilles indenfor lovens gyldighedstid, eller som indenfor denne indkøbes fra udlandet, idet de skattepligtige i deres indtægt fra skibsfart kan fradrage de afskrivninger på sådanne skibe, som de har foretaget ved deres bogføring. For skibe anskaffet i udlandet kan dog kun 40 pct. af anskaffelsessummen afskrives på denne måde (for skibe, der er forstærket mod is, 60 pct.). De friere afskrivninger kan foretages fra kontraktens indgåelse. Skibe, der indkøbes i udlandet, må ikke være ældre end 20 år for at kunne komme ind under den friere afskrivningsadgang.

Det bestemmes særligt, at hvis et skib, hvorpå der er foretaget videregående afskrivninger i henhold til de ovennævnte bestemmelser, går til grunde, og der i denne anledning udbetales en erstatning, der overstiger skibets ikke afskrevne værdi, skal det overskydende beløb indkomstbeskattes.

Holland.

1. Afskrivningsreglerne.

Efter lovændringer foretaget i 1953 kan skattefri afskrivninger finde sted dels i form af ordinære afskrivninger, dels i form af fremskyndet afskrivning.

a. Ordinære afskrivninger.

De ordinære afskrivningers størrelse fastsættes under hensyn til det pågældende aktivs antagelige levealder, og afskrivningerne foretages med lige store beløb år for år. Genstand for afskrivningerne er aktivets anskaffelsessum. Der fastholdes en restværdi, der ikke kan afskrives (scrapværdien). Hvis den skattepligtige benytter sig af adgangen til at foretage fremskyndet afskrivning på aktivet, skal de ordinære afskrivninger foretages på ånskaftelsessummen med fradrag af det beløb, som gøres til genstand for fremskyndet afskrivning. Ordinær afskrivning kan foretages fra det tidspunkt, på hvilket der er truffet aftale om anskaffelse af aktivet.

For genstande af ringe værdi, hvis anskaffelse eller fremstilling sædvanligvis regnes til de løbende drifts- eller erhvervsomkostninger, kan hele anskaffelsessummen afskrives på een gang i anskaffelses- eller fremstillingsåret.

b. Fremskyndet afskrivning.

Af hensyn til fremme af industrialiseringen har man indført en særlig ekstraordinær afskrivning omfattende produktionsmidler, der er erhvervet, forbedret eller bestilt efter 31. december 1949, men før 1. januar 1958. For disse kan $\frac{1}{3}$ af den efter 31. december 1949 betalte anskaffelses- eller fremstillingspris udsøndres til genstand for særlig afskrivning (fremskyndet afskrivning) og afskrives vilkårligt.

Såfremt man ikke straks i det (de) første år, hvor fremskyndet afskrivning er mulig, benytter sig af denne mulighed, kan ordinær afskrivning i dette (disse) år ske på hele anskaffelsessummen. Den tre-

diedel af denne, hvorpå der — i senere år — kan afskrives fremskyndet, vil da formindskes tilsvarende.

Finansministeren kan for produktionsmidler, der er erhvervet, forbedret eller bestilt efter 31. december 1952, men før 1. januar 1958, bestemme, at den fremskyndede afskrivning »temporiseres«, d. v. s. at den fremskyndede afskrivning på $\frac{1}{3}$ af værdien ikke årligt må andrage mere end 10 pct. af anskaffelses- eller fremstillingsværdien. Det er efter de foreliggende oplysninger hensigten at anvende denne »temporisering« bl. a. på faste ejendomme med undtagelse af fabriksbygninger, der forøger produktionskapaciteten, og på kontorinventar.

2. Den skattemæssige behandling af fortjeneste eller tab ved afhændelse m. v.

Ved afhændelse af driftsmidler anses forskellen mellem salgsprisen og den faktiske anskaffelsespris minus foretagne afskrivninger (den skattemæssigt nedskrevne værdi) for skattepligtig indkomst. Konstateres der ved afhændelsen et tab, kan dette efter det foreliggende fradrages i indkomsten.

Hvor der ikke er tale om afhændelse af et enkelt produktionsmiddel, men om overdragelse eller likvidation af hele virksomheden eller en del af denne, kan en særlig indkomstskattesats bringes til anvendelse. Herefter svares skatten med den skatteprocent, som gælder for de sidste fl. 600 af den øvrige indkomst, dog minimalt 20 pct. og maksimalt 40 pct. Endvidere er de første fl. 5.000 af fortjenesten fri for indkomstskat (ved delvis overdragelse en forholdsmæssig del af fl. 5.000).

Ved udbetaling af forsikringssum, der overstiger den skattemæssigt nedskrevne værdi for det pågældende produktions-

middel, er fortjenesten principielt indkomstskattepligtig. Fortjenesten vil imidlertid kunne »reserveres skattefrit«, såfremt og så længe det er hensigten at foretage genanskaffelse. Ved genanskaffelse bogføres fortjenesten da som forlods afskrivning på det erstattede produktionsmiddel indkøbspris.

3. Investeringsfradrag.

I forbindelse med de skattefrie afskrivninger vil det være naturligt at nævne, at der i 1953 i Holland er gennemført særlige regler om fradrag i den skattepligtige indkomst i anledning af investeringer, der foretages efter 1. april 1953, de såkaldte *investeringsfradrag*.

Reglerne om investeringsfradrag går kort gengivet ud på, at der i investeringsåret og i hvert af de derpå følgende 4 år i den skattepligtige indkomst kan foretages et fradrag på 4 pct. af de samlede anskaffelsesomkostninger (summen af fradragene vil således blive 20 pct. af anskaffelsesomkostningerne). Det er dog en betingelse for at kunne opnå investeringsfradrag, at de samlede i betragtning kommende investeringsudgifter i det enkelte år har en vis størrelse. Det er endvidere en forudsætning for at opnå investeringsfradrag, at den skattepligtige fører et egentligt regnskab. Sker der salg af produktionsmidler, der er erhvervet efter 1. april 1953, skal den skattepligtige indkomst i salgsåret og hvert af de følgende 4 år forhøjes med 4 pct. af salgssummen, såfremt den skattepligtige tidligere har fået investeringsfradrag. Forhøjelsen, det såkaldte *desinvesteringstillæg*, kan dog ikke overstige de ydede investeringsfradrag. Efter foreliggende oplysninger skal tillæg ikke finde sted, hvis salget finder sted mere end 10 år efter anskaffelsen.

England.

Fremstillingen omfatter alene de seneste regler om skattefrie afskrivninger og den skattemæssige behandling af fortjene-

ste eller tab ved afhændelse m. v. Det bemærkes, at afvigende regler stadig kan finde anvendelse i et vist omfang.

Ved siden af reglerne om egentlige afskrivninger har der efter engelsk skatte-lovgivning i en periode indenfor de seneste år været regler om et særligt fradrag i den skattepligtige indkomst ved investering (investment allowances). Efter engelsk skatteret er der endvidere i visse tilfælde af udskiftning af driftsmidler adgang til straks ved udskiftningen at fradrage den hermed forbundne udgift i den skattepligtige indkomst.

De egentlige afskrivningsregler omfatter regler om almindelige årlige afskrivninger (wear and tear allowances) og om en særlig begyndelsesafskrivning (initial allowances). Hertil kommer regler om afskrivning af tab ved salg m. m. (balancing allowances). Endvidere skal det nævnes, at der siden 1946 har været adgang til en særlig hurtig afskrivning af udgifter, som erhvervsdrivende har afholdt til investeringer med henblik på videnskabeligt forskningsarbejde i tilknytning til de pågældende erhvervsdrivendes virksomhed (scientific research allowances).

Reglerne om initial allowances, der indførtes i 1945, går ud på, at der i forbindelse med anskaffelsen af driftsmidler ved siden af den almindelige årlige afskrivning kan afskrives et nærmere bestemt beløb i det år, hvor betalingen skal kunne finde sted. Initial allowances kan ikke foretages i tilfælde, hvor reglerne om investment allowances finder anvendelse. Initial allowances virker på samme måde som de årlige afskrivninger; det samlede beløb for de årlige afskrivninger reduceres med fradraget for initial allowances, og disse tages i betragtning ved opgørelsen af gevinst eller tab ved afhændelse m. m., jfr. nedenfor. Reglerne om initial allowances benyttes som et led i den økonomiske politik, og de har været ændret flere gange; afskrivningsbeløbet har været forskelligt i forskellige år, og i en periode var systemet helt sat ud af kraft.

Reglerne om et særligt fradrag i den skattepligtige indkomst ved investering (investment allowances) indførtes i 1954

med det formål at stimulere virksomhedernes modernisering og nyanskaffelser. Adgangen til at opnå investment allowances er dog ophævet igen i 1956. Reglerne gik ud på, at der i forbindelse med anskaffelsen af visse driftsmidler i det år, hvor betaling skulle kunne finde sted, kunne fradrages et nærmere bestemt beløb i den skattepligtige indkomst. Det beløb, der kunne fradrages, udgjorde efter de seneste regler for maskiner og lignende driftsmidler 20 pct. af anskaffelssummen og for fabriksbygninger og lignende bygninger samt landbrugsbygninger m. m. 10 pct. af byggeudgifterne. Fradraget var uden forbindelse med de årlige afskrivninger; det samlede beløb for de årlige afskrivninger reduceredes ikke med fradraget, og investment allowances blev ikke taget i betragtning ved opgørelse af gevinst eller tab ved afhændelse m. m. Derimod var der givet særlige regler om tilbageførelse af investment allowances i visse tilfælde, navnlig ved salg indenfor visse frister. Reglerne om investment allowances gjaldt kun ved anskaffelse af nye driftsmidler, og man havde specielt undtaget andre personautomobiler end hyrbiler fra at falde ind under reglerne.

Efter at reglerne om investment allowances er ophævet i 1956, kan der foretages initial allowances på de driftsmidler, der som følge af adgangen til investment allowances tidligere var afskåret herfra.

For såvel de egentlige afskrivninger (årlige afskrivninger, initial allowances, balancing allowances og scientific research allowances) som for investment allowances gælder det, at hvis indtægten ikke er tilstrækkelig stor til at dække afskrivningerne, kan udækkede afskrivningsbeløb overføres til det påfølgende regnskabsår, og fradrages i dette års indtægt udover dette års afskrivninger. Hvis heller ikke dette års indtægt er tilstrækkelig, kan udækkede afskrivningsbeløb overføres til følgende år uden tidsgrænse.

Med hensyn til de egentlige afskrivninger bemærkes følgende:

1. Afskrivningsreglerne.

a. Maskiner og lignende driftsmidler, herunder skibe.

For så vidt angår maskiner og lignende driftsmidler, herunder skibe (machinery and plant), der anvendes erhvervsmæssigt, er der adgang til at vælge mellem egentlige afskrivninger på grundlag af driftsmidlernes anskaffelsespris og et system, hvorefter udgiften ved udskiftning af disse driftsmidler kan fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Efter det sidstnævnte system (the renewals basis) kan i tilfælde af udskiftning af driftsmidler anskaffessummen for det nye driftsmiddel med fradrag af, hvad det gamle driftsmiddel har indbragt, bringes til fradrag ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Reglerne om investment allowances kom også til anvendelse i disse tilfælde, og investment allowances indrømmedes på grundlag af den fulde anskaffelsespris for det nye driftsmiddel.

1) Årlige afskrivninger.

Årlige afskrivninger (wear and tear allowances) kan foretages enten efter saldometoden (reducing balance method), hvorefter afskrivning finder sted med en fast procent af den til enhver tid nedskrevne værdi af driftsaktivet, eller som konstant afskrivning (straight line method), hvorefter afskrivning finder sted med en fast procent af driftsaktivets anskaffessum. Som følge af de to metoders forskellige struktur er afskrivningsprocenten større ved afskrivning efter saldometoden end ved konstant afskrivning.

Der fastsættes en normalafskrivningsprocent (the basic rate) for driftsmidlerne. Ved beregningen af denne normalafskrivningsprocent går man ud fra, at værdien af vedkommende driftsmiddel ved udløb af den anslåede levetid er 10 pct. af den oprindelige anskaffessum, og normalafskrivningsprocenten fastsættes således, at anskaffessummen for driftsmidlet

ved levetidens udløb er nedskrevet til $\frac{1}{10}$ (afskrivningen standser dog ikke, når $\frac{9}{10}$ af anskaffessummen er afskrevet). Normalafskrivningsprocenten fastsættes efter en almindelig udnyttelse af det pågældende driftsmiddel; men der er adgang til regulering, hvis driftsmidlet er genstand for større eller mindre slid end normalt. Den fastsatte normalafskrivningsprocent kan forøges med en fjerdedel, således at de årlige afskrivninger tillades foretaget ikke med normalafskrivningsprocenten, men med $\frac{5}{4}$ af denne.

Afskrivningerne kan foretages på aktiver, der er i brug ved regnskabsårets udgang, og for nyanskaffede aktivers vedkommende kan der foretages et helt års afskrivning i anskaffelsesåret. Afskrivningerne kan fortsættes indtil anskaffessummen er nedskrevet til 0. Hvis virksomheden kun har været drevet en del af et år, reduceres årets afskrivninger forholdsmæssigt.

2) Initial allowances.

Efter de nugældende regler kan der som initial allowances for maskiner og lignende driftsmidler afskrives 20 pct. af anskaffessummen i det år, hvor betaling skal kunne finde sted.

Initial allowances kan foretages på såvel nye som brugte maskiner og lignende driftsmidler, men kan som tidligere anført ikke foretages i tilfælde, hvor reglerne om investment allowances finder anvendelse, samt i enkelte specielle tilfælde af overdragelse af brugte driftsmidler, på hvilke der tidligere har været foretaget investment allowances.

b. Bygninger.

Efter de gældende regler kan der kun foretages skattefri afskrivninger på fabriksbygninger og lignende bygninger (industrial buildings) samt på driftsbygninger m. m. til brug for landbrugs- eller skovbrugsvirksomheder (agricultural or forestry buildings and works). For så vidt

angår stuehuse i tilknytning til landbrugsvirksomheder (farmhouses) kan dog $\frac{1}{3}$ af anskaffelsesudgifterne gøres til genstand for skattefri afskrivninger. En i 1951 nedsat Royal Commission on the Taxation of Profits and Income foreslår i sin betænkning, afgivet i juni 1955, at der fremtidig gives adgang til at foretage skattefri afskrivninger på alle forretningsbygninger.

Afskrivningsreglerne er forskellige for på den ene side fabriksbygninger og lignende bygninger og på den anden side landbrugsbygninger m. m.

1) Fabriksbygninger og lignende bygninger.

Som hovedregel kan det siges, at afskrivningerne bygger på udgifterne ved bygningens opførelse uden hensyn til senere indtrådte ændringer i ejerforholdet.

a) Årlige afskrivninger.

Ved opførelsen af en nybygning kan den, der har ladet bygningen opføre, afskrive byggeomkostningerne med 2 pct. årlig. Afskrivningerne kan påbegyndes, når bygningen er taget i brug, og der kan foretages et helt års afskrivning det første år. Afskrivningerne kan fortsættes indtil byggesummen er nedskrevet til 0. Hvis bygningen i et eller flere år anvendes til formål, der ikke kvalificerer til skattefri afskrivninger, fragår de til disse år svarende afskrivninger i det samlede afskrivningsbeløb.

Hvis en færdig bygning sælges, udgør det beløb, køberen kan gøre til genstand for skattefri afskrivninger, det for køberen uafskrevne beløb, bygningens oprindelige opførelsessum med fradrag af de før salget på bygningen foretagne årlige afskrivninger, initial allowances, scientific research allowances, et beløb svarende til årlige afskrivninger for år, hvor bygningens anvendelse ikke har kvalificeret til sådanne, og et beløb svarende til tab ved afhændelsen af bygningen, der har kunnet fradrages af sælgeren (balancing allowan-

ces) samt med tillæg af gevinst ved salg af bygningen, som har været indkomstbeskattet (balancing charges). Det ved en sådan beregning fremkomne beløb kan køberen afskrive med lige store årlige beløb over antallet af år fra købet og indtil det tidspunkt, der ligger 50 år efter, at bygningen første gang blev taget i brug.

b) Initial allowances.

Initial allowances kan foretages af skatteydere, der lader en bygning opføre eller køber en ny bygning, der ikke tidligere har været benyttet. Som initial allowances kan efter de nugældende regler afskrives 10 pct. af anskaffessummen i det år, hvor betaling skal kunne finde sted.

2) Landbrugsbygninger m. m.

Omkostningerne ved opførelsen af en ny bygning kan afskrives over ti på hinanden følgende år eller med 10 pct. årlig. Afskrivningerne kan første gang foretages for det skatteår, der følger efter det år, hvor betaling skal kunne finde sted.

I et vist omfang kan fornyelse af driftsbygninger finde sted over driften, og hvis dette er tilfældet, er der ikke adgang til at foretage årlige afskrivninger på byggeudgifterne.

Hvis en bygning sælges før udløbet af den 10-årige periode, afskrivningerne skal foretages over, fordeles afskrivningerne i salgsåret mellem sælger og køber og afskrivningerne for de resterende år af afskrivningsperioden kan foretages af køberen.

2. Den skattemæssige behandling af fortjeneste eller tab ved afhændelse m. v.

Fortjeneste fremkommet ved afhændelse af driftsaktiver eller ved udbetaling af forsikringssummer eller ertatningssummer med hensyn til sådanne aktiver indkomstbeskattes som balancing charges.

Efter reglerne om balancing charges

indkomstbeskattes for maskiners og lignende driftsmidlers vedkommende forskellen mellem salgssummen, forsikringssummen eller erstatningen og aktivets skattefrit nedskrevne værdi eller, hvis de af sælgeren foretagne skattefrie afskrivninger er mindre, et til disse svarende beløb; ved beregningen af den skattefrit nedskrevne værdi medregnes ikke eventuelle foretagne investment allowances.

For fabriksbygninger og lignende bygninger gælder tilsvarende regler; men indkomstbeskatning af eventuel fortjeneste finder ikke sted her, hvor salget m. m. finder sted senere end 50 år efter den pågældende bygnings ibrugtagelse.

Ved salg m. m. af driftsbygninger til brug for landbrugsvirksomheder skal der efter de gældende regler ikke finde indkomstbeskatning af avance sted.

I den betænkning, der i juni 1955 er afgivet af den i 1951 nedsatte Royal Commission on the Taxation of Profits and Income, anføres det, at fortjeneste i forhold til den nedskrevne værdi principielt bør indkomstbeskattes, men der gøres dog to modificationer. Dels går kommissionen ind for, at den gældende særordning for landbrugsbygninger opretholdes, og dels foreslås det af hensyn til genopbygningen og moderniseringen af den britiske handelsflåde efter krigens tab, at en tilsvarende fritagelse for avancebeskatning ind-

rømmes ved salg til købere, der ikke er skattepligtige i England (non-residents) af skibe bygget før 1946.

For maskiner og lignende driftsmidler gælder ved udskiftning af disse aktiver den særlige regel, at ejeren i stedet for at betale indkomstskat af en avance på den gamle maskine kan vælge at benytte avancen til forskudsvis afskrivning på den nye maskines anskaffelsessum; herved formindskes de årlige afskrivninger og initial allowances på den nye maskine tilsvarende, medens fradrag for investment allowances ikke reduceres.

Hvis maskiner og lignende driftsmidler samt fabriksbygninger m. m. sælges, ud rangeres eller går til grunde, og der derved fremkommer et tab i forhold til den skattefrit nedskrevne værdi, kan tabet bringes til fradrag i den skattepligtige indkomst som balancing allowances. Fradrag i form af balancing allowances får særlig betydning, hvor driftsmidler ud rangeres, fordi de er utidssvarende på grund af forældelse (obsolescence). Ligesom der for fabriksbygningers og lignende bygningers vedkommende ikke skal finde indkomstbeskatning sted, hvis salget m. m. sker senere end 50 år efter den pågældende bygnings ibrugtagelse, kan tab på sådanne bygninger heller ikke fradrages i henhold til reglerne om balancing allowances efter denne frist.

U. S. A.

Oplysningerne omfatter alene de føderale skatteregler.

1. Afskrivningsreglerne.

Hovedregelen om skattefrie afskrivninger findes i Internal Revenue Code of 1954, sec. 167 a, ifølge hvilken der fra bruttoindtægten kan fradrages et rimeligt beløb for slid på og forældelse af driftsaktiver.

Skattefrie afskrivninger kan foretages på alle erhvervsmæssigt benyttede driftsaktiver. Afskrivningsadgangen omfatter også

udlejningsejendomme; derimod kan der ikke foretages skattefrie afskrivninger på bygninger, der udelukkende benyttes til ejerens egen beboelse. Det beløb, der kan afskrives, udgør som hovedregel aktivets anskaffelsessum med fradrag af eventuel realisationsværdi (scrapværdi). Afskrivningerne skal foretages over aktivets økonomiske levealder (»useful life«). Med henblik på fastsættelsen af driftsaktiverens levealder har skattemyndighederne til vejledning for skatteyderne udsendt en detaljeret fortegnelse over levealderen

for en lang række driftsaktiver, »Bulletin »F« Tables for useful lives of depreciable property«.

Medens den tidligere skattelov af 1939 som hovedregel kun tillod konstant afskrivning, d. v. s. afskrivning med lige store årlige beløb fastsat ved en lige opdeling af driftsaktivets anskaffelsværdi (efter fradrag af eventuel scrapværdi) over aktivets levealder, giver 1954-loven i sec. 167 b skatteyderen valgfrihed mellem en række afskrivningsmetoder, således at han får mulighed for at afskrive relativt større beløb i aktivets første leveår. De afskrivningsmetoder, der kan vælges imellem, er følgende:

1. Konstant afskrivning, d. v. s. afskrivning med lige store årlige beløb.
2. Saldometoden, d. v. s. afskrivning med en fast procent af den til enhver tid nedskrevne værdi af driftsaktivet. Afskrivningsprocenten må dog her ikke overstige det dobbelte af afskrivningsprocenten i henhold til reglerne for konstant afskrivning.
3. »Sum-of-the-years-digits-method« eller hvad man kunne kalde de faldende brøkers metode. Hvis driftsaktivets levetid ved erhvervelsen er 5 år, afskrives der første år $\frac{5}{15}$ af driftsaktivets anskaffelsværdi efter fradrag af eventuel scrapværdi (nævneren 15 fremkommer som summen af 1-2-3-4-5), andet år afskrives $\frac{4}{15}$, tredje år $\frac{3}{15}$ o. s. v. Er levetiden 6 år, afskrives første år $\frac{6}{21}$, andet år $\frac{5}{21}$ o. s. v.
4. En hvilkensomhelst anden konsekvent afskrivningsmetode, som ikke medfører større afskrivning i de første to trediedele af driftsaktivets levetid, end hvis afskrivningen havde været beregnet med en fast procent af den til enhver tid nedskrevne værdi af aktivet (metode 2).

De under 2, 3 og 4 anførte metoder må kun anvendes i tilfælde, hvor driftsaktivets levetid udgør mindst 3 år (sec. 167 c).

Loven åbner mulighed for afsluttelse af en aftale mellem skatteyderen og skatte-

myndighederne om driftsaktivets levealder og afskrivningstempo. Er en sådan aftale indgået, kan ingen af parterne kræve det vedtagne afskrivningstempo ændret uden forelæggelse af kendsgerninger og forhold af væsentlig betydning, som ikke blev taget i betragtning ved aftalens indgåelse. En eventuel ændring af afskrivningstempoet kan kun komme til at gælde for fremtidige afskrivninger (sec. 167 d).

Hvis der ikke foreligger en sådan aftale mellem skatteyderen og skattemyndighederne, kan skatteyderen på et hvilket som helst tidspunkt vælge at gå over fra den under 2 anførte afskrivningsmetode (saldometoden) til konstant afskrivning (sec. 167 e). Dette hænger sammen med, at afskrivning efter saldometoden aldrig vil kunne blive fuldstændig.

Hvis en skatteyder i et eller flere skatteår har undladt at foretage skattefri afskrivninger eller har foretaget for små skattefri afskrivninger, kan han ikke foretage de manglende afskrivninger i senere skatteår.

2. Den skattemæssige behandling af fortjeneste eller tab ved afhændelse m. u.

Fortjeneste fremkommet ved afhændelse eller afståelse af driftsaktiver eller ved udbetaling af forsikringssummer eller erstatningssummer med hensyn til sådanne aktiver medregnes til den skattepligtige indkomst; under visse betingelser sker beskattningen dog efter de lempeligere regler, der gælder for kapitalvinding (long term capital gains). Den skattepligtige fortjeneste beregnes som forskellen mellem på den ene side salgssummen, afståelsessummen, den udbetalte forsikringssum eller erstatningen og på den anden side den værdi, hvortil driftsmidlet efter de herom gældende regler kunne være nedskrevet skattefrit.

Ved ufrivillig afståelse er der mulighed for at undgå beskattning af fortjeneste, hvis der finder genanskaffelse sted inden visse frister; i så fald skal det ikke beskatt-

tede beløb afskrives forlods på det nye driftsaktiv.

Tab fremkommet ved afhændelse eller afståelse af driftsaktiver eller ved udbetaling af forsikrings- eller erstatningssum-

mer med hensyn til sådanne aktiver er fradragsberettiget. Tab beregnes på samme måde som fortjeneste, jfr. herom foran,

Almindelige bemærkninger om de skattemæssige virkninger af ekstraordinære afskrivninger.

Når en virksomhed har anskaffet et aktiv, f. eks. en maskine, beregnes de årlige ordinære afskrivninger med en for hele afskrivningsperioden fastsat procent af det pågældende aktivs anskaffelsespris, og summen af de årlige ordinære afskrivninger kan aldrig overstige anskaffelsessummen for det pågældende aktiv. Hvis der foretages ekstraordinære afskrivninger, udskilles en del af anskaffelsessummen til særlig hurtig afskrivning, medens der på resten af anskaffelsessummen foretages ordinære afskrivninger. Herved bliver de samlede afskrivningsbeløb i de år, hvor der afskrives ekstraordinært, forholdsvis store, medens der til gengæld bliver tale om forholdsvis lave afskrivninger, når de ekstraordinære afskrivninger er tilendebragt, og der kun kan foretages ordinære afskrivninger på den del af anskaffelsessummen, der ikke afskrives ekstraordinært. Det beløb, der ialt kan afskrives i det pågældende aktivs levetid kan imidlertid heller ikke ved ekstraordinær afskrivning overstige aktivets anskaffelsesværdi.

Det beløb, som en virksomhed ialt kan afskrive i et enkelt regnskabsår, bestemmes derfor ikke alene af afskrivningsreglernes udformning, men tillige af afskrivningsgrundlagets størrelse og sammensætning, det vil sige af de anskaffelser, der er foretaget i en række tidligere år.

De ændringer i de årlige afskrivningsbeløb, der skyldes overgang til ekstraordinær afskrivning, vil således være forskellige, alt efter som virksomhedens anskaffelsesudgifter i de foregående år har været stigende, konstante eller faldende.

Hvis en virksomhed kun benytter en slags maskiner, og dens anskaffelser er stigende fra år til år, vil den merafskrivning, som de ekstraordinære afskrivninger medfører på aktiver, der er anskaffet i de seneste år, overstige den nedsættelse af de ordinære afskrivninger, som fremkommer på tidligere foretagne mindre anskaffelser, der ikke længere er genstand for ekstraordinær afskrivning. Resultatet bliver således, at de ekstraordinære afskrivninger fører til større årlige afskrivninger end fuld ordinær afskrivning, og denne merafskrivning bliver større, jo stærkere den pågældende virksomheds anskaffelser er steget. Dette fremgår af de statistiske oplysninger, der er omtalt i det følgende afsnit.

Hvis den pågældende virksomhed derimod foretager anskaffelser med ensartede beløb hvert år i en længere årrække, vil de årlige afskrivningsbeløb efterhånden også blive uforandrede fra år til år. I dette tilfælde vil merafskrivningen på de aktiver fra de seneste år, som endnu er genstand for ekstraordinær afskrivning, netop svare til den nedgang i de ordinære afskrivninger, som fremkommer på de tidligere anskaffede aktiver, der ikke længere er genstand for ekstraordinær afskrivning. De årlige afskrivningsbeløb bliver således ens, hvad enten der foretages ekstraordinær afskrivning eller fuld ordinær afskrivning. Afskrivningsbeløbet bliver under disse forudsætninger netop lig med den årlige anskaffelsesudgift.

Tænker man sig endelig, at virksomhedens anskaffelser bliver lavere fra år til

år, vil merafskrivningen på de aktiver, på hvilke der endnu afskrives ekstraordinært, blive mindre end den nedgang i de ordinære afskrivninger, som fremkommer på de tidligere foretagne, større anskaffelser, der ikke længere er genstand for ekstraordinær afskrivning. Ved faldende anskaffelser medfører den fremskyndelse af afskrivningen, som finder sted ved ekstraordinær afskrivning, således efterhånden, at de årlige afskrivningsbeløb bliver lavere, end hvis der foretages fuld ordinær afskrivning, og denne nedsættelse i de årlige afskrivningsbeløb bliver større, jo stærkere anskaffelserne går ned fra år til år.

Når afskrivningen af en del af anskaffelsessummen fremskyndes ved overgang til ekstraordinær afskrivning, bliver indkomstbeskatningen af de pågældende beløb samtidig udsat, og dette vil altid give den pågældende skatteyder en rentegevinst. Om udsættelsen iøvrigt medfører højere eller lavere indkomstskat i den årrække, hvor der afskrives på det pågældende aktiv, vil afhænge af, hvorledes den skattepligtige indkomst og skattesatserne iøvrigt udvikler sig i denne periode.

For at belyse, hvorledes ekstraordinære afskrivninger kan påvirke de pålignede

skattebeløb over en årrække, har man opstillet et eksempel på, hvorledes et aktieselskab, der foretager en større eengangsanskaffelse, beskattes i afskrivningsperioden henholdsvis ved fuld ordinær og ved ekstraordinær afskrivning. Der er regnet med en maskinanskaffelse på 1 mill. kr., der i løbet af 9 år er nedskrevet med 900.000 kr. til en scrapværdi på 100.000 kr. Aktiekapitalen er ansat til 1 mill. kr., og de faste reserver samt overførslen ved periodens begyndelse til henholdsvis 750.000 kr. og 250.000 kr. Det er endvidere forudsat, at selskabets indtægtsforhold i perioden har været af en sådan art, at den skattepligtige indkomst ved hurtigst mulig ekstraordinær afskrivning blev 170.000 kr. i alle 9 år. De tilsvarende skattepligtige indkomster ved fuld ordinær afskrivning er derefter opgjort ved for hvert af årene at korrigere de nævnte 170.000 kr. for de ændringer i skattefradrag og afskrivningsbeløb, som ville fremkomme, hvis selskabet benyttede fuld ordinær afskrivning. Ved beregningen af skattebeløbene er det iøvrigt forudsat, at de for skatteåret 1956/57 gældende udskrivningsregler blev anvendt i hele perioden, at skattefradraget i det første år

Eksempel på aktieselskabsbeskatning med og uden ekstraordinær afskrivning.

Skatteår	Merafskrivning ved ekstraordinær afskrivning	Samlet indkomst		Pålignet skat	
		Ved ordinær afskrivning	Ved ekstraordinær afskrivning	Ved ordinær afskrivning	Ved ekstraordinær afskrivning
	1.000 kr.	1.000 kr.	1.000 kr.	1.000 kr.	1.000 kr.
1.....	117	315	198	104	53
2.....	116	312	196	100	52
3.....	117	312	195	96	52
4.....	— 50	145	195	21	51
5.....	-r 50	145	195	33	50
6.....	-r 50	145	195	30	50
7.....	÷ 50	145	195	30	49
8.....	÷ 50	145	195	31	49
9.....	÷ 100	95	195	14	48
alt.....	0	1.759	1.759	459	454

androg 28.000 kr., at udbyttet i alle årene udgjorde 8 pct. af aktiekapitalen, og at adgangen til reservefondslømpelse i den ordinære statsskat såvidt muligt blev udnyttet. De således beregnede indkomstskattebeløb er anført i følgende oversigt sammen med de tilsvarende samlede indkomster (før fradrag for betalt skat) og merafskrivningerne som følge af ekstraordinær afskrivning.

Ved at foretage ekstraordinær afskrivning opnår selskabet at forøge de samlede afskrivninger med ialt 350.000 kr. i de første 3 år, medens afskrivningsbeløbene i de følgende 6 år til gengæld nedsættes med et tilsvarende beløb, således at de samlede indkomstbeløb for hele 9-års perioden bliver ens, hvad enten der afskrives ekstraordinært eller ej. De store afskrivninger i de 3 første år medfører en skattnedsættelse på ca. 50.000 kr. årlig. Til gengæld bevirker de nedsatte ordinære afskrivninger i de følgende 6 år en skatteøgning, der i de fleste af årene andrager ca. 20.000 kr., og som for alle 6 år næsten opvejer skattnedsættelsen i de første år. For hele perioden medfører de ekstraordinære afskrivninger en skattnedsættelse på 5.000 kr. eller godt 1 pct. af det samlede skattebeløb. Ved denne opgørelse er der dog ikke taget hensyn til den rentegevinst, selskabet opnår ved at få udsættelse med ca. halvdelen af indkomstskatten for de 3 første år. Tilbagediskonteres samtlige skattebeløb til betalingsterminerne for periodens første skatteår med en rente på 5 pct. p. a., bliver det samlede skattebeløb ved fuld ordinær afskrivning 390.000 kr. og rente- og skattebesparelsen ved ekstraordinær afskrivning 30.000 kr.

Medens der i tilfælde af denne art som omtalt altid vil være en rentebesparelse ved at benytte ekstraordinær afskrivning, skyldes den nævnte meget beskedne skattnedsættelse alene de forudsætninger med hensyn til indtægtsfordeling på de enkelte år, der er anvendt i dette eksempel. Ændres indtægtsforløbet f. eks. således, at den skattepligtige indkomst bliver kon-

stant ved fuld ordinær afskrivning, vil overgangen til ekstraordinær afskrivning medføre en mindre forøgelse af den samlede indkomstskat for perioden, men denne vil i dette eksempel blive mere end opvejet af den rentegevinst, som selskabet opnår ved udsættelsen af indkomstbeskatningen. Størrelsen af denne rentegevinst kan iøvrigt ikke altid opgøres ved anvendelsen af de almindelige indlån- eller udlånsrenter. I praksis kan den enkelte virksomheds likviditetsforhold være af en sådan karakter, at den i eksemplet nævnte anskaffelse simpelthen ikke kan foretages, medmindre den delvis finansieres gennem den udsættelse af indkomstbeskatningen, som adgangen til at foretage ekstraordinær afskrivning åbner mulighed for.

I praksis er det næppe almindeligt, at virksomheder, som forudsat i dette eksempel, foretager store investeringer i et enkelt år og derefter igennem en længere årrække undlader at anskaffe aktiver, der er genstand for afskrivning. Selv om de enkelte virksomheder i regelen foretager f. eks. større bygningsinvesteringer forholdsvis sjældent, vil anskaffelser af maskiner ofte være jævner fordelt på de enkelte regnskabsår, navnlig i virksomheder, der udvider deres produktionsapparat. I så fald vil der hyppigt være mulighed for at foretage ekstraordinære afskrivninger på nyanskaffede aktiver, efterhånden som de ekstraordinære afskrivninger på ældre aktiver ophører og kun gør sig gældende i form af reducerede ordinære afskrivninger, således at udsættelsen af indkomstbeskatningen fortsættes. For virksomheder, der over meget lange perioder foretager stadig stigende anskaffelser, der er passende fordelt over de enkelte regnskabsår, kan den udsættelse af beskatningen, som de ekstraordinære afskrivninger medfører, blive så langvarig, at der næsten er tale om en permanent skattnedsættelse.

Det må dog i denne forbindelse erindres, at investeringerne som regel forøger de pågældende virksomheders indtjening.

Den fremskyndelse af afskrivningerne, som finder sted ved ekstraordinær afskrivning, bevirker derfor ofte, at afskrivningsbeløbene delvis flyttes fra afskrivningsperiodens senere år, hvor indtægten er steget, til periodens første år, hvor den forøgede indtjening endnu ikke har gjort sig gældende. Som følge af indkomstskatternes progression bevirker denne fremskyndelse af afskrivningerne, at de skattnedsættelser, som afskrivningsbeløbene i de her nævnte tilfælde medfører, bliver mindre ved ekstraordinær afskrivning, end hvis der udelukkende afskrives ordinært. Dette gælder både for personer og for de aktieselskaber, der ikke udvider deres aktiekapital i takt med indtægtsstigningen. For virksomheder, hvis anskaffelser ikke er stærkt stigende, kan forøget indtjening således ofte helt eller delvis opveje de fordele, der iøvrigt er forbundet med at udsætte indkomstbeskatningen gennem ekstraordinær afskrivning.

De her anførte synspunkter kunne tyde på, at de beregninger over merafskrivningerne i perioden 1944—1953, som er omtalt i det følgende afsnit, giver et vel stærkt indtryk af de fordele, virksomhederne på lidt længere sigt opnår ved at afskrive ekstraordinært. Imidlertid synes de anførte oplysninger at vise, at adgangen til at foretage ekstraordinære afskrivninger faktisk benyttes i meget vid udstrækning. Årsagen hertil må formentlig hyppigt søges i den omstændighed, at virksomhedernes ledelse ikke har nogen sikker viden om de fremtidige indtjeningsforhold, når der træffes beslutning om investering og om

ekstraordinær afskrivning. I mange tilfælde har man på investeringstidspunktet begrundet forventning om, at det pågældende aktiv vil forøge virksomhedens indtægt i de nærmest følgende år, medens det forretningsmæssige skøn over indtjeningsforholdene i en lidt fjernere fremtid er mere usikkert. Man foretrækker derfor i regelen at afskrive ekstraordinært, fordi man derigennem får adgang til at afskrive den størst mulige del af anskaffessummen i de år, hvor der er størst sandsynlighed for, at afskrivningsbeløbene medfører en betydelig nedsættelse af indkomstskatten. Til gengæld bliver de årlige afskrivningsbeløb i de følgende år forholdsvis mindre, og dette indebærer, at der, hvis indtægterne stiger, bliver tale om hårdere beskatning af de pågældende beløb end ved fuld ordinær afskrivning. Går indtægterne i denne periode ned, vil det derimod være en fordel for virksomheden, at de ekstraordinære afskrivninger er afholdt i år, hvor indtægterne var forholdsvis høje og afskrivningsbeløbene derfor medførte forholdsvis store skattebesparelser.

På denne måde sikrer virksomhederne sig forholdsvis gunstige beskatningsforhold i de første år efter anskaffelsen, hvor der forventes relativt gode indtægter, medens en del af skattekravet udsættes til de efterfølgende år, hvis indtægtsforhold er vanskeligere at bedømme. Stat og kommune kommer således i et vist omfang til at deltage i chancen for gevinst og risikoen for tab på de anskaffelser, der afskrives ekstraordinært.

Undersøgelse af de ekstraordinære afskrivningers benyttelse i de senere år.

For at få indtryk af de ekstraordinære afskrivningers betydning for erhvervsvirksomhedernes økonomi og særlig for deres beskatningsforhold er der i dette afsnit redegjort for forskellige statistiske oplysninger om afskrivningsforholdene i de senere år. Det drejer sig dels om opgørelser over aktieselskabernes samlede afskrivninger, dels om de ekstraordinære afskrivningers omfang og betydning for indkomstopgørelsen i et begrænset antal virksomheder.

Sammenhængen mellem virksomhedernes afskrivninger og deres øvrige økonomiske dispositioner er imidlertid, som allerede omtalt i det foregående afsnit, ret kompliceret, og da det kun har været muligt at fremskaffe sparsomme statistiske oplysninger om disse forhold, er det ikke muligt alene på grundlag af de statistiske oversigter, der er anført i det følgende, at foretage nogen samlet vurdering af de ekstraordinære afskrivningers betydning.

1. Aktieselskabernes afskrivninger 1948—1954.

Aktieselskabernes afskrivninger er siden 1948 opgjort af det statistiske departement, medens tilsvarende opgørelser for fysiske personer ikke foreligger. De årlige afskrivningsbeløb er indsamlet fra de regnskaber, som de enkelte selskaber indsender til aktieselskabsregistret, og de oplysninger, som disse regnskaber indeholder om ordinære og ekstraordinære afskrivninger er ikke i alle tilfælde egnede som grundlag for en sådan opgørelse. Således meddeler ca. 25 pct. af aktieselskaberne, der har ialt ca. 17 pct. af den samlede aktiekapital, overhovedet ingen oplysninger om afskrivninger. En betydelig del af disse selskaber har måske ikke foretaget afskrivninger, men i hvilket omfang dette er tilfældet, vides ikke. Det er endvidere muligt, at der i visse af regnskaberne er opført afskrivningsbeløb, der overstiger, hvad der kan afskrives ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Sådanne forskelle mellem de regnskabs-

mæssige og skattemæssige afskrivninger forekommer dog antagelig så sjældent, at de næppe kan give sig større udslag i de samlede afskrivningsbeløb.

Ved bearbejdelsen af selskabernes regnskaber er afskrivningsbeløbene fordelt på ordinære og på ekstraordinære afskrivninger. Denne fordeling kan imidlertid kun foretages i de tilfælde, hvor en sådan opdeling findes i de enkelte regnskaber. I de tilfælde, hvor disse ikke indeholder oplysninger om ekstraordinære afskrivninger, er hele afskrivningsbeløbet henregnet til de ordinære afskrivninger. Det må imidlertid antages, at en del virksomheder, der har foretaget ekstraordinære afskrivninger, på deres regnskab har opført ekstraordinære og ordinære afskrivninger under eet. Hvor dette har været tilfældet, er de ekstraordinære afskrivninger opgjort med for lave beløb, medens beløbene for de ordinære afskrivninger er ansat for højt, og det lader sig næppe afgøre, hvor meget

denne fejlkilde betyder. Det kan dog i denne forbindelse nævnes, at det er meget almindeligt, navnlig blandt de større aktieselskaber, at der i regnskabet gøres rede for de ekstraordinære afskrivninger.

Da der i regnskaberne forekommer ekstraordinære afskrivninger, som ikke er foretaget på bygninger, maskiner og skibe, er der i nedenstående oversigt foretaget en særlig opgørelse over de ekstraordi-

nære afskrivninger, hvor disse »andre« ekstraordinære afskrivninger er udeladt, ud fra den betragtning, at der næppe kan være tale om ekstraordinære afskrivninger i skattelovgivningens forstand.

De således opgjorte ordinære og ekstraordinære afskrivninger i aktieselskaberne udgjorde for årene 1948-1954 følgende beløb:

Aktieselskabernes ordinære og ekstraordinære afskrivninger.

År	Afskrivninger			
	Ordinære	Ekstraordinære		Ialt
		Ialt	Heraf på bygninger og maskiner m. v.	
	Mill. kr.	Mill. kr.	Mill. kr.	Mill. kr.
1948.....	226	67	60	293
1949.....	242	82	80	324
1950.....	276	92	88	368
1951.....	329	153	148	482
1952.....	329	155	154	484
1953.....	353	138	136	491
1954.....	405	131	130	536

Såvel de samlede afskrivninger som de ordinære afskrivninger har gennemgående været stigende i perioden 1948—1954. Fra 1951 til 1952 har de nævnte beløb dog været stagnerende. De ekstraordinære afskrivninger har ligeledes været stigende, men kun indtil 1952. I de to sidste år er de derimod gået lidt ned. Nedgangen falder navnlig på transportaktieselskaber (rederier, luftfarts- og telefonselskaber m. m.), medens industriaktieselskabernes ekstraordinære afskrivninger har været nogenlunde uforandrede i perioden 1951—1954. I de enkelte år har de ekstraordinære afskrivninger udgjort mellem $\frac{1}{5}$ og $\frac{1}{3}$ af aktieselskabernes samlede afskrivninger, som også omfatter afskrivninger på aktiver, der ikke er genstand for ekstraordinære afskrivninger.

Det statistiske departement har endvi-

dere opdelt aktieselskabernes afskrivninger i afskrivninger på bygninger og anlæg samt afskrivninger på maskiner og inventar (herunder skibe). Imidlertid er en sådan opdeling særlig vanskelig at foretage, fordi der for ca. $\frac{1}{5}$ af det samlede afskrivningsbeløb mangler oplysninger om, hvilken slags aktiver der er afskrevet på. I nedenstående oversigt er den opdeling af afskrivningsbeløbene, som er offentliggjort i statistiske efterretninger, derfor omregnet således, at afskrivningsbeløb, der ifølge regnskabsoplysningerne vedrører andre aktiver end bygninger og anlæg samt maskiner og inventar helt er udeladt. De afskrivningsbeløb, for hvilke der ikke foreligger oplysninger om afskrivningsgenstandens art, er behandlet, som om de fuldt ud vedrører bygninger m. v. eller maskiner m. v., og det er endvidere forud-

sat, at beløbenes fordeling på de to grupper er den samme som for de afskrivningsbeløb, for hvilke afskrivningsgenstandens art er oplyst. Som følge af denne noget vilkårlige omregning og de foran omtalte

øvrige mangler ved materialet, kan de afskrivningsbeløb, der er anført i følgende oversigt, kun betragtes som et unøjagtigt udtryk for de faktiske størrelsesforhold.

*Aktieselskabernes afskrivninger på bygninger og anlæg
samt maskiner og inventar.*

År	Ordinære afskrivninger		Ekstraordinære afskrivninger		Tilsammen	
	Bygninger m. v.	Maskiner m. v.	Bygninger m. v.	Maskiner m. v.	Bygninger m. v.	Maskiner m. v.
	Mill. kr.	Mill. kr.	Mill. kr.	Mill. kr.	Mill. kr.	Mill. kr.
1948.....	65	101	20	41	84	143
1949.....	71	131	36	43	110	171
1950.....	86	124	38	50	125	173
1951.....	81	172	68	80	152	249
1952.....	97	189	80	74	180	260
1953.....	98	219	65	71	168	285
1954.....	114	253	47	84	164	334

Som helhed har såvel bygnings- som maskinafskrivningerne været stigende fra 1948 til 1954. Dette gælder fuldt ud de ordinære afskrivninger, medens de ekstraordinære afskrivninger i periodens sidste år udviser en vis nedgang. Således er de ekstraordinære bygningsafskrivninger i 1953 og 1954 faldet så stærkt, at også de samlede bygningsafskrivninger i disse år viser nedgang. De ekstraordinære maskinafskrivninger er svagt faldende i 1952 og 1953, men disse nedgange er mindre end den stigning, der samtidig har fundet sted i de ordinære maskinafskrivninger, og i 1954 når den ekstraordinære maskinafskrivning op over det hidtidige toppunkt i 1951.

Bygningsafskrivningerne er gennemgående noget lavere end maskinafskrivningerne. For de ordinære afskrivningers vedkommende svarer bygningsafskrivningerne således i næsten alle årene til omkring halvdelen af maskinafskrivningerne, medens de ekstraordinære afskrivningers fordeling på bygninger m. v. og maskiner

m. v. er mere varierende fra år til år. De ekstraordinære bygningsafskrivninger er således i 1948 ca. halvt så store som de tilsvarende maskinafskrivninger, medens de i 1952 er lidt højere end maskinafskrivningerne. For hele perioden under eet udgør de ekstraordinære bygningsafskrivninger ca. 80 pct. af de tilsvarende maskinafskrivninger. Det må i denne forbindelse erindres, at de ekstraordinære afskrivninger på maskiner m. v. i denne opgørelse også omfatter ekstraordinære afskrivninger på skibe, der har været ret store. I industriselskaberne har de ekstraordinære bygningsafskrivninger derfor betydet relativt mere end i samtlige aktieselskaber. De har gennemgående været lidt større end de ekstraordinære afskrivninger på maskiner.

Afskrivningsbeløbene er meget ujævnt fordelt på de forskellige erhvervsgrupper. I de senere år har mellem en trediedel og halvdelen af såvel de ordinære som af de ekstraordinære afskrivninger været foretaget af industriaktieselskaber. Transport-

aktieselskaberne, der bl. a. omfatter redier, luftfarts- og telefonselskaber, har gennemgående haft omkring en trediedel af de samlede afskrivninger. I denne gruppe har de ekstraordinære afskrivninger været relativt betydelige, idet de i flere af årene har været større end de ordinære afskrivninger og større end industriselskabernes ekstraordinære afskrivninger. Af de resterende afskrivningsbeløb lå hovedparten i den gruppe aktieselskaber, der bl. a. omfatter handelsselskaber. I denne gruppe udgjorde de ekstraordinære afskrivninger i de fleste af årene kun omkring en halv snes procent af de ordinære afskrivninger.

Den her omtalte opgørelse over aktieselskabernes afskrivninger i årene 1948—1954 tyder således på, at afskrivningerne i periodens løb som helhed har været stigende, og at de ekstraordinære afskrivninger på bygninger, maskiner og skibe i de enkelte år har udgjort 20—33 pct. af aktieselskabernes samlede afskrivninger. Medens de ordinære afskrivninger på bygninger som helhed har været halvt så store som de ordinære afskrivninger på maskiner og skibe, synes de ekstraordinære afskrivninger på bygninger at have udgjort omkring 80 pct. af de ekstraordinære afskrivninger på maskiner og skibe.

Efter den omtalte opgørelse har aktieselskabernes samlede afskrivninger i hvert af de syv år udgjort op imod halvdelen af

aktieselskabernes indkomster uden fradrag for betalt indkomstskat, medens de ekstraordinære afskrivninger på bygninger, maskiner og skibe i de enkelte år har andraget 10—15 pct. af de nævnte indkomstbeløb.

Man kan dog ikke heraf slutte, at selskabernes indkomster før fradrag for betalt skat i de pågældende år ville have været 10—15 pct. højere, dersom der ikke havde været adgang til at foretage ekstraordinære afskrivninger. En eventuel afskaffelse af de ekstraordinære afskrivninger ville nemlig have medført en vis forhøjelse af de enkelte års ordinære afskrivninger, ligesom der muligvis også ville have været anskaffet færre aktiver, der er genstand for ekstraordinær afskrivning.

Det er næppe muligt på dette grundlag at foretage en nærmere analyse af, hvad de gældende afskrivningsregler, og specielt reglerne om ekstraordinære afskrivninger, har betydet for aktieselskabernes økonomi. Da der ikke foreligger opgørelse over selskabernes anskaffelser af de aktiver, på hvilke der afskrives, er det heller ikke muligt at skønne over, i hvilket omfang selskaberne har udnyttet de foreliggende afskrivningsmuligheder, og den foreliggende statistik giver ikke ret megen oplysning om, hvorledes afskrivningsreglerne har påvirket selskabernes indkomster og likviditet.

2. En svensk undersøgelse af afskrivningsreglernes virkninger.

En nærmere belysning af afskrivningsreglernes virkninger kan således næppe foretages på grundlag af den foran omtalte statistik, og udvalget har derfor drøftet mulighederne for at tilvejebringe et talmateriale, der indeholdt mere detaljerede oplysninger om anskaffelser, afskrivninger og indkomster. Da de vanskeligheder og omkostninger, der ville være forbundet med at tilvejebringe og bearbejde et sådant talmateriale, åbenbart er

betydelige, nåede man hurtigt til den erkendelse, at en undersøgelse af denne art måtte omfatte et meget begrænset antal skatteydere, og at det til gengæld ville være formålstjenligt at søge fremskaffet ret udførlige oplysninger navnlig om de enkelte skatteyders anskaffelser og afskrivninger over en længere årrække.

I denne forbindelse kan henvises til en svensk undersøgelse af disse spørgsmål, Nils Västhamn: De fria avskrivningarna

1938—1951, 1. delen, Industrin, der er udarbejdet på Företagsekonomiska forskningsinstitutet ved Handelshögskolan i Stockholm.

Professor Västthagen har — hovedsagelig på grundlag af selvangivelser og de dertil hørende regnskabsmæssige oplysninger — undersøgt navnlig investerings- og afskrivningsforholdene for maskiner og inventar i 128 svenske industriaktieselskaber for perioden 1938—1951.

Undersøgelsens tilrettelæggelse og de fremkomne resultater er præget af, at de svenske selskaber i disse år har haft adgang til frit at fordele afskrivninger på anskaffelsværdierne for maskiner og inventar, og at man i særlig grad har ønsket at belyse virkningerne af disse frie afskrivninger. Af denne grund vil det næppe være forsvarligt at overføre resultaterne af den svenske undersøgelse på danske forhold, og der skal derfor i det følgende kun nævnes nogle få resultater af den svenske undersøgelse.

For at belyse virkningerne af de frie afskrivninger er de enkelte selskabers faktiske afskrivninger i hvert af regnskabsårene sammenlignet med beregnede afskrivningsbeløb, der er opgjort under forudsætning af, at de årlige afskrivninger udgør en fast procent — i regelen 10 pct. — enten af anskaffelsværdierne eller af genanskaffelsværdierne på afskrivningstidspunktet. Disse sammenligninger viser ret store forskelle i de enkelte selskabers afskrivningspolitik. Nogle selskaber har — i hvert fald i visse perioder — foretaget mindre afskrivninger, end de skulle have gjort, hvis de havde fulgt de beregnede afskrivninger. I de fleste selskaber har de faktiske afskrivningsbeløb dog været højere end de beregnede afskrivninger, og et mindre antal selska-

ber har i kortere eller længere perioder haft deres beholdning af maskiner og inventar fuldt afskrevet. For hele perioden under eet har de faktiske afskrivningsbeløb for de forskellige grupper af selskaber været ca. 50 pct. højere end de på anskaffelsværdierne beregnede afskrivninger, og 15—25 pct. højere end de på genanskaffelsværdierne beregnede afskrivninger. I krigsårene, hvor selskabernes investeringer, maskiner og inventar var relativt beskedne, var de faktiske afskrivninger som regel ret lave i forhold til de beregnede afskrivningsbeløb, medens de stigende investeringer i efterkrigsårene medførte, at de faktiske afskrivninger som helhed steg i forhold til de beregnede afskrivninger.

Det skal iøvrigt nævnes, at man har opgjort, i hvilket omfang de svenske selskaber har opnået udsættelse med deres indkomstskat ved at foretage afskrivninger, der oversteg de beregnede afskrivningsbeløb. Denne skattecredit, der svarer til indkomstskatten af de beregnede merafskrivninger, er sat i forhold til nettoanskaffelsen af maskiner og inventar i de pågældende regnskabsår. På denne måde får man et udtryk for, i hvilket omfang skattecreditten har kunnet financiere selskabernes investeringer. I perioden 1949—1951, hvor skattecreditten og investeringen var forholdsvis høj, har de forskellige grupper af selskaber således kunnet financiere 13—24 pct. af deres maskininvesteringer med den omtalte skattecredit, der som de beregnede afskrivninger på anskaffelsværdierne benyttes som sammenligningsgrundlag. Lægger man i stedet de beregnede afskrivninger på genanskaffelsværdierne til grund, bliver de tilsvarende procenter 7—12.

3. Den danske undersøgelse.

Da resultaterne af den svenske undersøgelse som nævnt ikke lader sig overføre på danske forhold, bl. a. fordi de danske

regler om afskrivninger på maskiner har været strengere end de regler, der i den her omhandlede periode var gældende i

Sverige, men som iøvrigt nu er afskaffet, har udvalget overvejet, om det var muligt at foretage en lignende undersøgelse af afskrivningsforholdene her i landet.

Tilvejebringelsen af et så stort talmateriale og en så intensiv bearbejdelse ville blive overordentlig kostbar, ikke mindst fordi de regnskabsmæssige oplysninger, som de danske skattemyndigheder har til rådighed, ikke er så omfattende, som det materiale de tilsvarende svenske myndigheder disponerer over. Man ville derfor her i landet være nødt til at indhente en lang række supplerende oplysninger hos de enkelte skatteydere, og alene tilvejebringelsen af disse ekstra oplysninger ville ikke blot fordyre undersøgelsen væsentligt, men tillige volde de pågældende skatteydere og deres revisorer megen ulejlighed. Udvalget har derfor fundet det rigtigst at foretage en undersøgelse af danske afskrivningsforhold, der sammenlignet med den svenske undersøgelse omfatter færre skatteydere, strækker sig over en kortere periode og i mange henseender er mindre indgående. Disse begrænsninger må nødvendigvis bevirke, at det danske materiale indeholder færre og mere usikre oplysninger end det tilsvarende svenske.

a. Materialets tilvejebringelse og sammensætning.

Den danske undersøgelse er tilrettelagt i samråd med Foreningen af statsautoriserede revisorer, som velvilligt har påtaget sig gennem sine medlemmer at fremskaffe og bearbejde de fornødne oplysninger samt at udarbejde den redegørelse for undersøgelsen, der er optrykt i bilag 9. Visse hovedresultater af disse undersøgelser skal omtales i det følgende, idet der iøvrigt henvises til selve redegørelsens mere indgående oplysninger om det statistiske materiale og de metoder, der er anvendt ved tilvejebringelse og bearbejdelse.

Ved tilvejebringelsen af materialet har man benyttet den fremgangsmåde, at medlemmer af Foreningen af statsautoriserede revisorer har fundet frem til en række skatteydere, som har erklæret sig villige til at stille deres regnskabsmateriale til rådighed, og at de enkelte skatteyders egne revisorer har udfyldt de skemaer med regnskabsoplysninger, som danner grundlag for undersøgelsen. På denne måde har man utvivlsomt opnået at få den bedst mulige sagkyndige bistand ved tilvejebringelsen og bearbejdelsen af de regnskabsmæssige oplysninger. Derimod er det som anført af revisorerne i deres redegørelse tvivlsomt, om det udvalg af skatteydere, som er tilvejebragt på denne måde, er repræsentativt for samtlige skatteydere inden for de grupper, hvis forhold undersøgelsen tager sigte på at belyse.

Materialet omfatter ialt 39 industrivirksomheder og 4 rederier. I det følgende er der først gjort rede for industrivirksomhedernes afskrivninger på bygninger og maskiner, medens rederiernes afskrivninger på skibe er omtalt i et særligt underafsnit.

For industriens vedkommende omfatter materialet som nævnt 39 virksomheder, hvoraf nogle er aktieselskaber, andre personlige firmaer. For at sikre de pågældende skatteyders anonymitet indeholder skemaerne kun oplysning om, hvilke brancher de enkelte virksomheder tilhører, og det fremgår heraf, at virksomhederne er nogenlunde jævnt fordelt over en lang række brancher. Ved udvælgelsen har man endvidere tilstræbt, at såvel større som mindre virksomheder blev repræsenteret i et passende forhold. Dette er imidlertid næppe lykkedes fuldt ud, idet de større virksomheder nok er særlig kraftigt repræsenteret.

Hvis den gennemsnitlige bogførte værdi af samtlige aktiver for hele perioden anvendes som udtryk for virksomhedernes størrelse, får man således følgende størrelsesfordeling:

Gennemsnitlig bogført værdi af samtlige aktiver	Antal virksomheder
1.000 kr.	
under 100	1
100— 500	13
500—1000	8
1000—5000	14
5000 og derover	3
Ialt	39

Det kan iøvrigt nævnes, at lidt over halvdelen af virksomhedernes anskaffelser og afskrivninger samt indkomster findes i de tre største virksomheder.

For at få belyst, i hvilket omfang undersøgelsens resultater måtte være særlig præget af specielle forhold i de tre store virksomheder, har udvalget ladet foretage en række særlige opgørelser over de nævnte 3 virksomheder. Der er i det følgende redegjort for, hvad disse opgørelser viser, men det kan straks nævnes, at de slutninger, der kan drages af den i bilag 9 optrykte redegørelse næppe ændres væsentligt, dersom man udelader de tre største virksomheder ved opgørelsen af de angivne beløb for anskaffelser, afskrivninger og overskud.

Undersøgelsen omfatter såvidt muligt en 10-års periode for hver virksomhed, nemlig de regnskabsår, der danner grundlag for indkomstopgørelserne for skatteårene 1945/46—1954/55. I de tilfælde, hvor regnskabsåret falder sammen med kalenderåret, drejer det sig om regnskabsårene 1944—1953. Ved valget af denne periode har man lagt vægt på, at det for at belyse afskrivningsreglernes virkninger er nødvendigt at tage en længere årrække i betragtning. Ud fra dette synspunkt ville en periode på mere end 10 år i og for sig være ønskelig, men hvis perioden forlængedes, ville materialet blive præget af de særlige forhold i krigsårene og de første efterkrigsår, hvor virksomhedernes investeringer gennemgående var unormalt

lave, og i så fald ville de indsamlede oplysninger næppe have haft større værdi for bedømmelsen af, hvorledes de fremtidige afskrivningsregler bør udformes.

I denne forbindelse må nævnes, at der desværre kun foreligger komplette oplysninger for alle 10 regnskabsår fra 21 af de 39 virksomheder. For de fleste af de resterende 18 virksomheder mangler der oplysninger fra nogle af periodens første år, hvor anskaffelserne og afskrivningerne gennemgående var meget små, og i enkelte tilfælde mangler der blot en enkelt oplysning for et par år. Man har derfor som hovedregel valgt at medtage samtlige 39 virksomheder ved materialets bearbejdelse.

De indhentede oplysninger om anskaffelser og afskrivninger vedrører alene aktiver, på hvilke der kan afskrives ekstraordinært, og som er anskaffet i undersøgelsesperioden, samt afskrivninger på disse aktiver. Der er overalt i det følgende set helt bort fra de afskrivninger, som i de pågældende regnskabsår er eller kunne have været foretaget på aktiver, der er anskaffet forud for det første regnskabsår, som indgår i undersøgelsen, altså som oftest før den 1. januar 1944. De afskrivningsbeløb, der indgår i undersøgelsen vil derfor ikke omfatte de pågældende virksomheders fulde afskrivningsbeløb. Navnlig i periodens første år, hvor der endnu kan forekomme ekstraordinære afskrivninger på aktiver, der er anskaffet forud for undersøgelsesperioden, kan forskellene

mellem virksomhedernes fulde afskrivningsbeløb og de afskrivningsbeløb, der er medtaget ved undersøgelsen derfor være betydelige. For samtlige selskaber må disse forskelle dog formodes at være forholdsvist begrænsede, fordi anskaffelserne i årene forud for undersøgelsesperioden gennemgående var meget små på grund af

de vanskelige forsyningsforhold under og umiddelbart efter krigen.

b. Anskaffelserne.

De medregnede anskaffelser af bygninger samt maskiner og inventar for hele 10-årsperioden udgør for samtlige virksomheder følgende beløb:

Anskaffelser i samtlige virksomheder.

Skatteår	Bygninger	Maskiner m. v.	Ialt
	Mill. kr.	Mill. kr.	Mill. kr.
1945/46.....	0,4	1,5	1,9
1946/47.....	0,1	1,2	1,3
1947/48.....	0,8	3,1	3,9
1948/49.....	1,4	10,5	11,9
1949/50.....	6,7	13,5	20,2
1950/51.....	11,8	10,6	22,4
1951/52.....	6,1	15,6	21,7
1952/53.....	4,1	9,3	13,4
1953/54.....	4,0	15,1	19,1
1954/55.....	7,8	22,0	29,8
Ialt.....	43,2	102,4	145,6

I denne og de følgende oversigter samt i bilag 9 angiver de anførte årstal det pågældende skatteår. De i oversigterne anførte beløb vedrører det regnskabsår, der er lagt til grund ved indkomstopgørelsen for det pågældende skatteår.

De årlige udgifter til anskaffelser er steget stærkt i løbet af 10-års perioden. Stigningen falder navnlig på periodens første halvdel, medens der i sidste halvdel er tale om svagere stigninger samt visse nedgange. Den reelle stigning er dog noget mindre, end det fremgår af foranstående oversigt, dels fordi antallet af virksomheder, som indgår i opgørelsen, navnlig i de første 3—4 år er noget lavere end i de øvrige år, dels fordi priserne i periodens løb er steget stærkt.

Som følge af de stærke prisstigninger, der har fundet sted i efterkrigsårene, burde foranstående oversigt ligesom de øvrige oversigter i dette afsnit og i bilag 9, der indeholder beløb vedrørende længere

perioder, egentlig omregnes til faste priser. Det ville imidlertid være meget vanskeligt at finde prisindeks, der var anvendelige ved en sådan omregning, og da selve omregningen desuden ville blive meget omstændelig og kostbar, har udvalget fundet det forsvarligt at angive alle beløb i årets priser, selv om dette gør det vanskeligt at sammenligne beløb, der vedrører forskellige regnskabsår, og bevirker, at de absolutte totalbeløb for hele 10-års perioden bliver noget problematiske. Dette forhold bevirker tillige, at de anførte gennemsnitstal for hele 10-års perioden bliver for stærkt præget af forholdene i de senere år, hvor priserne har været forholdsvist høje.

Den foran anførte oversigt over anskaffelserne viser, foruden den omtalte stigning i løbet af perioden, at bygningsanskaffelserne i de enkelte år gennemgående har udgjort 25—50 pct. af maskinanskaffelserne. I enkelte af årene har bygnings-

anskaffelserne dog været lavere eller højere i forhold til maskinanskaffelserne; men disse udsving kan i alle tilfælde henføres til, at anskaffelserne i de tre største selskaber, der som allerede nævnt for hele perioden udgør godt halvdelen af de samlede anskaffelser såvel for bygninger som for maskiner, netop i disse år har været enten særligt høje eller særligt lave.

Værdierne af de bygninger og maskiner, der i periodens løb er ført til afgang, er ret lave i forhold til anskaffelserne i de pågældende år, således at forskellene mellem de enkelte års brutto- og nettoanskaffelser er ret beskedne.

c. De faktiske afskrivninger.

Som nævnt i det foregående omfatter de indhentede oplysninger kun afskrivnin-

ger på aktiver, der er anskaffet i løbet af 10-års perioden. Disse afskrivningsbeløb er i to følgende oversigter angivet i procent af afskrivningsgrundlaget, der af praktiske grunde er opgjort som summen af de nettoanskaffelser, der er foretaget indtil udgangen af det pågældende regnskabsår. Ved denne opgørelsesmåde tages der ikke hensyn til, at der kan være afskrevet på aktiver, der er ført til afgang i løbet af regnskabsåret, således at anskaffelssummerne på de pågældende aktiver ikke indgår i det anvendte afskrivningsgrundlag. Da afgang som nævnt har været forholdsvis beskedne, øver dette forhold, der iøvrigt også gør sig gældende i følgende oversigt, hvor afskrivningerne er opgjort i procent af restværdierne, dog næppe større indflydelse på de anførte afskrivningsprocenter.

Faktiske afskrivninger på bygninger i pct. af anskaffelsesværdi. (Samtlige virksomheder.)

Skatteår	Afskrivnings- beløb ialt	Afskrivning i pct. af anskaffelser		
		Ordinær	Ekstraordinær	Ialt
	1.000 kr.	pct.	pct.	pct.
1945/46.....	26	1,5	4,8	6,3
1946/47.....	35	2,2	4,7	6,9
1947/48.....	107	1,9	6,2	8,1
1948/49.....	211	1,5	6,1	7,6
1949/50.....	871	1,2	8,0	9,2
1950/51.....	2.130	1,0	9,0	10,0
1951/52.....	2.730	1,4	8,9	10,3
1952/53.....	3.036	1,6	8,4	10,0
1953/54.....	3.122	1,8	7,3	9,1
1954/55.....	2.639	1,5	4,8	6,3
Ialt.....	14.907	1,5	7,3	8,8

De ordinære bygningsafskrivninger udgør i de enkelte år gennemgående 1—2 pct. af anskaffelsesværdierne, medens de ekstraordinære afskrivninger gennemgående beløber sig til 5—9 pct., og de samlede afskrivninger andrager 6—10 pct. De ekstraordinære og de samlede afskrivninger er højst i periodens midterste år. I de første år har en del af virksomhederne

ikke benyttet sig af adgangen til at foretage ekstraordinære afskrivninger. I de følgende år bevirker den foran omtalte stærke stigning i anskaffelserne, at de ekstraordinære og de samlede afskrivninger bliver særligt høje i forhold til afskrivningsgrundlaget, som i denne periode omfatter forholdsvis mange aktiver, der er genstand for ekstraordinær afskrivning.

Efterhånden som stigningen i de årlige anskaffelser aftager, og der ikke længere kan afskrives ekstraordinært på anskaffelserne for de tidligste år med større anskaffelser, stiger afskrivningsgrundlaget stærkere end afskrivningsbeløbene, og de an-

førte afskrivningsprocenter bliver derfor faldende i periodens sidste år. Afskrivningsgrundlaget omfatter jo samtlige anskaffelser, uanset om de ekstraordinære afskrivninger er tilendebragt eller ej.

Faktiske afskrivninger på maskiner i pct. af anskaffelsesværdi.
(Samtlige virksomheder.)

Skatteår	Afskrivnings- beløb ialt	Afskrivning i pct. af anskaffelser		
		Ordinær	Ekstraordinær	Ialt
	1.000 kr.	pct.	pct.	pct.
1945/46	153	4,2	6,1	10,3
1946/47	268	6,4	3,6	10,0
1947/48	796	5,6	8,2	13,8
1948/49	2.196	4,4	9,1	13,5
1949/50	5.075	4,6	12,5	17,1
1950/51	7.773	4,8	14,5	19,3
1951/52	8.083	4,4	10,1	14,5
1952/53	7.200	4,5	6,6	11,1
1953/54	9.195	4,2	7,3	11,5
1954/55	11.224	3,9	7,1	11,0
Ialt	51.963	4,3	8,7	13,0

De ordinære maskinafskrivninger udgør i de enkelte år gennemgående 4—5 pct. af afskrivningsgrundlaget, medens de ekstraordinære afskrivninger som regel andrager 6—14 pct. og de samlede afskrivninger 10—19 pct. De ekstraordinære og de samlede afskrivninger er ligesom for bygningsafskrivningernes vedkommende forholdsvis høje midt i perioden, og årsagerne hertil er som foran omtalt, at de ekstraordinære afskrivninger ikke er fuldt udnyttet i de første år, medens den stærkere stigning i anskaffelserne i de følgende år fører til relativt høje afskrivningsprocenter, der atter falder i de sidste år, hvor stigningen i anskaffelserne er svagere.

En sammenligning mellem de to oversigter viser, at medens de ekstraordinære afskrivninger på bygninger gennemgaaende er 5 gange så høje som de ordinære afskrivninger, er de ekstraordinære maskinafskrivninger som helhed kun dobbelt så høje som de tilsvarende ordinære afskrivninger. Denne forskel skyldes hovedsagelig selve afskrivningssatserne.

Det er endvidere beregnet, hvad de faktiske — ordinære og ekstraordinære — afskrivninger har udgjort i procent af de bogførte værdier ved regnskabsårets udgang — de såkaldte restværdier. Disse procenter, der ligeledes er opgjort dels for bygninger, dels for maskiner, er anført i følgende oversigt.

*Faktisk afskrivning på bygninger og maskiner i pct. af restværdi.
(Samtlige virksomheder.)*

Skatteår	Afskrivning i pct. af restværdi	
	Bygninger	Maskiner
	pct.	pct.
1945/46.....	6,8	11,5
1946/47.....	7,8	11,8
1947/48.....	9,3	17,5
1948/49.....	8,9	17,1
1949/50.....	10,6	23,9
1950/51.....	11,9	32,4
1951/52.....	13,4	25,8
1952/53.....	14,1	21,7
1953/54.....	14,1	23,6
1954/55.....	9,7	22,8
Ialt.....	12,3	23,8

Bygningsafskrivningerne varierer i de enkelte år mellem 7 og 14 pct. af restværdierne, medens maskinafskrivningerne ligger på 12—32 pct. I periodens første år, hvor restværdierne er næsten lige så store som anskaffelsværdierne, er de anførte procenter kun lidt højere end de foran anførte afskrivningsprocenter, beregnet på anskaffelsværdierne. I de følgende år, hvor restværdierne på grund af de stigende afskrivninger bliver stadig lavere i forhold til anskaffelsværdierne, stiger de her anførte procenter stærkt, og i periodens sidste år, hvor de ekstraordinære afskrivninger er fuldt udnyttet for en større del af de anskaffede aktiver, falder de anførte procenter igen, men ligger dog betydelig over de tilsvarende procenter beregnet på anskaffelsværdierne.

Hvis de tre største virksomheder udelades ved opgørelsen af de faktiske afskrivninger samt anskaffelses- og restværdierne, vil der i nogle af årene ske visse ændringer i de foran anførte procenter, men de gennemsnitsprocenter for hele 10-årsperioden, der er anført i foranstående oversigter, vil blive næsten uforandrede.

d. Benyttelsen af de ekstraordinære afskrivninger.

For at belyse, i hvilket omfang de undersøgte virksomheder har benyttet sig af adgangen til at foretage ekstraordinære afskrivninger, er det opgjort, hvad hver enkelt virksomhed maksimalt har kunnet afskrive efter de regler, der har været gældende for de enkelte år, og de således beregnede maksimale afskrivninger er derefter sammenlignet med virksomhedernes faktiske afskrivninger i de pågældende år.

Efter de gældende regler kan den del af anskaffessummen, der udskilles til ekstraordinær afskrivning, afskrives over en periode, der for bygningers vedkommende andrager 4 år og for maskiner og skibe 3 år, men skatteyderne kan frit fordele deres ekstraordinære afskrivninger over en noget længere periode, der for bygninger og skibe andrager 10 år og for maskiner 5 år. Ved beregningen af de maksimale afskrivninger er det forudsat, at de ekstraordinære afskrivninger foretages så hurtigt som muligt. En skatteyder kan der-

for fordele de ekstraordinære afskrivninger over en længere årrække end forudsat ved beregningen af de maksimale afskrivninger, således at hans afskrivninger i enkelte regnskabsår bliver lavere end de beregnede maksimale afskrivninger, og alligevel afskrive den størst mulige del af købesummen ekstraordinært. Sådanne forskelle mellem de maksimale og de faktiske afskrivninger kan skyldes, at nogle skatteydere har foretrukket at udsætte de ekstraordinære afskrivninger, f. eks. for at undgå større svingninger i den skattepligtige indkomst, der medfører særlig kraftig beskatning, eller for at hindre, at de

skattemæssige fordele ved afskrivningen fortæbes, fordi de maksimale afskrivninger vil medføre underskud i det pågældende år. Det kan også forekomme, at de faktiske afskrivninger i visse år overstiger de maksimale afskrivninger, fordi ekstraordinære afskrivningsbeløb, der ved beregningen af de maksimale afskrivninger er henført til tidligere år, er udskudt til det pågældende år.

Forskellene mellem de beregnede maksimale afskrivninger og de faktiske afskrivninger for bygninger og maskiner tilsammen er for hvert af de 10 år anført i følgende oversigt.

*Maksimale og faktiske afskrivninger på bygninger og maskiner.
(Samtlige virksomheder.)*

Skatteår (1)	Afskrivningsbeløb		
	Maksimale (2)	Faktiske (3)	Forskel (2 ÷ 3) (4)
	Mill. kr.	Mill. kr.	Mill. kr.
1945/46.....	0,3	0,2	0,1
1946/47.....	0,6	0,3	0,3
1947/48.....	1,2	0,9	0,3
1948/49.....	3,6	2,4	1,2
1949/50.....	7,5	5,9	1,6
1950/51.....	9,6	9,9	÷ 0,3
1951/52.....	10,4	10,8	÷ 0,4
1952/53.....	10,9	10,2	0,7
1953/54.....	12,3	12,3	0,0
1954/55.....	14,0	13,9	0,1
Ialt.....	70,4	66,8	3,6

Som helhed synes de undersøgte virksomheder at have udnyttet adgangen til at foretage ekstraordinære afskrivninger næsten fuldt ud. I periodens første fire år, hvor de samlede afskrivningsbeløb var forholdsvis lave, udgjorde de faktiske afskrivninger dog kun ca. $\frac{2}{3}$ af de maksimale afskrivninger. Disse relativt store forskelle skyldes i hvert fald delvis, at nogle af virksomhederne overhovedet ikke har benyttet sig af adgangen til at afskri-

ve ekstraordinært. I de senere år er de tilsvarende forskelle så små, at man, i betragtning af den adgang virksomhederne har til at fordele de ekstraordinære afskrivninger over længere perioder end forudsat ved beregningen af de maksimale afskrivninger, må anslå »udnyttelsesgraden« for de ekstraordinære afskrivninger til næsten 100 pct.

I de tre største virksomheder er forskellene mellem de maksimale og de faktiske

afskrivninger gennemgående lidt mindre end for de øvrige virksomheder. For hele 10-års perioden udgør de tre store virksomheders faktiske afskrivninger således 98 pct. af de maksimale afskrivninger mod 92 pct. for de øvrige virksomheder og 95 pct. for samtlige virksomheder.

e. De ekstraordinære afskrivningers betydning for de samlede afskrivninger.

Den stigning i de samlede årlige afskrivningsbeløb, som anvendelsen af ekstraordinære afskrivninger medfører, svarer som allerede omtalt ikke til selve de ekstraordinære afskrivningsbeløb, idet overgangen til ekstraordinær afskrivning bl. a. bevirker, at de ordinære afskriv-

ningsbeløb samtidig nedsættes. Ved opgørelsen af den merafskrivning, som skyldes overgangen til ekstraordinær afskrivning, må man derfor reducere virksomhedernes samlede afskrivningsbeløb med de fulde ordinære afskrivninger, som kunne have været foretaget, dersom der slet ikke var afskrevet ekstraordinært.

Der er derfor foretaget en særlig opgørelse af virksomhedernes fulde ordinære afskrivningsbeløb, hvorefter merafskrivningerne for hvert af årene er beregnet som forskellen mellem de faktiske samlede afskrivninger og de fulde ordinære afskrivninger. Disse merafskrivninger for bygninger og maskiner er anført i følgende oversigt sammen med de tilsvarende årlige ekstraordinære afskrivninger.

Merafskrivning og faktisk ekstraordinær afskrivning for bygninger og maskiner.
(Samtlige virksomheder.)

Skatteår	Bygninger		Maskiner	
	Ekstraordinær afskrivning	Merafskrivning	Ekstraordinær afskrivning	Merafskrivning
	1.000 kr.	1.000 kr.	1.000 kr.	1.000 kr.
1945/46.....	20	18	91	73
1946/47.....	23	20	97	81
1947/48.....	81	67	473	431
1948/49.....	169	148	1.485	1.290
1949/50.....	758	681	3.722	3.159
1950/51.....	1.908	1.773	5.845	4.702
1951/52.....	2.352	2.106	5.645	3.950
1952/53.....	2.557	2.261	4.310	1.973
1953/54.....	2.509	2.188	5.843	3.041
1954/55.....	2.009	1.615	7.230	3.844
Ialt.....	12.386	10.877	34.741	22.544

Forskellen mellem de faktiske ekstraordinære afskrivninger og de tilsvarende beregnede merafskrivninger er langt mindre for bygninger end for maskiner. Dette skyldes, at afskrivningssatserne som allerede nævnt er udformet således, at der indrømmes langt højere ekstraordinære

afskrivningsbeløb pr. år i forhold til de tilsvarende ordinære afskrivninger for bygninger end for maskiner. Den nedsættelse af de ordinære afskrivninger, som finder sted ved overgang til ekstraordinær afskrivning, bliver derfor mindre i forhold til de ekstraordinære afskrivninger ved

afskrivning på bygninger, end hvor det drejer sig om afskrivning på maskiner.

Løvrigt er forskellen mellem de ekstraordinære afskrivninger og de hertil svarende merafskrivninger både for bygninger og maskiner mindst i periodens første år, hvor overgangen til ekstraordinær afskrivning alene medfører nedsættelse af de ordinære afskrivninger på aktiver, der er anskaffet i det pågældende og eventuelt i de nærmest forudgående år, og som derfor alle er genstand for ekstraordinær afskrivning. I periodens senere år fører overgangen til ekstraordinær afskrivning til nedgang i de ordinære afskrivninger ikke alene på de anskaffessummer, som er genstand for ekstraordinær afskrivning i det pågældende regnskabsår, men tillige på anskaffessummer, som hidrører fra regnskabsår, der ligger så langt tilbage i tiden, at de pågældende aktiver ikke læn- gere er genstand for ekstraordinær afskrivning. I periodens sidste år er denne udvikling ikke blevet opvejet af stigninger i de ekstraordinære afskrivninger, og resultatet er derfor blevet, at en stigende del af de ekstraordinære afskrivninger er medgået til dækning af nedgangen i de ordinære afskrivninger.

Udviklingen i de ekstraordinære afskrivninger og de beregnede merafskrivninger ændres ikke væsentligt, dersom de tre største virksomheder udelades ved udarbejdelsen af foranstående opgørelse.

f. Merafskrivningernes betydning for indkomstopgørelsen.

Da hovedformålet med at foretage afskrivninger er at nå frem til en forsvarlig indkomstopgørelse, er der som led i undersøgelsen indhentet oplysninger om virksomhedernes indkomstforhold i de enkelte år. Som nævnt omfatter regnskabsmaterialet såvel aktieselskaber som personlige firmaer, og da reglerne om opgørelse af den skattepligtige indkomst for de to arter af skatteydere er forskellige med hensyn til omfanget af de skattebeløb, der kan

fradrages, har de skattepligtige indkomster ikke kunnet benyttes som udtryk for virksomhedernes indkomster. Man har derfor valgt at opgøre de skattepligtige indkomster med tillæg af fratrukne skattebeløb, idet disse indkomstbeløb, der i det følgende er betegnet som samlede indkomster, er opgjort efter næsten samme regler for aktieselskaber som for personlige firmaer.

Der foreligger imidlertid ikke indkomstoplysninger for alle de virksomheder, som er medtaget ved opgørelsen af anskaffelses- og afskrivningsbeløbene, og de samlede indkomster (overskud før fradrag af skatter), som er anført i den i bilag 9 optrykte redegørelse, har derfor ikke kunnet sammenlignes med de beregnede merafskrivninger.

Da en sådan sammenligning må formodes at have særlig interesse ved bedømmelse af, hvorledes de ekstraordinære afskrivninger har virket, har udvalget ladet foretage en særlig bearbejdelse af en del af regnskabsmaterialet for at få belyst, hvor meget merafskrivningerne har betydet i forhold til virksomhedernes indkomster.

I denne opgørelse har man kun medtaget de 21 virksomheder, for hvilke der foreligger fuldstændige oplysninger for alle 10 år. Der er ikke foretaget opgørelser for hvert af de 10 år; men perioden er opdelt i tre dele omfattende de 3 første år, hvor anskaffelserne var forholdsvis lave, de 4 følgende år, hvor anskaffelserne var væsentlig højere og gennemgående stigende, og de sidste 3 år, hvor de årlige anskaffelser som helhed har været noget større end i den nærmest forudgående periode. For hver af disse tre perioder er der foretaget særlige opgørelser af de enkelte virksomheders anskaffelser af bygninger og maskiner, deres beregnede merafskrivninger samt deres samlede indkomster. For at få et indtryk af, i hvilket omfang de fremkomne resultater varierer med virksomhedernes størrelse, er de 21 virksomheder opdelt i 4 størrelsesgrupper

på grundlag af størrelsen af den bogførte værdi af samtlige aktiver ved udgangen af periodens sidste regnskabsår. Det må imidlertid fremhæves, at antallet af virksomheder er så lille, at resultaterne såvel for

de enkelte størrelsesgrupper som for samtlige selskaber må blive ret tilfældige.

De 21 virksomheders anskaffelser af bygninger og af maskiner for hele 10-års perioden fremgår af følgende oversigt.

*Anskaffelser af bygninger og maskiner i 10-års perioden.
(21 virksomheder.)*

Bogført værdi af samtlige aktiver	Antal virksomheder	Anskaffelser		
		Bygninger	Maskiner	Ialt
Mill. kr.		Mill. kr.	Mill. kr.	Mill. kr.
Under $\frac{1}{2}$	6	0,7	1,9	2,6
$\frac{1}{2}$ —1.....	4	1,0	2,2	3,2
1—5.....	8	9,1	17,9	27,0
5 og derover.....	3	14,3	55,4	69,7
Ialt.....	21	25,1	77,4	102,5

Antallet af virksomheder i de enkelte størrelsesgrupper er meget lille, varierende mellem 3 og 8. 11 af de 21 virksomheder havde ved periodens udgang en bogført værdi af samtlige aktiver på over 1 mill. kr.

De mindre virksomheder er således meget svagt repræsenteret i materialet. Af de samlede anskaffelser falder næsten 70 pct. på de tre største virksomheder og godt 25 pct. på virksomheder, der ved perio-

dens udgang havde bogført aktiver til en værdi af mellem 1 og 5 mill. kr. Kun godt 5 pct. af anskaffelserne er foretaget i virksomheder, hvor aktivernes bogførte værdi var under 1 mill. kr.

Anskaffelsernes fordeling på de tre grupper af regnskabsår, hvori 10-års perioden er opdelt, er anført i følgende oversigt, hvor anskaffelsesværdierne for bygninger og maskiner er slået sammen.

*Anskaffelser af bygninger og maskiner i 10-års perioden
fordelt på kortere perioder.
(21 virksomheder.)*

Bogført værdi af samtlige aktiver	Skatteår			
	1945/46—1947/48	1948/49—1951/52	1952/53—1954/55	1945/46—1954/55
Mill. kr.	Mill. kr.	Mill. kr.	Mill. kr.	Mill. kr.
Under $\frac{1}{2}$	0,1	1,6	1,0	2,7
$\frac{1}{2}$ —1.....	0,3	1,2	1,7	3,2
1—5.....	4,1	14,4	8,4	26,9
5 og derover.....	5,2	29,5	35,0	69,7
Ialt.....	9,7	46,7	46,1	102,5

De samlede anskaffelser er forholdsvis lave i den første 3-års periode, hvorefter de i den følgende 4-års periode er steget stærkt, og dette gælder også de enkelte undergrupper. I den sidste 3-års periode er der ialt anskaffet for omtrent samme beløb som i den forudgående 4-års periode, således at anskaffelserne pr. år gennemsnitlig er forøget med ca. en trediedel. Dette gælder dog ikke de enkelte undergrupper, hvoraf to — nemlig de største og

de næstmindste virksomheder — har forøget deres anskaffelser med mere end en trediedel, medens de to andre undergrupper — de mindste og de næststørste virksomheder — har haft lavere anskaffelser pr. år i de sidste tre år end i de forudgående 4 år.

De 21 virksomheders merafskrivninger og samlede indkomster er angivet i følgende oversigt, hvor beløbene i de forskellige perioder er opgjort pr. år.

Meraf skrivning og samlet indkomst pr. år.
(21 virksomheder.)

Bogført værdi af samtlige aktiver	M: Merafskrivning I: Samlet indkomst	Merafskrivning og samlet indkomst pr. år			
		1945/46—1947/48	1948/49—1951/52	1952/53—1954/55	1945/46—1954/55
Mill. kr.		1.000 kr.	1.000 kr.	1.000 kr.	1.000 kr.
Under $\frac{1}{2}$	M	3	99	53	56
	I	399	414	514	440
$\frac{1}{2}$ —1.....	M	8	89	75	60
	I	557	614	604	594
1—5.....	M	0	987	689	601
	I	1.997	5.394	10.235	5.827
5 og derover.....	M	213	1.852	2.316	1.500
	I	5.357	13.697	34.286	17.372
Ialt.....	M	224	3.027	3.133	2.217
	I	8.310	20.119	45.639	24.233

På grundlag af disse beløb er merafskrivningerne opgjort i procent af de samlede indkomster. Disse procenter er angivet i følgende oversigt.

lede indkomster. Disse procenter er angivet i følgende oversigt.

Merafskrivning i pct. af samlet indkomst.
(21 virksomheder.)

Bogført værdi af samtlige aktiver	Skatteår			
	1945/46—1947/48	1948/49—1951/52	1952/53—1954/55	1945/46—1954/55
Mill. kr.	pct.	pct.	pct.	pct.
Under $\frac{1}{2}$	1	24	10	13
$\frac{1}{2}$ —1.....	1	15	12	10
1—5.....	0	18	7	10
5 og derover.....	4	14	7	9
Ialt.....	3	15	7	9

I den første 3-års periode har merafskrivningerne været meget lave i forhold til indkomsterne, fordi anskaffelserne i alle størrelsesgrupper som nævnt har været meget små. I den følgende 4-års periode har merafskrivningerne for alle 21 virksomheder udgjort 15 pct. af de samlede indkomster, varierende fra 14 til 24 pct. i de forskellige størrelsesgrupper. I denne periode har virksomhederne som nævnt udvidet deres afskrivningsgrundlag stærkt ved relativt store anskaffelser af bygninger og maskiner, og dette har medført ret store merafskrivninger. Samtidig er virksomhedernes indtægter forøget, men indtægtsstigningerne har ikke været så kraftige som forøgelsen af merafskrivningerne.

I den sidste 3-års periode har de årlige anskaffelser som foran nævnt gennemgående været større end i den nærmest forudgående 4-års periode, men merafskrivningerne pr. år er ikke steget. De udgør for samtlige virksomheder ca. 3 mill. kr. årlig i begge perioder. Det må antages, at den stigning i de årlige ekstraordinære afskrivningsbeløb, der utvivlsomt har fundet sted som følge af de større anskaffelser, er blevet opvejet af, at de ekstraordinære afskrivninger i denne periode har medført særlig stor nedgang i de ordinære afskrivninger. I disse år er en betydelig del af afskrivningsgrundlaget nemlig så gammelt, at de pågældende aktiver ikke længere er genstand for ekstraordinær afskrivning, men stadig afskrives ordinært med forholdsvis lave beløb, fordi en del af anskaffelsesummerne i de foregående år er afskrevet ekstraordinært. Da årsindtægten er mere end dobbelt så høj som i den forudgående 4-års periode, er resultatet blevet, at merafskrivningerne i procent af indkomsterne for de 21 virksomheder er faldet til 7, varierende fra 7 til 12 i de enkelte størrelsesgrupper.

De forholdsvis høje procenter for de mindre virksomheder kunne give det indtryk, at det navnlig var disse virksomheder, der havde haft fordel af de ekstraordinære afskrivninger. Dette kan dog

næppe udledes af det foreliggende materiale. I 4-års perioden har de mindste virksomheder ganske vist merafskrivninger på 24 pct. af de samlede indkomster mod 14—18 pct. for de større virksomheder; men den forholdsvis høje procent kan henføres til et par år med meget store maskinanskaffelser i en enkelt handelsmølle. Udelades denne virksomhed, falder procenten for de 5 øvrige virksomheder i denne gruppe således til 15. I den sidste 3-års periode ligger merafskrivningerne for virksomheder med aktiver til under 1 mill. kr. bogført værdi også forholdsvis højt, nemlig på 10 og 12 pct. mod 7 pct. for de to grupper med større virksomheder. Ved bedømmelsen af disse procenter må det dog tages i betragtning, at udviklingen i merafskrivningsbeløbene fra 4-års perioden til den sidste 3-års periode er nogenlunde ens for større og mindre virksomheder, medens de større virksomheders indtægter er steget betydeligt stærkere end indtægterne i de mindre virksomheder, der indgår i undersøgelsen.

Undersøgelsen af de omtalte 21 virksomheder viser således, at de ekstraordinære afskrivninger for disse virksomheders vedkommende har medført en nedsættelse i de samlede indkomster, der i den her undersøgte periode gennemgående har andraget en halv snes procent, men som iøvrigt har svinget en del fra år til år. Hvor meget de årlige udsving andrager fremgår ikke af undersøgelsen, der kun viser, at de ekstraordinære afskrivninger har været forholdsvis små navnlig i periodens 3 første år.

Det har heller ikke været muligt på grundlag af de indsamlede oplysninger at beregne, med hvilke beløb virksomhedernes indkomstskat for de pågældende skatteår er nedsat som følge af de ekstraordinære afskrivninger.

Det må imidlertid stærkt understreges, at det antal virksomheder, der indgår i det tilvejebragte regnskabsmateriale, er så begrænset, at man ikke kan gå ud fra, at de talmæssige oplysninger, der er anført i det

foregående, også har gyldighed for større grupper af industrivirksomheder. Det er allerede omtalt, at de større virksomheder er forholdsvis kraftigt repræsenteret i regnskabsmaterialet. Det kan her tilføjes, at en gennemgang af skemaerne for de enkelte virksomheder tyder på, at de ekstraordinære afskrivningers indflydelse på indkomstopgørelsen i mange af virksomhederne er relativt beskeden. Til gengæld indeholder materialet et forholdsvis begrænset antal virksomheder, der i færre eller flere regnskabsår har foretaget betydelige anskaffelser af bygninger og maskiner, og i disse virksomheder har de ekstraordinære afskrivninger ført til merafskrivninger, der i en række regnskabsår har været meget store i forhold til indkomsten. Forholdene i disse kraftigt investerende virksomheder påvirker som allerede antydnet de samlede resultater forholdsvis stærkt. Tilsyneladende er de her omtalte virksomheder nogenlunde jævnt fordelt på de foran omtalte størrelsesgrupper, men man har ingensomhelst mulighed for at bedømme, om de kraftigt investerende virksomheder er stærkere eller svagere repræsenteret i det her behandlede udvalg af virksomheder end blandt landets øvrige industrivirksomheder.

g. Afskrivninger på skibe.

Materialet omfatter som nævnt fire større rederier, og det indeholder ingen oplysninger om de enkelte rederiers størrelsesforhold.

De foreliggende oplysninger om anskaffelserne i de enkelte år kan desværre ikke direkte sammenlignes med statistisk departements opgørelser over de samlede bruttoinvesteringer i handelsskibe, idet de fire rederiers anskaffelser er henført til bestillingsåret i de tilfælde, hvor de ekstraordinære afskrivninger er påbegyndt i dette år, medens det statistiske departements opgørelse omfatter nettotilgangen af skibe beregnet fra leveringstidspunktet.

En skønsmæssig sammenligning for en række år kunne tyde på, at de fire rederiers anskaffelser har udgjort mellem 50 og 75 pct. af de samlede bruttoinvesteringer i handelsskibe. Det må derfor antages, at materialet trods det ringe antal virksomheder er tilstrækkeligt omfattende til at give et typisk billede af forholdene for de største rederiers vedkommende.

Anskaffelserne i de enkelte år er anført i følgende oversigt, hvor der er set bort fra den relativt beskedne afgang, der har fundet sted i de 9 regnskabsår, undersøgelsen omfatter.

Anskaffelser af skibe.

Skatteår	Anskaffelser
	Mill. kr.
1946/47.	48,7
1947/48.	115,6
1948/49.	94,8
1949/50.	49,3
1950/51.	81,3
1951/52.	109,6
1952/53.	217,4
1953/54.	66,6
1954/55.	51,2
lait	834,2

Anskaffelserne har i disse år været meget betydelige og ret varierende fra år til år. Medens de foran omtalte industrivirksomheder i løbet af 10-årsperioden har anskaffet bygninger og maskiner til et samlet beløb, der svarer til henimod halvdelen af virksomhedernes samlede indkomst før fradrag for skat og afskrivning, har de fire rederiers anskaffelser i 9-års-

perioden været næsten lige så store som deres samlede indkomster, ligeledes opgjort uden fradrag for skat og afskrivning.

De faktiske afskrivninger i de enkelte år er vist i følgende oversigt, hvor afskrivningsbeløbene er udtrykt i procent af anskaffelsessummerne.

Faktiske afskrivninger på skibe i pct. af anskaffelsesværdi.

Skatteår	Afskrivningsbeløb ialt	Afskrivning i pct. af anskaffelser		
		Ordinære	Ekstraordinære	Ialt
	Mill. kr.	pct.	pct.	pct.
1946/47.....	2,3	1,9	2,8	4,7
1947/48.....	28,0	0,9	16,1	17,0
1948/49.....	43,1	1,3	15,4	16,7
1949/50.....	37,2	1,5	10,7	12,2
1950/51.....	44,2	1,5	10,0	11,5
1951/52.....	36,7	1,4	6,1	7,5
1952/53.....	73,2	1,2	9,1	10,3
1953/54.....	84,2	1,3	9,6	10,9
1954/55.....	76,4	1,9	7,4	9,3
Ialt.....	425,3	1,5	9,3	10,8

De samlede afskrivninger har gennemgående andraget 7—17 pct. af anskaffelsesværdierne undtagen i det første år, hvor rederierne kun i ringe udstrækning har benyttet sig af adgangen til at afskrive ekstraordinært.

De ordinære afskrivninger udgjorde kun 1—2 pct. af anskaffelserne, men dette hænger utvivlsomt sammen med, at de oplyste anskaffelsesværdier er højere end det faktiske afskrivningsgrundlag for de ordinære afskrivninger. Som allerede nævnt er skibe, på hvilke der afskrives ekstraordinært allerede fra bestillingåret, betragtet som anskaffet i dette år, uanset at der først kan afskrives ordinært på sådanne skibe, når de er afleveret til rederiet. Da der kan hengå flere år fra bestillingstidspunktet til leveringstidspunktet,

omfatter det således opgjorte afskrivningsgrundlag for de enkelte år betydelige anskaffelser, på hvilke der først senere kan afskrives ordinært. Det har ikke på grundlag af de foreliggende oplysninger været muligt at beregne, hvor meget dette forhold betyder for de anførte ordinære afskrivningsprocenter. Derimod kan det nævnes, at der i periodens senere år normalt har været adgang til at afskrive halvdelen af anskaffelsessummerne for skibe ekstraordinært, og at de ordinære afskrivningsprocenter gennemgående ligger på mellem 5 og 8 pct. Man skulle herefter forvente, at de ordinære afskrivninger udgjorde ca. 2,5—4,0 pct. af de anskaffelsessummer, der var genstand for ordinær afskrivning.

De ekstraordinære afskrivninger har — bortset fra det første år — udgjort mellem 6 og 16 pct. af afskrivningsgrundlaget for disse afskrivninger. De højeste procenter forekommer i det 2. og 3. år, hvor der endnu kunne afskrives ekstraordinært på alle de anskaffelser, der indgår i afskrivningsgrundlaget. For de efterfølgende

de år bliver procenterne noget lavere, navnlig fordi afskrivningsgrundlaget omfatter en del anskaffelser, der ikke længere er genstand for ekstraordinær afskrivning.

De faktiske afskrivninger er desuden opgjort i procent af restværdierne.

Faktiske afskrivninger på skibe i pct. af restværdi.

Skatteår	Afskrivning i pct. af restværdi		
	Ordinære	Ekstraordinære	Ialt
	pct.	pct.	pct.
1946/47.....	2,0	2,9	4,9
1947/48.....	1,1	19,8	20,9
1948/49.....	1,8	21,4	23,2
1949/50.....	2,3	16,8	19,1
1950/51.....	2,4	16,6	19,0
1951/52.....	2,3	10,0	12,6
1952/53.....	2,0	14,7	16,7
1953/54.....	2,5	17,5	20,2
1954/55.....	4,0	15,3	19,3
Ialt.....	2,5	15,6	18,1

Opgjort på denne måde bliver afskrivningsprocenterne noget højere, end når de beregnes på basis af anskaffelsværdierne, navnlig i periodens senere år, hvor en større del af anskaffelsværdierne er afskrevet. Bortset fra det første år udgjorde de samlede afskrivninger gennemgående 13—21 pct. af restværdierne. De ordinære afskrivningsprocenter lå mellem 1 og 4 pct., men disse procenter er som nævnt præget af, at en del af anskaffelserne i de enkelte år ikke er genstand for

ordinær afskrivning. De ekstraordinære afskrivninger udgør gennemgående mellem 10 og 20 pct. af restværdierne.

Benyttelsen af de ekstraordinære afskrivninger er belyst i følgende oversigt, hvor de faktiske afskrivninger er sammenlignet med beregnede maksimale afskrivninger, der er opgjort under forudsætning af, at rederierne har foretaget de størst mulige ekstraordinære afskrivninger så hurtigt som overhovedet muligt.

Maksimale og faktiske afskrivninger på skibe.

Skatteår (1)	Afskrivningsbeløb		
	Maksimale (2)	Faktiske (3)	Forskel (2 ÷ 3) (4)
	Mill. kr.	Mill. kr.	Mill. kr.
1946/47.....	7,4	2,3	5,1
1947/48.....	29,1	28,0	1,1
1948/49.....	51,8	43,1	8,7
1949/50.....	44,6	37,2	7,4
1950/51.....	40,0	44,2	÷ 4,2
1951/52.....	55,9	36,7	19,2
1952/53.....	81,4	73,2	8,2
1953/54.....	74,7	84,2	÷ 9,5
1954/55.....	61,8	76,4	÷ 14,6
Ialt.....	446,7	425,3	21,4

I det første år er adgangen til at afskrive ekstraordinært kun benyttet i ringe udstrækning. I de følgende 8 år har rederierne derimod gennemgående afskrevet ekstraordinært i fuld udstrækning, og for hele perioden udgør de faktiske afskrivninger ca. 95 pct. af de maksimale afskrivninger. Derimod har rederierne ikke i alle årene foretaget deres ekstraordinære afskrivninger så hurtigt som muligt. I visse af årene har man åbenbart valgt at benytte sig af den bestående adgang til at udsætte de ekstraordinære afskrivninger, og dette har til gengæld bevirket, at der i

enkelte år har kunnet afskrives beløb, der oversteg de maksimale afskrivninger beregnet under forudsætning af hurtigst mulig afskrivning.

Den *mer afskrivning*, som de ekstraordinære afskrivninger har medført er belyst i følgende oversigt, hvor merafskrivningen er opgjort som forskellen mellem de faktiske afskrivninger — såvel ordinære som ekstraordinære — og fuld ordinær afskrivning. Til sammenligning er tillige anført de faktiske ekstraordinære afskrivninger.

Mer af skrivning og faktisk ekstraordinær afskrivning på skibe.

Skatteår	Ekstraordinær afskrivning	Merafskrivning
	Mill. kr.	Mill. kr.
1946/47.....	1,3	1,1
1947/48.....	26,5	25,9
1948/49.....	39,8	38,4
1949/50.....	32,7	30,0
1950/51.....	38,5	35,5
1951/52.....	29,9	24,6
1952/53.....	64,4	56,7
1953/54.....	73,9	64,7
1954/55.....	60,5	46,6
Ialt.....	367,5	323,5

I de første af årene svarer merafskrivningen næsten til de faktiske ekstraordinære afskrivninger, idet der i disse år har kunnet afskrives ekstraordinært på samtlige anskaffelser, medens den deraf følgende nedgang i de ordinære afskrivninger har været forholdsvis lille, fordi en del af anskaffelserne endnu ikke var leveret og derfor som nævnt ikke har kunnet afskrives ordinært. I de senere år har de ekstraordinære afskrivninger medført større nedgang i de ordinære afskrivninger, således at forskellen mellem de ekstraordinære afskrivninger og de deraf føl-

gende merafskrivninger er forøget. I de sidste regnskabsår udgør merafskrivningen således kun ca. 15 pct. af den ekstraordinære afskrivning.

De meget store anskaffelser har medført, at merafskrivningerne i de fleste af årene har været meget betydelige i forhold til rederiernes indkomster. Dette fremgår af følgende oversigt, hvor merafskrivningerne er sammenlignet med rederiernes samlede indkomster, opgjort uden fradrag for skat, men efter at afskrivningerne er fratrukket.

Mer af skrivning på skibe i pct. af samlet indkomst.

Skatteår	Merafskrivning	Samlet indkomst	Merafskrivning i pct. af samlet indkomst
	Mill. kr.	Mill. kr.	pct.
1946/47.....	1,1	19,0	5,8
1947/48.....	25,9	56,0	46,3
1948/49.....	38,4	50,9	76,4
1949/50.....	30,0	41,3	72,6
1950/51.....	35,5	40,4	87,9
1951/52.....	24,6	38,1	64,6
1952/53.....	56,7	74,4	76,2
1953/54.....	64,7	59,0	109,7
1954/55.....	46,6	45,9	101,5
Ialt.....	323,5	425,0	76,1

For hele 9-årsperioden har merafskrivningerne som følge af de ekstraordinære afskrivninger udgjort 76 pct. af de samlede indtægter, og i de to sidste år har merafskrivningerne endog været lidt højere end de samlede indkomster.

Det har — heller ikke for rederiernes vedkommende — været muligt at beregne, hvor stor en skattecredit de omtalte merafskrivninger har medført. De nævnte oplysninger tyder imidlertid på, at en ikke helt ringe del af de store skibsanskaffelser, der er foretaget i de fire rederier, er financieret ved hjælp af den udsættelse af indkomstbeskatningen, som finder sted, når der afskrives ekstraordinært.

Der er i det foregående overalt regnet med, at en eventuel afskaffelse af de ekstraordinære afskrivninger ikke ville medføre ændringer i virksomhedernes anskaffelser i de enkelte regnskabsår. Det er imidlertid sandsynligt, at afskaffelsen af den skattecredit, som de ekstraordinære afskrivninger i visse regnskabsår medfører, ville tvinge i hvert fald nogle af virksomhederne til at begrænse deres anskaffelser i disse år, og at dette ville påvirke såvel de beregnede merafskrivninger som indkomsterne i den undersøgte periode. Det er dog umuligt at skønne over, hvor meget dette i givet fald ville ændre de foran anførte opgørelser.

De statistiske oplysninger om virkningerne af de ekstraordinære afskrivninger, som er omtalt i det foregående, hidrører alle fra en periode, hvor virksomhedernes investeringer gennemgående har været stigende. Dette gælder såvel de opgørelser vedrørende aktieselskaberne, der er foretaget af det statistiske departement, som det materiale, udvalget har fremskaffet gennem Foreningen af statsautoriserede revisorer. Imidlertid er de samlede afskrivningsbeløb i det enkelte regnskabsår — som omtalt i det foregående afsnit —

stærkt præget af, hvorledes virksomhedernes anskaffelser har udviklet sig i de foregående år. En undersøgelse, der omfatter en periode med konstante eller faldende anskaffelser, ville derfor give et helt andet billede af de ekstraordinære afskrivningers virkninger end de oversigter, der er anført i det foregående, og selv for en periode med stigende anskaffelser ville resultaterne være blevet noget anderledes, dersom stigningstakten i anskaffelserne havde været en anden end i den undersøgte årrække.

Udvalgets overvejelser og konklusioner.

A.

Afgrænsning af udvalgets undersøgelser.

Med hensyn til skattefri afskrivninger er det efter udvalgets kommissorium udvalgets opgave at undersøge spørgsmålet om den fortsatte opretholdelse af de nu gældende ekstraordinære skattemæssige regler om afskrivning samt betimeligheden af, at disse regler afløses af mere permanente ordninger, eventuelt gennem ændringer i de ordinære regler for afskrivning.

I et tidligere afsnit (side 9—10) har udvalget redegjort for omfanget af dets undersøgelser vedrørende afskrivningsproblemer.

Det skal her yderligere bemærkes, at udvalget under overvejelserne vedrørende udformningen af en eventuel afskrivningsordning ikke har fundet tilstrækkelig anledning til at gå nærmere ind på spørgs-

målet om, på hvilke konkrete arter af aktiver indenfor grupperne skibe og maskiner m. v. samt bygninger skattefri afskrivninger overhovedet bør tillades. Efter gældende ret er det overladt til praksis at afgøre, om et aktiv efter sin karakter bør kunne gøres til genstand for afskrivning over indkomsten, og udvalget er af den opfattelse, at dette også bør gælde fremtidig. Udvalget finder derfor kun anledning til at fremhæve, at det afgørende kriterium for, om afskrivning kan ske, efter gældende praksis må antages at være, om det givne aktivs værdi kan antages at blive opretholdt gennem normal vedligeholdelse eller ej, og at det formentlig vil være naturligt, at tilsvarende synspunkter også fremover lægges til grund.

B.

Bør reglerne om ekstraordinære, skattefri afskrivninger opretholdes?

I afsnittet om den historiske udvikling og gældende ret er der udførligt redegjort for indførelsen af reglerne om adgang til at foretage ekstraordinære, skattefri afskrivninger og for disse reglers indhold i den tid, der er hengået siden indførelsen af de ekstraordinære afskrivninger.

Som anført findes hjemmelen til at foretage ekstraordinære, skattefri afskrivninger i tekstanmærkninger på de årlige finanslove, hvorved finansministeren indenfor rammerne af denne hjemmel bemyndiges til at fastsætte de nærmere regler for disse afskrivninger.

Ekstraordinære, skattefri afskrivninger kunne første gang foretages for finansåret 1940/41.

I henhold til den anførte hjemmel, der altså kun har haft gyldighed for et år ad gangen, er de nærmere regler vedrørende ekstraordinære afskrivninger udformet i årlige cirkulærer fra skattedepartementet. Der er i det foran nævnte afsnit gjort nærmere rede for indholdet af de således fastsatte ordninger, og det vil af det anførte fremgå, at reglerne gentagne gange er undergået ændringer i forskellig henseende.

Da der således nu er hengået 16—17 år siden den nævnte lovgivning om ekstraordinære, skattefri afskrivninger blev indledet, må det forekomme naturligt, at man nu tager stilling til, om denne lovgivning bør fortsættes.

Efter udvalgets overvejelser mener man, at dette spørgsmål må besvares benægtende.

Man skal herved først anføre, at det efter udvalgets opfattelse må anses for u hensigtsmæssigt at opretholde en lovgivning på dette for erhvervslivet overordentlig betydningsfulde område under den hidtil anvendte form, hvorefter såvel hjemmelen som det nærmere indhold af reglerne beror på vedtagelse og nærmere udformning år for år. Det er af erhvervenes repræsentanter i udvalget fremhævet, at der fra erhvervenes side må lægges vægt på, at afskrivningsreglerne i så vid udstrækning som mulig er præget af stabilitet, idet en usikkerhed på dette område og den stadige mulighed for ændring af reglerne er uheldig for erhvervslivets dispositioner på længere sigt.

Foruden at pege på det uheldige i formen for lovgivningen på dette område skal udvalget fremhæve, at de gældende regler om ekstraordinære, skattefri afskrivninger, der var tænkt som midlertidige regler, i hele deres udformning er præget heraf, og de vil efter udvalgets opfattelse ikke være velegnede som permanente regler.

Man skal herved navnlig anføre, at de gældende regler om ekstraordinære afskrivninger i nedennævnte henseender må anses for uhensigtsmæssige.

Som reglerne om de ekstraordinære afskrivninger er udformet, er forholdet det, at sådanne afskrivninger på bygninger kun kan foretages af *produktionsvirksomheder*. Det samme gælder for så vidt angår maskiner og lignende driftsmidler, medmindre der er tale om anskaffelser i anledning af en udskiftning indenfor et bestående anlæg; i sidstnævnte tilfælde kan alle erhvervsdrivende foretage ekstra-

ordinære afskrivninger på de af ordningen omfattede maskiner m. m.

Vanskeligheden ved at afgrænse de virksomheder, der må anses for produktionsvirksomheder, har medført, at man ved reglernes udformning har udskilt visse arter af virksomheder, som uden forud indhentet tilladelse kan foretage ekstraordinære afskrivninger (industrivirksomheder og håndværksvirksomheder, der har karakter af produktionsvirksomhed, samt landbrugsvirksomheder, gartnerier, frugtplantager og planteskoler). Løvrigt frembyder afgrænsningen så mange tvivls spørgsmål, at man for »andre produktionsvirksomheder« har måttet gøre anvendelsen af de ekstraordinære afskrivninger betinget af en tilladelse fra skattedepartementet.

Udvalget er af den opfattelse, at der under en permanent afskrivningsordning ikke synes at være grundlag for en forskellig behandling i afskrivningsmæssig henseende af erstatningsanskaffelser og andre anskaffelser, og man må i det hele formene, at alle arter af erhvervsvirksomheder under en permanent afskrivningsordning bør have samme muligheder for at foretage skattefri afskrivninger. Erfaringerne fra praktiseringen af den ovenfor omtalte sondring mellem produktionsvirksomheder og andre virksomheder har vist, at den i talrige tilfælde giver anledning til store administrative vanskeligheder, og disse bør efter udvalgets mening søges undgået.

Efter de gældende regler om ekstraordinære, skattefri afskrivninger kan der kun foretages sådanne afskrivninger på *nye driftsmidler*, medens brugte driftsmidler alene kan gøres til genstand for ordinære afskrivninger.

Under en permanent afskrivningsordning må efter udvalgets mening samtlige afskrivningsberettigede driftsmidler behandles ens uden hensyn til, om de anskaffes som nye eller brugte. Det vil under en sådan »ordinær« afskrivningsordning ikke være hensigtsmæssigt at opret-

holde særregler for nye driftsmidler, og udvalget mener heller ikke, at der iøvrigt kan anføres afgørende grunde imod at fastsætte samme afskrivningsregler for nye og brugte driftsmidler.

Som det vil fremgå af redegørelsen nedenfor side 81, mener udvalget ikke, at man, såfremt de gældende regler om eks-

traordinære, skattefrie afskrivninger opgives, vil kunne vende tilbage til de før indførelsen af de ekstraordinære afskrivninger gældende afskrivningsregler. Udvalget har derfor overvejet mulighederne for at opstille helt nye regler for foretagelsen af skattefrie afskrivninger på driftsmidler.

C.

Bør en afskrivningsordning baseres på den faktiske anskaffelsespris, genanskaffelsesprisen eller andet grundlag?

Karakteristisk for såvel de ordinære som de ekstraordinære afskrivninger efter de gældende regler er det, at de skattefrie afskrivninger foretages på grundlag af driftsmidlernes faktiske anskaffelsespris (undertiden også betegnet som den »historiske« anskaffelsespris). Det samlede beløb, der gennem foretagelsen af skattefrie afskrivninger over en årrække kan fratrækkes som driftsudgift, udgør således maksimalt driftsmidlernes anskaffelses-sum.

I perioder med stigende priser og faldende pengeværdi vil foretagelsen af skattefrie afskrivninger på grundlag af driftsmidlernes faktiske anskaffelsespris bevirke, at summen af de på et driftsmiddel foretagne skattefrie afskrivninger ikke modsvarer udgiften ved genanskaffelse af et tilsvarende driftsmiddel, når det gamle driftsmiddel er udslidt eller af andre grunde må udskiftes. Fornyelsen af driftsmidler kræver under disse forhold større kapital end summen af de foretagne skattefrie afskrivninger, og denne yderligere kapital må skaffes til veje på anden måde, eventuelt gennem opsparing af beskattet indkomst.

Under den almindelige prisstigning, som er indtrådt under og efter den sidste verdenskrig, og det høje niveau, beskatningen nu har nået, har der været rejst spørgsmål om, hvorvidt den gældende afskrivningsordning burde søges afløst af et system, hvorefter de årlige afskrivninger beregnes på grundlag af driftsaktivernes

genanskaffelsespris i stedet for som hidtil på grundlag af den faktiske anskaffelsespris.

Under overvejelserne med hensyn til udformningen af et eventuelt nyt afskrivningssystem har udvalget fundet det naturligt først at behandle og tage stilling til dette spørgsmål, der er af fundamental karakter.

Skattefrie afskrivninger på grundlag af genanskaffelsesprisen m. m.

Tanken om at foretage afskrivninger på grundlag af genanskaffelsesprisen er ikke ny. Den fremkom i Tyskland i tiden umiddelbart efter den første verdenskrig.

Princippet i et sådant afskrivningssystem er, at afskrivningerne for de år, i hvilke et driftsmiddel benyttes, skal foretages på grundlag af driftsmidlets genanskaffelsespris ved udgangen af hvert enkelt regnskabsår.

Bestemmelsen af driftsmidlets genanskaffelsespris må ske enten efter et skøn i det enkelte tilfælde eller på grundlag af et beregnet indeks.

Efter de almindelige afskrivningssystemer vil et driftsmiddel til en anskaffelses-sum af f. eks. 1.000 kr. med en levealder på 10 år blive afskrevet med 10 pct. af anskaffessummen eller 100 kr. ved udgangen af hvert regnskabsår uden hensyn til eventuelle prisstigninger, og summen af de samlede afskrivninger bliver 1.000 kr.

Til belysning af de tilsvarende afskrivninger på grundlag af genanskaffelsesprisen anføres følgende eksempel:

Driftsmidlet indkøbes ved begyndelsen af et regnskabsår for 1.000 kr., prisindeks er her 100. Driftsmidlets levealder er 10 år, og indeks for driftsmidler af den pågældende art er ved udgangen af 1.—10. år efter anskaffelsen henholdsvis 110, 120, 130, 140, 150, 160, 170, 180, 190 og 200. Afskrivningsforløbet vil herefter blive således, at der for første regnskabsår afskrives 110 kr., for andet regnskabsår 120 kr. og for hvert af de følgende regnskabsår henholdsvis 130, 140, 150, 160, 170, 180, 190 og 200 kr. Summen af de samlede afskrivninger bliver 1.550 kr.

Da genanskaffelsesprisen for driftsmidlet i det anførte eksempel ved udgangen af det 10. regnskabsår andrager 2.000 kr., fører afskrivninger efter det anførte system ikke til en samlet afskrivning af en sådan størrelse, at summen af afskrivningerne svarer til anskaffessummen for det nye driftsmiddel i tilfælde af udskiftning.

Det anførte forhold har givet anledning til en vis kritik af systemet. Kritikken har gjort gældende, at det under et stigende prisniveau ikke er tilstrækkeligt at belaste driftsregnskabet med afskrivninger på grundlag af genanskaffelsesprisen ved regnskabsårets udgang, men at det herudover er nødvendigt at belaste driftsregnskabet med de i tidligere regnskabsår for lidt afskrevne beløb. I en periode med fallende priser vil resultatet af denne fremgangsmåde omvendt blive, at afskrivningerne skal formindskes med de i tidligere regnskabsår for meget afskrevne beløb; der vil herved endog kunne blive tale om negative afskrivningsbeløb, nemlig hvis de tidligere foretagne afskrivninger overstiger, hvad der efter genanskaffelsværdien ved regnskabsafslutningen skulle have været afskrevet på det pågældende driftsmiddel.

Overfor den således fremførte kritik er det blevet anført, at de gennem afskriv-

ningerne opsamlede beløb kun vil være utilstrækkelige til at financiere genanskaffelsen af et driftsmiddel, hvis de gennem afskrivningerne indvundne beløb anlægges i kontanter eller placeres i aktiver, der ikke påvirkes af nogen prisstigning. Dette vil imidlertid — hævdes det — kun meget sjældent være tilfældet. I de allerfleste tilfælde vil de gennem afskrivningerne indvundne beløb blive anvendt til indkøb af andre driftsmidler eller til indkøb af varer og lignende. Hvis disse aktiver følger samme prisudvikling som det driftsmiddel, afskrivningerne vedrører, skulle de ved udgangen af afskrivningsperioden udgøre et beløb svarende til netop det beløb, der kræves til dækning af anskaffessummen for erstatningsanskaffelsen. Hvis de for afskrivningsbeløbene anskaffede aktiver ikke følger samme prisudvikling som det driftsmiddel, afskrivningerne vedrører, vil dette selvfølgelig ikke være tilfældet; men det gøres gældende, at det under alle omstændigheder vil være mest realistisk at regne med en større værdibestandighed for de i varer eller andre driftsmidler anbragte midler end for midler, der foreligger i form af kontante pengebeløb eller indskud i banker og lignende. Ved således at anbringe afskrivningsbeløbene i f. eks. varer og andre driftsmidler skulle man opnå nogenlunde sikkerhed for, at de under et lavere prisniveau beregnede afskrivningsbeløb på grundlag af genanskaffelsesprisen ved hvert års udgang automatisk vokser i pengeværdi, således at de under det højere prisniveau, som gælder ved afskrivningsperiodens udløb, repræsenterer det større pengebeløb, som er nødvendigt for at dække genanskaffelsesprisen for det pågældende driftsmiddel på sidstnævnte tidspunkt.

Foruden tanken om at foretage skattefri afskrivninger på grundlag af genanskaffelsesprisen har der været rejst spørgsmål om gennem en opskrivning af afskrivningsgrundlaget at skabe forøgede afskrivningsmuligheder.

Herefter skulle driftsmidler i prisstigningsperioder under visse betingelser kunne opskrives til dagsværdien, og de fremtidige skattefrie afskrivninger skulle herefter kunne foretages på grundlag af den opskrevne værdi. I tilfælde af en sådan opskrivning af driftsmidlernes værdi, opstår der spørgsmål om, hvorvidt opskrivningen skal underkastes indkomstbeskatning eller eventuelt anden form for beskatning.

Spørgsmålets behandling i svensk og engelsk kommissionsbetænkning.

Spørgsmålet om foretagelsen af skattefrie afskrivninger på grundlag af genanskaffelsesprisen har i de senere år været indgående behandlet af kommissioner, dels i Sverige, dels i England; i Sverige af Företagsbeskatningskommittén, der i august 1954 har afgivet betænkning om forslag til ændret erhvervsbeskatning, i England af den i 1951 nedsatte Royal Commission on the Taxation of Profits and Income, der i juni 1955 har afgivet betænkning om forskellige skatteretlige problemer.

Både den svenske og den engelske kommission har taget afstand fra princippet om foretagelse af skattefrie afskrivninger på grundlag af genanskaffelsesprisen.

Såvel i den svenske som i den engelske betænkning har man lagt vægt på, at der ikke hersker nogen enig opfattelse af det teoretisk rigtige i princippet om afskrivninger på grundlag af genanskaffelsesprisen. I den engelske betænkning fremhæves det særligt, at afskrivninger på grundlag af den faktiske anskaffelsespris giver en større sikkerhed end afskrivninger på grundlag af genanskaffelsesprisen, og der henvises til en udtalelse fra Institute of Chartered Accountants in England and Wales, hvori det hedder, at en vigtig egenskab ved afskrivninger på grundlag af den faktiske anskaffelsespris er, at det omfang, i hvilket et regnskab kan påvirkes af den personlige opfattelse hos dem,

der er ansvarlige for det, gennem dette system reduceres til et minimum. Hertil kommer, hvad der også fremhæves både i den svenske og i den engelske betænkning, at man ikke kan nå til et rimeligt resultat ved at betragte en enkelt post i en virksomheds regnskab for sig og ensidigt gennemføre en konjunkturforsikring for denne. Et tab på aktivsiden i forbindelse med en nedgang i pengeværdien kan nemlig opvejes gennem en gevinst i passivsiden, idet virksomheden i sin egenskab af debitor kan have haft fordel af den indtrådte nedgang i pengeværdien. Tænker man sig f. eks., at anskaffelsen af et driftsmiddel helt er finansieret ved optagelse af lån, og at de til afskrivningerne svarende beløb skal anvendes til afbetaling af lånet, vil adgangen til at foretage skattefrie afskrivninger på grundlag af genanskaffelsesprisen bevirke, at man tilfører virksomheden en gevinst af samme størrelsesorden som det tab, långiveren lider. Det er endvidere blevet anført, både i Sverige og i England, at afskrivninger på grundlag af genanskaffelsesprisen vil medføre en forskelsbehandling af skatteyderne, idet de skatteydere, der er ejere af faste driftsmidler, vil komme til at indtage en privilegeret stilling i forhold til de skatteydere, der ikke ejer sådanne aktiver. Yderligere er det fremhævet, at på samme måde som et afskrivningssystem på grundlag af genanskaffelsesprisen i perioder med faldende pengeværdi fører til større afskrivninger end et afskrivningssystem på grundlag af den faktiske anskaffelsessum, vil systemet i perioder med stigende pengeværdi føre til mindre afskrivninger. Systemet med afskrivning på grundlag af genanskaffelsesprisen kan under perioder med stigende pengeværdi medføre, at den faktiske anskaffelsessum ikke vil blive afskrevet i sin helhed. Det anførte vil kunne bevirke, at afskrivninger på grundlag af genanskaffelsesprisen kommer i strid med eksisterende lovbestemmelser om pligt til at foretage afskrivninger på driftsmidler.

Foruden de nævnte indvendinger af mere principiel art anføres det i den svenske og i den engelske betænkning, at indførelsen af skattefri afskrivninger på grundlag af genanskaffelsesprisen vil medføre store praktiske vanskeligheder. Her melder sig først spørgsmålet om beregningen af genanskaffelsesprisen. Skal denne fastsættes for hvert driftsmiddel for sig efter et konkret skøn, eller skal den beregnes på grundlag af et indeks, og skal der i så fald benyttes et særligt indeks for større eller mindre grupper af ensartede driftsmidler, eller skal der benyttes et mere omfattende indeks som f. eks. det almindelige engrospristal eller detailpristal? De mange forskellige arter af driftsmidler, der kommer i betragtning, og den stadige udvikling og de hyppige ændringer på driftsmidlernes område, vil ved benyttelsen af individuelle skøn eller indeks begrænset til specielle grupper af driftsmidler medføre vanskelige grænsedragninger. At systemet vil medføre en betydelig forøgelse af ligningsmyndighedernes arbejde er indlysende.

I Sverige har konjunkturpolitiske hensyn spillet en stor rolle ved overvejelserne af afskrivningsreglernes udformning, og man har derfor også overvejet, hvilke virkninger afskrivninger på grundlag af genanskaffelsesprisen vil have i denne henseende. Man er kommet til det resultat, at afskrivninger på grundlag af genanskaffelsesprisen bør frarådes også af konjunkturpolitiske grunde. Prisstigninger under en højkonjunktur vil bevirke, at afskrivninger på grundlag af genanskaffelsesprisen fører til forøgede afskrivninger med tilsvarende forøgelse af virksomhedernes likviditet under forhold, hvor dette ikke er ønskeligt. Det har endvidere i forbindelse med gennemførelsen af de nye afskrivningsregler i Sverige været overvejet, om der fra den omstændighed, at det muligvis i visse tilfælde vil være rigtigt i driftsøkonomisk henseende og i relation til prisberegninger at regne med afskrivninger på driftsmidler på grundlag af

genanskaffelsesprisen, kan drages den slutning, at systemet også bør finde anvendelse på de skattemæssigt fradragsberettigede afskrivninger. Man har afvist, at en sådan slutning kan drages; at der af driftsmæssige og kalkulationsmæssige hensyn må regnes med afskrivninger, der tager hensyn til større genanskaffelsespriser, kan ikke være afgørende for, i hvilket omfang det indvundne overskud bør indkomstbeskattes.

I England har man i forbindelse med overvejelserne af afskrivningsgrundlaget haft opmærksomheden henvendt på, om de hidtil gældende regler om afskrivning på grundlag af den faktiske anskaffelses-sum under de senere års prisstigninger og høje beskatningsniveau skulle have ført til en indskrækning i virksomhedernes forsyning med driftsmidler. Man har dog ikke fundet, at dette har været tilfældet.

Udvalgets indstilling.

Erhvervenes repræsentanter i udvalget har oplyst, at hele spørgsmålet om skattefri afskrivninger på grundlag af genanskaffelsesprisen har været taget op til behandling indenfor Erhvervenes fællesudvalg om skattespørgsmål. Man har ikke ment at kunne anbefale et afskrivnings-system baseret på genanskaffelsesprisen, men har ment at måtte foretrække, at man søgte at råde bod på de af det stigende prisniveau følgende problemer gennem indførelse af skattefri henlæggelser til investeringsfunds.

Udvalget mener efter sine overvejelser af de her behandlede spørgsmål ikke at kunne anbefale en afskrivningsordning baseret på andet grundlag end den faktiske anskaffelsespris. Udvalget henviser herved til de foran gængivne betragtninger ved spørgsmålets behandling i Sverige og i England. Genanskaffelsesprincippet ville på afgørende punkter bryde med traditionelle danske regnskabsmetoder, og en gennemførelse af princippet i perioder med faldende priser vil komme i konflikt med

de i aktieselskabsloven indeholdte bestemmelser om foretagelse af afskrivninger på driftsmidler, der forudsætter afskrivninger på den faktiske anskaffelsespris.

Med hensyn til spørgsmålet om skattefri henlæggelser til investeringsfonds henvises til betænkningens afsnit herom.

D.

Almindelige bemærkninger vedrørende en eventuel ny afskrivningsordning.

Den nugældende ordinære afskrivningsordning.

Erhvervenes kritik heraf.

I afsnittet om den historiske udvikling og gældende ret (side 11 ff.) er der udførligt gjort rede for den ordinære afskrivningsordning, som på grundlag af bestemmelsen i statsskattelovens § 6 a er udviklet gennem praksis.

Som det fremgår af redegørelsen er det for de ordinære skattefri afskrivninger — der i praksis så at sige udelukkende foretages efter den lineære metode (se s. 15) — karakteristisk, at de i udpræget grad er »bundne«.

Afskrivningerne foretages normalt i det enkelte år med en brøkdel eller procentdel af anskaffessummen, fordelt med lige store årlige beløb over den anslåede levealder for det pågældende aktiv. Den een gang fastlagte afskrivningssats vil i almindelighed ikke senere kunne fraviges.

Dersom en skattepligtig undlader at foretage afskrivninger på driftsmidler — i et enkelt år eller i flere år — vil han ikke af den grund kunne foretage større afskrivninger i de følgende år, og han vil heller ikke kunne forlænge afskrivningen udover den ordinære afskrivningsperiode. Det samme gælder, hvor han har haft underskud i et regnskabsår, således at de afskrivninger, han har foretaget i dette år, har været uden skattemæssig betydning for ham.

Med hensyn til fastlæggelsen af afskrivningsplanen for afskrivningsberettigede aktiver er forholdet det, at der i praksis for alle almindelige aktiver har udviklet sig visse *normalsatser*, efter hvilke afskriv-

ning sker, medmindre særlige forhold påvises at være tilstede.

Som det vil ses af den som bilag 4 optrykte fortegnelse (der ikke er udtømmende) over gældende ordinære afskrivningsprocenter, drejer det sig om et utal af aktiver og afskrivningssatser. Afskrivningssystemet er således *overordentlig kompliceret*, og skønnet over de rette afskrivningsprocenter ofte meget vanskeligt.

Fra erhvervenes side er der gennem en årrække fremført kritik mod de »restriktive« og »bundne« regler, der præger den gældende ordinære afskrivningsordning.

Også under udvalgets overvejelser er denne kritik kommet stærkt til udtryk fra erhvervsrepræsentanterne i udvalget. Det er gjort gældende, at den »aflåsning« af afskrivningerne, som de nuværende ordinære afskrivningsregler indebærer, er urigtig ud fra regnskabsmæssige synspunkter, og at reglerne i forskellige henseender udøver skadelige virkninger på produktionen. Der henvises herved bl. a. til, at et system med lige store årlige afskrivninger ikke gør det muligt for de erhvervsdrivende at afværge eller begrænse risikoen for, at de foretagne afskrivninger senere viser sig at have været for små, og et sådant system kan derigennem virke hæmmende på de erhvervsdrivendes vilje til at påtage sig den med anskaffelse af nye driftsmidler forbundne risiko (se iøvrigt nærmere nedenfor).

Retningslinier for en eventuel ny afskrivningsordning.

Idet erhvervenes repræsentanter i udvalget har henvist til de gunstige virknin-

ger, de ekstraordinære skattefri afskrivninger har haft — især for industrien og skibsfarten — gennem de muligheder, de har givet for i betydeligt omfang at variere afskrivningerne efter behov, har disse medlemmer taget tærkt til orde for, at en eventuel ny afskrivningsordning, der skal afløse de gældende ordinære og ekstraordinære afskrivninger, *bør udformes så smidigt*, at den giver de erhvervsdrivende mulighed for nødvendige variationer i afskrivningernes størrelse. Det har været fremhævet, at det *ikke mindst i de første år efter et driftsmiddels anskaffelse* er af stor betydning at kunne foretage relativt store afskrivninger (større »initial-afskrivninger«). Hvis en afskrivningsordning åbner adgang hertil — anføres det — sættes den erhvervsdrivende i stand til at benytte den ved anskaffelsen herskende konjunktur, der ofte spiller en vigtig rolle for anskaffelsens foretagelse, til hurtigt at belaste driftsregnskabet med en væsentlig del af anskaffelsesudgifterne. Heraf følger, at den risiko, der knytter sig til ændringer i afsætningsforholdene, teknisk forældelse o.s.v., bliver væsentlig mindre, idet de store begyndelsesafskrivninger nedsætter eller overflødiggør de fremtidige afskrivninger, således at kommende regnskabsårs driftsregnskaber ikke skal belastes med udgiften til afskrivning af aktiver, der allerede er blevet urentable. Som et meget betydningsfuldt moment er det endelig anført, at den hurtigere afskrivning i de første år efter en anskaffelse forøger den erhvervsdrivendes likviditet som følge af det formindskede skatte-tilsvar i denne periode. Herved bliver muligheden for en hurtig afvikling af anskaffelsesudgifterne større, og den med en gældsstiftelse forbundne risiko tilsvarende mindre.

Der er i udvalget enighed om, at man, såfremt de gældende regler om ekstraordinære, skattefri afskrivninger opgives, må fraråde en tilbagevenden til det før indførelsen af de ekstraordinære afskrivninger gældende ordinære afskrivningssy-

stem. Udvalget må anse dettes hele stive, bundne karakter for at være uhensigtsmæssig og utilfredsstillende, og det er med sit utal af afskrivningssatser kompliceret og besværligt at administrere.

Da udvalget under hensyn til de ovenfor under B. anførte betragtninger er *gået* ind for, at den gældende lovgivning om ekstraordinære afskrivninger ikke fortsættes, har udvalget måttet overveje udformningen af et nyt afskrivningssystem.

Som det fremgår af de lige anførte indvendinger mod den gældende ordinære afskrivningsordning, må det efter udvalgets opfattelse opstilles som retningslinier for et eventuelt nyt afskrivningssystem, at dette i fornødent omfang bør være smidigt, og at en forenkling af afskrivningsreglerne så vidt muligt bør tilstræbes. I henseende til den smidigere udformning af afskrivningsreglerne må udvalget formene, at der bør være mulighed for større afskrivninger i de første år efter anskaffelsen af driftsaktiver. Man skal herved pege på, at en større smidighed og muligheden for videregående afskrivninger i de første år er udprægede træk i de gældende regler om ekstraordinære afskrivninger, og da de økonomiske forhold, som har præget de år, hvori de ekstraordinære afskrivninger har været gældende, efter udvalgets formening stadig er til stede, bør de nævnte træk formentlig også præge et afskrivningssystem, som man nu ville søge at udforme til afløsning af de gældende afskrivningsregler.

Skattemæssige overvejelser i forbindelse med udformningen af en eventuel ny afskrivningsordning.

Der er i et tidligere afsnit (s. 47) gjort rede for, hvorledes en afskrivningsordning, der — som de gældende ekstraordinære afskrivninger — åbner mulighed for en forøget afskrivning på driftsaktiver i de første år efter anskaffelsen, kan *influere på det skattemæssige indkomstfor-*

løb og derigennem også på provenuet af indkomstskatterne. Forsåvidt angår denne side af de skattemæssige problemer, der knytter sig til en friere afskrivningsordning, henviser man til udviklingen i det pågældende afsnit.

Et vigtigt spørgsmål i forbindelse med udformningen af en ny afskrivningsordning er den *skattemæssige behandling af fortjeneste og tab i forhold til aktivernes skattefrit nedskrevne værdi.* Sådanne fortjenester og tab kan fremkomme ved salg af driftsmidler, ved udbetaling af erstatnings- eller forsikringssummer for driftsmidler samt ved udrangering af sådanne. Endvidere opstår tilsvarende spørgsmål i forbindelse med driftsmidlers overgang ved arv.

Under drøftelserne i udvalget har det fra administrationens repræsentanter og fra repræsentanten for Arbejderbevægelsens erhvervsråd været fremhævet, at det må være en forudsætning for indførelsen af friere afskrivningsregler, at der overvejes indførelse af lovregler til imødegåelse af indkomstskattefrie avancer i forbindelse med foretagelsen af skattefrie afskrivninger. Erhvervenes repræsentanter i udvalget har erkendt, at reglerne om friere afskrivninger bør udformes på en sådan måde, at der ikke er mulighed for skattemæssige misbrug.

De lovgivningsforanstaltninger, der i så henseende må overvejes, angår *dels* de almindelige regler om subjektiv skattepligt, der må udformes på en sådan måde, at indkomstbeskatning af avancer finder sted i alle tilfælde, hvor de kan forekomme, *dels* regler om selve beskatningen af indvundne avancer og om fradrag for tab.

Efter de nugældende regler om *subjektiv skattepligt* forekommer der en række tilfælde, hvor driftsmidler vil kunne afhændes, eller hvor erstatning og forsikringssum kan oppebæres, uden at en indkomstskattepligtig avance bliver gjort til genstand for beskatning. Det gælder først og fremmest i forbindelse med dødsfald.

Avancer indvundet i tiden efter afslutningen af afdødes sidste beskattede regnskabsår vil ikke blive beskattet. Et dødsbo kan, så længe det ikke er undergivet skattepligt, sælge driftsmidler eller oppebære erstatninger og forsikringssummer, uden at beskatning af avancer finder sted. Ligeledes vil et dødsbo uden modsvarende indkomstbeskatning ved opgørelsen af sin indgangsstatus kunne optage driftsmidler til en højere værdi end den, hvortil de er optaget i afdødes slutstatus, således at avancen herved ikke beskattes, ligesom arvinger på samme måde kan overtage driftsmidler til en opskrevet værdi og påbegynde skattefrie afskrivninger på grundlag af denne. *Udenfor dødsfaldstilfældene* vil beskatning af indvundne avancer ikke finde sted, hvis ejeren efter afhændelsen m. m. flytter til udlandet, således at han ikke bliver skattepligtig her i landet for det pågældende skatteår, eller hvis skatteydere med begrænset skattepligt ophører med at drive virksomhed her i landet.

Ved at påpege disse forhold vil udvalget fremhæve, at det i tilfælde af eventuel indførelse af en ny, friere afskrivningsordning snarest bør optages til overvejelse, hvorledes de nævnte forhold kan imødegås. Udvalget har anset det for liggende udenfor dets opgave at fremkomme med forslag om, hvorledes reglerne om skattepligt i disse tilfælde bør udformes. Ikke mindst dødsbobsbeskatningen rummer vanskelige problemer, som de i de senere år fremsatte skattereformforslag har foreslået løst på forskellig måde.

For tilfælde af likvidation af aktieselskaber indeholder allerede den gældende lovgivning regler, der vil kunne sikre beskatning af indvundne avancer.

Spørgsmålet om den nærmere udformning af reglerne om *beskatning af indvundne avancer* i forhold til driftsmidlers skattefrit nedskrevne værdi og om *fradrag for tab* har været indgående drøftet i udvalget.

Disse problemer, der står i nøje sammenhæng med indholdet af det afskriv-

ningssystem, udvalget har overvejet og stiller forslag om, vil blive omtalt i det følgende afsnit E. om hovedtrækkene i

dette system og udførligere behandlet i afsnit F., hvori der nærmere redegøres for udvalgets forslag.

E.

Hovedtræk i udvalgets forslag til eventuel ny afskrivningsordning.

Afskrivningsmetoderne.

I forbindelse med udvalgets overvejelser vedrørende et eventuelt nyt afskrivningssystem har man foretaget en *undersøgelse af afskrivningsreglerne i en række fremmede lovgivninger*. For disse undersøgelser, der har omfattet Sverige, Norge, Finland, Holland, England og U.S.A., er der redegjort i afsnittet om udenlandsk ret (s. 27—46), hvor afskrivningsordningerne er beskrevet i hovedtræk.

Det er naturligt, at man i særlig grad har haft opmærksomheden henvendt på afskrivningsproblemernes behandling i Sverige og Norge, hvor forholdet tilmed er det, at disse problemer i den nyeste tid har været genstand for behandling i kommissioner.

/ *Sverige* afgav Företagsbeskattningskommittén betænkning om emnet i 1954, og nye lovregler, som i det væsentligste bygger på kommissionens forslag, blev gennemført ved en lov af 27. maj 1955.

/ *Norge* er en kommissionsbetænkning afgivet i april 1955. Kommissionen var delt i et flertal på 7 medlemmer, hvoraf dog et medlem kun subsidiært har tilsluttet sig flertallets forslag, og et mindretal på 6 medlemmer. Nye lovregler er endnu ikke gennemført.

Udvalget har med særlig interesse undersøgt de afskrivningsmetoder, hvorpå *de nye svenske regler om afskrivninger på skibe, maskiner og lignende driftsmidler* (men ikke bygninger) er baseret for så vidt angår erhvervsdrivende, der lignes efter »bogføringsmæssige regler«. Idet man nærmere henviser til beskrivelsen heraf (s. 31—33), skal her kort fremhæves ordningens hovedprincipper.

Efter de svenske regler behandles de

nævnte driftsmidler i henseende til afskrivninger som en enhed, og afskrivningerne foretages på grundlag af summen af aktivernes bogførte værdi ved regnskabsårets begyndelse med tillæg af anskaffelsessummerne for de i regnskabsårets løb anskaffede driftsmidler, som ved årets udgang stadig tilhører virksomheden. Der afskrives altså på grundlag af den samlede saldo for disse driftsmidler (saldometoden). Et særligt forhold kommer frem ved behandlingen af driftsmidler, der er anskaffet før regnskabsårets begyndelse, men som sælges eller går til grunde i løbet af regnskabsåret. For disse vedkommende fradrages salgssummen eller erstatnings- eller forsikringssummen i den bogførte værdi for samtlige driftsmidler før foretagelsen af årets skattefri afskrivninger, således at afskrivningsgrundlaget formindskes med de indvundne beløb for de udgåede aktiver.

For afskrivningerne på den således opgjorte saldo gælder efter de svenske regler en maksimal afskrivningssats på 30 pct. af saldoen. Indenfor dette maksimum kan den skattepligtige vælge, hvilken afskrivningsprocent han ønsker at anvende i et givet regnskabsår, og han kan eventuelt helt undlade afskrivning.

Det således beskrevne system har vundet tilslutning hos det nævnte store mindretal i den norske kommission.

Udvalget er ved sine overvejelser vedrørende det svenske system kommet til det resultat, at det indebærer betydelige fordele og på en hensigtsmæssig måde tilgodeser de krav til en ny afskrivningsordning, som udvalget har redegjort for i de almindelige bemærkninger i afsnit D.

Metoden: afskrivning med samme procent (indenfor et vist maksimum) på den samlede saldo af driftsmidler betyder en *overordentlig forenkling* af afskrivningssystemet. Den nugældende opdeling i et utal af arter af aktiver og fastsættelsen af normalsatser for afskrivningerne for disse falder helt bort. Det samme gælder alle tvivlsspørgsmål vedrørende de hensyn, der bør være afgørende ved det nødvendige forhåndsskøn over et driftsmiddels levealder (slid, teknisk forældelse o. s. v.).

Metoden medfører endvidere en *betydelig smidighed* i afskrivningsreglerne. Den giver mulighed for at variere afskrivningerne indenfor den grænse, maksimumsprocenten drager, og indenfor de grænser, som metoden i sig selv drager derigennem, at den i sit princip (saldometoden) indebærer, at afskrivningsgrundlaget formindskes med foretagne afskrivninger (systemet er degressivt). Vil man udnytte maksimumsprocenten fuldt ud, giver metoden de største afskrivninger i de første år (efter de svenske regler i 1. år 30 pct. af 100, i 2. år 30 pct. af resten: $70 = 21$ o.s.fr.) og tilgodeser således de fremførte ønsker om, at en ny afskrivningsordning bl. a. bør give mulighed for en stor afskrivning i de første år efter anskaffelsen (større initialafskrivninger). Men metoden indebærer yderligere variationsmuligheder, idet den skattepligtige ikke behøver at afskrive med den maksimale procent i begyndelsen — dette vil f. eks. i mange tilfælde ikke være i overensstemmelse med et nystartet foretagendes interesser — men kan vælge den afskrivningsprocent, som han — alle forhold taget i betragtning — finder det rettest at anvende i det givne regnskabsår på saldoen for samtlige aktiver.

Udvalget finder, at metoden på en rimelig måde løser de skattemæssige problemer, der står i forbindelse med udformningen af regler om *beskatning af avancer*, og som der er peget på i afsnit D, samt om *fradrag for tab*. Medens der om den nærmere udformning af udvalgets forslag her-

om må henvises til det følgende afsnit (F.), skal her kun peges på hovedprincippet.

Dersom et aktiv sælges, udgår det efter den beskrevne metode af den samlede saldo for aktiverne med sin salgssum. Er denne større end det beløb, hvortil aktivet er nedskrevet, bliver avancen derved fradraget i saldoen for de resterende aktiver på kontoen. Afskrivningerne vil derefter fremover formindskes, da afskrivningsgrundlaget er formindsket, og da de formindskede årlige afskrivninger vil betyde tilsvarende forøgede skattepligtige indkomster, vil den indvundne avance således »successivt« komme under beskatning. Er salgssummen omvendt mindre end det beløb, hvortil aktivet er nedskrevet, vil tabet på tilsvarende måde fremover påvirke de skattepligtige indkomster gennem forøgede afskrivninger, således at tabet »successivt« bliver skattemæssigt bragt til fradrag.

Det ligger i sagens natur, at dette beskatningssystem forudsætter virksomhedens fortsatte beståen, og at særlige regler må udformes for tilfælde af ophør og afhændelse m. v. Herom henvises til afsnit F.

Forsåvidt angår *skibe, maskiner og andre lignende driftsmidler* mener udvalget ud fra de anførte betragtninger at kunne gå ind for et af skrivnings system baseret på de beskrevne hovedprincipper.

Under hensyn til de fordele, systemet efter udvalgets formening frembyder, har man indgående drøftet mulighederne for dets anvendelse også ved afskrivning på bygninger.

Udvalget er imidlertid kommet til det resultat, at systemet ikke egner sig for bygningsafskrivning. Som foran nævnt omfatter de nye svenske regler heller ikke bygninger.

Bygningers levealder er normalt meget lang, betydelig længere end levealderen for skibe og maskiner m. m. De ordinære afskrivningsprocenter for bygninger er derfor gennemgående meget små.

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

Af de anførte grunde har udvalget anset det for skibe og maskiner m. m. foreslåede afskrivningssystem for uanvendeligt for bygninger.

Udvalget har for bygningers vedkommende udformet et forslag til skattefri afskrivninger, der er baseret på det gældende ordinære afskrivningssystem, som dog foreslås udbygget således, at der åbnes *mulighed for større afskrivninger indenfor en årrække efter bygningernes erhvervelse*; endvidere foreslår man visse modifikationer i de gældende ordinære afskrivningsregler.

Når den for skibe og maskiner m. m. foreslåede afskrivningsordning ikke anvendes på bygninger, lader spørgsmålet om den skattemæssige behandling af avancer og tab for bygningers vedkommende sig ikke løse på den ovenfor beskrevne måde, hvorefter avancer og tab på skibe m. v. successivt influerer på opgørelsen af den skattemæssige indkomst. Udvalget har derfor måttet overveje en særlig løsning af disse beskatningsproblemer for så vidt angår bygninger; herom

henvises til den nærmere redegørelse i afsnit F.

Under hensyn til de bestående regler om adgang til ekstraordinære, skattefri afskrivninger på *kontraherede skibe i kontraktperioden* har udvalget overvejet, om der måtte være anledning til at træffe en særlig afskrivningsordning for sådanne tilfælde. Et særligt forslag herom er udarbejdet; herom henvises til afsnit F. III.

Andre mere almindelige principielle spørgsmål.

Inden udvalget går over til den nærmere redegørelse for forslaget til en eventuel ny afskrivningsordning skal nedenævnte, mere almindelige principielle spørgsmål berøres:

1. Bør afskrivningsordningen være ens for de forskellige arter af erhvervsvirksomheder?
2. Bør ordningen være ens for nye og brugte afskrivningsberettigede aktiver?
3. Bør ordningen omfatte såvel regnskabsførende som ikke-regnskabsførende skatteydere?
4. Bør ordningen være obligatorisk?
5. Forholdet mellem regnskabsmæssige og skattemæssige afskrivninger.
6. Afskrivning udover »scrapværdien« af afskrivningsberettigede aktiver.

De under 1. og 2. nævnte spørgsmål er behandlet ovenfor i afsnit B, hvor udvalget er gået ind for, at der under en permanent afskrivningsordning ikke gøres forskel mellem f. eks. produktionsvirksomheder og andre virksomheder, og at en sådan ordning behandler nye og brugte aktiver ens.

Udvalget er endvidere af den opfattelse, at afskrivningsreglerne så vidt muligt bør være ens for *regnskabsfor ende og ikke-regnskabsførende skatteydere*. Man har ikke anset det for udvalgets opgave at tage stilling til, i hvilket omfang der bør stilles krav om førelse af et egentligt regnskab for de forskellige erhvervsvirksom-

heder. Man har alene behandlet afskrivningsspørgsmålene på grundlag af forholdene, således som de faktisk er. En stor del af det danske erhvervsliv har ikke nogen pligt til af skattemæssige grunde at føre et egentlig regnskab, og man mener ikke, at det vil være rimeligt at udelukke de ikke-regnskabsførende skatteydere fra adgangen til at foretage skattefrie afskrivninger. Der har i en årrække været adgang for skatteydere, der ikke fører fuldstændigt regnskab, til under visse betingelser at foretage såvel ordinære som ekstraordinære, skattefrie afskrivninger på driftsbygninger og på enkelte større maskiner og lignende driftsmidler. De problemer, der kan opstå i forbindelse med ikke-regnskabsførende skatteyders afskrivninger, synes alene at være af teknisk art.

Med hensyn til spørgsmålet, om den foreslåede ordning bør være obligatorisk, er udvalget af den opfattelse, at den *for skibe og maskiner m. m.* foreslåede ordning bør være *obligatorisk*. Dette vil sige, at den nuværende adgang til — i stedet for at foretage skattefrie afskrivninger — i tilfælde af udskiftning af driftsmidler i udskiftningsåret at fradrage forskellen mellem det udskiftede aktivs anskaffelsessum og det beløb, det indbringer ved salg m. m., ikke fremtidig skal kunne finde anvendelse på disse aktiver. Udvalget finder, at det for skibe og maskiner m. m. foreslåede afskrivningssystem med afskrivning på en samlet konto betyder en sådan forenkling, at det kan anvendes af alle erhvervsdrivende. Da det derhos dels gennem sin smidige karakter giver de erhvervsdrivende vigtige fordele, dels løser beskatningsmæssige problemer med hensyn til avancer og tab på en måde, der bør være ens for alle, har udvalget forudsat, at systemet skulle være obligatorisk.

For så vidt angår *bygninger* har udvalget derimod *ikke* ment at burde foreslå, at det for disse foreslåede afskrivningssystem skal være *obligatorisk*. Når man for bygninger har indtaget dette standpunkt,

skyldes det, at bygningers levealder er så meget længere end levealderen for skibe og maskiner m. m. Når henses til det meget store antal gamle erhvervsbygninger, på hvilke der aldrig har været foretaget skattefrie afskrivninger, ville det efter udvalgets opfattelse medføre meget store praktiske vanskeligheder, hvis der pludselig fra et vilkårligt tidspunkt blev foreskrevet pligt til at foretage skattefrie afskrivninger på disse gamle bygninger — vanskeligheder, der for skibe og maskiner m. m. er betydelig mindre som følge af deres kortere levealder. Udvalget har derfor måttet udarbejde forslag til særlige skattemæssige regler for bygninger, der ikke gøres til genstand for skattefrie afskrivninger; herom henvises til afsnit F.

Angående spørgsmålet om overensstemmelse mellem en virksomheds, f. eks. et aktieselskabs, *officielle regnskab* og *dets skattemæssige regnskab* i henseende til afskrivninger skal udvalget udtale, at det efter dets formening bør fastholdes, at der ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst ikke bør kunne fradrages større afskrivninger, end der er foretaget i det officielle regnskab. Har der omvendt i dette været foretaget afskrivninger, der ikke er fradraget i skatteregnskabet, bør der efter udvalgets mening ved senere skatteansættelser godkendes hertil svarende skattefrie afskrivninger i overensstemmelse med de iøvrigt foreslåede regler, uanset at de ikke fremgår af det officielle regnskab for de tilsvarende regnskabsår. Det må dog herved være en forudsætning, at vedkommende virksomhed er i stand til på fyldestgørende måde at redegøre for grundlaget for beregningen af sådanne afskrivninger.

Hvad endelig angår spørgsmålet om *afskrivning udover scrapværdien* bemærkes, at det efter de gældende regler fastholdes, at afskrivning kun må foretages indtil scrapværdien er nået. Som scrapværdi regnes som hovedregel et års ordinær afskrivning.

Af de foreliggende oplysninger om uden-

landske afskrivningsregler fremgår det, at der fastholdes en scrapværdi i U.S.A., medens der i Sverige, Norge, Finland, Holland og England kan foretages afskrivninger helt ned til 0, selv om det pågældende aktiv stadig er i brug.

Efter det af udvalget for skibe og maskiner m. m. foreslåede afskrivningssystem, hvorefter der afskrives på en samlet

saldo for driftsaktiver, lader regelen om at standse afskrivningen for det enkelte aktiv ved scrapværdien sig ikke opretholde. Udvalget finder efter det foran anførte heller ikke tilstrækkelig grund til at foreslå, at der for bygningers vedkommende opretholdes en grænse for afskrivningen ved scrapværdien.

F.

Nærmere redegørelse for udvalgets forslag til eventuel ny afskrivningsordning.

I.

Skibe og maskiner m. m.

I nærværende afsnit behandles udvalgets forslag til en eventuel ny afskrivningsordning for skibe, andre transportmidler, rullende materiel, maskiner, inventar og lignende driftsmidler. Disse driftsaktiver er omfattet af den i redegørelsen anvendte kortere betegnelse: skibe og maskiner m. m.

Et særligt forslag er fremsat med hensyn til afskrivning på kontraherede skibe i kontraktperioden. For dette gøres der rede nedenfor under III.

1. Af skrivning s principperne.

Afskrivningsgrundlaget bør efter udvalgets formening fortsat være driftsmidlernes faktiske anskaffelsessum, jfr. ovenfor under afsnit C.

For driftsmidler erhvervet ved køb bliver afskrivningsgrundlaget købesummen med tillæg af udgift til told, fragt, montering o. l. For driftsmidler, der er erhvervet ved arv, danner udlægsværdien grundlaget for afskrivningerne, medens driftsmidler erhvervet som gave kan afskrives på grundlag af den værdi, hvortil gaven sættes ved svarelse af gaveafgift eller indkomstskat. Såfremt der måtte blive indført regler om adgang til at foretage skattefri henlæggelser til investeringsfonds, vil grundlaget for de almindelige skattefri af-

skrivninger på driftsmidler, i forbindelse med hvis anskaffelse der har været benyttet investeringsfondshenlæggelser, blive formindsket med de benyttede investeringsfondshenlæggelser.

Afskrivningsreglerne skal efter udvalgets forslag — jfr. det i afsnit E anførte — omfatte samtlige arter af erhvervsvirksomheder, regnskabsførende og ikke-regnskabsførende skattepligtige, og de skal efter forslaget være obligatoriske. Afskrivningsreglerne skal være ens for nye og brugte afskrivningsberettigede aktiver.

Efter det i afsnit E om afskrivningsmetoderne anførte foreslås afskrivningssystemet opbygget som en *saldoafskrivning på virksomhedens samlede bestand af afskrivningsberettigede driftsaktiver af den her omhandlede art.*

Afskrivningsgrundlaget for det enkelte års afskrivning skal være den bogførte værdi af virksomhedens beholdning af driftsaktiver ved regnskabsårets begyndelse efter regulering under hensyn til tilgange og afgang i regnskabsårets løb.

Er der anskaffet driftsmidler i regnskabsårets løb, lægges anskaffelsessummerne for disse til saldoen på driftsmidlernes konto ved regnskabsårets begyndelse.

Er der udgået driftsmidler i regnskabsårets løb, f. eks. ved salg eller ved tilintetgørelse, formindskes saldoen på driftsmidlernes konto med de beløb, der er indvundet for de udgåede aktiver som salgssummer eller erstatnings- eller forsikringssummer.

Et særligt spørgsmål foreligger med hensyn til behandlingen af *driftsmidler*, der er *erhvervet og afhændet m. m. indenfor samme regnskabsår*. Udvalget har drøftet, om det ovenfor beskrevne princip bør finde anvendelse på sådanne aktiver, eller om der kan være grund til at udforme særlige regler for disse. Efter de i Sverige gældende regler holdes sådanne driftsmidler helt udenfor driftsmidlernes fælles saldo. De svenske regler går ud på, at hele anskaffelsessummen for sådanne driftsmidler kan føres til udgift i anskaffelsesåret, medens alt, hvad der indkommer ved salg m. m. af disse driftsmidler, skal tages til indtægt i samme år. Hvis der har været brugt investeringsfondshenlæggelser i forbindelse med anskaffelsen, udgør det beløb, der kan føres til udgift, dog kun anskaffelsessummen med fradrag af de anvendte investeringsfondshenlæggelser.

Det er udvalgets opfattelse, at der ikke er tilstrækkelig grund til at indføre en særegel regel for de driftsmidler, der erhverves og afhændes m. m. i samme regnskabsår. De foreslåede almindelige regler synes naturligt at kunne bringes i anvendelse også på disse driftsmidler. Anskaffelsessummerne for driftsmidlerne må da tillægges saldoen på driftsmidlernes fælles konto, og de ved salg m. m. indvundne beløb må fradrages i denne saldo, alt i overensstemmelse med den ovenfor beskrevne almindelige hovedregel for afskrivningernes foretagelse. Hvis driftsmidlerne afhændes med tab, eller der ved udbetaling af erstatning og forsikringssum m. m. indkommer et mindre beløb end anskaffelsessummen, vil den nedenfor omtalte kompletterende regel kunne finde anvendelse.

På det i overensstemmelse med det an-

førte opgjorte afskrivningsgrundlag for det enkelte regnskabsår, omfattende samtlige virksomhedens driftsmidler af den her omhandlede art, skal *afskrivning* foretages *under eet med en vis procent (årets afskrivnings procent), der ikke må overstige en i lovgivningen fastsat maksimalprocent*. Spørgsmålet om denne maksimalprocents størrelse vil blive behandlet nedenfor under 4.

Indenfor det foreskrevne maksimum for de årlige afskrivninger skal den skattepligtige kunne vælge, hvor stor en afskrivning han ønsker at foretage i det enkelte regnskabsår, og han kan, hvis han i et år måtte ønske det, helt undlade at foretage afskrivning på de her omhandlede driftsmidler. I det omfang afskrivningsretten ikke udnyttes i et givet år, medfører dette en tilsvarende større bogført værdi for driftsmidlerne og deraf følgende større afskrivningsmuligheder for senere år.

Når den skattepligtige for et givet regnskabsår har taget stilling til den afskrivningsprocent indenfor det fastsatte maksimum, som han vil anvende, fradrages årets afskrivning ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, ligesom afskrivningsbeløbet fradrages i saldoen på driftsmidlernes konto ved regnskabsårets udgang.

Det foran beskrevne afskrivningssystem foreslås suppleret med en »kompletterende« *regel*, der skal kunne bringes i anvendelse, når et driftsmiddel udrangeres, eller når et driftsmiddel ved salg, udbetaling af erstatning eller forsikringssum m. m. indbringer et mindre beløb end den ved salget m. m. skattemæssigt nedskrevne værdi.

Den kompletterende regel går efter forslaget ud på, at den skattepligtige i sådanne tilfælde skal kunne begære, at nettotabet fradrages i den skattepligtige indkomst. Nettotabet beregnes som forskellen mellem den skattemæssigt nedskrevne værdi og den modtagne salgssum, erstatningssum eller forsikringssum m. m. Den skattepligtige skal dokumentere det på-

gældende driftsmiddels erhvervelsessum, tidspunktet for driftsmidlets erhvervelse og optagelse på driftsmidlernes fælles konto, samt størrelsen af de på driftsmidlet foretagne samlede skattefrie afskrivninger. De samlede afskrivninger, der har været foretages på driftsmidlet, udfindes ved en beregning, særskilt for dette driftsmiddel, under anvendelse af de afskrivningsprocenter, der gennem de år, hvori driftsmidlet har været optaget på kontoen, er benyttet ved saldoafskrivningen på den samlede bestand af driftsmidler. Regelens anvendelse er nedenfor belyst ved et eksempel.

Hvor den kompletterende regel benyttes, skal saldoen på driftsmidlernes samlede konto formindskes med et beløb svarende til det udgåede driftsmiddels skattemæssigt nedskrevne værdi i stedet for som efter hovedregelen med salgssummen m.m. Fradraget i saldoen skal foretages før årets almindelige afskrivning i henhold til hovedregelen.

Som *begrundelse* for den foreslåede kompletterende regel skal anføres følgende:

I tilfælde af udrangering og af salg m. v. med tab bliver der efter det foreslåede afskrivningssystem en uafskrevet rest af aktivets anskaffelsessum henstående på de samlede aktivers konto. Hvor en virksomhed har et større antal aktiver, på hvilke der afskrives under eet, kan det være uden betydning, at der henstår et sådant uafskrevet restbeløb, som først bringes til fradrag gennem den fortsatte afskrivning. I så fald vil forholdet nemlig hyppigt være det, at en del af aktiverne er så langt nedskrevne, at den i saldoen angivne værdi for samtlige aktiver ikke bliver misvisende, uanset at saldoen foruden de tilbageblevne aktiver omfatter et restbeløb for et udgået aktiv. Man kan imidlertid ikke se bort fra, at der kan forekomme tilfælde — dette gælder navnlig virksomheder med et enkelt eller få aktiver — hvor opretholdelsen af en restværdi for et udgået aktiv kan medføre, at den samlede

saldo vil overstige værdien af de i virksomheden tilbageblevne aktiver. Hvis de skattefrie afskrivninger derfor var begrænset til, hvad der følger af hovedregelen, ville der kunne opstå en konflikt mellem de skattemæssige afskrivningsregler og de i aktieselskabsloven og bogføringsloven indeholdte forskrifter om foretagelse af afskrivninger på driftsmidler. Man har af denne grund og fordi de degressive afskrivninger efter hovedregelen aldrig fører til en fuldstændig afskrivning af driftsmidlernes anskaffelsessum, fundet det påkrævet, at der gennem indførelsen af en kompletterende regel som den foreslåede åbnes mulighed for ved udrangering og salg m. m. at foretage en udrensning af aktivernes konto.

Til belysning af regelens anvendelse anføres følgende eksempel.

År 1 anskaffes et driftsmiddel til en anskaffelsessum af 10.000 kr., der indgår i saldoen for samtlige driftsmidler. For årene 1—3 afskrives på den samlede saldo med følgende procenter: 15, 15 og 20. I det 4. år sælges driftsmidlet for 4.000 kr. Afskrivningerne på driftsmidlet har altså været følgende:

Anskaffelsessummen er	10.000 kr.
I 1. år er afskrevet 15 pct. af	
10.000 kr.	1.500 »
	Rest ... 8.500 kr.
I 2. år er afskrevet 15 pct. af	
8.500 kr.	1.275 »
	Rest... 7.225 kr.
I 3. år er afskrevet 20 pct. af	
7.225 kr.	1.445 »
Skattemæssigt nedskreven værdi ved salget	5.780 kr.

Da driftsmidlet ved salget kun har indbragt 4.000 kr., kan nettotabet 1.780 kr. (differencen mellem den skattemæssigt nedskrevne værdi ved salget 5.780 kr. og salgssummen 4.000 kr.) fradrages i den skattepligtige indkomst for salgsåret, medens saldoen på driftsmidlernes fælles konto i så fald samtidig skal formindskes

med driftsmidlets skattemæssigt nedskrevne værdi 5.780 kr.

Det kan efter det foreslåede afskrivningssystem forekomme, at der opstår en negativ saldo på aktivernes konto som følge af, at driftsaktiver, der afhændes eller går til grunde, udgår af saldoen på kontoen for de samlede driftsaktiver med den opnåede salgssum, henholdsvis erstatnings- eller forsikringssum. Der opstår forskellige problemer med hensyn til behandlingen af en sådan negativ saldo.

En negativ saldo på aktivernes konto repræsenterer en ikke indkomstbeskattet avance på driftsmidler.

Når nye driftsmidler anskaffes, udlignes den negative saldo helt eller delvis med anskaffelsessummen for disse. Udvalget har drøftet spørgsmålet, om en negativ saldo, der ikke straks udlignes på denne måde, bør indkomstbeskattes i det regnskabsår, hvori den opstår, eller om der bør indrømmes en vis frist, inden beskattningen sætter ind.

Udvalget må anse det for lidet rimeligt, om der blev krævet indkomstbeskatning i det regnskabsår, hvori den negative saldo opstår. En sådan saldოს opståen vil som oftest skyldes afhændelse eller tilintetgørelse af betydelige aktiver, som det er meningen at søge remplaceret ved nye anskaffelser. Da der hyppigt vil hengå et kortere eller længere tidsrum, inden sådanne anskaffelser kan finde sted — og hvorved den negative saldo vil blive udlignet — bør der efter udvalgets mening gives en passende frist med henblik på nyanskaffelser. Udvalget vil anse det for rimeligt, at det som *almindelig regel* bliver tilladt uden indkomstbeskatning at opretholde den negative saldo i det regnskabsår, hvori den er fremkommet, og i det næste regnskabsår; inden udløbet af det derefter følgende regnskabsår må den negative saldo være udlignet, såfremt indkomstbeskatning skal undgås.

Den skattepligtige bør efter udvalgets formening være berettiget til inden udlø-

bet af den ovennævnte frist helt eller delvis at tage den negative saldo til indtægt i det regnskabsår, han måtte vælge.

Er dette ikke sket, skal den negative saldo, der henstår ved udløbet af det regnskabsår, hvori indtægtsførelse skal finde sted, i sin helhed undergives indkomstbeskatning for dette år.

Medens udvalget som hovedregel vil finde en frist som anført passende, er man opmærksom på, at der kan forekomme tilfælde, hvor det vil kunne forekomme hårdt at forlange indkomstbeskatning af en negativ konto indenfor den foreslåede frist. Der tænkes her særligt på tilfælde, hvor samtlige en virksomheds driftsmidler eller en betydelig del af disse udgår af driften, og hvor det ikke er muligt at anskaffe nye driftsmidler indenfor den anførte frist. Dette vil navnlig kunne forekomme i virksomheder, der kun har et enkelt eller enkelte større driftsmidler, som f. eks. et rederi med et eller to skibe. I virksomheder med mange forskellige driftsmidler vil forholdet sjældnere forekomme, men det vil dog kunne ske ved samlet undergang af driftsmidlerne, f. eks. ved brandskade.

Man har med henblik på sådanne tilfælde overvejet, om der kunne være grund til at åbne mulighed for en særlig overførelse af en negativ saldo til en investeringsfond.

Efter det forslag til investeringsfonds, som udvalget har udarbejdet, skal der gælde en vis frist, inden hvilken de til investeringsfonds foretagne henlæggelser må tages i brug. Da der i de tilfælde, hvor der foreligger en negativ saldo, imidlertid netop er behov for, at investering skal kunne ske, så snart der er mulighed herfor, har udvalget ikke anset den her nævnte løsning for hensigtsmæssig.

Udvalget må anse det for den bedste løsning, at der med henblik på tilfælde som de ovennævnte gives finansministeren bemyndigelse til efter ansøgning at *dispensere* fra den almindelige frist, når særlige grunde taler derfor, eventuelt mod

sikkerhedsstillelse. Hvor dispensation er indrømmet, og den negative saldo ikke er udlignet inden fristens udløb, skal den negative saldo i sin helhed indkomstbeskattes i det år, hvori fristen udløber.

Udvalget finder anledning til også i forbindelse med spørgsmålet om negativ saldo at bemærke, at der bør træffes foranstaltninger til at sikre beskatning i tilfælde af dødsfald, idet en udskydelse af beskatningen af den negative saldo ellers vil kunne bevirke, at saldoen ikke kommer under beskatning, såfremt den skattepligtige dør, medens fristen er løbende.

2. *Begyndelsestidspunkt og sluttidspunkt for afskrivningerne.*

Ifølge det under 1. foreslåede af skrivningssystem indgår anskaffelsessummen for driftsmidler, der erhverves i løbet af et regnskabsår, i det afskrivningsgrundlag, hvoraf afskrivningerne for det pågældende regnskabsår beregnes. Det følger således af selve systemet, at der i erhvervsåret foretages afskrivning på et sådant aktiv med et beløb, der svarer til et helt års afskrivninger, uden hensyn til, hvornår i regnskabsåret driftsmidlet er erhvervet.

Afgørende for påbegyndelsen af afskrivninger på et anskaffet driftsaktiv vil det herefter være, hvornår driftsaktivet indgår på kontoen for de samlede driftsaktiver. Efter udvalgets formening bør det være tidspunktet for aktivets levering, der skal være afgørende for, hvornår det kan optages på de samlede driftsaktivers konto. Dette gælder også for skibe. Om en særlig afskrivningsordning for kontraherede skibe i kontraktperioden henvises til afsnit III. nedenfor.

Den foreslåede saldoafskrivning medfører, at der afskrives på et aktiv med årets afskrivningsprocent, så længe aktivet er inkluderet i saldoen på driftsaktivers konto. Hvis et aktiv sælges eller går til grunde, skal efter systemets hovedregel salgssummen, respektive erstatningen eller forsikringssummen, fradrages i saldoen på

aktivernes konto. Fradraget skal ske før foretagelsen af årets afskrivninger; dette indebærer, at der ikke afskrives på den i regnskabsåret udgåede salgssum m. m., uanset hvornår i regnskabsåret aktivet er udgået — en regel, der altså korresponderer med, at der gives fuld afskrivning i anskaffelsesåret. Hvor den kompletterende regel anvendes, skal fradrag efter denne regel også ske før foretagelsen af årets afskrivninger.

Udvalget finder, at de anførte konsekvenser af systemet med hensyn til den periode, i hvilken der kan afskrives på et aktiv, forekommer rimelige, og man har ikke fundet anledning til at foreslå særlige regler, der afviger herfra.

3. *Den skattemæssige behandling af avancer og tab.*

a. *Under virksomhedens beståen.*

Ved salg af driftsmidler samt ved udbetaling af erstatning eller forsikringssum skal efter det foreslåede afskrivningssystem salgssummen, henholdsvis erstatningen eller forsikringssummen, fradrages i saldoen på aktivernes konto.

Denne regel indebærer bl. a., at avancer og tab i forbindelse med salget m. m. kommer til at influere på indkomstopgørelsen. Hvis et aktiv sælges for et beløb, der er større end aktivets nedskrevne værdi, betyder afgangsførelsen af salgssummen, at saldoen på aktivernes konto formindskes dels med aktivets nedskrevne værdi, dels med resten af salgssummen (avancen). Når saldoen på aktivernes konto formindskes med avancen, medfører det formindskede årlige afskrivninger fremover på de tilbageværende aktiver. Da de formindskede årlige afskrivninger betyder tilsvarende forøgede skattepligtige indkomster, vil den indvundne avance således succesivt komme under beskatning. På tilsvarende måde vil et tab påvirke de skattepligtige indkomster fremover gennem forøgede afskrivninger, idet den del af den nedskrevne værdi, som overstiger salgs-

summen, bliver stående på kontoen og gennem de fremtidige afskrivninger på denne successivt bringes til fradrag.

Den her beskrevne skattemæssige behandling af tab har efter udvalgets forslag et supplement i den ovenfor under 1. foreslåede kompletterende regel, hvorefter en skattepligtig kan begære sit nettotab opgjort og bragt til fradrag i sin helhed i den skattepligtige indkomst for det år, hvori det indtræder ved udrangering eller salg m. m.

b. I andre tilfælde.

Den under a. anførte løsning af spørgsmålet om den skattemæssige behandling af avance og tab kan ikke gennemføres, hvor *virksomheden opløses, eller hvor den afhændes under eet*. Det vil derfor være nødvendigt, at der overvejes særlige regler for behandlingen af avance eller tab i disse tilfælde.

Avance eller tab må her beregnes for samtlige de af saldoafskrivningen omfattede aktiver under eet i forhold til saldoen på aktivernes konto.

Med hensyn til *den skattemæssige behandling af avance* er udvalget af den opfattelse, at det ikke ville være rimeligt under den gældende progressive indkomstbeskatning at gennemføre en fuldstændig indkomstbeskatning af hele avancen efter de almindelige regler. Udvalget har overvejet to muligheder med hensyn til spørgsmålets løsning. Den ene mulighed går ud på, at hele avancen beskattes med en fast procentsats. Den anden mulighed går ud på, at kun en vis del af avancen beskattes, men da efter de almindelige progressive indkomstskatteregler. Man vil være mest tilbøjelig til at foreslå den sidste løsning: beskatning af en vis del af avancen efter de almindelige indkomstskatteregler. Den første løsning ville være en særregel under det nuværende skattesystem, hvorimod den foreslåede regel har fortilfælde i den gældende regel om indkomstbeskatning af good-will. Efter denne regel beskattes

halvdelen af avancen på good-will, og udvalget til finde det rimeligt, at avancen på driftsmidler i de heromhandlede tilfælde på tilsvarende måde bliver *beskattet for halvdelens vedkommende efter de almindelige indkomstskatteregler*. Den af udvalget foreslåede regel forudsætter en progressiv beskatning, og hvis der på et eller andet tidspunkt bliver indført en proportional skat, f. eks. for aktieselskaber, kan der være anledning til fornyet overvejelse af spørgsmålet om avancebeskatningsreglernes udformning. Såfremt der måtte blive indført en almindelig kapitalvindingskat, vil det efter udvalgets mening være naturligt, at avancen i forhold til saldoen på aktivernes konto bliver behandlet i overensstemmelse med kapitalvindingsreglerne.

I forbindelse med en modificeret avancebeskatning ved virksomhedens ophør eller salg under eet som den foreslåede bør det efter udvalgets mening bestemmes, at hvis der ved salget af driftsmidlerne opnås en fortjeneste i forhold til saldoen på aktivernes konto, kan der ikke foretages nogen afskrivning på aktiverne i salgsåret. Man har overvejet, om der for at forebygge eventuelle misbrug af regelen om den modificerede avancebeskatning, f. eks. salg af driftsmidler i et år til levering i det følgende år, kunne være grund til at foreskrive en regulering af skatteansættelserne for et eller to regnskabsår forud for virksomhedens nedlæggelse eller salg, således at de i disse regnskabsår foretagne afskrivninger blev ophævet. Man har dog ment, at faren for misbrug må antages at være så ringe, at man ikke har anset det for nødvendigt at stille forslag om en sådan regel.

Med hensyn til *den skattemæssige behandling af tab* i forbindelse med virksomhedens ophør eller salg under eet har udvalget overvejet to muligheder, enten at foreslå adgangen til fradrag i den skattepligtige indkomst for tab begrænset, således at tab kun kan fradrages i samme omfang som avancer indkomstbeskattes,

eller at foreslå, at tabet tillades fradraget fuldt ud. Når udvalget går ind for en begrænset indkomstbeskatning af avancer, skyldes dette, at en fuldstændig indkomstbeskatning vil kunne komme til at virke meget hård under et progressivt skattesystem. Da tilsvarende hensyn ikke gør sig gældende med hensyn til den skattemæssige behandling af tab, mener udvalget at kunne anbefale, at tab *tillades fradraget fuldt ud*, hvilket også stemmer med de nugældende bestemmelser i de årlige ligningslove om fradrag for tab ved afhændelse af maskiner og lignende driftsmidler.

Det anførte om omfanget af beskatning af avancer og fradrag for tab i tilfælde af en virksomheds ophør eller afhændelse under eet bør efter udvalgets opfattelse kunne finde tilsvarende anvendelse i tilfælde af *dødsfald*.

4. Fastsættelsen af den maksimale af skrivningsprocent.

Til belysning af spørgsmålet om fastsættelsen af den maksimale afskrivningsprocent i et afskrivningssystem som det af udvalget foran foreslåede, er vedføjet forskellige oversigter (tabel 1—4) udvisende afskrivningerne dels ved ordinære afskrivninger, dels ved ordinære afskrivninger + ekstraordinære afskrivninger, dels ved saldoafskrivninger med maksimalsatser på henholdsvis 20, 25 og 30 pct. Det er forudsat, at afskrivningerne benyttes i det størst mulige omfang. Oversigterne belyser dels afskrivningen på en enkelt anskaffelse på 1.000 kr., dels afskrivninger ved kontinuerlige anskaffelser på 1.000 kr. årlig, og disse afskrivninger er belyst dels i tilfælde, hvor den ordinære af skrivningsprocent er 10 (aktivets levealder 10 år), dels i tilfælde, hvor den ordinære afskrivningsprocent er 5 (aktivets levealder 20 år).

Tabel 1. Enkelt anskaffelse 1000 kr.
Ordinær afskrivning 5 pct.

År	Ordinære afskrivninger		Ordinære afskrivninger + ekstraordinære afskrivninger		Saldo-afskrivning					
	Afskr.	Rest	Afskr.	Rest	30 pct.		25 pct.		20 pct.	
					Afskr.	Rest	Afskr.	Rest	Afskr.	Rest
1	50	950	192	808	300	700	250	750	200	800
2	50	900	192	616	210	490	188	562	160	640
3	50	850	191	425	147	343	141	421	128	512
4	50	800	25	400	103	240	105	316	102	410
5	50	750	25	375	72	168	79	237	82	328
6	50	700	25	350	50	118	59	178	66	262
7	50	650	25	325	35	83	45	133	52	210
8	50	600	25	300	25	58	33	100	42	168
9	50	550	25	275	17	41	25	75	34	134
10	50	500	25	250	12	29	19	56	27	107
11	50	450	25	225	9	20	14	42	21	86
12	50	400	25	200	6	14	11	31	17	69
13	50	350	25	175	4	10	8	23	14	55
14	50	300	25	150	3	7	6	17	11	44
15	50	250	25	125	2	5	4	13	9	35
16	50	200	25	100	2	3	3	10	7	28
17	50	150	25	75	1	2	3	7	6	22
18	50	100	25	50*)	1	1	2	5	4	18
19	50	50*)			0,3	0,7	1	4	4	14

*) Scrapværdi, hvorunder afskrivning ikke tillades.

Tabel 2. Enkelt anskaffelse 1000 kr. Ordinær afskrivning 10 pct.

År	Ordinære afskrivninger		Ordinære afskrivninger + ekstraordinære afskrivninger		Saldo-afskrivning					
					30 pct.		25 pct.		20 pct.	
	Afskr.	Rest	Afskr.	Rest	Afskr.	Rest	Afskr.	Rest	Afskr.	Rest
1	100	900	217	783	300	700	250	750	200	800
2	100	800	217	566	210	490	188	562	160	640
3	100	700	216	350	147	343	141	421	128	512
4	100	600	50	300	103	240	105	316	102	410
5	100	500	50	250	72	168	79	237	82	328
6	100	400	50	200	50	118	59	178	66	262
7	100	300	50	150	35	83	45	133	52	210
8	100	200	50	100*)	25	58	33	100	42	168
9	100	100*)			17	41	25	75	34	134
10					12	29	19	56	27	107
11					9	20	14	42	21	86
12					6	14	11	31	17	69
13					4	10	8	23	14	55
14					3	7	6	17	11	44
15					2	5	4	13	9	35
16					2	3	3	10	7	28
17					1	2	3	7	6	22
18					1	1	2	5	4	18

*) Scrapværdi, hvorunder afskrivning ikke tilades.

Tabel 3. Kontinuerlig anskaffelse 1000 kr. årlig. Ordinær afskrivning 5 pct.

År	Anskaffelse	Ordinære afskrivninger		Ordinære afskrivninger + ekstraordinære afskrivninger		Saldo-afskrivning					
						30 pct.		25 pct.		20 pct.	
		Afskr.	Rest	Afskr.	Rest	Afskr.	Rest	Afskr.	Rest	Afskr.	Rest
1	1000	50	950	192	808	300	700	250	750	200	800
2	1000	100	1.850	384	1.424	510	1.190	438	1.312	360	1.440
3	1000	150	2.700	575	1.849	657	1.533	578	1.734	488	1.952
4	1000	200	3.500	600	2.249	760	1.773	684	2.050	590	2.362
5	1000	250	4.250	625	2.624	832	1.941	763	2.287	672	2.690
6	1000	300	4.950	650	2.974	882	2.059	822	2.465	738	2.952
7	1000	350	5.600	675	3.299	918	2.141	866	2.599	790	3.162
8	1000	400	6.200	700	3.599	942	2.199	900	2.699	832	3.330
9	1000	450	6.750	725	3.874	960	2.239	925	2.774	866	3.464
10	1000	500	7.250	750	4.124	972	2.267	944	2.830	893	3.571
11	1000	550	7.700	775	4.349	980	2.287	958	2.872	914	3.657
12	1000	600	8.100	800	4.549	986	2.301	968	2.904	931	3.726
13	1000	650	8.450	825	4.724	990	2.311	976	2.928	945	3.781
14	1000	700	8.750	850	4.874	993	2.318	982	2.946	956	3.825
15	1000	750	9.000	875	4.999	995	2.323	987	2.959	965	3.860
16	1000	800	9.200	900	5.099	997	2.326	990	2.969	972	3.888
17	1000	850	9.350	925	5.174	998	2.328	992	2.977	978	3.910
18	1000	900	9.450	950	5.224	998	2.330	994	2.983	982	3.928
19	1000	950	9.500	950	5.274	999	2.331	996	2.987	986	3.942
20	1000	950	9.550	950	5.324	999	2.332	997	2.990	988	3.954

Tabel 4. Kontinuerlig anskaffelse 1000 kr. årlig. Ordinær afskrivning 10 pct.

År	Anskaffelse	Ordinære afskrivninger		Ordinære afskrivninger + ekstraordinære afskrivninger		Saldo-afskrivning					
						30 pct.		25 pct.		20 pct.	
		Afskr.	Rest	Afskr.	Rest	Afskr.	Rest	Afskr.	Rest	Afskr.	Rest
1	1000	100	900	217	783	300	700	250	750	200	800
2	1000	200	1.700	434	1.349	510	1.190	438	1.312	360	1.440
3	1000	300	2.400	650	1.699	657	1.533	578	1.734	488	1.952
4	1000	400	3.000	700	1.999	760	1.773	684	2.050	590	2.362
5	1000	500	3.500	750	2.249	832	1.941	763	2.287	672	2.690
6	1000	600	3.900	800	2.449	882	2.059	822	2.465	738	2.952
7	1000	700	4.200	850	2.599	918	2.141	866	2.599	790	3.162
8	1000	800	4.400	900	2.699	942	2.199	900	2.699	832	3.330
9	1000	900	4.500	900	2.799	960	2.239	925	2.774	866	3.464
10	1000	900	4.600	900	2.899	972	2.267	944	2.830	893	3.571
11	1000	900	4.700	900	2.999	980	2.287	958	2.872	914	3.657
12	1000	900	4.800	900	3.099	986	2.301	968	2.904	931	3.726
13	1000	900	4.900	900	3.199	990	2.311	976	2.928	945	3.781
14	1000	900	5.000	900	3.299	993	2.318	982	2.946	956	3.825
15	1000	900	5.100	900	3.399	995	2.323	987	2.959	965	3.860
16	1000	900	5.200	900	3.499	997	2.326	990	2.969	972	3.888
17	1000	900	5.300	900	3.599	998	2.328	992	2.977	978	3.910
18	1000	900	5.400	900	3.699	998	2.330	994	2.983	982	3.928

Sammenholdes de samlede ordinære og ekstraordinære afskrivninger med de afskrivninger, der fremkommer ved saldoafskrivninger med maksimalt henholdsvis 20, 25 og 30 pct, vil det ses, at en saldoafskrivning med maksimalt 25 pct. kommer nærmest den samlede ordinære og ekstraordinære afskrivning i tilfælde, hvor den ordinære af skrivningsprocent er 10, hvilket er den almindeligste afskrivnings-sats for maskiner. Er den ordinære afskrivningsprocent lavere end 10, medfører en maksimal afskrivningsprocent på 25 efter saldoafskrivningen gunstigere virkninger. Dette vil således f. eks. blive tilfældet for skibes vedkommende, hvor de ordinære afskrivningsprocenter er fra 4 til 8 pct. På den anden side vil en maksimal-sats på 25 pct. efter saldoafskrivningen være mindre gunstig, hvor den ordinære afskrivningsprocent er højere end 10, som f. eks. for rullende materiel. Man henviser i denne forbindelse til fortegnelsen over

ordinære afskrivningsprocenter i bilag 4.

Der foreligger ingen statistiske oplysninger til belysning af, hvorledes erhvervs-livets driftsmidler er fordelt efter ordi-nære afskrivningsprocenter.

Med hensyn til den maksimale afskrivningsprocent for den foreslåede saldoafskrivning udtaler erhvervenes repræsen-tanter i udvalget, at en væsentlig og formentlig overvejende part af driftsmidlerne for tiden er genstand for ordinær afskrivning med 10 pct. Disse medlemmer mener derfor, at en degressiv afskrivningsprocent på 25, der — jfr. ovenstående tabel — giver samme afskrivningsmuligheder som i øjeblikket består for driftsmidler, for hvilke den ordinære afskrivning udgør 10 pct., for erhvervslivet som helhed vil føre til afskrivningsmuligheder, der ikke ligger langt fra de eksisterende. Såfremt det måtte være formålet at opretholde de bestående afskrivningsmuligheder uændret, mener erhvervenes repræ-

sentanter derfor, at den degressive afskrivningsprocent måtte ansættes til 25.

Erhvervenes repræsentanter tager imidlertid til orde for en saldoafskrivning på 30 pct. Man henviser til, at der fra alle sider lægges stærk vægt på at fremme investeringerne i erhvervslivet, og at en forbedring af de eksisterende afskrivningsmuligheder er et egnet middel hertil. Endvidere henviser erhvervenes repræsentanter til, at afskrivningsordningen omfatter alle maskiner m. v. med levetid på helt ned til 3 år, og at ordningen for at give en rimelig afskrivning på aktiver med levetid fra 3 op til 10 år forudsætter, at procenten ikke sættes lavere end 30. Endelig henviser man til, at den svenske afskrivningsordning, som er benyttet som forbillede for den af udvalget udformede, anvender en afskrivningssats på 30 pct.

Administrationens repræsentanter i udvalget samt repræsentanten for Arbejderbevægelsens erhvervsråd er enige i, at en maksimalprocent på 25 vil komme de nugældende afskrivninger nærmest, såfremt en ordinær af skrivningsprocent på 10 må anses for at svare til de gennemsnitlige ordinære afskrivninger. Om de ordinære afskrivningsprocenter, der er højere og lavere end 10, påvirker gennemsnittet således, at en maksimal afskrivningssats — der forudsættes fastsat som en fælles afskrivningssats for alle arter af de her omhandlede aktiver — kommer til at afvige fra den ovennævnte sats på 25 pct., har man som foran anført ikke sikre holdepunkter for at bedømme. Ved fastsættelse af maksimalprocenten bør efter disse medlemmers opfattelse tages i betragtning, dels om en ordning med skattefri henlægninger til investeringsfonds agtes indført, dels de provenumæssige hensyn. Disse medlemmer fremsætter ikke forslag med hensyn til størrelsen af den maksimale afskrivningsprocent.

Udvalget er opmærksomt på, at der efter de gældende afskrivningsregler for *visse driftsmidler*, f. eks. lastautomobiler,

anerkendes *ordinære af skrivningssatser på helt op til 20 d 25 pct.*, og at en saldoafskrivning af den i det foregående omtalte størrelse ikke fuldt ud vil modsvare de hidtidige afskrivninger på disse aktiver. Udvalget har derfor overvejet, om dette forhold giver anledning til at foreslå særlige afskrivningsregler for sådanne aktiver.

Når man for sådanne aktiver vil sammenligne afskrivningsmulighederne efter de foreslåede nye regler med de nugældende afskrivningsmuligheder, må følgende tages i betragtning:

Efter de foreslåede nye afskrivningsregler er forholdet det, at der i det år, aktivet er erhvervet, kan foretages afskrivning med et beløb, svarende til et helt års afskrivning, medens der efter de gældende regler om ordinære afskrivninger i det første år kun kan foretages en forholds­mæssig afskrivning, svarende til tiden fra erhvervelsen til regnskabsårets udgang. Også på et andet punkt vil indførelse af saldoafskrivningen betyde en direkte fordel i forhold til idag. Efter de gældende regler fastholdes en scrapværdi, normalt svarende til et års afskrivning, hvorunder afskrivning ikke kan foretages, så længe aktivet er i brug; denne begrænsning i afskrivningen får jo særlig betydning, når den årlige afskrivningsprocent som for de her omhandlede aktiver er relativ høj. Med indførelsen af saldoafskrivningen vil forholdet for alle af dette system omfattede aktiver være det, at afskrivningen vil kunne fortsættes uden begrænsning i tid, og at den nedskrevne værdi for et aktiv efterhånden vil tendere imod at blive 0. Hertil kommer, at den til det foreslåede afskrivningssystem knyttede komplette­rende regel bevirker, at ved udskiftning eller udrangering af aktiver vil nettotabet i forhold til den skattefrit nedskrevne værdi altid kunne fradrages i det år, aktiverne udskiftes eller udrangeres.

Også set fra et andet synspunkt vil en mindre begrænsning af de skattefri afskrivninger på disse aktiver normalt ikke

være af særlig betydning. For virksomheder, der foruden de her omhandlede aktiver også anvender aktiver med længere levealder, vil de af det foreslåede afskrivningssystem følgende større afskrivninger på aktiver med længere levealder opveje de mindre afskrivninger på de her omhandlede aktiver, således at de samlede afskrivningsmuligheder for virksomhederne ikke formindskes. Forholdet får derfor næppe betydning for andre virksomheder end sådanne, der udelukkende eller næsten udelukkende benytter aktiver som de her omhandlede.

Under hensyn til de anførte forhold og til, at indførelse af særregler på dette område ville bevirke, at den enkelhed, der præger de foreslåede nye afskrivningsregler, ville gå tabt, mener udvalget, at der alt taget i betragtning ikke er tilstrækkelig anledning til at foreslå særlige regler for den afskrivningsmæssige behandling af de omhandlede driftsmidler.

5. Afskrivning i interessentskaber.

Udvalget har gjort spørgsmålet om foretagelsen af skattefri afskrivninger i interessentskaber til genstand for særlige overvejelser.

Efter gældende ret har interessentskaber ikke nogen selvstændig skattemæssig eksistens. Det er *de enkelte interessenter*, der er skattepligtige, og de skattemæssige retsvirkninger med hensyn til skattefri afskrivninger er knyttet til interessenterne og ikke til interessentskabet som sådant. Den enkelte interessent kan foretage skattefri afskrivninger på interessentskabets driftsmidler ud fra sine egne forudsætninger, og afskrivningerne på samme driftsmiddel kan variere fra interessent til interessent. Det antages således, at hvis den hidtidige eneindehaver af en virksomhed optager en kompagnon på vilkår, at denne betaler sin anpart i virksomhedens maskiner og inventar med en overpris i forhold til driftsmidlernes bogførte værdi, vil kompagnonen, forudsat at den erlagte

købesum svarer til den virkelige værdi og f. eks. ikke repræsenterer en maskeret good-will, ved opgørelsen af sit udbytte af virksomheden kunne beregne sig en særskilt afskrivning på basis af den af ham erlagte overpris.

Særlig komplicerede er forholdene efter de gældende regler om *ekstraordinære, skattefri afskrivninger*. De enkelte interessenter behøver ikke at afskrive ekstraordinært med samme beløb i samme år. Ekstraordinære afskrivninger kan alene foretages på *nye* driftsmidler; de kan kun foretages af ejeren af disse og kun i det omfang, han selv benytter dem erhvervs-mæssigt. Adgangen til at foretage ekstraordinære, skattefri afskrivninger er derfor for deltagerne i et interessentskab begrænset såvel til det forhold, hvori disse deler vinding og tab under driften, som i forhold til deres ejendomsret til de pågældende driftsmidler, og ændringer med hensyn til delingen af vinding og tab eller med hensyn til ejendomsretten til driftsmidlerne medfører tilsvarende ændringer i adgangen til at foretage ekstraordinære afskrivninger. Det bemærkes herved særligt, at interessenter, hvis andel i vinding og tab eller i ejendomsretten til driftsmidlerne forøges, ikke opnår ret til udvidede ekstraordinære afskrivninger på eksisterende driftsmidler, da der er tale om overtagelse af brugte driftsmidler; nye interessenter kan af samme grund ikke foretage ekstraordinære afskrivninger på de ved deres optagelse i interessentskabet eksisterende driftsmidler.

Udvalget har overvejet, om *det foreslåede af skrivningssystem for skibe og maskiner m. m.* gør særlige regler om foretagelsen af skattefri afskrivninger i interessentskaber påkrævet.

Da de årlige afskrivninger herefter sker på grundlag af den bogførte saldo for virksomhedernes samlede bestand af driftsmidler af den pågældende art, kan man rejse det spørgsmål, om der kunne være grund til at indføre den regel, at deltagerne i et interessentskab skal foretage

skattefri afskrivninger på de benyttede driftsmidler under eet, således at det bliver interessentskabet som sådant, og ikke de enkelte interessenter, der foretager afskrivningerne. Udvalget må være af den opfattelse, at det vedblivende må være de enkelte interessenter, der foretager de skattefri afskrivninger, og at afskrivningsgrundlaget må kunne være forskelligt for disse. Man har ikke ment at kunne afskære de enkelte interessenter fra at foretage skattefri afskrivninger på grundlag af deres individuelle udgifter til driftsmidlerne i interessentskabet, og udvalget mener, at det vil være muligt at beregne særskilte afskrivninger for de enkelte interessenter også under en saldoafskrivning.

6. Driftsmidler, der anvendes både til erhvervmæssige og til private formål.

Under udvalgets overvejelser af det foreslåede afskrivningssystem for skibe og maskiner m. m. har man behandlet spørgsmålet om, hvorvidt systemet kan anses for anvendeligt på driftsmidler af den nævnte art, der benyttes både til erhvervmæssige formål og til private formål.

De i praksis hyppigst forekommende driftsmidler med en sådan blandet benyttelse er *personautomobiler*, der benyttes såvel til erhvervmæssig kørsel som til privat kørsel.

På sådanne driftsmidler kan der efter de gældende regler foretages afskrivninger med virkning for den skattepligtige indkomst i forhold til den erhvervmæssige benyttelse af driftsmidlerne.

Den omstændighed, at et driftsmiddel delvis benyttes til private formål, kan efter udvalgets mening ikke i sig selv tale imod at overgå fra det lineære afskrivningssystem til det af udvalget foreslåede afskrivningssystem med den heraf følgende større initialafskrivning. Spørgsmålet om dette afskrivningssystems anvendelse på driftsmidler, der benyttes både til er-

hvervmæssige og til private formål, bliver derfor i første række et spørgsmål om systemets praktiske tillem্পning i disse tilfælde.

Ved overvejelserne heraf må man holde sig for øje, at et driftsmiddel, der benyttes både erhvervmæssigt og privat, ikke kan indgå under en saldoafskrivning omfattende en flerhed af driftsmidler, således som det ellers er hovedregelen efter det af udvalget foreslåede afskrivningssystem.

Dette er en følge af, at man under den foreslåede saldoafskrivning ikke følger de årlige afskrivninger på de enkelte driftsmidler, der omfattes af driftsmidlernes fælles saldo. For driftsmidler med blandet benyttelse er det imidlertid nødvendigt at være klar over den årlige afskrivning for det enkelte driftsmiddel, da denne kun delvis kan fradrages skattefrit ved indkomstopgørelsen.

Anvendelsen af det af udvalget foreslåede afskrivningssystem på driftsmidler med blandet erhvervmæssig og privat benyttelse må efter det anførte medføre, at der gennemføres en *særskilt afskrivning i overensstemmelse med systemet for hvert enkelt af disse driftsmidler*, og at disse driftsmidler holdes adskilt fra den almindelige fælles afskrivningskonto omfattende driftsmidler, der udelukkende benyttes erhvervmæssigt.

Den omstændighed, at der således må føres en særlig afskrivningskonto for hvert enkelt driftsmiddel, der benyttes til både erhvervmæssige og private formål, bevirker, at en eventuel *avancebeskatning* ikke kan ske ved en formindskelse af afskrivningsgrundlaget for andre driftsmidler, således som det ellers er tilfældet efter det af udvalget foreslåede system, og muligheden for fremkomsten af en negativ saldo vil derfor være særlig stor for de her omhandlede driftsmidler. Dersom et sådant driftsmiddel afhændes med *tab*, vil der henstå en uafskrevet rest på kontoen for det pågældende driftsmiddel, en rest, som den skattepligtige ved anvendelsen

af den til afskrivningssystemet knyttede kompletterende regel vil kunne bringe ud af verden med den virkning, at tabet straks bringes til fradrag i indkomsten.

Udvalget har drøftet, om en *negativ saldo* for et sådant driftsmiddel bør kunne henstå over flere regnskabsår, således som det iøvrigt er foreslået for skibe og maskiner m. m., jfr. ovenfor under 1. Udvalget har ligeledes drøftet, om en uafskrevet rest, der er fremkommet ved salg med tab, skal kunne henstå til fortsat afskrivning, hvis den skattepligtige ønsker dette i stedet for at bruge kompletteringsregelen.

Udvalget er af den opfattelse, at det for de her omhandlede driftsmidlers vedkommende vil være *rettest, at kontoen for vedkommende driftsmiddel udlignes fuldstændig i det år*, hvori driftsmidlet afhændes eller eventuelt går til grunde. Forholdet mellem den erhvervsmæssige og den private benyttelse af sådanne driftsmidler vil ofte være vekslende, og et nyt driftsmiddel, der anskaffes i stedet for et udskiftet, vil derfor kunne blive genstand for en benyttelse, hvorved forholdet mellem den erhvervsmæssige og den private benyttelse bliver helt anderledes, end tilfældet var med det udskiftede driftsmiddel. Såfremt man kunne overføre en negativ saldo eller en uafskrevet rest til kontoen for det nye driftsmiddel, ville den rette skattemæssige behandling af avancen eller tabet på det udskiftede driftsmiddel ikke kunne gennemføres. Den skattepligtige del af avancen og den fradragsberettigede del af tabet må nemlig rettelig opgøres under hensyntagen til det udskiftede driftsmiddels benyttelse — privat og erhvervsmæssigt — i den periode, hvori den skattepligtige har besiddet dette driftsmiddel og afskrevet på det. Men dette er kun muligt, såfremt man straks ved udskiftningen opgør avancen eller tabet som anført.

Der vil iøvrigt efter udvalgets formening ikke være særligt behov for at kunne overføre en negativ saldo vedrørende driftsmidler som de her omhandlede. Eventuel genanskaffelse vil normalt hur-

tigt kunne ske, og den skattepligtige vil følgelig kunne foretage afskrivning på et nyanskaffet driftsmiddel i samme regnskabsår, i hvilket han eventuelt får en skattepligtig avance vedrørende det udskiftede driftsmiddel.

Udvalget foreslår efter det anførte, at der føres en særskilt afskrivningskonto for hvert enkelt driftsmiddel, der benyttes både til erhvervsmæssige formål og til private formål, og at der ved et sådant driftsmiddels salg m. m. foretages en udligning af kontoen for driftsmidlet i det regnskabsår, det udgår, således at en eventuel negativ saldo skal føres fuldt til indtægt, medens et eventuelt tab skal fradrages ved anvendelse af kompletteringsregelen.

7. Bemærkninger om driftsmidler med særlig kort levealder og om driftsmidler af mindre værdi.

Det naturlige område for afskrivning er formentlig driftsmidler af mere varig karakter og driftsmidler af en vis værdi.

I mange virksomheder forefindes der et, ofte betydeligt, antal effekter, hvis anvendelighed kun er kortvarig, eller hvis anskaffelsessum er ret ubetydelig, og som derfor naturligst fornyes på de årlige driftsregnskaber. Dette gælder således f. eks. det almindelige håndværktøj i en fabrik eller i en håndværksvirksomhed, og for hotellers og restaurations vedkommende det almindelige service, dækketøj, lagener, gardiner og lignende.

Det ovennævnte synspunkt med hensyn til det naturlige område for afskrivning er kommet frem i skattelovskommissionens forslag af 1948 til lov om skat til staten af indkomst, formue og kapitalvinding. Ifølge dette forslags § 6, nr. 6, kan i indkomst ved udøvelse af selvstændigt erhverv fradrages »en i forhold til den antagelige levealder beregnet årlig afskrivning af anskaffelsesomkostningerne modsvarende værdiforringelsen på grund af slid og forældelse af i virksomheden anvendte bygninger, skibe, maskiner, inven-

tar og andre driftsmidler, der ikke kan henføres til den under nr. 8 anførte kategori«. Ifølge § 6, nr. 8, kan fradrages »udgifter til erstatningsanskaffelse af driftsmidler med særlig kort gennemsnitslevealder såsom værktøj, service, dækketøj, emballage o. lign.«.

I henhold til det i 1953 fremsatte forslag til ny statsskattelov kan efter § 11, nr. 4, fradrages »en i forhold til den antagelige levealder beregnet årlig afskrivning af anskaffelsesomkostningerne, modsvarende værdiforringelse på grund af slid og forældelse af bygninger, skibe, maskiner, inventar og andre driftsmidler af mere varig karakter, der anvendes i den skattepligtiges erhverv«. Enslydende hermed er det i 1954 fremsatte statsskattelovforslag § 12, nr. 4.

De to regeringsforslag af 1953 og 1954 indeholder iøvrigt ikke nærmere bemærkninger til forslaget for så vidt angår det her omhandlede spørgsmål.

Efter gældende ret går de skattemæssige regler for driftsmidler af den ovenfor nævnte art — værktøj, mindre redskaber, service, dækketøj og lignende — i hovedtræk ud på følgende:

Udgifterne til *førstegangsanskaffelse* af sådanne driftsmidler kan ikke fradrages i den skattepligtige indkomst, og det samme gælder udgifterne til *udvidelse* af beholdningen af disse driftsmidler. Derimod kan i tilfælde af *udskiftning* af sådanne driftsmidler udgifterne til genanskaffelse fradrages fuldt ud som driftsudgift ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for anskaffelsesåret. Ved formueopgørelsen skal driftsmidlerne medregnes med anskaffessummen for førstegangsanskaffelsen med tillæg af anskaffessummen for eventuelle udvidelser af beholdningen; såvel førstegangsanskaffelserne som udvidelserne optages som en uforandret aktivpost på status.

De anførte regler må i visse henseender anses for mindre hensigtsmæssige og vanskelige at arbejde med i praksis.

Dette er ikke mindst tilfældet som følge

af forskelsbehandlingen mellem på den ene side førstegangsanskaffelser og udvidelser og på den anden side genanskaffelser. Navnlig vil det meget ofte være vanskeligt at afgøre, i hvilket omfang der ved anskaffelse af f. eks. redskaber og lignende er sket en udvidelse af beholdningerne. En kontrol i så henseende fra skattemyndighedernes side vil det derfor være vanskeligt at gennemføre.

I formuemæssig henseende virker regelen om uforandret værdiansættelse af førstegangsanskaffelserne og udvidelserne også ret vilkårlig, idet sådanne beholdninger hos ældre virksomheder kan være anskaffet under et meget lavt prisniveau, medens de for nyere virksomheder må opføres med langt højere anskaffessummer.

Udvalget har ved sin behandling af disse spørgsmål overvejet, dels om driftsmidler som de heromhandlede bør gøres til genstand for skattefri afskrivning, dels — såfremt dette spørgsmål besvares benægtende — hvilke regler der da vil kunne foreslås.

Da det af udvalget foreslåede afskrivningssystem for så vidt angår visse hovedprincipper følger det i Sverige i 1955 indførte system, har udvalget særlig undersøgt de i Sverige gældende regler vedrørende driftsmidler som de her omhandlede.

I Sverige gælder for erhvervsvirksomheder — herunder landbrugs- og skovbrugsvirksomheder, men dog kun forsåvidt de fører regnskab — den regel, at anskaffelsesomkostningerne for maskiner og lignende driftsmidler, der må påregnes at blive opbrugt i løbet af højst 3 år, kan fradrages i deres helhed i anskaffelsesåret uden hensyn til, om der er tale om førstegangsanskaffelser eller genanskaffelser. For ikke-regnskabsførende landbrugs- og skovbrugsvirksomheder er der alene adgang til i tilfælde af udskiftning af driftsmidler at fradrage udgifterne ved genanskaffelsen i den skattepligtige indkomst

for det år, hvori genanskaffelsen har fundet sted.

Afgørende for anvendelsen af bestemmelsen om fuldt fradrag i anskaffelsesåret for udgifterne til maskiner og lignende driftsmidler med en levetid af højst 3 år er driftsmidlets fysiske levetid, ikke dets økonomiske levetid. Størrelsen af anskaffelsesomkostningerne er uden betydning for regelens anvendelse. Efter regelen kan bl. a. udgiften til værktøj og visse redskaber samt til hotellers og restaurations service, lagener og dækketøj m. m. føres til udgift i anskaffelsesåret. Adgangen til at føre hele anskaffessummen til udgift under eet gælder kun i selve anskaffelsesåret, og en udgift af denne art, der ikke er bragt til fradrag i anskaffelsesåret, kan ikke fradrages under eet i et efterfølgende år. Ønsker den skattepligtige ikke at fradrage hele udgiften i anskaffelsesåret, kan udgiften derimod gøres til genstand for almindelige skattefri afskrivninger i overensstemmelse med de herom gældende regler.

Udvalgets overvejelser.

Ud fra det ovenfor anførte synspunkt, at det naturlige område for afskrivninger må være mere varige og mere betydelige driftsmidler, har udvalget overvejet, hvorledes man herefter bør afgrænse kredsen af de *aktiver, på hvilke der bør afskrives.*

I henseende til varigheden bemærkes, at det naturligvis altid vil bero på et skøn, hvilken levealder der her bør være afgørende. Den i den svenske ordning dragne grænse ved en *levealder på 3 år* må forekomme udvalget rimelig. Herved bemærkes også, at for aktiver med en levealder på 3 år og derunder vil den ordinære afskrivningsprocent være så høj, at det foreslåede saldoafskrivningssystem passer mindre godt for sådanne aktiver.

For så vidt angår afgrænsningen af de mindre betydelige driftsaktiver har udvalget skønnet det naturligt, at driftsmidler, hvis *anskaffelsespris er 500 kr. og der-*

over, gøres til genstand for afskrivninger. Når man foreslår driftsaktiver til en lavere anskaffelsespris holdt uden for afskrivningen, skyldes dette praktiske hensyn. Det vil formentlig ikke sjældent kunne forekomme, at det kan være vanskeligt at afgøre, om f. eks. visse redskaber eller andre inventargenstande har en levealder på over eller under 3 år; men disse tvivls spørgsmål vil meget ofte være uden betydning, idet sådanne effekters anskaffessum er under 500 kr.

For så vidt angår *driftsaktiver, hvis levealder ikke overstiger 3 år*, og for så vidt angår *driftsaktiver, hvis anskaffelsespris er under 500 kr.*, er udvalget af den opfattelse, at *anskaffessummen* for sådanne driftsaktiver bør *fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for det år, i hvilket anskaffelsen finder sted.* Ud fra de foran nævnte praktiske hensyn finder udvalget, at dette bør gælde *såvel ved første gangs anskaf jeiser og udvidelser som ved genanskaffelser.*

Udvalget ville i og for sig anse det for ønskeligt, at det blev foreskrevet, at den anførte fremgangsmåde ubetinget skulle anvendes, således at skattefri afskrivning på driftsaktiver som de nævnte blev udelukket. Udvalget har imidlertid anset det for betænkeligt at foreslå en ubetinget regel som den anførte. Man kan ikke se bort fra, at et nystartet foretagende kan have betydelige førstegangsanskaffelser af driftsmidler som de her omhandlede, eller at en virksomhed senere i et enkelt regnskabsår foretager betydelige anskaffelser heraf. Forholdet vil i sådanne tilfælde kunne være det, at udgiften ikke vil kunne rummes indenfor indkomsten i det pågældende regnskabsår. For at undgå sådanne konsekvenser har udvalget ment, at der bør gives skattepligtige, der måtte ønske det, *adgang til at overføre udgiften til den samlede konto for driftsmidler til saldoafskrivning* i stedet for at udgiftsføre hele udgiften i anskaffelsesåret. Man har ikke ment at kunne udforme nærmere regler, der begrænser den nævnte mulighed

for afskrivning; men udvalget går ud fra, at udgiftsførelsen under eet vil blive den normale fremgangsmåde.

I tilfælde, hvor der ved anskaffelsen af de her omhandlede driftsmidler er sket udgiftsførelse under eet, skal der i tilfælde af *salg af enkelte driftsmidler* ske indtægtsførelse i salgsåret af hele det indvundne beløb. Det samme gælder ved udbetaling af erstatning eller forsikringssum vedrørende sådanne enkelte driftsmidler. Har driftsmidlet været gjort til genstand for afskrivning, gælder ved salg m. m. de herom foreslåede almindelige regler.

Dersom udgiftsførte driftsmidler af den her omhandlede art *afhændes under eet i forbindelse med ophævelse eller ophør af hele virksomheden*, foreslår udvalget, at en eventuel avance behandles skattemæssigt på samme måde som avancer på driftsmidler, der er omfattet af saldoafskrivningen.

Udvalget har overvejet, hvorledes der ved overgangen til de foran foreslåede regler bør forholdes med beholdninger af sådanne aktiver, som efter de gældende regler ikke har kunnet føres til udgift, og som henstår som en fast post på virksomhedernes status. Udvalget foreslår, at sådanne poster tillades gjort til genstand for saldoafskrivning i overensstemmelse med de for skibe og maskiner m. m. foreslåede regler. Man er opmærksom på, at visse virksomheder, som f. eks. hoteller og linnedudlejningsforretninger herved i overgangsperioden kan få ret betydelige afskrivninger; men man må af praktiske hensyn finde det hensigtsmæssigt, at der træffes en ordning, der medfører afvikling af de her omhandlede poster.

8. *Overgangsregler.*

Der må fastsættes visse overgangsregler i forbindelse med overgangen fra det hidtidige afskrivningssystem til det foran foreslåede afskrivningssystem. Udvalget har herved haft opmærksomheden rettet både mod de almindelige spørgsmål, der opstår

ved overgangen til en saldoafskrivning, og mod det særlige spørgsmål, som de gældende regler om ekstraordinære, skattefri afskrivninger frembyder i denne forbindelse.

Som tidligere anført er udvalget af den mening, at foretagelsen af skattefri afskrivninger efter det foreslåede nye system bør være obligatorisk. Ved overgangen til det nye afskrivningssystem må afskrivningen i tilfælde, hvor der tidligere har været foretaget skattefri afskrivninger på de pågældende aktiver, efter udvalgets formening påbegyndes på grundlag af aktivernes skattefrit nedskrevne værdi. Hvis der ikke tidligere har været foretaget skattefri afskrivninger på de pågældende aktiver, må afskrivningen påbegyndes på grundlag af aktivernes anskaffelsessum. Efter de nugældende regler er der adgang til, hvor egentlige skattefri afskrivninger ikke foretages, straks ved aktivernes erhvervelse formuemæssigt at nedskrive disse til halvdelen af deres anskaffelsessummer. I tilfælde, hvor en sådan formuemæssig nedskrivning har fundet sted, skal der ved overgangen til det obligatoriske degressive afskrivningssystem finde en formuemæssig opskrivning af aktiverne sted til deres anskaffelsessummer.

Med hensyn til forholdet mellem det nye afskrivningssystem og de gældende regler om *ekstraordinære, skattefri afskrivninger* har der været enighed i udvalget om, at de ved skattedepartementets tidligere udsendte meddelelser og cirkulærer om ekstraordinære afskrivninger indrømmede særlige afskrivningsmuligheder ikke bør fratages skatteyderne ved overgangen til nye afskrivningsregler. I det omfang, hvori der efter reglerne om ekstraordinære afskrivninger kan foretages større skattefri afskrivninger på et driftsaktiv, end det nye afskrivningssystem giver mulighed for, må der efter udvalgets opfattelse også efter indførelsen af dette afskrivningssystem tillades skattefri afskrivninger med de større beløb.

Den af det foreslåede afskrivningssy-

stem følgende skattemæssige behandling af *avance på driftsmidler* afviger væsentligt fra de efter bestemmelserne om ekstraordinære afskrivninger gældende avancebeskatningsregler.

Efter de nye regler vil enhver avance i forhold til den skattefrit nedskrevne værdi blive indkomstbeskattet enten gennem en successiv beskatning over en årrække eller efter de særlige regler for indkomstbeskatning af avancer i tilfælde af en virksomheds ophør eller afståelse under eet.

Efter reglerne om ekstraordinære afskrivninger er avancebeskatningsreglerne forskellige for aktiver bestilt før den 12. marts 1955 og for aktiver bestilt på eller efter denne dato.

For skibe, om hvis bygning eller ombygning der er indgået kontrakt før den 12. marts 1955, skal der, når skibene sælges indenfor en periode af 15 år, ved regulering af de af de foretagne ekstraordinære afskrivninger påvirkede skatteansættelser finde indkomstbeskatning sted af en så stor del af den indvundne avance, som modsvares af forskellen mellem de på skibene foretagne samlede ordinære og ekstraordinære afskrivninger og de ordinære afskrivninger, der i alt kunne have været foretaget, såfremt der ikke havde været foretaget ekstraordinære afskrivninger på skibene.

For maskiner og lignende driftsmidler, der er bestilt før den 12. marts 1955, skal der finde en tilsvarende indkomstbeskatning af avance sted, når maskinerne indenfor en periode af 5 år sælges i forbindelse med overdragelse af hele virksomheden eller den pågældende gren af denne. Maskiner, der er bestilt før den 12. marts 1955 i anledning af udskiftning af ældre maskiner, omfattes ikke af reglerne om avancebeskatning.

For skibe, om hvis bygning eller ombygning kontrakt er indgået den 12. marts 1955 eller senere, samt for maskiner, der er bestilt den 12. marts 1955 eller senere, herunder også maskiner, der er anskaffet

i anledning af udskiftning af ældre maskiner, skal ved salg, ved tvangsafståelse og ved udbetaling af forsikringssum eller ekspropriationserstatning, hvis salgssummen, forsikringssummen eller ekspropriationserstatningen overstiger aktivets skattefrit nedskrevne værdi, en så stor del af avancen, som modsvares af forskellen mellem de på aktivet foretagne samlede ordinære og ekstraordinære afskrivninger og de ordinære afskrivninger, der ialt kunne have været foretaget på aktivet, såfremt der ikke havde været foretaget ekstraordinære afskrivninger på dette, undergives indkomstbeskatning på nærmere angiven måde. For aktiver bestilt den 12. marts 1955 eller senere gælder der ingen tidsgrænse for avancebeskatningen.

Ved siden af de anførte regler om indkomstbeskatning af avance gælder for maskiner, inventar og lignende driftsmidler reglerne i de årlige ligningslove om indkomstbeskatning af avance ved salg af sådanne aktiver. For maskiner m. v., for hvilke der har fundet indkomstbeskatning sted af en vis del af den indvundne avance efter reglerne om ekstraordinære afskrivninger, kommer disse regler kun til anvendelse på den herefter resterende avance. Efter bestemmelserne i de årlige ligningslove indkomstbeskattes af en avance i forhold til en maskines skattefrit nedskrevne værdi det beløb, hvormed avancen overstiger 500 kr. (ved samlet afhændelse i forbindelse med virksomhedens realisation eller afståelse 5.000 kr.), dog at avancen i intet tilfælde skal medregnes i den skattepligtige indkomst med et større beløb end det, hvormed den overstiger 30 pct. af maskinens anskaffelsessum.

Den omstændighed, at der til reglerne om ekstraordinære, skattefrie afskrivninger er knyttet særlige bestemmelser om indkomstbeskatning af avancer, kan efter udvalgets formening ikke være til hinder for indførelsen af nye avancebeskatningsregler for driftsaktiver, der omfattes af reglerne om ekstraordinære afskrivninger, og dette må gælde, selv om de nye avance-

beskatningsregler måtte være skærpende. De nye regler bør dog efter udvalgets mening ikke kunne komme til anvendelse på avancer ved salg m. m., der ligger før en eventuel ny afskrivningsordnings ikrafttræden.

I relation til reglerne om ekstraordinære, skattefri afskrivninger synes spørgsmålet om overgangsregler for skibe og maskiner m. m. at kunne løses på to måder:

1) Efter den ene løsning skal skatteyderne for aktiver, der omfattes af reglerne om ekstraordinære afskrivninger, kunne vælge mellem, om de vil overgå til de nye regler, eller om de i en overgangsperiode vil forbeholde sig de af reglerne om ekstraordinære afskrivninger følgende afskrivningsmuligheder. Medens overgang til anvendelse af de nye regler bør kunne finde sted nårsomhelst, bør der derimod ikke, når en skatteyder en gang er gået over til at benytte disse regler, være adgang til at vende tilbage til at afskrive med de af reglerne om ekstraordinære afskrivninger følgende afskrivningsprocenter. Vælger en skatteyder at forbeholde sig de af reglerne om ekstraordinære afskrivninger følgende afskrivningsmuligheder, skal de pågældende aktiver, så længe der efter reglerne om ekstraordinære afskrivninger kan foretages sådanne afskrivninger — det vil for skibe sige i 10 år og for maskiner og lignende driftsmidler i 5 år fra begyndelsen af det regnskabsår, hvori de ekstraordinære afskrivninger kan påbegyndes — holdes adskilt fra den almindelige afskrivningskonto og i disse år afskrives med de hidtil gældende afskrivningsprocenter, d. v. s. for den til genstand for ekstraordinære afskrivninger udsøndrede del af anskaffelsessummen med de for disse afskrivninger fastsatte procentsatser, og for den øvrige del af anskaffelsessummen med de hidtidige ordinære afskrivningsprocenter. Når perioden, i hvilken der kan foretages ekstraordinære afskrivninger, er udløbet, skal aktivernes

nedskrevne værdi overføres til den almindelige konto for saldoafskrivning og fremtidig behandles i overensstemmelse med de nye regler. Er adgangen til ekstraordinær afskrivning udnyttet fuldtud inden udløbet af 10-års, resp. 5-års perioden, bør overførelse til den almindelige afskrivningskonto ske allerede på dette tidligere tidspunkt. I relation til avancebeskatningsreglerne skal aktiverne behandles efter de nye regler, og dette skal også ske ved afhændelse og ved udbetaling af erstatning eller forsikringssum m. m. før udløbet af den periode, i hvilken de ekstraordinære afskrivninger kan foretages, hvorfor overførelse til den almindelige afskrivningskontos saldo i disse tilfælde må ske i forbindelse med afhændelsen m. m.

2) Efter den anden løsning skal de nye afskrivningsregler principielt komme til anvendelse på alle aktiver straks, også på de aktiver, der omfattes af reglerne om ekstraordinære, skattefri afskrivninger; men der skal for aktiver, der omfattes af reglerne om ekstraordinære, skattefri afskrivninger, være adgang til, hvor det påvises, at benyttelsen af de hidtidige ekstraordinære og ordinære afskrivninger ville have ført til et større afskrivningsbeløb, at afskrive det større beløb i stedet for det af det nye afskrivningssystem følgende afskrivningsbeløb. Det skal være en forudsætning for at anvende denne undtagelsesbestemmelse, at afskrivningsmulighederne efter det nye system er udnyttet fuldt ud i det pågældende år.

Den sidstnævnte løsning, der forudsætter en opgørelse af afskrivningerne efter begge systemer som grundlag for påvisningen af berettigelsen af en større afskrivning efter det hidtidige system, vil efter udvalgets opfattelse være besværlig at arbejde med såvel for de skattepligtige som for skattemyndighederne, der skal kontrollere de foretagne opgørelser. Udvalget til derfor anse den første løsning for at være at foretrække.

II.

Bygninger og tilbehør til bygninger.

1. Afskrivningsprincipperne.

Med hensyn til spørgsmålet om, *hvilke bygninger* der skal kunne gøres til genstand for skattefri afskrivninger, kan udvalget henholde sig til de i afsnit A anførte almindelige bemærkninger, hvorefter det som hidtil bør overlades til praksis at tage stilling til spørgsmålet om, hvorvidt afskrivning skal kunne indrømmes på et givet aktiv eller ej. Efter hidtidig praksis er afskrivning tilladt på *særlige installationer* — centralvarmeanlæg og elevatorer — i bygninger, der iøvrigt ikke kan gøres til genstand for skattefri afskrivning. Udvalget finder anledning til at fremhæve, at der næppe kan være grund til at gøre forandring på dette punkt.

Afskrivningsgrundlaget bør efter udvalgets mening som hidtil være bygningernes faktiske anskaffelsessum, jfr. ovenfor under afsnit C.

Med hensyn til, hvilke udgifter der bør tages i betragtning ved fastsættelsen af den afskrivningsberettigede anskaffelsessum, henholder udvalget sig til den hidtidige praksis vedrørende ordinære skattefri afskrivninger.

Hvor erhvervsgrundlaget er arv, sker afskrivningerne på grundlag af udlægsværdien. Er bygningerne erhvervet ved gave, kan der afskrives på grundlag af den værdi, hvortil gaven sættes ved svarelse af gaveafgift eller indkomstskat.

Såfremt der måtte blive indført regler om skattefri henlæggelser til investeringsfunds, vil grundlaget for de skattefri afskrivninger på bygninger, på hvilke der forlods er afskrevet ved benyttelse af investeringsfondshenlæggelser, blive formindsket med de benyttede investeringsfondshenlæggelser.

Afskrivningsreglerne skal efter udvalgets forslag — jfr. det i afsnit E anførte

— omfatte samtlige arter af virksomheder og såvel regnskabsførende som ikke-regnskabsførende skattepligtige. Reglerne skal være ens for nye og brugte afskrivningsberettigede aktiver.

Derimod skal de foreslåede afskrivningsregler for bygninger efter udvalgets forslag *ikke* være *obligatoriske*. Forslaget afviger her fra udvalgets forslag til afskrivninger på skibe og maskiner m. m. Når man for bygningers vedkommende ikke mener at kunne foreslå en obligatorisk afskrivningsordning, skyldes dette — som nærmere anført i afsnit E — at det i betragtning af bygningernes lange levetid ville medføre meget store praktiske vanskeligheder, dersom der fra et vilkårligt tidspunkt blev foreskrevet pligt til at foretage skattefri afskrivninger på gamle bygninger.

Da foretagelsen af skattefri afskrivninger på bygninger ikke foreslås som en obligatorisk ordning, har udvalget foruden de egentlige afskrivningsregler for bygninger overvejet spørgsmålet om, hvilke skattemæssige regler der skal gælde med hensyn til fradrag for udgifter til anskaffelse af bygninger, der ikke gøres til genstand for skattefri afskrivninger, se herom nedenfor under 4.

Den omstændighed, at det efter udvalgets opfattelse bør være frivilligt, om der foretages skattefri afskrivninger på bygninger, bør efter udvalgets mening *ikke* indebære, at der skal være *mulighed for at overgå* fra at anvende reglerne om skattefri afskrivninger til at anvende de særlige regler for bygninger, der ikke gøres til genstand for skattefri afskrivninger. Derimod bør en skattepligtig, der ikke benytter afskrivninger, når som helst kunne overgå til at afskrive, og i så fald må han fortsætte hermed.

Det af udvalget udformede forslag vedrørende afskrivning på bygninger er baseret på det gældende ordinære afskriv-

ningsssystem, som imidlertid foreslås udbygget, således at der bliver adgang til at foretage større afskrivninger indenfor en vis årrække efter en bygnings erhvervelse.

a. Almindelig afskrivning.

Udvalgets forslag vedrørende almindelige afskrivninger på bygninger går nærmere ud på, at en bygnings erhvervelsessum skal kunne afskrives skattefrit *over bygningens levealder med lige store beløb i de enkelte år*, altså med en fast årlig afskrivningsprocent i lighed med de nugældende ordinære afskrivninger.

Ved overtagelse af en ældre bygning bør afskrivningssatsen beregnes i forhold til bygningens restlevetid, det vil sige det antal år, der er tilbage af den levetid, som lægges til grund ved fastsættelsen af afskrivningsprocenten for nye bygninger af den pågældende art. Hvis erhvervelsen af en ældre bygning først har fundet sted indenfor et tidsrum af 10 år før udløbet af bygningens forudsatte levetid eller efter den forudsatte levetids udløb, bør skattefrie afskrivninger efter udvalgets formening dog højst godkendes med 10 pct. årlig.

Efter udvalgets forslag skal de almindelige afskrivninger på samme måde som de nugældende ordinære afskrivninger være bundne i den forstand, at afskrivningerne ikke kan udskydes til senere regnskabsår. Afskrivningerne skal foretages år for år, og hvis der i et eller flere regnskabsår ikke foretages almindelige afskrivninger, skal de manglende afskrivninger efter forslaget ikke kunne akkumuleres med senere års afskrivninger, og afskrivningsperioden skal ikke kunne forlænges. Udvalget finder dog anledning til i denne forbindelse at pege på, at der ved ligningsloven (lovbekendtgørelse nr. 340 af 19. december 1956) i § 9 er åbnet adgang for fuldt skattepligtige personer til at overføre underskud til fradrag i den skattepligtige indkomst for de nærmest efterfølgende to skatteår. Dette medfører, at skattepligtige personer, der foretager afskrivninger på

bygninger i et regnskabsår, hvori indkomsten udviser underskud, efter de nye regler har mulighed for i de efterfølgende regnskabsår at få underskuddet udlignet og derigennem også få den foretagne afskrivning bragt skattemæssigt til fradrag.

b. Ekstraafskrivning.

Ud fra det synspunkt, at reglerne om skattefrie afskrivning efter udvalgets opfattelse bør give mulighed for større initialafskrivninger, foreslår udvalget, at der for bygninger, der erhverves efter eventuel indførelse af de foreslåede nye regler, skal kunne foretages en *ekstraafskrivning af en vis del af erhvervelsessummen*. Denne ekstraafskrivning skal efter forslaget kunne ske *sideløbende med de almindelige skattefrie afskrivninger*. Det er herved forudsat, at ekstraafskrivning kun kan finde sted i de tilfælde, hvor der foretages almindelige skattefrie afskrivninger på bygningen. Udvalget har ikke fundet, at der er grund til at indrømme ekstraafskrivning, hvor der ikke foretages almindelige afskrivninger.

Udvalget foreslår, at ekstraafskrivningen skal kunne foretages *indenfor en vis nærmere bestemt årrække efter erhvervelsen*, og afskrivningerne skal kunne fordeles indenfor dette åremål efter ønske, dog således, at ekstraafskrivningen i det enkelte regnskabsår højst må andrage 10 pct. af erhvervelsessummen.

Ekstraafskrivningen bør efter forslaget kunne komme til anvendelse såvel på nyopførte som på ældre bygninger, og ekstraafskrivning skal kunne ske, hvad enten bygningen er erhvervet gennem køb, ved arv, gave eller anden erhvervelsesmåde, der kan ligestilles hermed.

Den omstændighed, at der foretages ekstraafskrivning på en bygning, skal efter udvalgets forslag ikke influere på den almindelige afskrivningsprocent på grundlag af bygningens levealder. At der foretages ekstraafskrivning medfører blot, at den almindelige afskrivning tilendebrin-

ges før udløbet af bygningens forudsatte levetid.

Et eksempel vil illustrere dette:

Såfremt bygningens almindelige levetid skønnes at være 50 år, foretages den almindelige afskrivning med 2 pct. årlig. Man tænker sig, at den skattepligtige i to regnskabsår benytter sig af adgangen til ekstraafskrivning med den maksimale afskrivningssats 10 pct. Ekstraafskrivningen berører ikke den almindelige afskrivning i de pågældende regnskabsår, i hvilke der altså afskrives 2 pct. + 10 pct. = 12 pct. af erhvervelsessummen. Foretagelsen af ekstraafskrivningerne på tilsammen 20 pct. bevirker, at bygningen herefter vil være fuldt afskrevet i løbet af 40 år, altså 10 år hurtigere, end hvis ekstraafskrivning ikke var benyttet.

Udvalget har drøftet dels længden af den periode efter anskaffelsen, indenfor hvilken ekstraafskrivning skal kunne foretages, dels den procentdel af erhvervelses-

summen, der kan afskrives som ekstraafskrivning.

Efter reglerne om ekstraordinære, skattefri afskrivninger har sådanne afskrivninger på bygninger stadig kunnet foretages indenfor et tidsrum af 10 år. Udvalget har ikke fundet, at der med hensyn til den nu foreslåede ekstraafskrivning er grund til at foreslå en ændring af den gældende *10-års frist*.

Til belysning af spørgsmålet om *fastsættelsen af den procentdel af erhvervelsessummen, der kan afskrives som ekstraafskrivning*, er vedføj et en oversigt udvisende afskrivningerne dels ved ordinære afskrivninger + ekstraordinære afskrivninger efter de gældende regler, dels ved afskrivninger efter de nu foreslåede regler alt eftersom den ovennævnte procentdel fastsættes til 30, 35 eller 40 pct. Det er forudsat, at afskrivningerne benyttes i det størst mulige omfang, og der er regnet med en almindelig afskrivningssats på 2 pct.

Tabel 5. Enkelt anskaffelse 1000 kr. Ordinær afskrivning 2 pct.

År	Ordinære afskrivninger*)		Ordinære afskrivninger + ekstraordinære afskrivninger		Alm. afskrivninger + ekstraafskrivninger					
					Ekstraafskrivn. 30 pct.		Ekstraafskrivn. 35 pct.		Ekstraafskrivn. 40 pct.	
	Afskr.	Rest	Afskr.	Rest	Afskr.	Rest	Afskr.	Rest	Afskr.	Rest
1	20	980	112	888	120	880	120	880	120	880
2	20	960	112	776	120	760	120	760	120	760
3	20	940	112	664	120	640	120	640	120	640
4	20	920	112	552	20	620	70	570	120	520
5	20	900	12	540	20	600	20	550	20	500
6	20	880	12	528	20	580	20	530	20	480
7	20	860	12	516	20	560	20	510	20	460
8	20	840	12	504	20	540	20	490	20	440
9	20	820	12	492	20	520	20	470	20	420
10	20	800	12	480	20	500	20	450	20	400
11	20	780	12	468	20	480	20	430	20	380
12	20	760	12	456	20	460	20	410	20	360
13	20	740	12	444	20	440	20	390	20	340
14	20	720	12	432	20	420	20	370	20	320
15	20	700	12	420	20	400	20	350	20	300
16	20	680	12	408	20	380	20	330	20	280
17	20	660	12	396	20	360	20	310	20	260
18	20	640	12	384	20	340	20	290	20	240
19	20	620	12	372	20	320	20	270	20	220
20	20	600	12	360	20	300	20	250	20	200
25	20	500	12	300	20	200	20	150	20	100
30	20	400	12	240	20	100	20	50	20	0
35	20	300	12	180	20	0	—	0		
40	20	200	12	120						
45	20	100	12	60						
50	—	20**)	—	20**)						

*) De foreslåede almindelige afskrivninger svarer til de gældende ordinære afskrivninger, dog at der ikke ved de almindelige afskrivninger opretholdes nogen scrapværdi, men tillades afskrivning til 0.

***) Scrapværdi, hvorunder afskrivning ikke tillades.

Sammenholdes de samlede ordinære og ekstraordinære afskrivninger med de afskrivninger, der fremkommer ved afskrivninger efter de foreslåede nye regler, når den ovennævnte procentdel sættes til 30, 35 eller 40 pct., vil det ses, at en afskrivning, der nærmest svarer til den samlede afskrivning efter de gældende regler, forudsætter, at procentdelen sættes til mellem 35 og 40 pct.

Med hensyn til fastsættelsen af procent-

delen skal administrationens repræsentanter i udvalget og repræsentanten for Arbejderbevægelsens erhvervsråd udtale, at procentdelens fastsættelse formentlig må bero på, om de afskrivninger, som den nu-gældende afskrivningsordning med ordinære og ekstraordinære afskrivninger giver adgang til, skønnes at være af en passende størrelse. Herved bør formentlig tages i betragtning dels om en ordning med skattefri henlæggelser til investeringsfonds

agtes indført, dels provenumæssige hensyn. Disse medlemmer af udvalget, der tillige peger på, at den foreslåede ekstraafskrivning i modsætning til de ekstraordinære, skattefrie afskrivninger omfatter andre bygninger end nybygninger, fremsætter ikke forslag med hensyn til størrelsen af den procentdel af erhvervelsessummen, der kan afskrives som ekstraafskrivning.

Erhvervenes repræsentanter i udvalget tager til orde for, at ekstraafskrivningerne bør omfatte mindst 40 pct. af bygningernes anskaffelsespris. En procent på 35 eller endnu lavere vil være ensbetydende med en forringelse af afskrivningsmulighederne på bygninger, som efter de nu gældende regler kan afskrives ekstraordinært, medens en 40 pct.-sats vil føre til en vis, men dog meget moderat forbedring af de hidtidige afskrivningsmuligheder. For ældre bygninger, som overtages, vil der som regel være et stærkt behov for en hurtig nedskrivning af en del af erhvervelsessummen. Dette gælder navnlig indenfor landbruget, hvor de høje ejendomspriser hæmmer generationsskiftet og vanskeliggør det for de unge landmænd at blive selvstændige landbrugere. I de nærmeste år efter overtagelsen må de almindeligvis udrede betydelige prioritetsafdrag og hertil medgår ofte væsentlige dele af den skattepligtige indkomst. For industriens vedkommende viser erfaringen, at en bygnings værdi er nøje afhængig af, om den produktion, den benyttes til, er rentabel, og at en industriel bygning, som på grund af svigtende rentabilitet ikke længere kan bruges til sit oprindelige formål, falder stærkt i værdi.

Som anført i afsnit E mener udvalget, at der ikke er tilstrækkelig grund til fremtidig at opretholde en *scrapværdi*, under hvilken afskrivning ikke må foretages, så længe et driftsaktiv stadig er i brug. De skattefrie afskrivninger på bygninger skal derfor efter udvalgets forslag kunne *fortsættes*, indtil erhvervelsessummen er nedskrevet til 0.

2. *Begyndelsestidspunkt og sluttidspunkt for afskrivningerne.*

Skattefrie afskrivninger på en bygning bør efter udvalgets mening første gang kunne foretages i det regnskabsår, i hvilket bygningen er erhvervet, for en nyopført bygning i fuldførelsesåret. Dette gælder såvel de almindelige afskrivninger som ekstraafskrivningerne. Medens der efter de hidtil gældende regler om ordinære afskrivninger kun har kunnet foretages en forholdsmæssig afskrivning i det første år, mener udvalget, at det vil være rimeligt, at der fremtidig i det første regnskabsår tillades foretaget afskrivning med fuld årlig procentsats uden hensyn til, på hvilket tidspunkt indenfor regnskabsåret erhvervelsen har fundet sted. Dette svarer til de foreslåede regler for skibe og maskiner m. m., hvor det følger af princippet i det foreslåede afskrivningssystem, at der finder et helt års afskrivning sted i erhvervelsesåret.

Når en bygning sælges eller af andre grunde udgår af ejerens formue, skal der efter udvalgets forslag ikke kunne foretages skattefrie afskrivning på bygningen i det regnskabsår, hvor dette sker. Dette skal gælde såvel de almindelige afskrivninger som ekstraafskrivningerne, og det skal gælde uden hensyn til, om bygningen sælges med avance eller tab i forhold til den skattefrie nedskrevne værdi. Når der tillades skattefrie afskrivning med fuld års-sats i erhvervelsesåret, har udvalget fundet det rimeligt, at der som modstykke hertil ikke kan finde delvis afskrivning sted for det år, i hvilket bygningen udgår af driften. Den således foreslåede regel svarer til, hvad der efter forslaget skal gælde for afskrivning på skibe og maskiner m. m. i henseende til sluttidspunktet for afskrivningerne.

3. *Den skattemæssige behandling af avancer og tab.*

For så vidt angår bygninger, på hvilke der *alene* har været foretaget *almindelige*

afskrivninger, stiller udvalget ikke forslag om, at avance i forhold til en bygnings skattefrit nedskrevne værdi skal være undergivet indkomstskattepligt. Også tab bør efter udvalgets opfattelse være den skattepligtige indkomst uvedkommende.

I tilfælde, hvor der har været *foretaget ekstraaf skrivning* på en bygning, foreslår udvalget beskatning på den nedenfor nærmere anførte måde ved salg, ved udbetaling af forsikringssum eller erstatning og lignende og ved dødsfald, hvis salgssummen m. m. eller udlægsværdien overstiger den skattefrit nedskrevne værdi. Udvalget må finde en avancebeskatning rimelig i tilfælde, hvor den videregående afskrivningsadgang, som ekstraafskrivningen betyder, har været udnyttet af den skattepligtige. Beskatningen foreslås foretaget for det indkomstår, hvori avancen indvindes.

Udgangspunktet for avancens beregning bør efter udvalgets formening være den skattefrit nedskrevne værdi af bygningen, således som denne værdi fremkommer efter de ialt foretagne skattefri afskrivninger, såvel ekstraafskrivninger som almindelige afskrivninger. Avancen foreslås beregnet som forskellen mellem på den ene side bygningens salgssum m. m. eller anskaffelsessum, alt efter hvilken af disse, der er lavest, og på den anden side den skattefrit nedskrevne værdi.

Den foreslåede dobbelte overgrænse for avancens beregning indebærer, at der i tilfælde, hvor salgssummen m. m. er større end anskaffelsessummen, ikke til avancen medregnes det udover anskaffelsessummen opnåede beløb, idet udvalget for bygningens vedkommende har ment at kunne foreslå avancen opgjort således, at den højst modsvarer foretagne skattefri afskrivninger.

Den således opgjorte avance foreslås indkomstbeskattet for halvdelens vedkommende. Afhændelse af bygninger vil formentlig i almindelighed finde sted i forbindelse med en samlet afhændelse af en virksomhed, og udfra de i afsnittet om

skibe og maskiner m. m. anførte betragtninger (jfr. I. 3. b.) finder man, at der under hensyn til det progressive skattesystem kun bør ske indkomstbeskatning af en vis del af avancen. Udvalget finder en beskatning som foreslået passende også i tilfælde af en bygnings salg uden samtidig afhændelse af hele virksomheden.

Hvor der trods ekstraafskrivning på en bygning måtte fremkomme et tab i forbindelse med salg m. m., må et sådant tab efter udvalgets formening være indkomstopgørelsen uvedkommende.

Et særligt spørgsmål om fradrag for tab fremkommer ved *hel eller delvis nedrivning af en bygning*, der har været gjort til genstand for skattefri afskrivninger.

Spørgsmålet kommer frem i tilfælde, hvor der ved nedrivningen henstår en uafskrevet restværdi for bygningen.

Udvalget har drøftet, om en sådan uafskrevet restværdi bør tillades fradraget ved indkomstopgørelsen. Under hensyn til, at tab vedrørende bygninger — således som det fremgår af det foran anførte — efter udvalgets opfattelse bør være indkomstopgørelsen uvedkommende, er udvalget kommet til det resultat, at dette også bør gælde i de her omhandlede nedrivningstilfælde, idet der ikke ses at kunne anføres grunde for en særlig behandling af tab i disse tilfælde.

På en særlig måde ligger det her behandlede forhold dog i visse tilfælde, nemlig hvor der ikke har været foretaget afskrivninger på en bygning i hele den skattepligtiges ejertid, men kun i en del af denne. Dersom den skattepligtige havde foretaget afskrivninger i hele perioden, ville den uafskrevne rest have været så meget mindre. Udvalget har for disse tilfælde fundet det rimeligt at foreslå, at den skattepligtige her får adgang til at foretage et fradrag, svarende til de almindelige skattefri afskrivninger, som han kunne have foretaget på bygningen i den periode, hvori han ikke afskrev på denne. Ved dette forslag stiller man ejeren på samme måde, som han ville have været

stillet, såfremt han i hele sin ejertid havde foretaget almindelige afskrivninger på den pågældende bygning.

4. Om forholdet, hvor der ikke foretages skattefri afskrivninger på bygninger.

Ved salg af bygninger, på hvilke der ikke foretages skattefri afskrivninger, må den ved salget opnåede avance eller det konstaterede tab — beregnet i forhold til erhvervessummen — efter udvalgets mening være den skattepligtige indkomst uvedkommende. Det samme gælder i tilfælde af udbetaling af erstatning eller forsikringssum.

I tilfælde af nedrivning af bygninger, der efter deres art ville kunne gøres til genstand for skattefri afskrivninger, men på hvilke der ikke har været foretaget sådanne afskrivninger, er der efter de gældende regler i udskiftningstilfælde adgang til ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for det regnskabsår, i hvilket udskiftningen har fundet sted, at fradrage forskellen mellem den gamle bygnings erhvervessum og det beløb, der indkommer ved salg af materialer m. m. i forbindelse med nedrivningen. For at opnå overensstemmelse mellem de ovenfor under 3. foreslåede regler og de gældende regler om fradrag ved nedrivning af bygninger, på hvilke der ikke har været foretaget skattefri afskrivninger, stiller udvalget forslag om tilsvarende ændring af disse sidste regler. Efter udvalgets opfattelse bør reglerne gå ud på, at der i tilfælde, hvor der ikke foretages skattefri afskrivninger på bygninger, der efter deres art kan gøres til genstand for sådanne afskrivninger, ved såvel hel som delvis nedrivning af en bygning ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for det regnskabsår, i hvilket nedrivningen har fundet sted, kan fradrages et beløb svarende til de almindelige skattefri afskrivninger, som ejeren kunne have foretaget på bygningen i sin ejertid.

5. Om tilbehør til beboelsesbygninger og lignende bygninger.

Efter gældende ret kan der beregnes specielle skattefri afskrivninger på tilbehør, såsom elevatorer, centralvarmeanlæg og varmtvandsanlæg, til bygninger, der benyttes til beboelse, kontorer og butikker, og som derfor ellers ikke kan gøres til genstand for skattefri afskrivninger. Dette gælder dog ikke villaer og andre mindre ejendomme, der er indrettet til bolig for en eller to familier. For disse sidste er der alene adgang til i tilfælde af udskiftning af det omhandlede tilbehør ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for det regnskabsår, i hvilket udskiftningen finder sted, at fradrage forskellen mellem det gamle aktivs anskaffelsessum og det beløb, det indbringer ved salg. For de større ejendommers vedkommende kan man, hvis man ønsker det, vælge at benytte systemet med udskiftning over driften i stedet for skattefri afskrivninger.

Udvalget foreslår, at der også fremtidig skal kunne foretages særskilte skattefri afskrivninger på tilbehør af den ovennævnte art i beboelsesbygninger o. l. i de samme tilfælde, hvori man nu anerkender særskilte afskrivninger på sådant tilbehør.

Efter udvalgets opfattelse bør der på sådant tilbehør kun kunne foretages almindelige afskrivninger. Der skønnes ikke at være tilstrækkeligt behov for her at indrømme adgang til ekstraafskrivning, hvorved bemærkes, at der efter de gældende regler heller ikke kan foretages ekstraordinære, skattefri afskrivninger i disse tilfælde.

Med hensyn til den skattemæssige behandling i tilfælde, hvor der foretages udskiftning af tilbehør af den her nævnte art, bør der efter udvalgets opfattelse gælde tilsvarende regler som foreslået for bygninger i nedrivningstilfælde, jfr. ovenfor under 3 og 4. Hvis den skattepligtige har foretaget afskrivninger på tilbehøret i hele sin ejertid, kan en uafskrevet rest herefter ikke fradrages ved indkomstop-

gøreisen for udskiftningsåret. Har den skattepligtige foretaget afskrivninger i en del af sin ejertid, kan han efter forslaget fradrage de »manglende« afskrivninger i udskiftningsåret. Hvor der ikke er foretaget afskrivninger på tilbehøret, foreslås der indrømmet fradrag i den skattepligtige indkomst for udskiftningsåret med et beløb, svarende til beregnede almindelige afskrivninger på det gamle aktivs anskaffelsessum for den tid, aktivet har været i den skattepligtiges besiddelse.

6. *Overgangsregler.*

For bygningers vedkommende giver spørgsmålet om overgangsregler i forbindelse med overgangen fra de nugældende afskrivningsregler til de af udvalget foreslåede regler ikke anledning til større problemer.

Hvis der tidligere har været foretaget skattefri afskrivninger på en bygning, vil afskrivningerne kunne fortsættes med de hidtil anvendte ordinære afskrivningsprocenter.

Som det fremgår af det tidligere anførte, skal en skatteyder kunne gå over til at foretage skattefri afskrivninger på en bygning, som han ikke tidligere har af-

skrevet på. Efter udvalgets formening bør de skattefri afskrivninger på bygningen i dette tilfælde foretages med den afskrivningsprocent, der ville have været gældende, hvis den pågældende havde påbegyndt afskrivningerne straks ved bygningens erhvervelse, og ikke med en procent-sats, svarende til bygningens restlevetid ved påbegyndelsen af afskrivningerne.

Også for bygningernes vedkommende er det udvalgets opfattelse, at de ved skattedepartementets tidligere udsendte meddelelser og cirkulærer om *ekstraordinære, skattefri afskrivninger* indrømmede særlige afskrivningsmuligheder ikke bør fratages skatteyderne ved overgang til nye afskrivningsregler. For bygninger vil de ekstraordinære afskrivninger kunne fortsættes uden særlige overgangsregler. Med hensyn til indkomstbeskatning af avance ved salg m. m. af bygninger, på hvilke der har været foretaget ekstraordinære, skattefri afskrivninger, bør de i skattedepartementets meddelelser og cirkulærer om ekstraordinære afskrivninger fastsatte bestemmelser fortsat komme til anvendelse. De foreslåede nye regler om ekstraafskrivning med den hertil knyttede avancebeskatning kommer kun til anvendelse på bygninger erhvervet efter de nye reglers ikrafttræden.

III.

Særligt forslag om afskrivning på kontraherede skibe.

For skibes vedkommende har der efter de gældende regler om ekstraordinære, skattefri afskrivninger været adgang til at foretage *ekstraordinære afskrivninger forinden skibenes levering*.

Reglerne herom blev noget strammet ved skattedepartementets cirkulære af 6. april 1955 for så vidt angår skibe, om hvis bygning kontrakt er indgået den 12. marts 1955 eller senere.

For så vidt angår skibe, om hvis bygning kontrakt er indgået før den 12. marts 1955, kunne der afskrives ekstraordinært fra begyndelsen af det regnskabsår, hvori

kontrakten var indgået. For så vidt angår skibe, om hvis bygning kontrakt er indgået i tidsrummet 12. marts 1955—31. marts 1957, kan der, forudsat at bygningen af skibene påbegyndes inden 2 år efter datoen for kontraktsafslutningen, afskrives ekstraordinært fra begyndelsen af det regnskabsår, i hvilket skibene sættes under bygning. Fra det anførte begyndelsestidspunkt kan halvdelen af skibenes anskaffelsessum afskrives ekstraordinært med højst $33\frac{1}{3}$ pct. årlig.

Også for maskiners vedkommende har der i et vist omfang været adgang til

at foretage ekstraordinære, skattefri afskrivninger forinden leveringen. Denne adgang er dog helt ophævet ved det ovennævnte cirkulære af 6. april 1955.

Fra rederiernes side har der steds været lagt overordentlig stor vægt på adgangen til at foretage ekstraordinære, skattefri afskrivninger i kontraktperioden. Det har af rederierne været fremhævet, at adgangen til sådanne forlods afskrivninger er af en ganske særlig betydning for skibsfarten, dels på grund af de meget store og kostbare enheder, hvorom der kontraheres, dels på grund af den meget lange leveringstid, der gælder for skibe, for tiden ofte 4 å 5 år fra kontraheringen, i hvilken periode der skal udredes byggerater af betydelig størrelse.

Under udvalgets drøftelse af spørgsmålene vedrørende skattefri afskrivninger og skattefri henlæggelser til investeringsfonds har skibsfartens repræsentant i udvalget peget på, at den foreslåede saldoafskrivning for skibe efter forslaget først kan påbegyndes fra begyndelsen af det regnskabsår, hvori skibet er leveret og derved indgår på kontoen for skibene. Såfremt der ikke træffes en særlig ordning

med hensyn til begyndelsestidspunktet for afskrivningen på skibe, vil rederierne herefter miste muligheden for at foretage afskrivninger på kontraherede skibe. Dette vil betyde en meget følelig forringelse af den hidtil gældende afskrivningsordning.

Det er endvidere blevet fremført, at indførelse af skattefri henlæggelser til investeringsfonds af indtil 20 pct. af overskuddet kun i begrænset omfang vil bøde på den nævnte forringelse. En henlæggelsesordning af den ovennævnte størrelsesorden vil ikke give rederierne mulighed for fradrag ved indkomstoppgørelsen i tilnærmelsesvis det omfang, hvori fradrag kan ske efter reglerne om afskrivning i kontraktperioden.

Til belysning af det anførte har skibsfartens repræsentant i udvalget henvist til nedenstående opgørelse, der omfatter fem store rederier, og som viser forholdet mellem foretagne afskrivninger på kontraherede skibe og mulige investeringsfondshenlæggelser i årene 1951—1955. Opgørelsen viser, at de mulige investeringsfondshenlæggelser udgør mindre end halvdelen af de foretagne afskrivninger på kontraherede skibe.

Afskrivning og mulige investeringsfondshenlæggelser for 5 rederier i årene 1951—1955.

	1.000 kr.	1951	1952	1953	1954	1955	lait
I. Faktisk afskrivning		74.321	96.156	42.112	27.677	43.923	284.189
II. 50 pct. afskrivning		47.389	73.324	66.482	46.413	89.858	323.466
III. 20 pct. af overskud		32.801	31.943	18.396	17.565	22.266	122.971
III i pct. af I		44,1	33,2	43,7	63,5	50,7	43,3
III i pct. af II		69,2	43,6	27,7	37,8	24,8	38,2

ad I: Det anførte beløb er summen af de afskrivninger, rederierne faktisk har foretaget på kontraherede, men ikke leverede skibe i de pågældende år.

ad II: Tallene viser den samlede afskrivning, rederierne kunne have foretaget i disse år, hvis man på samtlige kontraherede skibe havde afskrevet 50 pct. af anskaffelsessummen fordelt over 3 år straks fra kontraheringens tidspunkt. Afskrivninger er dog kun medregnet i det omfang, de har kunnet foretages før erhvervelsesåret.

ad III: Tallene viser det samlede beløb, rederierne kunne have henlagt til investeringsfonds i de pågældende år under forudsætning af, at henlæggelse blev foretaget med 20 pct. af indtægten opgjort på følgende måde: Selskabernes skattepligtige indkomst + fratrukne skatter — renteindtægter + de ekstraordinære afskrivninger på kontrakter, der faktisk er foretaget i de pågældende skatteregnskaber.

Idet skibsfartens repræsentant i udvalget har fremhævet, at rederier, der har indgået kontrakt om et skibs levering, er bundet af kontrakten, medens skattepligtige, der foretager henlæggelser til investeringsfonds, er frit stillede i deres dispositioner indenfor en årrække, har dette medlem fremsat et forslag til en særlig ordning vedrørende kontraherede skibe, der går ud på følgende:

1. En vis del af byggesummen — forslagsvis 30 pct. af denne — skal kunne afskrives indenfor tidsrummet fra begyndelsen af det regnskabsår, hvori kontrakten er indgået, og indtil det tidspunkt, da saldoafskrivningen begynder.

2. Indenfor nævnte periode kan afskrivningen fordeles, dog at der højst kan afskrives 15 pct. af byggesummen i et enkelt regnskabsår.

3. Når skibet leveres, indgår det under saldoafskrivningen med byggesummen ÷ foretagne afskrivninger i kontraktperioden.

4. Den afskrivning på kontraherede skibe, der foretages et givet regnskabsår, formindsker tilsvarende den henlæggelse til investeringsfonds, som rederiet ville kunne foretage for det pågældende regnskabsår. Foretages der ingen afskrivning, kan der foretages almindelig henlæggelse til investeringsfonds.

5. Såfremt saldoen for skibene måtte udvise en negativ saldo (jfr. herom side 90), begrænses den kontraktafskrivning, der efter foranstående kunne foretages, i tilsvarende omfang. Er den kontraherede byggesum f. eks. 10.000.000 kr., kan der i et givet regnskabsår afskrives maksimalt 15 pct. eller 1.500.000 kr. Dersom kontoen for skibene ved udgangen af samme regnskabsår udviser en negativ saldo på 1.000.000 kr., kan der højst afskrives 1.500.000 kr. ÷ 1.000.000 kr. = 500.000 kr.

6. Dersom den kontraherede nybygning

sælges under kontraktperioden, skal de på nybygningen foretagne afskrivninger indkomstbeskattes under eet i salgsåret. Der er yderligere henvist til, at en opnået avance i sådanne tilfælde formentlig ofte vil kunne indkomstbeskattes i henhold til statsskatteovens § 5, a, om spekulation.

Udvalget erkender, at der med hensyn til afskrivningernes begyndelsestidspunkt foreligger et særligt problem for skibsfarten som følge af de meget store og kostbare nybygninger, der her er tale om, og den lange kontraktperiode, hvorunder der præsteres byggerater af en betydelig størrelse. Under forudsætning af, at der bliver indført en investeringsfondsordning — der åbner mulighed for skattefri henlæggelser, uden at der foreligger nogen bindende kontrakt — finder udvalget at kunne tilslutte sig det fremsatte forslag. Udvalget skal herved anføre, at der i tilfælde af, at de angivne forhold skulle ændre sig væsentligt, vil kunne være anledning for lovgivningsmagten til at overveje spørgsmålet om den fortsatte opretholdelse af den foreslåede afskrivningsordning for kontraherede skibe.

Udvalget har drøftet, om den foreslåede særlige ordning skal kunne finde anvendelse på alle skibe. Man skal herved pege på, at der med hensyn til fiskekuttere stadig har været fastsat særlige regler vedrørende anvendelsen af ekstraordinære, skattefri afskrivninger. Sådanne afskrivninger forudsætter tilladelse fra skattedepartementet i hvert enkelt tilfælde, og der har aldrig været indrømmet ekstraordinære afskrivninger fra et tidligere tidspunkt end fartøjets levering (indsættelse i drift). Under hensyn hertil, og da der efter de for udvalget foreliggende oplysninger for disse fartøjers vedkommende kun er en forholdsvis kort leveringstid, har udvalget ikke fundet grundlag for at foreslå disse fartøjer medtaget under den særlige kontraktafskrivning. Det samme bør

efter udvalgets opfattelse gælde for andre mindre fartøjer, såfremt forholdet måtte være det, at der også for disses vedkommende gælder en tilsvarende forholdsvist kort leveringstid.

Udvalget vil iøvrigt finde det rimeligt, om adgangen til at foretage kontraksafskrivninger bliver gjort betinget af, at de pågældende skattepligtige fører et fyldestgørende regnskab.

Skattefri afskrivninger i relation til den skattepligtige formue.

Reglerne om den formueskattemæssige værdiansættelse af driftsmidler har stort set været de samme i statsskatteloven af 15. maj 1903, i statsskatteloven af 8. juni 1912 og i statsskatteloven af 10. april 1922.

De gældende regler i *statsskatteloven af 10. april 1922 § 14* er sålydende:

»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 Arvefæstegifter og andre Byrder, hvortil intet Hensyn er taget ved Vurderingen til Ejendomsskyld, og med Tillæg af Værdien af Besætning, Inventar og andet Driftsmateriel.

For saa vidt en Ejendom ikke maatte være vurderet til Ejendomsskyld paa det Tidspunkt, da Ansættelse efter nærværende Lov finder Sted, bliver Værdiansættelsen at foretage efter de i Loven om Ejendomsskyld foreskrevne Regler.

4. Skibe og andre Løsøregenstande ansættes efter deres Salgsværdi. Som Vejledning tjener særlig den Sum, for hvilken de maatte være forsikret.«

Skattedepartementets vejledning af 31. december 1912 til statsskatteloven af 8. juni 1912 indeholder en række nærmere bestemmelser om værdsætningen af driftsmidler. Bestemmelserne, der findes i vejledningens artikel 12, vedrører bygninger (faste ejendomme), skibe samt maskiner og inventar m. m. Bestemmelserne vedrørende faste ejendomme er af mere speciel karakter, og de vil ikke blive gengivet her.

Bestemmelserne vedrørende skibe samt maskiner og inventar m. m. er sålydende: »2. Skibe ansættes til deres Salgsværdi (Lovens § 14, nr. 4). I Forbindelse med Skibet vurderes Løsøre, som efter den almindelige Opfattelse maa 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 paagældende 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 Skattepligt 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 Løsøregenstandes Værdi.

Iøvrigt vil der paa samme Maade, som foran anført med Hensyn til Værdiansættelsen af Skibe efter Omstændighederne kunne ses hen til den Værdi, hvormed de paagældende Genstande eller Beholdninger ere anførte i den skattepligtiges Regnskab for det sidste Regnskabsaar, for saa vidt den opførte Værdi ikke paa Grund af ekstraordinære Afskrivninger eller af andre Grunde maa antages i væsentlig

Grad at afvige fra de paagældende Tings virkelige Værdi.«

/ *praksis* fastholdes det for *faste ejendomme* ubetinget, at disse med hensyn til formuebeskatningen skal ansættes til ejendomsskyldværdien. Den omstændighed, at det for fabriksbygninger og visse andre bygninger er tilladt at foretage skattefri afskrivninger i relation til indkomstopgørelsen, har ingen indflydelse på ansættelsen til formueskat. Det antages endvidere, at en person, der foretager nybygninger eller ombygninger på sin ejendom, ikke er pligtig til at medregne den i byggeriet nedlagte kapital i sin formue, men kan regne med den gældende ejendomsskyldvurdering indtil omvurdering har fundet sted. Fra regelen om, at faste ejendomme ved formueansættelsen skal ansættes til ejendomsskyldværdien, gøres der dog en 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 anvisninger fra statens ligningsdirektorat kan fiskekuttere ved formueopgørelsen ansættes til 15 pct. af deres forsikringssum, og andre skibe kan i almindelighed ansættes til 15 pct. af maksimalforsikringsværdien. *Maskiner og inventar m. m.* 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 anskaffelsessværdien efter fradrag af foretagne skattefri afskrivninger. Hvor der ikke kan foretages skattefri afskrivninger over indkomsten på maskiner m. m., men hvor i udskiftningstilfælde anskaffelsessummen for det udskiftede aktiv med fradrag af, hvad dette har indbragt ved salg, kan fradrages ved indkomstopgørelsen for udskiftningsåret, skal aktivet i hele den periode, i hvilken det benyttes, optages i formuen med et fast beløb svarende til halvdelen af anskaffel-

sessummen. Driftsmidler som værktøj, redskaber, service, dækketøj og lignende, der efter deres art ikke kan gøres til genstand for skattefri afskrivninger, men som kan fornyes over driften, skal ved formueopgørelsen medregnes med anskaffelsessummen for førstegangsanskaffelsen med tillæg af anskaffelsessummen for eventuelle udvidelser af beholdningen.

Skattelovs kommissionens forslag af 1948 til lov om skat til staten af indkomst, formue og kapitalvinding indeholder i § 55 nærmere regler for den formueskattemæssige værdiansættelse af driftsmidler. *Fast ejendom* skal ansættes til den værdi, hvortil den er vurderet til ejendomsskyld, med fradrag af det beløb, hvoraf der svares grundstigningsskyld, samt andre vedvarende byrder, hvortil intet hensyn er taget ved vurderingen til ejendomsskyld. Den gældende regel om, at en ejendom, der ikke er vurderet til ejendomsskyld på det tidspunkt, da formueansættelsen skal finde sted, skal værdiansættes efter de i loven om ejendomsskyld foreskrevne regler, er i forslaget erstattet af en regel om, at en sådan ejendom skal ansættes til sin værdi i handel ogandel. Forslaget indeholder endvidere forskellige andre bestemmelser om værdiansættelsen af fast ejendom; af interesse er navnlig en bestemmelse om, at beløb, der efter en ejendoms seneste vurdering til ejendomsskyld er anvendt til nybygning, ombygning eller tilbygning samt til tilkøb af ikke særskilt vurderet areal, skal medregnes i formuen, indtil ny vurdering af ejendommen har fundet sted. *Skibe* skal 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. Der tænkes ved de skattefri afskrivninger alene på ordinære skattefri afskrivninger; bestemmelsen henviser til lovforslagets § 6, nr. 6, 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.

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. *Fast ejendom* ansættes til den værdi, hvortil den er vurderet til ejendomsskyld, med fradrag af den afgiftspligtige grundstigning samt andre vedvarende byrder, hvortil intet hensyn er taget ved vurderingen til ejendomsskyld. For så vidt en ejendom ikke er vurderet til ejendomsskyld, ansættes den til sin værdi i handel ogandel. Forslaget har ikke medtaget skattelovskommissionens forslag om, at beløb, der efter en ejendoms seneste vurdering til ejendomsskyld er anvendt til nybygning, ombygning eller tilbygning samt til tilkøb af ikke særskilt vurderet areal, skal medregnes i formuen, indtil ny vurdering af ejendommen har fundet sted. *Skibe*, der benyttes erhvervmæssigt, 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 (ordinære) afskrivninger. Såfremt salgsværdien 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. Der tænkes også her kun på ordinære afskrivninger; der henvises i bestemmelsen til forslaget § 11, nr. 4, hvorefter der i indkomsten kan fradrages en i forhold til den antagelige levealder beregnet årlig afskrivning. Driftsmateriel, 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 kan afskrives som følge af, at den skattepligtige ikke fører regnskab, og driftsmidler, der fornyes over driften, såsom værktøj, redskaber, service og dækketøj m. m.

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. *Fast ejendom* ansættes til den værdi, hvortil den er vurderet til ejendomsskyld, med fradrag af den afgiftspligtige grundstigning samt andre vedvarende byrder, hvortil der intet hensyn er taget ved vurderingen til ejendomsskyld. For så vidt en ejendom ikke er vurderet til ejendomsskyld, ansættes den til sin værdi i handel ogandel. Lovforslaget medtager skattelovskommissionens forslag om, at beløb, der efter en ejendoms seneste vurdering til ejendomsskyld er anvendt til nybygning, ombygning eller tilbygning samt til tilkøb af ikke særskilt vurderet areal, skal medregnes i formuen, indtil ny vurdering af ejendommen har fundet sted. *Skibe*, der benyttes erhvervmæssigt, skal ved formueansættelsen ansættes til anskaffelsessummen efter fradrag for stedfunden værdiforringelse; når skibet gøres til gen-

stand 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 de foretagne (ordinære) skattefri 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 kapitalvindingsskat, 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 beregnede ordinære afskrivninger 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 regel herom (årlig afskrivning i forhold til den antagelige levealder), skal i formueskattemæssig henseende ansættes til anskaffelsessummen efter fradrag af de foretagne (ordinære) 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 kapitalvindingsskat, 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 beregnede ordinære afskrivninger 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 stedfunden 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.

Udvalgets overvejelser.

Udvalget har overvejet spørgsmålet om de foreslåede afskrivningsreglers virkning for den formueskattemæssige værdiansættelse af driftsmidler.

Den nugældende ordning kan efter det foran anførte sammenfattes således:

Fast ejendom skal medregnes i den skattepligtige formue med ejendomsværdien, hvilket udtrykt i henhold til § 5, stk. 4 i lov nr. 179 af 23. juni 1956 om vurdering af landets faste ejendomme træder i stedet for udtrykket vurderingssummen til ejendomsskyld eller ejendomsskyldværdien.

Skibe og maskiner m. v. skal formueskattemæssigt ansættes til deres salgsværdi.

For skibe accepteres det i praksis, at de formueskattemæssigt ansættes til 75 pct. af maksimalforsikringsværdien.

Maskiner m. v. kan af skatteydere, der foretager afskrivninger, optages i formuen til anskaffelsessummen efter fradrag af foretagne skattefri afskrivninger; også fradrag af ekstraordinære, skattefri afskrivninger accepteres ved formueopgørelsen. Skatteydere, der ikke foretager afskrivninger, kan straks fra anskaffelsestidspunktet medregne aktiverne i formueopgørelsen med halvdelen af anskaffelsessummen under forudsætning af, at denne værdiansættelse fastholdes gennem hele den pågældende genstands levetid.

Ved overvejelserne vedrørende opgørelsen af den skattepligtige formue efter de af udvalget foreslåede afskrivnings-

regler finder udvalget anledning til at pege på følgende forhold:

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 maksimalafskrivningssats, 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 komplette-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 følge- lig efter dette system ikke kunne fastsæt- tes regler om en formueskattemæssig mindsteværdi fikseret som en vis procent af det enkelte driftsmiddels anskaffelses- sum.

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

Når man i hidtidig praksis har anvendt den bogførte værdi ved formueansættel- sen af maskiner m. m. også i tilfælde, hvor der er foretaget ekstraordinære, skattefri afskrivninger, er dette forment- lig begrundet i praktiske synspunkter. Tilsvarende forhold må også forventes at gøre sig gældende under den nu foreslå- ede 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 *investerings- fonds* til forlods afskrivning på nyan- skaffede driftsmidler, vil dette kunne føre til lavere bogførte værdier for driftsmid- lerne end de virkelige værdier. Ved be- nyttelsen af investeringsfondshenlæggel- ser 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 drifts- midler, på hvilke der er foretaget forlods afskrivning ved benyttelse af investe- ringsfondshenlæggelser. Forholdet er uden betydning for bygninger, der formueskat- temæssigt skal ansættes til ejendomsvær- dien. Skulle den forlods afskrivning for andre driftsmidler medføre, at der frem- kommer væsentlige forskelle mellem driftsmidlernes bogførte værdi og deres salgsværdi, kan der blive spørgsmål om regulering.

Resumé af udvalgets forslag til ny afskrivningsordning.

I.

Skibe og maskiner m. m.

1. Reglerne skal omfatte skibe, andre transportmidler, rullende materiel, maskiner, inventar og lignende driftsmidler. (Side 87).

2. Reglerne skal omfatte alle erhvervsvirksomheder uden hensyn til disses art. Der sondres ikke mellem produktionsvirksomheder og andre virksomheder. (Side 87).

3. Reglerne skal være de samme for regnskabsførende og ikke-regnskabsførende skattepligtige. (Side 87).

4. Reglerne skal være ens for nye og brugte afskrivningsberettigede driftsmidler. (Side 87).

5. For driftsmidler med en levealder over 3 år og for driftsmidler, hvis anskaffelsespris er 500 kr. eller derover, skal foretagelsen af skattefri afskrivninger i overensstemmelse med de foreslåede regler være obligatorisk. (Side 87 sammenholdt med side 101).

For driftsmidler, hvis levealder ikke overstiger 3 år, og for driftsmidler, hvis anskaffelsespris er under 500 kr., skal anskaffelsessummen kunne fradrages fuldt ud ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for det år, i hvilket anskaffelsen finder sted. Dette skal gælde såvel ved førstegangsanskaffelser og udvidelser som ved genanskaffelser. Hvis adgangen til at fradrage hele anskaffelsessummen under eet i anskaffelsesåret ikke benyttes, kan anskaffelsessummen gøres til genstand for skattefri afskrivninger i overensstemmelse med de almindelige regler herom. (Side 101 f.).

6. Afskrivningsgrundlaget skal være

driftsmidlernes faktiske anskaffelsessum. (Side 87).

Hvis der i forbindelse med anskaffelsen af driftsmidler benyttes skattefri henlæggelser til investeringsfonds til forlods afskrivning på driftsmidlerne, skal anskaffelsessummen formindskes med de benyttede investeringsfondshenlæggelser.

Hvis der foretages særlig afskrivning på kontraherede skibe, jfr. III, skal anskaffelsessummen formindskes med de foretagne kontraktsafskrivninger, når saldoafskrivningen, jfr. 7, begynder.

7. For skibe og maskiner m. m., der udelukkende benyttes erhvervsmæssigt, skal de skattefri afskrivninger foretages som en saldoafskrivning på virksomhedens samlede bestand af afskrivningsberettigede driftsmidler af denne art. Afskrivningsgrundlaget for det enkelte år skal være den bogførte værdi af driftsmidler ved årets begyndelse med tillæg af anskaffelsessummerne for de i årets løb anskaffede driftsmidler og med fradrag af salgssummer og erstatnings- eller forsikringssummer for de i årets løb udgæede driftsmidler. (Side 87 f.).

For skibe og maskiner m. m., der benyttes både til erhvervsmæssige formål og til private formål, skal saldoafskrivningen foretages på en særskilt afskrivningskonto for hvert enkelt driftsmiddel. (Side 98 f.).

8. I det enkelte regnskabsår skal der kunne afskrives indtil en vis procent af det under 7. anførte afskrivningsgrundlag. I forbindelse med fradraget af afskrivningerne i den skattepligtige ind-

komst skal saldoen på driftsmidlernes konto ved regnskabsårets udgang formindskes med afskrivningerne. (Side 88).

Erhvervenes repræsentanter i udvalget foreslår maksimalprocenten for de årlige afskrivninger fastsat til 30. (Side 95 f.).

Administrationens repræsentanter i udvalget og repræsentanten for Arbejderbevægelsens erhvervsråd fremsætter ikke forslag med hensyn til størrelsen af den maksimale afskrivningsprocent. (Side 96).

9. Efter en »kompletterende« regel kan, når driftsmidler udrangeres, eller når de ved salg, udbetaling af erstatning eller forsikringssum m. m. indbringer et mindre beløb end den ved salget m. m. skattemæssigt nedskrevne værdi, nettotabet i forhold til den skattemæssigt nedskrevne værdi fradrages i den skattepligtige indkomst for det pågældende år. Når den kompletterende regel benyttes, skal saldoen på driftsmidlernes fælles konto formindskes med et beløb svarende til det udgåede driftsmiddels nedskrevne værdi i stedet for med salgssummen m. m.

For driftsmidler, der udelukkende benyttes erhvervsmæssigt, skal fradrag efter den kompletterende regel kun finde sted, når den skattepligtige fremsætter begæring herom. (Side 88 ff.).

For driftsmidler, der benyttes både til erhvervsmæssige formål og til private formål, skal det fradragsberettigede tab, d. v. s. den del af tabet, der svarer til den erhvervsmæssige benyttelse i den periode, hvori den skattepligtige har besiddet det pågældende driftsmiddel og afskrevet på det, bringes til fradrag i den skattepligtige indkomst for det år, i hvilket det er opstået. (Side 98 f.).

10. Som følge af, at driftsmidler, der afhændes eller går til grunde, som hovedregel skal udgå af driftsmidlernes konto med den opnåede salgssum, henholdsvis erstatnings- eller forsikringssum, jfr. foran under 7, vil der kunne fremkomme en negativ saldo på driftsmidlernes konto.

For driftsmidler, der udelukkende benyttes erhvervsmæssigt, skal en negativ saldo på driftsmidlernes konto som hovedregel kunne henstå i det regnskabsår, hvori den er fremkommet, og i det næste regnskabsår; såfremt den negative saldo ikke er udlignet inden udløbet af det derefter følgende regnskabsår, skal den i sin helhed undergives indkomstbeskatning i dette regnskabsår. Finansministeren skal kunne dispensere fra den almindelige frist, eventuelt mod sikkerhedsstillelse; hvis den negative saldo ikke er udlignet inden den af finansministeren fastsatte frist, skal den i sin helhed indkomstbeskattes i det år, hvori den af finansministeren fastsatte frist udløber. (Side 90 f.).

For driftsmidler, der benyttes både til erhvervsmæssige formål og til private formål, skal der, hvis der fremkommer en negativ saldo, finde fuld indkomstbeskatning sted i det pågældende år af den del af den negative saldo, der svarer til den erhvervsmæssige benyttelse i den periode, hvori den skattepligtige har besiddet det pågældende driftsmiddel og afskrevet på det. (Side 98 f.).

11. Skattefri afskrivninger på et driftsmiddel skal første gang kunne foretages for det regnskabsår, i hvilket levering har fundet sted, cfr. dog under III om kontraktsafskrivning på skibe. (Side 91).

12. Det følger af af skrivningssystemet, at der foretages et helt års afskrivning i det regnskabsår, hvori levering af driftsmidlerne har fundet sted, og at der ikke afskrives på salgssummer m. m. for de i regnskabsåret udgåede driftsmidler. (Side 91).

13. Den skattemæssige behandling af avancer på driftsmidler.

a. For driftsmidler, som skal gøres til genstand for skattefri afskrivninger, jfr. foran under 5, og som udelukkende benyttes erhvervsmæssigt, bliver under virksomhedens beståen indvundne avancer indkomlsbeskattet successivt gennem formidskede fremtidige afskrivninger, idet indvundne salgssummer, erstatningssum-

mer og forsikringssummer fradrages i saldoen på driftsmidlernes fælles konto. Hvor virksomheden opløses, eller hvor den afhændes under eet, samt i tilfælde af dødsfald, skal avancer på de her omhandlede driftsmidler indkomstbeskattes for halvdelen vedkommende efter de almindelige indkomstskatteregler i det år, hvori avancerne opstår. (Side 91 ff.).

b. For driftsmidler, som skal gøres til genstand for skattefri afskrivninger, jfr. foran under 5, og som anvendes både til erhvervmæssige formål og til private formål, skal der, som anført under 10. stk. 3, i det år, hvori en avance opstår, finde fuld indkomstbeskatning sted af den del af avancen, der svarer til den erhvervmæssige benyttelse i den periode, hvori den skattepligtige har besiddet det pågældende driftsmiddel og afskrevet på det. (Side 98 f.).

c. For driftsmidler, hvis levealder ikke overstiger 3 år, og for driftsmidler, hvis anskaffelsespris er under 500 kr., skal, når anskaffessummen er fradraget fuldt ud i den skattepligtige indkomst for anskaffelsesåret, ved salg af enkelte driftsmidler eller ved udbetaling af erstatning eller forsikringssum vedrørende enkelte driftsmidler hele det indvundne beløb indtægtsføres i det pågældende år. Når udgiftsførte driftsmidler af den her omhandlede art afhændes under eet i forbindelse med ophævelse eller ophør af hele virksomheden, skal avancer behandles på samme måde som avancer på driftsmidler, der er omfattet af den fælles saldoafskrivning, d. v. s. halvdelen af avancen indkomstbeskattes efter de almindelige indkomstskatteregler i det år, hvori den opstår. (Side 101 f.).

14. Den skattemæssige behandling af tab på driftsmidler.

a. For driftsmidler, der udelukkende benyttes erhvervmæssigt, bliver under virksomhedens beståen tab i forhold til den skattemæssigt nedskrevne værdi succesivt fradraget i den skattepligtige indkomst, idet regelen om fradrag af salgs-

summer, erstatningssummer og forsikringssummer i saldoen på driftsmidlernes fælles konto bevirker, at den del af driftsmidlernes nedskrevne værdi, som overstiger salgssummen m. m., bliver stående på kontoen til fremtidig afskrivning. Ifølge den ovenfor under 9. omtalte kompletterende regel kan nettotabet dog også bringes til fradrag straks. Hvor virksomheden opløses eller afhændes under eet, samt i tilfælde af dødsfald er tab på driftsmidler fradragsberettiget fuldt ud i det år, hvori det opstår. (Side 91 ff.).

b. For driftsmidler, der benyttes både til erhvervmæssige formål og til private formål, skal tab fradrages i det år, hvori det er lidt, jfr. under 9.

15. Overgangsregler.

a. Almindelige regler.

Hvor der tidligere har været foretaget skattefri afskrivninger, skal saldoafskrivningen påbegyndes på grundlag af driftsmidlernes skattefrit nedskrevne værdi. (Side 102).

Hvor der ikke tidligere har været foretaget skattefri afskrivninger, skal saldoafskrivningen påbegyndes på grundlag af driftsmidlernes anskaffessum. (Side 102).

Beholdninger af værktøj, service, dæk-tøj og lignende driftsmidler med kort varighed, der efter gældende regler ikke har kunnet føres til udgift, og som henstår som en fast post på virksomhedernes status, kan gøres til genstand for saldoafskrivning i overensstemmelse med de for skibe og maskiner m. m. foreslåede regler. (Side 102).

b. Forholdet til ekstraordinære, skattefri afskrivninger.

For driftsmidler, der omfattes af reglerne om ekstraordinære, skattefri afskrivninger, skal skatteyderne kunne forbeholde sig for en tid at foretage skattefri afskrivninger i overensstemmelse med de gældende regler. Indvundne avancer på disse driftsmidler skal behandles i overensstemmelse med de nye afskrivningsregler. (Side 102 ff.).

II.

Bygninger og tilbehør til bygninger.

1. Man henholder sig til praksis med hensyn til, hvilke bygninger der skal kunne gøres til genstand for skattefri afskrivninger. (Side 105).

2. Reglerne skal omfatte samtlige arter af virksomheder. Der sondres ikke mellem produktionsvirksomheder og andre virksomheder. (Side 105).

3. Reglerne skal være de samme for regnskabsførende og ikke-regnskabsførende skattepligtige. (Side 105).

4. Reglerne skal være ens for nye og brugte afskrivningsberettigede aktiver. (Side 105).

5. De foreslåede afskrivningsregler for bygninger skal ikke være obligatoriske. De skattepligtige skal dog ikke kunne overgå fra at foretage skattefri afskrivninger til at anvende de særlige regler for bygninger, der ikke gøres til genstand for skattefri afskrivninger. Derimod skal skattepligtige, der ikke benytter afskrivninger, når som helst kunne overgå hertil.

6. Afskrivningsgrundlaget skal være den faktiske anskaffelsessum. (Side 105).

Hvis der i forbindelse med anskaffelsen benyttes skattefri henlæggelser til investeringsfonds til forlods afskrivning på bygninger, skal anskaffelsessummen formindskes med de benyttede investeringsfondshenlæggelser.

7. De skattefri afskrivninger på bygninger skal kunne fortsættes, indtil erhvervelsessummen er nedskrevet til 0 (ingen scrapværdi). (Side 109).

8. Almindelig afskrivning.

En bygnings erhvervelsessum skal kunne afskrives skattefrit over bygningens levetid med lige store beløb i de enkelte år.

Ved overtagelse af ældre bygninger skal afskrivningssatsen beregnes i forhold til det antal år, der er tilbage af den levetid, som lægges til grund ved fastsættelsen af afskrivningssatsen for nye bygninger af den pågældende art. Hvis en

ældre bygning er erhvervet indenfor et tidsrum af 10 år før udløbet af bygningens forudsatte levetid eller efter den forudsatte levetids udløb, skal skattefri afskrivninger dog højst godkendes med 10 pct. årlig.

Afskrivningerne skal foretages år for år, og afskrivninger, der ikke er udnyttet, kan ikke akkumuleres med senere års afskrivninger, ligesom afskrivningsperioden ikke skal kunne forlænges. (Side 106).

9. Ekstraafskrivning.

På nyerhvervede bygninger skal der sideløbende med de almindelige skattefri afskrivninger indenfor en periode af 10 år fra begyndelsen af det regnskabsår, i hvilket erhvervelsen har fundet sted, som ekstraafskrivning kunne afskrives en vis nærmere bestemt del af erhvervelsessummen. Ekstraafskrivningen skal kunne fordeles efter ønske indenfor de 10 år, dog at ekstraafskrivningen i det enkelte regnskabsår højst må andrage 10 pct. af erhvervelsessummen.

Ekstraafskrivning skal kun kunne finde sted i de tilfælde, hvor der foretages almindelige skattefri afskrivninger på bygningerne.

Foretagelsen af ekstraafskrivning influerer ikke på den almindelige afskrivningsprocent. Ekstraafskrivningen bevirker blot, at den almindelige afskrivning tilendebringes før udløbet af bygningens forudsatte levetid.

Ekstraafskrivning skal kunne foretages såvel på nyopførte bygninger som på bygninger, der har været benyttet før erhvervelsen, og ekstraafskrivning skal kunne ske, hvad enten bygningen er erhvervet ved køb, arv, gave eller anden erhvervels måde, der kan ligestilles hermed.

Erhvervenes repræsentanter i udvalget har foreslået den del af erhvervelsessummen, der kan afskrives som ekstraafskrivning, fastsat til 40 pct.

Administrationens repræsentanter i udvalget og repræsentanten for Arbejderbevægelsens erhvervsråd fremsætter ikke forslag med hensyn til størrelsen af den del af erhvervelsessummen, der kan afskrives som ekstraafskrivning. (Side 106 ff).

10. Skattefri afskrivninger på en bygning skal første gang kunne foretages i det regnskabsår, i hvilket bygningen er erhvervet, for en nyopført bygning i fuldførelsesåret. Dette gælder såvel almindelige afskrivninger som ekstraafskrivninger.

Der skal i det første regnskabsår kunne foretages afskrivning med fuld årlig procentsats uden hensyn til, på hvilket tidspunkt indenfor regnskabsåret erhvervelsen har fundet sted.

Når en bygning sælges eller af andre grunde udgår af ejerens formue, skal der ikke kunne foretages skattefri afskrivninger på bygningen i det regnskabsår, hvori dette sker. (Side 109).

11. Den skattemæssige behandling af avancer på bygninger.

a. For bygninger, på hvilke der alene har været foretaget almindelige skattefri afskrivninger, skal indvundne avancer i forhold til bygningernes skattefrit nedskrevne værdi ikke undergives indkomstbeskatning. (Side 109 f).

b. Opstår der ved salg, udbetaling af erstatning eller forsikringssum m. m. en avance på bygninger, på hvilke der har været foretaget ekstraafskrivning, skal der finde avancebeskatning sted efter følgende regler: Den skattepligtige avance beregnes som forskellen mellem på den ene side bygningens salgssum m. m. eller anskaffelsessum, alt efter hvilken af disse der er lavest, og på den anden side bygningens skattefrit nedskrevne værdi, således som denne fremkommer efter de ialt foretagne skattefri afskrivninger, såvel ekstraafskrivninger som almindelige afskrivninger. Af den således beregnede avance indkomstbeskattes halvdelen i det år, hvori avancen er indvundet. (Side 110).

12. Den skattemæssige behandling af tab på bygninger.

Opstår der ved salg, udbetaling af erstatning eller forsikringssum m. m. et tab i forhold til en bygnings skattefrit nedskrevne værdi, skal tabet være den skattepligtige indkomst uvedkommende. Dette skal gælde såvel, hvor der alene er foretaget almindelige afskrivninger, som hvor der tillige er foretaget ekstraafskrivninger. (Side 109 f).

Fremkommer der et tab ved hel eller delvis nedrivning af en bygning, der har været gjort til genstand for skattefri afskrivninger, skal tabet ikke kunne bringes til fradrag i den skattepligtige indkomst. Hvis en skattepligtig kun har foretaget afskrivninger på den nedrevne bygning i en del af sin ejertid, skal han dog i det år, nedrivningen finder sted, kunne foretage et fradrag i sin skattepligtige indkomst svarende til de almindelige skattefri afskrivninger, som han kunne have foretaget på bygningen i den periode, i hvilken han ikke afskrev på denne. (Side 110).

13. For bygninger, på hvilke der ikke foretages skattefri afskrivninger, skal ved salg og ved udbetaling af erstatning eller forsikringssum den opnåede avance eller det konstaterede tab være den skattepligtige indkomst uvedkommende.

Ved hel eller delvis nedrivning af en bygning, der efter sin art ville kunne gøres til genstand for skattefri afskrivninger, men på hvilken der ikke har været foretaget sådanne afskrivninger, skal der ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for det regnskabsår, i hvilket nedrivningen har fundet sted, kunne fradraget et beløb svarende til de almindelige skattefri afskrivninger, som ejeren kunne have foretaget på bygningen i sin ejertid. (Side 111).

14. På tilbehør, såsom elevatorer, centralvarmeanlæg og varmtvandsanlæg, til bygninger, der benyttes til beboelse, kontorer og butikker, og som derfor ellers ikke kan gøres til genstand for skattefri

afskrivninger, skal der kunne foretages almindelige afskrivninger i de samme tilfælde, hvor der nu anerkendes skattefri afskrivninger på sådant tilbehør. Der skal derimod ikke kunne foretages ekstraafskrivning i disse tilfælde. (Side 111).

I tilfælde af udskiftning af tilbehør som det her omhandlede skal der, hvis ejeren i hele sin ejertid har foretaget afskrivninger på dette, ikke i udskiftningsåret kunne indrømmes fradrag for den uafskrevne restværdi. Hvis ejeren kun har foretaget afskrivning i en del af sin ejertid, skal der i udskiftningsåret indrømmes fradrag for et beløb svarende til de almindelige afskrivninger, der kunne have været foretaget på tilbehøret i den periode, i hvilken der ikke blev foretaget afskrivninger på dette. (Side 111f.).

I tilfælde af udskiftning af tilbehør som det her omhandlede, hvor der ikke har været foretaget afskrivninger på dette, skal der indrømmes fradrag i den skattepligtige indkomst for udskiftningsåret med et beløb svarende til beregnede almindelige afskrivninger på det gamle aktivs anskaffelsessum for den tid, aktivet har været i den skattepligtiges besiddelse. (Side 111 f.).

15. Tilbehør af den under 14 nævnte art til villaer og mindre ejendomme, der er indrettet til bolig for en eller to fami-

lier, skal som hidtil ikke kunne gøres til genstand for skattefri afskrivning. (Side 111).

I tilfælde af udskiftning af sådant tilbehør skal der indrømmes fradrag i den skattepligtige indkomst for udskiftningsåret med et beløb svarende til beregnede almindelige afskrivninger på det gamle aktivs anskaffelsessum for den tid, aktivet har været i den skattepligtiges besiddelse. (Side 111 f.).

16. Overgangsregler.

a. Almindelige regler.

Hvor der tidligere har været foretaget skattefri afskrivninger på bygninger, vil afskrivningerne kunne fortsættes med de hidtil anvendte ordinære afskrivningsprocenter.

Hvor der ikke tidligere har været foretaget skattefri afskrivninger på bygninger, skal de almindelige afskrivninger foretages med de afskrivningsprocenter, der ville have været gældende, hvis afskrivningerne var påbegyndt straks ved bygningernes erhvervelse.

b. Forholdet til ekstraordinære, skattefri afskrivninger.

De hjemlede ekstraordinære, skattefri afskrivninger på bygninger vil kunne fortsættes i overensstemmelse med de hidtidige regler herom. (Side 112).

III.

Afskrivning på kontraherede skibe.

1. For kontraherede skibe skal 30 pct. af byggesummen kunne afskrives indenfor tidsrummet fra begyndelsen af det regnskabsår, i hvilket kontrakten om skibets bygning er indgået, og indtil det tidspunkt, da skattefri afskrivninger på skibet i henhold til reglerne under I kan påbegyndes. (Side 114).

2. Indenfor den under 1. nævnte periode skal afskrivningen kunne fordeles efter ønske, dog at der højst kan afskrives 15 pct. af byggesummen i et enkelt regnskabsår.

3. Når skibet leveres, skal det im under afskrivning i henhold til reglerne under I med byggesummen ÷ foretagne afskrivninger i kontraktperioden.

4. Den afskrivning på kontraherede skibe, der foretages i et givet regnskabsår, formindsker tilsvarende den skattefri henlæggelse til investeringsfonds, som rederiet ville kunne foretage for det pågældende regnskabsår.

5. Såfremt saldoen på skibenes fælles konto efter afskrivningsreglerne under I måtte være negativ, begrænses adgangen

til kontraktsafskrivning i tilsvarende omfang.

6. Sælges en kontraheret nybygning i kontraktsperioden, skal de på nybygningen foretagne afskrivninger indkomstbeskattes under eet i salgsåret.

7. Reglerne om kontraktsafskrivning på skibe skal ikke komme til anvendelse på fiskekuttere og formentlig heller ikke på andre mindre skibe. (Side 114 f.).

Skattefrie afskrivninger i relation til den skattepligtige formue.

Udvalget fremsætter ikke forslag til ændring af de gældende regler i statskattelovens § 14 om den formueskattemæssige værdiansættelse af driftsmidler. (Side 119 f.).

Udvalget fremsætter ikke forslag om, hvorledes reglerne om skattepligt i dødsboer med hensyn til indvundne avancer på driftsmidler bør udformes, idet man har anset dette spørgsmål for liggende udenfor udvalgets opgave. Man henviser om avancebeskatningsproblemerne, navnlig i dødsboer, til det side 82 anførte.

INVESTERINGSFONDS

Begrebet Investeringsfonds m. m.

Princippet i investeringsfondsordningerne går ud på, at de skattepligtige ved at henlægge beløb til en investeringsfond til forlods afskrivning på senere anskaffelse af driftsmidler opnår ret til i henlæggelsesåret at fradrage de henlagte beløb i den skattepligtige indkomst, mod at de henlagte beløb ved den senere anskaffelse af driftsmidler afskrives forlods på disse, således at kun restkøbesummen for disse driftsmidler derefter kan gøres til genstand for almindelige skattefrie afskrivninger.

Der har ikke hidtil her i landet været adgang til at foretage skattefrie henlæggelser til investeringsfonds.

Ligesom ved de skattefrie afskrivninger har udvalget fundet det mest praktisk også for investeringsfonds vedkommende i den almindelige fremstilling hovedsagelig at beskæftige sig med de indkomstskattemæssige relationer, og som afslutning i et særligt afsnit gøre nogle bemærkninger om investeringsfonds i relation til opgørelsen af den skattepligtige formue.

Beslægtede ordninger.

Som et med investeringsfondsordningerne beslægtet institut kan nævnes den under den sidste verdenskrig og i de nærmest følgende år bestående ordning med adgang til at foretage ekstraordinære, skattefrie henlæggelser til imødegåelse af på grund af krigsforholdene udskudte udgifter til vedligeholdelser, reparationer og erstatningsanskaffelser.

I tekstanmærkninger på de årlige finanslove var der givet finansministeren bemyndigelse til at tillade skatteydere, der som følge af en af krigsforholdene forårsaget materialeangel eller af lignende årsager var nødsaget til at udskyde afholdelsen af visse driftsudgifter, som normalt ville være kommet til fradrag i den skattepligtige indkomst, nemlig vedligeholdelsesudgifter og udgifter til erstatningsanskaffelser, der afholdes over driften, i de

res skattepligtige indkomst at foretage fradrag for en passende henlæggelse til senere afholdelse af de udskudte driftsudgifter. Fradraget var betinget af, at henlæggelsen blev båndlagt, indtil de anskaffelser eller vedligeholdelser, hvortil henlæggelsen var bestemt, var foretaget, samt af at henlæggelsen blev medregnet til den skattepligtige indkomst i det regnskabsår, hvori de båndlagte beløb blev frigjort til anvendelse. Til at modtage og forvalte de skattefrie henlæggelser blev der for visse erhvervsgruppers vedkommende oprettet særlige fonds, medens båndlæggelsen i andre tilfælde kunne ske ved indskud på spærret konto i en bank eller sparekasse.

Adgangen til at foretage henlæggelser i henhold til disse midlertidige bestemmelser har kun været benyttet i ret beskedent omfang.

Det af regeringen i marts 1955 fremsatte forslag til lov om investeringsfonds.

I forbindelse med den økonomiske lovgivning i marts 1955 har regeringen fremsat forslag til en lov om investeringsfonds. Lovforslaget, der dog ikke blev færdigbehandlet i Folketinget, er optrykt som bilag til nærværende betænkning (bilag 8).

Efter forslaget gives der kun adgang til at foretage henlæggelser til investeringsfonds i et enkelt regnskabsår. Berettiget til at foretage henlæggelser til investeringsfonds er personer, selskaber, foreninger og institutioner m. v., der driver selvstændig erhvervsvirksomhed; derimod skal brugsforeninger og produktions- og salgsforeninger samt dødsboer ikke kunne foretage sådanne henlæggelser.

De til investeringsfonds henlagte beløb kan anvendes til betaling af udgifter til opførelse eller ombygning af bygninger, til køb, bygning eller ombygning af skib eller til anskaffelse af maskiner og inventar, alt under forudsætning af, at de pågældende aktiver udelukkende benyttes erhvervmæssigt, at de kan gøres til genstand for ordinære skattefrie afskrivninger, og at der ikke er tale om brugte aktiver.

Henlæggelsens maksimumsbeløb foreslås fastsat til 10 pct. af det skattepligtige overskud af selvstændig erhvervsvirksomhed i henlæggelsesåret med tillæg af renteudgifter og fradrag af rente- og udbytteindtægter, som indgår i opgørelsen af det skattepligtige overskud. Henlæggelse kan ikke ske med mindre beløb end 2.000 kr.

Det er en betingelse for henlæggelsen, at det henlagte beløb inden 1 måned efter henlæggelsesårets udløb indsættes på spærret konto i en dansk bank. De indsatte beløb forrentes med 2 pct. simpel

rente. Renterne, der godtgøres af statskassen, kan først hæves ved frigivelsen af de henlagte beløb; renterne er ikke indkomstskattepligtige, og før frigivelsen heller ikke underkastet formueskattepligt. De i bankerne indsatte beløb skal straks efter indsættelsen af bankerne indbetales til Danmarks Nationalbank til indsættelse på en særlig konto for finansministeriet. Som betingelse for at kunne foretage henlæggelser til investeringsfonds skal foruden bestemmelserne om båndlæggelse af henlæggelsesbeløbene særlige bestemmelser med hensyn til regnskabsføringen være opfyldt; disse bestemmelser tjener til sikring af kontrollen med henlæggelserne og med midlernes behørig anvendelse.

De til investeringsfonds henlagte beløb kan tidligst tages i anvendelse, når der er gået 2 år efter henlæggelsesårets udløb; men på den anden side skal de i deres helhed være anvendt inden 10 år efter henlæggelsesårets udløb. Den sidste frist kan dog forlænges af finansministeren.

Når skatteyderne ønsker helt eller delvis at tage de henlagte beløb i brug, skal der ske anmeldelse herom til myndighederne. Aktiver, der helt eller delvis er anskaffet for investeringsfondsmidler, skal forlods nedskrives med det af investeringsfonden udbetalte beløb, og skattefrie afskrivninger over indkomsten kan for disse aktivers vedkommende kun foretages på den del af anskaffelsessummen, der ikke er afholdt af investeringsfondsmidler. Den forlods nedskrivning, der er uden virkning for den skattepligtige indkomst, skal for maskiners, inventars og færdigbyggede skibes vedkommende ske i leve-

ringsåret, ved opførelse eller ombygning af bygninger og ved bygning eller ombygning af skibe i fuldførelsesåret. Hvis de anvendte investeringsfondsmidler overstiger det beløb, der ialt skattefrit kunne have været afskrevet på det pågældende aktiv, hvis dette var anskaffet uden brug af investeringsfondsmidler, skal den overskydende del medregnes til den skattepligtige indkomst i anskaffelsesåret, idet anvendelsen af investeringsfondsmidler ikke bør kunne medføre en fravigelse fra det i dansk skatteret almindelige princip om, at man kun kan nedskrive aktiverne til scrapværdi. Forslaget indeholder endvidere en særlig bestemmelse om, at aktiver, til hvis anskaffelse der er anvendt investeringsfondsmidler, ved opgørelsen af den skattepligtige formue altid skal medregnes med det beløb, hvortil de ville have været at medregne, såfremt anskaffelsen var sket uden brug af investeringsfondsmidler. Afhændes et aktiv, der er anskaffet for investeringsfondsmidler, for et beløb, der overstiger den værdi, hvortil aktivet er nedskrevet, skal den del af fortjenesten, der kan rummes indenfor den ved anskaffelsen skete forlods nedskrivning, reduceret med, hvad der kunne være afskrevet ordinært på dette beløb, tillægges den skattepligtige indkomst i salgsåret; overstiger fortjenesten det således beregnede skattepligtige beløb, skal den overskydende del af fortjenesten behandles efter de iøvrigt i skattelovgivningen gældende regler; der sigtes herved særlig til reglerne i de årlige ligningslove om indkomstbeskatning af avance ved salg af maskiner m. m. Foruden ved afhændelse skal de anførte regler om indkomstbeskatning af indvundet fortjeneste også finde anvendelse i tilfælde af tvungen afståelse eller ved udbetaling af erstatnings- eller forsikringssum.

Hvis de henlagte investeringsfondsmidler ikke fuldtud er taget i brug inden 10 år efter udløbet af henlæggelsesåret, skal det ikke anvendte beløb tillægges den

skattepligtige indkomst for det regnskabsår, hvori fristen udløber, tilligemed et tillæg af 5 pct. for hvert år fra henlæggelsesårets udløb og indtil fristens udløb. Den skattepligtige indkomst for det pågældende skatteår må ikke ansættes til et lavere beløb end det ikke anvendte henlæggelsesbeløb med det anførte tillæg, og det på spærret konto i bank indestående beløb, der skal tjene til sikring af skattekravet, kan ikke forlanges udbetalt, før dette krav er fyldstgjort. Såfremt skatteyderen — eller, hvis erhvervsvirksomheden drives af en med skatteyderen sambeskattet person, erhvervsvirksomhedens indehaver — dør eller går konkurs, skal de endnu ikke anvendte investeringsfondsmidler frigives, og der skal foretages en efterbeskatning af disse beløb gennem en forhøjelse af den skattepligtige indkomst for henlæggelsesåret; også her skal det på spærret konto i en bank indestående beløb tjene til sikkerhed for skattekravet. Tilsvarende regler gælder, hvis erhvervsvirksomheden ophører eller afhændes eller et selskab eller en forening likvideres uden konkursbehandling; i disse tilfælde skal skatteefterbetalingen forrentes med 5 pct. simpel årlig rente for tiden fra udgangen af det skatteår, efterbetalingen vedrører. I tilfælde af afhændelse eller ophør af erhvervsvirksomheden, skal finansministeren dog kunne tillade henlæggelsen opretholdt på de oprindelige vilkår, såfremt indehaveren inden 1 år efter afhændelsen eller ophøret overtager en anden virksomhed. Hvis der iøvrigt disponeres over investeringsfondsmidler til andet formål end det, hvortil de er henlagt, skal der foretages en efterbeskatning af det pågældende beløb gennem forhøjelse af den skattepligtige indkomst for henlæggelsesåret, og det derved fremkomne skatteefterkrav skal tiisvares med et tillæg af 100 pct.; eventuelle yderligere midler, der henstår på den spærrede bankkonto skal tjene til sikring af dette krav.

Udenlandsk ret.

Udvalget har indhentet oplysninger om land, Holland, England og U.S.A. investeringsfonds i Sverige, Norge, Fin-

Sverige.

Almindelige regler om investeringsfonds blev indført ved en forordning af 2. maj 1947. Denne forordning er nu ophævet og afløst af en ny forordning af 27. maj 1955.

1. Forordningen af 2. maj 1947.

Efter denne forordning kunne det skattepligtige overskud i et regnskabsår formindskes med beløb, der gennem henlæggelse til investeringsfonds reserveredes til forlods afskrivning ved senere investering. Når henlagte beløb blev taget i anvendelse, skulle de erhvervede aktiver forlods nedskrives med de forbrugte henlæggelsesbeløb, således at skattefri afskrivning kun kunne ske med hensyn til den øvrige del af anskaffelsesummerne.

Henlæggelse kunne ske til investeringsfonds for bygninger, investeringsfonds for inventar (skibe, maskiner m. v.), investeringsfonds for varelagre og investeringsfonds for grubearbejder. Henlæggelsesordningen gjaldt kun erhvervsvirksomhed bortset fra landbrug og skovbrug (rørelse), og retten til henlæggelse var begrænset til aktieselskaber og økonomiske foreninger og tilkom dem som hovedregel kun, når de havde ret til fri afskrivning på maskiner m. v. Den skattefri henlæggelse kunne, hvad enten der blev henlagt til eet eller flere fonds, som hovedregel ikke overstige 20 pct. af årets overskud. Henlæggelsen skete alene gennem en bogføringsmæssig postering.

Virksomhederne kunne ikke på egen hånd bestemme, hvornår de henlagte beløb skulle tages i anvendelse til investering. Anvendelsen var betinget af tilladelse fra myndighederne (arbejdsmarkedskommissionen), der endvidere ifølge loven kunne påbyde, at investering skulle ske, — generelt eller for den enkelte virksomhed.

Var de henlagte beløb ikke anvendt, inden der var gået 10 år fra henlæggelsen, var et påbud fra arbejdsmarkedskommissionen om anvendelse forinden oversiddet, eller var henlæggelsesbeløbet taget i anvendelse uden tilladelse fra arbejdsmarkedskommissionen, skulle de henlagte beløb med tillæg af en nærmere angiven rente undergives beskatning. Beskatningen skete for det år, hvori de 10 år var udløbet, påbuddet oversiddet eller midlerne taget i anvendelse, altså ikke ved tilbageførelse til henlæggelsesåret.

2. Midlertidige bestemmelser.

Ved midlertidige bestemmelser har der været gjort indgreb i retten til at foretage henlæggelser til investeringsfonds. Forordningen af 30. marts 1951 om investeringskat indeholdt således bestemmelser om, at der skulle svares sådan skat af foretagne henlæggelser til investeringsfonds i det til grund for taxeringsåret 1952 liggende regnskabsår, og fradrag for henlæggelser til investeringsfonds har været

nægtet fuldstændigt for regnskabsårene 1952, 1953 og 1954.

3. Forordningen af 27. maj 1955.

Den nye forordning om »investeringsfunds med konjunkturudjævrende formål« omfatter foruden investeringsfunds for erhvervsvirksomhed bortset fra landbrug og skovbrug (»rörelse«) også et særligt investeringsfond for skovbrug. For erhvervsvirksomhed bortset fra landbrug og skovbrug har man opgivet opdelingen i fire adskilte fonds til fordel for et enkelt fond, der kan anvendes til samme formål som de tidligere fire fonds. Såvel for erhvervsvirksomhed bortset fra landbrug og skovbrug (»rörelse«) som for skovbrug gælder det, at adgangen til henlæggelse kun haves for aktieselskaber og økonomiske foreninger.

Maksimum for den årlige henlæggelse til investeringsfunds for erhvervsvirksomhed bortset fra landbrug og skovbrug er fastsat til 40 pct. af årets overskud; for investeringsfunds for skovbrug er maksimum for den årlige henlæggelse fastsat til 10 pct. af bruttoindtægten ved skovbrug.

Det er en betingelse for fradrag for henlæggelser til investeringsfunds, at der

på en særlig konto i Riksbanken indbetales et beløb svarende til 40 pct. af de foretagne henlæggelser. Indbetaling til Riksbanken skal have fundet sted senest den dag selvangivelsen for det pågældende år skal indgives.

Løvrigt svarer de nye regler ret nøje til de tidligere regler. Det beror som hovedregel stadig på myndighedernes afgørelse, hvornår investeringsfondsmidler kan eller skal tages i anvendelse. For at stimulere erhvervslivet til i videre omfang at foretage henlæggelser til investeringsfunds er det dog bestemt, at 30 pct. af investeringsfondshenlæggelser kan tages i anvendelse uden tilladelse, når der er gået 5 år. Endvidere er det bestemt, at der tilkommer virksomheder, der har taget henlæggelsesbeløb i anvendelse efter myndighedernes bestemmelse, ret til et ekstra fradrag (investeringsfradrag) i indtægten for det pågældende år svarende til 10 pct. af den frigivne og benyttede del af henlæggelsen.

Ifølge en kommissionsbetænkning af 1954 afgivet af den såkaldte företagsbeskatningskommitté udgjorde de i Sverige ved udgangen af 1952 ikke benyttede henlæggelser til investeringsfunds ca. 246 mill. kr. Heraf vedrørte 80 pct. investeringsfunds for bygninger.

Norge.

Regler om investeringsfunds indførtes første gang i 1950 med det formål at begrænse virksomhedernes investeringer, og indførelsen skete i forbindelse med den i afsnittet om skattefri afskrivninger omtalte suspension af reglerne om overprisafskrivning. Reglerne er i de forløbne år blevet ændret på en række punkter. Den vigtigste ændring gik ud på, at der ved benyttelse af investeringsfondsmidler henlagt af indtægt i 1954 eller senere år alene skal ske nedskrivning af de pågældende driftsmidlers anskaffelsessum med 85 pct. af det anvendte henlæggelsesbeløb mod tidligere med hele det anvendte henlæg-

gelsesbeløb. Denne ændring blev indført for at gøre erhvervslivet mere interesseret i at benytte investeringsfundsordningen. De nugældende regler om investeringsfunds findes i lov af 31. maj 1956 om midlertidig tillæg til skatteloven for landet og byerne af 18. august 1911.

Efter loven af 31. maj 1956, der omfatter indtægtsårene 1955, 1956 og 1957, kan skattepligtige, som under udøvelsen af deres næring anvender betydelige driftsmidler, bestemt for varig brug, d.v.s. driftsmidler, hvorpå der kan afskrives (skibe, bygninger og maskiner), til senere køb af driftsmidler skattefrit henlægge et

beløb, der maksimalt må andrage 20 pct. af årsindtægten. Ved årsindtægten forstås årsindtægten af vedkommende næring (ikke den samlede skattepligtige indkomst); driver den pågældende flere næringer, beregnes den skattefrie henlæggelse for hver virksomhed for sig. Henlæggelsen er yderligere begrænset til det 4-dobbelte af de godkendte ordinære afskrivninger på driftsmidler i det pågældende regnskabsår, idet der dog, hvis dette beløb er større, i stedet kan lægges et beløb til grund, svarende til 4 pct. af værdien af bygninger i virksomheden og 20 pct. af de øvrige driftsmidler.

Såfremt den pågældende i vedkommende år har adgang til overprisafskrivning eller forskudsafskrivning på skibe, jfr. herom foran under skattefrie afskrivninger, kan henlæggelse til investeringsfond kun ske i den udstrækning, hvori den efter foranstående regler tilladte henlæggelse overstiger det fradrag, som kan kræves for overprisafskrivning og forskudsafskrivning; og dette gælder uanset om afskrivningsretten udnyttes.

Henlæggelse kan ikke ske for beløb under 500 kr.

Den skattefrie henlæggelse er betinget af, at henlæggelsesbeløbet indsættes på spærret konto i en bank inden udløbet af den frist, som gælder for indgivelsen af den skattepligtiges selvangivelse. Det kan administrativt bestemmes, at båndlægning af de henlagte beløb kan finde sted på anden måde end ved indsættelse på særlig konto i bank, og at bankerne skal overføre de indsatte beløb til Norges Bank. Den sidste bestemmelse er indsat for herigennem at kunne modvirke eventuelle tendenser til øget kreditgivning ved genudlån af de indsatte beløb.

Beløb, som er henlagt af indtægt i 1955

kan benyttes fra 1. januar 1959. Fristerne for anvendelse af beløb henlagt af indtægt i 1956 og 1957 er henholdsvis 1. januar 1960 og 1. januar 1961. Der kan dog administrativt træffes bestemmelse om frigivelse på et tidligere tidspunkt. Det kan endvidere administrativt bestemmes, at de henlagte beløb skal benyttes inden en vis frist efter bindingsperiodens udløb eller inden en vis frist efter, at der er truffet bestemmelse om frigivelse.

Når henlæggelsesbeløb benyttes til anskaffelse af et nyt driftsmiddel, skal dette nedskrives med 85 pct. af det anvendte henlæggelsesbeløb, og der kan kun indrømmes skattefrie afskrivning på resten af anskaffessummen. Den skattepligtige kan dog i stedet for at benytte henlæggelsen til indkøb af nye driftsmidler vælge at blive indkomstbeskattet af 85 pct. af henlæggelsen eller at afskrive et tilsvarende beløb på ældre driftsmidler anskaffet før 1. januar 1955 uden fradrag i den skattepligtige indkomst for denne afskrivning.

Skatteyderen kan, selv om bindingsperioden ikke er udløbet efter ansøgning (som efter motiverne forudsættes som hovedregel at ville blive bevilget) få det henlagte beløb udbetalt, men der skal da finde efterligning sted for det år, hvori henlæggelsen er sket. Efterligning skal endvidere finde sted, hvis frigivne beløb ikke anvendes inden en herfor fastsat frist, og iøvrigt, såfremt ordningen ikke overholdes af skatteyderen.

Ifølge foreliggende oplysninger udgjorde de i Norge foretagne henlæggelser til investeringsfonds for årene 1950 og 1951 ca. 31,5 mill. kr., for 1952 ca. 16,5 mill. kr., for 1953 ca. 20 mill. kr. og for 1954 ca. 50 mill. kr.

Finland.

I Finland er der i 1953 gennemført en særlig investeringsfondsordning for skibsfarten. I 1954 er der i en lov om visse

konjunkturreserveringer åbnet mulighed for aktieselskaber og andelsselskaber, der driver træforædlingsindustri til eksport,

til skattefrit at reservere indtægt i udenlandsk valuta til senere investeringer. Endelig er der i 1955 gennemført en lov om almindelig investeringsfonds for aktieselskaber og andelsselskaber. De nærmere regler er følgende:

Midlertidig lov af 31. december 1953 om en investeringsfondsordning for skibsfarten har gyldighed indtil udgangen af året 1958.

Efter denne lov kan skattepligtige, der driver rederinæring, inden udgangen af skatteåret (dette falder i Finland sammen med indkomståret) indsætte et beløb på særlig konto i Finlands Bank til fremtidig anskaffelse af skib med den virkning, at de indtil videre kun betaler skat på grundlag af den øvrige del af deres skattepligtige indkomst, dog mindst halvdelen af denne. Den overskydende del af skatten stilles i bero.

De indsatte beløb kan kun hæves efter finansministeriets tilladelse. Anvendes de hævde beløb inden for lovens gyldighedstid til anskaffelse af skibe, på hvilke der kan foretages ekstraordinære afskrivninger, bortfalder den til de hensatte beløb svarende skat, og skibets anskaffelses-sum nedskrives straks med de hensatte beløb, således at skattefri afskrivninger alene kan foretages på restværdien. Godtgøres det ikke, at beløbene skal anvendes som anført, skal det tillades den skattepligtige at hæve dem, når han har betalt den til de hensatte beløb svarende skat med rente 5 pct. p. a. De hensatte beløb forrentes med 3 pct. p. a., så længe de henstår i Finlands Bank.

Efter lov af 30. december 1954 om visse konjunkturreserveringer og skattelettelser i anledning heraf kan aktieselskaber og andelsselskaber, som driver træforædlingsindustri til eksport, når de inden udgangen af skatteåret (der som tidligere anført i Finland falder sammen med indkomståret) i Finlands Bank deponerer be-

løb indtjent i udenlandsk valuta, opnå, at skatterne af en så stor del af indkomsten, som svarer til det deponerede beløb indtil videre ikke opkræves. Deponerede beløb kan kun hæves med finansministeriets samtykke. Såfremt det godtgøres, at de deponerede beløb skal benyttes til anskaffelse af råmaterialer eller driftsaktiver i overensstemmelse med visse nærmere bestemmelser udbetales de deponerede beløb med 3 måneders opsigelse, og deponenten skal i så fald kun betale 62,5 pct. af de ikke opkrævede skatter, medens resten af disse føres til afgang. Selv om det ikke godtgøres, at de deponerede beløb skal anvendes som anført, kan deponenten dog forlange dem frigivet; frigivelse sker da med 6 måneders opsigelse, og deponenten skal i så fald betale hele den ikke opkrævede skat med tillæg af rente 5 pct. årlig.

I tilfælde, hvor deponerede beløb er frigivet til anskaffelse af driftsmidler i overensstemmelse med de herom gældende regler, tillades en særlig ekstraordinær, skattefri afskrivning på driftsmidlerne. Den samlede ekstraordinære afskrivning udgør forskellen mellem det deponerede beløb og den skat, der skal betales ved beløbets frigivelse, og denne ekstraordinære afskrivning skal fordeles med lige store beløb over for maskiner mindst 4 år og for bygninger mindst 10 år.

Lov af 4. juni 1955 om investeringsfonds giver almindelige regler om henlæggelser til sådanne fonds. Loven omfatter alene aktieselskaber og andelsselskaber.

Investeringsfondshenlæggelserne skal benyttes til anskaffelse af nye driftsmidler (bygninger, maskiner og skibe bygget i Finland) eller til andre af finansministeriet godkendte formål, der direkte fremmer beskæftigelsens opretholdelse, herunder også anskaffelse af varer m. m.

De af loven omfattede selskaber kan, første gang for skatteåret 1954, henlægge indtil 50 pct. af årsoverskuddet til investeringsfonds. Henlæggelsen er betinget af, at

der hos staten deponeres et beløb, der mindst skal svare til den del af det pågældende selskabs indkomstskat, som dette befries for ved, at det henlagte beløb fragår i den ellers skattepligtige indtægt. De deponerede beløb forrentes efter nærmere regler; renterne betragtes ikke som skattepligtig indtægt.

Anvendelsen af investeringsfondsmidler beror i første række på myndighedernes bestemmelse, idet myndighederne både kan give tilladelse til at anvende henlagte beløb og bestemme, at disse skal benyttes. Efter en vis tid kan de pågældende selskaber dog disponere over henlæggelserne uden særlig tilladelse; efter 5 års forløb kan selskaberne disponere over en trediedel af henlæggelsen, efter 7 års forløb over endnu en trediedel og efter 9 års forløb over resten.

Når investeringsfondsmidler anvendes efter deres bestemmelse, nedskrives anskaffessummen for de erhvervede driftsmidler med de benyttede beløb uden virkning for indkomstopgørelsen, og al-

mindelige skattefrie afskrivninger kan kun foretages på grundlag af den herefter resterende del af anskaffessummen.

Hvis et driftsmiddel, til hvis anskaffelse der har været benyttet investeringsfondsmidler, afstås mod vederlag inden 10 år efter anskaffelsen, skal den nedskrivning af anskaffessummen, som har fundet sted i anledning af benyttelsen af investeringsfondsmidler, og som genindvindes ved afståelsen, betragtes som skattepligtig indtægt.

Hvis et selskab ikke efterkommer et påbud om at tage investeringsfondshenlæggelser i anvendelse, eller hvis det efter at have opnået tilladelse til at benytte sådanne henlæggelser ikke foretager investeringerne, skal de pågældende investeringsfondsbeløb, eventuelt med tillæg af en vis rente, betragtes som skattepligtig indtægt i det år, i hvilket forsømmelsen er konstateret, og selskabets skattepligtige indtægt for dette år må ikke ansættes til et mindre beløb end det efter disse regler skattepligtige beløb.

Holland.

Der er ikke i Holland adgang til at foretage henlæggelser til investeringsfonds.

England.

Den engelske skattelovgivning tillader ikke skattefrie henlæggelser til investeringsfonds.

U. S. A.

Der er ikke efter den føderale skattelovgivning i U.S.A. adgang til at foretage skattefrie henlæggelser til investeringsfonds.

Udvalgets overvejelser og konklusioner.

Principielle overvejelser vedrørende skattefri henlæggelser til investeringsfonds, særlig med hensyn til formål og virkninger.

Synspunkter anført som begrundelse for indførelse af investeringsfonds.

I skrivelser af 15. december 1949 og 5. december 1951 fra Erhvervenes fællesudvalg om skattespørgsmål til de daværende finansministre angående indførelse af skattefri henlæggelser til investeringsfonds er fremført det synspunkt, at sådanne henlæggelser kan ses som et *alternativ til en af skrivnings ordning, hvorefter skattefri afskrivninger foretages på grundlag af genanskaffelsesprisen*. De anførte skrivelser er optrykt som bilag 1 og 2 til betænkningen.

Dette synspunkt har erhvervenes repræsentanter i udvalget gjort sig til talsmænd for. Det er fra disses side anført, at afskrivninger på grundlag af afskrivningsobjekternes kostpris under de herskende forhold ikke sætter virksomhederne i stand til på deres afskrivningskonti at opsamle tilstrækkelige midler til dækning af udgifterne ved fornyelse af virksomhedernes driftsmidler. Årsagen hertil ligger i den ved pengeværdiens fald fremkaldte prisstigning, som har gjort sig særlig stærkt gældende i årene efter den 2. verdenskrigs udbrud, og som har medført, at fornyelsen af aktiver, som er anskaffet før krigen, nu må finde sted til priser, der ligger væsentligt højere end de udskiftede aktivers kostpris. Da de gældende afskrivningsregler kun tillader skattefri afskrivninger foretaget på grundlag af kostprisen for de benyttede aktiver, har virksomhe-

derne i de forløbne år været afskåret fra at belaste driftsregnskaberne med beløb, som modsvarer, hvad benyttelsen af og slidet på driftsmidlerne koster efter de nu gældende priser. Under tidligere tiders mere moderate indkomstbeskatning rummede dette forhold ikke så farlige konsekvenser, som det nu er tilfældet, idet beskatningen dengang trods alt lod så stor en del af indtægten tilbage hos skatteyderne, at disse havde væsentlige muligheder for gennem opsparing at financiere fornyelsen af deres virksomheders faste aktiver. Tilsvarende muligheder for opsparing foreligger imidlertid ikke under det høje niveau, beskatningen nu har nået. Det er derfor magtpåliggende, at der på anden måde skabes muligheder for den fortsatte opretholdelse af den i erhvervslevets faste aktiver investerede realkapital.

Allerede i tidligere inflationsperioder har forhold som de anførte givet anledning til, at der i andre lande er fremsat krav om adgang til at benytte genanskaffelsesprisen for tilsvarende aktiver som grundlag for beregningen af de årlige afskrivninger, og også her i landet har der fra tid til anden været rejst krav om benyttelse af genanskaffelsesprisen som afskrivningsgrundlag i relation til beskatningen. Hele spørgsmålet om skattefri afskrivninger på grundlag af genanskaffelsesprisen har været taget op til behandling indenfor Erhvervenes fællesudvalg om skattespørgsmål, der imidlertid af for-

skellige grunde ikke mente at kunne anbefale et afskrivningssystem på grundlag af genanskaffelsesprisen, men fandt at måtte foretrække, at man søgte at råde bod på de anførte forhold gennem indførelsen af skattefri henlæggelser til investeringsfonds. Henlæggelser til investeringsfonds begrundet som et alternativ til en afskrivningsordning baseret på genanskaffelsesprisen fører ikke videre end til henlæggelser til genanskaffelse af driftsmidler.

Spørgsmålet om skattefri henlæggelser til investeringsfonds har været behandlet af Arbejdsmarkedskommissionen som et led i dennes undersøgelse af, på hvilke områder ændringer af den gældende lovgivning kan antages at virke fremmende for den produktive beskæftigelse indenfor erhvervslivet. Man henviser herved til kommissionens skrivelse af 28. december 1950 til arbejds- og socialministeren. Skrivelsen er optrykt som bilag 3 til nærværende betænkning.

Arbejdsmarkedskommissionen tager ikke i sin nævnte skrivelse stilling til, hvorvidt investeringsfonds bør indføres. Kommissionen refererer de synspunkter, som har været fremført under kommissionens drøftelser, og kommissionen er enig om at henstille til regeringen at optage til sagkyndig undersøgelse, om der indenfor visse rammer kan opnås adgang for erhvervsvirksomheder til at foretage skattefri henlæggelser til senere investering.

Det fremgår af kommissionens skrivelse, at det i kommissionen har været overvejet, hvorvidt indførelse af adgang til skattefri henlæggelser til senere investering vil kunne medvirke *til fremme af produktive investeringer og til rationalisering af produktionsapparatet*.

Det fremføres ligeledes i skrивelsen, at man i kommissionen har været inde på tanken om at udforme eventuelle regler om skattefri henlæggelser på en sådan måde, at der skabes *mulighed for en vis regulering og udjævning af* de såvel for de private erhvervsvirksomheder som for

samfundet som helhed skadelige *konjunktursvingninger*.

Vil man benytte en investeringsfondsordning til *direkte konjunkturregulerende formål*, må reglerne herom udformes på en sådan måde, at de giver det offentlige mulighed for under hensyn til konjunkturerne at regulere den økonomiske aktivitet, således at investeringerne søges fremmet i særlig grad under nedgangskonjunkturer og depressionsperioder, medens der holdes igen på investeringerne i perioder, hvor et stort investeringsomfang vil kunne få inflatoriske virkninger.

Det konjunkturregulerende formål kan tænkes varetaget gennem det offentlige regulering, dels af adgangen til at foretage henlæggelser til investeringsfonds, dels af anvendelsen af de til investeringsfonds foretagne henlæggelser.

Foretagelsen af skattefri henlæggelser til investeringsfonds kan under en ordning med konjunkturregulerende formål gøres betinget af en særlig tilladelse fra det offentlige. Man kan herigennem fra det offentliges side år for år regulere omfanget af henlæggelserne, således at der åbnes videre adgang til henlæggelser i konjunkturmæssigt gode år, medens man i år, hvor aktivitet og beskæftigelse ligger på et lavere niveau, kun i begrænset omfang tillader skattefri henlæggelser. Endvidere kan der tillægges det offentlige beføjelse til at regulere *anvendelsen af foretagne henlæggelser*, dels gennem *tilladelser* til benyttelse af henlæggelserne, dels gennem *påbud* om anvendelse af disse. Det offentlige kan derved tilrettelægge frigivelserne af foretagne henlæggelser på en sådan måde, at frigivelser i særlig grad sættes ind på tidspunkter, hvor en begyndende konjunkturedgang viser sig, eller andre grunde gør en udvidelse af investeringernes omfang ønskelig.

Skattefri henlæggelser til investeringsfonds vil formentlig *i almindelighed kunne tjene til at lette de erhvervsdrivendes muligheder for investeringer*.

Adgangen til at foretage skattefri henlæggelser med henblik på senere investeringer medfører udsættelse med betaling af skat i det omfang, hvori skatteberegningen påvirkes af den skattefri henlæggelse. Erhvervene får derved øgede midler til disposition for senere investeringer.

Adgangen til at foretage skattefri henlæggelser til investeringsfonds vil kunne være af særlig betydning for virksomheder, der står overfor at tage beslutning om investeringer, som er særlig risikobetonede.

Indførelse af investeringsfonds må også antages at kunne tjene til at modvirke, at erhvervsdrivende i givne situationer ud fra ønsket om at få afskrivningsobjekter foretager investeringer, der kan være mindre påkrævede, og en henlæggelsesordning skulle derved kunne bidrage til mere hensigtsmæssige investeringer.

Udvalgets overvejelser.

Det vil af det foran anførte fremgå, at indførelsen af regler om skattefri henlæggelser til investeringsfonds kan have flere forskellige formål. En investeringsfondsordning vil kunne virke som et alternativ til en afskrivningsordning baseret på genskaffelsesprisen, den vil kunne benyttes som et direkte konjunkturregulerende instrument, og den vil i almindelighed kunne tjene til at fremme investeringerne indenfor erhvervslivet.

Udvalget har under sine overvejelser vedrørende udformningen af en eventuel investeringsfondsordning drøftet spørgsmålet, om der ved udformningen af en sådan ordning bør optages bestemmelser om offentlig regulering af anvendelsen af de foretagne henlæggelser.

Angående den indflydelse, som synspunktet konjunkturregulering har haft på udformningen af de svenske og norske ordninger, skal anføres følgende:

Den i 1947 i Sverige indførte almindelige investeringsfondsordning havde i første linie konjunkturregulerende formål for

øje. Reglerne af 1947 indeholdt således bestemmelser om, at foretagne henlæggelser kun kunne anvendes efter tilladelse fra et særligt statsorgan, Arbejdsmarkedskommissionen, der også af egen drift kunne påbyde, at foretagne henlæggelser skulle tages i anvendelse. Hensigten med disse regler var, at henlæggelserne skulle frigives i perioder, i hvilke der var behov for en stimulering af konjunkturudviklingen gennem øgede investeringer. Egentlige påbud om anvendelse af investeringsfondshenlæggelser har dog, såvidt vides, ikke været udstedt.

Ved de i 1955 gennemførte nye svenske regler om henlæggelser til investeringsfonds er der åbnet mulighed for fri anvendelse af en del af de til investeringsfonds foretagne henlæggelser efter en vis tids forløb. Formålet med henlæggelsesadgangen er imidlertid stadig at benytte den som en konjunkturregulerende faktor — reglerne findes i en forordning, der betegnes som »förordning om investeringsfonder för konjunkturutmjämning« — og statsdirigeringen af anvendelsen af de henlagte midler er fremdeles et fremtrædende træk i ordningen.

Efter den i Norge gældende ordning kan foretagne henlæggelser til investeringsfonds først tages i brug en vis tid efter henlæggelsen. Der kan dog administrativt træffes bestemmelse om frigivelse på et tidligere tidspunkt. Endvidere kan det administrativt bestemmes, at de henlagte beløb skal benyttes inden en vis frist efter bindingsperiodens udløb eller inden en vis frist efter, at der er truffet bestemmelse om frigivelse.

Under udvalgets drøftelser har erhvervenes repræsentanter i udvalget taget bestemt afstand fra en investeringsfondsordning, som indeholder bestemmelser om offentlig regulering af anvendelsen af foretagne henlæggelser.

Af den ovenfor omtalte skrivelse af 28. december 1950 fra Arbejdsmarkedskommissionen til arbejds- og socialministeren fremgår det, at der fra forskellig side i

Arbejdsmarkedskommissionen har været ydret betænkelighed ved en konjunkturpolitisk udformning af regler for skattefri henlæggelser til investeringsfonds, idet de pågældende medlemmer har gjort gældende, at konjunkturpolitiske hensyn i tilstrækkelig grad og bedre kan varetages ad anden vej. Kommissionen har i skrivelsen i denne forbindelse anført følgende:

»Kommissionen har på dette punkt været enig om, at en for stram udformning af de her omtalte regler — både for så vidt angår eventuelt offentligt indseende med *tidspunktet* for skattefri henlæggelser og investeringer samt vedrørende formerne for en eventuel *båndlægning* af henlagte midler — ville kunne føre til en sådan tilbageholdenhed fra erhvervsvirksomhedernes side ved udnyttelsen af reglerne, at de tilstræbte formål ikke ville opnås.«

Med hensyn til det af regeringen i 1955 fremsatte forslag til lov om investeringsfonds kan det anføres, at dette lovforslag ikke indeholder bestemmelser om offentlig regulering af anvendelsen af investeringsfondsmidlerne.

Ifølge udvalgets kommissorium skal udvalget overveje spørgsmålet om forlods afskrivning på fremtidige anskaffelser gennem skattefri henlæggelser til investeringsfonds. Efter udvalgets opfattelse påhviler det efter kommissoriet ikke udvalget at afgive betænkning om eller udforme forslag til regler om offentlig regulering i forbindelse med en eventuel investeringsfondsordning, og de af udvalget i det følgende udformede regler om skattefri henlæggelser til investeringsfonds indeholder derfor ikke bestemmelser herom.

Man finder i denne forbindelse anledning til at bemærke, at selv om en investeringsfondsordning ikke indeholder bestemmelser om en egentlig offentlig regulering, vil det offentlige dog — i overensstemmelse med sit syn på det ønskelige i i en given situation at fremme eller hæmme investeringerne — i vidt omfang gennem lovgivningsforanstaltninger kunne

påvirke omfanget og benyttelsen af investeringsfondshenlæggelser. Lovgivningsmagten vil således kunne forøge eller formindske maksimum for de tilladte henlæggelser, ligesom adgangen til at foretage henlæggelser, dersom det skønnes påkrævet, helt kan suspenderes. Der kan ligeledes ad lovgivningens vej gennemføres ændringer med hensyn til omfanget af den som betingelse for henlæggelserne krævede båndlæggelse af kapital, ligesom de frister, der gælder for benyttelsen af investeringsfondshenlæggelser, kan forlænges eller forkortes. Dette gælder såvel den frist, der skal være forløbet, før henlæggelserne kan tages i anvendelse, som den frist, indenfor hvilken henlæggelserne skal være benyttet.

En ændring af investeringsfondsreglerne bør dog efter udvalgets opfattelse kun kunne foretages med virkning for fremtidige henlæggelser. For allerede foretagne henlæggelser bør de på henlæggelsens tidspunkt gældende regler, som har været afgørende for dispositionen, fortsat have gyldighed.

Fra erhvervenes side har det i denne forbindelse været fremhævet, at man må lægge vægt på, at reglerne om investeringsfondshenlæggelser bevarer en så høj grad af stabilitet som mulig, og at der ikke bliver tale om årlige reguleringer af henlæggelsesprocent m. m., idet en sådan hyppig ændring af reglerne kan medføre skadelige virkninger for erhvervslivets dispositioner på længere sigt.

Udvalget har i overensstemmelse med kommissoriet søgt at udforme regler for en eventuel ordning om skattefri henlæggelser til investeringsfonds; for denne ordning gøres der nærmere rede i de efterfølgende afsnit.

I udvalget har det, bl. a. fra administrationens repræsentanter og fra repræsentanten for Arbejderbevægelsens erhvervsråd, været fremhævet, at det må være en forudsætning for indførelsen af en investeringsfondsordning, at der træffes foranstaltninger, der sikrer erlæggel-

sen af skattebeløb, hvis betaling som følge af ordningen er udskudt, og at avancer vedrørende driftsmidler, på hvilke der har været foretaget forlods afskrivning ved benyttelse af investeringsfondshenlæggelser, inddrages under beskatning. Erhvervenes repræsentanter i udvalget erkender, at reglerne om skattefri henlæggelser til investeringsfonds — ligesom friere afskrivningsregler — bør udformes på en sådan måde, at de ikke giver adgang til misbrug, jfr. det foran om skattefri afskrivninger anførte.

Som ovenfor anført fører det synspunkt, hvorefter en investeringsfondsordning virker som et alternativ til en på genanskaffelsesprisen baseret afskrivningsordning, ikke videre end til, at henlagte investeringsfondsmidler kan benyttes til genanskaffelse af driftsmidler til afløsning af ældre driftsmidler.

Udvalget har overvejet, om man bør blive stående herved, eller *om henlæggelser til investeringsfonds også bør kunne anvendes til forlods afskrivning på nye driftsmidler, anskaffet i forbindelse med en virksomheds udvidelse eller modernisering.*

Dersom man ikke — eller ikke alene — vil begrunde en investeringsfondsordning ud fra det anførte synspunkt, men også lægger vægt på en investeringsfondsordnings almindelige investeringsfremmende virkning, bør man ikke begrænse anvendelsen af de henlagte midler til genanskaffelsestilfældene.

Det kan derhos anføres, at praktiske hensyn taler for ikke at begrænse anvendelsen af investeringsfondsmidler til genanskaffelsestilfælde. En sådan ordning ville være vanskelig at arbejde med i praksis. Grænsen mellem genanskaffelser og nyanskaffelser er flydende. Den fremadskridende tekniske udvikling med dens stadig forbedrede og moderniserede maskintyper bevirker f. eks., at en ny maskine, der anskaffes til erstatning for en ældre maskine, ofte ikke vil være nøjag-

tig som den ældre, men af en anden konstruktion, således at der ved anskaffelsen er tale om en forbedring eller rationalisering.

Om de *fiskale* virkninger af indførelsen af skattefri henlæggelser til investeringsfonds vil det være praktisk talt umuligt at danne sig et forhåndsskøn, idet man intet sikkert indtryk kan have af, i hvilket omfang en henlæggelsesordning vil blive benyttet af erhvervslivet. Der må dog regnes med, at der i begyndelsen vil fremkomme et betydeligt provenutab, idet de skattefri henlæggelser »tager toppen« af de skattepligtige indkomster. Det vil afhænge af indkomstniveauet og skatteprogressionen for de skatteydere — personer og selskaber — der anvender investeringsfondsordningen, hvor stort provenutabet for henlæggelsesåret vil blive i forhold til de samlede henlæggelser. At skønne herover er naturligvis meget vanskeligt; men man tør formentlig regne med, at provenutabet i hvert fald vil andrage op imod halvdelen af henlæggelserne. På den anden side må det erindres, at provenuet fremover vil blive påvirket dels af den produktionsstigning, som de forøgede investeringer må forventes at resultere i, dels af de formindskede skattefradrag, og dels derved, at de fremtidige afskrivninger på driftsmidler, på hvilke der er foretaget forlods afskrivning ved hjælp af investeringsfondshenlæggelser, vil blive formindskede, og de skattepligtige indkomster som følge heraf tilsvarende forøget.

Angående de i Sverige og Norge foretagne henlæggelser til investeringsfonds kan det oplyses, at disse har været af forholdsvis beskedent omfang.

Efter foreliggende oplysninger udgjorde som tidligere anført de i Sverige ved udgangen af året 1952 ubenyttede investeringsfondshenlæggelser 246 mill. kr. Beløbet var fordelt på 660 virksomheder, og 80 pct. af beløbet vedrørte henlæggelsesfond for bygninger. Det må herved erindres, at adgangen til at foretage skattefri

henlæggelser til investeringsfonds i Sverige er begrænset til aktieselskaber og økonomiske foreninger, samt at der for så vidt angår maskiner m. v. har været adgang til frie afskrivninger, således at der for disse driftsmidler ikke har været samme anled-

ning til at foretage skattefri henlæggelser til investeringsfonds som for bygninger.

I Norge udgjorde ifølge de tidligere anførte oplysninger de samlede henlæggelser til investeringsfonds for årene 1950—1954 118 mill. kr.

Udvalgets overvejelser vedrørende den nærmere udformning af regler om skattefri henlæggelser til investeringsfonds.

I det foregående afsnit er behandlet to vigtige principielle spørgsmål i forbindelse med den nærmere udformning af en investeringsfondsordning, nemlig spørgsmålet om offentlig regulering af anvendelsen af de til investeringsfonds foretagne henlæggelser og spørgsmålet om, hvorvidt anvendelsen af investeringsfondshenlæggelserne bør begrænses til genanskaffelse af driftsmidler i forbindelse med udskiftning af tilsvarende ældre driftsmidler. Som anført vil der *ikke* i udvalgets udkast til en eventuel investeringsfondsordning indgå bestemmelser om *offentlig regulering af anvendelsen af investeringsfondshenlæggelserne*, og efter udvalgets opfattelse *bør* henlæggelserne *kunne* anvendes såvel til *anskaffelse af nye driftsmidler i forbindelse med virksomhedernes udvidelse og modernisering som til genanskaffelse af driftsmidler*.

I nærværende afsnit vil der blive gjort rede for udvalgets overvejelser iøvrigt med hensyn til den nærmere udformning af regler om skattefri henlæggelser til investeringsfonds.

Redegørelsen omfatter følgende spørgsmål:

1. Hvilke skattepligtige skal kunne foretage henlæggelser til investeringsfonds?
2. Hvilke driftsmidler skal indgå under en eventuel investeringsfondsordning?
3. Fælles investeringsfond eller flere særskilte investeringsfonds?
4. Maksimum og minimum for de årlige henlæggelser til investeringsfonds.
5. Spørgsmålet om båndlæggelse af skat-

tefri henlæggelser til investeringsfonds.

6. Frister for benyttelsen af investeringsfondshenlæggelser.
7. Den forlods afskrivning på driftsmidler ved benyttelse af investeringsfondshenlæggelser.
8. Beskatning af avancer.
9. Beskatning i tilfælde, hvor investeringsfondshenlæggelser ikke benyttes i overensstemmelse med de herom gældende regler.
10. Særlige kontrolforanstaltninger m. v.
11. Midlertidige eller varige lovregler.

1. Hvilke skattepligtige skal kunne foretage henlæggelser til investeringsfonds.

a. Selvstændig erhvervsvirksomhed.

Det må være en betingelse for, at en skatteyder kan foretage skattefri henlæggelser til investeringsfonds, at den pågældende skatteyder *driver selvstændig erhvervsvirksomhed*.

Behovet for at kunne foretage henlæggelser til investeringsfonds er imidlertid ikke det samme indenfor de forskellige erhverv, men varierer efter erhvervenes anvendelse af faste driftsmidler. Det er således klart, at rene handelsvirksomheder, for ikke at tale om de forskellige liberale erhverv, har langt mindre behov for at kunne foretage henlæggelser til investeringsfonds end f. eks. industrivirksomheder med betydelige fabriksbygninger og maskinanlæg. Men også indenfor en enkelt erhvervsgren som industrien kan der gøre sig store forskelligheder gældende

med hensyn til de faste anlægs omfang og dermed til behovet for en investeringsfundsordning.

Udvalget har overvejet, om man bør begrænse adgangen til at foretage henlæggelser til investeringsfunds til alene at omfatte enkelte specielt angivne erhverv, eller om man skal udelukke bestemte erhverv fra ordningen, ligesom det har været drøftet, om der kan være anledning til at variere omfanget af henlæggelserne for de forskellige erhverv. Man har dog ikke ment, at det vil være muligt eller nødvendigt at *sondre mellem de enkelte erhverv* i relation til adgangen til at foretage skattefri henlæggelser til investeringsfunds. En opdeling efter erhvervenes art vil støde på den vanskelighed, at der altid vil være et utal af mellemformer mellem de forskellige arter af erhvervsvirksomheder, således at der i praksis vil fremkomme vanskelige grænsetilfælde. Sondringen mellem produktionsvirksomheder og ikke-produktionsvirksomheder, som er gennemført i relation til ekstraordinære, skattefri afskrivninger, har givet anledning til så store vanskeligheder, at man ikke mener at kunne anbefale en sådan sondring.

Udvalget har endvidere overvejet, om adgangen til at foretage investeringsfunds-henlæggelser bør sættes *i relation til virksomhedernes beholdning af faste driftsmidler*, f. eks. i forhold til driftsmidlernes bogførte værdi. En sådan fremgangsmåde finder man dog ikke anbefalelsesværdig; man henviser herved til de betragtninger, der er anført senere om maksimum for de årlige henlæggelser til investeringsfunds (side 149).

b. Bør adgangen til at foretage skattefri henlæggelser til investeringsfunds være betinget af, at der føres et egentligt regnskab?

Udvalget har overvejet, hvorvidt det bør være en betingelse for, at der kan foretages investeringsfondshenlæggelser, at

der føres et egentligt regnskab for den pågældende virksomhed.

Det af regeringen i 1955 fremsatte forslag til lov om investeringsfunds omfatter både regnskabsførende og ikke-regnskabsførende skatteydere. Efter forslaget er skatteyderne også stillet ens i henseende til det krav om båndlæggelse af de henlagte midler, som forslaget stiller, idet såvel regnskabsførende som ikke-regnskabsførende skatteydere skal båndlægge de henlagte midler for 100 pct.

Efter regeringsforslaget skal henlæggelsen for det enkelte regnskabsår mindst andrage 2.000 kr.; maksimum for henlæggelsen efter regeringsforslaget er 10 pct. af virksomhedens overskud opgjort på nærmere fastsat måde. Disse regler ville formentlig bevirke, at ikke-regnskabsførende skatteydere kun i sjældne tilfælde ville kunne benytte sig af den foreslåede henlæggelsesadgang. Som det fremgår af de efterfølgende afsnit, åbnes der efter udvalgets forslag til en investeringsfundsordning en langt videregående adgang til at foretage henlæggelser, og spørgsmålet om, hvorvidt der vil kunne gives de ikke-regnskabsførende skatteydere adgang til at foretage skattefri henlæggelser til investeringsfunds, får derved en ganske anderledes rækkevidde end efter regeringsforslaget.

Spørgsmålet om regnskabsførelse har betydning for den kontrol, der fra det offentliges side må udøves med hensyn til henlæggelserne og disses benyttelse.

Disse kontrolforanstaltninger falder i to led:

1) Efter udvalgets forslag bør henlæggelsernes omfang på samme måde som efter regeringsforslaget være maksimeret til en vis procent af virksomhedens overskud opgjort på nærmere fastsat måde. For at kontrollere, at en ønsket henlæggelse ikke overstiger dette maksimum, er det derfor af betydning, at der foreligger en indkomstopgørelse, der giver et klart grundlag for at udskille de bestanddele af indkomsten, der ikke kan danne grundlag for

investeringsfondshenlæggelser. Dette gælder således f. eks. lønindtægter og formueindtægter.

2) Efter at en henlæggelse til investeringsfond er etableret, skal der føres kontrol med henlæggelsen og med anvendelsen af denne.

Dette sidste led af kontrolforanstaltningerne må ses i sammenhæng med spørgsmålet om, i hvilket omfang foretagne henlæggelser bør kræves båndlagt.

Som det vil blive udviklet nærmere nedenfor (side 153), har udvalget ikke ment at burde stille forslag om båndlæggelse af den fulde henlæggelse til investeringsfonds, men har stillet forslag om, at båndlæggelsen skal udgøre 50 pct. af henlæggelsesbeløbet.

Der er i udvalget enighed om, at en fyldestgørende kontrol ikke vil kunne udøves overfor ikke-regnskabsførende erhvervsdrivende, dersom man også for deres vedkommende kun krævede båndlæggelse af en del af investeringsfondshenlæggelserne.

Kontrollen med allerede etablerede investeringsfondshenlæggelser og disses anvendelse vil efter udvalgets formening kunne gennemføres også for ikke-regnskabsførende erhvervsdrivende, såfremt henlæggelserne båndlægges for 100 pct.

Med hensyn til den indkomstopgørelse, som skal danne grundlag for kontrollen med henlæggelsernes størrelse, vil det være at foretrække, at der foreligger et egentligt regnskab.

De medlemmer af udvalget, der repræsenterer landbruget — for hvilket det her behandlede spørgsmål i særlig grad er aktuelt — har indtrængende henstillet, at der ved udformningen af et forslag til en investeringsfondsordning ikke stilles krav om førelse af et egentligt regnskab som betingelse for at kunne foretage investeringsfondshenlæggelser. Der er herved henvist til, at det ikke vil være muligt at fremskaffe regnskabskyndig assistance for landbrugserhvervets udøvere i det omfang, dette ville være nødvendigt, såfremt landbrugere i stort tal skulle ønske at benytte

investeringsfondene, og derfor måtte overgå til at føre et egentligt regnskab. Der er endvidere henvist til, at det vil tage tid, inden en regnskabsførelse kan påbegyndes og komme til at danne grundlag for opgørelsen af den skattepligtige indkomst, og at dette forhold vil kunne bevirke en væsentlig udskydelse af det tidspunkt, fra hvilket disse skattepligtige kan begynde at foretage henlæggelser til investeringsfonds.

Skønt udvalget som ovenfor anført må formene, at det for kontrollen med indkomstopgørelsen vil være at foretrække, at der foreligger et egentligt regnskab, mener man dog under hensyn til de af landbrugsrepræsentanterne fremførte grunde og til betydningen af, at også landbruget får mulighed for at benytte adgangen til investeringsfondshenlæggelser, at kunne foreslå, at henlæggelsesordningen søges gennemført også for ikke-regnskabsførende erhvervsdrivende. Det må imidlertid efter udvalgets mening være en forudsætning herfor, dels at de henlagte midler i deres helhed bliver båndlagt, dels at der i skemaform i forbindelse med selvangivelsen gives oplysninger om indkomstens bestanddele i det omfang, dette er nødvendigt for, at der kan føres kontrol med, at den ønskede henlæggelse ikke overstiger den tilladte størrelse. Repræsentanten for De samvirkende danske husmandsforeninger foretrækker, at båndlæggelsesprocenten bliver ens for alle, uanset om der føres regnskab eller ej.

Efter udvalgets forslag vil det således have betydning for omfanget af den til investeringsfondshenlæggelserne knyttede båndlæggelse af kapital, om der føres et egentligt regnskab for den pågældende virksomhed eller ej. Hvis der føres et egentligt regnskab, skal der kun båndlægges 50 pct. af foretagne investeringsfondshenlæggelser, medens der, hvis der ikke føres et egentligt regnskab, skal båndlægges 100 pct. af henlæggelserne. Der opstår derfor et særligt problem, hvor en

skattepligtig har indsendt et regnskab sammen med sin selvangivelse og indenfor den foreskrevne frist har båndlagt 50 pct. af den begærede henlæggelse til investeringsfond, men hvor de skattelignende myndigheder forkaster regnskabet som ikke fyldestgørende. Efter udvalgets mening bør det afgørende kriterium for, om en sådan skattepligtig i relation til adgangen til at foretage skattefri henlæggelser til investeringsfonds skal betragtes som ikke-regnskabsførende, være, om kvaliteten af regnskabet er så dårlig, at skatteansættelsen ikke kan foretages på grundlag af regnskabet. Kan skatteansættelsen ikke foretages på grundlag af regnskabet, må den skattepligtige betragtes som ikke-regnskabsførende og være pligtig at foretage båndlæggelse 100 pct. af den foretagne investeringsfondshenlæggelse. Der bør efter udvalgets opfattelse i så fald gives den skattepligtige mulighed for at supplere den allerede foretagne båndlæggelse indenfor en vis frist efter den af skatterådet truffe afgørelse. Finder den supplerende båndlæggelse sted indenfor den fastsatte frist, bør de foreskrevne frister for henlæggelsens benyttelse efter udvalgets mening regnes fra tidspunktet fra den oprindelige båndlæggelse. En påklage af skatterådets afgørelse til landsskatteretten bør ikke fritage for supplerende båndlæggelse indenfor den fastsatte frist, da udskydelsen af båndlæggelsen af de fulde 100 pct. af henlæggelsen ellers ville kunne blive for langvarig i forhold til det tidsrum, der efter de almindelige regler skal hengå fra båndlæggelsen og indtil henlæggelsen kan tages i brug.

c. Visse undtagelser fra adgangen til at foretage skattefri henlæggelser til investeringsfonds.

Brugsforeninger og produktions- og salgsforeninger samt dødsboer bør efter udvalgets mening være udelukkede fra at foretage skattefri henlæggelser til investerings-

fonds. Man er på dette punkt i overensstemmelse med det af regeringen i 1955 fremsatte forslag til lov om investeringsfonds. Når man ikke mener at burde medtage dødsboer som berettigede til at foretage investeringsfondshenlæggelser skyldes det, at der ikke vil være noget praktisk behov for dødsboerne for at foretage investeringsfondshenlæggelser. Udelukkelsen af brugsforeninger og produktions- og salgsforeninger skyldes alene den for disse foreninger gældende beskatningsform, idet der for disse virksomheder ikke finder nogen egentlig opgørelse af indkomsten sted i overensstemmelse med almindelige regler for indkomstopgørelse; den skattepligtige indkomst for disse virksomheder opgøres som en funktion af formuen opgjort efter de almindelige regler for opgørelse af formue til formueskattesvarelse.

De skattepligtige, der efter udvalgets opfattelse skal være berettigede til at foretage skattefri henlæggelser til investeringsfonds, udgør herefter skattepligtige personer, selskaber, foreninger og institutioner, der driver selvstændig erhvervsvirksomhed, dog med undtagelse af brugsforeninger og produktions- og salgsforeninger samt dødsboer.

Adgangen til at foretage skattefri henlæggelser til investeringsfonds skal for de anførte skattepligtige gælde, hvad enten de pågældende er underkastet ubegrænset eller begrænset skattepligt her i landet.

2. Hvilke driftsmidler skal indgå under en eventuel investeringsfondsordning ?

a. Forholdet til skattefri afskrivninger.

I overensstemmelse med princippet i investeringsfondsordningen kan investeringsfondshenlæggelser alene anvendes til forlods afskrivning på anskaffelsessummen for driftsmidler, og henlæggelserne kan derfor *kun* anvendes i forbindelse med

anskaffelse af *driftsmidler, der efter de almindelige regler kan gøres til genstand for skattefri afskrivning.*

Investeringsfondshenlæggelser skal efter udvalgets forslag kunne anvendes til forlods afskrivning på driftsbygninger og ombygning af sådanne samt til forlods afskrivning på skibe, andre transportmidler, rullende materiel, maskiner, inventar og lignende driftsmidler, alt for så vidt disse kan gøres til genstand for skattefri afskrivning, dog med de nedenfor anførte begrænsninger.

Hvad særlig angår driftsbygninger bemærkes, at disses medtagelse under en investeringsfondsordning foruden for industrien også vil være af betydning for landbruget. De senere års moderniseringer indenfor landbrugserhvervet har navnlig koncentreret sig om maskinanskaffelser; der findes idag mange gamle landbrugsbygninger, som er modne til udskiftning, og det er af vigtighed, at der kan foretages investeringsfondshenlæggelser med henblik på disses fornyelse.

Efter udvalgets opfattelse bør skattefri henlæggelser til investeringsfonds ikke kunne benyttes til forlods afskrivning på maskiner, inventar og lignende driftsmidler, når disse har en levealder, der ikke overstiger 3 år, eller når deres anskaffelsespris er under 500 kr., idet udgifterne til sådanne anskaffelser må antages normalt at blive fradraget i indkomsten som driftsudgifter i overensstemmelse med de af udvalget herom foreslåede regler.

Særlige installationer som elevatorer, centralvarmeanlæg, varmtvandsanlæg og lignende tilhører til bygninger, der benyttes til beboelse, kontorer og butikker m.m., bør, selv om der kan foretages skattefri afskrivninger på disse installationer, efter udvalgets opfattelse udelukkes fra investeringsfondsordningen.

Udvalget har drøftet spørgsmålet om, hvorvidt henlæggelse bør kunne ske til anskaffelse af *driftsmidler, der anvendes både til erhvervmæssige og til private formål.*

Det af regeringen i 1955 fremsatte forslag til lov om investeringsfonds begrænsede anvendelsen af investeringsfondsmidler til driftsmidler, der udelukkende benyttes erhvervmæssigt.

Udvalget skal herom anføre, at det ville medføre overordentlig udviklede regler og meget store vanskeligheder i praksis, hvis investeringsfondsmidler skulle kunne benyttes til anskaffelse af aktiver som f. eks. personautomobiler, der anvendes både til erhvervmæssige og til private formål, og hvor forholdet mellem de to anvendelsesmuligheder endog kan ændres. Hertil kommer, at en lettelse af anskaffelsen af sådanne aktiver efter udvalgets opfattelse falder udenfor, hvad man har haft for øje ved ønsket om indførelsen af skattefri henlæggelser til investeringsfonds. Udvalget går derfor for så vidt angår aktiver som skibe, andre transportmidler, rullende materiel, maskiner og inventar m. m. ind for, at afskrivning på sådanne aktiver ved hjælp af investeringsfondshenlæggelser kun skal kunne finde sted, når aktiverne udelukkende anvendes erhvervmæssigt. For så vidt angår bygninger, der benyttes såvel til erhvervmæssige som til private formål, mener udvalget derimod, at der næppe kan være afgørende betænkeligheder imod at tillade anvendelse af investeringsfondshenlæggelser til afskrivning på udgifter ved opførelse af eller ombygning af den del af sådanne blandede bygninger, som udelukkende benyttes erhvervmæssigt, forudsat at der kan foretages skattefri afskrivninger herpå. Der forekommer tilfælde, hvor bygninger, der i det væsentlige har karakter af fabriksbygninger, også rummer ejerens privatbolig, og indenfor landbrugserhvervet vil en og samme bygning ofte indeholde såvel stuehus som lade, stald og andre driftslokaler. Det vil i disse tilfælde være muligt at udskille den del af de samlede byggeomkostninger, der vedrører de egentlige driftslokaler, og forholdet mellem driftslokaler og privat benyttede lokaler vil sjældent ændres.

b. Skal såvel nye som brugte driftsmidler indgå under investeringsfundsordningen?

Det har i udvalget været drøftet, om investeringsfondshenlæggelser alene skal kunne benyttes til nye d. v. s. ubrugte driftsmidler, eller om de foruden at kunne benyttes til nye driftsmidler også skal kunne benyttes til brugte driftsmidler.

Ser man på de gældende regler om skattefri afskrivninger er stillingen den, at der for så vidt angår brugte driftsmidler, dette gælder både skibe, bygninger og maskiner m. v., kun er adgang til at foretage ordinære afskrivninger, idet adgangen til at foretage ekstraordinære, skattefri afskrivninger er forbeholdt driftsmidler, der er anskaffet som ubrugte. Efter det af udvalget foreslåede nye afskrivningssystem skal afskrivningsreglerne derimod være de samme for alle driftsmidler, uanset om disse ved anskaffelsen er nye (ubrugte) eller brugte. Dette medfører en sådan forbedring af den skattemæssige behandling af de som brugte anskaffede driftsmidler, at man kan spørge, om der er tilstrækkelig grund til samtidig at tillade henlæggelser til investeringsfonds til forlods afskrivning på brugte driftsmidler.

Regeringens forslag til lov om investeringsfonds fra 1955, der havde nøje tilknytning til reglerne om ekstraordinære, skattefri afskrivninger, udelukkede udtrykkelig anvendelse af investeringsfondsmidler til indkøb af brugte aktiver.

Ser man på de i andre lande gældende investeringsfondsordninger, er forholdet det, at de i Sverige og Finland gældende regler kun tillader henlæggelsesbeløbene benyttet til anskaffelse af nye — ikke brugte — driftsmidler, medens der i Norge er adgang til at anvende beløb henlagt til investeringsfonds til anskaffelse af såvel ubrugte som brugte driftsmidler. Når man i Sverige ikke tillader henlæggelser til investeringsfonds til anskaffelse af brugte driftsmidler, hænger dette sammen med den svenske investeringsfonds-

ordnings konjunkturudjævnende formål; en henlæggelse til anskaffelse af brugte driftsmidler anses ikke for at have nogen større betydning fra et konjunkturudjævnings synspunkt.

Af de hensyn, man her i landet har henvist til som begrundelse for indførelsen af investeringsfonds, taler den af erhvervene anførte begrundelse for investeringsfonds for at medtage de brugte driftsmidler under investeringsfondsordningen. Hensynet til en udvidelse af produktionen og en modernisering af produktionsapparatet kunne derimod synes at tale for at udelukke de brugte driftsmidler. Det skal imidlertid i denne forbindelse fremhæves, at det i praksis ofte vil stille sig usikkert, om et driftsmiddel må anses for at være brugt eller ubrugt. Mange maskiner sælges efter at have været benyttet til demonstration; det forekommer ofte ved salg af nye maskiner, at leverandøren tager en ældre maskine i bytte, som han efter at have underkastet en hovedreparation sælger påny; enkelte dele af en gammel maskine kan benyttes i forbindelse med nye dele til fremstilling af en fuldt ud anvendelig maskine. I alle disse tilfælde vil det være vanskeligt at afgøre, om der er tale om en brugt eller ubrugt maskine. Det har endvidere i udvalget været påpeget, at anskaffelsen af mange nye og moderne maskiner er afhængig af, at de pågældende virksomheder har mulighed for at afhænde deres ældre, men måske langt fra udslidte maskiner til andre virksomheder, hvor maskinerne udmærket kan gøre fyldest. De krav der stilles til maskiners præcision og ydedygtighed, varierer meget fra virksomhed til virksomhed, og der foregår derfor indenfor visse brancher en stadig vandring af maskiner fra virksomheder, der stiller store krav i så henseende, til virksomheder, der ikke stiller tilsvarende krav. En gunstig skattemæssig behandling af ældre brugte maskiner kan derfor også være af betydning for moderniseringen og rationaliseringen af landets produktionsapparat som helhed.

Fra erhvervenes side er der lagt vægt på, at også de brugte driftsmidler medtages under en eventuel investeringsfundsordning. Udvalget anser det ikke for sandsynligt, at medtagelsen af brugte driftsmidler kan føre til misbrug af investeringsfundsordningen, og udvalget mener ikke, der er tilstrækkelig grund til at holde brugte driftsmidler udenfor ordningen.

3. *Fælles investeringsfond eller flere særskilte investeringsfonds?*

Udvalget har behandlet spørgsmålet, om der bør oprettes særskilte investeringsfonds for henholdsvis bygninger, skibe og maskiner m. v., således at der allerede ved henlæggelsens foretagelse skal tages stilling til, til hvilke af de nævnte aktiver de foretagne henlæggelser skal benyttes.

Efter de ældre svenske regler om henlæggelser til investeringsfonds var der flere adskilte fonds; af særlig interesse i denne forbindelse er det, at der sondredes mellem en speciel investeringsfond for bygninger og en speciel investeringsfond for inventar (hvortil såvel skibe som maskiner henregnedes). Grunden til denne opdeling i forskellige fonds må søges i det med de svenske investeringsfonds tilsigtede konjunkturpolitiske formål, idet man gik ud fra, at de forskellige former for investeringer i almindelighed påvirker de forskellige grene af erhvervslivet på forskellig måde. Ved gennemførelsen af de nye svenske regler om investeringsfonds i 1955 opgav man dog denne sondring mellem investeringsfond for bygninger og investeringsfond for inventar til fordel for en fælles investeringsfond, idet man nu anså dette for en bedre og smidigere foranstaltning.

Det danske regeringsforslag fra 1955 sondrer ikke mellem forskellige investeringsfonds; man var af den opfattelse, at dette ville være upraktisk og forøge den med en investeringsfundsordning forbunden administration.

Udvalget tilslutter sig en ordning uden

opdeling i forskellige investeringsfonds. En sådan opdeling ville formentlig kun være påkrævet, hvis der skulle gælde forskellige regler for de forskellige slags driftsmidler som bygninger, skibe og maskiner m. v., f. eks. med hensyn til båndlæggelse eller med hensyn til tidspunktet for anvendelsen af de foretagne henlæggelser, og dette skulle efter udvalgets mening ikke være nødvendigt.

4. *Maksimum og minimum for de årlige henlæggelser til investeringsfonds.*

Adgangen til at foretage skattefri henlæggelser til investeringsfonds med den deraf følgende nedsættelse af den skattepligtige indkomst for henlæggelsesåret bør kun gælde indenfor visse grænser. Der må fastsættes et maksimum for den til ladte henlæggelse i det enkelte regnskabsår. Praktiske hensyn taler for, at der også fastsættes et minimum for henlæggelsen.

a. *Maksimum.*

Udvalget har undersøgt forskellige kriterier for, hvordan maksimum for de årlige henlæggelser kan fastsættes. Maksimum kan fastsættes som en vis del af virksomhedens overskud i det pågældende regnskabsår. Maksimum kan også fastsættes i forhold til virksomhedens bestand af driftsmidler enten på grundlag af driftsmidlernes bogførte værdier eller på grundlag af de i regnskabsåret foretagne skattefri afskrivninger på driftsmidler. Endvidere kan man ved fastsættelsen af maksimum tage hensyn både til virksomhedens overskud og til virksomhedens bestand af driftsmidler. En sådan kombination finder man i de gældende norske regler om skattefri henlæggelser til investeringsfonds. Efter disse regler kan der til investeringsfonds henlægges 20 pct. af indtægten, dog ikke et større beløb end svarende til det 4-dobbelte af de for året godkendte ordinære, skattefri afskrivninger; der kan dog altid henlægges en vis nærmere fast-

sat procent af driftsmidlernes bogførte værdi.

Behovet for at foretage skattefri henlæggelser til investeringsfonds står i forhold til virksomhedernes benyttelse af faste driftsmidler og er derfor meget varierende for de forskellige virksomheder. Rene handelsvirksomheder benytter således i almindelighed faste driftsmidler i betydelig mindre omfang end industrivirksomheder, men også indenfor industrivirksomhederne er der store forskelle med hensyn til benyttelsen af faste driftsmidler. Dette taler for så vidt for på en eller anden måde at knytte maksimum for de årlige henlæggelser til virksomhedernes bestand af driftsmidler. Udvalget har nøje overvejet, om det vil være hensigtsmæssigt at gennemføre en sådan ordning, men er kommet til det resultat, at dette ikke er tilfældet. De virksomheder, der særlig har brug for at kunne foretage henlæggelser til investeringsfonds, er virksomheder med mange gamle og udslidte driftsmidler, på hvilke der kun kan foretages små eller muligvis slet ingen skattefri afskrivninger. Hvis man derfor satte de skattefri henlæggelser i forhold til de foretagne skattefri afskrivninger, ville det bevirke, at virksomheder som de anførte blev alt for dårligt stillet. Heller ikke driftsmidlernes bogførte værdi vil være noget godt grundlag for beregningen af de skattefri henlæggelser. Der gør sig for virksomheder med gamle og udslidte driftsmidler de samme forhold gældende som med hensyn til skattefri afskrivninger; de gamle driftsmidler vil være stærkt nedskrevne, og de bogførte værdier vil kun give grundlag for små henlæggelser. Hertil kommer, at det af udvalget foreslåede nye af skrivningssystem for skibe og maskiner m. v. i endnu højere grad gør den bogførte værdi for driftsmidlerne uegnet som grundlag for fastsættelsen af de skattefri henlæggelser. Udvalget mener derfor ikke at kunne anbefale, at bestanden af driftsmidler benyttes som kriterium for fastsættelsen af de årlige skat-

tefri henlæggelser til investeringsfonds, hverken alene eller som en begrænsning i forhold til en vis del af overskuddet, og dette gælder, selv om man ville benytte en meget høj procent af driftsmidlernes bogførte værdi.

Udvalget er herefter blevet stående ved, at maksimum for de årlige henlæggelser alene bør sættes i forhold til overskuddet. Det afgørende må være *overskuddet af erhvervsvirksomheden som sådan*, ikke skatteyderens samlede indkomst. Virksomhedens overskud bør dog efter udvalgets formening ved beregningen af de skattefri henlæggelser reguleres således, at det efter almindelige regler opgjorte overskud forøges med fratrukne renteudgifter og formindskes med rente- og udbytteindtægter, som indgår i dette. Gennem denne regulering tilsigter man så vidt muligt at finde frem til det virkelige driftsmæssige resultat af virksomheden. Hvis ikke der foretages en sådan regulering af overskuddet, vil virksomheder, der arbejder med lånt kapital, have en lavere overgrænse for skattefri henlæggelser til investeringsfonds end virksomheder, der udelukkende arbejder med egen kapital, eller som f. eks. besidder aktier eller anden kapital. Man finder det lidet rimeligt, at virksomhedernes finansieringsforhold skal have betydning for omfanget af henlæggelserne til investeringsfonds, og den foreslåede regulering tilsigter at borteliminere denne forskel. Da de fleste virksomheder arbejder med lånt kapital, vil reguleringen af overskuddet som hovedregel føre til en forøgelse af henlæggelserne.

Det har været drøftet om overskud og henlæggelsesbeløb skal beregnes særskilt for hver virksomhed, *hvis en skattepligtig driver flere virksomheder*. En sådan opdeling har man dog ikke anset for nødvendig. Den skattepligtige må i dette tilfælde kunne beregne henlæggelsen under eet, og han må ved anvendelsen af de foretagne henlæggelser kunne fordele

disse på de forskellige virksomheder efter ønske.

Det har endvidere været drøftet, om der bør gælde særlige regler for *interessensskaber* med hensyn til skattefri henlæggelser til investeringsfonds. For at undgå, at adgangen til at foretage investeringsfondshenlæggelser skal føre til for komplicerede forhold, hvor flere personer driver erhvervsvirksomhed i interessentskabsform, har udvalget overvejet muligheden af at fastsætte bestemmelser om, at henlæggelserne knyttes direkte til interessentskabet, således at foretagelsen af henlæggelserne og benyttelsen af disse skal være fælles for samtlige interessenter. Udvalget har dog ikke ment at kunne foreslå sådanne bestemmelser. På samme måde som foretagelsen af skattefri afskrivninger er knyttet til de enkelte interessenter, må disse kunne foretage skattefri henlæggelser til investeringsfonds uafhængigt af hinanden, og de må særskilt kunne benytte de foretagne henlæggelser indenfor interessentskabet eller, hvis de også driver andre erhvervsvirksomheder, udenfor dette.

Det har været overvejet, om man ved beregningen af henlæggelsesbeløbet bør regne med overskuddet efter fradrag af fradragsberettigede skatter, eller med overskuddet inden sådant fradrag. Udvalget er af den opfattelse, at det vil være mest praktisk at regne med virksomhedens *overskud uden fradrag af skatter*.

Efter udvalgets mening bør maksimum for de årlige henlæggelser til investeringsfonds fastsættes til *samme procent af virksomhedernes regulerede overskud for alle arter af virksomheder*. Man har overvejet, om der var tilstrækkelig anledning til ud fra virksomhedernes behov for anskaffelse af faste driftsmidler at fastsætte forskellige procentdele af overskuddet for de forskellige arter af virksomheder, således navnlig om der burde fastsættes en mindre procentdel for handelsvirksomheder og lignende virksomheder med ringe bestand af driftsmidler. Man mener dog at

kunne gå ind for, at der tillades henlagt samme procentdel af overskuddet for alle arter af virksomheder, da virksomheder med ringe behov for investeringer må formodes ikke at være interesseret i at benytte investeringsfondshenlæggelser i større omfang, end de har behov for.

I det af regeringen i 1955 fremsatte forslag til lov om investeringsfonds er maksimum for de årlige henlæggelser fastsat til 10 pct. af overskuddet i henlæggelsesåret forøget med fratrukne renter og formindsket med rente- og udbytteindtægter. Forslaget indeholder ingen bestemmelser om adgang til dispensation fra dette maksimum.

Under udvalgets forhandlinger har man fra erhvervenes side som almindelig regel ønsket maksimum for de årlige henlæggelser til investeringsfonds fastsat til 20 pct. af den pågældende virksomheds overskud forøget med fratrukne renter og formindsket med rente- og udbytteindtægter. Under hensyn til det forskellige behov for anskaffelse af faste driftsmidler for de forskellige arter af virksomheder og også indenfor virksomheder af samme art har erhvervene derhos fremført, at det ville være ønskeligt, om der blev åbnet mulighed for ved særlig dispensation at foretage henlæggelser udover det anførte maksimum. Adgang til dispensation skulle navnlig gælde tilfælde, hvor en virksomhed må påregne at skulle forny fuldt afskrevne anlæg inden for de nærmeste 5 år, og hvor de på sådanne anlæg hidtil foretagne afskrivninger udgør mindre end 50 pct. af fornyelsesudgifterne, samt tilfælde, hvor ejere af landbrugsejendomme må påregne indenfor de nærmeste 5 år at skulle forny landbrugsbygninger, der er ældre end f. eks. 40 år. Det er foreslået, at der i sådanne tilfælde skulle kunne tillades henlagt indtil 50 pct. af overskuddet.

Overfor erhvervenes ønsker om adgang til efter dispensation at foretage henlæggelser udover det som hovedregel fastsatte maksimum er det af administrationens repræsentanter i udvalget og af repræsen-

tanten for Arbejderbevægelsens erhvervsråd udtalt, at man under hensyn til, at der her er tale om et nyt institut, der falder helt udenfor de almindelige principper for den skattemæssige indkomstopgørelse, og hvis virkninger man ikke på forhånd kan overse, efter deres opfattelse bør blive stående ved en fast procent af overskuddet uden nogen adgang til dispensation. Det vil efter disse medlemmers formening være overordentlig vanskeligt nu at udforme dispensationsbestemmelser, og man bør formentlig ikke på forhånd belaste en eventuel investeringsfundsordning med den yderligere forøgelse af administrationen, som behandlingen af dispensationsandragender vil betyde.

Med hensyn til den maksimale henlæggelsesprocent skal administrationens repræsentanter i udvalget og repræsentanten for Arbejderbevægelsens erhvervsråd udtale, at dennes fastsættelse — såfremt lovgivningsmagten måtte bestemme sig for at indføre en investeringsfundsordning — formentlig må bero på en afvejelse af på den ene side, hvor stort et behov der skønnes at være for at foretage skattefri henlæggelser til investeringsfonds, og på den anden side hensynet til de provenumæssige virkninger af sådanne skattefri henlæggelser, hvorom man henviser til bemærkningerne om de fiskale virkninger af indførelsen af en investeringsfundsordning (side 141). De pågældende medlemmer, der ikke tager stilling til, om investeringsfonds bør indføres, fremsætter ej heller forslag med hensyn til størrelsen af den maksimale henlæggelsesprocent.

Erhvervenes repræsentanter i udvalget har givet afkald på ønsket om at få indføjet en dispensationsbestemmelse straks ved ordningens gennemførelse under hensyn til de betragtninger, der er anført om vanskelighederne herved. Man finder det dog ønskeligt, at det tages op til overvejelse at indføre den fra erhvervenes side ønskede dispensationsadgang, såsnart erfaringer om ordningens virkninger i praksis er indhøstede.

Som allerede anført er det endvidere erhvervenes opfattelse, at den procent af det regulerede nettooverskud, hvormed henlæggelser til investeringsfonds maksimalt kan foretages, ikke bør sættes lavere end til 20. Såfremt procenten sættes lavere, vil de forventninger, der stilles til hele ordningen, næppe kunne opfyldes.

b. Minimum.

Som tidligere anført taler praktiske hensyn for, at der fastsættes et minimum for de årlige henlæggelser til investeringsfonds. En adgang til at foretage skattefri henlæggelse uden nogensomhelst mindstegrænse forekommer på forhånd uantagelig. Foretagelsen af skattefri henlæggelser til investeringsfonds må nødvendigvis medføre et nyt kompliceret administrationsapparat, og en henlæggelse bør udgøre et vist minimalt beløb, for at dette apparat skal sættes i funktion. Minimum for de årlige henlæggelser til investeringsfonds bør fastsættes som en beløbsgrænse, og man er i udvalget enedes om at foreslå grænsen fastsat til 500 kr.

Udvalget har drøftet, om foretagne henlæggelser til investeringsfonds bør reguleres i tilfælde, hvor den *indkomstanstættelse*, der foretages, *afviger fra den selvangivne indkomst*. Efter udvalgets formening bør en på grundlag af den selvangivne indkomst beregnet henlæggelse ikke kunne forhøjes, såfremt ansættelsen af indkomsten bliver højere end den selvangivne indkomst. En nedsættelse af indkomsten må derimod efter udvalgets formening medføre tilsvarende reduktion af henlæggelsen.

Man har i udvalget overvejet, om det bør gøres til en betingelse for at foretage skattefri henlæggelser til investeringsfonds, at de pågældende skatteydere i de regnskabsår, henlæggelserne vedrører, skal have foretaget en *opsparing af samme størrelse som henlæggelserne*. Der ville på denne måde kunne skabes et værdifuldt incitament til fremme af opspa-

ringen. Gennemførelsen af et sådant krav om opsparring ville dog yderligere belaste de myndigheder, der skal føre kontrol med investeringsfundsordningen, idet de, hvis kravet blev gennemført, foruden at undersøge de andre betingelser for en ønsket henlæggelse, også skulle foretage en prøvelse af, om der af årets indkomst var foretaget den fornødne opsparring. Da en sådan betingelse ikke er opstillet i andre lande, hvor investeringsfundsordninger er gennemført, og da heller ikke regeringens forslag til lov om investeringsfunds fra 1955 har stillet krav om opsparring som en forudsætning for at benytte sig af skattefri henlæggelser til investeringsfunds, har udvalget ikke fundet tilstrækkelig anledning til at foreslå bestemmelser herom, selv om der i og for sig i udvalget har været sympati for tanken.

5. Spørgsmålet om båndlæggelse af skattefri henlæggelser til investeringsfunds.

Udvalget har nøje drøftet spørgsmålet om hel eller delvis båndlæggelse af foretagne henlæggelser til investeringsfunds, således at der, så længe henlæggelserne henstår urørte, ikke kan finde overdragelse, pantsætning eller andre retshandler sted vedrørende de båndlagte beløb, ligesom de ej heller kan gøres til genstand for kreditorforfølgning, bortset fra konkurstilfælde.

a. Omfanget af båndlæggelsen.

Det af regeringen i 1955 forelagte forslag til lov om investeringsfunds foreslog fuld båndlæggelse af de henlagte midler. Bemærkningerne til lovforslaget indeholder ikke nærmere begrundelse for denne bestemmelse.

Der har i udvalget været fremført forskellige synspunkter som motivering for krav om båndlæggelse.

Fra erhvervenes side var man oprindelig af den opfattelse, at en båndlæggelse i forbindelse med foretagelsen af skattefri

henlæggelser til investeringsfunds burde undgås, idet den binding af erhvervslivets likvide midler, som i så fald skulle finde sted, ville forringe ordningens betydning og praktiske anvendelighed for erhvervslivet i væsentlig grad. Heroverfor er det fra anden side i udvalget gjort gældende, at der bør træffes foranstaltninger til at sikre betalingen af den indkomstskat, der efter forslaget skal erlægges, såfremt foretagne investeringsfondshenlæggelser ikke benyttes til deres formål indenfor de frister, der foreslås herfor. Der må derfor efter disse medlemmers opfattelse foreskrives båndlæggelse af henlæggelserne i fornødent omfang, idet man ellers ville risikere, at skatteyderne, når skattebetalingskrav senere blev rejst, ikke ville være i stand til at honorere disse. Under udvalgets forhandlinger er dette synspunkt tiltrådt fra erhvervenes side.

Fra forskellig side i udvalget har der endvidere været peget på, at det må anses for rimeligt at kræve, at det i hvert fald i et vist omfang gennem båndlæggelse sikres, at der er midler til stede, når der på et senere tidspunkt skal foretages investeringer.

Som anført ovenfor ved behandlingen af spørgsmålet om, hvorvidt ikke-regnskabsførende skatteydere skal kunne henlægge til investeringsfunds, har man foreslået, at der af hensyn til kontrollen med de foretagne henlæggelser og deres anvendelse for disse skatteyders vedkommende må kræves fuld båndlæggelse af de henlagte beløb.

Med hensyn til sikringen af eventuelle senere skattekrav bemærkes, at der efter udvalgets forslag som hovedregel kræves indkomstbeskatning af foretagne investeringsfondshenlæggelser, der ikke er benyttet indenfor den foreslåede frist, i det år, hvori fristen udløber. I og for sig er det altså den yderligere skat for dette fremtidige skatteår, som det båndlagte beløb skal tjene som sikkerhed for. Da størrelsen af denne skat vil bero på vedkommende skatteyders indkomst til den

tid og på det fremtidige skatteniveau, må man ved skønnet over omfanget af båndlæggelsen til sikring af skattekravet tage som udgangspunkt den skat, der for henlæggelsesåret spares som følge af den foretagne henlæggelse. Det har været drøftet, om det vil være muligt at foreskrive båndlæggelse af et beløb svarende til den af den enkelte skatteyder i anledning af investeringsfondshenlæggelsen sparede konkrete skat. En sådan ordning vil dog være meget omstændelig i praksis. Der har derfor indenfor udvalget været enighed om, at båndlæggelsen må omfatte en vis fast procentdel af de foretagne henlæggelser, ens for alle skatteydere. Ved fastsættelsen af en sådan procentdel af henlæggelserne under hensyn til skattebesparelsen må det tages i betragtning, at adgangen til at foretage skattefri henlæggelser til investeringsfonds gælder flere forskellige kategorier af skatteydere, først og fremmest aktieselskaber og personer, for hvilke der gælder forskellige beskatningsregler; særlig for personer bevirker endvidere den progressive indkomstbeskatning, at de som følge af investeringsfondshenlæggelser sparede skattebeløb kan variere betydeligt. For henlæggelsesåret er skattebesparelsen betydelig, idet den skattefri henlæggelse »tager toppen« af den skattepligtige indkomst. Ved skønnet over, hvor stor båndlæggelsen skal være for at sikre skattekravet, bør man imidlertid efter udvalgets formening tage skattefradragsreglens virkninger i betragtning.

Udenfor de tilfælde, hvor kontrolhensyn som foran anført må føre til fuld båndlæggelse af investeringsfondshenlæggelserne, må fastsættelsen af båndlæggelsens omfang bero på en afvejelse af på den ene side hensynet til at sikre eventuelle senere skattekrav og fremtidige investeringer og på den anden side hensynet til, at for stramme krav til båndlæggelsens omfang vil kunne føre til en sådan tilbageholdenhed fra erhvervsvirksomhedernes side overfor investeringsfondsordningen,

at dennes formål ikke vil opnås. Udvalget har herefter ment at kunne foreslå, at der — bortset fra de ikke-regnskabsførende skatteydere — kræves båndlæggelse af halvdelen af foretagne investeringsfondshenlæggelser.

En regel om 50 pct. båndlæggelse af investeringsfondshenlæggelser er praktisk at arbejde med, og ordningen bør udformes således, at der også, når investeringsfondshenlæggelserne tages i brug, stadig består samme forhold mellem de resterende henlæggelser og den båndlagte del af disse.

b. Formen for båndlæggelse.

Ved overvejelserne af formen for båndlæggelse har udvalget behandlet følgende muligheder: kontante indskud i pengeinstitutter, deponering af værdipapirer og bankgaranti.

Da sikkerhedsstillelse i form af *bankgaranti* forudsætter, at man alene tilsigter at sikre betalingen af eventuelle fremtidige skattekrav, har tanken herom ikke vundet tilslutning i udvalget.

Med hensyn til sikkerhedsstillelse gennem *deponering af værdipapirer* bemærkes, at i de forskellige henlæggelsesfonds, der blev etableret i henhold til den under sidste verdenskrig og i de første år efter denne gældende lovgivning om ekstraordinære, skattefri henlæggelser til imødegåelse af på grund af krigsforholdene udskudte udgifter til vedligeholdelse, reparationer og erstatningsanskaffelser, har ordningen normalt været den, at der foruden foretagelse af kontante indskud kunne deponeres statsobligationer. Det aldeles overvejende antal af indskydere i disse fonds anvendte kontante indskud i pengeinstitutterne. En særlig ordning gjaldt for krigstidens henlæggelser til fornyelse af varelagre, der kun kunne ske i statsobligationer. Erfaringerne fra de omtalte henlæggelsesordninger har vist, at deponering af obligationer skaber visse komplikationer. På grund af kursbevægel-

ser vil henlæggelsens værdi svinge. Ved kursstigninger vil der kunne fremkomme krav om frigivelse af en del af depotet; ved kursfald vil depotet kunne blive utilstrækkeligt. Der vil kunne ske udtrækning af deponerede obligationer med deraf følgende ombytning af disse, og også udenfor udtrækningstilfældene vil der kunne blive fremsat ønske om ombytning. Alle disse forhold bevirker, at en ordning med deponering af obligationer vil blive ret besværlig i praksis.

Båndlæggelsen bør derfor efter udvalgets mening finde sted i form af *kontant indskud på spærret konto i et pengeinstitut*. Kontoen skal bære påtegning om, at det på denne indestående beløb, så længe båndlæggelsen varer, ikke må gøres til genstand for overdragelse, pantsætning eller andre retshandler, og at det ikke kan gøres til genstand for kreditorfølgning, bortset fra konkurs; det bør dog i konkurstillfælde sikres, at det indestående beløb forlods tjener til dækning af eventuelle skattekrav i anledning af den foretagne henlæggelse til investeringsfond.

De på spærret konto i pengeinstitutterne indsatte beløb kan enten blive stående i pengeinstitutterne til fri rådighed for disse og mod forrentning i overensstemmelse med pengeinstitutternes almindelige regler for forrentning af indskudsmidler, eller det kan bestemmes, at beløbene umiddelbart efter indsættelsen i pengeinstitutterne skal overføres til Danmarks Nationalbank til indsættelse på en særlig konto for finansministeriet; i sidste fald må eventuelle renter udredes af statskassen.

Det af regeringen i 1955 fremsatte forslag til lov om investeringsfonds indeholdt en bestemmelse om, at indskud skulle ske på spærret konto i en dansk bank, der umiddelbart efter indsættelsen skulle indbetale beløbet til Danmarks Nationalbank til indsættelse på en særlig konto for finansministeriet. De indsatte beløb skulle forrentes med 2 pct. simpel årlig rente, der først kunne hæves ved frigivelsen af

de pågældende beløb. Renterne skulle ikke være indkomstskattepligtige, og de skulle ikke være formueskattepligtige, så længe de ikke var hævet.

Der har i udvalget været stillet forslag om, at renter af indskud på spærret konto i forbindelse med skattefri henlæggelser til investeringsfonds bliver fritaget for indkomstbeskatning mod, at renterne bliver tillagt de foretagne henlæggelser og kun kan anvendes på samme måde som disse. Den foreslåede fremgangsmåde vil dog medføre praktiske vanskeligheder. Såfremt der, således som foreslået for regnskabsførende skatteydere, kun stilles krav om båndlæggelse af halvdelen af de til investeringsfonds foretagne henlæggelser, vil forholdet mellem henlæggelserne og den båndlagte del af disse blive forskudt, hvis henlæggelserne forøges med de tilskrevne renter; for de oprindelige henlæggelses vedkommende vil 50 pct. være båndlagt, medens de i form af tilskrevne renter foretagne henlæggelser vil være båndlagt fuldt ud.

Om det vil være at foretrække, at de på spærret konto i pengeinstitutterne indsatte beløb forbliver i pengeinstitutterne til fri rådighed for disse, eller at beløbene umiddelbart efter indsættelsen overføres til Danmarks Nationalbank til indsættelse på en særlig konto for finansministeriet, beror hovedsagelig på almindelige pengepolitiske overvejelser.

Vælges den første løsning, hvorefter de på spærret konto i pengeinstitutterne indsatte beløb forbliver i pengeinstitutterne til fri rådighed for disse, vil der ikke være noget til hinder for, at renter af de på spærret konto indsatte beløb kan hæves nærsomhelst, og renterne må være indkomstskattepligtige og formueskattepligtige.

Vælges den sidste løsning, hvorefter de på spærret konto i pengeinstitutterne indsatte beløb umiddelbart efter indsættelsen overføres til Danmarks Nationalbank, vil spørgsmålet om forrentning af de foretagne indskud og den skattemæssige be-

handling af renterne efter udvalgets mening bedst kunne løses i overensstemmelse med reglerne herom i regeringsforslaget til lov om investeringsfonds fra 1955.

Erhvervenes repræsentanter i udvalget har ønsket at fremhæve, at det efter erhvervenes formening vil være at foretrække, at foretagne indskud på spærret konto i pengeinstitutterne forbliver i pengeinstitutterne til fri rådighed for disse.

c. Hvornår skal båndlæggelse være etableret.

Udvalget har overvejet spørgsmålet om, hvornår båndlæggelsen skal være etableret.

Efter investeringsfondslovforslaget fra 1955 skulle det til henlæggelsen svarende indskud på spærret konto i en bank foretages inden en måned efter udløbet af det regnskabsår, henlæggelsen vedrører.

Efter udvalgets formening vil denne frist i mange tilfælde være for kort. Ikke mindst for selskabers vedkommende vil der ikke på et så tidligt tidspunkt kunne være truffet beslutning om henlæggelse til investeringsfonds. Det vil efter udvalgets opfattelse heller ikke være nødvendigt at kræve, at indskud på spærret konto foretages på et så tidligt tidspunkt. Det synes at måtte være tilstrækkeligt, at indskud foretages senest inden udløbet af fristen for indgivelse af selvangivelse for det regnskabsår, henlæggelsen vedrører. En længere udskydelse af fristen mener man på den anden side ikke at kunne foreslå. Det er af betydning for ligningsmyndighedernes behandling af spørgsmålet om fradrag for henlæggelse til investeringsfonds, at der ved selvangivelsens indgivelse foreligger klarhed med hensyn til de forhold, der er afgørende for, om henlæggelsen kan godkendes, herunder bevis for, at indskud på spærret konto er foretaget. Dersom en skattepligtig opnår udsættelse med indgivelse af selvangivelse, må det være tilstrækkeligt, at indskud på spærret konto er foretaget inden udløbet af den forlængede frist for selv-

angivelsens indlevering. Som følge af det forslag, som udvalget stiller med hensyn til længden af den periode, der skal være forløbet, før investeringsfondshenlæggelser kan tages i brug (se nedenfor under 6, a.), skal indskud på spærret konto for et givet skatteår dog ikke kunne foretages før efter udløbet af det regnskabsår, der ligger til grund for det pågældende skatteår.

6. Frister for benyttelsen af investeringsfondshenlæggelser.

Udvalget har overvejet, om der bør fastsættes tidsfrister for, hvornår foretagne henlæggelser til investeringsfonds kan tages i brug, og for, hvornår de skal være taget i brug.

a. Hvornår kan henlæggelserne tages i brug?

Selvom investeringsfondsordningen efter forslaget ikke giver det offentlige nogen bestemmelsesret med hensyn til, hvornår de til investeringsfonds foretagne henlæggelser skal benyttes, må det kræves, at der hengår en vis tid mellem henlæggelsen og anvendelsen. Det forekommer ikke rimeligt, at den skattepligtige skal kunne anvende en foretagen henlæggelse i umiddelbar tilknytning til henlæggelsens foretagelse, og det synes endda naturligt at kræve, at en vis tid yderligere er forløbet, før henlæggelsen kan benyttes. Hvis der ikke stilles krav om, at en vis »karenstid« skal være forløbet, før henlæggelserne benyttes, vil det betyde, at en begæring om henlæggelse kan være ledsaget af en samtidig begæring om frigivelse af henlæggelsen, hvilket vil kunne bevirke, at investeringsfondsordningen kan benyttes som et middel til at opnå helt frie afskrivninger.

Efter regeringsforslaget af 1955 kan foretagne investeringsfondshenlæggelser først anvendes, når der er forløbet to år efter udløbet af henlæggelsesåret. Forslaget har således knyttet såvel fristen for båndlæggelsens foretagelse (jfr. foran

under 5 c) som begyndelsestidspunktet for den periode, hvori henlæggelsen ikke må benyttes, til den skattepligtiges regnskabsår. Derved opnås, at båndlæggelsens varighed bliver lige lang for alle skatteydere uden hensyn **til**, hvilket regnskabsår de benytter.

Som anført ovenfor under 5 c har udvalget foreslået, at båndlæggelsen skal være etableret inden indgivelse af selvangivelse. Hvis man herefter ville knytte begyndelsestidspunktet for den periode, hvori henlæggelsen ikke må benyttes, til regnskabsåret, ville forholdet blive det, at båndlæggelsens varighed ville blive af forskellig længde alt efter, hvilket regnskabsår der benyttes. Da dette ville være uheldigt, må det nævnte begyndelsestidspunkt knyttes til båndlæggelsens foretagelse. Spørgsmålet er herefter, hvor lang tid der skal være forløbet efter båndlæggelsen, før investeringsfondshenlæggelserne kan tages i brug. Ud fra det synspunkt, at formålet med indførelsen af adgang til at foretage skattefri henlæggelser til investeringsfonds er at fremme investeringerne, har det fra visse sider i udvalget været anført, at en for lang frist for anvendelsen af de foretagne henlæggelser kan hæmme investeringerne. Udvalget har under en afvejelse af det således anførte og de ovennævnte skatte tekniske hensyn ment at kunne foreslå, at investeringsfondshenlæggelser ikke må benyttes i en periode af et år, regnet fra båndlæggelsens foretagelse. Man foreslår den anførte regel kombineret med en bestemmelse om, at indskud på spærret konto for et givet skatteår ikke kan foretages før efter udløbet af det regnskabsår, der ligger til grund for det pågældende skatteår.

b. Hvornår skal henlæggelserne være taget i brug?

Foruden den lige omtalte frist for anvendelsen af skattefri henlæggelser til investeringsfonds må der gælde en frist,

inden hvilken de foretagne henlæggelser skal være benyttet. Ifølge erhvervsorganisationernes oprindelige henvendelser om adgang til at foretage skattefri henlæggelser til investeringsfonds skulle investeringsfondshenlæggelserne benyttes inden 6 år. Erhvervene har senere ønsket fristen forlænget til 10 år, og regeringsforslaget af 1955 indeholder en bestemmelse om, at henlæggelserne skal være anvendt i deres helhed inden 10 år efter udløbet af henlæggelsesåret. Udvalget har på dette punkt ment at kunne foreslå regler, der svarer til regeringsforslagets bestemmelser om en frist på 10 år regnet fra udløbet af det regnskabsår, som henlæggelsen vedrører. Man finder det rimeligt — ligesom regeringsforslaget — at der gives finansministeren bemyndigelse til at dispensere fra fristen i tilfælde, hvor det skyldes skatteyderen utilregnelige årsager, at anvendelse af henlæggelsen ikke har fundet sted inden fristens udløb.

7. Den forlods afskrivning på driftsmidler ved benyttelse af investeringsfondshenlæggelser.

De til investeringsfonds foretagne skattefri henlæggelser skal anvendes *til forlods afskrivning på anskaffelsessummen for nyanskaffede driftsmidler*. Denne afskrivning, der efter udvalgets forslag skal kunne finde sted uden hensyn til, om driftsmidlerne anskaffes som nye eller brugte, skal ikke være fradragsberettiget ved indkomstopgørelsen for anskaffelsesåret, og afskrivningen skal have den virkning, at skattefri afskrivninger kun kan foretages på den resterende del af anskaffelsessummen. Såfremt det af udvalget foreslåede afskrivningssystem for skibe, maskiner og inventar m. m. bliver gennemført, vil det sige, at nyanskaffede aktiver af denne art skal indgå i saldoen for disse med et beløb svarende til aktivernes anskaffelsessum med fradrag af benyttede investeringsfondshenlæggelser. Efter udvalgets forslag til skattefri afskrivning

ger på bygninger skal såvel almindelige afskrivninger som ekstraafskrivninger, hvor investeringsfondshenlæggelser har været benyttet, foretages på grundlag af et beløb svarende til anskaffelsessummen med fradrag af benyttede investeringsfondshenlæggelser.

Investeringsfondshenlæggelserne skal alene kunne anvendes til forlods afskrivning på nyanskaffede driftsmidler, og de må ikke anvendes til afskrivning på driftsmidler, på hvilke skattefri afskrivning allerede er påbegyndt eller kunne være påbegyndt. Hvis man ønsker at benytte investeringsfondshenlæggelser i forbindelse med anskaffelsen af et driftsmiddel, vil det altså sige, at afskrivning med investeringsfondshenlæggelserne skal finde sted i det regnskabsår, i hvilket det pågældende driftsmiddel første gang kan eller skal gøres til genstand for skattefri afskrivninger. Investeringsfondshenlæggelser skal ikke kunne benyttes til forlods afskrivning på kontraherede skibe i kontraktperioden.

Investeringsfondshenlæggelser vedrørende et tidligere skatteår bør efter udvalgets mening benyttes i deres helhed, før investeringsfondshenlæggelser vedrørende et senere skatteår kan tages i anvendelse.

Efter de nugældende afskrivningsregler opretholdes der en *scrapværdi* som en begrænsning af de skattefri afskrivninger. Der vil derfor opstå et særligt problem, hvis anskaffelsessummen for et ny erhvervet driftsmiddel i sin helhed dækkes med foretagne investeringsfondshenlæggelser. I regeringens forslag til lov om investeringsfonds fra 1955 er problemet løst ved en bestemmelse om, at såfremt de til anskaffelsen af et driftsmiddel anvendte investeringsfondsmidler overstiger det beløb, som ialt kunne afskrives skattefrit på dette, hvis det var anskaffet uden brug af investeringsfondsmidler, vil den overskydende del være at medregne til den skattepligtige indkomst i anskaffelsesåret. Gennemføres de af udvalget foreslåede

nye afskrivningsregler, der har opgivet opretholdelsen af en scrapværdi, falder problemet imidlertid bort.

8. Beskatning af avancer.

Under udvalgets overvejelser har man haft opmærksomheden henvendt på spørgsmålet om, der bør gælde særlige bestemmelser om beskatning af indvundne avancer på driftsmidler, på hvilke der har været foretaget forlods afskrivning ved benyttelse af investeringsfondshenlæggelser.

a. Forslaget til lov om investeringsfonds af 1955.

Under hensyn til de gældende regler om indkomstbeskatning af avance i forhold til den skattefrit nedskrevne værdi af driftsmidler indeholder regeringens i 1955 fremsatte forslag til lov om investeringsfonds en særlig bestemmelse om indkomstbeskatning af indvundne avancer på driftsmidler, til hvis anskaffelse der har været benyttet investeringsfondshenlæggelser. Bestemmelsen tilsigter at stille skatteydere, der har afskrevet forlods på driftsmidler ved hjælp af investeringsfondshenlæggelser, som om der alene havde været foretaget ordinære afskrivninger på driftsmidlerne, og bestemmelsen går ud på, at der skal finde indkomstbeskatning sted af den del af avancen, der kan rummes indenfor den ved anskaffelsen skete forlods afskrivning, reduceret med hvad der kunne være afskrevet ordinært på dette beløb. Bestemmelsen svarer til den efter reglerne om ekstraordinære, skattefri afskrivninger gældende bestemmelse om indkomstbeskatning af avance ved salg af driftsmidler, på hvilke der har været foretaget ekstraordinære afskrivninger.

b. Udvalgets forslag.

Da adgangen til at foretage skattefri henlæggelser til investeringsfonds rum-

mer mulighed for en ubegrænset forlods afskrivning på driftsmidler og derfor kan føre til indvindelse af betydelige avancer ved salg af disse, må der også efter udvalgets mening foreskrives en passende indkomstbeskatning af sådanne avancer.

Udvalgets forslag til nye regler om skattefri afskrivninger, vil hvis de bliver gennemført, medføre nye regler om avancebeskatning.

1) Skibe og maskiner m. v.

For så vidt angår skibe, maskiner og inventar m. v. skal efter det af udvalget foreslåede afskrivningssystem ved salg af driftsmidlerne samt ved udbetaling af erstatning eller forsikringssum salgssummen respektive erstatningen eller forsikringssummen fradrages i saldoen på aktivernes fælles konto, således at afskrivningsgrundlaget på denne måde formindskes, og den opnåede avance bliver indkomstbeskattet over en årrække som følge af de formindskede årlige afskrivninger. Det er udvalgets opfattelse, at denne form for indkomstbeskatning af indvundne avancer også må kunne finde anvendelse i tilfælde, hvor der er foretaget forlods afskrivning på driftsmidler ved benyttelse af investeringsfondshenlæggelser. Der skulle således ikke her blive brug for en særlig bestemmelse om avancebeskatning svarende til den omtalte bestemmelse i regeringsforslaget.

2) Bygninger.

For bygningers vedkommende, hvor det ovennævnte afskrivningssystem efter forslaget ikke skal gælde, opstår et særligt problem. Efter udvalgets forslag til skattefri afskrivninger på bygninger skal avancebeskatning ikke finde sted, hvis der alene har været foretaget almindelige skattefri afskrivninger på bygningerne med en til bygningernes levetid svarende fast årlig procentsats. Hvis adgangen til

at foretage ekstraafskrivninger på bygninger derimod har været benyttet, skal avancebeskatning finde sted efter visse nærmere regler. Benyttelsen af skattefri henlæggelser til forlods afskrivning på bygninger må derfor efter udvalgets opfattelse medføre indkomstbeskatning af avance i alt fald i samme omfang som benyttelsen af ekstraafskrivninger.

De af udvalget foreslåede avancebeskatningsregler for bygninger går ud på, at kun en vis del af den efter visse nærmere regler beregnede avance skal indkomstbeskattes i det regnskabår, i hvilket avancen er indvundet. Dette vil medføre, at der ved salg og ved udbetaling af forsikringssum m. v. kun bliver tale om delvis indkomstbeskatning af de i forbindelse med anskaffelsen benyttede investeringsfondshenlæggelser, for hvilke der ved henlæggelsen er givet fuldt fradrag ved indkomstopgørelsen. Dette forhold, som må forekomme mindre rimeligt i tilfælde, hvor salg m. v. sker forholdsvis kort tid efter, at fuldt fradrag er opnået, har foranlediget, at udvalget har overvejet dels, om forholdet gør det påkrævet, at der træffes særlige forholdsregler til imødegåelse heraf, dels, hvilke foranstaltninger der eventuelt kan være tale om.

Det har som en mulighed været overvejet — udover de af udvalget foreslåede almindelige avancebeskatningsregler — at foreslå indkomstbeskatning af den del af en indvunden avance på bygninger, der svarer til benyttede investeringsfondshenlæggelser. Man har endvidere overvejet mulighederne af at begrænse det samlede omfang af den forlods afskrivning ved benyttelse af investeringsfondshenlæggelser og af ekstraafskrivninger. Dette kan ske ved en bestemmelse om, at der ikke kan foretages forlods afskrivning ved benyttelse af investeringsfondshenlæggelser udover det beløb, for hvilket der kan foretages ekstraafskrivninger, kombineret med en bestemmelse om, at muligheden for senere at foretage ekstraafskrivninger begrænses eller udelukkes i

det omfang, hvori der er foretaget forlods afskrivning ved benyttelse af investeringsfondshenlæggelser.

Udvalget har imidlertid ikke ment, at der for øjeblikket er tilstrækkelig grund til at stille forslag om særlige foranstaltninger på dette punkt, idet der efter udvalgets mening næppe foreligger nogen virkelig risiko for misbrug på dette område. Udvalget mener herefter at kunne foreslå, at indkomstbeskatning af indvundne avancer på bygninger, til hvis anskaffelse der har været benyttet investeringsfondshenlæggelser, skal finde sted efter samme regler som gælder for bygninger, på hvilke der været foretaget ekstraafskrivninger.

9. Beskatning i tilfælde, hvor investeringsfondshenlæggelser ikke benyttes i overensstemmelse med de herom gældende regler.

Efter udvalgets forslag skal de til investeringsfonds foretagne henlæggelser være benyttet inden 10 år efter udløbet af det regnskabsår, henlæggelserne vedrører. Der opstår derfor et særligt spørgsmål om, hvilke virkninger der skal indtræde, hvis henlæggelserne ikke er benyttet inden denne frist. Endvidere opstår der spørgsmål om, hvilke virkninger der skal indtræde, hvis henlæggelserne benyttes på anden måde end til forlods afskrivning på nyanskaffede driftsmidler i overensstemmelse med de herom gældende regler.

a. Henlæggelserne benyttes ikke indenfor 10-års-fristen.

Hvis de til investeringsfonds foretagne skattefri henlæggelser ikke benyttes indenfor fristen, må der efter udvalgets formening finde en indkomstbeskatning af henlæggelserne sted. Denne beskatning vil kunne ske enten ved en efterbeskatning for de skatteår, i hvilke der er indrømmet skattefrihed for de foretagne hen-

læggelser, eller ved beskatning i det regnskabsår, hvori 10 årsfristen er udløbet. Når henlæggelserne ikke rettidigt er benyttet, er forudsætningerne for den indrømmede skattefrihed bristet, og meget kunne derfor tale for en efterbeskatning for de tidligere skatteår, således at skatteyderne kom til at betale netop de skattebeløb, de i sin tid gennem de foretagne henlæggelser blev fri for at svare; det ville endvidere i så fald være rimeligt, at der blev svaret renter af den opnåede skattecredit. Efterbeskatning ved regulering af skatteansættelserne for de tidligere skatteår er imidlertid en omstændelig affære, og udvalget mener derfor, at det bør foretrækkes, at beskatningen af investeringsfondshenlæggelser, der ikke er benyttet indenfor den herfor fastsatte frist, som hovedregel finder sted i det regnskabsår, i hvilket fristen er udløbet. Det vil også under denne beskatningsform være rimeligt, at skatteyderne kommer til at forrente den opnåede skattecredit, og en sådan forrentning kan gennemføres ved, at de henlæggelsesbeløb, der skal medregnes til indkomsten i det regnskabsår, fristen udløber, forhøjes med et rentebeløb for de siden henlæggelsen forløbne år. Udvalget mener derfor at kunne tilslutte sig bestemmelserne i regeringsforslaget til lov om investeringsfonds af 1955, hvis *hovedregel* går ud på, at de ikke benyttede henlæggelser med et tillæg af 5 pct. for hvert år fra henlæggelsesårets udløb og indtil fristens udløb medregnes i den skattepligtige indkomst for det regnskabsår, hvori fristen udløber. Det til den foretagne henlæggelse svarende båndlagte beløb bør tjene til sikring for skattekravet, og bør ikke kunne forlanges udbetalt, før dette krav er fyldestgjort.

Regeringsforslaget indeholdt en bestemmelse om, at den skattepligtige indkomst for det år, i hvilket beskatningen skal finde sted, ikke må ansættes til et lavere beløb end det ikke anvendte henlæggelsesbeløb med procenttillæg. Bestemmelsen må ses i sammenhæng med dét videre-

rækkende spørgsmål om adgang til at overføre underskud fra et regnskabsår til et andet regnskabsår. Under hensyn til den ved ligningsloven for skatteåret 1957/58 gennemførte bestemmelse om ret til overførsel af underskud finder udvalget det ikke påkrævet at foreslå en særlig bestemmelse på dette punkt.

Den ovennævnte hovedregel i regeringsforslaget gælder ikke i tilfælde af skatteyderens *død eller konkurs, samt hvis erhvervsvirksomheden ophører eller afhændes, eller et selskab eller en forening m. v. likvideres uden konkursbehandling*. I sådanne tilfælde skulle efter forslaget indkomstbeskatningen af investeringsfondshenlæggelser, der ikke er benyttet inden fristens udløb, finde sted gennem forhøjelse af den skattepligtige indkomst for henlæggelsesåret. Denne regel må forekomme velbegrunderet. Der vil her kunne blive tale om samtidig beskatning af flere års henlæggelser, og en samlet beskatning af flere års henlæggelser i et enkelt regnskabsår synes ikke rimelig. Hertil kommer, at såfremt erhvervsvirksomheden ophører eller afhændes, eller et selskab eller en forening m. v. likvideres uden konkursbehandling, skal skatteefterbetalingen efter regeringsforslaget forrentes med 5 pct. simpel årlig rente for tiden fra udgangen af det skatteår, efterbetalingen vedrører. I dødsfald- og konkurstillældene skal der efter regeringsforslaget ikke beregnes noget rentetillæg, da den bristende forudsætning for henlæggelsen her er skatteyderen utilregnelig. Også i de her omhandlede tilfælde skal det til de foretagne henlæggelser svarende båndlagte beløb tjene til sikkerhed for skattekravet og ikke kunne forlanges udbetalt, før dette krav er fyldestgjort. De her anførte bestemmelser i regeringsforslaget kan udvalget tiltræde.

Udvalget finder det rimeligt, at der i tilfælde, hvor en skatteydere erhvervsvirksomhed afhændes eller ophører, åbnes mulighed for i et vist omfang at *overføre foretagne skattefrie henlæggelser til inve-*

steringsfonds til en af skatteyderen påbegyndt ny erhvervsvirksomhed, og man kan derfor fra udvalgets side også tiltræde den i regeringsforslaget fra 1955 indeholdte dispensationsbestemmelse, hvorefter finansministeren, hvor erhvervsvirksomheden afhændes eller ophører, skal kunne tillade, at en foretagen henlæggelse til investeringsfond opretholdes på de oprindelige vilkår, såfremt indehaveren inden 1 år efter afhændelsen eller ophøret overtager en anden virksomhed.

Udvalget har overvejet spørgsmålet om eventuel *overførelse* af investeringsfondshenlæggelser til ægtefælle og arvinger *i tilfælde af dødsfald*. Udvalget finder det rimeligt, at der åbnes adgang til overførelse af de af afdøde foretagne investeringsfondshenlæggelser i tilfælde, hvor dette ønskes af en ægtefælle, der overtager boet til hensidde i uskiftet bo. For andre tilfælde mener man ikke at burde foreslå adgang til en sådan overførelse, idet der dels næppe vil være større behov herfor, dels eventuelt vil kunne opstå vanskeligheder ved boopgørelsen som følge af de skattemæssige forpligtelser, der er knyttet til investeringsfondshenlæggelserne.

b. Henlæggelserne benyttes på anden måde end foreskrevet.

Særlige sanktioner bør foreskrives for at forebygge, at skattefrie henlæggelser til investeringsfonds benyttes på anden måde end til forlods afskrivning på nyanskaffede driftsmidler, på hvilke der kan foretages skattefrie afskrivninger.

I regeringsforslaget af 1955 er det foreslået, at såfremt der disponeres over investeringsfondshenlæggelser til andet formål end til betaling af og forlods afskrivning på nyanskaffede driftsmidler, der kan gøres til genstand for skattefrie afskrivninger, skal der foretages en efterbeskatning af de pågældende henlæggelser gennem forhøjelse af den skattepligtige indkomst for henlæggelsesåret, og at

det herved fremkomne skattekrav vil være at forhøje med et tillæg på 100 pct. Eventuelle yderligere båndlagte midler skal tjene til sikkerhed for dette krav.

Udvalget kan tiltræde regeringsforslagets regel om, at der i tilfælde af investeringsfondshenlæggelses benyttelse på anden måde end til forlods afskrivning som ovenfor anført skal ske en efterbeskatning gennem forhøjelse af den skattepligtige indkomst for henlæggelsesåret, og om betaling af skattekravet med tillæg af 100 pct. Udvalget finder det ligeledes naturligt, at båndlagte beløb skal tjene til sikkerhed for kravet. Da tillægget må betragtes som værende af pønål karakter, vil det ikke kunne fradrages som betalt skat ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

10. Særlige kontrolforanstaltninger m. v.

Af hensyn til kontrollen med de til investeringsfonds foretagne henlæggelser samt med henlæggelsernes senere benyttelse må de skatteydere, der ønsker at benytte sig af adgangen til at foretage skattefrie henlæggelser til investeringsfonds, i deres regnskaber optage specificerede oplysninger om de for de enkelte regnskabsår foretagne henlæggelser. Sådanne oplysninger er også nødvendige af hensyn til praktiseringen af de foreskrevne følger af, at henlæggelserne ikke bliver benyttet. Oplysningerne må enten fremgå direkte af virksomhedens regnskab eller meddeles i et særligt skema, der vedlægges selvangivelsen og indeholder de nødvendige specifikationer for de enkelte henlæggelsesår af en samlet statuspost vedrørende investeringsfonds. De nærmere regler herom mener udvalget det ikke nødvendigt at tage stilling til.

Der kan ikke ses bort fra, at indførelsen af en investeringsfondsordning vil kræve en ikke ubetydelig administration, hvis tilrettelæggelse i enkeltheder må overvejes. Det drejer sig bl. a. om kontrol

med, at betingelserne for henlæggelserne er til stede, om kontrol med henlæggelsernes beregning, om forretningsgangen med hensyn til båndlægning, om konstatering af, om betingelserne for anvendelse af henlæggelserne er til stede, om forretningsgangen ved frigivelse af båndlagte beløb, og om kontrol med, at anskaffelsessummen for de nyanskaffede driftsmidler nedskrives med de anvendte henlæggelser til reduktion af de skattefrie afskrivninger. Disse spørgsmål af administrativ karakter har udvalget ikke anset det for nødvendigt at komme nærmere ind på, ligesom udvalget heller ikke har taget stilling til, hvilke myndigheder der skal udøve den nødvendige kontrol. Bestemmelserne herom, som formentlig må forudsætte forudgående forhandlinger til forskellig side, vil i et vist omfang kunne fastsættes administrativt af finansministeren.

11. Midlertidige eller varige lovregler.

Udvalget har drøftet, om eventuelle regler om skattefrie henlæggelser til investeringsfonds bør være tidsbegrænsede.

Det af regeringen i 1955 fremsatte forslag til lov om investeringsfonds omfattede kun et enkelt skatteår, og de norske bestemmelser om investeringsfonds gælder alene for et begrænset åremål. Det må dog herved erindres, at i hvert fald det danske forslag har haft et mere begrænset sigte end den af udvalget foreslåede investeringsfondsordning.

For at foreslå en tidsbegrænsning af eventuelle regler om investeringsfonds kan tale, at det her drejer sig om et helt nyt institut, hvis virkninger ikke på forhånd fuldt ud kan overskues, og at der, hvis ordningen gennemføres, i praksis kan opstå tekniske vanskeligheder, som man ikke har kunnet forudse, og som det vil være rimeligt at rette.

Udvalget har dog ikke af disse grunde anset det for nødvendigt, at en eventuel

investeringsfundsordning gøres tidsbe-
grænset, eller at det bestemmes, at reg-
lerne efter et vist antal år skal optages til
revision. En revision af reglerne kan altid
finde sted, ligesom ændringer, hvortil der
måtte vise sig at være trang, kan gennem-
føres ved ændringer til loven om investe-
ringsfonds. Udvalget ønsker i denne for-

bindelse at påpege, at der formentlig vil
hengå en vis tid, før det vil være muligt
at bedømme instituttets virkninger, og at
en for hurtig ophævelse af adgangen til at
foretage henlæggelser til investeringsfonds
vil kunne bevirke, at allerede foretagne
henlæggelser let bliver formålsløse.

Skattefri henlæggelser til investeringsfonds i relation til den skattepligtige formue.

Der har i udvalget været enighed om, at foretagne skattefri henlæggelser til investeringsfonds, sålænge de ikke er benyttet i overensstemmelse med deres formål, skal medregnes med deres fulde beløb ved opgørelsen af den skattepligtige formue.

Med hensyn til formueskat af påløbne renter af de til henlæggelserne svarende

båndlagte beløb henvises til det ovenfor side 154 under 5, b anførte,

Om formueansættelse af aktiver, der er forlods nedskrevet gennem anvendelse af investeringsfondshenlæggelser, henvises til de afsluttende bemærkninger i afsnittet: Skattefri afskrivninger i relation til opgørelsen af den skattepligtige formue.

Resumé af udvalgets forslag til regler om skattefri henlæggelser til investeringsfonds.

1. Henlæggelser skal kunne foretages af skattepligtige personer, selskaber, foreninger og institutioner, der driver selvstændig erhvervsvirksomhed, dog med undtagelse af brugsforeninger og produktions- og salgsforeninger samt dødsboer.

Adgangen til at foretage henlæggelser skal for de anførte skattepligtige gælde, hvad enten de er underkastet ubegrænset eller begrænset skattepligt her i landet.

Såvel regnskabsførende som ikke-regnskabsførende skattepligtige skal kunne foretage henlæggelser. (Side 142—145).

2. Henlæggelser skal kunne bringes til fradrag i den skattepligtige indkomst for henlæggelsesåret.

3. Henlæggelser benyttes til forlods afskrivning i forbindelse med anskaffelsen af driftsmidler, der efter de almindelige regler kan gøres til genstand for skattefri afskrivninger, dog med de nedenfor anførte begrænsninger.

For så vidt angår skibe, maskiner, inventar og lignende driftsmidler skal henlæggelser kun kunne benyttes i forbindelse med anskaffelsen af driftsmidler, som udelukkende anvendes erhvervsmæssigt.

For bygninger, der benyttes såvel til erhvervsmæssige som til private formål, skal henlæggelser kunne anvendes til afskrivning på udgifter ved opførelse eller ombygning af den del af bygningerne, der udelukkende benyttes erhvervsmæssigt.

Henlæggelser skal ikke kunne benyttes i forbindelse med anskaffelsen af maskiner, inventar og lignende driftsmidler, hvis levealder ikke overstiger 3 år, eller hvis anskaffelsespris er under 500 kr.

Henlæggelser skal ikke kunne benyttes i forbindelse med anskaffelsen af særlige installationer som elevatorer, centralvar-

meanlæg, varmtvandsanlæg og lignende tilhører til bygninger, der benyttes til beboelse, kontorer og butikker m. m.

Henlæggelser skal kunne anvendes såvel til anskaffelse af nye som brugte driftsmidler, og de skal kunne anvendes både til anskaffelser i forbindelse med virksomhedernes udvidelse og modernisering og til genanskaffelser. (Side 145—148 og side 142).

4. Der foreslås ikke særskilte investeringsfonds for bygninger, skibe og maskiner m. m. (Side 148).

5. Maksimum for de årlige henlæggelser skal være en vis nærmere bestemt del af overskuddet af erhvervsvirksomheden, forøget med fratrukne renteudgifter og formindsket med rente- og udbytteindtægter. Der regnes herved med overskuddet uden fradrag af skatter.

Hvis en skattepligtig driver flere virksomheder, skal henlæggelsen kunne beregnes for disse under eet, og ved benyttelsen af henlæggelsen skal denne kunne fordeles mellem virksomhederne efter ønske.

Erhvervenes repræsentanter i udvalget foreslår den maksimale henlæggelsesprocent fastsat til 20.

Administrationens repræsentanter i udvalget og repræsentanten for Arbejderbevægelsens erhvervsråd tager ikke stilling til, om investeringsfonds bør indføres, og fremsætter heller ikke forslag med hensyn til størrelsen af den maksimale henlæggelsesprocent. (Side 148—151).

6. Som minimum for de årlige henlæggelser foreslås 500 kr. (Side 151).

7. Hvor den foretagne indkomstansættelse er højere end den selvangivne indkomst, skal den på grundlag af den selvangivne indkomst beregnede henlæggelse

ikke kunne forhøjes. En nedsættelse af indkomsten skal derimod medføre tilsvarende reduktion af henlæggelsen. (Side 151).

8. Det skal være en betingelse for at foretage henlæggelser, at der på spærret konto i et pengeinstitut indsættes et beløb, der for ikke-regnskabsførende skatteydere skal modsvare hele henlæggelsen og for regnskabsførende skatteydere 50 pct. af denne. Et medlem af udvalget vil dog foretrække, at båndlæggelsesprocenten bliver ens for alle, uanset om der føres regnskab eller ej.

De på spærret konto indsatte beløb kan først hæves, når de tilsvarende henlæggelsesbeløb tages i brug. De må, så længe båndlæggelsen varer, ikke gøres til genstand for overdragelse, pantsætning eller andre retshandler, og de skal ikke kunne gøres til genstand for kreditorforfølgning bortset fra konkurs, i hvilket tilfælde de og også skal tjene til forlods dækning af eventuelle skattekrav i anledning af den foretagne henlæggelse.

Når henlæggelserne tages i brug, skal der stadig bestå samme forhold mellem de resterende henlæggelser og de på spærret konto indsatte beløb som ved henlæggelsernes foretagelse. (Side 152—155).

9. Med hensyn til de på spærret konto i pengeinstitutterne indsatte beløb er det et spørgsmål, om de bør forblive indestående i pengeinstitutterne til fri rådighed for disse, eller om de umiddelbart efter indsættelsen bør overføres til Danmarks Nationalbank til indsættelse på en særlig konto for finansministeriet.

Hvilken af disse løsninger der vil være at foretrække beror hovedsagelig på almindelige pengepolitiske overvejelser. Erhvervenes repræsentanter i udvalget vil foretrække, at de foretagne indskud forbliver i pengeinstitutterne.

Forbliver indskuddene i pengeinstitutterne, må disse forrente indskuddene, og renterne må være indkomstskattepligtige og formueskattepligtige efter almindelige regler.

Overføres indskuddene til Danmarks Nationalbank, må eventuelle renter af indskuddene udredes af statskassen, og det vil i så fald formentlig være mest praktisk, at der fastsættes en mindre rente, der ikke skal være indkomstskattepligtig, og ikke formueskattepligtig, så længe den ikke er hævet. (Side 153—155).

10. Indskud på spærret konto i et pengeinstitut skal være foretaget senest inden udløbet af fristen for selvangivelse for det pågældende regnskabsår, og det skal tidligst kunne foretages efter regnskabsårets udløb. (Side 155).

11. Henlæggelser skal tidligst kunne tages i brug, når der er forløbet 1 år fra tidspunktet for foretagelsen af indskud på spærret konto i et pengeinstitut. (Side 155—156).

12. Henlæggelser skal være taget i brug inden 10 år efter udløbet af det regnskabsår, henlæggelserne vedrører. Finansministeren skal dog kunne dispensere fra denne frist, når det skyldes skatteyderen utilregnelige årsager, at henlæggelserne ikke er anvendt inden fristens udløb. (Side 156).

13. Henlæggelser kan alene anvendes til forlods afskrivning på anskaffelsessummen for nyanskaffede driftsmidler i det regnskabsår, i hvilket driftsmidlerne første gang kan eller skal gøres til genstand for almindelige skattefri afskrivninger. Henlæggelserne må ikke benyttes til afskrivning på driftsmidler, på hvilke skattefri afskrivning allerede er påbegyndt eller kunne være påbegyndt, ligesom de ikke må benyttes til afskrivning på kontraherede skibe.

Henlæggelser vedrørende et tidligere skatteår skal benyttes før henlæggelser vedrørende et senere skatteår.

Den forlods afskrivning ved hjælp af investeringsfondshenlæggelser, der ikke er fradragsberettiget ved indkomstopgørelsen for anskaffelsesåret, skal have den virkning, at skattefri afskrivninger kun kan foretages på grundlag af den resterende del af driftsmidlernes anskaffelsessum. (Side 156—157).

14. Med hensyn til den skattemæssige behandling af avancer på driftsmidler, på hvilke der har været foretaget forlods afskrivning ved benyttelse af investeringshenlæggelser, bemærkes følgende:

Såfremt udvalgets forslag til en ny afskrivningsordning gennemføres, skulle der ikke blive brug for særlige bestemmelser om beskatning af sådanne avancer på skibe og maskiner m. m., idet de foreslåede almindelige bestemmelser om avancebeskatning vil komme til anvendelse, også hvor der er foretaget forlods afskrivning på driftsmidlerne ved benyttelse af investeringsfondshenlæggelser. For bygningers vedkommende skal de foreslåede regler om avancebeskatning i tilfælde, hvor der har været foretaget ekstraafskrivning på bygninger, komme til anvendelse, også hvor der har været benyttet investeringsfondshenlæggelser. (Side 157—159).

15. Skattefri henlæggelser, der ikke er taget i brug indenfor den ovenfor under 12. omtalte 10-års frist, skal som hovedregel med et tillæg af 5 pct. for hvert år fra udløbet af det regnskabsår, henlæggelserne vedrører, og indtil fristens udløb medregnes i den skattepligtige indkomst for det regnskabsår, hvori fristen udløber. Det til henlæggelserne svarende båndlagte beløb skal tjene til sikring for skattekravet.

I tilfælde af skatteyderens død eller konkurs, samt hvis erhvervsvirksomheden ophører eller afhændes eller et selskab eller en forening m. m. likvideres uden konkursbehandling, skal de ikke benyttede henlæggelser indkomstbeskattes gennem en forhøjelse af de skattepligtige indkomster for henlæggelsesårene. Hvor erhvervsvirksomheden ophører eller afhændes, eller et selskab eller en forening m. v. likvideres uden konkursbehandling, skal skatteefterbetalingen forrentes med 5 pct. Også i de her omtalte tilfælde skal de

båndlagte beløb tjene til sikkerhed for skattekravene.

Hvor en skatteydere erhvervsvirksomhed afhændes eller ophører, skal finansministeren kunne tillade, at en foretagen henlæggelse opretholdes på de oprindelige vilkår, såfremt skatteyderen inden 1 år efter afhændelsen eller ophøret overtager en anden virksomhed.

I tilfælde af dødsfald skal finansministeren kunne tillade overførelse af de af afdøde foretagne henlæggelser til afdødes ægtefælle, der overtager boet til hensidende i uskiftet bo. (Side 159—160).

16. I tilfælde, hvor henlæggelser benyttes på anden måde end til forlods afskrivning på nyanskaffede driftsmidler i overensstemmelse med de herom gældende regler, skal der foretages en efterbeskatning af de pågældende henlæggelser gennem forhøjelse af de skattepligtige indkomster for henlæggelsesårene, og de herved fremkomne skatteefterkrav forhøjes med et tillæg på 100 pct. Eventuelle yderligere båndlagte beløb skal tjene til sikkerhed for kravet. (Side 160—161).

17. Der stilles ikke forslag om, at en eventuel investeringsfundsordning skal gøres tidsbegrænset. (Side 161—162).

18. Henlæggelser i relation til den skattepligtige formue:

Henlæggelser skal, så længe de ikke er benyttet i overensstemmelse med deres formål, medregnes med deres fulde beløb ved opgørelsen af den skattepligtige formue.

Formueansættelsen af aktiver, hvorpå der forlods er afskrevet ved anvendelse af investeringsfondshenlæggelser: udvalget stiller ikke forslag til ændring af de gældende regler i statsskattelovens § 14 om den formueskattemæssige værdiansættelse af driftsmidler. (Side 163).

FÆLLESUDVALGET OM SKATTESPØRGSMÅL

Bilag 1.

København V., den 15. december 1949.

nedsat af
Dansk Dampskibsrederiforening
Grosserer-Societetets Komité
Haandværkets Fællesrepræsentation
Industriraadet
Provinshandelskammeret.

Hr. finansminister H. C. Hansen,
 Finansministeriet.

Gennem de senere år har man indenfor erhvervsorganisationerne været opmærksom på de uheldige følger, som med det nuværende prisniveau knytter sig til de gældende skattemæssige afskrivningsreglers utilstrækkelighed. Da såvel ordinære som ekstraordinære afskrivninger efter de herom gældende bestemmelser beregnes på grundlag af anlæggenes faktiske kostpris og ikke på grundlag af den oftest langt højere genanskaffelsespris, er de erhvervsdrivende ude af stand til gennem ordinære og ekstraordinære afskrivninger at opsamle de midler, som under hensyn til den i krigs- og efterkrigsårene indtrådte prisstigning er nødvendige for at financiere genanskaffelsen af produktive anlæg.

Denne uheldige udvikling, der er blevet understreget ved den nylig gennemførte devaluering, betyder, at virksomhedernes realkapital successivt formindskes, og at deres ressourcer er blevet mindre eller dog mindre købekraftige ved anskaffelser til de gældende høje priser. Dette indebærer efter fællesudvalgets formening en alvorlig fare for landets produktive erhvervsforetagender, der, efterhånden som anlæggene bliver tjenlige til udskiftning, ser deres muligheder for fornyelser og end mere for udvidelser af anlæggene forringet i væsentlig grad. De gældende bestemmelser om ekstraordinære afskrivninger bøder vel en del herpå, men samtidig med at disse bestemmelser derfor bør bibeholdes, finder man det nødvendigt, at der snarest muligt tages skridt til afhjælpning af manglerne ved de gældende skattebestemmelser.

Udfra disse betragtninger tillader fællesudvalget sig at stille forslag om, at der åbnes adgang for de erhvervsdrivende til at foretage skattefri henlæggelser til særlige investeringsfonds. Forslaget går ud på, at enhver erhvervsdrivende — såvel private som aktieselskaber — skal være berettiget til udover de nu tilladte ordinære og ekstraordinære afskrivninger at foretage skattefri henlæggelser, hvis størrelse nærmere fastsættes af den erhvervsdrivende, men som ikke skal kunne overstige 20 pct. af den pågældendes skattepligtige indkomst. De henlagte beløb opsamles i en investeringsfond, der figurerer som en særlig passivkonto i den pågældende erhvervsdrivendes status, og det på kontoen henstående beløb anvendes til forlods afskrivning på nyanskaffede produktionsanlæg. Det bør endvidere bestemmes, at sådan anvendelse af beløbene skal finde sted indenfor f. eks. 6 år efter beløbenes hensættelse, og at der, hvis anvendelse alligevel ikke har fundet sted, skal foretages beskatning

af uanvendte beløb, enten ved forhøjelse af skatteansættelsen for henlæggelsesåret eller ved forhøjelse af skatteansættelsen for det regnskabsår, der følger efter 6-års periodens udløb.

Fællesudvalget er opmærksom på forholdet mellem en sådan ordning og de eksisterende regler om ekstraordinær, skattefri afskrivning. Disse sidstnævnte regler vil uanset gennemførelsen af den her omtalte henlæggelsesordning fortsat have deres meget store betydning for erhvervslivet. Medens en henlæggelsesordning tager sigte på fremtidige anskaffelser, hvorom der endnu ikke er sluttet kontrakt, angår de ekstraordinære afskrivningsregler kun anskaffelser, som enten allerede har fundet sted, eller om hvis levering kontrakt er afsluttet. Den eneste nødvendige tilpasning af de to sæt regler består efter fællesudvalgets opfattelse i en bestemmelse om, at ordinær og ekstraordinær afskrivning på aktiver, hvis købesum delvis afskrives ved hjælp af de til investeringsfonden henlagte midler, kun kan finde sted på grundlag af den resterende købesum.

Fællesudvalget tillægger det afgørende betydning for opnåelsen af formålet med de her foreslåede regler, at deres gennemførelse ikke udsættes, men finder sted hurtigst muligt, således at reglerne kan tages i brug af de erhvervsdrivende allerede ved opgørelsen af den skattepligtige indtægt, som ligger til grund for skatteansættelsen for skatteåret 1950-51. Da de foreslåede regler som anført har de nuværende økonomiske forhold til forudsætning, ønsker man ikke fra fællesudvalgets side at foreslå permanente bestemmelser, men vil finde det naturligt, at ordningen bliver af midlertidig karakter.

Det er fællesudvalgets anskuelse, at gennemførelsen af den ovenfor foreslåede ordning vil tjene ikke alene den samfundsøkonomiske interesse i at fremme et erhvervsliv med konstruktive formål, men tillige — på længere sigt — vil tilgodese de fiskale interesser som samfundsmæssigt naturligvis ikke bør overses.

Man tillader sig derfor at henstille til hr. ministeren at søge gennemført en tekstanmærkning til finansloven for finansåret 1950-51, hvorved bemyndigelse gives finansministeriet til udfærdigelse af de for den foreslåede henlæggelsesordning nødvendige bestemmelser, om hvis nærmere udformning fællesudvalget ville sætte pris på at få lejlighed til en forhandling.

P. F. V.

(sign.) *Aage L. Rytter.*

ERHVERVENES FÆLLESUDVALG OM SKATTESPØRGSMAAL

Bilag 2.

København V., den 5. december 1951.

nedsat af
Dansk Dampskibsrederiforening
Grosserer-Societetets Komité
Haandværkets Fællesrepræsentation
Industriraadet
Provinshandelskammeret.

Hr. finansminister Thorkil Kristensen,
 Finansministeriet.

I en henvendelse af 15. december 1949 til daværende finansminister H. C. Hansen pegede Erhvervenes fællesudvalg om skattespørgsmål på de uheldige virkninger, som prisstigningen har haft på de skattefrie afskrivningers område. Efter de gældende regler for såvel ordinære som ekstraordinære skattefrie afskrivninger beregnes disse på grundlag af aktivernes faktiske kostpris, og ikke på grundlag af den oftest langt højere genanskaffelsespris, og de erhvervsdrivende er som følge heraf ude af stand til gennem afskrivningerne at opsamle de midler, som er nødvendige for under de nuværende prisforhold at financiere genanskaffelsen af produktive anlæg. De nugældende afskrivningsregler fører under disse forhold til misvisende regnskabsresultater og bevirker, at virksomhedernes skattepligtige indtægter ansættes til højere beløb end de faktisk indtjente. Den merbeskatning, som følger heraf, forringer virksomhedernes muligheder for at forny og udvide de produktive anlæg i det omfang, som er nødvendigt, for at konkurrenceevnen kan bevares.

Ud fra disse betragtninger stillede fællesudvalget i den førnævnte skrivelse forslag om, at der åbnes adgang for de erhvervsdrivende til at foretage skattefrie henlæggelser til særlige investeringsfonds. Forslaget gik ud på, at enhver erhvervsdrivende — såvel private som aktieselskaber — skal være berettiget til udover de tilladte ordinære og ekstraordinære afskrivninger at foretage skattefrie henlæggelser, hvis størrelse nærmere fastsættes af den erhvervsdrivende, men som ikke skal kunne overstige 20 pct. af den pågældendes skattepligtige indkomst. De henlagte beløb foresloges opsamlet i et investeringsfond, der skal figurere som en særlig passivkonto i virksomhedens status, og de til fondet henlagte beløb skulle efter forslaget anvendes til forlods afskrivning på nyanskaffede produktionsanlæg. Det foresloges videre, at anvendelsen af beløbene til nævnte formål skal finde sted indenfor f. eks. 6 år efter beløbets hensættelse, og at der, hvis anvendelse ikke har fundet sted, skal foretages beskatning af uanvendte beløb, enten ved forhøjelse af skatteansættelsen for henlæggelsesåret eller ved forhøjelse af skatteansættelsen for det skatteår, der følger efter 6-års periodens udløb.

Fællesudvalgets forslag har efter dets fremsættelse været genstand for drøftelse i arbejdsmarkedskommissionen, som efter at have modtaget en udførlig redegørelse for fællesudvalgets synspunkter afgav indstilling af 28. december 1950 til arbejds- og socialministeren, i hvilken indstilling kommissionen —

uanset visse betænkeligheder — henstillede til regeringen snarest at optage til sagkyndig undersøgelse, om der kan gives erhvervsvirksomheder ret til »at foretage skattefri henlæggelser til senere investering, således at der skal finde senere beskatning sted, hvis de henlagte midler ikke som forudsat indenfor et vist åremål anvendes til investeringsformål«.

Spørgsmålet har desuden været genstand for drøftelse i det folketingsudvalg, som i november 1950 behandlede forslaget til lov om bunden opsparing, og det udtales i udvalgsbetænkningen, at »det for selskaberne bundne beløb, der indbetales til staten og forrentes med 4 pct. p. a., kan overføres til investeringsfonds for de pågældende selskaber, hvis sådanne fonds oprettes ved lov. Ministeren har tiltrådt dette«.

Da behovet for et supplement til de gældende afskrivningsregler er blevet endnu stærkere, siden fællesudvalget for to år siden rejste sagen overfor den daværende finansminister, tillader man sig at henstille til hr. ministeren at tage spørgsmålet op til overvejelse og at søge dette løst ved som et led i den nye ligningslov at søge gennemført regler, der giver de erhvervsdrivende adgang til at foretage skattefri henlæggelser til investeringsfonds. Efter fællesudvalgets opfattelse bør sådanne regler omfatte alle erhvervsdrivende (ikke blot aktieselskaber), og størrelsen af de tilladte henlæggelser bør ikke begrænses til den bundne opsparing, idet dennes beløb gennemgående vil være utilstrækkeligt for formålet. Derimod finder man det rimeligt, at der gives virksomhederne den i det førnævnte folketingsudvalgs betænkning omtalte adgang til at overføre bundne opsparingsbeløb til investeringsfonds. Såfremt dette bliver tilfældet, forekommer det at være en naturlig konsekvens, at der gives de erhvervsdrivende mulighed for at få opsparingsbeløbene frigivet, når de investeringer, hvortil investeringsfondets midler skal anvendes, finder sted. En sådan frigivelse vil være i overensstemmelse med princippet i §§ 9 og 20 i loven om bunden opsparing, hvorefter der er tillagt finansministeren beføjelse til at frigive opsparingsbeløb, som er nødvendige til brug ved start, omlægning, modernisering eller udvidelse af den opsparingspligtiges erhvervsvirksomhed.

P. F. V.

(sign.) *Andreas Jacobsen.*

I (sign.) Jacob Ia Cour.

Den 28. december 1950.
J.nr. 3.063.

Til
arbejds- og socialministeren.

Under sine overvejelser over beskæftigelsesproblemerne har kommissionen i overensstemmelse med sit kommissorium stilet mod at bidrage til en »positiv beskæftigelsespolitik baseret på en udbygning af det almindelige produktive erhvervsliv«. Man har følgelig på et tidligt stadium inddraget spørgsmålet om skattelovgivningens regler for *afskrivninger og henlæggelser* i kommissionens drøftelser og overvejet, om det kunne anses for ønskeligt at søge disse regler ændret.

I en række møder, hvor repræsentanter for skattedepartementet har været til stede, har kommissionen drøftet disse spørgsmål, blandt andet på grundlag af vedlagte af sekretariatet udarbejdede notat.

Kommissionen må efter de stedfundne drøftelser være af den opfattelse, at man ved at åbne udvidet adgang for selskaber og erhvervsdrivende til at foretage *skattefri afskrivninger* på nyanskaffede maskiner etc. vil kunne stimulere til forøgede produktive investeringer og derigennem rationalisering af produktionsapparatet. Dette kan bidrage til at gøre det danske erhvervsliv mere konkurrencedygtigt og dermed på længere sigt medvirke til løsning af landets valutaproblem, hvilket er en forudsætning for en stadig udvidelse af beskæftigelsen og forbedring af levestandarden på længere sigt.

Man har under de stedfundne drøftelser været opmærksom på, at der ud fra forskellige synspunkter kan næres betænkeligheder ved sådanne friere afskrivningsregler.

Det er således påpeget, at der kan være vanskeligheder forbundet med gennemførelsen af den fornødne *administrative kontrol*, hvilket især gælder for erhvervsvirksomheder, der ikke fører autoriserede bøger. Kommissionen har ikke ment at burde gå nærmere ind på disse administrative problemer, men forudsætter, at skattemyndighederne finder veje til gennemførelse af en sådan kontrol, at forslaget kan få de tilstræbte virkninger.

Det er endvidere anført, at de nævnte regler under den givne progressive beskatning vil kunne medføre uønskede *fiskale virkninger*. Dette gælder især for personbeskatningen. For selskabernes vedkommende vil denne betænkelighed få mindre vægt, hvis de af skattekommissionen foreslåede ændringer af selskabsbeskatningen gennemføres samtidig.

De nævnte administrative og fiskale hensyn vil formentlig tilsige, at reg-

lerne begrænses til visse grupper af skatteydere, eller at der ikke fastsættes ensartede regler for selskaber og personer og for de forskellige erhverv.

Det har i kommissionen været anført, at gennemførelsen af frie afskrivninger i en situation, der er præget af store *valutavanskeligheder*, og hvor man samtidig på væsentlige områder har praktisk talt *fuld beskæftigelse*, kan være betænkelig, fordi disse regler i en sådan situation kan befyrgtes på kort sigt at ville forøge valutavanskelighederne og give anledning til inflatoriske prisstigninger. Samtidig med at pege på dette problem ønsker kommissionen dog at fremhæve, at man i nogen grad kan tage hensyn hertil ved at tage konjunktursituationen i betragtning ved valget af tidspunkt for indførelse af frie afskrivningsregler, ligesom man i givet fald med andre midler vil kunne forebygge sådanne uønskede virkninger.

Endelig er det af nogle medlemmer påpeget, at skattefrie afskrivningsregler fortrinsvis vil være til fordel for *kapitalstærke virksomheder*, og at dette rejser særlige problemer med hensyn til mindre kapitalstærke og nyoprettede virksomheders adgang til kapital, jfr. herved den af kommissionen i skrivelse af 26. oktober d. a. til arbejds- og boligministeren afgivne rapport om de stedfundne overvejelser vedrørende kreditforsikring.

Som indledningsvis berørt har spørgsmålet om ændringer i skattelovgivningens regler for *henlæggelser* ligeledes været inddraget i kommissionens drøftelser. Man har overvejet, hvorvidt man ved indførelsen af adgang til skattefrie henlæggelser til senere investering ville kunne medvirke til fremme af produktive investeringer og rationalisering af produktionsapparatet, som ovenfor nævnt. Man har i denne forbindelse været inde på tanken om en sådan udformning af de her omhandlede regler, at der skabes mulighed for en vis regulering og udjævning af de såvel for de private erhvervsvirksomheder som for samfundet som helhed skadelige konjunktur svingninger.

Fra forskellig side i kommissionen har der dog været ytret betænkelighed ved en *konjunkturpolitisk udformning* af regler for skattefrie henlæggelser, idet de pågældende medlemmer har gjort gældende, at konjunkturpolitiske hensyn i tilstrækkelig grad og bedre kan varetages ad anden vej. Kommissionen har på dette punkt været enig om, at en for stram udformning af de her omtalte regler — både forsåvidt angår eventuelt offentligt indseende med *tidspunktet* for skattefrie henlæggelser og investeringer samt vedrørende formerne for en eventuel *båndlægning* af henlagte midler — ville kunne føre til en sådan tilbageholdenhed fra erhvervsvirksomhedernes side ved udnyttelsen af reglerne, at de tilstræbte formål ikke ville opnås.

Nogle af kommissionens medlemmer har imidlertid ment, at de ovenfor nævnte fordele ved regler om skattefrie henlæggelser er vanskelige at bedømme, medens de foran — i forbindelse med skattefrie afskrivninger — anførte betænkeligheder vedrørende de fiskale virkninger og den administrative kontrol i særlig grad gør sig gældende ved skattefrie henlæggelser. De pågældende medlemmer har følgelig ikke på nuværende tidspunkt ment at kunne tilslutte sig tanken om at oprette skattefrie henlæggelsesfonds.

Det fremgår af det ovenanførte, at der af nogle kommissionsmedlemmer næres *princielle* betænkeligheder ved tanken om oprettelse af skattefrie henlæggelsesfonds, og endvidere, at der i kommissionen har været

fremført, *visse* betænkeligheder ved tanken om frie afskrivninger, ikke mindst vedrørende kredsen af de erhvervsvirksomheder, reglerne skulle omfatte.

Uanset disse betænkeligheder er kommissionen dog enig i at henstille til regeringen, at det snarest tages op til sagkyndig undersøgelse, om der indenfor visse rammer kan åbnes adgang for erhvervsvirksomheder til:

1. *Frit at bestemme størrelsen af de årlige skattefri afskrivninger på ny-anskaffede maskiner etc. indenfor disses anskaffelsessum, samt*
2. *At foretage skattefri henlæggelser til senere investering, således at der skal finde senere beskatning sted, hvis de henlagte midler ikke som forudsat indenfor et vist åremål anvendes til investeringsformål.*

Kommissionen vil sætte pris på til sin tid at få lejlighed til, ud fra beskæftigelsesmæssige synspunkter at udtale sig om eventuelle lovforslag til ændring af beskatningsreglerne om afskrivninger og henlæggelser, ligesom man — om ønskes — er villig til at bistå ved den foreslåede sagkyndige undersøgelse.

Ved at fremsende den foran gengivne indstilling til regeringens overvejelse vil man gerne understrege, at man ikke har set det som sin opgave at søge udarbejdet mere detaljerede forslag, da det formentlig i givet fald må overlades til finansministeriets særlige sagkundskab på det omhandlede område at løse de teknisk-administrative problemer, som kommissionens forslag indebærer.

P. k. v.
(sign.) *Axel Skalts.*

Fortegnelse over anvendte normale afskrivningsprocenter.

(Meddelt efter C. Helkett: Opgørelse af den skattepligtige indkomst til staten,
6. udgave, 1957, side 239—246).

Akkumulatorer i elektricitetsværk	10 %	Chrommølles bygning	2 ¹ / ₂ %
Autogensvejsersis bygninger	3 %	Cigarautomater	5 å 10 %
Automobiler til droskebrug	20 %	Cigaretmaskiner	10 %
» til alm. personkørsel	15 %	Cigarfabriks bygninger	IV2 %
rutebiler	20 %	Dampmølles bygning	2 %
tankvogne	25 %	» kraftmaskiner	7 %
til turistbrug	20 %	» specialmaskiner	10 %
til varetransport	20 %	Destruktionsanlæg i slagteri	12V2 %
til udlejning uden fører	15 %	Digeanlæg	0
Automobilradio for rejseinspektør	0	Diktafon	10 %
Badeværelser i hotel	2 %	Drivhuse, se under handelsgartnere	
Badmintonhal	2 %	Droskebiler	20 %
Bageovne	5 %	Dræningsanlæg	10 %
Bageribygning med ovn	2 %	Duplikator	10 %
Bankbygninger	0	Dybfrysingsanlæg	10 %
Bankers boksindretninger	5 %	Ekkoloddeapparat	12 %
» boksrums	0	Elektrisk installation	10 %
Betonblandemaskiner	10 %	» ovn	20 %
Betonskorsten	10 %	Elevator, indvendig	4 %
Bihuse	0	» udvendig, til varetransport	5 %
Biograf teaters bygning	1 å 2 %	Ensilagesiloer af cement	5 %
» tonefilmsanlæg	10 å 16 %	» af træ	8 %
Blæseinstrumenter	10 %	Fabriksbygninger i almindelighed	2 %
Bogholderimaskiner	10 %	Farverimaskiner	10 %
Bogtrykkeris bygninger	1 %	Fedebur til kyllinger m. v.	10 %
» inventar	5 %	Filmsanlæg, transportabelt	15 %
» maskiner, almindelige	10 %	Fiskekuttere, motoren	10 %
» hurtiggående automatmask.	15 %	» radioanlæg	10 %
» skrift	15 %	» skroget	3 %
Brolægning af fragtmands central	2 %	» der benyttes som kystbåde med ophaling på stranden, skroget	6 %
Bulldozer	20 %	Fj erkræslagteris bygninger	1 ¹ / ₂ %
Butiksinventar, almindeligt	5 %	Fjernvarmeanlæg	4 %
Bæverbure	20 %	Flygel, musikers	5 %
Centralvarmeanlæg, se varme- anlæg			
Chiropraktors røntgenanlæg	5 %		

Forlystelsesetablissemets bygning	1 %	Klinikbygning	1 %
Forsamlingsbygning	$\frac{3}{4}$ %	Klinikinventar	10 %
Fourageklippere	15 %	Klublokaler, bygning med	IV2 %
Fragtmandscentrals bygninger	2 $\frac{1}{2}$ %	Knallert	20 %
Frugtsalgsautomat	10 %	Kontorbygninger	0
Fryseboks anlæg, til udlejning (bortset fra bygning og maskiner)	10 %	Konvolutmaskine	10 %
Funktionærboliger	0	Kornsilo af sten og grundmur	2 %
Færgelejer	5 %	» af træ	3 %
Færger (motorfærger)	5 %	Krølleapparat, permanentkrøller	15 %
Garager	2 å 3 %	Kulsyrerum til opbevaring af frugt	10 %
Garveribygninger	2 %	Kyllingebure og -huse	10 %
Garverimaskiner	1 $\frac{1}{2}$ å 10 %	Køleanlæg, almindeligt	10 %
Grammofonautomater	20 %	» i slagteri	12 %
Gravemaskine (gravko)	15 %	Køleskab i udlejningsejendomme	4 %
Grundforbedring	10 %	Laboratoriebygning	1 %
Hårtørringsanlæg	15 %	Lagerbygning for butiksvare	0
Halmpresser	12 %	» for grovvarer	2 %
Handelsgartners drivhuse, stordrift	7 %	» for jernvarer	2 %
» drivhuse, mindre forhold	højest 5 %	» af træ	3 %
» fyrhus	2 %	» til blandet brug	1 $\frac{1}{2}$ %
» kedelanlæg	4 å 7 %	Lagerlokale i bygning	0
» traktor	15 %	Landbrugets driftsbygninger	1 å IV2 %
Harmonika	10 %	» materiel, større gårde	7 %
Havefræser	7 $\frac{1}{2}$ %	Landbrugsmaskiner, almindelige i maskinhal	12 %
Hawaiguitar	10 %	Ledningsnet i elektricitetsværk	4 %
Hejsespil, elektrisk	10 %	Lokomotiv	10 %
Hotelinventar, fast, nyt, alm.	5 %	Læges automobil	15 %
fast, ældre	7 $\frac{1}{2}$ å 10 %	» inventar	10 %
» løst	0	Margarinefabriks bygninger	2 %
Hoteller	$\frac{3}{4}$ å 1 %	Maskin vaskeri i ejendom	10 %
Hulkort anlæg	10 %	Mejeris bygninger, grundmur	IV2 å 2 %
Højttalervogn	20 %	» bygninger, træ	5 %
Hønsehus	5 %	» inventar og maskiner	10 %
Inventar, almindeligt	5 %	Mejetærskere	20 %
» iøvrigt, se under vedk. speci- algruppe.		Merglingsudgifter	10 %
Janitshar	10 %	Metalstøberianlæg	5 %
Jazzinstrumenter	10 %	Mineralvandsfabriks bygninger	2 %
Jeep, i landbruket	15 %	Minigolfbane	10 %
Kaffekværn	10 %	Motorfabriks bygninger	2 %
Kaffemaskine i hotel	10 %	» maskiner	7 $\frac{1}{2}$ %
Kaffevogn	10 %	Motorfærge	5 %
Kageknuser	8 %	Musikers flygel og klaver	5 %
Karetmagers værkstedsmaskiner	5 %	» violin	0
Kasseapparater	10 %	Møllebygning, almindelig drift	2 %
Klaver til undervisning	5 %	» intensiv drift	4 %
		Mølleriinventar	5 %

Møllerimaskinanlæg	7 %	Stald af bindingsværk	10 %
Møllerimaskiner	10 %	Stokeranlæg	10 %
Neonanlæg	10 %	Sygehjem	1 %
Pålægsmaskiner hos viktu- aliehandler	7 ¹ / ₂ å 10 %	Tank og kedel i selvbetjeningsva- skeri	10 %
Pakhuse, almindelige	1 å 2 %	Tankanlæg til benzinsalg	20 %
» ældre	3 %	Tankautomobil	25 %
Palmehave i hotel	1 %	Teaterbygning	1 %
Pauker	10 %	Tegnemaskiner	10 %
Pelsfarm, inventar	10 %	Tekstilmaskiner	7 å 10 %
» redepladser	5 %	Telefonanlæg i beboelsesejendom	10 %
» træhaller	3 %	Tenorbanjo	10 %
Pensionatsbygninger	1 ¹ / ₂ %	Tonefilmsanlæg	10 å 16 %
Permanentkrølleapparater	15 %	Traktorer i alm. landbrug	15 %
Personbil, der benyttes til udlej- ning uden fører	15 %	» i landbrugsmaskincentral ...	20 %
Pick-up presser	15 %	» i maskinstation	20 %
Pindemaskine i skotøjsfabrik	10 %	Transformatorer	5 %
Porcelænsfabriks maskiner	5 %	Travheste	15 %
Pudsemaskiner i skotøjsfabrik	10 %	Trikotagefabriks bygninger	2 %
Pumpeanlæg i frugtplantage	7 ¹ / ₂ %	» specialmaskiner	10 %
Radio i bil	0	Trommer	10 %
Radiomåleinstrumenter	20 %	Træskure til lagerbrug o. l.	3 å 5 %
Rensemaskiner (kemisk rensning og presning)	10 %	Tøjrensingsanlæg	10 %
Restaurants faste inventar	5 %	Tørreanlæg for korn og frø fra mejetærsker	10 %
» løse inventar	0	Udsalgsbygning for stormagasin	1 %
Restaurationsbygning	1 %	Udstillingsbygning for biler	2 %
Rutebiler	20 %	» stormagasins	4 %
Rævebure	10 %	Vandkanon	10 %
Røntgenapparater	5 %	Varehusinventar	5 %
Sejlskibe over ca. 40 år	10 %	Varmeanlæg, beboelsesbygning ..	4 %
Skibe iøvrigt:		» handelsgartneri	4 %
Dampskibe, nye	4 %	» stokeranlæg	10 %
» ældre — over levetiden		» villa	0
højst	10 å 15 %	Varmemålere	4 %
Dieselmotorskibe	5 %	Vaskemaskiner, transportable, der anvendes til udlejning	15 %
Motorskibe	5 %	Vaskemaskine og centrifuge i selv- betjeningsvaskeri	15 %
Tankskibe	8 %	Vaskeribygning	1 %
Turbineskibe	6 %	Vindmotor	5 %
Skoles bygninger	IV2 %	Violin til koncertbrug	0
» inventar	5 %	Vognvaskeri	2 %
Skorsten af beton	10 %	Vægte, store	5 %
Skærvefabriks lokomotiv	10 %	Værkstedbygning	IV2 %
Smedje	3 %	Æltemaskine i bageri	10 %
Sprinkleranlæg	4 %		

Kjøbenhavn K., d. 8. November 1940.

Journ. B. No. 11534.

Under Henvisning til Samtale den 1. ds. mellem Hr. Generaldirektør Korst og Repræsentanter for Dansk Dampskibsrederiforening skal man herved tillade sig at fremføre følgende til det høje Ministeriums velvillige overvejelse.

Ved de den 9. April d. A. indtrufne Begivenheder er dansk Skibsfart kommet i en alvorlig Nødssituation, idet kun ca. 20 pCt. af hele den danske Handelsflaade herefter er i Stand til at blive holdt beskæftiget. Den resterende Del af Flaaden er enten oplagt efter Handelsministeriets Instruktioner i fremmede Havne, eller oplagt paa Grund af Mangel paa Brændselsolie eller beslaglagt af krigsførende Magter.

De beslaglagte Skibe bliver utvivlsomt beskæftiget i meget risikable Farter og udnyttet uden Hensyntagen til Vedligeholdelse. Det er derfor højst problematisk, hvor mange af disse Skibe, man kan forvente at faa tilbage, og i bedste Fald vil de blive tilbageleveret i daarlig Forfatning. Selv om de Magter, som har beslaglagt Skibene vil og kan yde nogen Erstatning for Beslæggelsen eller Betaling for Brugen af Skibene, og selv om de holder Skibene forsikret, kan man næppe vente, at Betaling, Erstatning eller Forsikringssummerne paa nogen Maade vil svare til Skibenes reelle Værdi eller til Prisen for Nyanskaffelser, og i hvert Fald kan de Beløb, som muligvis engang gaar ind, ikke paaregnes udbetalt før efter Krigenes Ophør.

De i fremmede Havne liggende Skibe har det hidtil ikke kunnet lykkes at faa Beskæftigelse til, og Udsigterne herfor er meget usikre. Disse Skibe, der henligger med fuld Besætning, koster for hver Dag, der gaar, Rederierne overordentlig store Beløb i Udlæg til Forsikring, Mandskabshyre, Proviant, Havnepenge etc., og det er et stort Spørgsmaal, hvorlænge Rederierne vil være i Stand til at afholde disse Udgifter. Den Dag dette ikke længere er muligt, kan det befrygtes, at Skibene bliver beslaglagt paa Grund af Gæld og overgaar til fremmed Flag, og dette vil betyde Ulykke og Tab for Rederierne og for den Besætning, der er ombord i Skibene. Samtidig forældes Skibene, og deres Klasseperiode er stadig løbende. Man maa da regne med, at Størstedelen af Skibene vil staa overfor Klasseeftersyn, og disse vil sikkert efter Krigen være overordentlig kostbare. De danske Myndigheder vil forhaabentlig give ekstraordinære Dispensationer, men det er ikke derfor givet, at Skibene kan sejle uden Fornyelse af Klassen, og det er i Dag en Gaade, hvorledes de store Valutabeløb dertil skal kunne præsteres, og hvor Skibsfarten skal tage Pengene fra.

Selv om enkelte Rederier maaske takket være en god Fortjeneste i Aarets første 3 Maaneder, og fordi de har været saa heldige at have en forholdsvis stor del af deres Tonnage til Disposition, vil være i Stand til at fremkomme med et regnskabsmæssigt Overskud for Aaret 1940, tegner Udsigterne for dansk Skibsfart som Helhed sig meget mørkt, og det er derfor af Betydning

i Tide at træffe Foranstaltninger til at konsolidere de Rederivirksomheder, som, naar Krigen er forbi, endnu maatte være tilbage.

Blandt saadanne foranstaltninger vil Lempelser i den bestaaende Skattelovgivning kunne være af den allerstørste Betydning, og man skal her særlig paa-ge 3 Punkter, hvor der kan ydes Skibsfarten og dermed ogsaa Samfundet en stor Hjælp.

1. Der aabnes Rederierne Adgang til at overføre og skattefrit at afskrive deres Underskud paa de første 3 Driftsaar efter Krigens Afslutning.

Herved opnaas, at de Indtægter, som muligvis vil opstaa i en kortere Periode, naar Krigen er holdt op, vil kunne anvendes til Fornylse og Forøgelse af Erhvervets Driftsmidler i Stedet for at blive beslaglagt af det offentlige.

2. Afskaffelse af Merindkomstskat eller overordentlig Skat af de Indtægter, som Skibsfarten har af Virksomhed i Udlandet.

Herved opnaas det samme som anført under 1.

3. Adgang for Rederierne i gunstige Driftsaar til en hurtig skattefri Nedskrivning af den Overpris paa Skibe, som Rederierne anskaffer til en Pris, der ligger over tilsvarende Skibes Værdi f. Eks. pr. $\frac{1}{1}$ 1937.

Herved opnaas, at Rederierne, som under de ekstraordinære Forhold, hvor Skibsværdierne og Skibsbygningspriserne midlertidigt er steget saa stærkt, ikke uden videre tør løbe den betydelige Risiko, som er forbundet med Anskaffelse af ny Tonnage, vil faa et Incitament til at forny deres Tonnage, som i mange Tilfælde allerede er stærkt forældet, samt til at genanskaffe ny Tonnage i Stedet for de mange Skibe, der gaar tabt under Krigen, og som paa nærværende Tidspunkt udgør ikke mindre end 57 Skibe 102 000 B. R. T.

Beskæftigelsesmæssigt set og af Hensyn til Indtjening af fremmed Valuta vil dette være af stor Værdi for Samfundet.

Det maa betænkes, at dansk Skibsfart er langt daarligere stillet end de andre nordiske Landes. Medens det som anført er usikkert, om danske Rederier faar nogen Betaling eller Erstatning for de Skibe, der er beslaglagt, og højst kan vente ringe Hensyntagen, er tilsvarende norske Skibes økonomiske Forhold sikrede. Derudover sejler en stor Del af Norges Handelsflaade helt frit, væsentlig i Dollars, og indtjener store Beløb. Størstedelen af Sveriges og Finlands Handelsflaade arbejder frit under gunstige Vilkaar, og ogsaa de vil gaa økonomisk styrket ud af Krigen.

Idet Dansk Dampskibsrederiforening saa indtrængende som muligt anbefaler en hurtig Gennemførelse af ovennævnte Foranstaltninger, skal man ud-tale, at man gerne staar til Raadighed med Hensyn til den nærmere Udformning heraf.

Genpart af nærværende Skrivelse er tilstillet Ministeriet for Handel, Indu-stri og Søfart.

Ærbødigst

Dansk Dampskibsrederiforening.

(sign.) / A. Kørbing.

Formand.

/(sign.) E. Maegaard.

Til

Finansministeriet,
h e r.

København, den 5. December 1940.

Journal Nr. Skd. II 9935.

Finansministeriet har fra Dansk Dampskibsrederiforening samt fra enkelte Dampskibsselskaber modtaget Henvendelser, hvori man bl. a. under Fremhævelse af Beskæftigelseshensyn henstiller, at der aabnes Adgang til en særlig hurtig skattefri Afskrivning af Byggeomkostninger for Skibe, som maatte blive sat under Bygning under de nuværende Forhold.

Idet det maa erkendes, at det nuværende, af Krigsforholdene betingede ekstraordinært høje Prisniveau indebærer en særlig Risiko, hvad angaar den fremtidige Konkurrenceevne, ikke blot med Hensyn til Skibe, der nu sættes under Bygning, men ogsaa med Hensyn til andre Driftsindretninger, der for Tiden maatte blive etableret, og da navnlig med Hensyn til saadanne, der tager Sigte paa helt nye Produktionsomraader, maa det anses for ønskeligt, at ovennævnte Forhold, der maa antages at virke hæmmende paa Igangsættelsen af saadanne nye Foretagender og derfor vil kunne influere til Skade for Beskæftigelsen, søges imødegaaet derved, at der aabnes Adgang til en særlig Ordning med Hensyn til Afskrivning af Anskaffelsesomkostninger vedrørende Skibe samt Driftsanlæg af særlig Karakter, der i den nærmeste Fremtid, nærmere bestemt Finansaarene 1940/41 og 1941/42 sættes under Bygning, Opførelse eller Indretning her i Landet, og jeg skal derfor udbede mig det ærede Udvalgt Tilslutning til Gennemførelsen af en saadan Ordning.

Under Forudsætning af denne Tilslutning skal jeg anmode det ærede Udvalg om paa dette Ministeriums Vegne ved 2den Behandling af Forslag til Finanslov for Finansaaret 1941/42 at stille følgende Ændringsforslag:

Til § 5 II. A. og B. Indkomst- og Formueskat til Staten:

»Finansministeren bemyndiges til, for saa vidt angaar Skibe, der i Finansaaret 1941/42 sættes under Bygning paa danske Skibsværfter, at tillade ekstraordinære skattefri Afskrivninger af vedkommende Skibes Byggeomkostninger.

Hvor særlige Omstændigheder taler derfor, skal lignende ekstraordinær Afskrivning endvidere kunne indrømmes med Hensyn til Anskaffelsesomkostninger vedrørende Nybygninger m. v., som paabegyndes i nævnte Finansaar til Brug ved Oprettelse af en ny Produktionsvirksomhed eller Omlægning eller Udvidelse af en bestaaende Virksomhed.«

Under samme Forudsætning agter jeg paa Forslaget til Tillægsbevillingslov for Finansaaret 1940/41 at stille tilsvarende Forslag.

(sign.) *V. Buhl.*

/(sign.) *Hiort-Lorenzen.*

Til

Folketingets Finansudvalg.

Skattedepartementets cirkulære af 6. april 1955

Cirkulære om ekstraordinære, skattefri afskrivninger på skibe samt visse bygninger og maskiner m. v.

(Til de skattelignende myndigheder.)

På finanslovene for finansårene 1954—55 og 1955—56 er optaget følgende tekstanmærkning til § 5:

»*Stk. 1.* Finansministeren kan for så vidt angår skibe, der i finansåret 1954—55 (1955—56) sættes under bygning eller ombygning, tillade ekstraordinære, skattefri afskrivninger af byggeomkostningerne. Sådan tilladelse skal også kunne gives, når kontrakt om bygningen eller ombygningen slutes i nævnte tidsrum, samt når levering sker i dette tidsrum i henhold til tidligere sluttet kontrakt om bygningen eller ombygningen. Fremdeles skal sådan afskrivning kunne gives, når skibe i nævnte tidsrum indkøbes fra udlandet.

Stk. 2. Ekstraordinær afskrivning skal endvidere kunne indrømmes med hensyn til anskaffelsesomkostninger vedrørende nybygninger eller ombygninger, der påbegyndes, samt vedrørende nye — altså ikke brugte — maskiner og lignende driftsmidler, der anskaffes i nævnte tidsrum til brug ved oprettelse af en ny produktionsvirksomhed eller udvidelse, omlægning, modernisering og lignende af en bestående virksomhed.

Stk. 3. Endelig skal ekstraordinær afskrivning kunne indrømmes med hensyn til anskaffelsesomkostninger vedrørende nye — altså ikke brugte — maskiner og lignende driftsmidler, der i nævnte tidsrum anskaffes i anledning af en udskiftning af væsentligt omfang indenfor et bestående anlæg«.

Det af skattedepartementet med hjemmel i tekstanmærkningen for finansåret 1954—55 udstedte cirkulære af 14. april 1954 om ekstraordinære, skattefri afskrivninger begrænses herved til alene at gælde tidsrummet 1. april 1954—11. marts 1955.

Som gældende fra 12. marts 1955 fastsættes med hjemmel i de ovennævnte tekstanmærkninger nedenstående regler for foretagelsen af ekstraordinære, skattefri afskrivninger.

Afsnit I omhandler de tilfælde, hvor den pågældende virksomhed fører et fuldstændigt regnskab. Afsnit II omhandler de tilfælde, hvor sådant regnskab ikke føres. Afsnit III indeholder forskellige fælles regler.

Afsnit I.

Regler for skatteydere, der fører fuldstændigt regnskab.

A. Skibe.

1) Såfremt kontrakt om skibets bygning eller ombygning er indgået i tidsrummet 12. marts 1955—31. marts 1956, kan der

under forudsætning af, at bygningen eller ombygningen af skibet påbegyndes inden 2 år efter datoen for afslutningen af kontrakten om bygningen eller ombygningen, uden forud indhentet tilladelse foretages

ekstraordinære afskrivninger i overensstemmelse med de nedenfor under 2)–6) angivne regler. Der kan ikke foretages ekstraordinære afskrivninger på færdigbyggede skibe, hvadenten de indkøbes her i landet eller fra udlandet.

2) Ekstraordinære afskrivninger kan foretages fra begyndelsen af det regnskabsår, i hvilket skibet sættes under bygning, eller ombygningen er påbegyndt, og de ekstraordinære afskrivninger må tilendebinges inden udløbet af en 10-årig periode regnet fra nævnte regnskabsårs begyndelse, jfr. afsnit **III**, 5).

3) Halvdelen af anskaffelsessummen, henholdsvis af udgiften til ombygningen, kan indenfor den under 2) nævnte 10-årige periode afskrives ekstraordinært med højst $33\frac{1}{3}$ pct. årlig. Med sidstnævnte begrænsning kan skatteyderen indenfor den 10-årige periode placere afskrivningerne efter ønske, jfr. dog herved afsnit **III**, 4).

4) I de tilfælde, hvor ekstraordinære afskrivninger i overensstemmelse med det ovenfor under 2) anførte er påbegyndt på grundlag af en foreløbig fastsat anskaffelsessum, og det senere viser sig, at den endelige anskaffelsessum bliver højere end den foreløbige sum, må der ved de herefter følgende regnskabsafslutninger regnes med den endeligt konstaterede sum. Bliver den endelige anskaffelsessum lavere, end der er regnet med ved den ekstraordinære afskrivnings påbegyndelse, må der ved de følgende regnskabsafslutninger regnes med den endeligt konstaterede sum.

5) Hvor ekstraordinære afskrivninger måtte være påbegyndt inden skibets levering, vil der, såfremt skibet som følge af senere indtrådte begivenheder ikke måtte blive leveret til den oprindelige køber, blive foretaget regulering af de af de ekstraordinære afskrivninger påvirkede ansættelser.

6) Løvrigt finder de i afsnit **III** indeholdte regler anvendelse.

7) Foranstående regler kommer ikke til anvendelse for så vidt angår fiskekuttere, på hvilke der som hidtil kun kan foretages

ekstraordinære afskrivninger efter dertil i hvert enkelt tilfælde indhentet tilladelse fra skattedepartementet.

B. Bygninger.

For nybygninger og ombygninger til brug ved oprettelse af en ny produktionsvirksomhed eller udvidelse, omlægning, modernisering og lignende af en bestående virksomhed gælder følgende:

1) a. På nybygninger eller ombygninger, der er fuldført i tidsrummet 12. marts 1955—31. marts 1956 til brug for *industri-virksomheder og håndværksvirksomheder, der har karakter af produktionsvirksomhed*, samt til brug for en *landbrugsvirksomheds, et gartneris, en frugtplantages og en planteskoles drift* (avlsbygninger og lignende bygninger), kan der uden forud indhentet tilladelse foretages ekstraordinære afskrivninger i overensstemmelse med de nedenfor under 2)–7) angivne regler.

b. På nybygninger eller ombygninger til brug for *andre produktionsvirksomheder* kan der kun foretages ekstraordinære afskrivninger efter forud indhentet tilladelse fra skattedepartementet.

2) Som bygninger, der tjener produktionsvirksomhed, betragtes bygninger, der benyttes til fremstilling, forarbejdning eller reparation af varer, med tilhørende lokaler til lager, kontorer, spiserum for personale og bolig til portner og varmemester samt andre lokaler, der på tilsvarende måde indirekte tjener produktionsvirksomheden. Rene udstillingslokaler og egentlige butikslokaler betragtes ikke som tjenende produktionsvirksomheden. Selvstændige kontorbygninger, der ikke er opført i tilknytning til produktionsbygningerne, men f. eks. er beliggende i en anden bydel eller gade, kan ikke gøres til genstand for ekstraordinære afskrivninger.

3) Ekstraordinære afskrivninger efter reglerne for bygninger kan foretages på nybyggede eller ombyggede ejendomme med tilbehør. Til tilbehør henregnes in-

stallationer til brug for ejendommen som sådan, således at indlæggelsen af sådanne installationer samt ændringer ved disse, der går udover vedligeholdelse, som er fradragsberettiget i den skattepligtige indkomst, betragtes som ombygning af ejendommen. Til de byggeomkostninger, hvorpå der kan indrømmes ekstraordinære afskrivninger, henregnes udgifter til arbejds løn, materialer, arkitekthonorar, prioriteringsomkostninger og lignende, men ikke udgift til køb af grund, ligesom der heller ikke kan afskrives ekstraordinært på udgifter ved erhvervelse (men altså nok på ombygning) af ældre ejendom.

4) Ekstraordinære afskrivninger kan kun foretages af ejeren (uden forudgående tilladelse fra skattedepartementet), såfremt ejendommen i sin helhed skal benyttes til *ejers egen* produktionsvirksomhed. Kun bygherren selv kan foretage ekstraordinære afskrivninger, ikke den, der efter sket bygning (ombygning) har købt ejendommen af bygherren.

5) Ekstraordinære afskrivninger kan foretages fra begyndelsen af det regnskabsår, i hvilket bygningen eller ombygningen er fuldført, og de ekstraordinære afskrivninger må tilendebringes inden udløbet af en 10-årig periode regnet fra nævnte regnskabsårs begyndelse, jfr. afsnit III, 5).

6) $\frac{2}{5}$ af anskaffelsestallet for bygningen eller udgiften til ombygningen kan indenfor den under 5) nævnte 10-årige periode afskrives ekstraordinært med højst 25 pct. årlig. Med sidstnævnte begrænsning kan skatteyderen indenfor den 10-årige periode placere afskrivningerne efter ønske, jfr. dog herved afsnit III, 4).

7) Iøvrigt finder de i afsnit III indeholdte regler anvendelse.

C. Maskiner og lignende driftsmidler anskaffet til brug ved oprettelse af en ny produktionsvirksomhed eller udvidelse, omlægning, modernisering og lignende af en bestående virksomhed.

1) a. På maskiner og lignende driftsmidler, der er leveret i tidsrummet 12.

marts 1955—31. marts 1956 til brug for *industrivirksomheder og håndværksvirksomheder, der har karakter af produktionsvirksomhed*, samt til brug for en *landbrugsvirksomheds, et gartneris, en frugtplantages og en planteskoles drift*, kan der uden forud indhentet tilladelse foretages ekstraordinære afskrivninger i overensstemmelse med de nedenfor under 2)—6) angivne regler.

b. På maskiner og lignende driftsmidler til brug for *andre produktionsvirksomheder* kan der kun foretages ekstraordinære afskrivninger efter forud indhentet tilladelse fra skattedepartementet.

2) Ekstraordinære afskrivninger efter reglerne for maskiner kan foretages på maskiner og lignende driftsmidler, der anvendes i den pågældende virksomheds produktion, og herunder henregnes foruden alle egentlige maskiner også lastautomobiler og andet rullende materiel samt egentligt værksteds- og fabriksinventar (men derimod ikke kontormaskiner og kontorinventar), alt under forudsætning af, at anskaffelsen sker i forbindelse med virksomhedens oprettelse, udvidelse, omlægning eller modernisering.

3) Ekstraordinære afskrivninger kan kun foretages på nye — altså ikke brugte — maskiner m. v. og kun, såfremt den samlede anskaffelsestallet på de i regnskabsåret anskaffede maskiner m. v. er 1.000 kr. eller derover.

4) De ekstraordinære afskrivninger kan foretages fra begyndelsen af det regnskabsår, i hvilket maskinerne m. v. er leveret, og de ekstraordinære afskrivninger må tilendebringes inden udløbet af en 5-årig periode regnet fra nævnte regnskabsårs begyndelse, jfr. afsnit III, 5).

5) Halvdelen af anskaffelsestallet kan indenfor den under 4) nævnte 5-årige periode afskrives ekstraordinært med højst $33\frac{1}{3}$ pct. årlig. Med sidstnævnte begrænsning kan skatteyderen indenfor den 5-årige periode placere afskrivningerne efter ønske, jfr. dog herved afsnit III, 4).

6) løvrigt finder de i afsnit III indeholdte regler anvendelse.

D. Maskiner og lignende driftsmidler anskaffet i anledning af en udskiftning af væsentligt omfang indenfor et bestående anlæg.

1) På maskiner og lignende driftsmidler, der i nævnte øjemed er leveret i tidsrummet 12. marts 1955—31. marts 1956, kan der uden forud indhentet tilladelse foretages ekstraordinære afskrivninger i overensstemmelse med de nedenfor under 2)—4) angivne regler.

2) Under maskiner og lignende driftsmidler henregnes foruden alle egentlige maskiner også lastautomobiler og andet

rullende materiel samt egentligt værkedsteds- og fabriksinventar (men derimod ikke kontormaskiner og kontorinventar).

3) Ekstraordinære afskrivninger kan kun foretages på nye — altså ikke brugte — maskiner m. v. Den samlede anskaffelsessum for de i regnskabsåret erhvervede maskiner m. v. (bortset fra dem, der kan fornyes over driften) skal udgøre mindst 10 pct. af den ved regnskabsårets begyndelse bogførte værdi (restværdi) af det bestående anlæg af maskiner m. v. eller 20.000 kr. eller derover.

4) løvrigt finder de i nærværende afsnit I under C, 4) og 5) ommeldte regler, samt de i afsnit III indeholdte regler anvendelse.

Afsnit II.

Regler for skatteydere, der ikke fører fuldstændigt regnskab.

Selv om der ikke føres et fuldstændigt regnskab for en virksomhed, kan der foretages ekstraordinære, skattefrie afskrivninger i overensstemmelse med det nedenfor anførte.

A. Skibe.

Ekstraordinære afskrivninger kan kun foretages efter dertil i hvert enkelt tilfælde indhentet tilladelse fra skattedepartementet.

B. Bygninger.

For nybygninger og ombygninger til brug ved oprettelse af en ny produktionsvirksomhed eller udvidelse, omlægning, modernisering og lignende af en bestående virksomhed gælder følgende:

a. På nybygninger eller ombygninger, der er fuldført i tidsrummet 12. marts 1955—31. marts 1956 til brug for *industrivirksomheder og håndværksvirksomheder, der har karakter af produktionsvirksomhed*, samt til brug for en *landbrugsvirksomheds, et gartneris, en frugtplantages og en planteskoles drift* (avlsbygninger og lignende bygninger), kan der uden forud indhentet tilladelse foretages

ekstraordinære afskrivninger i overensstemmelse med de i afsnit I, B under 2)—6) samt i afsnit III angivne regler på betingelse af, at der for de pågældende bygninger føres et særskilt regnskab.

b. På nybygninger eller ombygninger til brug for *andre produktionsvirksomheder* kan der kun foretages ekstraordinære afskrivninger efter forud indhentet tilladelse fra skattedepartementet.

C. Maskiner og lignende driftsmidler anskaffet til brug ved oprettelse af en ny produktionsvirksomhed eller udvidelse, omlægning, modernisering og lignende af en bestående virksomhed.

1) a. På maskiner og lignende driftsmidler, der er leveret i tidsrummet 12. marts 1955—31. marts 1956 til brug for *industrivirksomheder og håndværksvirksomheder, der har karakter af produktionsvirksomhed*, samt til brug for en *landbrugsvirksomheds, et gartneris, en frugtplantages og en planteskoles drift*, kan der uden forud indhentet tilladelse foretages ekstraordinære afskrivninger i overensstemmelse med de nedenfor under 2)—6) angivne regler.

b. På maskiner og lignende driftsmidler til brug for *andre produktionsvirksomheder* kan der kun foretages ekstraordinære afskrivninger efter forud indhentet tilladelse fra skattedepartementet.

2) Ekstraordinære afskrivninger efter reglerne for maskiner kan foretages på maskiner og lignende driftsmidler, der anvendes i den pågældende virksomheds produktion, og herunder henregnes foruden alle egentlige maskiner også lastautomobiler og andet rullende materiel samt egentligt værksteds- og fabriksinventar (men derimod ikke kontormaskiner og kontorinventar), alt under forudsætning af, at anskaffelsen sker i forbindelse med virksomhedens oprettelse, udvidelse, omlægning eller modernisering.

3) Ekstraordinære afskrivninger kan kun foretages på nye — altså ikke brugte — maskiner m. v. og kun på maskiner m. v., der hver for sig har kostet 1.000 kr. eller derover. Det er endvidere en betingelse for foretagelsen af de ekstraordinære afskrivninger, at der for de pågældende maskiner m. v. føres et særskilt regnskab.

4) De ekstraordinære afskrivninger kan foretages fra begyndelsen af det regnskabsår, i hvilket levering har fundet sted, og de må tilendebringes inden udløbet af en 5-årig periode regnet fra nævnte regnskabsårs begyndelse, jfr. afsnit III, 5).

5) Halvdelen af anskaffessummen kan indenfor den under 4) nævnte 5-årige periode afskrives ekstraordinært med højst $33\frac{1}{3}$ pct. årlig. Med sidstnævnte begrænsning kan skatteyderen indenfor den 5-årige periode placere afskrivningerne efter ønske, jfr. dog herved afsnit III, 4).

6) Løvrigt finder de i afsnit III indeholdte regler anvendelse.

D. Maskiner og lignende driftsmidler anskaffet i anledning af en udskiftning af væsentligt omfang indenfor et bestående anlæg.

1) På maskiner og lignende driftsmidler, der i nævnte øjemed er leveret i tidsrummet 12. marts 1955—31. marts 1956, kan der uden forud indhentet tilladelse foretages ekstraordinære afskrivninger i overensstemmelse med de nedenfor under 2)—4) angivne regler.

2) Under maskiner og lignende driftsmidler henregnes foruden alle egentlige maskiner også lastautomobiler og andet rullende materiel samt egentligt værksteds- og fabriksinventar (men derimod ikke kontormaskiner og kontorinventar).

3) Ekstraordinære afskrivninger kan kun foretages på nye — altså ikke brugte — maskiner m. v. og kun på maskiner m. v., der hver for sig har kostet 1.000 kr. eller derover. Det er yderligere en betingelse for foretagelse af de ekstraordinære afskrivninger, at den samlede anskaffessum for de i regnskabsåret erhvervede maskiner m. v. (bortset fra dem, der kan fornyes over driften) udgør mindst 10 pct. af den i sidste formueopgørelse før udskiftningen optagne værdi af det bestående anlæg af maskiner m. v. eller 20.000 kr. eller derover, samt at der for de pågældende maskiner m. v. føres et særskilt regnskab.

4) Løvrigt finder de i nærværende afsnit II under G, 4) og 5) ommeldte regler, samt de i afsnit III indeholdte regler anvendelse.

Afsnit III.

Almindelige regler.

1) Skatteydere, der ønsker at foretage ekstraordinære afskrivninger i tilfælde, hvor særlig indhentet tilladelse efter foranstående ikke udkræves, skal samtidig med indsendelsen af selvangivelsen ved-

rørende det regnskabsår, i hvilket de ekstraordinære afskrivninger påbegyndes, indgive anmeldelse om afskrivningernes påbegyndelse i et særligt dertil udfærdiget anmeldelsesskema tilligemed den deri

forlangte dokumentation for anskaffelses-sum m. v. Skemaet kan fås udleveret ved henvendelse til statens ligningsdirektorat eller vedkommende skatterådsformand.

Der er udfærdiget følgende formularer af anmeldelsesskemaet:

For skatteydere, der fører fuldstændigt regnskab:

Anmeldelsesskema I. A.: Skibe.

Anmeldelsesskema I. B.: Bygninger.

Anmeldelsesskema I. C: Maskiner anskaffet i anledning af oprettelse af en ny produktionsvirksomhed eller udvidelse m. v. af en bestående produktionsvirksomhed.

Anmeldelsesskema I. D.: Maskiner anskaffet i anledning af udskiftning.

For skatteydere, der ikke fører fuldstændigt regnskab:

Anmeldelsesskema II. B.: Bygninger.

Anmeldelsesskema II. C: Maskiner anskaffet i anledning af oprettelse af en ny produktionsvirksomhed eller udvidelse m. v. af en bestående produktionsvirksomhed.

Anmeldelsesskema II. D.: Maskiner anskaffet i anledning af udskiftning.

2) Skatteydere, der fører fuldstændigt regnskab (afsnit I), må føre en særlig konto for det pågældende aktiv udvisende, hvilke ekstraordinære afskrivninger der til enhver tid er foretaget på dette, og udskrift af denne konto må medfølge ved selvangivelsens indgivelse.

Skatteydere, der ikke fører fuldstændigt regnskab (afsnit II), må som nævnt føre et særligt regnskab for det pågældende aktiv udvisende, hvilke ekstraordinære afskrivninger der til enhver tid er foretaget på dette, og oplysning herom tilligemed andre oplysninger til brug for ligningsmyndighederne må gives hvert år samtidig med indsendelsen af selvangivelsen på et dertil udfærdiget regnskabsskema, som kan fås udleveret ved henvendelse til statens ligningsdirektorat eller vedkommande skatterådsformand. Der er udfærdiget følgende to formularer af regnskabsskemaet:

Regnskabsskema II. B.: Bygninger.

Regnskabsskema II. C. og D.: Maskiner (der skal benyttes et skema for hver maskine).

3) Den del af anskaffelssummen, der ikke kan udsondres til genstand for ekstraordinære afskrivninger, afskrives på normal måde med hensyn til afskrivningsprocenten og med hensyn til tidspunktet for afskrivningens påbegyndelse; med hensyn til afskrivningsperiodens længde må det iagttages, at de samlede afskrivninger, ordinære og ekstraordinære, ikke må gå ud over aktivets normale scrapværdi.

4) Efter den normale afskrivnings påbegyndelse skal afskrivning på den til ekstraordinær afskrivning udsondrede del af anskaffelssummen mindst ske med den anvendte normale afskrivningsprocent.

5) Såfremt den til ekstraordinær afskrivning udsondrede del af anskaffelssummen ikke måtte være afskrevet fuldt ud i løbet af den periode, indenfor hvilken ekstraordinær afskrivning efter de under afsnit I og afsnit II fastsatte regler må tilendebringes, skal de ved periodens udløb endnu uafskrevne beløb afskrives med lige store rater gennem den da resterende del af den ordinære afskrivningsperiode.

6) Sælges et aktiv, på hvilket der er foretaget ekstraordinære afskrivninger i henhold til nærværende cirkulære, det være sig ved frivilligt salg eller ved tvangssalg, og overstiger salgssummen aktivets skattefrit nedskrevne værdi, vil en så stor del af avancen, som modsvares af forskellen mellem de på aktivet foretagne samlede ordinære og ekstraordinære afskrivninger og de ordinære afskrivninger, der i alt kunne have været foretaget på aktivet, såfremt der ikke havde været foretaget ekstraordinære afskrivninger på dette, være at indkomstbeskatte på følgende måde:

Hvis det beløb, der skal indkomstbeskattes, ikke overstiger 5.000 kr., vil beløbet være at tillægge den skattepligtige

indkomst for det regnskabsår, i hvilket salget har fundet sted.

Overstiger det beløb, der skal indkomstbeskattes, 5.000 kr., vil 5.000 kr. være at tillægge den skattepligtige indkomst for det regnskabsår, i hvilket salget har fundet sted, medens resten ved regulering af skatteansættelserne for tidligere skatteår vil være at indkomstbeskatte i de år, i hvilke de ekstraordinære afskrivninger har været foretaget. Fordelingen på de tidligere år foretages i forhold til de i de enkelte år foretagne ekstraordinære afskrivninger med fradrag af et beløb svarende til de ordinære afskrivninger, der i det pågældende år kunne have været foretaget

på den til ekstraordinær afskrivning udsondrede del af anskaffelsessummen.

Såfremt avancen overstiger, hvad der vil være at indkomstbeskatte i henhold til foranstående, behandles den overskydende del af avancen efter de iøvrigt i skattelovgivningen gældende regler.

7) Tilsvarende indkomstbeskatning som angivet under 6) i nærværende afsnit vil være at foretage i tilfælde af udbetaling af forsikringssum og i tilfælde af ekspropriation, når forsikringssummen eller ekspropriationserstatningen for aktiver, på hvilke der er foretaget ekstraordinære afskrivninger, overstiger aktivernes skattefrit nedskrevne værdi.

Skattedepartementet, den 6. april 1955.

Hans P. Gøtrik.

/G. Djørup.

Forslag til lov om investeringsfonds.

(Fremsat i Folketinget den 12. marts 1955.)

Stk. 1. Henlæggelse til investeringsfond i overensstemmelse med de i denne lov givne regler, som foretages i det regnskabsår, der slutter den 31. december 1955 eller er løbende pr. denne dato, kan fradrages i den for regnskabsåret («henlæggelsesåret») opgjorte skattepligtige indkomst.

Stk. 2. Berettiget til at foretage henlæggelse til investeringsfond er alle skattepligtige personer, selskaber, foreninger, institutioner m. v., der driver selvstændig erhvervsvirksomhed, dog bortset fra brugsforeninger og produktions- og salgforeninger samt dødsboer.

§ 2.

Henlæggelsen kan højst andrage 10 pct. af det skattepligtige overskud af selvstændig erhvervsvirksomhed i henlæggelsesåret med tillæg af renteudgifter og fradrag af rente- og udbytteindtægter, som indgår i opgørelsen af det skattepligtige overskud. Henlæggelsen skal mindst andrage 2000 kr.

§ 3.

Det henlagte beløb skal inden 1 måned efter henlæggelsesårets udløb indsættes på spærret konto i en dansk bank. Kontoen betegnes konto for investeringsfond og skal bære påtegning om skatteyderens navn og adresse og virksomhedens regnskabsår. Tilhører virksomheden en med skatteyderen sambeskattet person, kan kontoen oprettes på dennes navn, men

skal tillige indeholde oplysning om skatteyderens navn og adresse.

§ 4.

Stk. 1. Det på konto for investeringsfond indsatte beløb kan anvendes til betaling af udgifter til opførelse eller ombygning af bygninger, til køb, bygning eller ombygning af skibe eller til anskaffelse af maskiner og inventar. Beløbet kan kun anvendes til aktiver, som udelukkende skal benyttes erhvervmæssigt, og som kan gøres til genstand for skattefri afskrivning. Beløbet kan ikke anvendes til indkøb af brugte aktiver.

Stk. 2. Indskudsbeløbet kan tidligst anvendes, når der er gået to år efter udløbet af henlæggelsesåret.

Stk. 3. Beløbet skal være anvendt i sin helhed inden 10 år efter udløbet af henlæggelsesåret. Denne frist kan efter derom indgivet andragende i det enkelte tilfælde forlænges af finansministeren, når den pågældende dokumenterer, at det skyldes ham utilregnelige årsager, at anvendelse ikke har fundet sted inden fristens udløb.

Stk. 4. Aktiver, der anskaffes ved hjælp af investeringsfondsmidler, skal i leveringsåret (ved opførelse eller ombygning af bygninger og ved bygning eller ombygning af skibe fuldførelsesåret) uden virkning for den skattepligtige indkomst nedskrives forlods med det af investeringsfonden udbetalte beløb; skattefri afskrivning over indkomsten kan kun foretages

på den del af anskaffessummen, der ikke er afholdt af investeringsfondsmidler.

Stk. 5. Såfremt de til anskaffelsen anvendte investeringsfondsmidler overstiger det beløb, som ialt skattefrit kunne afskrives på det pågældende aktiv, hvis dette var anskaffet uden brug af investeringsfondsmidler, vil den overskydende del være at medregne til den skattepligtige indkomst i anskaffelsesåret.

Stk. 6. Uanset foranstående bestemmelser vil aktiver, til hvis anskaffelse der helt eller delvis er anvendt investeringsfondsmidler, være at medregne i formueansættelsen med samme beløb, som hvis anskaffelsen var sket uden brug af investeringsfondsmidler.

§ 5.

De på konto for investeringsfond indsatte beløb kan ikke anvendes til andre formål end de i § 4 anførte. Overdragelse, pantsætning eller andre retshandler med hensyn til kontoens indestående kan ikke finde sted, ligesom indeståendet ej heller kan gøres til genstand for kreditorfølgning, jfr. dog § 8.

§ 6.

Når skatteyderen ønsker helt eller delvis at tage de på konto for investeringsfond indsatte beløb i brug, må han indgive anmeldelse herom. De nærmere forskrifter for denne anmeldelse, herunder hvilke bevisligheder der skal medfølge, og af hvilken myndighed den skal behandles, fastsættes af finansministeren. Når det ved anmeldelsens behandling er konstateret, at de i § 4, stk. 1, nævnte betingelser for anvendelsen er tilstede, vil det beløb, der ønskes hævet, være at frigive.

§ 7.

Stk. 1. Er henlagte investeringsfondsmidler ikke eller ikke fuldtud taget i brug inden udløbet af den i § 4, stk. 3, nævnte frist, medregnes det ikke anvendte beløb med tillæg af 5 pct. for hvert år fra henlæggelsesårets udløb og indtil fristens udløb i den skattepligtige indkomst for det

regnskabsår, hvori fristen udløber. Den skattepligtige indkomst for dette år må ikke ansættes lavere end det ikke anvendte beløb med det anførte procenttillæg.

Stk. 2. Det på konto for investeringsfond indsatte beløb tjener til sikring af det af bestemmelsen i stk. 1 følgende skattekrav og kan ikke forlanges udbetalt, før dette krav er fyldestgjort.

§ 8.

Stk. 1. I tilfælde af skatteyderens — eller hvor erhvervsvirksomheden drives af en med skatteyderen sambeskattet person — dennes død eller konkurs frigives endnu ikke anvendte investeringsfondsmidler og der foretages en efterbeskatning gennem en forhøjelse af den skattepligtige indkomst for henlæggelsesåret med det pågældende beløb. Bestemmelsen i § 7, stk. 2, finder tilsvarende anvendelse her.

Stk. 2. På tilsvarende måde forholdes, såfremt erhvervsvirksomheden ophører eller afhændes eller et selskab eller en forening m. v. likvideres uden konkursbehandling, dog at skatteefterbetalingen i disse tilfælde vil være at forrente med 5 pct. simpel årlig rente for tiden fra udgangen af det skatteår, efterbetalingen vedrører.

Stk. 3. Hvor erhvervsvirksomheden afhændes eller ophører, kan finansministeren dog tillade, at henlæggelsen opretholdes på de oprindelige vilkår, såfremt indehaveren inden 1 år efter afhændelsen eller ophøret overtager en anden virksomhed.

§ 9.

Såfremt der — bortset fra de i § 8, stk. 1 og 2 nævnte tilfælde — disponeres over investeringsfondsmidler til andet formål end nævnt i § 4, skal der foretages en efterbeskatning gennem forhøjelse af den skattepligtige indkomst for henlæggelsesåret med det pågældende beløb, og det herved fremkomne skatteefterkrav vil være at tilsvare med et tillæg på 100 pct. Eventuelle yderligere midler, der indestår på kontoen, tjener til sikring af dette krav.

§ 10.

Stk. 1. Afhændes et aktiv, der er anskaffet for investeringsfondsmidler, for et beløb, der overstiger den værdi, hvortil aktivet er nedskrevet, vil den del af fortjenesten, der kan rummes indenfor den ved anskaffelsen skete forlods nedskrivning, reduceret med, hvad der kunne være afskrevet ordinært på dette beløb, være at tillægge den skattepligtige indkomst i salgsåret. Foranstående bestemmelse finder tilsvarende anvendelse i tilfælde af tvungen afståelse eller ved udbetaling af erstatnings- eller forsikringssummer.

Stk. 2. Overstiger fortjenesten, hvad der vil være at indkomstbeskatte efter stk. 1, behandles den overskydende del af fortjenesten efter de iøvrigt i skattelovgivningen gældende regler.

§ 11.

Bogførings- eller regnskabspligtiges regnskaber skal for henlæggelsesåret og følgende år opstilles således, at de indeholder de poster, der er fornødne af hensyn til kontrollen med foretagens henlæggelse til investeringsfond og med midlernes behørig anvendelse. For andre skatteyderes vedkommende skal tilsvarende oplysninger meddeles i et af finansministeren anordnet skema, der vedlægges selvangivelsen.

§ 12.

Stk. 1. De på konti for investeringsfond indsatte beløb forrentes af vedkommende bank med 2 pct. simpel årlig rente. Ved frigivelse af indskudte beløb kan renter vedrørende det frigivne beløb hæves til fri rådighed. Renterne er ikke indkomstskattepligtige, ligesom de ej heller før frigivelsen er undergivet formueskattepligt.

Stk. 2. De af skatteyderne på konti for investeringsfond indsatte beløb skal straks efter indsættelsen af bankerne indbetales til Danmarks Nationalbank til indsættelse på en særlig konto for finansministeriet.

Stk. 3. Bankernes renteudgift i medfør af stk. 1 godtgøres dem af statskassen.

Stk. 4. Finansministeren fastsætter de nærmere regler for bankernes medvirken ved ordningen og for tilsynet med de omhandlede konti og bemyndiges til at yde bankerne vederlag for deres medvirken.

§ 13.

Finansministeren fastsætter iøvrigt de nærmere regler for gennemførelsen af denne lov og bemyndiges til at afholde de hermed forbundne udgifter.

§ 14.

Denne lov gælder ikke for Færøerne og Grønland.

Bemærkninger til lovforslaget.

Nærværende lovforslag må ses på baggrund af den stramning i reglerne om ekstraordinære afskrivninger, som regeringen påtænker at foretage for det kommende finansår. Forslaget, der går ud på at indføre adgang til skattefri henlæggelse til fremtidig anskaffelse af bygninger, skibe og maskiner m. v. til anvendelse i skatteyderens erhvervsvirksomhed, er begrænset til henlæggelser, der finder sted i regnskabsåret 1955 (for skatteydere med afvigende regnskabsperiode det regnskabsår, der er løbende pr. 31. december 1955).

Til § 1.

Når kooperative virksomheder ikke omfattes af forslaget, beror dette på, at deres indkomst, bortset fra produktions- og salgforeningers indtægt ved detailsalg, opgøres som procentdele af den skattepligtige formue. Som følge af sammenhængen mellem den foreslåede ordning og reglerne for skattefri afskrivning over indkomsten vil forslagets regler derfor ikke være anvendelige på disse virksomheder. Under hensyn til dødsbobehandlingens natur og den relativt korte tid, den omfatter, er

det derhos ikke anset for begrundet at give dødsboer adgang til de omhandlede skattefri henlæggelser.

Til § 2.

Heri indeholdes regler om minimum og maksimum for den henlæggelse, der kan foretages. Maksimum er sat i forhold til det skattepligtige overskud af erhvervsvirksomheden, reguleret på nærmere angiven måde.

Til § 3.

Henlæggelsen foreslås effektueret gennem kontant indsættelse på spærret konto i en bank. De i bankerne indsatte beløb vil være at overføre til en i Danmarks Nationalbank til dette formål oprettet særlig konto, jfr. bestemmelserne i § 12, der endvidere indeholder regler om forrentning af de pågældende konti.

Til § 4.

De henlagte beløb kan — bortset fra de i § 8 nævnte tilfælde — kun anvendes til anskaffelse af de i stk. 1 i nærværende paragraf nævnte aktiver. Når det som en af betingelserne for anvendelsen er foreskrevet, at det aktiv, der ønskes anskaffet, kan gøres til genstand for skattefri afskrivning, beror dette på sammenhængen med afskrivningsreglerne, jfr. stk. 4.

Det er efter stk. 2 en betingelse for henlæggelsens anvendelse, at der skal være gået 2 år fra henlæggelsesårets udløb, og beløbet skal være anvendt inden udgangen af den i stk. 3 fastsatte frist. Det er ikke nødvendigt, at hele henlæggelsesbeløbet anvendes til een enkelt anskaffelse, når blot hele beløbet tages i brug i det ved bestemmelserne afgrænsede tidsrum.

Det er i stk. 4 foreskrevet, at det anskaffede aktiv forlods skal nedskrives med

den del af anskaffelsessummen, der er dækket ved henlagte investeringsfondsmidler, og at denne nedskrivning ikke har virkning for den skattepligtige indkomst. Dette skyldes, at den i sin tid med virkning for indkomsten foretagne henlæggelse til fonden reelt virker som en forlods skattefri afskrivning. Reglen i stk. 5, der må ses på samme baggrund, forhindrer, at der ved benyttelse af henlæggelsesordningen vil kunne opnås fradrag for større beløb end, hvad der efter de almindelige regler kunne være afskrevet på aktivet over dettes levetid.

For formueansættelsens vedkommende gælder ifølge stk. 6, at aktiver, der helt eller delvis er anskaffet for investeringsfondsmidler, skal medregnes i den skattepligtige formue efter de almindelige for formueopgørelse gældende regler.

Til § 10.

Heri indeholdes bestemmelser om den skattemæssige behandling af fortjeneste, som opnås ved, at aktiver, der er anskaffet for investeringsfondsmidler, sælges for et beløb, der overstiger den nedskrevne værdi. Da den i henlæggelsesåret opnåede skattefrihed for de henlagte beløb som foran anført er at betragte som en forlods skattefri afskrivning på aktivet, er det fundet naturligt at foreslå, at der — indenfor rammerne af den opnåede fortjeneste — foretages indkomstbeskatning af et beløb, svarende til det merfradrag, som henlæggelsesordningen har medført i forhold til, hvad der kunne være fradraget som ordinære afskrivninger på aktivet indtil dettes salg. Fortjeneste, der opnås ved tvungen afståelse eller ved udbetaling af erstatnings- eller forsikringssummer, behandles ifølge forslaget på samme måde som fortjeneste ved salg.

A. Engell-Nielsen — H. Hjernø Jeppesen
 statsaut. revisor statsamt, revisor
 cand. mere.

Bilag 9.

København K., den 6. december 1956.

Udvalget vedrørende ekstraordinære afskrivninger m. m.
 v/herr afdelingschef Poul Plate, R. I,
 Skattedepartementet,
 Christiansborg Slotsplads 1,
 K.

Udvalget har den 17. november 1955 anmodet Foreningen af Statsautoriserede Revisorer om bistand til at foretage en gennemgang af afskrivningsforholdene i de til grund for skatteårene 1945/46—1954/55 liggende regnskaber for 10 rederier og 50 industrivirksomheder eller lignende virksomheder, der benytter aktiver, på hvilke der har kunnet foretages ekstraordinære, skattefri afskrivninger.

Mellem Deres arbejdsudvalg og repræsentanter for Foreningen af Statsautoriserede Revisorer blev der ført forskellige forhandlinger, i fortsættelse af hvilke statsaut. revisor K. G. Jensen udformede en instruks af 23. november 1955 vedrørende de punkter, der ønskedes oplyst.

Der er herefter udarbejdet et spørgeskema, som efter godkendelse af arbejdsudvalget udsendes til forskellige revisorer med anmodning om at besvare de stillede spørgsmål på grundlag af klienternes regnskaber. Efter at skemaerne er kommet tilbage, har vi drøftet bearbejdningen af materialet med statsaut. revisor Karl Sørensen, der derefter har foretaget dette arbejde. Om resultaterne redegøres der nedenfor.

Der er ialt indkommet 40 udfyldte skemaer. Heraf vedrører det ene en redervirksomhed, som er overført til en anden gruppe af undersøgelserne. Vi har derfor beskæftiget os med skemaerne nr. 1—40 undtagen nr. 26, eller ialt 39 skemaer vedrørende industrivirksomheder og lignende virksomheder.

Kun 23 af skemaerne giver oplysninger for alle 10 år af perioden 1945/46—1954/55. En enkelt virksomhed er overgået til aktieselskab i 1950/51, og oplysningerne slutter således med dette år. For de resterende 15 mangler oplysninger for et eller flere af de første år. Fra 1949/50 og fremefter foreligger dog oplysninger fra alle virksomheder med en enkelt undtagelse. Grunden til de manglende besvarelser er formentlig, at virksomhederne er startet et stykke inde i perioden, eller at det ikke har været muligt at fremskaffe oplysninger for de tidligere år. De på skemaerne angivne afskrivninger omfatter afskrivning på de aktiver, der er anskaffet i perioden men derimod ikke afskrivninger på aktiver, der er anskaffet forud for perioden. Hvis der derfor er anskaffet aktiver i de år, hvorfor der mangler oplysninger, ville dette medføre en forøgelse af afskrivningerne også i de senere år. Det er således også ud fra dette synspunkt uheldigt, at der mangler oplysninger fra ca. $\frac{1}{5}$ af virksomhederne. Ved gennemgangen er dog medtaget samtlige skemaer.

I almindelighed har vi ikke beskæftiget os med rigtigheden af de givne oplysninger, men der er dog rettet nogle fejl, der nu viser sig ved afstemningerne af de forskellige angivelser. Dette gælder især punkt 9a, 9b og 9c. Disse

poster angiver aktivernes værdi i de forskellige år, efter at der er taget hensyn til anskaffelsen, afgang og afskrivninger, også i de foregående år, hvorom der foreligger oplysninger. På nogle af skemaerne angav posterne ændringerne i de pågældende år, men disse skemaer er rettet ind efter det øvrige materiale.

Skemaerne omfatter oplysninger for 1945/46—1954/55, ialt 10 år inddelt i nedenstående punkter, samt angivelse af branche, men uden angivelse af navn.

1. Anskaffelser, på hvilke det har været muligt at foretage ekstraordinære afskrivninger
 - b. Bygninger
 - c. Maskiner og inventar
 - Ialt
2. Afgang af de under punkt 1 anførte anskaffelser
 - b. Bygninger
 - c. Maskiner og inventar
 - Ialt
3. Afskrivning på de under punkt 1 anførte anskaffelser ved *maksimum-udnyttelse* af afskrivningsreglerne
 - b. Bygninger
 - Ordinære
 - Ekstraordinære
 - Ialt
 - c. Maskiner og inventar
 - Ordinære
 - Ekstraordinære
 - Ialt
 - Total
4. *De faktisk foretagne afskrivninger* på anskaffelserne
 - b. Bygninger
 - Ordinære
 - Ekstraordinære
 - Ialt
 - c. Maskiner og inventar
 - Ordinære
 - Ekstraordinære
 - Ialt
 - Total
5. *Fuld ordinær afskrivning* på anskaffelserne
 - b. Bygninger
 - c. Maskiner og inventar
 - Total
6. Forskellen mellem summen af punkt 3 og summen af punkt 4
7. » » » » » 4 » » » » 5
8. » » » » » 3 » » » » 5
9. Aktivernes værdi:
 - a. Punkt 1 ÷ punkt 2 ÷ punkt 3
 - b. » 1 ÷ » 2 ÷ » 4
 - c. » 1 ÷ » 2 ÷ » 5

- d. Den bogførte værdi af samtlige faste aktiver (ejendomme og maskiner) i virksomheden
10. Den skattepligtige indkomst
11. Betalte, fradragsberettigede skatter
12. Summen af punkt 10 og punkt 11
- Egenkapitalen ved udgangen af 1954/55.

Enkelte af skemaerne angiver under afgang de forskellige »bogførte« værdier ved maksimal, faktisk og fuld ordinær afskrivning. De fleste angiver dog kun en enkelt værdi, og for at få materialet ensartet er der i alle tilfælde brugt den faktisk bogførte værdi.

Som nævnt ovenfor, er en enkelt virksomhed udgået i 1950/51, og i vore oversigter er aktivernes værdi i denne virksomhed opført under afgang, hvorved der er taget hensyn til afskrivningernes forskellige størrelse. Nettoanskaffelserne, som er anført i de forskellige oversigter, er som følge heraf forskellig ved maksimal afskrivning og faktisk samt fuld ordinær afskrivning.

I arbejdsudvalgets skrivelse af 17. november 1955 er nævnt, at oplysningerne vedrørende afgang skal omfatte salgs- og anskaffelsværdi. Skemaerne indeholder ikke disse oplysninger, som derfor heller ikke fremgår af vore oversigter.

De afskrivninger, der er opført under punkt 3, 4 og 5 vedrører som før nævnt aktiver, der er anskaffet i den periode, som skemaet angiver.

Til belysning af de undersøgte virksomheders størrelse og art anføres nedenfor nogle oversigter:

Egenkapital ved udgangen af 1954/55.....	kr. 267.724.653
Antal virksomheder.....	38
Gennemsnitlig egenkapital.....»	7.045.385

1 virksomhed er udgået ultimo 1950/51 og er derfor ikke medtaget i ovenstående opgørelse.

1 virksomhed har angivet egenkapitalen til nul.

Bogført værdi af samtlige faste aktiver:

Ultimo	Bogført værdi	Antal virksomheder	Gennemsnit
1945/46.	38.686.208	24	1.611.925
1946/47.	40.753.803	26	1.567.454
1947/48.	44.842.666	26	1.724.718
1948/49.	60.620.038	33	1.836.971
1949/50.	73.165.627	36	2.032.379
1950/51.	82.461.696	37	2.228.695
1951/52.	87.760.218	37	2.371.898
1952/53.	90.877.512	38	2.391.513
1953/54.	97.610.353	38	2.568.694
1954/55.	112.970.996	38	2.972.921

Virksomhedernes fordeling efter de gennemsnitlige bogførte værdier af samtlige aktiver:

	Antal	
Under kr. 100.000.....	1	} 14
Kr. 100.000—200.000.....	2	
– 200.000—300.000.....	5	
– 300.000—400.000.....	4	
– 400.000—500.000.....	2	} 8
– 500.000—600.000.....	0	
– 600.000—700.000.....	5	
– 700.000—800.000.....	1	
– 800.000—900.000.....	2	} 8
– 900.000—1.000.000.....	0	
– 1.000.000—1.500.000.....	5	} 8
– 1.500.000—2.000.000.....	3	
– 2.000.000—5.000.000.....	6	6
Over kr. 5.000.000.....	3	3
	39	39

Virksomhedernes fordeling efter branche:

	Antal
Maskinfabriker.....	5
Jern- og metalindustri.....	8
Bygningsartikler.....	5
Træ.....	3
Tekstil.....	3
Gummi.....	2
Nærings- og nydelsesmidler.....	8
Diverse.....	5
	39

I statsaut. revisor K. G. Jensens instruks er det nævnt, at undersøgelsen helst bør omfatte større, mellemstore og mindre virksomheder med ca. $\frac{1}{3}$ i hver gruppe. Det er ikke angivet, hvad der skal forstås ved store, mellemstore og mindre foretagender. I denne forbindelse bemærkes, at 3 virksomheder dominerer de øvrige ved deres størrelser. Vi anfører nedenfor en oversigt, der viser, hvor stor en procentvis del de 3 store virksomheder udgør af samtlige virksomheder. Det vil heraf ses, at de 3 virksomheder har større vægt i oversigten end de øvrige 36:

	Ialt	Heraf 3 firmaer	3 firmaer i pct. af ialt 39
Bygninger:			
Anskaffelser.....	43.169.890	22.443.053	52
÷ afgang.....	1.209.211	1.050.499	87
Nettoanskaffelser.....	41.960.679	21.392.554	51
÷ maksimale afskrivninger ialt.....	15.935.014	8.010.630	50
Restværdi.....	26.025.665	13.381.924	51
Maskiner og inventar:			
Anskaffelser.....	102.488.598	58.317.645	57
÷ afgang.....	1.221.857	746.912	61
Nettoanskaffelser.....	101.266.741	57.570.733	57
÷ maksimale afskrivninger ialt.....	54.606.530	29.355.073	54
Restværdi.....	46.660.211	28.215.660	60
Ialt:			
Anskaffelser.....	145.658.488	80.760.698	55
÷ afgang.....	2.431.068	1.797.411	74
Nettoanskaffelser.....	143.227.420	78.963.287	55
÷ maksimale afskrivninger ialt.....	70.541.544	37.365.703	53
Restværdi.....	72.685.876	41.597.584	57

I det følgende anføres sammendrag af skemaerne ordnet efter punkterne på skemaet samt nogle sammenligninger m. m., hvortil vi skal knytte enkelte bemærkninger.

1. Anskaffelser:

	Bygninger	Maskiner og inventar	Ialt
1945/46.....	406.529	1.489.253	1.895.782
1946/47.....	92.343	1.197.201	1.289.544
1947/48.....	821.121	3.088.380	3.909.501
1948/49.....	1.437.629	10.504.263	11.941.892
1949/50.....	6.739.018	13.507.164	20.246.182
1950/51.....	11.793.799	10.640.210	22.434.009
1951/52.....	6.077.893	15.559.834	21.637.727
1952/53.....	4.058.609	9.315.811	13.374.420
1953/54.....	3.987.766	15.139.812	19.127.578
1954/55.....	7.755.183	22.046.670	29.801.853
	43.169.890	102.488.598	145.658.488

2. *Afgang (ved maksimale afskrivninger) :*

	Bygninger	Maskiner og inventar	Ialt
1945/46.....	—	—	—
1946/47.....	—	—	—
1947/48.....	—	11.672	11.672
1948/49.....	—	3.575	3.575
1949/50.....	6.036	34.029	40.065
1950/51.....	—	113.812	113.812
1951/52.....	853.776	170.166	1.023.942
1952/53.....	—	142.842	142.842
1953/54.....	126.900	255.736	382.636
1954/55.....	222.499	490.025	712.524
	1.209.211	1.221.857	2.431.068
Afgang ved faktiske og fuld ordinære afskrivninger:			
Afskrivninger ved maksimale afskrivninger.....	1.209.211	1.221.857	2.431.068
÷ difference, skema 11.....	13.464	21.498	34.962
	1.195.747	1.200.359	2.396.106

3. *Maksimale afskrivninger:*

På denne oversigt har vi foruden de maksimale afskrivninger anført nettoanskaffelserne og restværdierne ved udgangen af årene, og afskrivningerne er beregnet i procent af restværdien.

Efter reglerne for ekstraordinære afskrivninger forudsættes disse tilendebragt inden for en bestemt periode. Hvis dette ikke sker, skal restbeløbet afskrives efter de ordinære satser. Inden for den nævnte periode kan virksomhederne selv bestemme, hvornår afskrivningerne skal foretages.

Så vidt det kan ses ved enkelte stikprøver, er de ekstraordinære afskrivninger beregnet efter den hurtigst mulige afskrivningstid. Som det senere vil blive omtalt, har virksomhederne ikke altid afskrevet i samme takt.

	Netto- anskaffelser ved årets udgang	Restværdi	Afskrivninger			Afskrivninger i pct. af restværdi		
			Ordinære	Ekstra- ordinære	Ialt	Ordinære	Ekstra- ordin.	Ialt
Bygninger:								
1945/46.....	406.529	372.365	6.014	28.150	34.164	1,5	7,6	9,1
1946/47.....	498.872	420.859	9.893	33.956	43.849	2,3	8,1	10,4
1947/48.....	1.319.993	1.096.288	23.705	121.987	145.692	2,2	11,1	13,3
1948/49.....	2.757.622	2.282.854	38.730	212.333	251.063	1,7	9,3	11,0
1949/50.....	9.490.604	8.039.169	115.623	861.044	976.667	1,4	10,7	12,1
1950/51.....	21.284.403	17.605.631	213.897	2.013.440	2.227.337	1,2	11,4	12,6
1951/52.....	26.508.520	20.001.310	365.262	2.463.176	2.828.438	1,8	12,3	14,1
1952/53.....	30.567.129	20.724.562	465.611	2.869.746	3.335.357	2,2	13,8	16,0
1953/54.....	34.427.995	21.350.545	566.783	2.668.100	3.234.883	2,7	12,5	15,2
1954/55.....	41.960.679	26.025.665	616.216	2.241.348	2.857.564	2,4	8,6	11,0
			2.421.734	13.513.280	15.935.014	2,0	11,5	13,5
Maskiner og inventar:								
1945/46.....	1.489.253	1.187.954	50.100	251.199	301.299	4,7	21,1	25,3
1946/47.....	2.686.454	1.798.127	119.003	468.025	587.028	6,6	26,0	32,6
1947/48.....	5.763.162	3.822.911	228.569	823.355	1.051.924	6,0	21,5	27,5
1948/49.....	16.263.850	10.992.819	523.417	2.807.363	3.330.780	4,8	25,5	30,3
1949/50.....	29.736.985	17.912.392	1.066.425	5.487.137	6.553.562	6,0	30,6	36,6
1950/51.....	40.263.383	21.052.709	1.643.362	5.742.719	7.386.081	7,8	27,3	35,1
1951/52.....	55.653.051	28.878.992	2.146.988	5.416.397	7.563.385	7,4	25,2	32,6
1952/53.....	64.826.020	30.481.115	2.592.669	4.978.177	7.570.846	8,5	16,3	24,8
1953/54.....	79.710.096	36.288.912	3.096.869	5.979.410	9.076.279	8,5	16,5	25,0
1954/55.....	101.266.741	46.660.211	3.795.248	7.390.098	11.185.346	8,1	15,8	23,9
			15.262.650	39.343.880	54.606.530	7,6	19,8	27,4
Ialt:								
1945/46.....	1.895.782	1.560.319	56.114	279.349	335.463	3,6	17,9	21,5
1946/47.....	3.185.326	2.218.986	128.896	501.981	630.877	5,8	22,6	28,4
1947/48.....	7.083.155	4.919.199	252.274	945.342	1.197.616	5,1	19,2	24,3
1948/49.....	19.021.472	13.275.673	562.147	3.019.696	3.581.843	4,2	22,7	26,9
1949/50.....	39.227.589	25.951.561	1.182.048	6.348.181	7.530.229	4,6	24,5	29,1
1950/51.....	61.547.786	38.658.340	1.857.259	7.756.159	9.613.418	4,8	20,1	24,9
1951/52.....	82.161.571	48.880.302	2.512.250	7.879.573	10.391.823	5,1	16,1	21,2
1952/53.....	95.393.149	51.205.677	3.058.280	7.847.923	10.906.203	6,0	15,3	21,3
1953/54.....	114.138.091	57.639.457	3.663.652	8.647.510	12.311.162	6,4	15,0	21,4
1954/55.....	143.227.420	72.685.876	4.411.464	9.631.446	14.042.910	6,1	13,3	19,4
			17.684.384	52.857.160	70.541.544	5,6	16,7	22,3

4. Faktiske afskrivninger:

	Netto- anskaffelser ved årets udgang	Restværdi	Afskrivninger			Afskrivninger i pct. af restværdi		
			Ordinære	Ekstra- ordinære	Ialt	Ordinære	Ekstra- ordin.	Ialt
Bygninger:								
1945/46.....	406.529	380.783	6.096	19.650	25.746	1,6	5,2	6,8
1946/47.....	498.872	438.576	11.094	23.456	34.550	2,5	5,3	7,8
1947/48.....	1.319.993	1.152.629	25.581	81.487	107.068	2,2	7,1	9,3
1948/49.....	2.757.622	2.379.246	42.009	169.003	211.012	1,8	7,1	8,9
1949/50.....	9.490.604	8.240.852	113.820	757.556	871.376	1,4	9,2	10,6
1950/51.....	21.284.403	17.905.074	221.799	1.907.778	2.129.577	1,2	10,7	11,9
1951/52.....	26.495.056	20.385.502	377.832	2.352.393	2.730.225	1,9	11,5	13,4
1952/53.....	30.553.665	21.408.391	478.532	2.557.188	3.035.720	2,2	11,9	14,1
1953/54.....	34.414.531	22.146.855	613.880	2.508.522	3.122.402	2,8	11,3	14,1
1954/55.....	41.947.215	27.040.086	630.294	2.009.159	2.639.453	2,3	7,4	9,7
			2.520.937	12.386.192	14.907.129	2,1	10,2	12,3
Maskiner og inventar:								
1945/46.....	1.489.253	1.336.171	62.220	90.862	153.082	4,7	6,8	11,5
1946/47.....	2.686.454	2.265.456	170.639	97.277	267.916	7,5	4,3	11,8
1947/48.....	5.763.162	4.545.988	323.563	472.613	796.176	7,1	10,4	17,5
1948/49.....	16.263.850	12.850.643	710.611	1.485.422	2.196.033	5,5	11,6	17,1
1949/50.....	29.736.985	21.248.773	1.353.082	3.721.923	5.075.005	6,4	17,5	23,9
1950/51.....	40.263.383	24.002.011	1.927.689	5.845.471	7.773.160	8,0	24,4	32,4
1951/52.....	55.631.553	31.287.363	2.437.542	5.645.276	8.082.818	7,8	18,0	25,8
1952/53.....	64.804.522	33.260.777	2.889.060	4.310.495	7.199.555	8,7	13,0	21,7
1953/54.....	79.688.598	38.949.504	3.352.423	5.842.926	9.195.349	8,6	15,0	23,6
1954/55.....	101.245.243	49.281.697	3.994.581	7.229.871	11.224.452	8,1	14,7	22,8
			17.221.410	34.742.136	51.963.546	7,9	15,9	23,8
Ialt:								
1945/46.....	1.895.782	1.716.954	68.316	110.512	178.828	4,0	6,4	10,4
1946/47.....	3.185.326	2.704.032	181.733	120.733	302.466	6,7	4,5	11,2
1947/48.....	7.083.155	5.698.617	349.144	554.100	903.244	6,1	9,7	15,8
1948/49.....	19.021.472	15.229.889	752.620	1.654.425	2.407.045	4,9	10,9	15,8
1949/50.....	39.227.589	29.489.625	1.466.902	4.479.479	5.946.381	5,0	15,2	20,2
1950/51.....	61.547.786	41.907.085	2.149.488	7.753.249	9.902.737	5,1	18,5	23,6
1951/52.....	82.126.609	51.672.865	2.815.374	7.997.669	10.813.043	5,4	15,5	20,9
1952/53.....	95.358.187	54.669.168	3.367.592	6.867.683	10.235.275	6,2	12,6	18,8
1953/54.....	114.103.129	61.096.359	3.966.303	8.351.448	12.317.751	6,5	13,7	20,2
1954/55.....	143.192.458	76.321.783	4.624.875	9.239.030	13.863.905	6,1	12,1	18,2
			19.742.347	47.128.328	66.870.675	5,8	13,8	19,6

5. *Fuld ordinær afskrivning:*

	Netto- anskaffelser	Restværdi	Afskrivninger	
			lait	pct. af restværdi
Bygninger:				
1945/46.	406.529	398.933	7.596	1,9
1946/47.	498.872	476.836	14.440	3,0
1947/48.	1.319.993	1.258.226	39.731	3,2
1948/49.	2.757.622	2.633.050	62.805	2,4
1949/50.	9.490.604	9.176.067	189.965	2,1
1950/51.	21.284.403	20.613.472	356.394	1,7
1951/52.	26.495.056	25.199.661	624.464	2,5
1952/53.	30.553.665	28.483.757	774.513	2,7
1953/54.	34.414.531	31.410.114	934.509	3,0
1954/55.	41.947.215	37.918.573	1.024.225	2,7
			4.028.642	2,6
Maskiner:				
1945/46.	1.489.253	1.408.874	80.379	5,7
1946/47.	2.686.454	2.418.997	187.078	7,7
1947/48.	5.763.162	5.130.658	365.047	7,1
1948/49.	16.263.850	14.725.477	905.869	6,2
1949/50.	29.736.985	26.282.628	1.915.984	7,3
1950/51.	40.263.383	33.737.931	3.071.095	9,1
1951/52.	55.631.553	44.973.001	4.133.100	9,2
1952/53.	64.804.522	48.919.561	5.226.409	10,7
1953/54.	79.688.598	57.649.086	6.154.551	10,7
1954/55.	101.245.243	71.825.479	7.380.252	10,3
			29.419.764	9,6
lait:				
1945/46.	1.895.782	1.807.807	87.975	4,9
1946/47.	3.185.326	2.895.833	201.518	7,0
1947/48.	7.083.155	6.388.884	404.778	6,3
1948/49.	19.021.472	17.358.527	968.674	5,6
1949/50.	39.227.589	35.458.695	2.105.949	5,9
1950/51.	61.547.786	54.351.403	3.427.489	6,3
1951/52.	82.126.609	70.172.662	4.757.564	6,8
1952/53.	95.358.187	77.403.318	6.000.922	7,8
1953/54.	114.103.129	89.059.200	7.089.060	8,0
1954/55.	143.192.458	109.744.052	8.404.477	7,7
			33.448.406	7,2

6. *Forskel mellem maksimale og faktiske afskrivninger:*

I nedenstående oversigt over de maksimale og de faktiske afskrivninger er de faktiske afskrivninger i nogle af årene større end de maksimale, hvilket er betegnet ved negative tal. Dette forhold kunne lede tanken hen på, at der må være noget forkert i tallene, hvilket dog ikke behøver at være tilfældet. Hertil skal bemærkes:

Som før nævnt er det ved beregningen af de maksimale afskrivninger forudsat, at afskrivningerne foretages i de nærmest følgende år efter anskaffelsen. Hvis virksomhederne har afskrevet i et senere år, vil de faktiske afskrivninger overstige de beregnede maksimale som vist i følgende eksempel:

	1. år	2. år	3. år	4. år
Maksimale afskrivninger.....	100	100	100	0
Faktiske afskrivninger.....	0	100	100	100
Forskel.....	+ 100	0	0	÷100

Når den forholdsvise forskel mellem maksimale og faktiske afskrivninger derfor ændres år for år og i nogle år er negativ, skyldes dette, at det tidsmæssige forløb af afskrivningerne faktisk har været anderledes end forudsat ved beregningen af de maksimale afskrivninger.

For hele perioden under eet viser de maksimale og faktiske afskrivninger formentlig det rigtige forhold til hinanden. Der er derfor kun angivet det procentvise forhold for hele perioden men ikke for de enkelte år.

	Maksimale afskrivninger	Faktiske afskrivninger	Forskel	Faktiske afskrivninger i pct. af maksimale afskrivninger
Bygninger:				
1945/46.....	34.164	25.746	8.418	—
1946/47.....	43.849	34.550	9.299	—
1947/48.....	145.692	107.068	38.624	—
1948/49.....	251.063	211.012	40.051	—
1949/50.....	976.667	871.376	105.291	—
1950/51.....	2.227.337	2.129.577	97.760	—
1951/52.....	2.828.438	2.730.225	98.213	—
1952/53.....	3.335.357	3.035.720	299.637	—
1953/54.....	3.234.883	3.122.402	112.481	—
1954/55.....	2.857.564	2.639.453	218.111	—
	15.935.014	14.907.129	1.027.885	93,5
Maskiner og inventar:				
1945/46.....	301.299	153.082	148.217	—
1946/47.....	587.028	267.916	319.112	—
1947/48.....	1.051.924	796.176	255.748	—
1948/49.....	3.330.780	2.196.033	1.134.747	—
1949/50.....	6.553.562	5.075.005	1.478.557	—
1950/51.....	7.386.081	7.773.160	÷ 387.079	—
1951/52.....	7.563.385	8.082.818	÷ 519.433	—
1952/53.....	7.570.846	7.199.555	371.291	—
1953/54.....	9.076.279	9.195.349	÷ 119.070	—
1954/55.....	11.185.346	11.224.452	÷ 39.106	—
	54.606.530	51.963.546	2.642.984	95,2
Ialt:				
1945/46.....	335.463	178.828	156.635	—
1946/47.....	630.877	302.466	328.411	—
1947/48.....	1.197.616	903.244	294.372	—
1948/49.....	3.581.843	2.407.045	1.174.798	—
1949/50.....	7.530.229	5.946.381	1.583.848	—
1950/51.....	9.613.418	9.902.737	÷ 289.319	—
1951/52.....	10.391.823	10.813.043	÷ 421.220	—
1952/53.....	10.906.203	10.235.275	670.928	—
1953/54.....	12.311.162	12.317.751	÷ 6.589	—
1954/55.....	14.042.910	13.863.905	179.005	—
	70.541.544	66.870.675	3.670.869	94,8

7. Forskel mellem faktiske og ordinære afskrivninger:

	Faktiske afskrivninger	Fulde ordinære afskrivninger	Forskel	Fulde ordinære i pct. af faktiske afskrivninger
Bygninger:				
1945/46.....	25.746	7.596	18.150	—
1946/47.....	34.550	14.440	20.110	—
1947/48.....	107.068	39.731	67.337	—
1948/49.....	211.012	62.805	148.207	—
1949/50.....	871.376	189.965	681.411	—
1950/51.....	2.129.577	356.394	1.773.183	—
1951/52.....	2.730.225	624.464	2.105.761	—
1952/53.....	3.035.720	774.513	2.261.207	—
1953/54.....	3.122.402	934.509	2.187.893	—
1954/55.....	2.639.453	1.024.225	1.615.228	—
	14.907.129	4.028.642	10.878.487	27,0
Maskiner og inventar:				
1945/46.....	153.082	80.379	72.703	—
1946/47.....	267.916	187.078	80.838	—
1947/48.....	796.176	365.047	431.129	—
1948/49.....	2.196.033	905.869	1.290.164	—
1949/50.....	5.075.005	1.915.984	3.159.021	—
1950/51.....	7.773.160	3.071.095	4.702.065	—
1951/52.....	8.082.818	4.133.100	3.949.718	—
1952/53.....	7.199.555	5.226.409	1.973.146	—
1953/54.....	9.195.349	6.154.551	3.040.798	—
1954/55.....	11.224.452	7.380.252	3.844.200	—
	51.963.546	29.419.764	22.543.782	56,6
Ialt:				
1945/46.....	178.828	87.975	90.853	—
1946/47.....	302.466	201.518	100.948	—
1947/48.....	903.244	404.778	498.466	—
1948/49.....	2.407.045	968.674	1.438.371	—
1949/50.....	5.946.381	2.105.949	3.840.432	—
1950/51.....	9.902.737	3.427.489	6.475.248	—
1951/52.....	10.813.043	4.757.564	6.055.479	—
1952/53.....	10.235.275	6.000.922	4.234.353	—
1953/54.....	12.317.751	7.089.060	5.228.691	—
1954/55.....	13.863.905	8.404.477	5.459.428	—
	66.870.675	33.448.406	33.422.269	50,0

8. Forskel mellem maksimale og fulde ordinære afskrivninger:

	Maksimale afskrivninger	Fulde ordinære afskrivninger	Forskel	Fulde ordinære i pct. af maksimale afskrivninger
Bygninger:				
1945/46.....	34.164	7.596	26.568	—
1946/47.....	43.849	14.440	29.409	—
1947/48.....	145.692	39.731	105.961	—
1948/49.....	251.063	62.805	188.258	—
1949/50.....	976.667	189.965	786.702	—
1950/51.....	2.227.337	356.394	1.870.943	—
1951/52.....	2.828.438	624.464	2.203.974	—
1952/53.....	3.335.357	774.513	2.560.844	—
1953/54.....	3.234.883	934.509	2.300.374	—
1954/55.....	2.857.564	1.024.225	1.833.339	—
	15.935.014	4.028.642	11.906.372	25,3
Maskiner og inventar:				
1945/46.....	301.299	80.379	220.920	—
1946/47.....	587.028	187.078	399.950	—
1947/48.....	1.051.924	365.047	686.877	—
1948/49.....	3.330.780	905.869	2.424.911	—
1949/50.....	6.553.562	1.915.984	4.637.578	—
1950/51.....	7.386.081	3.071.095	4.314.986	—
1951/52.....	7.563.385	4.133.100	3.430.285	—
1952/53.....	7.570.846	5.226.409	2.344.437	—
1953/54.....	9.076.279	6.154.551	2.921.728	—
1954/55.....	11.185.346	7.380.252	3.805.094	—
	54.606.530	29.419.764	25.186.766	53,9
Ialt:				
1945/46.....	335.463	87.975	247.488	—
1946/47.....	630.877	201.518	429.359	—
1947/48.....	1.197.616	404.778	792.838	—
1948/49.....	3.581.843	968.674	2.613.169	—
1949/50.....	7.530.229	2.105.949	5.424.280	—
1950/51.....	9.613.418	3.427.489	6.185.929	—
1951/52.....	10.391.823	4.757.564	5.634.259	—
1952/53.....	10.906.203	6.000.922	4.905.281	—
1953/54.....	12.311.162	7.089.060	5.222.102	—
1954/55.....	14.042.910	8.404.477	5.638.433	—
	70.541.544	33.448.406	37.093.138	47,4

9. *Aktivernes værdi:*

Restværdierne ved maksimale, faktiske og fulde ordinære afskrivninger er anført under omtalen af punkterne 3, 4 og 5. Den bogførte værdi af samtlige faste aktiver (ejendomme og maskiner) er anført foran under omtalen af størrelsesforholdet mellem virksomhederne.

10. *Den skattepligtige indkomst:*11. *Betalte fradragsberettigede skatter:*12. *Overskud før fradrag af skatter:*

	Den skattepligtige indkomst	Fradrags- berettigede skatter	Overskud før fradrag af skatter	Antal virksomheder	Gennemsnit af overskud
1945/46.	3.099.571	1.331.638	4.431.209	21	211.010
1946/47.	8.463.394	744.599	9.207.993	23	400.348
1947/48.	11.285.193	1.805.044	13.090.237	24	545.427
1948/49.	16.100.918	2.987.993	19.088.911	29	658.238
1949/50.	20.509.125	2.986.180	23.495.305	33	711.979
1950/51.	23.471.740	4.090.727	27.562.467	34	810.661
1951/52.	34.110.330	5.210.760	39.321.090	34	1.156.503
1952/53.	36.790.583	7.437.616	44.228.199	34	1.300.829
1953/54.	49.186.983	7.023.650	56.210.633	34	1.653.254
1954/55.	52.272.787	10.680.318	62.953.105	34	1.851.562
	255.290.624	44.298.525	299.589.149		

13. *Egenkapitalen ved udgangen af 1954/55:*

Denne kapital er anført under omtalen af størrelsesforholdet mellem virksomhederne.

I skrivelse af 17. november 1955 fra arbejdsudvalget til revisorforeningen er det nævnt, at der for aktieselskabernes vedkommende ønskes oplysninger om aktiekapitalens og reservernes størrelse. Disse oplysninger er ikke forlangt i de efter aftale med udvalget udarbejdede spørgeskemaer, hvor der ikke er skelnet mellem private virksomheder og aktieselskaber.

14. *Branche:*

Fordelingen af virksomhederne af brancherne er anført i indledningen.

Vi er ikke i stand til at udtale os om, hvorvidt materialet kan betragtes som repræsentativt, men det bemærkes, at der ikke ved bearbejdningen er foretaget nogen udvælgelse eller udskydelse af tilfælde.

Ved en sammenligning af overskudsbeløbenes og de ekstraordinære afskrivningers størrelse må det erindres, at man ikke uden videre kan forudsætte, at de opgjorte overskudsbeløb for perioden ville have været netop så meget større eller mindre, som ville følge af indsættelsen af andre afskrivningsbeløb vedrørende de faste anlæg. Ved opgørelsen af årsresultaterne anlægges der ofte en helhedsbedømmelse ud fra en vurdering af fremtidsudsigterne, og man ville formentlig i adskillige tilfælde have foretaget en noget anden vurdering af lagerværdier og risici på iordreværende varer, såfremt afskrivningsadgangen med hensyn til de faste anlæg havde været anderledes. En undersøgelse af afskrivningsadgangen vedrørende omsætningsformuen og dens faktiske udnyttelse er ikke foretaget, og en bedømmelse af nærværende undersøgelses resultater må foretages under hensyntagen til dette.

De ved undersøgelsen anvendte skemaer følger vedlagt.

Deres ærbødige

A. Engell-Nielsen
statsaut. revisor

H. Hjernø Jeppesen
statsaut. revisor
cand. mere.

Karl Sørensen
statsaut. revisor

Afskrivninger på skibe.

Foruden de i foranstående redegørelse (bilag 9) omtalte oplysninger om afskrivninger på bygninger og maskiner i 39 industrivirksomheder, har udvalget — ligeledes gennem Foreningen af statsautoriserede revisorer — modtaget tilsvarende oplysninger om afskrivningerne på skibe i 4 større rederier.

Disse oplysninger, der er gengivet i følgende 8 tabeller, er indsamlet og bearbejdet efter de i foreningens redegørelse omtalte principper. Med hensyn til fremgangsmåden ved opstillingen af de enkelte tabeller kan der derfor henvises til bemærkningerne om de tilsvarende tabeller i foranstående redegørelse.

Tablet 1.

Anskaffelser, afgang og bogført værdi for i perioden anskaffede skibe.

Skatteår	Anskaffelser	Afgang (bogført værdi)	Bogført værdi af skibe i behold ved årets udgang
	1.000 kr.	1.000 kr.	1.000 kr.
1946/47	48.671	—	46.398
1947/48	115.633	—	134.057
1948/49	94.522	—	185.467
1949/50	49.257	2.603	194.886
1950/51	81.316	—	231.991
1951/52	109.622	6.647	298.288
1952/53	217.386	3.516	439.007
1953/54	66.637	—	421.440
1954/55	51.249	—	396.301
Ialt	834.293	12.766	—

Tabel 2.

Maksimal afskrivning.

Skatteår	Netto-anskaffelser ved årets udgang	Rest-værdi	Afskrivninger			Afskrivninger i pct. af restværdi		
			Ordinære	Ekstra-ordinære	Ialt	Ordinære	Ekstra-ordinære	Ialt
	1.000 kr.	1.000 kr.	1.000 kr.	1.000 kr.	1.000 kr.	pct.	pct.	pct.
1946/47.....	48.671	41.246	935	6.489	7.424	2,3	15,7	18,0
1947/48.....	164.304	127.765	1.463	27.651	29.114	1,1	21,6	22,7
1948/49.....	258.826	170.485	3.331	48.471	51.802	2,0	28,4	30,4
1949/50.....	305.480	172.550	4.498	40.092	44.590	2,6	23,2	25,8
1950/51.....	386.796	213.914	5.664	34.288	39.952	2,6	16,0	18,6
1951/52.....	489.771	261.035	6.824	49.029	55.853	2,6	18,8	21,4
1952/53.....	703.641	393.536	8.780	72.589	81.369	2,2	18,4	20,6
1953/54.....	770.278	385.492	10.353	64.328	74.681	2,7	16,7	19,4
1954/55.....	821.527	374.936	15.845	45.961	61.806	4,2	12,3	16,5
Ialt.....	—	—	57.693	388.898	446.591	2,7	18,2	20,9

Tabel 3.

Faktisk afskrivning.

Skatteår	Netto-anskaffelser ved årets udgang	Rest-værdi	Afskrivninger			Afskrivninger i pct. af restværdi		
			Ordinære	Ekstra-ordinære	Ialt	Ordinære	Ekstra-ordinære	Ialt
	1.000 kr.	1.000 kr.	1.000 kr.	1.000 kr.	1.000 kr.	pct.	pct.	pct.
1946/47.....	48.671	46.398	935	1.337	2.272	2,0	2,9	4,9
1947/48.....	164.304	134.057	1.463	26.511	27.974	1,1	19,8	20,9
1948/49.....	258.826	185.467	3.331	39.781	43.112	1,8	21,4	23,2
1949/50.....	305.480	194.886	4.498	32.738	37.236	2,3	16,8	19,1
1950/51.....	386.796	231.991	5.664	38.547	44.211	2,4	16,6	19,0
1951/52.....	489.771	298.288	6.824	29.853	36.677	2,3	10,0	12,6
1952/53.....	703.641	439.007	8.780	64.371	73.151	2,0	14,7	16,7
1953/54.....	770.278	421.440	10.353	73.851	84.204	2,5	17,5	20,2
1954/55.....	821.527	396.301	15.845	60.544	76.389	4,0	15,3	19,3
Ialt.....	—	—	57.693	367.533	425.226	2,5	15,6	18,1

Tabel 4.

Fuld ordinær afskrivning.

Skatteår	Nettoanskaffelser ved årets udgang	Restværdi	Afskrivninger	
			lait	I pct. af restværdi
	1.000 kr.	1.000 kr.	1.000 kr.	pct.
1946/47.....	48.671	47.451	1.219	2,6
1947/48.....	115.633	161.049	2.035	1,3
1948/49.....	94.522	250.861	4.710	1,9
1949/50.....	49.257	290.235	7.281	2,5
1950/51.....	81.316	362.842	8.709	2,4
1951/52.....	109.622	453.692	12.125	2,7
1952/53.....	217.386	651.074	16.488	2,5
1953/54.....	66.637	698.211	19.500	2,8
1954/55.....	51.249	719.649	29.812	4,1
lait.....	—	—	101.879	2,8

Tabel 5.

Forskel mellem maksimal og faktisk afskrivning.

Skatteår	Maksimal afskrivning	Faktisk afskrivning	Forskel (2 ÷ 3)	Faktisk afskrivning i pct. af maksimal afskrivning
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
	1.000 kr.	1.000 kr.	1.000 kr.	pct.
1946/47.....	7.424	2.272	5.152	30,6
1947/48.....	29.114	27.974	1.140	96,1
1948/49.....	51.802	43.112	8.690	83,2
1949/50.....	44.590	37.236	7.354	83,5
1950/51.....	39.952	44.211	<i>rr</i> 4.259	110,7
1951/52.....	55.853	36.677	19.176	65,7
1952/53.....	81.369	73.151	8.218	89,9
1953/54.....	74.681	84.204	÷ 9.523	112,7
1954/55.....	61.806	76.389	÷ 14.583	123,6
lait.....	446.591	425.226	21.365	95,2

Tabel 6.

Forskel mellem faktisk og fuld ordinær afskrivning.

Skatteår	Faktisk afskrivning	Fuld ordinær afskrivning	Forskel (2 ÷ 3)	Fuld ordinær afskrivning i pct. af faktisk afskrivning
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
	1.000 kr.	1.000 kr.	1.000 kr.	pct.
1946/47	2.272	1.219	1.053	53,7
1947/48	27.974	2.035	25.939	7,3
1948/49	43.112	4.710	38.402	10,9
1949/50	37.236	7.281	29.955	19,6
1950/51	44.211	8.709	35.502	19,7
1951/52	36.677	12.125	24.552	33,1
1952/53	73.151	16.488	56.663	22,5
1953/54	84.204	19.500	64.704	23,2
1954/55	76.389	29.812	46.577	39,0
laik	425.226	101.879	323.347	24,0

Tabel 7.

Forskel mellem maksimal og fuld ordinær afskrivning.

Skatteår	Maksimal afskrivning	Fuld ordinær afskrivning	Forskel (2 ÷ 3)	Fuld ordinær afskrivning i pct. af maksimal afskrivning
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
	1.000 kr.	1.000 kr.	1.000 kr.	pct.
1946/47	7.424	1.219	6.205	16,4
1947/48	29.114	2.035	27.079	7,0
1948/49	51.802	4.710	47.092	9,1
1949/50	44.590	7.281	37.309	16,3
1950/51	39.952	8.709	31.243	21,8
1951/52	55.853	12.125	43.728	21,7
1952/53	81.369	16.488	64.881	20,3
1953/54	74.681	19.500	55.181	26,5
1954/55	61.806	29.812	31.994	48,2
laik	446.591	101.879	344.712	22,8

Indkomst.

Skatteår	Skattepligtig indkomst	Fradrags- berettigede skatter	Overskud før fradrag af skatter (2 + 3)
(1)	(2)	(3)	(4)
	1.000 kr.	1.000 kr.	1.000 kr.
1946/47.	18.898	107	19.005
1947/48.	55.145	845	55.990
1948/49.	44.839	6.086	50.925
1949/50.	37.503	3.773	41.276
1950/51.	36.641	3.743	40.384
1951/52.	34.527	3.536	38.063
1952/53.	68.405	6.010	74.415
1953/54.	48.468	10.553	59.021
1954/55.	38.879	7.011	45.890
lait	383.305	41.664	424.969

