Regeringens proposition

1980/81:68

med förslag till ändrade regler för den skattemässiga behandlingen av inventarier, fastigheter och pågående arbeten, m. m.

beslutad den 6 november 1980.

Regeringen föreslår riksdagen att antaga de förslag som har upptagits i bifogade utdrag av regeringsprotokoll ovannämnda dag.

På regeringens vägnar

THORBJÖRN FÄLLDIN

ROLF WIRTÉN

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen läggs fram förslag om ändrade regler för beskattning av företag. Förslaget, som bygger på företagsskatteberedningens slutbetänkande (SOU 1977:86 och 87) Beskattning av företag, berör i första hand frågan om när en viss inkomst skall redovisas som intäkt i skattehänseende och när avdrag skall medges för en utgift. Bara på vissa punkter föreslås regler som innebär att det skattepliktiga eller avdragsgilla områdets omfattning ändras. Förslaget gäller med andra ord i högre grad storleken av företagens skattekrediter än definitiva skatteskärpningar eller skattelättnader.

Propositionen innehåller en översyn av den skattemässiga behandlingen av maskiner och andra inventarier. Enligt gällande regler får utgifter för anskaffande av inventarier med kort livslängd dras av direkt. I propositionen föreslås att omedelbart avdrag även skall få ske i fråga om inventarier av mindre värde.

I inkomstslaget rörelse finns f. n. två system för avskrivning av inventarier, den räkenskapsenliga och den planenliga avskrivningsmetoden. Dessa metoder kan användas även i inkomstslaget jordbruksfastighet. Där finns också en tredje metod, restvärdeavskrivning. I propositionen föreslås att den planenliga avskrivningen utmönstras. Vid sidan av den räkenskapsenliga avskrivningen skall enligt förslaget endast restvärdemetoden finnas. Tillämpningsområdet för denna metod utvidgas till att även avse rörelse. Avskrivning enligt metoden skall liksom nu få ske med högst 25 % av inventariernas skattemässiga restvärde. En skillnad i förhållande till den nuvarande utformningen av metoden är bl. a. att kravet på anknytning till räkenskaperna tas bort.

I fråga om den räkenskapsenliga avskrivningen föreslås att vid tillämpning av den s. k. kompletteringsregeln anskaffningsvärdet skall reduceras med tidigare avdrag för kontraktsavskrivning och för avskrivning mot investeringsfond.

I propositionen föreslås även en teknisk översyn av reglerna för avskrivning av byggnader. I samband därmed diskuteras hur skador genom brand eller annan olyckshändelse skall behandlas i skattehänseende. F. n. medges avdrag varken direkt eller indirekt för den förlust som förorsakats av skadan. Förlusten anses hänförlig till kapitalförlust. Innebörden av detta är att – vid beräkning av värdeminskningsavdrag – avskrivningsunderlaget skall minskas med så stor del av byggnadens värde som förstörts på grund av skadan. Vidare får utgifter för avhjälpande av skadan inte räknas som driftkostnad. Försäkringsersättning som utgår i anledning av kapitalförlust är å andra sidan inte skattepliktig.

Enligt förslaget skall kapitalförlustbegreppet ändras så att skada eller förstöring genom brand eller annan olyckshändelse av fastighet – såvitt gäller underlaget för beräkning av värdeminskningsavdrag – inte skall anses som kapitalförlust. Detta innebär att avskrivningsunderlaget för en byggnad, som har skadats genom brand eller annan olyckshändelse, inte sätts ned på grund av den värdeminskning som har inträffat genom skadan. Även efter olyckan medges alltså avdrag enligt värdeminskningsplanen. Har byggnaden totalförstörts får utrangeringsavdrag i stället göras.

Förslaget innebär således en inskränkning i kapitalförlustbegreppet. Tillämpningsområdet för detta begrepp föreslås också böra begränsas på vissa andra områden, t. ex. vad gäller rätten till avdrag för utgifter för ett projekteringsarbete som inte lett till den åsyftade investeringen. I propositionen föreslås å andra sidan en utvidgad beskattning av försäkringsersättning eller annan ersättning för skador på en byggnad. Sådan ersättning skall räknas som skattepliktig inkomst i den mån ersättningen avser driftbyggnader på en jordbruksfastighet, hyresfastigheter eller byggnader som är avsedda för användning i ägarens rörelse. Även ersättning för skadade markanläggningar skall vara skattepliktig.

Den föreslagna beskattningen av försäkringsersättning e. d. kan, särskilt när utgifterna för att avhjälpa skadan inte är omedelbart avdragsgilla, ge upphov till likviditetsproblem för den skattskyldige. I syfte att undvika sådana problem föreslås att belopp, som har erhållits i försäkringsersättning e. d. för skadade eller förstörda fastigheter, skall få sättas av till en s. k. eldsvådefond. Det avsatta beloppet, som är avdragsgillt, får enligt förslaget användas för utgifter för reparation av fastigheten, för avskrivning av ny-, till- eller ombyggnad av fastigheten eller för förvärv av en ny fastighet.

F. n. saknas uttryckliga regler om hur pågående arbeten i byggnads- eller anläggningsrörelse och hantverks- eller konsultrörelse skall behandlas i skattehänseende. I propositionen föreslås att sådana nu införs. Utgångspunkten är att inkomsten av ett pågående arbete skall beräknas antingen

enligt reglerna för löpande räkning eller enligt reglerna för fast pris. Med löpande räkning avses enligt förslaget att ersättningen för arbetet uteslutande eller så gott som uteslutande skall fastställas på grundval av ett på förhand bestämt arvode per tidsenhet, den faktiska tidsåtgången och uppdragstagarens faktiska utgifter för arbetet.

Utförs ett pågående arbete på löpande räkning skall intäktsredovisningen ske i takt med faktureringen. Värdet av arbetet vid räkenskapsårets utgång behöver inte redovisas som tillgång i bokslutet.

I fråga om pågående arbeten som utförs till fast pris skall värdet av nedlagda direkta kostnader aktiveras i bokslutet medan mottagna ersättningar skuldförs. I byggnads- och anläggningsrörelse godtas den i räkenskaperna gjorda värderingen om värdet av arbetena inte tas upp till lägre belopp än 85 % av de direkta kostnaderna. Hantverks- och konsultföretag skall aktivera samtliga direkta kostnader men har rätt till ett grundavdrag motsvarande ett basbelopp.

Skatteförfattningarna innehåller f. n. inte några bestämmelser om när en verksamhet skall anses utgöra byggnadsrörelse eller handel med fastigheter. Det saknas också regler om i vilka situationer en fastighet, som förvärvats av t. ex. en byggmästare, skall anses smittad av förvärvarens rörelse och därmed bli att anse som omsättningstillgång i rörelsen. Bedömningen av dessa frågor har överlämnats åt rättspraxis. Att en fastighet räknas som omsättningstillgång får bl. a. till följd att hela den bokföringsmässiga vinsten skall beskattas som intäkt av rörelse om fastigheten säljs. Bestämmelserna om realisationsvinst – vilka bl. a. tillåter indexuppräkning – får alltså inte tillämpas. Omsättningsfastigheter kan vidare utnyttjas som underlag för nedskrivning.

Begreppen byggnadsrörelse och handel med fastigheter definieras inte i propositionen. Däremot föreslås att uttryckliga regler införs om när fastigheter som genom köp, byte eller därmed jämförligt fång förvärvas av skattskyldiga, som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter, skall anses som omsättningstillgångar. Förslaget omfattar även fastigheter som förvärvas av make till rörelseidkaren eller av företagsledaren i ett rörelsedrivande fåmansföretag. Frågan om i vilken utsträckning aktier och andelar i fastighetsförvaltande företag skall räknas som omsättningstillgångar behandlas också.

Enligt nuvarande praxis anses fastigheter och värdepapper, som utgjort omsättningstillgångar i en rörelse, kunna förlora denna karaktär om de tillfaller en ny ägare genom arv eller testamente. Enligt propositionen bör som princip gälla att t. ex. en ärvd fastighet behåller sin skattemässiga karaktär även i arvingens hand. I vissa fall skall dock den nye ägaren genom s. k. avskattning kunna föra över fastigheten från rörelsereglerna till realisationsvinstsystemet. Avskattningen innebär att den nye ägaren beskattas för det belopp varmed fastigheten varit nedskriven vid förvärvet.

I propositionen föreslås vidare vissa mindre ändringar av reglerna för

beskattning av tomtrörelse och handel med värdepapper. Förslaget omfattar även regler om hur värdepapper, fastigheter och liknande tillgångar skall värderas vid inkomstberäkningen.

Enligt en grundläggande regel för beräkning av inkomst av jordbruksfastighet och rörelse skall hänsyn tas till in- och utgående lager av varor samt till fordringar och skulder. I propositionen föreslås att denna regel kompletteras med en bestämmelse om att värdet av de utgående posterna skall bestämmas med hänsyn till förhållandena vid beskattningsårets utgång. Innebörden av förslaget är att ett materiellt riktigt beskattningsresultat kan åstadkommas även när det föreligger ett fel i den ingående balansen. Detta är ofta möjligt redan enligt gällande regler men den föreslagna regeln ger en mer systematisk reglering av problemet.

Enligt praxis är möjligheten att göra invändning om kvittning vid taxeringen eller i taxeringsprocess väsentligt beskuren i de fall då kvittning förutsätter ändring av bokslut. Mot bakgrund av detta kan materiellt och praktiskt mindre lämpliga konsekvenser uppkomma i de fall då det bokförda resultatet påverkats av att lager eller fordringar tagits upp för lågt eller någon skuldpost för högt samtidigt som företaget har utrymme för andra resultatreglerande åtgärder. I propositionen föreslås därför att justering av inkomsten vid taxeringen skall underlåtas i dessa fall om inte särskilda omständigheter talar för att justering bör ske.

Propositionen innehåller slutligen ett förslag om att avdrag inte skall medges för utgifter för spritdrycker och vin i samband med representation.

De i propositionen redovisade förslagen skall i princip tillämpas första gången vid 1984 års taxering. För skattskyldiga vars räkenskapsår sammanfaller med kalenderår innebär detta att de nya reglerna skall tillämpas på intäkter och kostnader fr. o. m. den 1 januari 1983. Slopandet av avdraget för utgifter för spritdrycker och vin föreslås böra gälla i fråga om representation som utövas efter utgången av år 1980.

1 Förslag till
Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Härigenom föreskrivs i fråga om kommunalskattelagen (1928:370)[1]

dels att 28 § 2 mom., punkt 10 av anvisningarna till 22 §, punkt 9 av anvisningarna till 25 § samt punkterna 3 b–3 d, 6 och 10 av anvisningarna till 29 § skall upphöra att gälla,

dels att den i punkt 4 av anvisningarna till 41 § gjorda hänvisningen till punkt 7 av anvisningarna till 25 § skall bytas ut mot punkt 8 av anvisningarna till 25 §,

dels att nuvarande punkterna 3–8 av anvisningarna till 25 § skall betecknas punkterna 4–9, nuvarande punkt 3 av anvisningarna till 27 § skall betecknas punkt 5 och nuvarande punkterna 3 a och 5 av anvisningarna till 29 § skall betecknas punkterna 3 och 6,

dels att 19 och 20 §§, 25 § 1 mom., 29 § 1 mom., 41 d §, punkterna 1 och 5 av anvisningarna till 20 §, punkterna 4 och 10 av anvisningarna till 21 §, punkterna 1 och 3–6 av anvisningarna till 22 §, punkt 4 av anvisningarna till 24 §, punkterna 2 a och 2 b samt den nya punkt 4 av anvisningarna till 25 §, punkt 2 av anvisningarna till 27 §, punkt 1 av anvisningarna till 28 §, punkt 1, den nya punkt 3, punkt 4, den nya punkt 6 samt punkterna 7, 11 och 16 av anvisningarna till 29 §, punkt 1 av anvisningarna till 30 §, punkt 1 av anvisningarna till 35 §, punkterna 2 a och 2 c av anvisningarna till 36 § samt punkterna 1–3 av anvisningarna till 41 § skall ha nedan angivna lydelse,

dels att i anvisningarna till 25 § skall införas en ny punkt, 3, i anvisningarna till 27 § två nya punkter, 3 och 4, i anvisningarna till 29 § en ny punkt, 5, samt i anvisningarna till 41 § en ny punkt, 3 a, av nedan angivna lydelse.

[1] Senaste lydelse av
28 § 2 mom. 1959:170
punkt 10 av anvisningarna till 22 § 1972:741
förutvarande punkt 4 av anvisningarna till 25 § 1953:404
förutvarande punkt 5 av anvisningarna till 25 § 1968:718
förutvarande punkt 6 av anvisningarna till 25 § 1975:1347
förutvarande punkt 7 av anvisningarna till 25 § 1979:1017
förutvarande punkt 8 av anvisningarna till 25 § 1979:612
punkt 9 av anvisningarna till 25 § 1978:942
förutvarande punkt 3 av anvisningarna till 27 § 1976:85
punkt 3 b av anvisningarna till 29 § 1977:1172
punkt 3 c av anvisningarna till 29 § 1979:169
punkt 3 d av anvisningarna till 29 § 1959:170
punkt 6 av anvisningarna till 29 § 1938:368
punkt 10 av anvisningarna till 29 § 1965:573
punkt 4 av anvisningarna till 41 § 1979:612.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

19 §[2]

Till skattepliktig inkomst enligt denna lag räknas *icke:*

vad som vid bodelning eller eljest på grund av giftorätt tillfallit make eller vad som förvärvats genom arv, testamente, fördel av oskift bo eller gåva;

vinst å icke yrkesmässig avyttring av lös egendom i andra fall än som avses i 35 § 3 eller 4 mom.;

vinst i svenskt lotteri eller vinst vid vinstdragning på här i riket utfärdade premieobligationer och ej heller sådan vinst i utländskt lotteri eller vid vinstdragning på utländska premieobligationer, som uppgår till högst 100 kronor;

ersättning, som på grund av försäkring jämlikt lagen (1962:381) om allmän försäkring, lagen (1954:243) om yrkesskadeförsäkring eller lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring tillfallit den försäkrade, om icke ersättningen grundas på förvärvsinkomst av 6 000 kronor eller högre belopp för år eller utgör föräldrapenning, så ock sådan ersättning enligt annan lag eller särskild författning, som utgått annorledes än på grund av sjukförsäkring, som nyss sagts, till någon vid sjukdom eller olycksfall i arbete eller under militärtjänstgöring eller i fall som avses i lagen (1977:265) om statligt personskadeskydd eller lagen (1977:267) om krigsskadeersättning till sjömän om icke ersättningen grundas på förvärvsinkomst av 6 000 kronor eller högre belopp för år, ävensom ersättning, vilken vid sjukdom eller olycksfall tillfallit någon på grund av annan försäkring, som icke tagits i samband med tjänst, dock att till skattepliktig inkomst räknas ersättning i form av pension eller i form av livränta i den mån livräntan är skattepliktig enligt 32 § 1 eller 2 mom., så ock ersättning som utgår på grund av trafikförsäkring eller, med nedan angivet undantag, annan ansvarighetsförsäkring eller på grund av skadeståndsförsäkring och avser förlorad inkomst av skattepliktig natur;

ersättning på grund av ansvarighetsförsäkring enligt grunder som fastställts i kollektivavtal mellan arbetsmarknadens huvudorganisationer till den del ersättningen utgår under de första trettio dagarna av den tid den skadade är arbetsoförmögen och beräknas så att ersättningen uppgår för insjuknandedagen till högst 30 kronor och för övriga dagar till högst 6 kronor för dag;

belopp, som till följd av försäkringsfall eller återköp av försäkringen utgått på grund av kapitalförsäkring;

ersättning på grund av skadeförsäkring, dock ej i den mån köpeskilling, som skulle *hava* influtit *därest försäkrad egendom* i stället *försålts*, varit att hänföra till intäkt av *jord-*

försäkringsersättning eller annan ersättning för skada på egendom, dock att skatteplikt föreligger dels i den mån ersättningen avser driftbyggnad på jordbruksfastighet,

[2] Senaste lydelse 1979:1157.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
bruksfastighet, av *annan* fastighet eller av rörelse *eller* i den mån ersättningen eljest motsvarar *sådan* skattepliktig intäkt *eller motsvarar sådan* avdragsgill omkostnad, *vilken är att hänföra till någon av nämnda förvärvskällor;*	*byggnad på fastighet som avses i 24 § 1 mom., byggnad som är avsedd för användning i ägarens rörelse eller sådan del av värdet av markanläggning som får dras av genom årliga värdeminskningsavdrag, dels* i den mån köpeskilling, som skulle *ha* influtit *om den försäkrade eller skadade egendomen* i stället *hade sålts, hade* varit att hänföra till intäkt av fastighet eller av rörelse *och dels* i den mån ersättningen eljest motsvarar skattepliktig intäkt *av eller* avdragsgill omkostnad *för fastighet eller rörelse;*

vinstandel, återbäring eller premieåterbetalning, som utgått på grund av annan personförsäkring än pensionsförsäkring eller sådan sjuk- eller olycksfallsförsäkring som tagits i samband med tjänst, samt vinstandel, som utgått på grund av skadeförsäkring, och premieåterbetalning på grund av skadeförsäkring, för vilken rätt till avdrag för premie icke förelegat;

ersättning jämlikt lagen (1956:293) om ersättning åt smittbärare om icke ersättningen grundas på förvärvsinkomst av 6 000 kronor eller högre belopp för år;

periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk intäkt, i den mån givaren enligt 20 § eller punkt 5 av anvisningarna till 46 § icke är berättigad till avdrag för utgivet belopp;

stipendier till studerande vid undervisningsanstalter eller eljest avsedda för mottagarens utbildning;

studiestöd enligt 2, 3 eller 4 kap. studiestödslagen (1973:349), internatbidrag, återbetalningspliktiga studiemedel och resekostnadsersättning enligt 6 och 7 kap. samma lag samt sådant särskilt bidrag vilket enligt av regeringen eller statlig myndighet meddelade bestämmelser utgår till deltagare i arbetsmarknadsutbildning samt med dem i fråga om sådant bidrag likställda, och äger i följd härav den bidragsberättigade icke göra avdrag för kostnader som avsetts skola bestridas med bidrag av förevarande slag;

allmänt barnbidrag;

lön eller annan gottgörelse, för vilken skall erläggas skatt enligt lagen (1958:295) om sjömansskatt;

kontantunderstöd, som utgives av arbetslöshetsnämnd med bidrag av statsmedel;

handikappersättning enligt 9 kap. lagen om allmän försäkring, så ock hemsjukvårdsbidrag, som utgår av kommunala eller landstingskommunala medel till den vårdbehövande;

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

kommunalt bostadstillägg enligt lagen (1962:392) om hustrutillägg och kommunalt bostadstillägg till folkpension;

kommunalt bostadstillägg till handikappade;

bostadsbidrag som avses i förordningen (1976:263) om statliga bostadsbidrag till barnfamiljer, förordningen (1976:262) om statskommunala bostadsbidrag eller förordningen (1977:392) om statskommunala bostadsbidrag till vissa folkpensionärer m. fl.;

sådan gottgörelse för utgift eller kostnad som arbetsgivare uppburit från personalstiftelse ur medel, för vilka avdrag icke medgivits vid taxering, vid första tillfälle dylika medel finnas i stiftelsen;

gottgörelse som arbetsgivare uppburit från pensionsstiftelse, till den del stiftelsen ej ägt andra medel för att lämna gottgörelsen än sådana för vilka avdrag icke åtnjutits vid avsättning till stiftelsen;

kompensation av staten för bensinskatt på bensin som förbrukats vid yrkesmässig användning av motorsåg.

Beträffande vissa försäkringsbelopp som utgår till lantbrukare m. fl. gäller särskilda bestämmelser i punkt 16 av anvisningarna till 21 §.

(Se vidare anvisningarna.)

20 §[3]

Vid beräkningen av inkomsten från särskild förvärvskälla skola från samtliga ur förvärvskällan under beskattningsåret härflutna intäkter i penningar eller penningars värde *(bruttointäkt)* avräknas alla omkostnader under beskattningsåret för intäkternas förvärvande och bibehållande. Att koncernbidrag, som icke utgör sådan omkostnad, ändå skall avräknas i vissa fall och inräknas i bruttointäkt hos mottagaren framgår av 43 § 3 mom.

Avdrag må *icke* ske för:

den skattskyldiges levnadskostnader och därtill hänförliga utgifter, däruti inbegripet vad skattskyldig utgivit såsom gåva eller såsom periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk utbetalning till person i sitt hushåll;

värdet av arbete, som i den skattskyldiges förvärvsverksamhet utförts av den skattskyldige själv eller andre maken eller av den skattskyldiges barn som ej fyllt 16 år;

ränta å den skattskyldiges eget, i hans förvärvsverksamhet nedlagda kapital;

svenska allmänna skatter;

kapitalavbetalning å skuld;

avgift enligt 8 kap. studiestödslagen (1973:349);

avgift enligt lagen (1972:435) om överlastavgift;

[3] Senaste lydelse 1979:1146.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
avgift enligt lagen (1976:666) om påföljder och ingripanden vid olovligt byggande m. m.;	
belopp, för vilket arbetsgivare är ansvarig enligt 75 § uppbördslagen (1953:272);	
avgift enligt lagen (1976:206) om felparkeringsavgift;	
överförbrukningsavgift enligt ransoneringslagen (1978:268);	
förlust, som är att hänföra till kapitalförlust m. m.	förlust, som är att hänföra till kapitalförlust m. m., *i vidare mån än som får ske enligt 36 §.*
(Se vidare anvisningarna.)	(Se vidare anvisningarna.)
25 §	
1 mom.[4] Från bruttointäkten av annan fastighet *må, där ej* annat *föranledes* av vad nedan i 2 och 3 mom. *stadgas*, avdrag göras för omkostnader, såsom för:	1 mom. Från bruttointäkten av annan fastighet *får, om inte* annat *föranleds* av vad nedan i 2 och 3 mom. *sägs*, avdrag göras för omkostnader, såsom för:
brandförsäkring, reparation och underhåll av byggnader;	
vicevärd, portvakt, gårdskarl, vattenförbrukning, renhållning och belysning, förbrukningsartiklar *med mera dylikt*, i den mån dessa kostnader *kunna* anses åligga fastighetsägaren såsom sådan;	vicevärd, portvakt, gårdskarl, vattenförbrukning, renhållning och belysning, förbrukningsartiklar *o. d.*, i den mån dessa kostnader *kan* anses åligga fastighetsägaren såsom sådan;
pensioner, periodiska understöd eller därmed jämförliga periodiska utbetalningar på grund av förutvarande anställning *å* fastigheten;	pensioner, periodiska understöd eller därmed jämförliga periodiska utbetalningar på grund av förutvarande anställning *på* fastigheten;
värdeminskning, *som* byggnad *är underkastad;*	värdeminskning *på en* byggnad;
värdeminskning *genom slitning, utrangering eller eljest av* fastighetsägaren tillhöriga maskiner och andra inventarier, som *höra* till fastigheten;	värdeminskning *på* fastighetsägaren tillhöriga maskiner och andra *för stadigvarande bruk avsedda* inventarier, som *hör* till fastigheten, *eller, i fall som anges i punkt 3 av anvisningarna till 29 §, utgifter för anskaffande av tillgången;*
ränta *å* lånat, i fastigheten nedlagt kapital samt tomträttsavgäld eller liknande avgäld;	ränta *på* lånat, i fastigheten nedlagt kapital samt tomträttsavgäld eller liknande avgäld.
anskaffning och insättning av	

[4] Senaste lydelse 1979:1017.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
sådana utrustningsdetaljer i skyddsrum, vilka endast hava värde ur civilförsvarssynpunkt, såsom speciella dörrar, luckor och karmar för dessa, inre begränsningsväggar för gasfång vid ingångar och reservutgångar, luftrenare och tillhörande fördelningsledningar.	
29 §	
1 mom.[5] Från bruttointäkten av rörelse *må* avdrag göras för allt, som är att anse som driftkostnad. Hit räknas, bland annat:	1 mom. Från bruttointäkten av rörelse *får* avdrag göras för allt, som är att anse som driftkostnad. Hit räknas, bland annat:
hyra för annan tillhörig fastighet eller del därav, som använts i rörelsen;	
kostnad för anskaffning av råämnen och varor till förädling, förbrukning eller försäljning i rörelsen: *skolande* – där vad sålunda förädlats eller eljest kommit till användning utgjorts av produkter eller råämnen från fastighet, som av den skattskyldige ägts eller brukats, eller från annan av honom idkad rörelse, som är att anse som särskild förvärvskälla – värdet av samma produkter eller råämnen *upptagas* till det belopp, varmed de redovisas *såsom* intäkt av fastigheten eller av den särskilda förvärvskällan, samt – där moderbolag eller övertagande förening övertagit dessa råämnen eller varor från dotterbolag eller överlåtande förening vid sådan fusion som i 28 § 3 mom. *första eller andra stycket* avses – värdet av samma råämnen eller varor *upptagas* till belopp, motsvarande det hos dotterbolaget eller den överlåtande föreningen i beskatt-	kostnad för anskaffning av råämnen och varor till förädling, förbrukning eller försäljning i rörelsen: *och skall* – där vad sålunda *har* förädlats eller eljest kommit till användning *har* utgjorts av produkter eller råämnen från fastighet, som av den skattskyldige *har* ägts eller brukats, eller från annan av honom idkad rörelse, som är att anse som särskild förvärvskälla – värdet av samma produkter eller råämnen *tas upp* till det belopp, varmed de redovisas *som* intäkt av fastigheten eller av den särskilda förvärvskällan, samt – där moderbolag eller övertagande förening *har* övertagit dessa råämnen eller varor från dotterbolag eller överlåtande förening vid sådan fusion som avses i 28 § 3 mom. – värdet av samma råämnen eller varor *tas upp* till belopp, motsvarande det hos dotterbolaget eller den överlåtande föreningen i beskatt-

[5] Senaste lydelse 1979:612.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
ningsavseende gällande värdet *å* dessa tillgångar vid fusionstillfället;	ningsavseende gällande värdet *av* dessa tillgångar vid fusionstillfället:
avlöningar, pensioner, periodiska understöd eller därmed jämförliga periodiska utbetalningar och andra kostnader för personal, som är eller varit anställd i rörelsen;	
kostnad för reparation och underhåll av till driften hörande byggnader, *inrättningar*, maskiner, inventarier *och dylikt;*	kostnad för reparation och underhåll av till driften hörande byggnader, *markanläggningar*, maskiner *och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier o. d.;*
värdeminskning *genom slitning, utrangering eller eljest av rörelseidkaren* tillhöriga maskiner och andra inventarier eller, *om dylik tillgång är underkastad hastig förbrukning, kostnad* för *anskaffning* av tillgången;	värdeminskning *på rörelseägaren* tillhöriga maskiner och andra *för stadigvarande bruk avsedda* inventarier eller, *i fall som anges i punkt 3 av anvisningarna, utgifter* för *anskaffande* av tillgången;
värdeminskning *å* patenträtt och annan liknande rättighet;	värdeminskning *på* patenträtt och annan liknande rättighet;
värdeminskning *genom slitning och därmed jämförlig orsak, som* byggnad, *vilken* är avsedd för användning i ägarens rörelse, *är underkastad;*	värdeminskning *på en* byggnad, *som* är avsedd för användning i ägarens rörelse, *eller, i fall som anges i punkt 7 av anvisningarna, utgifter för anskaffande av byggnaden;*
värdeminskning *å* markanläggning, avsedd för användning i ägarens rörelse;	värdeminskning *på en* markanläggning, *som är* avsedd för användning i ägarens rörelse, *eller, i fall som anges i punkt 16 av anvisningarna, utgifter för anskaffande av anläggningen;*
värdeminskning *å* naturtillgångar såsom gruvor, stenbrott *och dylikt* genom deras tillgodogörande;	värdeminskning *på* naturtillgångar, såsom gruvor, stenbrott *o. d.* genom deras tillgodogörande;
ränta *å* lånat kapital, som nedlagts i rörelsen, *så ock* å gäld, som den skattskyldige ådragit sig för sin utbildning för rörelsen;	ränta *på* lånat kapital, som *har* nedlagts i rörelsen, *och på* gäld, som den skattskyldige *har* ådragit sig för sin utbildning för rörelsen:
kostnad för facklitteratur, instrument och dylikt, som varit nödigt för utövande av vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet;	
speciella för rörelsen utgående skatter eller avgifter till det allmänna;	

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
förlust, som uppstått i rörelsen *och ej* är att hänföra till kapitalförlust:	förlust, som *har* uppstått i rörelsen, *såvida inte förlusten* är att hänföra till kapitalförlust *eller* är av sådan natur som avses i punkt 3 *sjätte* stycket av anvisningarna till 41 §.
förlust, som uppstått i rörelsen och ej är av sådan natur som avses i punkt 3 *andra* stycket av anvisningarna till 41 §:	
kostnad för anskaffning och insättning av sådana utrustningsdetaljer i skyddsrum, vilka endast hava värde ur civilförsvarssynpunkt, såsom speciella dörrar, luckor och karmar för dessa, inre begränsningsväggar för gasfång vid ingångar och reservutgångar, luftrenare och tillhörande fördelningsledningar.	
Har skattskyldig tillgodoräknat sig avdrag för värdeminskning å tillgång, skall avdraget anses i beskattningsavseende åtnjutet i den mån det medfört att den taxerade inkomsten beräknats till lägre belopp än eljest skolat ske eller ock medfört ökning av förlustbelopp som må utnyttjas för avdrag enligt de särskilda bestämmelserna om rätt till förlustutjämning. Tillgångens anskaffningsvärde minskat med åtnjutna värdeminskningsavdrag utgör tillgångens i beskattningsavseende oavskrivna värde.	

41 d §[6]

Vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet och rörelse medges avdrag för belopp som i räkenskaperna har avsatts till resultatutjämningsfond. Avdraget får uppgå till	Vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet och *annan rörelse än penning- och försäkringsrörelse* medges avdrag för belopp som i räkenskaperna har avsatts till resul-

[6] Senaste lydelse 1979:612.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
högst *tjugo* procent av summan av de belopp som den skattskyldige under beskattningsåret har erlagt som lön till arbetstagare hos honom i förvärvskällan (lönekostnad). I fråga om skattskyldig, som är fysisk person, får avdraget uppgå till högst summan av *tjugo* procent av lönekostnaden och *femton* procent av den vid taxeringen till statlig inkomstskatt beräknade inkomsten av förvärvskällan efter avdrag för den lönebaserade men före avdrag för den inkomstbaserade fondavsättningen och – i förekommande fall – före avdrag för avsättning till allmän investeringsreserv enligt lagen (1979:610) om allmän investeringsreserv och före uppskov enligt lagen (1979:611) om upphovsmannakonto samt före schablonavdrag för egenavgifter.	tatutjämningsfond. Avdraget får uppgå till högst *20* procent av summan av de belopp som den skattskyldige under beskattningsåret har erlagt som lön till arbetstagare hos honom i förvärvskällan (lönekostnad). I fråga om skattskyldig, som är fysisk person, får avdraget uppgå till högst summan av *20* procent av lönekostnaden och *15* procent av den vid taxeringen till statlig inkomstskatt beräknade inkomsten av förvärvskällan efter avdrag för den lönebaserade men före avdrag för den inkomstbaserade fondavsättningen och – i förekommande fall – före avdrag för avsättning till allmän investeringsreserv enligt lagen (1979:610) om allmän investeringsreserv och före uppskov enligt lagen (1979:611) om upphovsmannakonto samt före schablonavdrag för egenavgifter.
Avdrag för avsättning till resultatutjämningsfond medges inte i fråga om förvärvskälla vari ingår lager av värdepapper, fastigheter eller liknande tillgångar.	

Med lön avses sådana ersättningar i penningar som anges i 19 kap. 1 § andra stycket lagen (1962:381) om allmän försäkring. Hänsyn skall dock inte tas till lön till arbetstagare för vilken avgiftsskyldighet enligt fjärde stycket första meningen nämnda paragraf inte föreligger och inte heller till ersättning till arbetstagare, som varit bosatt utomlands och utfört arbete utom riket, såvida ersättningen avsett arbete som utförts för annans räkning utan att anställning förelegat (jfr 19 kap. 1 § fjärde stycket andra meningen nämnda lag).

I fråga om handelsbolag och dödsbo, som i beskattningshänseende behandlas som handelsbolag, beräknas avdrag för avsättning till resultatutjämningsfond för bolaget respektive dödsboet. Ägs andel i handelsbolag eller i dödsbo, som i beskattningshänseende behandlas som handelsbolag, av annan än här i riket bosatt fysisk person, får avdrag för avsättning inte beräknas på grundval av bolagets eller dödsboets inkomster.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*

Avdrag för avsättning till resultatutjämningsfond skall återföras till beskattning nästföljande beskattningsår.

Av punkt 2 tionde och elfte styckena av anvisningarna till 41 § framgår att avsättning till resultatutjämningsfond kan medföra att rätten till lagernedskrivning begränsas.

Av punkt 2 tionde och elfte styckena *samt punkt 3 tredje stycket* av anvisningarna till 41 § framgår att avsättning till resultatutjämningsfond kan medföra att rätten till lagernedskrivning begränsas.

Anvisningar

till 20 §

1.[7] Till skattskyldigs levnadskostnader, för vilka avdrag enligt denna paragraf ej medges, räknas bland annat premier för egna personliga försäkringar och avgifter till kassor, föreningar och andra sammanslutningar, i vilka den skattskyldige är medlem. Avdrag får dock göras för sådana premier och avgifter i den omfattning som anges i 25 § 1 mom., 33 § och 46 § 2 mom. samt punkt 2 av anvisningarna till 22 §, punkt 9 av anvisningarna till 29 § och punkt 6 av anvisningarna till 33 §.

Utgifter för representation och liknande ändamål *äro* att hänföra till omkostnader i förvärvskälla endast om de *hava* omedelbart samband med verksamheten, såsom då fråga uteslutande är om att inleda eller bibehålla affärsförbindelser och liknande eller då utgifterna *avse* jubileum för företaget, invigning av mera betydande anläggning för verksamheten, stapelavlöpning eller jämförliga händelser eller då utgifterna *äro* att hänföra till personalvård. Avdrag *må* i det enskilda fallet *icke åtnjutas* med större belopp än som kan anses skäligt.

Utgifter för representation och liknande ändamål *är* att hänföra till omkostnader i förvärvskälla endast om de *har* omedelbart samband med verksamheten, såsom då fråga uteslutande är om att inleda eller bibehålla affärsförbindelser och liknande eller då utgifterna *avser* jubileum för företaget, invigning av mera betydande anläggning för verksamheten, stapelavlöpning eller jämförliga händelser eller då utgifterna *är* att hänföra till personalvård. Avdrag *medges* i det enskilda fallet *inte* med större belopp än som kan anses skäligt *och inte i något fall för utgifter för spritdrycker och vin.*

5.[8] *Angående vad som är att hänföra till* kapitalförlust *i rörelse hänvisas till punkt 10 av anvisningarna till 29 §. Vad där stadgats angående*

5. *Till* kapitalförlust *räknas förlust som inte har samband med någon förvärvskälla samt förlust som visserligen har sådant samband men inte*

[7] Senaste lydelse 1979:1157.
[8] Senaste lydelse 1951:324.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
sådan förlust i rörelse skall äga motsvarande tillämpning även för andra förvärvskällor.	*kan anses normal för förvärvskällan i fråga.* *Till kapitalförlust räknas dock inte* *a) genom brand, annan olyckshändelse eller brottslig handling uppkommen skada, förstörelse eller förlust, i den mån köpeskilling som skulle ha influtit om den skadade eller förlorade egendomen i stället hade sålts hade utgjort intäkt i förvärvskällan,* *b) genom brand eller annan olyckshändelse uppkommen skada på eller förstörelse av byggnad eller av sådan del av markanläggning för vilken värdeminskningsavdrag kan komma i fråga,* *c) förlust på lånefordringar, aktier, andelar eller liknande tillgångar, om innehavet betingas av näringsverksamhet som bedrivs av den skattskyldige eller annan, som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå den skattskyldige nära,* *d) förlust på borgensförbindelse, om denna betingas av näringsverksamhet som bedrivs av den skattskyldige eller annan, som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå den skattskyldige nära,* *e) utgifter för projektering av byggnader och markanläggningar, avsedda för stadigvarande bruk i jordbruk, skogsbruk eller rörelse, även om byggnads- eller anläggningsarbetet inte genomförs.*

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

till 21 §

4.[9] Till intäkt av jordbruk med binäringar *hänföres* intäkt genom avyttring av djur, andra varor eller produkter *eller av maskiner och andra inventarier, avsedda för stadigvarande bruk, eller av tillgångar som är likställda därmed vid beräkning av värdeminskningsavdrag. Likaledes hänföres* hit intäkt genom annan inkomstgivande användning av jordbrukets eller dess binäringars alster, inventarier eller arbetspersonal, såsom körslor, uthyrning av dragare, maskiner *och dylikt.* Hit *hänföres* även värdet av vad *skattskyldig* direkt tillgodogjort sig av jordbrukets eller dess binäringars avkastning för sin, sin familjs eller annan hushållsmedlems räkning eller för avlöning eller liknande vederlag åt personal, som *icke* tillhört den skattskyldiges hushåll, eller för förädling eller förbrukning i rörelse, som drivits av den skattskyldige, eller för utgörande av undantagsförmåner eller annan förpliktelse som ålegat den skattskyldige i förhållande till någon som *icke* tillhört hans hushåll.

4. Till intäkt av jordbruk med binäringar *hänförs* intäkt genom avyttring av djur *och* andra varor eller produkter. *Vidare hänförs* hit intäkt genom annan inkomstgivande användning av jordbrukets eller dess binäringars alster, inventarier eller arbetspersonal, såsom körslor, uthyrning av dragare, maskiner *o. d.* Hit *hänförs* även värdet av vad *den skattskyldige* direkt *har* tillgodogjort sig av jordbrukets eller dess binäringars avkastning för sin, sin familjs eller annan hushållsmedlems räkning eller för avlöning eller liknande vederlag åt personal, som *inte har* tillhört den skattskyldiges hushåll, eller för förädling eller förbrukning i rörelse, som *har* drivits av den skattskyldige, eller för utgörande av undantagsförmåner eller annan förpliktelse som *har* ålegat den skattskyldige i förhållande till någon som *inte har* tillhört hans hushåll.

Värdet av sådan ny-, till- eller ombyggnad eller annan därmed jämförlig förbättring som avses i punkt 6 andra stycket av anvisningarna till 22 § och som bekostats av arrendator eller annan nyttjanderättshavare utgör intäkt av jordbruksfastighet för jordägaren för beskattningsår då nyttjanderättshavarens rätt till fastigheten upphört, om förbättringen utförts under tid varunder jordägaren innehaft fastigheten. Intäkten beräknas på grundval av tillgångens värde vid tidpunkten för nyttjanderättens upphörande till den del tillgången bekostats av nyttjanderättshavaren. Har nyttjanderättshavaren erhållit ersättning av jordägaren för förbättringen, utgör ersättningen intäkt av jordbruksfastighet för nyttjanderättshavaren.

Sådan gottgörelse för utgift eller kostnad, som arbetsgivare uppburit från

[9] Senaste lydelse 1972:741.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*

pensions- eller personalstiftelse, räknas som intäkt av jordbruksfastighet, om avdrag för avsättning till stiftelsen medgivits vid beräkning av nettointäkt av jordbruksfastighet.

Redovisar arbetsgivare enligt lagen om tryggande av pensionsutfästelse m. m. i sin balansräkning en post Avsatt till pensioner, äga 28 § 1 mom. sjätte–nionde styckena motsvarande tillämpning i fråga om jordbruksfastighet.

10.[10] *Ersättning på grund av skadeförsäkring skall anses såsom intäkt av jordbruksfastighet, i den mån köpeskilling, som skulle hava influtit därest försäkrad egendom i stället försålts, varit att hänföra till intäkt av jordbruksfastighet eller i den mån ersättningen eljest motsvarar sådan skattepliktig intäkt eller motsvarar sådan avdragsgill omkostnad, vilken är att hänföra till nämnda förvärvskälla.*	10. *Till intäkt av jordbruksfastighet räknas vad som inflyter vid avyttring av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier eller av tillgångar som är likställda med dessa vid beräkning av värdeminskningsavdrag.*

till 22 §

1.[11] Till driftkostnader hänförs lön eller liknande vederlag liksom underhåll åt personal, som använts för jordbruket eller dess binäringar; undantagsförmåner, pensioner, periodiska utbetalningar på grund av förutvarande anställning på fastigheten; arrendeavgift; avgäld, som hänför sig till fastigheten; ränta på lånat kapital som nedlagts i fastigheten eller använts för dess drift; kostnader för inköp av djur, utsäde, foder, gödselmedel och dylikt; kostnader för reparation och underhåll av driftbyggnader, markanläggningar och inventarier; kostnader för anläggning av ny skog; kostnader för vård och underhåll av skog, såsom förvaltning, bevakning, väg- och byggnadsunderhåll, skyddsdikning, skogsindelning m. m., samt vid skogsavverkning kostnader för virkets huggning, tillredning, utdrivning, flottning m. m.; kostnader för försäkring av personal, byggnader, skog, gröda, djur, förråd och inventarier som inte är att hänföra till personlig lösegendom, m. m. Skall ersättning för avyttrade skogsprodukter behandlas som engångsersättning på grund av allframtidsupplåtelse (jfr punkt 4 tredje stycket av anvisningarna till 35 §), är kostnaderna för avverkningen ändå att anse som driftkostnader i skogsbruket.

Till reparation och underhåll hänförs vid tillämpning av första stycket kostnader för sådana ändringsarbeten på ekonomibyggnad som normalt kan

[10] Senaste lydelse 1972:741.
[11] Senaste lydelse 1979:500.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*

påräknas i jordbruksdrift, såsom upptagande av nya fönster- eller dörröppningar samt flyttning av innerväggar eller inredning i samband med omdisponering av ekonomibyggnad, exempelvis i samband med omläggning av driften från en animalieproduktion till en annan. Åtgärd som innebär en väsentlig ändring av byggnaden, såsom när ett djurstall byggs om för att i stället användas för helt annat ändamål, hänförs dock inte till reparation och underhåll.

Som driftkostnad skall anses även anskaffning och insättning av sådana utrustningsdetaljer i skyddsrum som har värde endast från civilförsvarssynpunkt, såsom speciella dörrar, luckor och karmar för dessa, inre begränsningsväggar för gasfång vid ingångar och reservutgångar, luftrenare och tillhörande fördelningsledningar.

Kostnad för inköp och plantering av träd och buskar för yrkesmässig frukt- eller bärodling får efter den skattskyldiges eget val dras av antingen i sin helhet *för* det år *kostnaden uppkommit* eller enligt avskrivningsplan. *Vid planenlig avskrivning fördelas kostnaderna på ett antal år i följd så att de i sin helhet kan dras av under den tidrymd* odlingen beräknas vara ekonomiskt användbar. Föreskrifterna i punkt 4 sjätte *stycket* skall tillämpas.

Utgifter för inköp och plantering av träd och buskar för yrkesmässig frukt- eller bärodling får efter den skattskyldiges eget val dras av antingen i sin helhet det år *då inköpet eller planteringen har ägt rum* eller *genom årliga värdeminskningsavdrag. Värdeminskningsavdraget beräknas* enligt avskrivningsplan *till viss procent för år räknat av odlingens anskaffningsvärde. Beräkningen görs från den tidpunkt då odlingen har färdigställts. Procentsatsen för värdeminskningsavdrag bestäms efter den tid* odlingen beräknas vara ekonomiskt användbar. Föreskrifterna i punkt 4 sjätte *och sjunde styckena* skall tillämpas.

Värdet av fastighetens egna produkter, som används för fastighetens fortsatta drift, får föras av som driftkostnad men skall då samtidigt tas upp som intäkt.

Avdrag för avsättning till pensions- eller personalstiftelse och kostnad för pensionsförsäkring får ske enligt bestämmelserna om rörelse i punkt 2 av anvisningarna till 29 §.

Redovisar arbetsgivare enligt lagen (1967:531) om tryggande av pensions-

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*

utfästelse m. m. i sin balansräkning en post Avsatt till pensioner, äger punkt 2 av anvisningarna till 29 § motsvarande tillämpning i fråga om jordbruksfastighet.

Skattskyldigs barn, som fyllt 16 år, taxeras självt för den inkomst av arbete på fastigheten som barnet kan ha haft i form av pengar, naturaförmåner eller annat, dock högst för vad som motsvarar marknadsmässigt vederlag för barnets arbetsinsats. *Motsvarande belopp* får dras av som driftkostnad. För lön och underhåll till skattskyldigs barn, som *ej* fyllt 16 år, får avdrag inte göras. Lönen och underhållet skall då inte heller tas upp som inkomst för barnet.	Skattskyldigs barn, som har fyllt 16 år, taxeras självt för den inkomst av arbete på fastigheten, som barnet kan ha haft i form av pengar, naturaförmåner eller annat, dock högst för vad som motsvarar marknadsmässigt vederlag för barnets arbetsinsats. *Den skattskyldiges kostnad* får *med motsvarande begränsning* dras av som driftkostnad. För lön och underhåll till skattskyldigs barn, som *inte har* fyllt 16 år, får avdrag inte göras. Lönen och underhållet skall då inte heller tas upp som inkomst för barnet.

Punkt 18 av anvisningarna till 29 § äger motsvarande tillämpning beträffande inkomst av jordbruksfastighet.

3.[12] *Kostnad* för anskaffande av *byggnad*, som är belägen på fastigheten *och som är avsedd att användas för driften i förvärvskällan, därunder* inbegripet *behövlig bostadsbyggnad, drages* av genom årliga värdeminskningsavdrag. *För tillfällig* byggnad, som är avsedd att användas endast ett fåtal år, får dock *anskaffningskostnaden* i sin helhet *dragas* av *för* det år då byggnaden anskaffades.	3. *Utgifter* för anskaffande av *driftbyggnad* som är belägen på fastigheten, *däri* inbegripet *för driften behövliga bostadsbyggnader, dras* av genom årliga värdeminskningsavdrag. *Avdraget beräknas enligt avskrivningsplan till viss procent för år räknat av byggnadens anskaffningsvärde. Beräkningen görs från den tidpunkt då byggnaden har färdigställts. I fråga om en* byggnad, som är avsedd att användas endast ett fåtal år, får dock *anskaffningsutgifterna* i sin helhet *dras* av det år då byggnaden anskaffades.
Som för driften behövlig bostadsbyggnad anses dels byggnad, som är upplåten till personal (personalbostad), dels ock ägares eller brukares bostadsbyggnad, i den mån byggnaden *ej* representerar ett större värde	Som för driften behövlig bostadsbyggnad anses dels byggnad, som är upplåten till personal (personalbostad), dels ock ägares eller brukares bostadsbyggnad, i den mån byggnaden *inte* representerar ett större

[12] Senaste lydelse 1975:259.

Nuvarande lydelse

än som behövs för jordbruk eller skogsbruk av motsvarande storlek. Avdrag får sålunda avse endast så stor del av värdeminskningen som kan anses belöpa på behövlig bostadsbyggnad. Med ekonomibyggnad avses annan driftbyggnad än bostadsbyggnad.

I byggnads *anskaffningskostnad* inräknas *ej kostnaden* för sådana delar och tillbehör som *äro särskilt* avsedda att direkt tjäna byggnadens användning i driften. I enlighet härmed *inräknas ej i anskaffningskostnad för ekonomibyggnad kostnad för sådan tillgång* som bås, box eller spilta, båsavskiljare, foderbord, fodergrind, vattenkopp, spaltgolv, utrustning för skrap- och svämutgödsling med tillhörande urinbrunn eller gödselbehållare, gödselstad, mjölkningsanläggning, kylbassäng, pump, sådan ledning för elektrisk ström, vatten eller avlopp som är avsedd för driften eller fläkt eller ventilationsanordning. *I byggnads anskaffningskostnad inräknas ej heller kostnaden för sådan tillgång* som silo- eller torkanläggning, fast transportör, hiss eller liknande. Däremot inräknas i *anskaffningskostnaden* för byggnad *kostnaden för sådan anordning som är nödvändig* för byggnadens allmänna användning, såsom ledning för vatten, avlopp, elektrisk ström eller gas och annan liknande anordning.

Föreslagen lydelse

värde än som behövs för jordbruk eller skogsbruk av motsvarande storlek. Avdrag får sålunda avse endast så stor del av värdeminskningen som kan anses belöpa på behövlig bostadsbyggnad. Med ekonomibyggnad avses annan driftbyggnad än bostadsbyggnad.

I *en* byggnads *anskaffningsvärde* inräknas *inte utgifter* för sådana delar och tillbehör, som *är* avsedda att direkt tjäna byggnadens användning i driften *(byggnadsinventarier)*. I enlighet härmed *räknas som byggnadsinventarier sådana tillgångar* som bås, box eller spilta, båsavskiljare, foderbord, fodergrind, vattenkopp, spaltgolv, utrustning för skrap- och svämutgödsling med tillhörande urinbrunn eller gödselbehållare, gödselstad, mjölkningsanläggning, kylbassäng, pump, sådan ledning för elektrisk ström, vatten eller avlopp som är avsedd för driften eller fläkt eller ventilationsanordning. *Som byggnadsinventarier räknas också sådana tillgångar* som silo- eller torkanläggning, fast transportör, hiss eller liknande. Däremot inräknas i *anskaffningsvärdet* för *en* byggnad *utgifter* för *sådana anordningar* som är *nödvändiga* för byggnadens allmänna användning, såsom ledning för vatten, avlopp, elektrisk ström eller gas och annan liknande anordning. *Anskaffningsvärdet för en ledning som är avsedd för såväl en byggnads användning i driften som byggnadens allmänna användning fördelas mellan byggnadsinventarier och byggnaden i förhållande till hur stor del av ledningen som tjänar*

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

driften respektive byggnadens allmänna användning. Ledningen skall dock i sin helhet hänföras till byggnadsinventarier om utgifterna för ledningen till minst tre fjärdedelar kan anses hänförliga till driften. Om utgifterna för ledningen till minst tre fjärdedelar kan anses hänförliga till byggnadens allmänna användning skall ledningen i sin helhet hänföras till byggnaden.

I fråga om *tillgång för vilken anskaffningskostnad enligt tredje stycket ej inräknas i anskaffningskostnad för byggnaden tillämpas i stället föreskrifterna* enligt punkt 5 *om värdeminskningsavdrag* för maskiner och inventarier.

I fråga om *byggnadsinventarier* tillämpas *de föreskrifter som* enligt punkt 5 *gäller* för maskiner och *andra för stadigvarande bruk avsedda* inventarier.

Av punkt 4 tredje stycket framgår att vissa ledningar, *som höra till marken, hänföras till avskrivningsunderlaget* för byggnad.

Av punkt 4 tredje stycket framgår att *utgifter för* vissa *till marken hörande* ledningar *inräknas i anskaffningsvärdet* för *en* byggnad.

Avdrag för årlig värdeminskning av byggnad beräknas enligt avskrivningsplan till viss procent av byggnadens anskaffningskostnad. Byggnads anskaffningskostnad beräknas enligt följande.

Har byggnad uppförts *under tid varunder ägaren innehaft fastigheten,* är byggnadens *anskaffningskostnad ägarens kostnader* för uppförande av byggnaden. Till *anskaffningskostnaden hänföres* även *kostnad* för till- eller ombyggnad samt värde av byggnad som enligt punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 21 § utgör intäkt av jordbruksfastighet för jordägaren. Har *bebyggd fastighet förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, skall* på särskilda byggnader eller byggnads-

Har *en* byggnad uppförts *av den skattskyldige,* är byggnadens *anskaffningsvärde den skattskyldiges utgifter* för uppförande av byggnaden. Till *anskaffningsvärdet hänförs* även *utgifter* för till- eller ombyggnad samt värde av byggnad som enligt punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 21 § utgör intäkt av jordbruksfastighet för jordägaren. *Har en byggnad förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, skall den verkliga utgiften utgöra anskaffningsvärdet.* Har

Nuvarande lydelse

bestånd *anses belöpa så stor del av fastighetens anskaffningskostnad* som det vid fastighetstaxeringen fastställda eller med tillämpning härav beräknade värdet av skilda byggnader eller byggnadsbestånd *bortsett från värde av överbyggnad* utgör av fastighetens hela taxeringsvärde. Vad som enligt denna beräkning anses belöpa på *byggnader av fastighetens anskaffningskostnad innefattar även sådan tillgång för vilken kostnaden enligt* tredje stycket *ej* skall inräknas i *anskaffningskostnad för byggnad. Kostnaden* för *tillgång av nu avsett slag* skall *således* avräknas, varefter *avskrivningsunderlag* för byggnader *erhålles*. Det sammanlagda *avskrivningsunderlaget* för byggnaderna får jämkas om den del av *fastighetens anskaffningskostnad* som inte anses belöpa på byggnaderna jämte *nyss angivna tillgångar* visas mera avsevärt över- eller understiga värdet av mark, växande skog, naturtillgångar, särskilda förmåner m. m. som förvärvats. *Har bebyggd fastighet förvärvats på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, gäller för beräkning av avskrivningsunderlaget för byggnaden punkt 3 b sista stycket av anvisningarna till 29 § i tillämpliga delar.*

Föreslagen lydelse

byggnader förvärvats *tillsammans med den mark på vilka de är belägna, anses så stor del av vederlaget för fastigheten belöpa* på särskilda byggnader eller byggnadsbestånd som det vid fastighetstaxeringen fastställda eller med tillämpning härav beräknade värdet av skilda byggnader eller byggnadsbestånd utgör av fastighetens hela taxeringsvärde. Vad som enligt denna beräkning anses belöpa på byggnader *kan även innefatta byggnadsinventarier. Vederlaget för byggnadsinventarier* skall avräknas, varefter *anskaffningsvärdet* för byggnader *erhålls*. Det sammanlagda *anskaffningsvärdet* för byggnaderna får jämkas om den del av *vederlaget för fastigheten* som *enligt denna beräkning* inte anses belöpa på byggnaderna jämte *byggnadsinventarier* visas mera avsevärt över- eller understiga värdet av mark, växande skog, naturtillgångar, särskilda förmåner m. m. som *har* förvärvats. *Har den skattskyldige eller någon, som står honom nära, vidtagit åtgärder för att den skattskyldige skall kunna tillgodoräkna sig ett högre anskaffningsvärde än som synes rimligt och kan det antas att detta har skett för att åt någon av dem bereda obehörig förmån i beskattningsavseende, skall anskaffningsvärdet i skälig mån jämkas.*

Har en investeringsfond e. d. eller statsbidrag tagits i anspråk för anskaffning av en byggnad skall som anskaffningsvärde för byggnaden anses den verkliga utgiften för byggnaden minskad med det ianspråktagna beloppet.

Nuvarande lydelse

Procentsatsen för *värdeminskning* i fråga om byggnad *bestämmes* med hänsyn till den tid varunder byggnader av olika slag anses kunna utnyttjas. Därvid *skola* beaktas även sådana omständigheter som att *byggnads* användningstid kan *antagas* komma att röna inflytande av framtida rationaliseringar, teknikens utveckling, omläggning av verksamhet och liknande förhållanden. Har byggnad uppförts av nyttjanderättshavare och är jordägaren *icke* enligt nyttjanderättsavtalet skyldig att vid nyttjanderättstidens utgång eller avtalets upphörande lösa byggnaden, skall särskild hänsyn *tagas* till detta förhållande.

Skattskyldig får i fråga om ekonomibyggnad och personalbostad göra avdrag inom avskrivningsplanen – *utöver* årliga värdeminskningsavdrag – med 10 procent av *den i* planen upptagna *kostnaden* för ny-, till- eller ombyggnad. *Avdraget fördelas* med 2 procent *under vart och ett av de första fem beskattningsåren* räknat *från och med det år* då *kostnaden nedlagts. Överlåtes* byggna-

Föreslagen lydelse

Övergår en byggnad till en ny ägare på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, får den nye ägaren göra de värdeminskningsavdrag på byggnaden som skulle ha tillkommit den förre ägaren om denne fortfarande hade ägt byggnaden. Vad nyss sagts gäller också om ett moderbolag eller en övertagande förening övertar en byggnad från ett dotterbolag eller en överlåtande förening vid sådan fusion, som avses i 28 § 3 mom.

Procentsatsen för *värdeminskningsavdrag* i fråga om *en* byggnad *bestäms* med hänsyn till den tid varunder byggnader av olika slag anses kunna utnyttjas. Därvid *skall* beaktas även sådana omständigheter som att *byggnadens* användningstid kan *antas* komma att röna inflytande av framtida rationaliseringar, teknikens utveckling, omläggning av verksamhet och liknande förhållanden. Har *en* byggnad uppförts av *en* nyttjanderättshavare och är jordägaren *inte* enligt nyttjanderättsavtalet skyldig att vid nyttjanderättstidens utgång eller avtalets upphörande lösa byggnaden, skall särskild hänsyn *tas* till detta förhållande.

Skattskyldig får i fråga om ekonomibyggnad och personalbostad göra avdrag inom avskrivningsplanen – *utom med* årliga värdeminskningsavdrag – med 10 procent av *de på* planen upptagna *utgifterna* för ny-, till- eller ombyggnad *(primäravdrag). Primäravdraget medges* med 2 procent *för år* räknat *från den tidpunkt* då *byggnaden eller den till- eller ombyggda delen av byggnaden*

Nuvarande lydelse

den *inom denna tidrymd*, får *den nye ägaren på motsvarande sätt* tillgodogöra sig de *avdrag* som *återstodo* för *överlåtaren*.

Utrangeras *eller nedrives ekonomibyggnad eller personalbostad*, får avdrag *ske* för vad som återstår oavskrivet av *anskaffningskostnaden*, i den mån beloppet överstiger vad som inflyter genom avyttring av *byggnadsmateriel* eller dylikt i samband med utrangeringen *eller rivningen*.

4.[13] *Kostnad* för anskaffande av markanläggning på jordbruksfastighet, vilken anläggning är avsedd för driften i förvärvskällan, *drages* av genom årliga värdeminskningsavdrag. Avdrag *medgives*, om *ej* annat följer av andra eller sjätte stycket, endast för *sådan kostnad* som bestritts av den skattskyldige själv och endast om *kostnaden* avser *arbete* som utförts under tid då han ägt fastigheten. *Värdeminskningsavdrag medgives icke för reparation eller underhåll. För tillfällig anläggning*, som är avsedd att användas endast ett fåtal år, får *anskaffningskostnaden* i sin helhet *dragas* av *för* det år då anläggningen anskaffades.

I markanläggnings anskaffningskostnad inräknas kostnaden för sådant markarbete som behövs för

[13] Senaste lydelse 1972:741.

Föreslagen lydelse

har färdigställts. Förvärvas byggnaden *av en ny ägare*, får *denne* tillgodogöra sig de *primäravdrag* som *återstår* för *den förre ägaren*.

Utrangeras *en driftbyggnad*, får avdrag *göras* för vad som återstår oavskrivet av *anskaffningsvärdet* i den mån beloppet överstiger vad som inflyter genom avyttring av *byggnadsmaterial e. d.* i samband med utrangeringen.

4. *Utgifter* för anskaffande av *en* markanläggning på *en* jordbruksfastighet, vilken anläggning är avsedd för driften i förvärvskällan, *dras* av genom årliga värdeminskningsavdrag. Avdrag *medges*, om *inte* annat följer av andra eller sjätte stycket, endast för *sådana utgifter* som *har* bestritts av den skattskyldige själv och endast om *utgifterna* avser *arbeten* som *har* utförts under tid då han *har* ägt fastigheten. *Avdraget beräknas enligt avskrivningsplan till 10 procent för år räknat av anskaffningsvärdet av täckdike och till 5 procent för år räknat av tre fjärdedelar av anskaffningsvärdet av andra markanläggningar. Beräkningen görs från den tidpunkt då anläggningen har färdigställts. I fråga om en* anläggning, som är avsedd att användas endast ett fåtal år, får *dock anskaffningsutgifterna* i sin helhet *dras* av det år då anläggningen anskaffades.

Till markanläggning hänförs sådant markarbete som behövs för att marken skall göras plan eller fast,

Nuvarande lydelse

att marken skall göras plan eller fast, såsom röjning, schaktning eller rivning av byggnad eller annat som tidigare funnits på fastigheten. *Vidare inräknas i anskaffningskostnaden kostnaden för* körplan, parkeringsplats *eller dylikt.* Till *anskaffningskostnaden hänföres* även värde av markanläggning som enligt punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 21 § utgör intäkt av jordbruksfastighet för jordägaren.

Däremot inräknas ej i anskaffningskostnaden för markanläggning kostnaden för anordning som är *avsedd* att användas tillsammans med vissa maskiner eller andra inventarier i driften, exempelvis utanför djurstall belägen gödselbassäng, urinbrunn eller liknande anordning eller ledning för vatten, avlopp, elektrisk ström, gas eller annat. *Ej heller inräknas kostnaden för* stängsel och annan jämförlig avspärrningsanordning. *I fråga om sådana tillgångar gälla föreskrifterna i punkt 5 om avdrag för värdeminskning av maskiner och inventarier. Ledning som på samma fastighet tjänar såväl* en byggnads allmänna användning *som den i förvärvskällan bedrivna verksamheten får i fråga om värdeminskningsavdrag i sin helhet behandlas enligt reglerna för maskiner och inventarier, om kostnaden*

Föreslagen lydelse

såsom röjning, schaktning eller rivning av byggnad eller annat som tidigare *har* funnits på fastigheten. *Till markanläggning hänförs också* körplan, parkeringsplats *e. d., täckdike, öppet dike, invallnings- och vattenavledningsföretag, mark- eller skogsväg eller brunn.* Till *anskaffningsvärdet för markanläggning hänförs* även värdet av *en* markanläggning som enligt punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 21 § utgör intäkt av jordbruksfastighet för jordägaren. *I anskaffningsvärdet får inräknas utgifter för iståndsättande och omläggning av ett förut anlagt täckdike. I täckdike inbegrips täckt avlopp i direkt anslutning till ett täckdike.*

Till markanläggning hänförs inte sådana anordningar som är *avsedda* att användas tillsammans med vissa maskiner eller andra *för stadigvarande bruk avsedda* inventarier i driften *(markinventarier). I enlighet härmed hänförs till markinventarier* exempelvis *sådan anordning som* gödselbassäng *som är* belägen utanför djurstall, urinbrunn eller liknande anordning eller ledning för vatten, avlopp, elektrisk ström, gas eller annat. *Till markinventarier hänförs också* stängsel och annan jämförlig avspärrningsanordning. *Anskaffningsvärdet för en ledning som är avsedd för såväl den på fastigheten bedrivna verksamheten som* en byggnads allmänna användning *fördelas mellan markinventarier och byggnaden i förhållande till hur stor del av ledningen som tjänar den på fastigheten bedrivna verksamheten respekti-*

Nuvarande lydelse

för ledningen till minst tre fjärdedelar kan anses hänförlig till den verksamhet som bedrives i förvärvskällan. Vid det omvända förhållandet skall hela kostnaden för ledningen inräknas i anskaffningskostnaden för byggnaden.

Avdrag för årlig värdeminskning av täckdike beräknas enligt avskrivningsplan till 10 procent av anskaffningskostnaden. I täckdike inbegripes täckt avlopp i direkt anslutning till täckdike. I anskaffningskostnaden får inräknas kostnaden för iståndsättande och omläggning av förut anlagt täckdike.

I fråga om annan markanläggning, såsom öppet dike, invallnings- och vattenavledningsföretag, mark- eller skogsväg eller brunn, beräknas avdraget enligt avskrivningsplan till 5 procent årligen av ett belopp som motsvarar tre fjärdedelar av anskaffningskostnaden.

Övergår fastighet till ny ägare på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, får den nye ägaren *åtnjuta* de värdeminskningsavdrag för markanläggning som skulle ha tillkommit förre ägaren om denne fortfarande ägt fastigheten. Övergår *fastigheten* till ny ägare genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, får överlåtaren *för* det år då överlåtelsen sker göra avdrag för den del av *avskrivningsunderlaget* för vilket han *icke* tidigare *åtnjutit* avdrag. *Motsvarande* gäller när

Föreslagen lydelse

ve byggnadens allmänna användning. Ledningen skall dock i sin helhet hänföras till markinventarier om utgifterna för ledningen till minst tre fjärdedelar kan anses hänförliga till den på fastigheten bedrivna verksamheten. Om utgifterna till minst tre fjärdedelar kan anses hänförliga till byggnadens allmänna användning skall ledningen i sin helhet hänföras till byggnaden.

I fråga om markinventarier tillämpas de föreskrifter som enligt punkt 5 gäller för maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier.

Har en investeringsfond e. d. eller statsbidrag tagits i anspråk för anskaffning av en markanläggning skall som anskaffningsvärde för markanläggningen anses den verkliga utgiften för markanläggningen minskad med fyra tredjedelar av det ianspråktagna beloppet.

Övergår *en* fastighet till *en* ny ägare på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, får den nye ägaren *göra* de värdeminskningsavdrag för markanläggning som skulle ha tillkommit *den* förre ägaren om denne fortfarande *hade* ägt fastigheten. *Vad nyss sagts gäller också om ett moderbolag eller en övertagande förening övertar en fastighet från ett dotterbolag eller en överlåtande förening vid sådan fusion, som avses i 28 § 3 mom.*

Övergår *en fastighet* till *en* ny

Nuvarande lydelse

verksamheten på jordbruksfastigheten läggs ned utan samband med avyttring av fastigheten.

5.[14] *Kostnad* för anskaffande av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier *drages* i regel av genom årliga värdeminskningsavdrag. *Avdrag för värdeminskning får göras antingen* enligt bestämmelserna nedan i denna punkt om restvärdeavskrivning *eller med motsvarande tillämpning av föreskrifterna i punkt 3 b–d av anvisningarna till 29 § om planenlig avskrivning eller punkt 4 av samma anvisningar om räkenskapsenlig avskrivning av maskiner och inventarier i rörelse. Är tillgång, som avses i denna punkt, underkastad hastig förbrukning, vilket vanligen kan anses vara fallet när tillgången kan beräknas ha en varaktighetstid av* högst tre år, får *dock* hela *anskaffningskostnaden dragas* av för det år då tillgången anskaffades.

(Angående andra och tredje styckena, se punkt 5 av anvisningarna till 29 §).

Föreslagen lydelse

ägare genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, får överlåtaren det år då överlåtelsen sker göra avdrag för den del av *det avskrivningsbara anskaffningsvärdet* för vilket han *inte* tidigare *har medgetts* avdrag. *Vad nu sagts* gäller *även* när verksamheten på jordbruksfastigheten läggs ned utan samband med avyttring av fastigheten.

5. *Utgifter* för anskaffande av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier *dras* i regel av genom årliga värdeminskningsavdrag enligt bestämmelserna *om räkenskapsenlig avskrivning i punkt 4 av anvisningarna till 29 § eller* om restvärdeavskrivning *i punkt 5 av samma anvisningar. Kan inventariernas ekonomiska livslängd antas uppgå till* högst tre år, får *emellertid* hela *utgiften för deras anskaffande dras* av *under anskaffningsåret. Omedelbart avdrag får även ske i fråga om inventarier av mindre värde.*

Regler om avdrag avseende beställda men inte levererade inventarier (kontraktsavskrivning) finns i punkt 2 sista stycket av anvisningarna till 41 §.

Bestämmelserna i punkt 3 andra och fjärde styckena samt punkt 6 av anvisningarna till 29 § gäller även vid

[14] Senaste lydelse 1972:741.

Nuvarande lydelse

6.[15] Avdrag för värdeminskning av tillgång som avses i punkterna 3–5 *åtnjutes* endast av skattskyldig ägare av tillgången, om *ej* annat följer av andra och tredje styckena.

Har arrendator eller annan nyttjanderättshavare haft *kostnad* för ny-, till- eller ombyggnad eller annan därmed jämförlig förbättring av fastighet, som han *innehaft* med nyttjanderätt, och blir jordägaren omedelbart ägare till vad som utförts, får nyttjanderättshavaren *åtnjuta avdrag* enligt avskrivningsplan *med* 10 procent av *hela anskaffningskostnaden för* täckdike och *med* 5 procent av *hela anskaffningskostnaden för annan tillgång än som avses i tredje stycket*. Dessutom *äger* nyttjanderättshavaren rätt till *avdrag* enligt punkt 3 *nionde* stycket *i enlighet med vad där föreskrives*.

Har arrendator eller annan nyttjanderättshavare haft *kostnad* för anskaffande av *tillgång, som enligt punkt 3 tredje stycket eller punkt 4 tredje stycket ej inräknas i anskaffningskostnad för byggnad eller markanläggning*, eller *av* maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier, som han inne-

Föreslagen lydelse

beräkning av inkomst av jordbruksfastighet.

6. Avdrag för värdeminskning av tillgång som avses i punkterna 3–5 *medges* endast skattskyldig ägare av tillgången, om *inte* annat följer av andra och tredje styckena.

Har *en* arrendator eller *en* annan nyttjanderättshavare haft *utgifter* för ny-, till- eller ombyggnad eller annan därmed jämförlig förbättring av *en* fastighet, som han *innehar* med nyttjanderätt, och blir jordägaren omedelbart ägare till vad som *har* utförts, får nyttjanderättshavaren *dra av dessa utgifter genom årliga värdeminskningsavdrag. Avdraget beräknas* enligt avskrivningsplan *till* 10 procent *för år räknat* av *anskaffningsvärdet av* täckdike och *till* 5 procent *för år räknat* av *anskaffningsvärdet av andra markanläggningar eller av byggnader*. Dessutom *har* nyttjanderättshavaren – *såvitt gäller byggnader* – rätt till *primäravdrag* enligt punkt 3 *tionde* stycket. *I fråga om byggnader eller markanläggningar, som är avsedda att användas endast ett fåtal år, får dock anskaffningsutgifterna i sin helhet dras av det år då tillgången anskaffades.*

Har *en* arrendator eller *en* annan nyttjanderättshavare haft *utgifter* för anskaffande av *byggnadsinventarier, markinventarier* eller maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier, som han innehar med nyttjanderätt, och blir jordägaren omedelbart ägare till vad som *har* anskaffats, får nyttjanderättshava-

[15] Senaste lydelse 1978:944.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
har med nyttjanderätt, och blir jordägaren omedelbart ägare till vad som anskaffats, får nyttjanderättshavaren *åtnjuta avdrag* enligt bestämmelserna i punkt 5.	ren *dra av dessa utgifter* enligt bestämmelserna i punkt 5.
Har nyttjanderättshavaren erhållit ersättning av jordägaren för vad som anskaffats, får nyttjanderättshavaren på en gång göra avdrag *för den del av anskaffningskostnaden för vilken han icke tidigare åtnjutit avdrag*, dock *icke* med högre belopp än ersättningen. *För det* beskattningsår då nyttjanderätten upphör får nyttjanderättshavaren göra avdrag *för vad som återstår oavskrivet av anskaffningskostnaden.*	Har nyttjanderättshavaren erhållit ersättning av jordägaren för vad som *har* anskaffats, får nyttjanderättshavaren på en gång göra avdrag *för vad som återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet*, dock *inte* med högre belopp än ersättningen. Det beskattningsår då nyttjanderätten upphör får nyttjanderättshavaren göra avdrag *med oavskriven del av anskaffningsvärdet.*
till 24 §	
4.[16] *Ersättning på grund av skadeförsäkring skall anses såsom intäkt av annan fastighet, i den mån köpeskilling, som skulle hava influtit därest försäkrad egendom i stället försålts, varit att hänföra till intäkt av annan fastighet eller i den mån ersättningen eljest motsvarar sådan skattepliktig intäkt eller motsvarar sådan avdragsgill omkostnad, vilken är att hänföra till nämnda förvärvskälla.*	4. *Till intäkt av annan fastighet räknas vad som inflyter vid avyttring av sådana maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier, vilka i avskrivningshänseende inte hänförs till byggnad.*
till 25 §	
2.a.[17] *Avdrag enligt 25 § 1 mom. medgives* för *sådan värdeminskning*, som byggnad *även med normalt underhåll och aktsam vård är underkastad.* Avdraget beräknas enligt avskrivningsplan *på* byggnadens anskaffningsvärde. *Angående minskning av avskrivningsunderlag för*	2 a. *Utgifter* för *anskaffande av en* byggnad, som *avses i 24 § 1 mom., dras av genom årliga värdeminskningsavdrag.* Avdraget beräknas enligt avskrivningsplan *till viss procent för år räknat av* byggnadens anskaffningsvärde. *Beräkningen görs från den tidpunkt då byggnaden har får-*

[16] Senaste lydelse 1950:308.
[17] Senaste lydelse 1979:1017.

Nuvarande lydelse

byggnad när särskilt värdeminskningsavdrag beräknas för värmepannor och *annan* maskinell utrustning, *se under b nedan.*

Som byggnads anskaffningsvärde anses den verkliga kostnaden för dess anskaffande. Vid beräkning av anskaffningsvärdet för byggnad, som förvärvats tillsammans med den mark på vilken den är belägen, anses så stor del av fastighetens anskaffningskostnad belöpa på byggnaden, som det vid fastighetstaxeringen fastställda byggnadsvärdet utgör av fastighetens hela taxeringsvärde. Om den återstående delen av anskaffningskostnaden för fastigheten visas mera avsevärt över- eller understiga ett skäligt markvärde, får dock det för byggnaden beräknade värdet jämkas. Har byggnad förvärvats på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, skall som anskaffningsvärde anses det belopp, som i beskattningsavseende kvarstår oavskrivet för överlåtaren om ej särskilda omständigheter föranleda annat. Vid beräkning av anskaffningsvärdet i vissa fall äger de två sista meningarna av punkt 3 b sista stycket av anvisningarna till 29 § motsvarande tillämpning.

I byggnads anskaffningsvärde inräknas kostnad för till- eller ombyggnad som nedlagts efter förvärvet av byggnaden samt kostnad för reparation och underhåll för vilken avdrag inte medges på grund av föreskrifterna i 25 § 2 mom. första stycket b) eller

Föreslagen lydelse

digställts. Av punkt 2 b framgår att underlaget för avskrivning enligt nu förevarande punkt skall minskas, när särskilt värdeminskningsavdrag beräknas för värmepannor, *hissmaskiner* och *jämförlig* maskinell utrustning.

Har en byggnad uppförts av den skattskyldige, är byggnadens anskaffningsvärde den skattskyldiges utgifter för uppförande av byggnaden. Till anskaffningsvärdet hänförs även utgifter för till- eller ombyggnad samt utgifter för reparation och underhåll för vilka avdrag inte medges på grund av föreskrifterna i 25 § 2 mom. första stycket b) eller c) och för vilka bidrag inte har utgått. I anskaffningsvärdet för en byggnad inräknas även utgifter för plantering, parkeringsplats eller annan jämförlig anläggning på fastigheten. Vidare får i anskaffningsvärdet inräknas utgifter som ägaren har haft för rivning av en byggnad eller annat som tidigare har funnits på fastigheten, om rivningen kan anses ha varit betingad av och har skett i nära anslutning till den nya byggnadens uppförande.

Har en byggnad förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, skall den verkliga utgiften utgöra anskaffningsvärdet. Förvärvades byggnaden tillsammans med den mark på vilken den är belägen, anses så stor del av vederlaget för fastighe-

Nuvarande lydelse

c) och för vilken bidrag ej utgått. I anskaffningsvärdet för byggnad inräknas även kostnad för plantering, parkeringsplats och annan jämförlig anläggning på fastigheten, även om anläggningens värde ingår i det markvärde som fastställts vid fastighetstaxeringen. Vidare får i anskaffningsvärdet inräknas kostnad som ägaren haft för rivning av byggnad eller annat som tidigare funnits på fastigheten, om rivningen kan anses ha varit betingad av och skett i nära anslutning till den nya byggnadens uppförande.

Det årliga värdeminskningsavdraget beräknas efter 1.5 *procent* för

Föreslagen lydelse

ten belöpa på byggnaden, som det vid fastighetstaxeringen fastställda byggnadsvärdet utgör av fastighetens hela taxeringsvärde. Om den del av vederlaget för fastigheten som enligt denna beräkning inte anses belöpa på byggnaden visas mera avsevärt över- eller understiga ett skäligt markvärde, får dock det för byggnaden beräknade anskaffningsvärdet jämkas. Har den skattskyldige eller någon, som står honom nära, vidtagit åtgärder för att den skattskyldige skall kunna tillgodoräkna sig ett högre anskaffningsvärde än som synes rimligt och kan det antas att detta har skett för att åt någon av dem bereda obehörig förmån i beskattningsavseende, skall anskaffningsvärdet i skälig mån jämkas.

Har en investeringsfond e. d. eller statsbidrag tagits i anspråk för anskaffning av en byggnad, skall som anskaffningsvärde för byggnaden anses den verkliga utgiften för byggnaden minskad med det ianspråktagna beloppet.

Övergår en byggnad till en ny ägare på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, får den nye ägaren göra de värdeminskningsavdrag på byggnaden som skulle ha tillkommit den förre ägaren om denne fortfarande hade ägt byggnaden. Vad nyss sagts gäller också om ett moderbolag eller en övertagande förening övertar en byggnad från ett dotterbolag eller en överlåtande förening vid sådan fusion, som avses i 28 § 3 mom.

Procentsatsen för värdeminskningsavdrag är 1.5 för byggnad av

Nuvarande lydelse

byggnad av sten, tegel, betong eller annat jämförligt material och *efter* 1,75 *procent* för byggnad av trä. I fall som avses i 25 § 2 mom. första stycket c) *beräknas avdraget efter* 3 *procent*. Avdraget får dock beräknas efter högre *procenttal*, om särskilda omständigheter *föreligger*.

b. [18] Avdrag enligt 25 § 1 mom. för årlig värdeminskning av värmepannor, hissmaskinerier och jämförlig maskinell utrustning, vars värde ingår i taxeringsvärdet (byggnadsvärdet), *medgives* enligt särskild avskrivningsplan efter högre procenttal än för byggnaden i övrigt. Värdeminskningsavdraget beräknas på utrustningens anskaffningsvärde. Angående beräkningen av detta värde gäller i tillämpliga delar vad som sägs i andra *stycket under a ovan*. Vidare medges avdrag enligt särskild avskrivningsplan för anslutningsavgift eller anläggningsbidrag avseende nyttighet för fastighet, som fastighetens ägare erlagt, om nyttigheten är knuten till fastigheten och *ej* till ägaren personligen.

Avskrives maskinell utrustning enligt särskild plan, skall underlaget för beräkning av värdeminskningsavdrag *för byggnaden* minskas i motsvarande mån. *Om tillgång som ingår i* sådan utrustning *på grund av förslitning eller teknikens utveckling*

[18] Senaste lydelse 1975:259.

Föreslagen lydelse

sten, tegel, betong eller annat jämförligt material och 1,75 för byggnad av trä. I fall som avses i 25 § 2 mom. första stycket c) *är procentsatsen* 3. Avdraget får dock beräknas efter högre *procentsats*, om särskilda omständigheter *föranleder därtill*.

Utrangeras byggnad, som avses i 24 § 1 mom., får avdrag göras för vad som återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet i den mån beloppet överstiger vad som inflyter genom avyttring av byggnadsmaterial e. d. i samband med utrangeringen.

2 b. Avdrag enligt 25 § 1 mom. för årlig värdeminskning av värmepannor, hissmaskinerier och jämförlig maskinell utrustning, vars värde ingår i taxeringsvärdet (byggnadsvärdet), *medges* enligt särskild avskrivningsplan efter högre procenttal än för byggnaden i övrigt. Värdeminskningsavdraget beräknas på utrustningens anskaffningsvärde. Angående beräkningen av detta värde gäller i tillämpliga delar vad som sägs i *punkt 2 a* andra – *fjärde styckena*. Vidare medges avdrag enligt särskild avskrivningsplan för anslutningsavgift eller anläggningsbidrag avseende nyttighet för fastighet, som fastighetens ägare *har* erlagt, om nyttigheten är knuten till fastigheten och *inte* till ägaren personligen.

Avskrivs maskinell utrustning enligt särskild plan, skall underlaget för beräkning av värdeminskningsavdrag *enligt punkt 2 a* minskas i motsvarande mån. *Utrangeras* sådan utrustning, *får avdrag göras för vad som återstår oavskrivet av anskaff-*

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
blivit oanvändbar innan fastigheten avyttrats, medgives avdrag för den del av tillgångens värde som kvarstår oavskriven enligt planen.	*ningsvärdet i den mån beloppet överstiger vad som inflyter genom avyttring av material e. d. i samband med utrangeringen.*
Avdrag för årlig värdeminskning enligt särskild avskrivningsplan medgives även beträffande lösa inventarier. Utrangeras sådant inventarium, får avdrag ske för vad som återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet.	
	3. Utgifter för anskaffande av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier, vilka i avskrivningshänseende inte hänförs till byggnad, dras av enligt bestämmelserna i punkterna 3–5 av anvisningarna till 29 §.
3.[19] *Användes* fastighet helt eller delvis i ägarens rörelse, skall avdrag för kostnaden för fastigheten *till den del som sålunda* använts *medgivas* vid beräkning av nettointäkt av rörelsen i enlighet med bestämmelserna i 29 § med tillhörande anvisningar.	*4. Används en* fastighet helt eller delvis i ägarens rörelse, skall avdrag för kostnaden för *den del av* fastigheten *som har* använts *i rörelsen medges* vid beräkning av nettointäkt av rörelsen i enlighet med bestämmelserna i 29 § med tillhörande anvisningar.
Om fastighetens ägare begär det, *tillämpas* punkterna *3 a–c*, 7, 16 och 17 av anvisningarna till 29 § *i fråga om fastighet eller del av fastighet som användes i rörelse bedriven av annan än fastighetsägaren. Vid utrangering i sådant fall av tillgång, för vilken föreskrifterna i de nämnda punkterna 3 a–c äro tillämpliga, får avdrag ske för vad som återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet.*	*Används i annat fall än som avses i första stycket en fastighet för annat ändamål än som bostad skall, om fastighetsägaren* begär det, *bestämmelserna i* punkterna *3–5*, 7, 16 och 17 av anvisningarna till 29 § *tillämpas på fastigheten eller den del därav som används för annat än bostadsändamål.*
Avskrives tillgång som avses i denna punkt enligt *ovannämnda regler för avskrivning av tillgångar i rörelse*, får tillgångens värde *icke*	*Avskrivs en* tillgång som avses i denna punkt enligt *bestämmelserna i första eller andra stycket*, får tillgångens värde *inte* ingå i underlaget för

[19] Senaste lydelse av förutvarande punkt 3 1969:363.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
ingå i underlaget för annan avskrivning enligt 25 § 1 mom.	annan avskrivning enligt 25 § 1 mom.
till 27 §	
2.[20] Tomtrörelse anses föreligga, när någon bedriver verksamhet som huvudsakligen avser försäljning av mark för bebyggelse (byggnadstomt) från fastighet, som uppenbarligen förvärvats för att ingå i yrkesmässig markförsäljning, såsom när fastighet köpts av ett tomtbolag *eller dylikt* eller när förvärvet avsett mark som enligt fastställd stadsplan eller byggnadsplan är avsedd för bebyggelse.	2. Tomtrörelse anses föreligga, när någon bedriver verksamhet som huvudsakligen avser försäljning av mark för bebyggelse (byggnadstomt) från fastighet, som uppenbarligen *har* förvärvats för att ingå i yrkesmässig markförsäljning, såsom när fastighet *har* köpts av ett tomtbolag *e. d.* eller när förvärvet *har* avsett mark som enligt fastställd stadsplan eller byggnadsplan är avsedd för bebyggelse.
I övrigt anses försäljning av byggnadstomt ingå i tomtrörelse, om den skattskyldige under tio kalenderår – frånsett överlåtelse som avses i 2 § lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst – avyttrat minst femton byggnadstomter. Detsamma gäller om makar under äktenskapet sålt *tillhopa* minst *femton* byggnadstomter under angivna tid. Har försäljning av byggnadstomter skett från olika fastigheter eller från olika delar av en fastighet, medräknas vid beräkningen av antalet tidigare sålda byggnadstomter endast sådana tomter som med hänsyn till deras inbördes läge normalt kan anses ingå i en och samma tomtrörelse. Vid beräkning av antalet tidigare sålda byggnadstomter *likställes* med försäljning upplåtelse av mark i och för bebyggelse, utom då fråga är om kommuns upplåtelse av tomträtt. Har fastighet genom köp, byte eller därmed jäm-	I övrigt anses försäljning av byggnadstomt ingå i tomtrörelse, om den skattskyldige under tio kalenderår – frånsett överlåtelse som avses i 2 § lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst – *har* avyttrat minst *15* byggnadstomter. Detsamma gäller om makar under äktenskapet *har* sålt *sammanlagt* minst *15* byggnadstomter under angivna tid. Har försäljning av byggnadstomter skett från olika fastigheter eller från olika delar av en fastighet, medräknas vid beräkningen av antalet tidigare sålda byggnadstomter endast sådana tomter som med hänsyn till deras inbördes läge normalt kan anses ingå i en och samma tomtrörelse. Vid beräkning av antalet tidigare sålda byggnadstomter *likställs* med försäljning upplåtelse av mark i och för bebyggelse, utom då fråga är om kommuns upplåtelse av tomträtt. Har fastighet genom köp, byte eller därmed jäm-

[20] Senaste lydelse 1978:971.

Nuvarande lydelse

förlig överlåtelse eller genom gåva överförts till föräldrar, far- eller morföräldrar, make, avkomling eller avkomlings make, till dödsbo, vari den skattskyldige eller någon av nämnda personer är delägare, eller till aktiebolag, handelsbolag eller ekonomisk förening, vari den skattskyldige ensam eller tillsammans med sådana personer på grund av det samlade innehavet av aktier eller andelar har ett bestämmande inflytande, anses tomtrörelse föreligga, om överlåtaren och den nye ägaren sammanlagt avyttrat minst *femton* byggnadstomter. Tomtrörelsen anses *taga sin början* i och med avyttringen av den femtonde byggnadstomten.

Försäljning av byggnadstomt för att av anställda huvudsakligen användas för gemensamt ändamål eller till anställd för att bereda honom bostad anses *ej* utgöra tomtrörelse, om *icke* försäljningen *göres* av skattskyldig som avses i första stycket eller av skattskyldig som driver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter.

Säljes byggnadstomt av någon som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter, anses försäljningen ingå i den övriga verksamheten, om *icke* tomtrörelse utgör den huvudsakliga verksamheten.

Har skattskyldig och hans make, om de med hänsyn till antalet tomtförsäljningar enligt andra stycket anses ha drivit tomtrörelse, *icke* under de senaste tio kalenderåren före taxeringsåret sålt någon byggnadstomt, anses avyttring av bygg-

Föreslagen lydelse

förlig överlåtelse eller genom gåva överförts till föräldrar, far- eller morföräldrar, make, avkomling eller avkomlings make, till dödsbo, vari den skattskyldige eller någon av nämnda personer är delägare, eller till aktiebolag, handelsbolag eller ekonomisk förening, vari den skattskyldige ensam eller tillsammans med sådana personer på grund av det samlade innehavet av aktier eller andelar har ett bestämmande inflytande, anses tomtrörelse föreligga, om överlåtaren och den nye ägaren sammanlagt *har* avyttrat minst *15* byggnadstomter. Tomtrörelsen anses *påbörjad* i och med avyttringen av den femtonde byggnadstomten.

Försäljning av byggnadstomt för att av anställda huvudsakligen användas för gemensamt ändamål eller till anställd för att bereda honom bostad anses *inte* utgöra tomtrörelse, om *inte* försäljningen *görs* av skattskyldig som avses i första stycket eller av skattskyldig som driver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter.

Säljs byggnadstomt av någon som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter, anses försäljningen ingå i den övriga verksamheten, om *inte* tomtrörelse utgör den huvudsakliga verksamheten.

Har skattskyldig och hans make, om de med hänsyn till antalet tomtförsäljningar enligt andra stycket anses ha drivit tomtrörelse, *inte* sålt någon byggnadstomt under de senaste tio kalenderåren före taxeringsåret, anses avyttring av byggnads-

Nuvarande lydelse

nadstomt som därefter sker *ej* som tomtrörelse, om *icke* byggnadstomten ingår i fastställd stadsplan eller byggnadsplan eller avyttringen skett under sådana förhållanden att tomtrörelse på nytt anses föreligga enligt bestämmelserna i första eller andra stycket. Överlåtelse som avses i 2 § lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst verkar *icke* avbrytande på uppehåll som nu nämnts.

Avyttrar skattskyldig återstoden av lagret i sådan tomtrörelse som avses i andra stycket, anses vinsten av denna avyttring – utom den del av vinsten som belöper på mark inom fastställd stadsplan eller byggnadsplan – *icke* som inkomst av *rörelse utan som realisationsvinst.* Som skattepliktig intäkt av rörelse räknas likväl belopp, varmed egendomens värde nedskrivits i rörelsen *och som icke* återförts till beskattning tidigare. *Vad som sagts om försäljningsvinstens beskattning som realisationsvinst gäller icke,* om avyttringen kan antagas ha skett väsentligen i syfte att bereda den skattskyldige eller egendomens förvärvare eller annan, med vilken någondera är i intressegemenskap, obehörig skatteförmån.

Frågan om *oskiftat* dödsbos avytt-

Föreslagen lydelse

tomt som därefter sker *inte* som tomtrörelse, om *inte* byggnadstomten ingår i fastställd stadsplan eller byggnadsplan eller avyttringen *har* skett under sådana förhållanden att tomtrörelse på nytt anses föreligga enligt bestämmelserna i första eller andra stycket. Överlåtelse som avses i 2 § lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst verkar *inte* avbrytande på uppehåll som nu nämnts.

Utan hinder av vad i föregående stycke sagts skall avyttring av byggnadstomt anses utgöra led i tomtrörelse, om nedskrivning av byggnadstomt har skett i rörelsen och nedskrivet belopp inte har återförts till beskattning minst tio år före taxeringsåret.

Avyttrar skattskyldig återstoden av lagret i sådan tomtrörelse som avses i andra stycket, anses vinsten av denna avyttring – utom den del av vinsten som belöper på mark inom fastställd stadsplan eller byggnadsplan – *inte* som inkomst av *tomtrörelse,* om *inte* avyttringen kan *antas* ha skett väsentligen i syfte att bereda den skattskyldige eller egendomens förvärvare eller annan, med vilken någondera är i intressegemenskap, obehörig skatteförmån. Som skattepliktig intäkt av *tomtrörelse* räknas likväl belopp varmed egendomens värde *har* nedskrivits i rörelsen, *i den mån nedskrivningen inte har* återförts till beskattning tidigare.

Frågan om dödsbos avyttring av

Nuvarande lydelse

ring av byggnadstomt är att hänföra till tomtrörelse eller ej *bedömes* på samma sätt som om den avlidne verkställt avyttringen.

Föreslagen lydelse

byggnadstomt är att hänföra till tomtrörelse eller ej *bedöms* på samma sätt som om den avlidne *hade* verkställt avyttringen.

3. Fastighet, som förvärvas genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, utgör omsättningstillgång hos fastighetsägaren, om denne eller dennes make bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter. Detsamma gäller om fastighetsägaren eller dennes make är företagsledare i ett fåmansföretag och fastigheten skulle ha utgjort omsättningstillgång i byggnadsrörelse eller handel med fastigheter om den hade förvärvats av fåmansföretaget.

Vad i första stycket sagts gäller inte om

a) fastigheten uppenbarligen har förvärvats för stadigvarande användning i jordbruk, skogsbruk eller rörelse, som bedrivs av fastighetsägare, dennes make eller av fåmansföretag i vilket fastighetsägaren eller dennes make är företagsledare,

b) förvärvet avser en- eller tvåfamiljsfastighet som uppenbarligen skall stadigvarande användas som bostad för fastighetsägaren eller dennes make eller

c) förvärvet uppenbarligen helt saknar samband med den av fastighetsägaren bedrivna byggnadsrörelsen.

Har en fastighet, som inte är omsättningstillgång, varit föremål för byggnadsarbete i byggnadsrörelse, som – direkt eller genom ett handelsbolag – bedrivs av fastighetsägaren, skall värdet av arbetet tas upp som intäkt i byggnadsrörelsen. Bedrivs

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

byggnadsrörelsen – direkt eller genom ett handelsbolag – av fysisk person skall dock värdet av dennes eget arbete tas upp som intäkt endast om varor av mer än ringa värde tas ut ur byggnadsrörelsen i samband med arbetet.

Innehar skattskyldig aktie eller andel i ett fastighetsförvaltande företag och skulle någon av företagets fastigheter ha utgjort omsättningstillgång i byggnadsrörelse eller handel med fastigheter om den hade innehafts av den skattskyldige, skall aktien eller andelen anses utgöra omsättningstillgång. Vad nu sagts gäller dock endast om

a) företaget är ett fåmansföretag och den skattskyldige är företagsledare i företaget eller make till företagsledare,

b) intressegemenskap eljest råder mellan den skattskyldige och företaget eller

c) företaget är ett handelsbolag.

I fall som avses i föregående stycke c) skall – förutom andelen – en mot andelen svarande del av handelsbolagets fastigheter anses som omsättningstillgång hos delägaren. Vad nu sagts gäller dock endast de av bolagets fastigheter som skulle ha utgjort omsättningstillgångar om de innehafts av delägaren.

Skattskyldig, som enligt bestämmelserna i denna anvisningspunkt eller punkt 4 innehar omsättningstillgång, anses bedriva rörelse.

4. Förvärvar skattskyldig genom arv eller testamente eller genom bodelning i anledning av makes död värdepapper, fastighet eller liknande

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

tillgång, som har utgjort omsättningstillgång i den avlidnes rörelse, anses tillgången utgöra omsättningstillgång även hos den skattskyldige.

Vad i första stycket sagts gäller endast om

a) den skattskyldige vid tidpunkten för förvärvet själv bedriver rörelse i vilken tillgången hade utgjort omsättningstillgång om den hade förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång,

b) den skattskyldige avser att fortsätta den avlidnes rörelse eller

c) annan skattskyldig än som avses under a) och b) förvärvar tillgång, som är nedskriven vid förvärvet, och avstår från att begära avskattning.

Med avskattning avses att den skattskyldige tar upp nedskrivningens belopp som intäkt av rörelse för det år då förvärvet ägde rum.

till 28 §

1.[21] Till intäkt av rörelse *hänföras* samtliga intäkter i *penningar* eller varor, som influtit i rörelsen. Detta innebär, att intäkten skall vara av sådan beskaffenhet, att den normalt är att räkna med och ingår *såsom* ett led i den *förvärvsverksamhet, varom fråga är.* Hit räknas alltså inflytande betalning för varor eller produkter, som den skattskyldige *för i handel* eller tillverkar, *och* gäller *detta* även *för det fall, att* rörelseidkaren vid överlåtelse av rörelsen *till annan* låter i överlåtelsen ingå befintliga varor eller produkter. Denna överlåtelse utgör då så att säga den sista

1. Till intäkt av rörelse *hänförs* samtliga intäkter i *pengar* eller varor, som *har* influtit i rörelsen. Detta innebär, att intäkten skall vara av sådan beskaffenhet, att den normalt är att räkna med och ingår *som* ett led i den *ifrågavarande förvärvsverksamheten.* Hit räknas alltså inflytande betalning för varor eller produkter, som den skattskyldige *handlar med* eller tillverkar. Det *sagda* gäller även *då* rörelseidkaren vid överlåtelse av rörelsen låter befintliga varor eller produkter ingå i överlåtelsen. Denna överlåtelse utgör då så att säga den sista affärs-

[21] Senaste lydelse 1979:1149.

Nuvarande lydelse

affärshändelsen i hans rörelse. Däremot räknas *icke* hit sådan intäkt, som till den skattskyldige kan inflyta vid sidan av rörelsen eller utanför vad som normalt är att anse *såsom* driftinkomst, *såsom exempelvis* vid avyttring av personlig lösegendom eller för stadigvarande bruk i rörelsen avsedda fastigheter *eller andra tillgångar – angående för sådant bruk avsedda maskiner och andra inventarier så ock patenträtter och liknande tidsbegränsade rättigheter ävensom hyresrätter och rättigheter av goodwills natur, se dock andra och tredje styckena här nedan. Den* intäkt, som *erhålles* genom en *dylik*, oberoende av rörelsen *verkställd* avyttring, skall *tagas i betraktande vid inkomstberäkningen för förvärvskällan tillfällig förvärvsverksamhet och bedömas efter de för denna förvärvskälla stadgade grunder. Såsom* skattepliktig intäkt räknas *icke* statligt avgångsvederlag i form av engångsbelopp till renskötselutövare i samband med att han upphör med sin renskötsel.

Till intäkt av rörelse hänförs *intäkt* vid avyttring av för stadigvarande bruk avsedda maskiner och andra inventarier *samt därmed* vid beräkning av värdeminskningsavdrag *likställda tillgångar (jfr punkterna 7 och 16 av anvisningarna till 29 §). Till intäkt av rörelse hänförs även intäkt vid avyttring av patenträtt eller liknande tidsbegränsad rättighet. Detsamma gäller intäkt vid avyttring av hyresrätt och av varumärke, firmanamn eller annan rättighet av goodwills natur.* Om beräkning i vissa fall av intäkt vid överlåtelse av skepp

Föreslagen lydelse

händelsen i hans rörelse. Däremot räknas *inte* hit sådan intäkt, som kan inflyta till den skattskyldige vid sidan av rörelsen eller utanför vad som normalt är att anse *som* driftinkomst, *t. ex.* vid avyttring av personlig lösegendom eller för stadigvarande bruk i rörelsen avsedda fastigheter. Intäkt, som *erhålls* genom en *sådan* oberoende av rörelsen *gjord* avyttring, skall *tas upp som intäkt vid beräkning av realisationsvinst enligt 35 och 36 §§. Som* skattepliktig intäkt räknas *inte* statligt avgångsvederlag i form av engångsbelopp till renskötselutövare i samband med att han upphör med sin renskötsel.

Till intäkt av rörelse hänförs *vad som inflyter* vid avyttring av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier *eller av tillgångar som är likställda med dessa* vid beräkning av värdeminskningsavdrag. Om beräkning i vissa fall av intäkt vid överlåtelse av skepp och luftfartyg m. m. finns bestämmelser i 2 § lagen (1966:172) om avdrag för avskrivning på skeppskontrakt m. m.

Nuvarande lydelse

och luftfartyg m. m. finns bestämmelser i 2 § lagen (1966:172) om avdrag för avskrivning på skeppskontrakt m. m.

Skattskyldig, som driver tomtrörelse, byggnadsrörelse eller handel med fastigheter, skall *såsom* intäkt av rörelsen *upptaga* vad som influtit vid försäljning av sådan fastighet eller del därav, *oberoende av sättet för fastighetens förvärvande och tiden för innehavet*, varefter frågan om och i vad mån nettointäkt uppstått genom försäljningen kommer att bero på resultatet av rörelsen i dess helhet under beskattningsåret. *Därvid iakttages* utöver vad som gäller enligt anvisningarna till 27 § följande. Om fastighet, som utgör *lagertillgång i tomtrörelse, byggnadsrörelse eller handel med fastigheter*, förvärvats innan rörelsen *påbörjats*, beräknas fastighetens värde vid tiden för rörelsens påbörjande på samma sätt som vid beräkning av realisationsvinst enligt punkterna 1 och 2 av anvisningarna till 36 §. Detta värde utgör fastighetens uppräknade ingångsvärde i rörelsen även vid senare års taxeringar. *Om en skattskyldig, som bedriver eller tidigare bedrivit rörelse, avyttrar fastighet eller del av fastighet som han för stadigvarande bruk använt i rörelsen, skall den del av försäljningssumman som belöper på sådana till fastigheten hörande tillgångar, vilka vid beräkning av värdeminskningsavdrag hänföras eller hänförts till maskiner och andra inventarier (jfr punkterna 7 och 16 av anvisningarna till 29 §), upptagas såsom intäkt av*

Föreslagen lydelse

Skattskyldig, som driver tomtrörelse, byggnadsrörelse eller handel med fastigheter, skall *som* intäkt av rörelsen *ta upp* vad som *har* influtit vid försäljning av sådan fastighet eller del därav *som utgör omsättningstillgång i rörelsen*, varefter frågan om och i vad mån nettointäkt *har* uppstått genom försäljningen kommer att bero på resultatet av rörelsen i dess helhet under beskattningsåret. Utöver vad som gäller enligt anvisningarna till 27 § *skall därvid iakttas* följande. Om fastighet, som utgör *omsättningstillgång i rörelse*, *har* förvärvats innan rörelsen *påbörjades*, beräknas fastighetens värde vid tiden för rörelsens påbörjande på samma sätt som vid beräkning av realisationsvinst enligt punkterna 1 och 2 *a* av anvisningarna till 36 §. Detta värde utgör fastighetens uppräknade ingångsvärde i rörelsen även vid senare års taxeringar.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
rörelse, varemot återstående delen av försäljningssumman skall upptagas såsom intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet, i den mån de i 35 § angivna förutsättningarna för skattepliktig realisationsvinst föreligga.	
	Avyttras fastighet som utgör omsättningstillgång i rörelse skall värdeminskningsavdrag som belöper på tid före avyttringen återföras till beskattning i rörelsen.

Utskiftar svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening tillgång på annat sätt än genom sådan fusion som avses i 28 § 3 mom. och skulle vid en försäljning av tillgangen köpeskillingen ha varit skattepliktig i förvärvskällan, anses bolaget eller föreningen ha åtnjutit skattepliktig inkomst, som om tillgången sålts. Som köpeskilling gäller därvid tillgångens verkliga värde vid utskiftningen.

till 29 §

1. [22] Har annan fastighet helt eller delvis använts i ägarens egen rörelse, får hyresvärdet av vad *så* använts *icke avdragas såsom* omkostnad i rörelsen. Detta hyresvärde har nämligen *icke upptagits såsom* inkomst av annan fastighet (jfr punkt 1 av anvisningarna till 24 §). Avkastningen av fastigheten kommer i stället till synes som en del av rörelseinkomsten.	1. Har annan fastighet helt eller delvis använts i ägarens egen rörelse, får hyresvärdet av vad *som på detta sätt* använts *inte dras av som* omkostnad i rörelsen. Detta hyresvärde har nämligen *inte tagits upp som* inkomst av annan fastighet (jfr punkt 1 av anvisningarna till 24 §). Avkastningen av fastigheten kommer i stället till synes som en del av rörelseinkomsten.
Har den skattskyldige i rörelse, som av honom utövats, för förädling eller förbrukning tillgodogjort sig produkter från eget jordbruk eller någon dess binäring eller från eget skogsbruk eller råämnen från egen eller av honom brukad, i rörelsen *ej* använd fastighet, skall, *såsom* av 21 och 24 §§ framgår, värdet av sådana produkter eller råämnen i vissa fall *upptagas såsom* intäkt av fastighe-	Har den skattskyldige i rörelse, som *har* utövats av honom, för förädling eller förbrukning tillgodogjort sig produkter från eget jordbruk eller någon dess binäring eller från eget skogsbruk eller råämnen från egen eller av honom brukad, i rörelsen *inte* använd fastighet, skall, *som* framgår av 21 och 24 §§, värdet av sådana produkter eller råämnen i vissa fall *tas upp som* intäkt av

[22] Senaste lydelse 1972:741.

Nuvarande lydelse

ten. *Sker så*, får samma värde *avföras såsom* omkostnad i rörelsen. *Detsamma* gäller, om han i rörelsen tillgodogjort sig produkter av annan rörelse, *som han utövat och* som, *efter ty i 18 § sägs*, är att anse som särskild förvärvskälla.

Kostnad för inköp och plantering av träd och buskar för yrkesmässig frukt- eller bärodling får efter den skattskyldiges eget val *avdragas* antingen i sin helhet *för* det år *kostnaden uppkommit eller enligt avskrivningsplan. Vid planenlig avskrivning fördelas kostnaderna på ett antal år i följd så att de kan i sin helhet avdragas under den tidrymd* odlingen beräknas vara ekonomiskt användbar. Föreskrifterna i punkt 16 sjätte *stycket äga motsvarande tillämpning.*

3. *a.*[23] *Kostnaden* för anskaffande av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier *avdrages* i regel genom årliga värdeminskningsavdrag *antingen* enligt bestämmelserna *nedan i denna punkt för planenlig avskrivning eller jämlikt reglerna* i punkt 4 för räkenskapsenlig avskrivning. *Äro tillgångar, varom nu är fråga, underkastade hastig förbrukning, vilket vanligen kan anses vara fallet, när de beräknas hava en varaktighetstid av* högst tre år, *må dock oavsett om planenlig eller räkenskapsenlig avskrivning tillämpas* under anskaffningsåret *av-*

Föreslagen lydelse

fastigheten. *I sådant fall* får samma värde *dras av som* omkostnad i rörelsen. *Detta* gäller *också*, om han i rörelsen *har* tillgodogjort sig produkter av annan *av honom utövad rörelse*, som är att anse som särskild förvärvskälla.

Utgifter för inköp och plantering av träd och buskar för yrkesmässig frukt- eller bärodling får efter den skattskyldiges eget val *dras av* antingen i sin helhet det år *då inköpet eller planteringen har ägt rum eller genom årliga värdeminskningsavdrag. Värdeminskningsavdraget beräknas enligt avskrivningsplan till viss procent för år räknat av odlingens anskaffningsvärde. Beräkningen görs från den tidpunkt då odlingen har färdigställts. Procentsatsen för värdeminskningsavdrag bestäms efter den tid* odlingen beräknas vara ekonomiskt användbar. Föreskrifterna i punkt 16 sjätte *och sjunde styckena skall tillämpas.*

3. *Utgifter* för anskaffande av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier *dras* i regel *av* genom årliga värdeminskningsavdrag enligt bestämmelserna *om* räkenskapsenlig avskrivning i punkt 4 *eller om restvärdeavskrivning i punkt 5. Kan inventariernas ekonomiska livslängd antas uppgå till* högst tre år, *får emellertid hela utgiften* för deras anskaffande *dras av* under anskaffningsåret. *Omedelbart avdrag får även ske i fråga om inventarier av mindre värde.*

[23] Senaste lydelse av förutvarande punkt 3 a 1976:85.

Nuvarande lydelse

dragas hela kostnaden för deras anskaffande.

Har fåmansföretag anskaffat inventarier, som uteslutande eller så gott som uteslutande *äro* avsedda för företagsledares eller honom närstående persons privata bruk, *får* avdrag *som här avses ej åtnjutas.*

(punkt 4 tolfte stycket)

Angående avdrag *för nedskrivning av värdet å rättigheter till leverans av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda* inventarier *enligt ej fullgjorda köpekontrakt stadgas* i punkt 2 av anvisningarna till 41 §.

(punkt 4 första stycket)

4. [24] Skattskyldig *må*, efter *därom* hos taxeringsnämnd eller, om besvär anförts, länsrätt *framställt* yrkande, *berättigas* att *under förutsättning av motsvarande avskrivning i räkenskaperna* tills vidare *åtnjuta* avdrag för *avskrivning å maskiner eller andra för stadigvarande bruk avsedda* inventarier *i enlighet med bestämmelserna nedan i denna punkt för*

[24] Senaste lydelse 1979:612.

Föreslagen lydelse

Har *ett* fåmansföretag anskaffat inventarier, som uteslutande eller så gott som uteslutande *är* avsedda för företagsledares eller honom närstående persons privata bruk, *medges inte* avdrag *på grund av anskaffningen.*

Regler om avdrag *avseende beställda men inte levererade* inventarier *(kontraktsavskrivning) finns* i punkt 2 *sista stycket* av anvisningarna till 41 §.

Har den skattskyldige yrkat avdrag för värdeminskning av inventarier, skall avdraget anses medgivet i den mån det har medfört att den taxerade inkomsten har beräknats till lägre belopp än annars skulle ha skett eller medfört en ökning av förlust som berättigar till avdrag enligt bestämmelserna i lagen (1960:63) om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst. Inventariernas anskaffningsvärde minskat med medgivna värdeminskningsavdrag utgör det skattemässiga restvärdet.

4. Skattskyldig *kan* efter yrkande hos taxeringsnämnd eller, om besvär *har* anförts, *hos* länsrätt *medges rätt* att tills vidare *få* avdrag för *värdeminskning av sina* inventarier *enligt reglerna* i denna *anvisningspunkt om* räkenskapsenlig avskrivning. *Som* förutsättning *för detta gäller*

a) att den skattskyldige *har* haft ordnad bokföring som avslutas *med*

Nuvarande lydelse

räkenskapsenlig avskrivning. *Såsom* förutsättning *härför skall gälla* att den skattskyldige haft ordnad bokföring, som avslutas *medelst vinst- och förlustkonto, samt* att tillfredsställande utredning föreligger om *vad som återstår i beskattningsavseende oavskrivet av anskaffningsvärdet å ifrågavarande tillgångar samt dessa ävensom avskrivningar å desamma* i den skattskyldiges räkenskaper och i företedd utredning redovisas på sådant sätt, att trygghet föreligger att vid avyttring av tillgångarna *framdeles möjligen uppkommande* vinster *ej skola undgå taxering.*

(punkt 3 b fjärde stycket)

Såsom tillgångs anskaffningsvärde skall anses, då *tillgången* förvärvats genom köp *eller* byte eller därmed jämförligt fång, den verkliga *kostnaden* för *dess* anskaffande och, då *tillgången annorledes övergått till rörelsen, dess allmänna saluvärde* vid tiden för *övergången.* Dock skall iakttagas följande. Har *tillgång i samband med förvärv av den* rörelse, *vari den nyttjas, erhållits annorledes* än genom köp eller byte eller därmed jämförligt fång, skall, *där ej* särskilda omständigheter *till annat föranleda, såsom* anskaffningsvärde för *tillgången* anses det *belopp som kvarstår i beskattningsavseende oavskrivet för överlåtaren. Skulle det i något fall befinnas, att* den skattskyldige eller någon, som står honom

Föreslagen lydelse

årsbokslut;

b) att avdraget motsvarar avskrivningen i räkenskaperna;

c) att tillfredsställande utredning föreligger om *inventariernas skattemässiga restvärde;*

d) att inventarierna och avskrivna belopp redovisas på *ett* sådant sätt i den skattskyldiges räkenskaper och i företedd utredning att trygghet föreligger att vinster vid avyttring av tillgångarna *inte undgår beskattning; samt*

e) att – om den skattskyldige inte upprättat årsbokslut för det närmast föregående räkenskapsåret – det bokförda värdet av inventarierna före avskrivning bestämts med utgångspunkt i inventariernas skattemässiga restvärde vid beskattningsårets ingång.

Som anskaffningsvärde *för inventarier* skall anses, då *inventarierna har* förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, den verkliga *utgiften* för *deras* anskaffande och, då *inventarierna har förvärvats på annat sätt, deras marknadsvärde* vid tiden för *förvärvet.* Dock skall följande iakttas. Har *inventarierna ingått i en* rörelse, *som den skattskyldige har förvärvat på annat sätt* än genom köp eller byte eller därmed jämförligt fång, skall, *om inte* särskilda omständigheter *föranleder annat, som* anskaffningsvärde för *inventarierna* anses det *för den tidigare ägaren gällande skattemässiga restvärdet. Har* den skattskyldige eller någon, som står honom nära, vidtagit åtgärd för att den skattskyl-

Nuvarande lydelse

nära, vidtagit åtgärd för att den skattskyldige skall kunna tillgodoräkna sig ett högre anskaffningsvärde än som synes rimligt, och kan det *antagas* att detta skett för att åt någon av dem bereda obehörig förmån i beskattningsavseende, skall anskaffningsvärdet i skälig mån jämkas. *Såsom* anskaffningsvärde för *tillgång*, som moderbolag eller övertagande förening *övertager* från dotterbolag eller överlåtande förening vid sådan fusion, som i 28 § 3 mom. *första eller andra stycket* avses, *skall* anses det *belopp, som* vid fusionstillfället *kvarstår i beskattningsavseende oavskrivet* hos dotterbolaget eller den överlåtande föreningen.

(punkt 4 femte stycket)

Har skattskyldig *beträffande* under beskattningsåret *anskaffade tillgångar tidigare åtnjutit i punkt 2 av anvisningarna till 41 § omförmält* avdrag *å värdet av rättighet till leverans av tillgångar enligt ej fullgjorda köpekontrakt, skall vid beräkning av avdrag för värdeminskning med 30 procent av anskaffningsvärdet såsom* anskaffningsvärde anses den verkliga *kostnaden* minskad med det tidigare *jämlikt nyssnämnda stadgande åtnjutna* avdraget. *Vad nu sagts skall äga motsvarande tillämpning, om* investeringsfond *i enlighet med vad för sådan fond finnes stadgat* tagits i anspråk för *avskrivning* av under beskattningsåret *anskaffade tillgångar.*

(punkt 4 andra – fjärde och sjätte – elfte styckena)

Avdrag för avskrivning *å här ifrå-*

Föreslagen lydelse

dige skall kunna tillgodoräkna sig ett högre anskaffningsvärde än som synes rimligt och kan det *antas* att detta *har* skett för att bereda obehörig förmån i beskattningsavseende åt någon av dem, skall anskaffningsvärdet i skälig mån jämkas.

Som anskaffningsvärde för *inventarier*, som moderbolag eller övertagande förening *övertar* från dotterbolag eller överlåtande förening vid sådan fusion, som avses i 28 § 3 mom., anses det *skattemässiga restvärdet* vid fusionstillfället hos dotterbolaget eller den överlåtande föreningen.

Har skattskyldig *medgivits* avdrag *för kontraktsavskrivning avseende inventarier, som har anskaffats* under beskattningsåret, *skall som* anskaffningsvärde anses den verkliga *utgiften* minskad med det tidigare *medgivna* avdraget. *Detta skall gälla även när* investeringsfond *eller liknande avsättning* tagits i anspråk för *anskaffning* av *inventarier* under beskattningsåret.

Avdrag för avskrivning *får* för

Nuvarande lydelse

gavarande tillgångar må för visst beskattningsår *åtnjutas* med högst *trettio* procent för år räknat av summan av bokfört värde *å tillgångarna* enligt balansräkningen för närmast föregående räkenskapsår och anskaffningsvärdet *å* sådana under beskattningsåret anskaffade *tillgångar*, vilka vid *utgången av beskattningsåret* fortfarande tillhörde rörelsen. Vad *sålunda stadgats skall gälla* oavsett när under beskattningsåret *tillgångarna* anskaffats.

Hava under beskattningsåret *tillgångar av nu ifrågavarande slag*, som anskaffats före *ingången av samma år*, avyttrats eller *hava dylika tillgångar* gått förlorade, *därvid för sistnämnda fall* försäkringsersättning *avtalats*, *må* särskilt avdrag *för avskrivning åtnjutas* med belopp motsvarande den i anledning av avyttringen eller försäkringsfallet uppkomna intäkten. *Därest skattskyldig erhållit* avdrag *i enlighet med bestämmelserna i detta stycke*, skall underlaget för beräkning av avdrag enligt *nästföregående stycke* fastställas till motsvarande lägre belopp.

Har ett särskilt högt pris eller eljest en särskilt hög *kostnad* för *tillgång betingats därav*, att *den skolat* utnyttjas för ett särskilt arbetstillfälle eller för en konjunktur, som väntas *bliva allenast* tillfällig, eller av annan liknande omständighet, *må* för det beskattningsår, varunder *tillgången* anskaffats, avdrag *göras vid inkomstberäkningen* för sådant överpris eller sådan *merkostnad*. *Därest* avdrag som nu sagts medgivits, skall avdrag enligt bestämmelserna i *andra* stycket beräknas *på* därefter

Föreslagen lydelse

visst beskattningsår *göras* med högst *30* procent för år räknat av summan av bokfört värde *på inventarierna* enligt balansräkningen för närmast föregående räkenskapsår och anskaffningsvärdet *på* sådana under beskattningsåret anskaffade *inventarier*, vilka vid *beskattningsårets utgång* fortfarande tillhörde rörelsen. Vad *nu sagts gäller* oavsett när under beskattningsåret *inventarierna har* anskaffats.

Har *inventarier*, som *har* anskaffats före *beskattningsårets ingång*, avyttrats under beskattningsåret eller *har den skattskyldige rätt till* försäkringsersättning *för inventarier*, *som har* gått förlorade *under beskattningsåret*, *medges ett* särskilt avdrag med belopp motsvarande den i anledning av avyttringen eller försäkringsfallet uppkomna intäkten. *Avdraget får dock inte överstiga* underlaget för beräkning av avdrag enligt *femte stycket*. *Har den skattskyldige fått* avdrag *som nu sagts* skall *nämnda underlag* fastställas till motsvarande lägre belopp.

Har ett särskilt högt pris eller eljest en särskilt hög *utgift* för *inventarier berott på* att *de skall* utnyttjas för ett särskilt arbetstillfälle eller för en konjunktur, som väntas bli *endast* tillfällig, eller av annan liknande omständighet, *medges* för det beskattningsår, varunder *inventarierna har* anskaffats, avdrag för sådant överpris eller sådan *merutgift*. *Om* avdrag som nu sagts *har* medgivits, skall avdrag enligt bestämmelserna i *femte* stycket beräknas *på* därefter

Nuvarande lydelse

ra stycket beräknas *å* därefter återstående del av anskaffningsvärdet.

Oaktat vad ovan *stadgas må* avdrag *medgivas* för avskrivning med belopp som erfordras för att det bokförda värdet *icke* skall överstiga anskaffningsvärdet *å* samtliga *nu ifrågavarande tillgångar*, vilka vid *utgången av beskattningsåret fortfarande* tillhörde rörelsen, sedan *å* detta värde avräknats en beräknad årlig avskrivning av *tjugu* procent. Visar *skattskyldig* att *nämnda tillgångars* verkliga värde understiger även sålunda beräknat värde, *må* avdrag *medgivas jämväl* för *härav betingad* ytterligare avskrivning. Vid tillämpning av bestämmelserna i detta stycke *skola* i fråga om anskaffningsvärde och anskaffningsår för *tillgångar*, som övertagits genom sådan fusion, som i 28 § 3 mom. avses, de i fusionen deltagande företagen anses som en skattskyldig.

Då *tillgångar*, som anskaffats under beskattningsåret, avyttras, förloras eller *såsom för rörelsen obrukbara* utrangeras under samma år, *må* avdrag *åtnjutas* för anskaffningsvärdet *eller oavskriven del därav*. Med avyttring *likställes det fall*, att *tillgång uttages* ur rörelsen för att tillföras annan *rörelse, som utgör särskild* förvärvskälla, eller för att *nyttjas* för annat ändamål. Att belopp, som *erhålles* vid avyttring av *tillgång*, i sin helhet skall *upptagas såsom* intäkt av rörelse, *därom stadgas* i punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 28 §.

Finnes skattskyldig *hava* i räkenskaperna *verkställt* avskrivning med

Föreslagen lydelse

återstående del av anskaffningsvärdet.

Oavsett vad ovan *föreskrivs får* avdrag för avskrivning *medges* med belopp som erfordras för att det bokförda värdet *inte* skall överstiga anskaffningsvärdet *av* samtliga *inventarier*, vilka vid *beskattningsårets utgång* tillhörde rörelsen, sedan *från* detta värde *har* avräknats en beräknad årlig avskrivning av *20* procent. Visar *den skattskyldige* att *inventariernas* verkliga värde understiger även *ett* sålunda beräknat värde, *medges* avdrag för *den* ytterligare avskrivning *som motiveras av detta*. Vid tillämpning av bestämmelserna i detta stycke *skall* i fråga om anskaffningsvärde och anskaffningsår för *inventarier*, som *har* övertagits genom sådan fusion som avses i 28 § 3 mom., de i fusionen deltagande företagen anses som en skattskyldig.

Då *inventarier*, som *har* anskaffats under beskattningsåret, avyttras, förloras eller utrangeras under samma år, *medges* avdrag för anskaffningsvärdet. Med avyttring *likställs* att *inventarier tas ut* ur rörelsen för att tillföras annan förvärvskälla eller för att *användas* för annat ändamål. *Av bestämmelserna* i punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 28 § *framgår* att belopp, som *erhålls* vid avyttring av *inventarier*, i sin helhet skall *tas upp som* intäkt av rörelse.

Har skattskyldig *gjort* avskrivning med större belopp i räkenskaperna

Nuvarande lydelse

större belopp än *det, varmed* han *äger åtnjuta avdrag* vid taxeringen, *må den omständigheten* att *avdrag för avskrivning medgives med lägre belopp än vad i räkenskaperna avskrivits icke föranleda ändring av* det värde, *varå* räkenskapsenlig avskrivning beräknas. *Avdrag för belopp, med vilket den skattskyldige i räkenskaperna verkställt avskrivning utöver vad vid taxering blivit godkänt, må åtnjutas först* sedan taxeringen i fråga blivit slutligt avgjord *och enligt särskild av taxeringsnämnd eller, om besvär anförts, länsrätt godkänd avskrivningsplan, avseende en tid av minst fem år,* räknat från och med beskattningsåret efter det *varunder* avskrivningen i fråga verkställdes.

Den omständigheten att vid tillämpning av bestämmelserna ovan avdrag vid beskattningen skall överensstämma med avskrivning enligt räkenskaperna utgör *ej* hinder för skattskyldig att efter övergång till räkenskapsenlig avskrivning utöver avdrag enligt räkenskaperna tillgodogöra sig *från tiden* före övergången *resterande,* i räkenskaperna *gjorda men ej* vid beskattningen *åtnjutna* avdrag *antingen inom ramen för avskrivningsplan som avses i punkt 3 eller, med taxeringsnämnds eller, om besvär anförts, länsrätts särskilda medgivande, på en gång eller enligt särskild av vederbörande nämnd godkänd avskrivningsplan avseende en tid av högst tio år. Efter övergång till räkenskapsenlig avskrivning må dock i intet fall sådant avdrag tillgodonjutas, som avses i punkt 3 c tredje stycket.*

Föreslagen lydelse

än han *får dra av* vid taxeringen, *föranleder inte detta* att det värde, *på vilket* räkenskapsenlig avskrivning beräknas, *påverkas. Det överskjutande beloppet får i stället,* sedan taxeringen i fråga *har* blivit slutligt avgjord, *dras av genom årlig avskrivning efter 20 procent för helt år,* räknat från och med beskattningsåret efter det *under vilket* avskrivningen i fråga verkställdes.

Den omständigheten att vid tillämpning av bestämmelserna ovan avdrag vid beskattningen skall överensstämma med avskrivning enligt räkenskaperna utgör *inte* hinder för skattskyldig att efter övergång till räkenskapsenlig avskrivning utöver avdrag enligt räkenskaperna tillgodogöra sig avdrag *för sådana avskrivningar, som har gjorts* i räkenskaperna före övergången *men inte har föranlett avdrag* vid beskattningen. *Avdrag för sådant belopp görs genom årlig avskrivning efter 20 procent för helt år.*

Nuvarande lydelse

Har före *övergång* till räkenskapsenlig avskrivning *skattskyldig* vid taxeringen tillgodoräknats större värdeminskningsavdrag än enligt räkenskaperna, skall, för åstadkommande av överensstämmelse mellan *tillgångens återstående värden enligt räkenskaperna och i beskattningsavseende*, det belopp, varmed *tillgångens värde sålunda i beskattningsavseende* understiger värdet *enligt räkenskaperna, upptagas såsom* intäkt under det första beskattningsår, för vilket räkenskapsenlig avskrivning gäller, eller, om den skattskyldige *hellre vill*, med en tredjedel för nämnda beskattningsår och *ett* vart av de två närmast följande åren. *Vid tillämpning av detta stycke skall även sådant på tidigare år enligt avskrivningsplan belöpande värdeminskningsavdrag, som den skattskyldige ej kunnat utnyttja, anses hava tillgodoräknats honom.*

Har aktiebolag eller ekonomisk förening, *som åtnjuter avdrag för avskrivning å maskiner eller andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier i enlighet med bestämmelserna för räkenskapsenlig avskrivning,* övertagit *dylika tillgångar* genom sådan fusion, som i 28 § 3 mom. avses, och *ha* dessa *tillgångar* i räkenskaperna upptagits till högre värde än vad som enligt bestämmelserna i *punkt 3 b sista* stycket *är att anse* som anskaffningsvärde för bolaget eller föreningen *må* företaget efter *därom* hos taxeringsnämnd eller, om besvär anförts, länsrätt *framställt* yrkande *berättigas* att även efter fusionen tillämpa räkenskaps-

Föreslagen lydelse

Har *skattskyldig* före *övergång* till räkenskapsenlig avskrivning tillgodoräknats större värdeminskningsavdrag vid taxeringen än enligt räkenskaperna, skall, för åstadkommande av överensstämmelse mellan *inventariernas bokförda värde och deras skattemässiga restvärde*, det belopp, varmed *inventariernas skattemässiga restvärde* understiger *det bokförda* värdet, *tas upp som skattepliktig* intäkt under det första beskattningsår, för vilket räkenskapsenlig avskrivning gäller, eller, om den skattskyldige *begär det*, med en tredjedel för nämnda beskattningsår och vart *och* ett av de två närmast följande åren.

Har aktiebolag eller ekonomisk förening övertagit *inventarier* genom sådan fusion, som avses i 28 § 3 mom., och *har* dessa *inventarier* i räkenskaperna upptagits till högre värde än vad som enligt bestämmelserna i *tredje* stycket *skall anses* som anskaffningsvärde för bolaget eller föreningen, *får* företaget efter yrkande hos taxeringsnämnd eller, om besvär *har* anförts, *hos* länsrätt *medges rätt* att även efter fusionen tillämpa räkenskapsenlig avskrivning under förutsättning att skillnaden mellan *det bokförda* värdet och anskaffningsvärdet, beräknat *enligt tredje* stycket, *tas upp* som intäkt under det beskattningsår, då fusionen *genom-*

Nuvarande lydelse

enlig avskrivning, under förutsättning att skillnaden mellan värdet *enligt räkenskaperna* och anskaffningsvärdet, beräknat *på sätt i punkt 3 b sista* stycket *sägs, upptages* som intäkt under det beskattningsår, då fusionen *genomföres*, eller, om företaget *hellre vill*, med en tredjedel för nämnda beskattningsår och *ett* vart av de två närmast följande åren.

(punkt 5 andra och tredje styckena av anvisningarna till 22 §)

Vid *restvärdeavskrivning får skattskyldig, under förutsättning av motsvarande avskrivning i räkenskaperna, åtnjuta* avdrag för visst beskattningsår med högst 25 procent för år räknat av *tillgångarnas* restvärde. *Med restvärde förstås tillgångarnas bokförda värde enligt balansräkningen räkenskapsåret* närmast *före* beskattningsåret med tillägg av *anskaffningskostnaden* för *tillgångar*, som anskaffats under beskattningsåret, och med avdrag för belopp motsvarande vad som utgör intäkt i form av vederlag *för under samma år avyttrade, skadade eller förlorade tillgångar. Dock skall i restvärdet ej inräknas anskaffningskostnaden* för *tillgång* som anskaffats under beskattningsåret och avyttrats, förlorats eller *utrangerats under samma år.*

Anskaffningskostnaden för maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier beräknas med

Föreslagen lydelse

förs, eller, om företaget *begär det*, med en tredjedel för nämnda beskattningsår och vart *och* ett av de två närmast följande åren.

5. Vid restvärdeavskrivning *medges den skattskyldige* avdrag för visst beskattningsår med högst 25 procent för år räknat av *avskrivningsunderlaget för maskiner och andra inventarier. Avskrivningsunderlaget utgörs av inventariernas skattemässiga* restvärde *vid utgången av det* närmast *föregående* beskattningsåret med tillägg av *anskaffningsvärdet* för *inventarier*, som *har* anskaffats under beskattningsåret *och som vid utgången av detta fortfarande tillhörde rörelsen*, och med avdrag för belopp motsvarande vad som utgör intäkt i form av vederlag *eller försäkringsersättning* för *inventarier* som *har* anskaffats *före beskattningsårets ingång* och *som har* avyttrats eller förlorats under beskattningsåret.

Visar den skattskyldige att inventariernas verkliga värde understiger det skattemässiga restvärdet efter avdrag enligt bestämmelserna i första stycket, medges det ytterligare avdrag som motiveras av detta.

Vad som *föreskrivs* om räkenskapsenlig avskrivning i punkt 4 *andra–fjärde samt sjätte, sjunde och*

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
iakttagande i tillämpliga delar av punkt 3 b sista stycket av anvisningarna till 29 §. I övrigt gäller *beträffande* restvärdeavskrivning i tillämpliga delar vad som *föreskrives* om räkenskapsenlig avskrivning i punkt 4 *tredje, femte och sjunde–elfte styckena av nämnda anvisningar.*	*nionde styckena* gäller i tillämpliga delar *också i fråga om* restvärdeavskrivning.
5.[25] Avdrag får *jämväl ske för värdeminskning, som* patenträtt och liknande tidsbegränsad rättighet *undergått på grund av minskning av giltighetstiden.* Det är härvid utan betydelse om rörelseidkaren förvärvat rättigheten för att utnyttja den vid tillverkning som han bedriver eller om han tillgodogör sig rättigheten genom att överlåta utnyttjandet av denna till annan. *Genom värdeminskningsavdrag avdrages* också *kostnad* för anskaffning av hyresrätt och av varumärke, *firmanamn* eller annan rättighet av goodwills natur.	6. Avdrag *enligt bestämmelserna i punkterna 4 och 5* får *även göras för utgifter för anskaffning av* patenträtt och liknande tidsbegränsad rättighet. Det är härvid utan betydelse om rörelseidkaren *har* förvärvat rättigheten för att utnyttja den vid tillverkning som han bedriver eller om han tillgodogör sig rättigheten genom att överlåta utnyttjandet av denna till annan. Också *utgifter* för anskaffning av hyresrätt och av varumärke, *firma* eller annan rättighet av goodwills natur *dras av enligt de nämnda bestämmelserna.*
Beträffande värdeminskningsavdrag för tillgång som avses i första stycket äga föreskrifterna i punkterna 3 och 4 motsvarande tillämpning. *Om moderbolag eller övertagande förening genom sådan fusion, som i 28 § 3 mom. första eller andra stycket avses, övertager patenträtt, hyresrätt eller tillgång av goodwills natur, skall vid beräkning av värdeminskningsavdrag och av vad som återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet av tillgången så anses som om bolagen eller föreningarna utgjort en skattskyldig.*	
7.[26] *Kostnaden* för anskaffande av byggnad, *vilken* är avsedd för	7. *Utgifter* för anskaffande av *en* byggnad, *som* är avsedd för använd-

[25] Senaste lydelse av förutvarande punkt 5 1966:724.
[26] Senaste lydelse 1975:259.

Nuvarande lydelse

användning i ägarens rörelse, *avdrages* genom årliga värdeminskningsavdrag *enligt föreskrifterna i denna punkt. Är fråga om rent tillfälliga byggnader, avsedda* att användas endast ett fåtal år, får dock *byggnadskostnaden* i sin helhet *avdragas för* det år då *anskaffningen ägt rum.*

I byggnads anskaffningsvärde inräknas *ej värdet av* sådana delar och tillbehör, som *äro* avsedda att direkt tjäna byggnadens användning för rörelseändamål, *även om deras värde ingår i det vid fastighetstaxeringen fastställda byggnadsvärdet.*

I enlighet härmed *inräknas ej i värdet av* industribyggnad *värdet av* tillgångar avsedda för den industriella driften såsom maskiner, anordningar för godstransport som t. ex. räls, traversbanor och hissar, behållare, ställningar för lagring e. d. samt *ej heller värdet av* anordningar för användningen av dessa tillgångar som t. ex. särskilda fundament. *I byggnadens värde inräknas* vidare *ej värdet av* ledningar för vatten, avlopp m. m., avsedda att direkt tjäna den industriella driften, *eller värdet av* speciella värmeanläggningar, ventilationsanordningar *eller* särskilda skorstenar för avledande av gaser och annat som alstras vid produktionen. *I värdet av* byggnad som är avsedd för affärsändamål *inräknas* exempelvis *ej värdet av* hyllor, diskar eller annan butiksinredning, rulltrappor m. m. Tjänst-

Föreslagen lydelse

ning i ägarens rörelse, *dras av* genom årliga värdeminskningsavdrag. *Avdraget beräknas enligt avskrivningsplan till viss procent för år räknat av byggnadens anskaffningsvärde. Beräkningen görs från den tidpunkt då byggnaden har färdigställts. I fråga om en byggnad, som är avsedd* att användas endast ett fåtal år, får dock *anskaffningsutgifterna* i sin helhet *dras av* det år då *byggnaden anskaffades.*

I *en* byggnads anskaffningsvärde inräknas *inte utgifter för* sådana delar och tillbehör, som *är* avsedda att direkt tjäna byggnadens användning för rörelseändamål *(byggnadsinventarier).* I enlighet härmed *räknas som byggnadsinventarier i en* industribyggnad tillgångar avsedda för den industriella driften, såsom maskiner, anordningar för godstransport som t. ex. räls, traversbanor och hissar, behållare, ställningar för lagring e. d., samt anordningar för användningen av dessa tillgångar som t. ex. särskilda fundament. *Som byggnadsinventarier räknas* vidare ledningar för vatten, avlopp m. m., avsedda att direkt tjäna den industriella driften, *och* speciella värmeanläggningar, ventilationsanordningar *och* särskilda skorstenar för avledande av gaser och annat som alstras vid produktionen. *Som byggnadsinventarier i en* byggnad som är avsedd för affärsändamål *räknas* exempelvis hyllor, diskar eller annan butiksinredning, rulltrappor m. m. Tjänstgör *en* konstruktion, för vilken *ett* byggnadsvärde *har* fastställts vid fastighetstaxeringen, i sin helhet

Nuvarande lydelse

gör konstruktion, för vilken byggnadsvärde fastställts vid fastighetstaxeringen, i sin helhet eller till viss del som maskin eller redskap, såsom kan vara fallet med oljecisterner och siloanläggningar, anses *värdet av* sådan konstruktion *ej ingå i byggnadens värde.*

I fråga om *tillgångar, vilkas värde enligt andra och tredje styckena ej inräknas i byggnadens värde,* tillämpas *i stället* de föreskrifter som enligt punkterna 3 *och 4 gälla för beräkning av värdeminskningsavdrag m. m.* för maskiner och andra inventarier *i rörelse.*

Av punkt 16 *fjärde* stycket framgår, att *värdet av* vissa till marken hörande anordningar inräknas i anskaffningsvärdet för byggnad,

Föreslagen lydelse

eller till viss del som maskin eller redskap, såsom kan vara fallet med oljecisterner och siloanläggningar, anses *en* sådan konstruktion *som byggnadsinventarier. Däremot inräknas i anskaffningsvärdet för en byggnad utgifter för sådana anordningar som är nödvändiga för byggnadens allmänna användning, såsom ledning för vatten, avlopp, elektrisk ström eller gas och annan liknande anordning. Anskaffningsvärdet för en ledning som är avsedd för såväl en byggnads användning för rörelseändamål som byggnadens allmänna användning fördelas mellan byggnadsinventarier och byggnaden i förhållande till hur stor del av ledningen som tjänar rörelseändamålet respektive byggnadens allmänna användning. Ledningen skall dock i sin helhet hänföras till byggnadsinventarier om utgifterna för ledningen till minst tre fjärdedelar kan anses hänförliga till rörelseändamålet. Om utgifterna för ledningen till minst tre fjärdedelar kan anses hänförliga till byggnadens allmänna användning skall ledningen i sin helhet hänföras till byggnaden.*

I fråga om *byggnadsinventarier* tillämpas de föreskrifter som enligt punkterna 3–5 *gäller* för maskiner och andra *för stadigvarande bruk avsedda* inventarier.

Av punkt 16 *tredje* stycket framgår att *utgifter för* vissa till marken hörande anordningar inräknas i anskaffningsvärdet för *en* byggnad.

Nuvarande lydelse

även om de icke ingå i byggnadsvärdet.

Värdeminskningsavdrag för byggnad beräknas på ett anskaffningsvärde, bestämt enligt de grunder som angivas i punkt 3 b sista stycket. Har byggnad förvärvats tillsammans med den mark, på vilken den är belägen, anses så stor del av *fastighetens anskaffningskostnad* belöpa på byggnaden, som det vid fastighetstaxeringen fastställda byggnadsvärdet utgör av fastighetens hela taxeringsvärde. Om den *återstående delen av anskaffningskostnaden* för fastigheten visas mera avsevärt över- eller understiga ett skäligt markvärde, får dock det för byggnaden beräknade *värdet* jämkas. Till anskaffningsvärdet *räknas* även *de kostnader* för till- eller ombyggnad *som nedlagts efter förvärvet av byggnaden.*

Föreslagen lydelse

Har en byggnad uppförts av den skattskyldige, är byggnadens anskaffningsvärde den skattskyldiges utgifter för uppförande av byggnaden. Till anskaffningsvärdet *hänförs* även *utgifter* för till- eller ombyggnad. *Har en byggnad förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, skall den verkliga utgiften utgöra anskaffningsvärdet. Förvärvades byggnaden* tillsammans med den mark på vilken den är belägen, anses så stor del av *vederlaget för fastigheten – i förekommande fall efter avdrag för egendom som avses i 2 kap. 3 § jordabalken –* belöpa på byggnaden, som det vid fastighetstaxeringen fastställda byggnadsvärdet utgör av fastighetens hela taxeringsvärde. *Vad som enligt denna beräkning anses belöpa på byggnaden kan även innefatta byggnadsinventarier. Vederlaget för byggnadsinventarier skall avräknas, varefter anskaffningsvärdet för byggnaden erhålls.* Om den *del av vederlaget* för fastigheten *som enligt denna beräkning inte anses belöpa på byggnaden jämte byggnadsinventarier* visas mera avsevärt över- eller understiga ett skäligt markvärde, får dock det för byggnaden beräknade *anskaffningsvärdet* jämkas. *Har den skattskyldige eller någon, som står honom nära, vidtagit åtgärder för att den skattskyldige skall kunna tillgodoräkna sig ett högre anskaffningsvärde än som synes rimligt och kan det antas att detta har skett för att åt någon av dem bereda obehörig för-*

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

mån i beskattningsavseende, skall anskaffningsvärdet i skälig mån jämkas.

Har en investeringsfond e. d. eller statsbidrag tagits i anspråk för anskaffning av en byggnad, skall som anskaffningsvärde för byggnaden anses den verkliga utgiften för byggnaden minskad med det ianspråktagna beloppet.

Övergår en byggnad till en ny ägare på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, får den nye ägaren göra de värdeminskningsavdrag på byggnaden som skulle ha tillkommit den förre ägaren om denne fortfarande hade ägt byggnaden. Vad nyss sagts gäller också om ett moderbolag eller en övertagande förening övertar en byggnad från ett dotterbolag eller en överlåtande förening vid sådan fusion, som avses i 28 § 3 mom.

Avdrag för årlig värdeminskning av byggnad beräknas enligt avskrivningsplan till viss procent av anskaffningsvärdet. Procentsatsen för *värdeminskningsavdraget bestämmes efter* den tid byggnaden anses kunna utnyttjas. *Vid denna bedömning skola* beaktas *jämväl* sådana omständigheter som att byggnadens *ekonomiska varaktighetstid* kan *antagas* komma att röna inflytande av framtida rationaliseringar, *förändringar med hänsyn till* teknikens utveckling, omläggning av verksamhet och liknande. Är på grund av särskilda omständigheter av annan art än nyss nämnts byggnadens värde för rörelsen begränsat till förhållandevis kort tid, skall hänsyn tagas även *härtill.*

Procentsatsen för *värdeminskningsavdrag i fråga om en* byggnad *bestäms med hänsyn till* den tid byggnaden anses kunna utnyttjas. *Därvid skall* beaktas *även* sådana omständigheter som att byggnadens *användningstid* kan *antas* komma att röna inflytande av framtida rationaliseringar, teknikens utveckling, omläggning av verksamhet och liknande *förhållanden.* Är på grund av särskilda omständigheter av annan art än nyss nämnts byggnadens värde för rörelsen begränsat till förhållandevis kort tid, skall hänsyn tas även *till detta.* Så kan vara fallet exempelvis då fråga är om *en* byggnad för utnyttjande av en begränsad malmfyndighet eller då *en* byggnad, som

Nuvarande lydelse

Så kan vara fallet exempelvis då fråga är om byggnad för utnyttjande av en begränsad malmfyndighet eller då byggnad, som är belägen på annans *grund* och som *användes* i rörelse, vid nyttjanderättens upphörande *icke* skall lösas av jordägaren.

Skattskyldig får i fråga om byggnad, som är avsedd att användas i hans rörelse, göra avdrag inom avskrivningsplanen – utom *för* årliga värdeminskningsavdrag – med 10 procent av *den* på planen upptagna *kostnaden* för ny-, till- eller ombyggnad. *Avdraget fördelas* med 2 procent *under vart och ett av de fem första beskattningsåren* räknat från *och med det år då kostnaden nedlagts. Överlåtes* byggnaden *inom denna tidrymd*, får *den nye ägaren på motsvarande sätt tillgodoräkna* sig de *avdrag* som *återstå* för *överlåtaren*.

Utrangeras *eller nedrives* i rörelse använd byggnad, får avdrag *ske* för vad som återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet, i den mån *detta belopp* överstiger vad som *influtit vid* avyttring av *byggnadsmaterialier o. dyl.* i samband med utrangeringen *eller rivningen*.

11. [27] Punkt 1 *åttonde* stycket av anvisningarna till 22 § *äger motsvarande tillämpning* beträffande inkomst av rörelse.

16. [28] *Kostnaden* för anskaffande av sådana markanläggningar på fastighet, avsedd för användning i ägarens rörelse, som avses i andra styck-

Föreslagen lydelse

är belägen på annans *mark* och som *används* i rörelse, vid nyttjanderättens upphörande *inte* skall lösas av jordägaren.

Skattskyldig får i fråga om *en* byggnad, som är avsedd att användas i hans rörelse, göra avdrag inom avskrivningsplanen – utom *med* årliga värdeminskningsavdrag – med 10 procent av *de* på planen upptagna *utgifterna* för ny-, till- eller ombyggnad (*primäravdrag*). *Primäravdraget medges* med 2 procent *för år* räknat från *den tidpunkt då byggnaden eller den till- eller ombyggda delen av byggnaden har färdigställts. Förvärvas* byggnaden *av en ny ägare*, får *denne tillgodogöra* sig de *primäravdrag* som *återstår* för *den förre ägaren*.

Utrangeras *en* i rörelse använd byggnad, får avdrag *göras* för vad som återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet i den mån *beloppet* överstiger vad som *inflyter genom* avyttring av *byggnadsmaterial e. d.* i samband med utrangeringen.

11. Punkt 1 *sjunde* stycket av anvisningarna till 22 § *tillämpas också* beträffande inkomst av rörelse.

16. *Utgifter* för anskaffande av sådana markanläggningar på fastighet, avsedd för användning i ägarens rörelse, som avses i andra stycket,

[27] Senaste lydelse 1976:1094.
[28] Senaste lydelse 1969:363.

Nuvarande lydelse

et, *avdrages* genom årliga värdeminskningsavdrag *enligt föreskrifterna i denna punkt*. Avdrag *medgives* endast för *sådan kostnad* som bestritts av den skattskyldige och avser *arbete, vilket* utförts under tid han ägt fastigheten. *Är* fråga om *rent tillfälliga anläggningar, avsedda att* användas endast ett fåtal år, får *anskaffningskostnaden* i sin helhet *avdragas för* det år då anläggningen anskaffades.

I anskaffningsvärdet för markanläggningar inräknas kostnaden för *sådana markarbeten genom vilka* marken *göres* plan eller fast, såsom röjning *av träd, buskar och annat*, schaktning *av jord- och bergmassor*, uppförandet av stödmurar och torrläggning av marken. *Till anskaffningsvärdet föres även kostnaden för* rivning av byggnad eller annat som tidigare funnits på fastigheten. *Vidare inräknas i anskaffningsvärdet kostnaden för* olika anordningar såsom vägar, kanaler, hamninlopp och andra tillfarter, körplaner, parkeringsplatser, fotbollsplaner och tennisbanor eller därmed jämförliga anläggningar för personal, planteringar e. d. samt, i den mån de *ej* vid fastighetstaxering *äro* att hänföra till byggnad, även brunnar, källare och tunnlar e. d.

Däremot inräknas ej i anskaffningsvärdet för markanläggningar

Föreslagen lydelse

dras av genom årliga värdeminskningsavdrag. Avdrag *medges, om inte annat följer av sjätte stycket*, endast för *sådana utgifter* som *har* bestritts av den skattskyldige *själv och* endast *om utgifterna* avser *arbeten* som *har* utförts under tid *då* han *har* ägt fastigheten. *Avdraget beräknas enligt avskrivningsplan till 5 procent för år räknat av tre fjärdedelar av anläggningens anskaffningsvärde. Beräkningen görs från den tidpunkt då anläggningen har färdigställts. I* fråga om *en anläggning, som är avsedd att* användas endast ett fåtal år, får *dock anskaffningsutgifterna* i sin helhet *dras av* det år då anläggningen anskaffades.

Till markanläggning hänförs sådant markarbete som behövs för *att* marken *skall göras* plan eller fast, såsom röjning, schaktning, rivning av byggnad eller annat som tidigare *har* funnits på fastigheten, uppförandet av stödmurar och torrläggning av marken. *Till markanläggning hänförs också* olika anordningar såsom vägar, kanaler, hamninlopp och andra tillfarter, körplaner, parkeringsplatser, fotbollsplaner och tennisbanor eller därmed jämförliga anläggningar för personal, planteringar e. d. samt, i den mån de *inte* vid fastighetstaxering *är* att hänföra till byggnad, även brunnar, källare och tunnlar e. d.

Till markanläggning hänförs inte sådana anordningar *som är* avsedda

Nuvarande lydelse

kostnaden för följande slags tillgångar – även om deras värde ingår i det vid fastighetstaxeringen fastställda markvärdet – nämligen anordningar, avsedda att användas tillsammans med vissa maskiner eller andra inventarier i rörelse, eller sådana inventarier som *användas* för viss verksamhet såsom fundament e. d., industrispår, traversbanor samt ledningar för vatten, avlopp, elektrisk ström, gas m. m. *Ej heller inräknas kostnaden för* stängsel och andra jämförliga avspärrningsanordningar. *På dessa slags tillgångar tillämpas föreskrifterna om värdeminskningsavdrag för maskiner och inventarier i punkterna 3 och 4.*

Föreslagen lydelse

att användas tillsammans med vissa maskiner eller andra *för stadigvarande bruk avsedda* inventarier i rörelse eller sådana inventarier som *används* för viss verksamhet såsom fundament e. d., industrispår, traversbanor samt ledningar för vatten, avlopp, elektrisk ström, gas m. m. *(markinventarier). Till markinventarier hänförs också* stängsel och andra jämförliga avspärrningsanordningar. *Anskaffningsvärdet för en ledning som är avsedd för såväl den på fastigheten bedrivna verksamheten som en byggnads allmänna användning fördelas mellan markinventarier och byggnaden i förhållande till hur stor del av ledningen som tjänar den på fastigheten bedrivna verksamheten respektive byggnadens allmänna användning. Ledningen skall dock i sin helhet hänföras till markinventarier om utgifterna för ledningen till minst tre fjärdedelar kan anses hänförliga till den på fastigheten bedrivna verksamheten. Om utgifterna till minst tre fjärdedelar kan anses hänförliga till byggnadens allmänna användning skall ledningen i sin helhet hänföras till byggnaden.*

I fråga om markinventarier tillämpas de föreskrifter som enligt punkterna 3–5 gäller för maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier.

Har en investeringsfond e. d. eller statsbidrag tagits i anspråk för anskaffning av en markanläggning, skall som anskaffningsvärde för markanläggningen anses den verkliga utgiften för markanläggningen minskad med fyra tredjedelar av det ianspråktagna beloppet.

Nuvarande lydelse

I anskaffningsvärdet för markanläggningar inräknas ej heller kostnaden för sådana anordningar, som ingå i det vid fastighetstaxeringen åsatta markvärdet, såsom ledningar för vatten, avlopp, elektrisk ström, gas m. m. samt andra därmed jämförliga anordningar som äro nödvändiga för en byggnads allmänna användning. Vid beräkning av värdeminskningsavdrag skall värdet av dessa slags anordningar inräknas i avskrivningsunderlaget för byggnad. Dock gäller att, om på samma fastighet kostnaden för de ledningar som avses i detta stycke vid sammanläggning med kostnaden för sådana ledningar som avses i närmast föregående stycke kan antagas understiga en fjärdedel av det sammanlagda kostnadsbeloppet för ledningarna, även de i detta stycke åsyftade ledningarna få i avskrivningshänseende hänföras till maskiner och inventarier enligt nästföregående stycke. Vid det omvända förhållandet skola ledningarna i sin helhet hänföras till avskrivningsunderlaget för byggnad.

Avdrag enligt första stycket för årlig värdeminskning av markanläggning beräknas enligt avskrivningsplan på ett avskrivningsunderlag, som motsvarar tre fjärdedelar av anskaffningsvärdet. Avdraget utgör för år räknat 5 procent av avskrivningsunderlaget, oavsett om anläggningens varaktighetstid är längre eller kortare än tjugo år.

Har rörelsefastighet *övergått* till ny ägare på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, får den nye ägaren *tillgodoräkna sig*

Föreslagen lydelse

Övergår en rörelsefastighet till *en* ny ägare på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, får den nye ägaren *göra* de värde-

Nuvarande lydelse

de värdeminskningsavdrag för markanläggning *på fastigheten* som skulle ha tillkommit förre ägaren, om denne fortfarande ägt fastigheten. *Har däremot fastigheten övergått* till ny ägare genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, får överlåtaren göra avdrag för *vad som kvarstår oavskrivet i beskattningsavseende av avskrivningsunderlaget.* Vad nu sagts *om oavskrivet restvärde tillämpas* även när den på fastigheten bedrivna rörelsen *nedlägges* och fastighetens markanläggningar på grund därav *sakna* värde för fastighetens ägare.

Föreslagen lydelse

minskningsavdrag för markanläggning som skulle ha tillkommit *den* förre ägaren, om denne fortfarande *hade* ägt fastigheten. *Vad nyss sagts gäller också om ett moderbolag eller en övertagande förening övertar en fastighet från ett dotterbolag eller en överlåtande förening vid sådan fusion, som avses i 28 § 3 mom.*

Övergår en fastighet till *en* ny ägare genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, får överlåtaren *det är då överlåtelsen sker* göra avdrag för *den del av det avskrivningsbara anskaffningsvärdet för vilket han inte tidigare har medgetts avdrag.* Vad nu sagts *gäller* även när den på fastigheten bedrivna rörelsen *läggs ned* och fastighetens markanläggningar på grund därav *saknar* värde för fastighetens ägare.

till 30 §

1.[29] Vid beräkning av nettointäkt av försäkringsrörelse som drivits av *livförsäkringsanstalt* skall följande iakttagas.

Som bruttointäkt upptages intäkt av kapital- och fastighetsförvaltning med undantag av den del av intäkten som belöper på pensionsförsäkringar, vilka anstalten meddelat direkt eller meddelat i återförsäkring åt inländsk försäkringsanstalt.

Som bruttointäkt upptages även vinst vid försäljning av eller vid uppskrivning av värdet av annan tillgång än inventarium eller för stadigvarande bruk i rörelsen avsedd fastighet. I bruttointäkten upptages vidare hyresvärde av fastighet, som använts i försäkringsrörelsen. Har livförsäkringsanstalt hos utländsk försäkringsanstalt återförsäkrat direkt meddelad eller i återförsäkring

Som bruttointäkt upptages även vinst vid försäljning av eller vid uppskrivning av värdet av annan tillgång än inventarium eller för stadigvarande bruk i rörelsen avsedd fastighet. *Vid försäljning av fastighet som utgör omsättningstillgång i försäkringsrörelsen skall punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 28 § tillämpas.* I bruttointäkten upptages vidare hyresvärde av fastighet, som

[29] Senaste lydelse 1969:749.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
åt inländsk försäkringsanstalt meddelad annan försäkring än pensionsförsäkring utan att hos sig behålla premiereserven, anses som ränteintäkt ränta på värdet av återförsäkrarens ansvarighet enligt den räntefot som legat till grund för premieberäkningen.	använts i försäkringsrörelsen. Har livförsäkringsanstalt hos utländsk försäkringsanstalt återförsäkrat direkt meddelad eller i återförsäkring åt inländsk försäkringsanstalt meddelad annan försäkring än pensionsförsäkring utan att hos sig behålla premiereserven, anses som ränteintäkt ränta på värdet av återförsäkrarens ansvarighet enligt den räntefot som legat till grund för premieberäkningen.

Från bruttointäkten får avdragas dels ränta på gäld, dels, i fråga om fastighetsförvaltning, annan enligt 25 § avdragsgill omkostnad för fastighet, dels förlust vid försäljning av annan tillgång än inventarium eller för stadigvarande bruk i rörelsen avsedd fastighet, dels belopp varmed värdet av annan tillgång än inventarium eller för stadigvarande bruk i rörelsen avsedd fastighet enligt denna lag nedskrivits, dels 5 procent av vad som återstår av bruttointäkten efter avdrag enligt detta stycke.

I fråga om individuell livförsäkring, individuell annan personförsäkring och gruppförsäkring får i varje sådan verksamhet för sig, sedan avdrag åtnjutits enligt föregående stycke, från återstående bruttointäkt göras avdrag med belopp motsvarande för varje direkt tecknad personförsäkring, som icke är pensionsförsäkring, 3 promille av det basbelopp som enligt 1 kap. 6 § lagen den 25 maj 1962 (nr 381) om allmän försäkring fastställts för januari månad under taxeringsåret. Avdraget skall för varje försäkring beräknas till helt krontal så, att öretal bortfaller. Som en försäkring anses dels alla individuella livförsäkringar, som samtidigt tecknats på samma persons eller samma personers liv, dels alla andra individuella personförsäkringar, som samtidigt tecknats med samma person som försäkrad, dels samma persons alla gruppförsäkringar som han har inom en och samma grupp. Sammanlagt avdrag enligt detta stycke får icke överstiga återstående bruttointäkt av den verksamhet till vilken avdraget hänför sig.

Avdrag får icke ske för sådan ränta på återbäringsmedel som tillkommer försäkringstagare.

till 35 §

1. [30] *Avyttras jordbruksfastighet eller fastighet, som ingått i den skattskyldiges rörelse, skall, såvida* viss del av vederlaget enligt punkt *4* av	1. *Skall* viss del av vederlaget *vid avyttring av fastighet* enligt punkt *10* av anvisningarna till 21 §, *punkt 4 av anvisningarna till 24 §* eller punkt 1

[30] Senaste lydelse 1976:343.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
anvisningarna till 21 § eller punkt 1 av anvisningarna till 28 § *utgör intäkt av jordbruksfastighet* eller rörelse, denna del av vederlaget *icke* medräknas vid beräkning av realisationsvinst.	av anvisningarna till 28 § *tas upp som intäkt av fastighet* eller *av* rörelse, medräknas *inte* denna del av vederlaget vid beräkning av realisationsvinst.
till 36 §	
2. a. [31] Skall vid beräkning av realisationsvinst på grund av avyttring av fastighet vederlaget för viss del av fastigheten *upptagas* som intäkt av *jordbruksfastighet* eller rörelse (jfr punkt 1 av anvisningarna till 35 §) får i omkostnadsbeloppet *icke* inräknas *kostnad* som hänför sig till sådan del av fastigheten *och* som vid inkomsttaxeringen behandlats enligt reglerna för maskiner och andra inventarier.	2 a. Skall vid beräkning av realisationsvinst på grund av avyttring av fastighet vederlaget för viss del av fastigheten *tas upp* som intäkt av *fastighet* eller *av* rörelse (jfr punkt 1 av anvisningarna till 35 §) får i omkostnadsbeloppet *inte* inräknas *utgift* som hänför sig till sådan del av fastigheten som vid inkomsttaxeringen *har* behandlats enligt reglerna för maskiner och andra *för stadigvarande bruk avsedda* inventarier.
Som förbättringskostnad enligt punkt 1 räknas även kostnad, som under tid, då intäkt av avyttrad *annan* fastighet eller i förekommande fall del därav beräknats enligt 24 § 2 eller 3 mom., har nedlagts på reparation och underhåll av fastigheten eller fastighetsdelen, i den mån den avyttrade egendomen på grund därav vid avyttringen befunnit sig i bättre skick än vid förvärvet samt kostnad för reparation och underhåll för vilken avdrag inte medges på grund av föreskrifterna i 25 § 2 mom. första stycket b) eller c) och för vilken bidrag ej utgått. Förbättringskostnad, som *icke* uppförts på avskrivningsplan, och med förbättringskostnad jämförlig reparations- eller underhållskostnad får dock inräknas i omkostnadsbeloppet endast för år då de nedlagda kostnader-	Som förbättringskostnad enligt punkt 1 räknas även kostnad, som under tid, då intäkt av avyttrad fastighet eller i förekommande fall del därav *har* beräknats enligt 24 § 2 eller 3 mom., har nedlagts på reparation och underhåll av fastigheten eller fastighetsdelen, i den mån den avyttrade egendomen på grund därav vid avyttringen *har* befunnit sig i bättre skick än vid förvärvet, samt kostnad för reparation och underhåll för vilken avdrag inte medges på grund av föreskrifterna i 25 § 2 mom. första stycket b) eller c) och för vilken bidrag ej *har* utgått. Förbättringskostnad, som *inte har* uppförts på avskrivningsplan, och med förbättringskostnad jämförlig reparations- eller underhållskostnad får dock inräknas i omkostnadsbeloppet endast för år då de nedlagda kostna-

[31] Lydelse enligt prop. 1980/81:32.

Nuvarande lydelse

na uppgått till minst 3 000 kronor.

Kostnad *enligt föregående stycke*, som uppförts på avskrivningsplan, skall normalt anses nedlagd det år då kostnaden uppförts på planen. I andra fall skall sådan kostnad normalt anses nedlagd när faktura eller räkning erhållits, varav framgår vilket arbete som utförts.

Omkostnadsbeloppet skall minskas med värdeminskningsavdrag m. m., som belöper på tid före avyttringen av fastigheten, såsom avdrag på grund av avyttring av skog, avdrag för värdeminskning av annan naturtillgång eller för värdeminskning av täckdiken eller andra markanläggningar (jfr *punkt 4 fjärde–sjätte styckena* och *punkt* 7 av anvisningarna till 22 § samt *punkt* 16 *femte och sjätte styckena* av anvisningarna till 29 §). På samma sätt skall omkostnadsbeloppet minskas med avdrag för värdeminskning av byggnad m. m. (jfr *punkt* 3 *tredje stycket* och *punkt* 4 *tredje stycket* av anvisningarna till 22 §, punkt 2 och punkt *3 andra stycket* av anvisningarna till 25 § *och punkt* 16 *fjärde stycket* av anvisningarna till 29 §), dock inte

Föreslagen lydelse

derna *har* uppgått till minst 3 000 kronor. Kostnad, som *har* uppförts på avskrivningsplan, skall normalt anses nedlagd det år da kostnaden *har* uppförts på planen. I andra fall skall sådan kostnad normalt anses nedlagd när faktura eller räkning *har* erhållits, varav framgår vilket arbete som *har* utförts.

Har fastighet varit föremål för förbättringsarbete eller därmed jämförligt reparations- eller underhållsarbete i ägarens byggnadsrörelse skall – med iakttagande av de begränsningar som har angetts i föregående stycke – som förbättringskostnad räknas det belopp som enligt punkt 3 tredje stycket av anvisningarna till 27 § har tagits upp som intäkt i rörelsen på grund av byggnadsarbetet.

Omkostnadsbeloppet skall minskas med värdeminskningsavdrag m. m., som belöper på tid före avyttringen av fastigheten, såsom avdrag på grund av avyttring av skog, avdrag för värdeminskning av annan naturtillgång eller för värdeminskning av täckdiken eller andra markanläggningar (jfr *punkterna 1*, 4, 7 och 9 av anvisningarna till 22 § samt *punkterna 1, 8 och* 16 av anvisningarna till 29 §). På samma sätt skall omkostnadsbeloppet minskas med avdrag för värdeminskning av byggnad m. m. (jfr *punkterna* 3 och 4 av anvisningarna till 22 §, *punkterna 2 a, 2 b och 4* av anvisningarna till 25 § *samt punkterna 7 och* 16 av anvisningarna till 29 §), dock inte för år då avdraget *har* understigit 3 000 kronor. Omkost-

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
för år då avdraget understigit 3 000 kronor. Omkostnadsbeloppet skall minskas även med belopp varmed fastigheten avskrivits i samband med ianspråktagande av investeringsfond e. d.	nadsbeloppet skall minskas även med belopp varmed fastigheten *har* avskrivits i samband med ianspråktagande av investeringsfond e. d.

Vid beräkning av omkostnadsbeloppet skall fastighet, som förvärvats före år 1952, anses förvärvad den 1 januari 1952. Ingångsvärdet skall därvid anses utgöra 150 procent av fastighetens taxeringsvärde för år 1952. Hänsyn skall vid vinstberäkningen icke tagas till kostnader och avdrag som belöper på tid före år 1952. Dock får det vid förvärvet erlagda vederlaget för fastigheten upptagas som ingångsvärde, om den skattskyldige kan visa att köpeskillingen överstiger 150 procent av taxeringsvärdet för år 1952. Fanns taxeringsvärde ej åsatt för år 1952, får motsvarande värde uppskattas med ledning av taxeringsvärdet för fastighet, i vilken den avyttrade egendomen ingått, eller närmast därefter åsatta taxeringsvärde.

Har fastighet vid avyttringen innehafts mer än tjugo år får den skattskyldige vid vinstberäkningen som ingångsvärde upptaga ett belopp motsvarande 150 procent av det taxeringsvärde, som gällde tjugo år före avyttringen. Har taxeringsvärdet åsatts vid fastighetstaxering som verkställts år 1970 eller senare får dock som ingångsvärde upptagas endast 133 procent av taxeringsvärdet. Om ingångsvärdet beräknas med ledning av det taxeringsvärde som gällde tjugo år före avyttringen, skall hänsyn vid vinstberäkningen icke tagas till kostnader och avdrag, som belöper på tidigare år än tjugo år före avyttringen. Fanns taxeringsvärde ej åsatt tjugo år före avyttringen, får motsvarande värde uppskattas på sätt angives i femte stycket sista meningen.

Har avyttrad fastighet förvärvats genom arv eller testamente eller genom bodelning i anledning av makes död, får den skattskyldige, i stället för köpeskilling eller motsvarande vederlag för fastigheten vid närmast föregående köp, byte eller därmed jämförliga fång eller i stället för ett med stöd av föregående stycke framräknat värde, som ingångsvärde upptaga 150 procent av fastighetens taxeringsvärde året före det år då dödsfallet inträffade eller motsvarande i arvsskattehänseende gällande värde, förutsatt att dödsfallet ägt rum efter år 1952. Ägde dödsfallet rum efter år 1970 får dock som ingångsvärde upptagas endast 133 procent av taxeringsvärdet eller motsvarande i arvsskattehänseende gällande värde. Fanns taxeringsvärde ej åsatt året före det år då dödsfallet inträffade, får motsvarande värde uppskattas på sätt som angives i femte stycket sista meningen. Har ingångsvärdet upptagits med stöd av bestämmelserna i detta stycke, skall hänsyn vid vinstberäkningen icke tagas till kostnader och avdrag, som belöper på tidigare år än året före dödsåret.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

Beräknas ingångsvärdet med ledning av taxeringsvärde skall, såvida viss del av taxeringsvärdet avser egendom som i kostnadshänseende hänförts till maskiner och andra inventarier i jordbruk eller rörelse (jfr punkt 1 av anvisningarna till 35 §), taxeringsvärdet reduceras med den del därav som kan anses belöpa på egendom av nyss angivet slag. Sådan reducering skall dock icke göras om mindre än 25 procent av hela vederlaget för den avyttrade fastigheten belöper på egendom, som vid beräkning av värdeminskningsavdrag hänföres till maskiner och andra inventarier.

Skall taxeringsvärdet reduceras enligt föregående stycke iakttages följande. Har taxeringsvärdet åsatts tidigare än vid 1975 års fastighetstaxering, skall taxeringsvärdet reduceras med så stor del därav som vederlaget för egendom, som vid beräkning av värdeminskningsavdrag hänföres till maskiner och andra inventarier, utgör av hela vederlaget för den avyttrade fastigheten. Vad nu sagts gäller även om taxeringsvärdet åsatts år 1975 eller senare, dock att vid beräkningen skall bortses från den del av vederlaget vid avyttringen som belöper på egendom som enligt 5 § 5 mom. är undantagen från skatteplikt. Kan den skattskyldige visa att den andel av taxeringsvärdet som kan anses belöpa på egendom, som vid beräkning av värdeminskningsavdrag hänföres till maskiner och andra inventarier, är mindre än den andel av hela vederlaget för den avyttrade fastigheten som kan anses belöpa på egendom av nu angivet slag, får dock taxeringsvärdet reduceras på grundval av förhållandena vid fastighetstaxeringen.

Det för fastigheten gällande ingångsvärdet – om det inte har beräknats enligt trettonde stycket sista meningen – liksom de förbättringskostnader och därmed likställda belopp för vilka avdrag får ske samt de värdeminskningsavdrag och andra belopp som skall minska omkostnadsbeloppet skall i den omfattning som anges i punkterna 6 a och 6 b nedan räknas om med hänsyn till förändringarna i det allmänna prisläget (prisutvecklingen) under den tid då fastigheten har innehafts.

Omräkningen sker med ledning av en indexserie, grundad på konsumentprisindex. Riksskatteverket fastställer årligen omräkningstalen.

Har avyttring av fastighet omfattat byggnad, som i huvudsak är avsedd att användas för bostadsändamål och som vid avyttringstillfället varit eller bort vara åsatt ett taxerat byggnadsvärde av lägst 10 000 kronor, avdrages ytterligare ett belopp av 3 000 kronor för varje påbörjat kalenderår före taxeringsåret som bostadsbyggnaden under innehavstiden funnits på fastigheten. Om det taxerade byggnadsvärdet inte uppgått eller bort uppgå till 10 000 kronor, avdrages 3 000 kronor för varje påbörjat kalenderår under innehavstiden som byggnaden utnyttjats till stadigvarande bostad. Avdrag medges inte för tidigare år än år 1952 och inte heller för senare år än år 1980. Finns på fastigheten mer än en bostadsbyggnad beräknas nu avsett avdrag endast för fastighetens huvudbyggnad. Sker vinstberäkningen med utgångs-

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

punkt från taxeringsvärdet tjugo år före avyttringen enligt sjätte stycket ovan eller från taxeringsvärdet året före dödsfallet enligt sjunde stycket ovan eller motsvarande värden, får avdrag enligt detta stycke ej ske för tidigare år än tjugo år före avyttringen eller året före dödsfallet. Om bostadsbyggnad rivits eller förstörts genom brand eller liknande, skall avdrag enligt detta stycke medges även för tid då denna byggnad funnits på fastigheten, om den skattskyldige inom ett år igångsatt arbete med att uppföra ersättningsbyggnad. Om en bostadsbyggnad under mer än ett år tagits i anspråk huvudsakligen för annat ändamål än bostadsändamål medges avdrag enligt detta stycke endast för tid då byggnaden därefter åter utnyttjats huvudsakligen för bostadsändamål.

Vinstberäkning på grund av avyttring av del av fastighet skall grundas på förhållandena på den avyttrade fastighetsdelen. Om den skattskyldige så önskar skall dock så stor del av det för hela fastigheten beräknade omkostnadsbeloppet – i förekommande fall minskat med värdeminskningsavdrag m. m. – anses belöpa på den avyttrade delen som vederlaget för fastighetsdelen utgör av fastighetens hela värde vid avyttringstillfället. I sist avsedda fall skall, om den skattskyldige önskar det och värdet av skogen och skogsmarken på den avyttrade fastighetsdelen är mindre än 20 procent av värdet av hela fastighetens skog och skogsmark, omkostnadsbeloppet inte minskas med avdrag på grund av avyttring av skog. Om den avyttrade delen avser en eller ett fåtal tomter avsedda att bebyggas med bostadshus och vederlaget är mindre än 10 procent av fastighetens taxeringsvärde, får vidare ingångsvärdet på den avyttrade fastighetsdelen utan särskild utredning beräknas till 1 krona per kvadratmeter, dock ej till högre belopp än köpeskillingen.

Vad i de tre första meningarna av föregående stycke föreskrivits gäller i tillämpliga delar även vid marköverföring enligt fastighetsbildningslagen (1970:988).

Har den skattskyldige erhållit sådan engångsersättning som avses i punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 35 §, skall så stor del av det för hela fastigheten beräknade omkostnadsbeloppet – i förekommande fall minskat med värdeminskningsavdrag m. m. – anses belöpa på den del av fastigheten som ersättningen avser, som engångsersättningen utgör av fastighetens hela värde vid tiden för upplåtelsen eller inskränkningen i förfoganderätten. Vid bedömningen av om omkostnadsbeloppet skall minskas med avdrag på grund av avyttring av skog gäller vad som är föreskrivet i fråga om del av fastighet.

Har den skattskyldige under innehavstiden avyttrat del av fastighet skall hänsyn tagas härtill vid beräkning av det omkostnadsbelopp som får avdragas vid vinstberäkningen i anledning av avyttring av återstoden av fastigheten. Kan utredning icke förebringas om den andel av omkostnadsbeloppet – i

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

förekommande fall minskat med värdeminskningsavdrag m. m. – för fastigheten, som belöpt på den avyttrade fastighetsdelen, skall denna andel anses ha motsvarat hälften av erhållen ersättning för fastighetsdelen. Andelen skall dock i intet fall anses överstiga omkostnadsbeloppet – i förekommande fall minskat med värdeminskningsavdrag m. m. – för hela fastigheten omedelbart före avyttringen av fastighetsdelen.

Vad i föregående stycke föreskrivits äger motsvarande tillämpning om den skattskyldige under innehavstiden erhållit engångsersättning som avses i punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 35 §. Har den skattskyldige under innehavstiden avstått från mark genom marköverföring enligt fastighetsbildningslagen (1970:988), skall omkostnadsbeloppet på återstoden av fastigheten anses ha minskat med så stor del av omkostnadsbeloppet för den tidigare avstådda marken som ersättningen i pengar utgjort av det totala vederlaget för marken.

Beräknas omkostnadsbeloppet vid den slutliga avyttringen med ledning av ett taxeringsvärde som åsatts efter det att delavyttringen, markupplåtelsen eller marköverföringen m. m. ägt rum, äro bestämmelserna i de två föregående styckena icke tillämpliga.

Kostnad för förbättringsarbete eller därmed jämförligt reparations- och underhållsarbete, för vilket *ersättning på grund av skadeförsäkring* utgått, beaktas *icke* vid beräkning av realisationsvinst *i vidare mån* än kostnaden överstigit ersättningen. Har ersättning *på grund av skadeförsäkring* uppburits med större belopp än det som gått åt för skadans avhjälpande gäller följande. Fastighetens ingångsvärde, omräknat enligt tionde stycket till tiden för skadetillfället, minskas med skillnaden mellan ersättningen och kostnaden för skadans avhjälpande. För tid efter skadetillfället ligger återstoden av det omräknade ingångsvärdet till grund för omräkning enligt tionde stycket.

Kostnad för förbättringsarbete eller därmed jämförligt reparations- och underhållsarbete för vilket *försäkringsersättning eller annan skadeersättning har* utgått beaktas, *såvida ersättningen inte räknas till skattepliktig inkomst enligt denna lag*, vid beräkning av realisationsvinst *endast i den* mån kostnaden *har* överstigit ersättningen. Har *sådan skattefri* ersättning uppburits med större belopp än det som *har* gått åt för skadans avhjälpande gäller följande. Fastighetens ingångsvärde, omräknat enligt tionde stycket till tiden för skadetillfället, minskas med skillnaden mellan ersättningen och kostnaden för skadans avhjälpande. För tid efter skadetillfället ligger återstoden av det omräknade ingångsvärdet till grund för omräkning enligt tionde stycket.

Avyttrar delägare i fåmansföretag eller honom närstående person fastighet till företaget får vid vinstberäkningen fastighetens ingångsvärde icke

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*

beräknas på grundval av taxeringsvärde enligt sjätte och sjunde styckena. Ej heller får omräkning göras enligt tionde stycket eller tillägg göras enligt tolfte stycket. Riksskatteverket får medge undantag från bestämmelserna i detta stycke om det kan antagas att avyttringen skett av organisatoriska eller andra synnerliga skäl. Mot beslut av riksskatteverket i sådan fråga får talan icke föras.

2. c.[32] Vid avyttring av egendom som avses i 35 § 4 mom. *iakttages* följande. Har den skattskyldige tidigare *åtnjutit* avdrag för värdeminskning *eller dylikt* av egendomen, minskas omkostnadsbeloppet med sådant avdrag, i den mån vid avyttringen återvunna avskrivningar *icke skola upptagas* som intäkt av *jordbruksfastighet* eller rörelse. *Vad som förstås med i beskattningsavseende åtnjutet värdeminskningsavdrag framgår av 29 § 1 mom. andra stycket.*

2 c. Vid avyttring av egendom som avses i 35 § 4 mom. *iakttas* följande. Har den skattskyldige tidigare *medgetts* avdrag för värdeminskning *e. d.* av egendomen, minskas omkostnadsbeloppet med sådant avdrag i den mån vid avyttringen återvunna avskrivningar *inte skall tas upp* som intäkt av *fastighet* eller *av* rörelse. *Värdeminskningsavdrag, som den skattskyldige har yrkat, skall anses medgivet i den mån det har medfört att den taxerade inkomsten har beräknats till lägre belopp än annars skulle ha skett eller medfört en ökning av förlust som berättigar till avdrag enligt bestämmelserna i lagen (1960:63) om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst.*

till 41 §

1.[33] Inkomst av jordbruksfastighet eller rörelse skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. För skattskyldig, som haft ordnad bokföring, skall beräkningen av inkomst ske på grundval av hans bokföring med iakttagande av bestämmelserna i denna anvisningspunkt. Vid inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder *tages* hänsyn till in- och utgående lager av varor, däri

1. Inkomst av jordbruksfastighet eller rörelse skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. För skattskyldig som *har* haft ordnad bokföring skall beräkningen av inkomst ske på grundval av hans bokföring med iakttagande av bestämmelserna i denna anvisningspunkt. Vid inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder *tas* hänsyn till in- och utgående lager av

[32] Senaste lydelse 1976:343.
[33] Senaste lydelse 1979:612.

Nuvarande lydelse

inbegripet djur, råmaterial, hel- och halvfabrikat m. m., samt till *fordringar och skulder*. Som värde av ingående lager, *fordringar och skulder skall därvid upptagas* värdet av närmast föregående beskattningsårs utgående lager, *fordringar och skulder*. Bestämmelserna i 41 § om lager *få* i varvsrörelse tillämpas även i fråga om skepp eller skeppsbygge, på vilket den skattskyldige utfört eller avser att utföra arbete i icke oväsentlig omfattning, utan hinder av att den skattskyldige avyttrat skeppet eller bygget. Vad nu föreskrivits gäller dock endast intill dess skeppet eller skeppsbygget levererats till förvärvaren. Vad som avses med skepp framgår av sjölagen (1891:35 s. 1).

Föreslagen lydelse

varor, däri inbegripet djur, råmaterial, hel- och halvfabrikat m. m., *till pågående arbeten* samt till *fordrings- och skuldposter. Värdet av utgående lager, pågående arbeten samt fordrings- och skuldposter bestäms med hänsyn till förhållandena vid beskattningsårets utgång*. Som värde av ingående lager, *pågående arbeten samt fordrings- och skuldposter tas upp* värdet av närmast föregående beskattningsårs utgående lager, *pågående arbeten samt fordrings- och skuldposter*. Bestämmelserna i 41 § om lager *får* i varvsrörelse tillämpas även i fråga om skepp eller skeppsbygge, på vilket den skattskyldige *har* utfört eller avser att utföra arbete i icke oväsentlig omfattning, utan hinder av att den skattskyldige *har* avyttrat skeppet eller bygget. Vad nu föreskrivits gäller dock endast intill dess skeppet eller skeppsbygget *har* levererats till förvärvaren. Vad som avses med skepp framgår av sjölagen (1891:35 s. 1).

Inkomst av annan fastighet som avses i 24 § 1 eller 3 mom. får beräknas enligt bokföringsmässiga grunder på sätt anges i föregående stycke. Har skattskyldig för visst beskattningsår beräknat inkomst av annan fastighet enligt bokföringsmässiga grunder, skall den skattskyldige även för nästföljande beskattningsår beräkna inkomsten enligt sådana grunder om bestämmelserna i 24 § 1 eller 3 mom. är tillämpliga det året. I fråga om fastighet som avses i 24 § 3 mom. gäller dock vad som sagts i föregående stycke endast i den mån annat inte följer av 24 § 3 mom. och 25 § 3 mom.

Har det bokförda resultatet påverkats av att bland intäkterna tagits upp belopp, som inte skall beskattas *såsom* inkomst, eller uteslutits belopp, som *bort medräknas*, eller bland kostnaderna tagits upp belopp som inte är avdragsgilla vid inkomstberäkningen, skall resultatet juste-

Har det bokförda resultatet påverkats av att bland intäkterna *har* tagits upp belopp, som inte skall beskattas *som* inkomst, eller uteslutits belopp, som *borde ha medräknats*, eller bland kostnaderna *har* tagits upp belopp, som inte är avdragsgilla vid inkomstberäkningen, skall resulta-

Nuvarande lydelse

ras så att det kan läggas till grund för inkomstberäkningen enligt denna lag.

Vid beräkning av inkomst enligt bokföringsmässiga grunder skall iakttas, att en inkomst skall anses ha åtnjutits under det år, då den enligt *vedertagen* redovisningssed eller enligt vad som beträffande jordbruk är allmänt brukligt bör tas upp som intäkt i räkenskaperna, även om inkomsten ännu inte uppburits kontant eller eljest kommit den skattskyldige tillhanda t. ex. i form av levererade varor, fullgjorda prestationer eller på annat härmed jämförligt sätt. Vad som gäller i fråga om inkomstposterna *har motsvarande tillämpning* i fråga om utgiftsposterna. Avdrag för tantiem eller liknande ersättning från fåmansföretag till företagsledare eller honom närstående person får dock åtnjutas först

Föreslagen lydelse

tet justeras så att det kan läggas till grund för inkomstberäkningen enligt denna lag. *I de fall resultatet har påverkats av att lager, pågående arbeten eller fordringspost har tagits upp med för lågt belopp eller skuldpost med för högt belopp skall dock på yrkande av den skattskyldige justering av det bokförda resultatet underlåtas i den mån det är uppenbart att denne – i överensstämmelse med reglerna för inkomstberäkning i denna lag – genom dispositioner i bokslutet avseende nämnda tillgångs- och skuldposter eller genom större avskrivningar på anläggningstillgångar än som skett skulle ha kunnat redovisa ett lägre resultat än det som skulle framkomma efter justeringen. Om särskilda omständigheter föranleder det skall dock resultatet justeras även i sådant fall.*

Vid beräkning av inkomst enligt bokföringsmässiga grunder skall iakttas, att en inkomst skall anses ha åtnjutits under det år, då den enligt *god* redovisningssed eller enligt vad som beträffande jordbruk är allmänt brukligt bör tas upp som intäkt i räkenskaperna, även om inkomsten ännu inte *har* uppburits kontant eller eljest kommit den skattskyldige tillhanda t. ex. i form av levererade varor, fullgjorda prestationer eller på annat härmed jämförligt sätt. Vad som gäller i fråga om inkomstposterna *tillämpas också* i fråga om utgiftsposterna. Avdrag för tantiem eller liknande ersättning från fåmansföretag till företagsledare eller honom närstående person får dock åtnjutas först under det år då ersätt-

Nuvarande lydelse

under det år då ersättningen har betalats ut eller blivit tillgänglig för lyftning. I fråga om tiden för inkomst- och utgiftsposters upptagande enligt bokföringsmässiga grunder tillämpas i allmänhet det förfaringssättet, att fordringar tas upp som inkomst under det år, då de uppkommer, och att räntor hänförs till inkomsten för det år, på vilket de belöper, i bägge fallen oberoende av om de verkligen influtit under nämnda år eller inte. Å andra sidan bör förskottsvis influtna räntor, som till större eller mindre del belöper på ett kommande år, till denna del bokföringsmässigt hänföras till det sistnämnda årets inkomst. Avdrag för ränta på lån ur statens lånefond för lån med uppskjuten ränta åtnjuts för det år då räntan har betalats.

Föreslagen lydelse

ningen har betalats ut eller blivit tillgänglig för lyftning. I fråga om tiden för inkomst- och utgiftsposters upptagande enligt bokföringsmässiga grunder tillämpas i allmänhet det förfaringssättet, att fordringar tas upp som inkomst under det år, då de uppkommer, och att räntor hänförs till inkomsten för det år, på vilket de belöper, i bägge fallen oberoende av om de verkligen *har* influtit under nämnda år eller inte. Å andra sidan bör förskottsvis influtna räntor, som till större eller mindre del belöper på ett kommande år, till denna del bokföringsmässigt hänföras till det sistnämnda årets inkomst. Avdrag för ränta på lån ur statens lånefond för lån med uppskjuten ränta åtnjuts för det år då räntan har betalats.

Vid tillämpning av föregående stycke skall iakttas bl. a. att värdet av avyttrade varor skall – även om fakturering inte skett – redovisas som fordran, såvida varorna levererats till den nya ägaren före årets utgång.

Har avverkningsrätt till skog upplåtits mot betalning, som skall erläggas under loppet av flera år, får som intäkt för varje år tas upp den del av köpeskillingen som influtit under samma år.

I fråga om avdrag för kostnader för reparation och underhåll av fastighet varav intäkterna beräknas enligt 24 § 1 mom. gäller även punkt 7 av anvisningarna till 25 §.

I fråga om avdrag för kostnader för reparation och underhåll av fastighet varav intäkterna beräknas enligt 24 § 1 mom. gäller även punkt *8* av anvisningarna till 25 §.

Om beskattningsmyndighet, med frångående av den skattskyldiges på hans räkenskaper grundade inkomstberäkning, som inkomst för ett år beskattat vinst, som i bokföringen framkommer som vinst först ett senare år, skall vid inkomstberäkningen för det följande år, då vinsten redovisas i bokföringen, det sistnämnda årets bokförda resultat justeras på sådant sätt att den redan beskattade vinsten inte beskattas en gång till.

Motsvarande gäller för det fall, att beskattningsmyndighet ansett att en förlust, som är i och för sig avdragsgill, inte får beaktas vid inkomstberäkningen för det år då den redovisats i räkenskaperna eller beskattningsmyndighet i annat fall visst år frångått den skattskyldiges bokföring på sådant sätt

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

att det påverkar följande års inkomstberäkning.

2.[34] Den i räkenskaperna gjorda värdesättningen på tillgångar avsedda för omsättning eller förbrukning (lager) skall godtas vid inkomstberäkningen, om värdesättningen inte står i strid med vad nedan i denna punkt eller i punkt 3 sägs.

Vid bestämmande av lagrets anskaffningsvärde skall de lagertillgångar, som ligger kvar i den skattskyldiges lager vid beskattningsårets utgång, anses som de av honom senast anskaffade eller tillverkade.

Lagret vid beskattningsårets utgång får inte tas upp till lägre belopp än fyrtio procent av lagrets anskaffningsvärde eller, om återanskaffningsvärdet på balansdagen är lägre, sistnämnda värde, i förekommande fall efter avdrag för inkurans. För tillgångar, som den skattskyldige framställt eller bearbetat, skall som anskaffningsvärde anses direkta tillverkningskostnader (materialkostnader och arbetslöner) ökade med ett tillägg som svarar mot den del av de indirekta tillverkningskostnaderna som skäligen belöper på tillgångarna, därvid hänsyn dock inte behöver tas till ränta på eget kapital.

Avdrag för inkurans medges inte med större belopp än vad den skattskyldige enligt vid självdeklarationen fogad utredning visar svara mot den konstaterade värdenedgången på lagret på balansdagen. Oaktat vad nu sagts medges dock avdrag för inkurans med fem procent av det lägsta av lagrets anskaffnings- och återanskaffningsvärden om detta inte framstår såsom uppenbart opåkallat, eller med det högre procenttal som riksskatteverket kan ha angett för lagren inom vissa branscher eller hos vissa grupper av skattskyldiga.

Lager av djur på jordbruksfastighet eller i renskötselrörelse får inte tas upp till lägre belopp än fyrtio procent av den genomsnittliga produktionskostnaden för djur av det slag och den ålderssammansättning varom fråga är. Regeringen eller efter regeringens bemyndigande riksskatteverket fastställer för varje taxeringsår föreskrifter för beräkning av produktionskostnaden. Har denna kostnad inte fastställts, t. ex. i fråga om särskilt dyrbara avelsdjur, får djuret tas upp lägst till fyrtio procent av det lägsta av anskaffningsvärdet och allmänna saluvärdet.

Uppgår värdet på lagret, beräknat till anskaffnings- eller återanskaffningsvärdet och i förekommande fall efter avdrag för inkurans, till lägre belopp än som motsvarar medeltalet av värdena på lagren vid utgången av de två närmast föregående beskattningsåren (jämförelseåren), får lagret vid beskattningsårets utgång i stället tas upp till lägst ett belopp motsvarande förstnämnda värde på detta lager efter avdrag med sextio procent av sagda medeltalsvärde. Därvid skall lagren vid jämförelseårens utgång tas upp till anskaffningsvärdena eller, om återanskaffningsvärdena på balansdagarna i

[34] Senaste lydelse 1979:612.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

fråga varit lägre, sistnämnda värden, i förekommande fall efter avdrag för inkurans. I fråga om djur på jordbruksfastighet eller i renskötselrörelse gäller dock att värdet av djuren skall tas upp till den genomsnittliga produktionskostnaden eller till det allmänna saluvärdet eller – i förekommande fall – till anskaffningsvärdet. Föreligger sådant fall att sextio procent av nyssnämnda medeltalsvärde överstiger värdet av lagret vid beskattningsårets utgång medges avdrag även för det överskjutande beloppet om den skattskyldige avsatt motsvarande belopp i räkenskaperna till lagerregleringskonto. Har avdrag medgivits för sådan avsättning skall avsättningen återföras till beskattning nästföljande beskattningsår, därvid frågan om avdrag för förnyad avsättning till lagerregleringskonto får prövas enligt bestämmelserna ovan.

Skattskyldig, som ingår i en grupp näringsidkare mellan vilka intressegemenskap råder (moder- och dotterföretag eller företag under i huvudsak gemensam ledning), får tillämpa reglerna i föregående stycke endast under förutsättning att dessa tillämpas av samtliga företag som tillhör gruppen. Vad nu har sagts gäller dock endast i fråga om verksamhet i förvärvskälla som har sådant samband med verksamheten i den skattskyldiges förvärvskälla att verksamheterna skulle ha ansetts utgöra en förvärvskälla om de hade bedrivits av ett enda företag.

Ingår råvaror eller stapelvaror i lagret, får dessa varor eller en del av dem tas upp till lägst sjuttio procent av varornas värde beräknat efter lägsta marknadspris under beskattningsåret eller under något av de närmast föregående nio beskattningsåren. Tillämpas denna regel får lagret inte värderas enligt bestämmelserna i sjätte stycket.

Är det på grund av överenskommelse om återköp eller annan omständighet uppenbart att vissa varor anskaffats för annat ändamål än att ingå i den skattskyldiges normala verksamhet, skall bestämmelserna i tredje–åttonde styckena inte tillämpas i fråga om dessa varor. Varorna får i sådant fall inte tas upp till lägre belopp än det lägsta av varornas anskaffnings- eller återanskaffningsvärden, i förekommande fall efter avdrag för inkurans.

Har den skattskyldige vid beräkning av inkomst av viss förvärvskälla yrkat avdrag för avsättning till resultatutjämningsfond, som avses i 41 d §, får lagret inte tas upp till lägre belopp än femtiofem procent av det värde som enligt tredje–femte styckena skall ligga till grund för lagervärderingen. Bestämmelserna i sjätte–åttonde styckena är inte tillämpliga i nu angivna fall.

Vad som föreskrivits i föregående stycke gäller även i det fall då den skattskyldige ingår i en grupp näringsidkare mellan vilka intressegemenskap råder (moder- och dotterföretag eller företag under i huvudsak gemensam ledning) och något av dessa företag yrkat avdrag för avsättning till resultatutjämningsfond. En sådan avsättning skall dock beaktas endast om

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

den hänför sig till verksamhet i förvärvskälla som har sådant samband med verksamheten i den skattskyldiges förvärvskälla att verksamheterna skulle ha ansetts utgöra en förvärvskälla om de hade bedrivits av ett enda företag.

Utan hinder av vad som föreskrivits ovan i denna anvisningspunkt om den lägsta värdesättning på lagret, som kan godtas vid inkomstberäkningen, får det lägre värde på lagret godtas som den skattskyldige med hänsyn till föreliggande risk för prisfall visar vara påkallat.

Nedskrivning av värdet på rättigheter till leverans av lagertillgångar enligt ej fullgjorda köpekontrakt får godkännas endast i den mån det visas, att inköpspriset för tillgångar av samma slag på balansdagen understiger det kontraherade priset, eller det görs sannolikt att sådant prisfall kommer att inträffa innan tillgångarna levereras eller säljs vidare av den skattskyldige i oförändrat eller förädlat skick. Beträffande värdet på rättigheter till leverans av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier enligt ej fullgjorda köpekontrakt kan *nedskrivning* godkännas endast i den mån den skattskyldige visar, att inköpspriset för tillgångar av samma slag på balansdagen understiger det kontraherade priset, eller det görs sannolikt att sådant prisfall kommer att inträffa innan tillgångarna levereras.

Nedskrivning av värdet på rättigheter till leverans av lagertillgångar enligt ej fullgjorda köpekontrakt *(kontraktsnedskrivning)* får godkännas endast i den mån det visas, att inköpspriset för tillgångar av samma slag på balansdagen understiger det kontraherade priset, eller det görs sannolikt att sådant prisfall kommer att inträffa innan tillgångarna levereras eller säljs vidare av den skattskyldige i oförändrat eller förädlat skick. Beträffande värdet på rättigheter till leverans av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier enligt ej fullgjorda köpekontrakt kan *avskrivning (kontraktsavskrivning)* godkännas endast i den mån den skattskyldige visar, att inköpspriset för tillgångar av samma slag på balansdagen understiger det kontraherade priset, eller det görs sannolikt att sådant prisfall kommer att inträffa innan tillgångarna levereras.

3.[35] Vad i punkt 2 tredje, sjätte och åttonde styckena sägs angående det lägsta värde på skattskyldigs varulager, som får godtas vid inkomstberäkningen, gäller inte i fråga om *penningförvaltande företags och försäkringsföretags place-*

3. Vad i punkt 2 tredje *stycket första meningen samt* sjätte och åttonde styckena sägs angående det lägsta värde på skattskyldigs varulager som får godtas vid inkomstberäkningen gäller inte i fråga om *skattskyldigs* lager av aktier, obliga-

[35] Senaste lydelse 1979:612.

Nuvarande lydelse

ringar av förvaltade medel i aktier, obligationer, lånefordringar *m. m. eller skattskyldigs* lager av fastigheter och liknande tillgångar. *Tillgångar av detta slag skall tas upp till det värde som med hänsyn till risk för förlust, prisfall m. m. framstår som skäligt.*

Föreslagen lydelse

tioner, lånefordringar *och liknande tillgångar (värdepapper) och inte heller i fråga om* lager av fastigheter och liknande tillgangar.

Lager av värdepapper får inte tas upp till lägre belopp än vad som med hänsyn till risk för prisfall m. m. framstår som skäligt. Dock gäller att sådan aktie eller andel i fastighetsförvaltande företag, som enligt punkt 3 fjärde stycket av anvisningarna till 27 § skall anses utgöra omsättningstillgång i rörelse, får värderas med iakttagande av de för lager av fastigheter och liknande tillgångar nedan angivna grunderna. Nedskrivning av andel i handelsbolag, som nu sagts, får ske endast om någon nedskrivning av fastigheterna inte har skett i handelsbolagets räkenskaper.

Lager av fastigheter och liknande tillgångar får inte tas upp till lägre belopp än 85 procent av summan av tillgångarnas anskaffningsvärden. Har den skattskyldige vid beräkning av inkomst av viss förvärvskälla yrkat avdrag för avsättning till resultatutjämningsfond får lagret dock inte tas upp till lägre belopp än 90 procent av summan av tillgångarnas anskaffningsvärden. Denna begränsning i nedskrivningsrätten gäller även – under de förutsättningar som anges i punkt 2 elfte stycket – om ett företag, som är i intressegemenskap med den skattskyldige, har yrkat avdrag för avsättning till resultatutjämningsfond.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	Vid tillämpning av föregående stycke beräknas anskaffningsvärdet enligt de grunder som anges i punkt 3 av anvisningarna till 22 §. Har tillgången övergått till ny ägare genom arv eller testamente eller genom bodelning i anledning av makes död, gäller för den nye ägaren samma rätt till nedskrivning av tillgången som skulle ha tillkommit förre ägaren om denne fortfarande hade ägt tillgången.
	Utan hinder av vad som föreskrivits i tredje stycket om den lägsta värdesättning på lager av fastigheter och liknande tillgångar, som kan godtas vid inkomstberäkningen, får det lägre värde på lagret godtas som den skattskyldige med beaktande av medgivna värdeminskningsavdrag och föreliggande risk för prisfall visar vara påkallat.

Förvärvas aktie i svenskt aktiebolag av skattskyldig, som driver bank- eller annan penningrörelse eller försäkringsrörelse, eller av annan skattskyldig, för vilken aktien utgör omsättningstillgång, och är det inte uppenbart att den skattskyldige därigenom erhåller tillgång av verkligt och särskilt värde för honom med hänsyn till hans rörelse, får sådan nedgång i aktiens värde som beror på utdelning till den skattskyldige av medel, vilka fanns hos det utdelande bolaget vid förvärvet och inte motsvarar tillskjutet belopp, inte föranleda att aktien vid inkomstberäkningen för den skattskyldige tas upp till lägre belopp än som motsvarar hans anskaffningskostnad för aktien. Har denna, innan sådan utdelning skett, tagits upp till lägre belopp än den skattskyldiges anskaffningskostnad, får aktien vid utgången av det beskattningsår, under vilket utdelningen äger rum, inte tas upp till lägre belopp än aktiens värde i beskattningshänseende vid ingången av samma år med tillägg av ett belopp, som motsvarar skillnaden mellan den skattskyldiges anskaffningskostnad för aktien och nämnda värde, dock högst av det utdelade beloppet. Sker utdelning utan att det värde för aktien, som ligger till grund för beräkningen av den skattskyldiges inkomst, påverkas och medför detta att den skattskyldige efter överlåtelse av aktien eller upplösning av bolaget redovisar förlust, skall därifrån avräknas det belopp som motsvarar utdelningen. Utdelning som avses i detta stycke anses i första hand gälla

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

andra medel än sådana som motsvarar tillskjutet belopp. Vad som sägs om aktie i detta stycke gäller även beträffande andel i ekonomisk förening. Med tillskjutet belopp avses därvid inbetald insats.

3 a. I fråga om skattskyldiga, som bedriver byggnads- eller anläggningsrörelse eller hantverks- eller konsultrörelse, godtas den i räkenskaperna gjorda redovisningen av pågående arbeten vid inkomsttaxeringen om redovisningen inte står i strid med bestämmelserna i denna anvisningspunkt. Utförs de pågående arbetena på löpande räkning gäller bestämmelserna i tredje, attonde och nionde styckena. Beträffande arbeten, som utförs till fast pris, gäller bestämmelserna i fjärde–nionde styckena. Enskild näringsidkare i vars verksamhet den årliga bruttoomsättningssumman normalt understiger ett gränsbelopp som motsvarar 20 gånger det enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring bestämda basbeloppet för den sista månaden av räkenskapsåret, får tillämpa bestämmelserna för arbeten som utförs på löpande räkning även i fråga om arbeten som utförs till fast pris.

Ett arbete anses utfört på löpande räkning om ersättningen uteslutande eller så gott som uteslutande fastställs på grundval av ett på förhand bestämt arvode per tidsenhet, den faktiska tidsåtgången och - i förekommande fall – den skattskyldiges faktiska utgifter för arbetet. I annat fall anses arbetet utfört till fast pris.

Värdet av pågående arbeten, som utförs på löpande räkning, behöver inte tas upp som tillgång. I stället skall som intäkt redovisas summan av de belopp avseende arbetena som den

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

skattskyldige har fakturerat under beskattningsåret.

Värdet av pågående arbeten som utförs till fast pris får, såvitt gäller byggnads- eller anläggningsrörelse, tas upp till lägst ett belopp motsvarande 85 procent av de vid beskattningsårets utgång nedlagda direkta kostnaderna avseende de arbeten för vilka slutlig resultatredovisning då inte har skett. I fråga om hantverks- eller konsultrörelse får värdet av pågående arbeten, som utförs till fast pris, tas upp till lägst ett belopp motsvarande samtliga vid beskattningsårets utgång nedlagda direkta kostnader avseende de arbeten för vilka slutlig resultatredovisning då inte har skett. Från sistnämnda värde får avdrag åtnjutas med högst ett belopp motsvarande basbeloppet för den sista månaden av räkenskapsåret, dock inte med högre belopp än som svarar mot de direkta kostnaderna. Har den skattskyldige erhållit ersättning för arbete, som avses i detta stycke, skall beloppet inte redovisas som intäkt utan som en skuld till den för vars räkning arbetet utförs.

Som direkt kostnad anses inte värdet av den arbetsinsats som utförs av den skattskyldige, dennes make eller barn under 16 år. Är uppdragstagaren ett handelsbolag skall som direkt kostnad inte anses värdet av arbetsinsats som utförs av delägare i bolaget.

Uppgår värdet av pågående arbeten i byggnads- eller anläggningsrörelse till lägre belopp än medeltalet av värdena av sådana arbeten vid utgången av de två närmast föregåen-

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

de beskattningsåren (jämförelseåren), får värdet av pågående arbeten vid beskattningsårets utgång tas upp till lägst ett belopp motsvarande skillnaden mellan värdet av pågående arbeten vid nämnda tidpunkt och 15 procent av jämförelseårens medeltalsvärden. Blir skillnaden negativ får bestämmelserna i de två sista meningarna av punkt 2 sjätte stycket tillämpas.

Har den skattskyldige åtagit sig att till fast pris utföra visst arbete för annans räkning skall, såvida intressegemenskap råder mellan den skattskyldige och uppdragsgivaren och anledning finns att anta att bestämmelserna ovan i denna anvisningspunkt utnyttjats för att bereda obehörig skattefördån åt den skattskyldige eller uppdragsgivaren, nämnda bestämmelser inte gälla. I nu avsedda fall skall den skattskyldiges inkomst på grund av arbetena beräknas efter vad som med hänsyn till omständigheterna framstår som skäligt.

Har den skattskyldige i betydande omfattning underlåtit att slutredovisa eller fakturera belopp som enligt god redovisningssed hade kunnat slutredovisas eller faktureras skall som intäkt tas upp de belopp som skäligen hade kunnat slutredovisas eller faktureras.

Kan den skattskyldige göra sannolikt att det belopp, som enligt bestämmelserna ovan skall redovisas som intäkt av pågående arbeten, överstiger vad som kan anses förenligt med god redovisningssed, får inkomsten i skälig utsträckning jämkas nedåt.

Denna lag träder, såvitt gäller den nya lydelsen av punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 20 §, i kraft dagen efter den dag, då lagen enligt uppgift på den har kommit ut från trycket i Svensk författningssamling, och tillämpas i fråga om representation och liknande som har utövats efter utgången av år 1980.

Lagen i övrigt träder i kraft den 1 januari 1982 och tillämpas första gången vid 1984 års taxering om inte annat följer av punkterna 1–5 nedan.

1. Den nya bestämmelsen i punkt 2 sjätte stycket av anvisningarna till 27 § tillämpas inte i fråga om nedskrivning som har återförts till beskattning senast vid 1984 års taxering.

2. Fysisk person som den 1 januari 1983 innehar en- eller tvåfamiljsfastighet som utgör omsättningstillgång i rörelse får, såvida han varit bosatt på fastigheten under åren 1981 och 1982, vid 1984 års taxering som intäkt av rörelse ta upp belopp varmed fastigheten varit nedskriven vid utgången av år 1982 (avskattning). Sedan avskattning skett anses fastigheten inte utgöra omsättningstillgång. Har fastigheten inte varit nedskriven vid utgången av år 1982, skall fastigheten inte i något fall anses utgöra omsättningstillgång efter utgången av år 1982.

Vad i första stycket sagts gäller inte om fastigheten under åren 1981 eller 1982 varit föremål för annat byggnadsarbete än normalt underhåll i byggnadsrörelse som bedrivs av den skattskyldige, dennes make eller av fåmansföretag i vilket den skattskyldige eller dennes make är företagsledare.

3. De nya bestämmelserna i punkt 3 fjärde stycket av anvisningarna till 27 § gäller endast i fråga om aktier och andelar som har förvärvats efter utgången av år 1982.

4. Sista meningen i punkt 4 nionde stycket och sista meningen i punkt 4 tionde stycket av anvisningarna till 29 § i den äldre lydelsen skall tillämpas i de fall då övergång från planenlig till räkenskapsenlig avskrivning skett för beskattningsår, för vilket taxering sker år 1984 eller – om den skattskyldige på grund av förlängning av räkenskapsåret inte skall taxeras nämnda år – år 1985.

5. Genom den nya lagen upphävs med verkan fr. o. m. 1984 års taxering *dels* punkt 6 av övergångsbestämmelserna till lagen (1969:363) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370), *dels* 9 § tredje stycket lagen (1972:742) om ikraftträdande av lagen (1972:741) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370).

2 Förslag till Lag om eldsvådefonder

Härigenom föreskrivs följande.

1 § Vid beräkning av nettointäkt av jordbruksfastighet eller nettointäkt av rörelse enligt kommunalskattelagen (1928:370) och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt medges avdrag enligt denna lag för belopp som har avsatts till eldsvådefond. Sådant avdrag medges även vid beräkning av nettointäkt av annan fastighet som avses i 24 § 1 mom. kommunalskattelagen. Den som enligt bokföringslagen (1976:125) eller jordbruksbokföringslagen (1979:141) är skyldig att upprätta årsbokslut skall ha satt av ett mot avdraget svarande belopp i räkenskaperna för beskattningsåret.

I fråga om handelsbolag beräknas avdrag för avsättning till eldsvådefond för bolaget.

2 § Eldsvådefond som avses i denna lag är

1) eldsvådefond för inventarier,
2) eldsvådefond för byggnader,
3) eldsvådefond för markanläggningar och
4) eldsvådefond för lagertillgångar.

Med inventarier, byggnader, markanläggningar och lagertillgångar förstås vid tillämpning av denna lag tillgångar som vid inkomsttaxeringen behandlas enligt de bestämmelser som gäller för maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier, byggnader, markanläggningar respektive lager. Som inventarier anses dock inte tillgångar som avses i punkt 6 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen (1928:370).

3 § Avdrag får för viss förvärvskälla och för ett och samma beskattningsår inte överstiga den skattepliktiga försäkringsersättningen eller annan ersättning för skada nämnda år på inventarier, byggnader, markanläggningar eller lagertillgångar, som har förstörts eller skadats genom brand eller annan olyckshändelse eller – såvitt avser inventarier och lagertillgångar – som har förlorats genom statligt eller kommunalt förfogande.

Med statligt eller kommunalt förfogande jämställs avyttring som sker under sådana förhållanden att statligt eller kommunalt förfogande i annat fall skulle ha kommit i fråga.

Har den skattskyldige på grund av förhållande som i första stycket sägs medgivits högre avdrag för avskrivning av inventarier, byggnader eller markanläggningar än han i annat fall varit berättigad till, skall avdraget för avsättning till eldsvådefond begränsas i motsvarande mån.

Avdrag för avsättning till eldsvådefond för lagertillgångar får inte överstiga ett belopp som motsvarar minskningen av lagerreserven under beskattningsåret. Har lagret stigit i pris under beskattningsåret får lagerre-

serven vid beskattningsårets ingång beräknas på grundval av den procentsats varmed lagret vid denna tidpunkt faktiskt nedskrivits och det återanskaffningsvärde samma lager skulle ha haft vid beskattningsårets utgång.

4 § Eldsvådefond får tas i anspråk för följande ändamål:

1) eldsvådefond för inventarier: för avskrivning av inventarier samt för kostnader för reparation och underhåll av inventarier;

2) eldsvådefond för byggnader: för kostnader för reparations- och andra underhållsarbeten på en byggnad, som inte utgör omsättningstillgång i rörelse, och för avskrivning av sådan byggnad;

3) eldsvådefond för markanläggningar: för kostnader för reparations- och andra underhållsarbeten på en markanläggning, som inte utgör omsättningstillgång i rörelse, och för avskrivning av den del av en sådan markanläggnings anskaffningsvärde som får dras av genom årliga värdeminskningsavdrag;

4) eldsvådefond för lagertillgångar: för nedskrivning av lagertillgångar med högst ett belopp motsvarande kostnaderna under beskattningsåret för tillverkning eller anskaffning av sådana tillgångar, dock att ett lägre värde på lagret i dess helhet vid beskattningsårets utgång än som enligt eljest gällande regler är medgivet inte godtas.

Belopp, som har avsatts till eldsvådefond, får tas i anspråk endast för arbete som utförs, inventarier som levereras, byggnader som anskaffas och i övrigt kostnader som hänför sig till tid efter bokslutsdagen.

Har den skattskyldige under ett beskattningsår då ersättning för byggnader eller markanläggningar enligt 3 § första stycket skall tas upp som skattepliktig inkomst anskaffat en byggnad eller en markanläggning får han – utan hinder av vad i andra stycket sägs – ta belopp, som enligt bestämmelserna i denna lag kunnat avsättas till eldsvådefond för byggnader respektive eldsvådefond för markanläggningar, i anspråk för avskrivning av byggnaden respektive den del av anskaffningsvärdet av markanläggningen som får dras av genom årliga värdeminskningsavdrag. Därvid skall så anses som om avsättning till eldsvådefond har gjorts varefter beloppet omedelbart har tagits i anspråk för sitt ändamål.

Om eldsvådefond får tas i anspråk för reparations- och andra underhållsarbeten på en byggnad eller en markanläggning eller för avskrivning av sådana tillgångar får den skattskyldige, såvida arbetet hänför sig till flera beskattningsår och avdrag på grund av arbetet inte redan har skett, under det sista året ta eldsvådefonden i anspråk för avskrivning av tillgångarna eller för täckande av kostnaderna med högst ett belopp som svarar mot uppkomna kostnader under de ifrågavarande åren. Vad nu sagts gäller också i fråga om ny- eller ombyggnad av fartyg eller luftfartyg eller i fråga om byggnadsinventarier och markinventarier enligt kommunalskattelagen (1928:370).

5 § Eldsvådefond får tas i anspråk endast för avskrivning, nedskrivning eller kostnad i den förvärvskälla till vilken avsättningen hänför sig. Riksskatte-

verket får dock, om det finns särskilda skäl, medge att eldsvådefond, som har avsatts i viss förvärvskälla, får tas i anspråk för investering eller kostnad i annan förvärvskälla. Mot riksskatteverkets beslut får talan inte föras.

6 § Har eldsvådefond eller del av sådan fond tagits i anspråk enligt denna lag, utgör det ianspråktagna beloppet inte skattepliktig intäkt. Å andra sidan får sådana utgifter, för vilka fonden har tagits i anspråk, vid taxeringen inte dras av som driftkostnad. Har fonden tagits i anspråk för anskaffning av en anläggningstillgång, skall vid beräkning av värdeminskningsavdrag som anskaffningsvärde för tillgången räknas endast den del av utgifterna som inte har täckts av det ianspråktagna beloppet. Har fonden tagits i anspråk för tillverkning eller anskaffning av lager, skall lagret anses nedskrivet med det ianspråktagna beloppet.

7 § Vid tillämpning av denna lag skall ett tidigare till eldsvådefond avsatt belopp anses ha tagits i anspråk före senare avsättningar.

8 § Eldsvådefond skall återföras till beskattning om

1) fonden har tagits i anspråk i strid med 4 och 5 §§,

2) hela eller den huvudsakliga delen av den förvärvskälla, där avsättningen till fonden har gjorts, under beskattningsåret har överlåtits eller verksamheten har upphört,

3) det företag som innehar fonden skall anses upplöst genom fusion enligt 14 kap. aktiebolagslagen (1975:1385) eller 96 § 1 mom. lagen (1951:308) om ekonomiska föreningar eller 78 § lagen (1955:416) om sparbanker och fonden inte enligt femte stycket har övertagits av det övertagande företaget,

4) beslut har fattats om att det företag som innehar fonden skall träda i likvidation,

5) beslut har meddelats om att den skattskyldige skall försättas i konkurs, eller

6) fonden inte har tagits i anspråk senast under det beskattningsår, för vilket taxering sker under tredje taxeringsåret efter det då avdrag för avsättningen har medgetts.

Med överlåtelse som avses i första stycket 2) likställs att hela eller en del av den förvärvskälla där avsättningen har gjorts tillfallit en ny ägare genom bodelning eller genom arv eller på grund av förordnande i testamente. Riksskatteverket får dock, om det finns särskilda skäl, medge att eldsvådefonden i stället för att återföras till beskattning övertas av förvärvskällans nye ägare. I fråga om sådant medgivande skall bestämmelserna i 10 § tredje och fjärde styckena tillämpas.

Återföring till beskattning skall göras i den förvärvskälla där avsättningen har gjorts.

Riksskatteverket kan, om det finns särskilda skäl, medge att eldsvådefond

som skall återföras till beskattning enligt första stycket 6) får behållas under viss tid, dock längst till och med det beskattningsår för vilket taxering sker under sjätte taxeringsåret efter det då avdrag för avsättningen har medgetts.

Vid sådan fusion, som avses i 28 § 3 mom. kommunalskattelagen (1928:370), får moderbolaget eller den övertagande föreningen i beskattningsavseende överta eldsvådefond. Har fonden övertagits skall det anses som om moderbolaget eller den övertagande föreningen har gjort avsättningen under det beskattningsår, då avsättningen skett hos dotterbolaget eller den överlåtande föreningen. Vad som har sagts nu gäller även i fråga om fusion enligt 78 § lagen om sparbanker.

Vad i första–femte styckena sägs om eldsvådefond skall i förekommande fall gälla en del av sådan fond.

Mot riksskatteverkets beslut enligt andra och fjärde styckena får talan inte föras.

9 § Har eldsvådefond eller en del av sådan fond återförts till beskattning enligt 8 § skall som skattepliktig intäkt i den förvärvskälla, där avsättningen har gjorts, tas upp ett särskilt tillägg som svarar mot trettio procent av det återförda beloppet.

Riksskatteverket kan, om det finns synnerliga skäl, medge befrielse helt eller delvis från det särskilda tillägget. Mot riksskatteverkets beslut får talan inte föras.

10 § Regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer kan, om det finns särskilda skäl, medge att ett företags eldsvådefond helt eller delvis övertas av ett annat företag. För ett sådant medgivande krävs

1) att det ena företaget är moderföretag och det andra företaget dess helägda dotterföretag, eller

2) att båda företagen är helägda dotterföretag till samma moderföretag, eller

3) att det ena företaget är ett svenskt aktiebolag vars aktier till mer än nittio procent ägs av moderföretaget tillsammans med eller genom förmedling av ett eller flera av dess helägda dotterföretag och det andra företaget antingen är ett annat sådant aktiebolag eller också moderföretaget eller dess helägda dotterföretag.

Vid tillämpning av första stycket avses med moderföretag svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening eller svensk sparbank och med helägt dotterföretag svenskt aktiebolag vars aktier till mer än nittio procent ägs av moderföretaget.

I beslut om övertagande av en eldsvådefond skall anges i vilken förvärvskälla hos det övertagande företaget som fonden skall anses avsatt.

Har en eldsvådefond övertagits skall det anses som om det övertagande

företaget gjort avsättning till fonden vid den tidpunkt då det överlåtande företaget gjort avsättningen.

11 § Skattskyldig, som vid beskattningsårets utgång har en eldsvådefond eller som under beskattningsåret har avvecklat sin eldsvådefond, skall vid självdeklaration lämna uppgifter om fondens storlek, användning och avveckling. Uppgifterna skall lämnas på blankett enligt formulär som fastställs av riksskatteverket.

Har den skattskyldige under beskattningsåret haft intäkt av jordbruksfastighet, annan fastighet eller rörelse från mer än en förvärvskälla, skall uppgifter som avses i första stycket lämnas särskilt för varje förvärvskälla där avsättning har gjorts.

12 § I fråga om skattskyldiga som taxeringsnämnden skall taxera till statlig inkomstskatt skall nämnden lämna uppgifter till länsstyrelsen om skattskyldiga som vid beskattningsårets utgång har eldsvådefonder eller som under beskattningsåret har avvecklat sina eldsvådefonder.

13 § Hos länsstyrelsen skall föras register över eldsvådefonder.

Denna lag träder i kraft fyra veckor efter den dag, då lagen enligt uppgift på den har kommit ut från trycket i Svensk författningssamling. I samband med ikraftträdandet iakttas följande.

1. Den nya lagen tillämpas första gången i fråga om beskattningsår för vilket taxering i första instans sker år 1984.

2. Genom denna lag upphävs med verkan fr. o. m. 1984 års taxering förordningen (1959:168) om särskilda investeringsfonder för förlorade inventarier och lagertillgångar. Avsättning till särskild investeringsfond enligt nämnda lag får göras sista gången i bokslut till ledning för 1983 års taxering. Bestämmelserna i nämnda lag gäller dock alltjämt i fråga om belopp som har avsatts i bokslut till ledning för 1983 och tidigare års taxeringar.

3 Förslag till
Lag om ändring i lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst[1]

dels att 3 § 3 och 4 mom. skall betecknas 3 § 4 och 5 mom.,

dels att 3 § 1 och 2 mom., nya 3 § 4 mom., punkt 1 av anvisningarna till 1 §, anvisningarna till 2 § och anvisningarna till 3 § skall ha nedan angivna lydelse,

dels att till 3 § skall fogas ett nytt moment, 3 mom., av nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	3 §
1 mom.[2] Vad i denna lag sägs *skall*, med den begränsning som följer av vad nedan i *2–4* mom. stadgas, *äga tillämpning* beträffande all ackumulerad inkomst.	1 mom. Vad i denna lag sägs *gäller*, med den begränsning som följer av vad nedan i *2–5* mom. stadgas, beträffande all ackumulerad inkomst.

2 mom.[3] I fråga om inkomst av *jordbruksfastighet* skola lagens bestämmelser gälla endast följande intäkter, nämligen:

1) intäkt genom ersättning för skada å växande skog på grund av brand eller annan därmed jämförlig av den skattskyldiges åtgöranden oberoende anledning samt intäkt genom avyttring av skog och skogsprodukter, om avverkningen framtvingats av brand, stormfällning, torka, insektsskador eller dylikt eller av vattenuppdämning eller framdragande av kraftledning, allt under förutsättning att intäkten icke föranlett avdrag för insättning å skogskonto;

2) intäkt i form av engångsersättning vid upplåtelse eller upphörande av nyttjanderätt eller servitutsrätt och vid överlåtelse av nyttjanderätt, intäkt i form av ersättning som utgår vid avräkning enligt 9 kap. 23 § jordabalken samt intäkt för jordägare avseende värde av förbättring som nyttjanderättshavare bekostat;

3) intäkt, som uppkommit genom att egendom tagits i anspråk genom expropriation eller liknande förfarande eller eljest avyttrats under sådana förhållanden att *dylik* tvångsförsäljning måste anses *vara för handen*, under förutsättning att intäkten	3) *intäkt i form av försäkringsersättning eller annan ersättning för skada på byggnader eller markanläggningar, som har förstörts eller skadats genom brand eller annan olyckshändelse, eller* intäkt, som *har* uppkommit genom att egendom *har*

[1] Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:860.
[2] Senaste lydelse 1974:860.
[3] Senaste lydelse 1978:946.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
icke föranlett avdrag för insättning *å* skogskonto eller för avsättning till *särskilda investeringsfonder för förlorade inventarier och lagertillgångar;*	tagits i anspråk genom expropriation eller liknande förfarande eller eljest *har* avyttrats under sådana förhållanden att *sådan* tvångsförsäljning måste anses *föreligga, allt* under förutsättning att intäkten *inte har* föranlett avdrag för insättning *på* skogskonto eller för avsättning till *eldsvådefond;*

4) intäkt i form av skadestånd eller annan ersättning avseende inkomstbortfall till följd av skador och intrång å fastigheten, som föranletts av industriell eller därmed jämförlig verksamhet;

5) intäkt vid avyttring av djur i samband med upphörande av djurskötsel;

6) intäkt vid avyttring i samband med upphörande av jordbruksdrift av för stadigvarande bruk i jordbruksfastigheten avsedda maskiner eller andra inventarier, vilka icke vid beräkning av värdeminskningsavdrag äro att hänföra till byggnad, ävensom av varor och produkter i jordbruksfastigheten; samt

7) intäkt, som uppkommit *därigenom att avsättning till särskilda investeringsfonder för förlorade inventarier och lagertillgångar* återförts till beskattning *under sådana förhållanden att, därest det återförda beloppet i stället utgjort köpeskilling för de förlorade tillgångarna, köpeskillingen enligt 5) eller 6) ovan skulle ansetts såsom ackumulerad inkomst,* dock att *ränta som tillägges* det återförda beloppet *icke* skall anses utgöra sådan inkomst.	7) intäkt, som *har* uppkommit *genom att eldsvådefond har* återförts till beskattning *på grund av att jordbruksdriften har upphört eller – såvitt avser eldsvådefond för lagertillgångar – på grund av att djurskötseln har upphört,* dock att *särskilt tillägg på* det återförda beloppet *inte* skall anses utgöra sådan inkomst.
	3 mom. I fråga om inkomst av annan fastighet skall lagens bestämmelser endast gälla följande intäkter, nämligen:
	1) intäkt i form av försäkringsersättning eller annan ersättning för skada på byggnader eller markanläggningar, som har förstörts eller skadats genom brand eller annan olyckshändelse, under förutsättning

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	att intäkten inte har föranlett avdrag för avsättning till eldsvådefond;
	2) intäkt – i samband med avyttring av fastighet – genom avyttring av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier, vilka i avskrivningshänseende inte hänförs till byggnad; samt
	3) intäkt, som har uppkommit genom att eldsvådefond har återförts till beskattning på grund av att hela eller den huvudsakliga delen av förvärvskällan har avvecklats, dock att särskilt tillägg på det återförda beloppet inte skall anses utgöra sådan inkomst.

4 mom. [4] I fråga om inkomst av *rörelse* skola lagens bestämmelser gälla endast följande intäkter, nämligen:

1) intäkt genom vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet, under förutsättning att intäkten inte föranlett uppskov med beskattning enligt lagen (1979:611) om upphovsmannakonto;

2) intäkt vid överlåtelse av hyresrätt samt av varumärke, firmanamn och andra liknande rättigheter av goodwills natur;

3) intäkt i form av engångsersättning, som erhållits på grund av avbrottsförsäkring eller *såsom* skadestånd eller dylikt för inkomstbortfall i rörelsen till följd av expropriation, rekvisition eller annat liknande förfarande;

3) intäkt i form av engångsersättning, som *har* erhållits på grund av avbrottsförsäkring eller *som* skadestånd eller dylikt för inkomstbortfall i rörelsen till följd av expropriation, rekvisition eller annat liknande förfarande *eller intäkt i form av försäkringsersättning eller annan ersättning för skada på byggnader eller markanläggningar, som har förstörts eller skadats genom brand eller annan olyckshändelse, allt under förutsättning att intäkten inte har föranlett avdrag för avsättning till eldsvådefond;*

4) intäkt i form av engångsersättning vid avyttring av patenträtt eller liknande rättighet samt vid avyttring eller avlösning av rätt till royalty, allt

[4] Senaste lydelse av förutvarande 3 mom. 1979:616.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

under förutsättning att avyttringen eller avlösningen skett i samband med överlåtelse, upplåtelse eller nedläggande av rörelse;

5) intäkt vid avyttring, i samband med överlåtelse, upplåtelse eller nedläggande av rörelse, av för stadigvarande bruk i rörelsen avsedda maskiner eller andra inventarier, vilka icke vid beräkning av värdeminskningsavdrag hänföras till byggnad, samt av andra varor och produkter i rörelsen än ovan vid 4) avses; samt

6) intäkt, som uppkommit *därigenom att avsättning till särskilda investeringsfonder för förlorade inventarier och lagertillgångar eller* för avyttrat fartyg eller *till* särskild nyanskaffningsfond återförts till beskattning *under sådana förhållanden att, därest det återförda beloppet i stället utgjort köpeskilling för tillgångarna i fråga, köpeskillingen enligt 5) ovan skulle ansetts såsom ackumulerad inkomst,* dock att ränta *som tillägges* det återförda beloppet *icke* skall anses utgöra sådan inkomst.

6) intäkt, som *har* uppkommit *genom att eldsvådefond, särskild investeringsfond* för avyttrat fartyg *eller särskild nyanskaffningsfond har* återförts till beskattning *på grund av att rörelsen har överlåtits eller nedlagts,* dock att *särskilt tillägg eller* ränta *på* det återförda beloppet *inte* skall anses utgöra sådan inkomst.

Vad i denna lag stadgas om överlåtelse, upplåtelse eller nedläggande av rörelse skall äga motsvarande tillämpning beträffande rörelsefilial och rörelsegren.

Anvisningar

till 1 §

1.[5] Inkomst skall enligt denna lag anses hänförlig till visst beskattningsår, om intäkten exempelvis intjänats eller eljest motprestation för densamma i någon form lämnats under ifrågavarande år.

För att en inom visst beskattningsår åtnjuten inkomst skall anses utgöra ackumulerad inkomst enligt denna lag fordras, att inkomsten hänför sig till minst två beskattningsår.

Engångsbelopp, som uppbäres såsom ersättning för årlig pension, skall i allmänhet anses hänföra sig till tio år. Engångsbelopp, som beskattas med tillämpning av bestämmelserna i fjärde stycket av anvisningarna till 19 § kommunalskattelagen

Engångsbelopp, som uppbäres såsom ersättning för årlig pension, skall i allmänhet anses hänföra sig till tio år. Engångsbelopp, som beskattas med tillämpning av bestämmelserna i fjärde stycket av anvisningarna till 19 § kommunalskattelagen

[5] Lydelse enligt prop. 1980/81:32.

Nuvarande lydelse

(1928:370), anses icke såsom ackumulerad inkomst.

Ackumulerad inkomst, som avses i 3 § *4* mom., skall anses hänföra sig till det antal år den skattskyldige innehaft den avyttrade egendomen. Realisationsvinst vid avyttring av fastighet får dock inte fördelas på mer än fyra år i andra fall än då vinsten har uppkommit vid sådan avyttring som avses i 2 § lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst eller då vinsten till mer än hälften utgörs av återvunna avdrag för värdeminskning av den avyttrade fastigheten.

Föreslagen lydelse

(1928:370), *skall* icke anses såsom ackumulerad inkomst.

Ackumulerad inkomst, som avses i 3 § *5* mom., skall anses hänföra sig till det antal år den skattskyldige innehaft den avyttrade egendomen. Realisationsvinst vid avyttring av fastighet får dock inte fördelas på mer än fyra år i andra fall än då vinsten har uppkommit vid sådan avyttring som avses i 2 § lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst eller då vinsten till mer än hälften utgörs av återvunna avdrag för värdeminskning av den avyttrade fastigheten.

Intäkt av skogsbruk skall anses hänförlig till det antal år som motsvarar förhållandet mellan intäkten, minskad med vederbörliga avdrag, och värdet av ett års skogstillväxt å fastigheten.

Ackumulerad inkomst, som avses i 3 § 2 mom. vid 5)–7) samt i 3 § *3* mom. vid 2), 5) och 6), skall anses hänföra sig till det antal år den skattskyldige bedrivit jordbruket eller rörelsen. Har skattskyldig åtnjutit ackumulerad inkomst som nu sagts i egenskap av delägare i handels- eller kommanditbolag, skall inkomsten anses hänförlig till den tid han varit delägare i bolaget. Inkomsten skall dock anses hänförlig till kortare tid än den skattskyldige bedrivit jordbruket eller rörelsen eller varit delägare i bolaget, därest han så yrkar och företer utredning om det antal år vartill inkomsten hänför sig, eller eljest om det framstår såsom uppenbart att inkomsten hänför sig till kortare tid.

Ackumulerad inkomst, som avses i 3 § 2 mom. vid 5)–7) samt i 3 § *4* mom. vid 2), 5) och 6), skall anses hänföra sig till det antal år den skattskyldige bedrivit jordbruket eller rörelsen. *Ackumulerad inkomst, som avses i 3 § 3 mom. vid 2) och 3), skall anses hänföra sig till det antal år den skattskyldige innehaft fastigheten.* Har skattskyldig åtnjutit ackumulerad inkomst som nu sagts i egenskap av delägare i handels- eller kommanditbolag, skall inkomsten anses hänförlig till den tid han varit delägare i bolaget. Inkomsten skall dock anses hänförlig till kortare tid än den skattskyldige bedrivit jordbruket eller rörelsen *eller innehaft fastigheten* eller varit delägare i bolaget, därest han så yrkar och företer utredning om det antal år vartill inkomsten hänför sig, eller om det eljest framstår såsom uppenbart att

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	inkomsten hänför sig till kortare tid.

Har jordbruk eller rörelse, som bedrivits av den ena av två makar, övertagits av den andra maken, skall denne, om han så yrkar, anses hava bedrivit jordbruket eller rörelsen jämväl under den förstnämnda makens innehav av förvärvskällan, under förutsättning att makarna då voro taxerade med tillämpning av 11 § 1 mom. lagen om statlig inkomstskatt eller, därest andra maken haft inkomst, skulle hava taxerats med tillämpning av nämnda bestämmelse. Vad nu sagts skall äga motsvarande tillämpning när andel i handels- eller kommanditbolag, som ägts av den ena av två makar, övertagits av den andra maken samt när jordbruk, rörelse eller andel i bolag i samband med den ena makens död övertagits av den andra maken, och denne var ensam dödsbodelägare. Inkomst, som enligt tredje stycket av anvisningarna till 52 § kommunalskattelagen (1928:370) taxeras hos make, skall icke till någon del anses utgöra ackumulerad inkomst.

Vad i nästföregående stycke stadgas om makar skall i tillämpliga delar gälla även andra skattskyldiga, vilka taxeras med tillämpning av där angivna bestämmelse.

Vid skatteberäkning enligt 1 § skall *oskift dödsbo och den avlidne* anses som en och samma skattskyldig.	Vid skatteberäkning enligt 1 § skall *den avlidne och dödsboet* anses som en och samma skattskyldig.

till 2 §[6]

Vid beräkning av nettobeloppet av ackumulerad inkomst skall intäkt av skogsbruk i förekommande fall minskas med till intäkten hänförligt avdrag enligt punkt 7 *eller 8* av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen, i den mån sådant avdrag *medgivits* vid inkomsttaxeringen.	Vid beräkning av nettobeloppet av ackumulerad inkomst skall intäkt av skogsbruk i förekommande fall minskas med till intäkten hänförligt avdrag enligt punkt 7 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen, i den man sådant avdrag *medgetts* vid inkomsttaxeringen.

I fråga om intäkt genom avyttring av tillgång, vilken kan vara föremål för värdeminskningsavdrag, skall såsom nettobeloppet av ackumulerad inkomst i regel anses köpeskillingen efter avdrag för tillgångens i beskattningsavseende oavskrivna värde. Motsvarande skall gälla vid avyttring av sådan patenträtt eller liknande rättighet, som är att anse såsom vara i rörelse.

Såsom nettobeloppet av ackumulerad inkomst genom avyttring av andra varor eller produkter i rörelse än i nästföregående stycke sista punkten sägs skall anses dold reserv i lagertillgångarna vid beskattningsårets ingång. Den dolda reserven skall i regel beräknas till skillnaden mellan, å ena sidan, det

[6] Senaste lydelse 1972:744.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

lägsta av tillgångarnas anskaffningsvärde och återanskaffningsvärde efter avdrag i förekommande fall för inkurans samt, å andra sidan, deras bokförda värde vid nämnda tidpunkt. Vid avveckling av byggnadsrörelse, tomtstyckningsrörelse eller annan rörelse avseende yrkesmässig handel med fastigheter ävensom penningrörelse skall dock såsom dold reserv i regel anses skillnaden mellan tillgångarnas verkliga värde vid beskattningsårets ingång och deras bokförda värde vid samma tidpunkt.

Såsom nettobeloppet av ackumulerad inkomst genom avyttring av varor (inklusive djur) och produkter i jordbruksfastighet skall anses dold reserv i tillgångarna vid beskattningsårets ingång. Den dolda reserven skall i regel beräknas till skillnaden mellan tillgångarnas verkliga värde och deras bokförda värde vid nämnda tidpunkt.

Har den i räkenskaperna gjorda värdesättningen å lagret frångåtts vid inkomsttaxeringen, skall vid beräkning av dold reserv i stället för bokfört värde användas det i beskattningsavseende gällande värdet.

till 3 §[7]

Vad i 3 § 2 mom. vid 2) sägs angående intäkt av jordbruksfastighet genom upplåtelse av nyttjanderätt skall icke gälla beträffande upplåtelse av rätt att avverka skog.

Såsom ersättning vid överlåtelse av hyresrätt anses jämväl vad skattskyldig erhåller för att han flyttar från lokal, använd i rörelsen.

Med skadestånd eller *annan* i 3 § *3* mom. vid 3) *omförmäld* ersättning avses i första hand sådan ersättning för inkomstbortfall som *erhålles* med anledning av exempelvis stadsplanering eller gatureglering. Härmed *likställes* frivilligt överenskommen ersättning, vilken avtalats under sådana förhållanden att möjlighet till tvångsåtgärder förelegat om frivillig uppgörelse *ej* träffats.

Vid tillämpning av bestämmelserna i 3 § 2 mom. vid 5) och 6) och 3 § *3* mom. vid 5) skall med avyttring likställas förlust av tillgång, *därest* ersättning på grund av skadeförsäkring utgått och ersättningen *icke* föranlett avdrag för avsättning till

Med ersättning *på grund av avbrottsförsäkring* eller skadestånd *e. d. enligt* 3 § *4* mom. vid 3) avses i första hand sådan ersättning för inkomstbortfall som *erhålls* med anledning av exempelvis stadsplanering eller gatureglering. Härmed *likställs* frivilligt överenskommen ersättning, vilken avtalats under sådana förhållanden att möjlighet till tvångsåtgärder förelegat om frivillig uppgörelse *inte* träffats.

Vid tillämpning av bestämmelserna i 3 § 2 mom. vid 5) och 6), *3 § 3 mom. vid 2)* och 3 § *4* mom. vid 5) skall med avyttring likställas förlust av tillgång, *om* ersättning på grund av skadeförsäkring *eller annan ersättning för skada har* utgått och

[7] Senaste lydelse 1977:43

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
särskilda investeringsfonder för förlorade inventarier och lagertillgångar.	ersättningen *inte har* föranlett avdrag för avsättning till *eldsvådefond.*
Skatteberäkning för ackumulerad inkomst enligt 3 § 2 mom. vid 6) samt 3 § *3* mom. vid 4) och 5) får ske endast under förutsättning	Skatteberäkning för ackumulerad inkomst enligt 3 § 2 mom. vid 6) samt 3 § *4* mom. vid 4) och 5) får ske endast under förutsättning
att vid beskattningsårets utgång kvarvarande, *icke* avyttrade inventarier och varor – frånsett tillgångar som vid upplåtelse av rörelse utarrenderats – *äro* av *allenast* obetydlig omfattning,	att vid beskattningsårets utgång kvarvarande, *inte* avyttrade inventarier och varor – frånsett tillgångar som vid upplåtelse av rörelse *har* utarrenderats – *är* av *endast* obetydlig omfattning,
att vid nämnda tidpunkt *icke* kvarstår avsättning, som skett till lagerregleringskonto *eller* särskild nyanskaffningsfond *eller som, till ersättande av avyttrat fartyg eller till ersättande av förlorade tillgångar i verksamheten, skett till särskilda investeringsfonder* för avyttrat fartyg eller *för förlorade inventarier och lagertillgångar,*	att vid nämnda tidpunkt *inte* kvarstår avsättning, som *har* skett till lagerregleringskonto, särskild nyanskaffningsfond, *särskild investeringsfond* för avyttrat fartyg eller *eldsvådefond,*
samt att, såvitt avser rörelse, den skattskyldige *icke* under beskattningsåret börjat ny rörelse, som med hänsyn till varusortiment eller liknande kan anses utgöra fortsättning av den tidigare rörelsen.	samt att, såvitt avser rörelse, den skattskyldige *inte* under beskattningsåret *har* börjat ny rörelse, som med hänsyn till varusortiment eller liknande kan anses utgöra fortsättning av den tidigare rörelsen.

Utöver vad i nästföregående stycke sägs skall som förutsättning för skatteberäkning för ackumulerad inkomst vid upplåtelse av rörelse gälla, att upplåtelsen utgör ett led i rörelsens avveckling.

Denna lag träder i kraft fyra veckor efter den dag, då lagen enligt uppgift på den har kommit ut från trycket i Svensk författningssamling, och tillämpas första gången i fråga om beskattningsår för vilket taxering i första instans sker år 1984. Vad i lagen föreskrivs i fråga om eldsvådefonder och särskilt tillägg vid återföring av sådan fond skall gälla även i fråga om fonder enligt förordningen (1959:168) om särskilda investeringsfonder för förlorade inventarier och lagertillgångar och räntetillägg vid återföring av sådan fond.

4 Förslag till
Lag om ändring i lagen (1960:63) om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst

Härigenom föreskrivs att punkt 1 av anvisningarna till 2 § lagen (1960:63) om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst[1] skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
Anvisningar till 2 §	
1.[2] Förlust, som berättigar till förlustavdrag, skall beräknas på grundval av den för förluståret avgivna självdeklarationen men får bestämmas till större eller mindre belopp än vad deklarationen utvisar. Avdrag för *sådan* värdeminskning *eller dyl. som kan förskjutas från ett år till ett annat eller som avser tillgång, vid vars försäljning eventuell vinst skall bedömas enligt reglerna för skattepliktig realisationsvinst, och avdrag för värdeminskning av byggnad, som utgör lagertillgång,* får dock inte tillgodoräknas den skattskyldige med större belopp än han har yrkat i deklarationen för förluståret. *Till värdeminskningsavdrag som nu sagts räknas bl. a. avdrag för värdeminskning av byggnad, av sådana maskiner och andra inventarier som avskrivs enligt reglerna för planenlig avskrivning, av patenträtt eller liknande tidsbegränsad rättighet och av varumärke, firmanamn eller andra rättigheter av goodwills natur och även avdrag för minskning av skogs ingångsvärde.*	1. Förlust, som berättigar till förlustavdrag, skall beräknas på grundval av den för förluståret avgivna självdeklarationen men får bestämmas till större eller mindre belopp än vad deklarationen utvisar. Avdrag för värdeminskning *av tillgång i förvärvskälla och på grund av avyttring av skog* får dock inte tillgodoräknas den skattskyldige med större belopp än han har yrkat i deklarationen för förluståret.

Har särskild nyanskaffningsfond eller fond för återanskaffning av fastighet eller annan investeringsfond än allmän investeringsfond återförts till beskattning, skall vid beräkning av den förlust, som berättigar till förlustav-

[1] Senaste lydelse av lagens rubrik 1978:53.
[2] Senaste lydelse 1979:617.

drag, bortses från det belopp, som på grund av återföringen upptagits som skattepliktig intäkt. Vad nu sagts gäller endast i den mån det till beskattning återförda beloppet inryms i den för förluståret fastställda beskattningsbara inkomsten minskad, i förekommande fall, med garantibelopp för fastighet.

Denna lag träder i kraft fyra veckor efter den dag, då lagen enligt uppgift på den har utkommit från trycket i Svensk författningssamling, och tillämpas första gången vid 1984 års taxering.

5 Förslag till
Lag om ändring i lagen (1979:609) om allmän investeringsfond

Härigenom föreskrivs att 1, 2, 5, 9, 11, 13, 14 och 15 §§ lagen (1979:609) om allmän investeringsfond skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
1 §	
Vid beräkning av nettointäkt av jordbruksfastighet eller av rörelse enligt kommunalskattelagen (1928:370) och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt har svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening och svensk sparbank rätt till avdrag enligt denna lag för belopp som i räkenskaperna har avsatts till allmän investeringsfond. Sparbank får i balansräkningen ta upp allmän investeringsfond under benämningen investeringskonto.	
Har ett företag under beskattningsåret haft nettointäkt av såväl jordbruksfastighet som rörelse eller har företaget bedrivit flera jordbruk eller flera rörelser, skall avdraget göras i den förvärvskälla vars vid taxering till statlig inkomstskatt beräknade nettointäkt före avdraget är högst.	*Ett företag kan för visst beskattningsår inte få avdrag för avsättning till allmän investeringsfond i mer än en förvärvskälla.*
2 §	
Avdrag för avsättning till allmän investeringsfond medges med högst hälften av den justerade årsvinsten. Med justerad årsvinst avses årsvinsten enligt fastställd balansräkning sedan årsvinsten, i den mån den påverkats av nedan angivna poster,	
a) ökats med erlagda eller beräknade allmänna svenska skatter,	
b) ökats med belopp som har avsatts till allmän investeringsfond och annan liknande fond,	
c) ökats med belopp som har donerats till allmännyttigt eller därmed jämförligt ändamål,	
d) minskats med restituterade allmänna svenska skatter,	
e) minskats med belopp som enligt 6 § har återförts från lagerinvesteringskonto jämte tillägg på sådant belopp samt	
f) *minskats* med belopp som har föranlett *höjning* av årsvinsten på grund av *övertagande* av allmän investeringsfond enligt 13 §.	f) *justerats* med belopp som har föranlett *ändring* av årsvinsten på grund av *överföring* av allmän investeringsfond enligt 13 §.
Har belopp på lagerinvesteringskonto återförts till beskattning medges,	

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

utöver vad som följer av första stycket, avdrag för avsättning till allmän investeringsfond med högst belopp som svarar mot det återförda beloppet, i förekommande fall ökat med tillägg på det återförda beloppet.

5 §

Allmän investeringsfond får tas i anspråk för följande ändamål, nämligen för

a) kostnader för reparations- och andra underhållsarbeten på här i riket belägen byggnad, som inte utgör *lagertillgång* eller är avsedd att användas som bostad, och för avskrivning av ny-, till- eller ombyggnad av sådan byggnad,

a) kostnader för reparations- och andra underhållsarbeten på *en* här i riket belägen byggnad, som inte utgör *omsättningstillgång i rörelse* eller är avsedd att användas som bostad, och för avskrivning av ny-, till- eller ombyggnad av *en* sådan byggnad,

b) avskrivning av inventarier som, om de inte utgör transportmedel i internationell trafik, är avsedda att användas i här i riket bedriven verksamhet, samt ombyggnad av fartyg eller luftfartyg och kostnader för reparation av fartyg eller luftfartyg,

c) kostnader för främjande av skogsbruk eller *underhåll* av markanläggning här i riket och för avskrivning av *sådan* del av *anskaffningsvärdet av markanläggning* som får dras av genom årliga värdeminskningsavdrag,

c) kostnader för främjande av skogsbruk eller *för reparations- och andra underhållsarbeten på en* här i riket *belägen* markanläggning, *som inte utgör omsättningstillgång i rörelse*, och för avskrivning av *den* del av *en sådan markanläggnings anskaffningsvärde* som får dras av genom årliga värdeminskningsavdrag,

d) kostnader för undersökningsarbete, förberedande arbete eller tillredningsarbete i gruva, stenbrott eller annan liknande fyndighet här i riket,

e) kostnader för tekniskt och naturvetenskapligt forsknings- och utvecklingsarbete samt kostnader för utbildning av arbetstagare hos företaget,

f) kostnader för att främja avsättningen utomlands av varor som tillverkas här i riket.

Belopp, som har avsatts till allmän investeringsfond, får tas i anspråk endast för arbete som utförs, inventarier som levereras och i övrigt kostnader som hänför sig till tid efter bokslutsdagen.

Ianspråktagande av allmän investeringsfond för ändamål som anges i första stycket e) får göras endast av företag som bedriver industriell tillverkning. Ianspråktagande enligt första stycket e) och f) får göras endast efter medgivande av regeringen.

Ianspråktagande av allmän investeringsfond får inte avse begagnade inventarier. I fråga om inventarier som företaget har anskaffat från

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
näringsidkare med vilken företaget är förbundet i väsentlig ekonomisk intressegemenskap får fonden tas i anspråk endast om inventarierna har tillverkats under beskattningsåret.	
Om allmän investeringsfond enligt beslut enligt 4 § får tas i anspråk för arbete som avses i första stycket a) eller c), får företaget, såvida arbetet hänför sig till flera beskattningsår och avdrag på grund av arbetet inte redan har skett, under det sista året ta investeringsfonden i anspråk för avskrivning av tillgångarna eller för täckande av kostnaderna med högst ett belopp som svarar mot uppkomna kostnader under de ifrågavarande åren. Vad nu sagts gäller också i fråga om ny- eller ombyggnad av fartyg eller luftfartyg eller i fråga om *tillgångar som avses i punkt 3 tredje stycket och punkt 4 tredje stycket av anvisningarna till 22 § samt i punkt 7 andra och tredje styckena och punkt 16 tredje och fjärde styckena av anvisningarna* till 29 § kommunalskattelagen (1928: 370).	Om allmän investeringsfond enligt beslut enligt 4 § får tas i anspråk för arbete som avses i första stycket a) eller c), får företaget, såvida arbetet hänför sig till flera beskattningsår och avdrag på grund av arbetet inte redan har skett, under det sista året ta investeringsfonden i anspråk för avskrivning av tillgångarna eller för täckande av kostnaderna med högst ett belopp som svarar mot uppkomna kostnader under de ifrågavarande åren. Vad nu sagts gäller också i fråga om ny- eller ombyggnad av fartyg eller luftfartyg eller i fråga om *byggnadsinventarier och markinventarier enligt* kommunalskattelagen (1928:370).
Med byggnader, inventarier och markanläggningar förstås vid tillämpning av första stycket tillgångar som vid inkomsttaxeringen behandlas enligt de bestämmelser som gäller för byggnader, maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier respektive markanläggningar. Som inventarier anses inte tillgångar som avses i punkt 5 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen.	Med byggnader, inventarier och markanläggningar förstås vid tillämpning av första stycket tillgångar som vid inkomsttaxeringen behandlas enligt de bestämmelser som gäller för byggnader, maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier respektive markanläggningar. Som inventarier anses inte tillgångar som avses i punkt 6 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
9 §	
Sedan fem år har förflutit från ingången av det kalenderår under vilket inbetalning till konto för investering har gjorts, får företaget utan särskilt tillstånd ta ut medel som svarar mot trettio procent av de inbetalade medlen minskat med medel som under femårsperioden har betalats ut enligt 14 § första stycket (fria sektorn). Med inbetalade medel avses inte medel som företaget enligt 13 § fjärde stycket har övertagit från annat företag.	
Har företaget tagit ut den fria sektorn *eller del av denna*, skall ett belopp som svarar mot två gånger de utbetalade medlen tas i anspråk av den allmänna investeringsfonden för ändamål som avses i 5 § första stycket a)–d).	Har företaget tagit ut *medel ur* den fria sektorn skall *under det beskattningsår, då uttaget skett*, ett belopp som svarar mot två gånger de utbetalade medlen tas i anspråk av den allmänna investeringsfonden för ändamål som avses i 5 § första stycket a)–d).
11 §	
Allmän investeringsfond skall återföras till beskattning om	
a) fonden har tagits i anspråk utan tillstånd och det inte är fråga om fall som avses i 9 § andra stycket,	
b) medel har tagits ut från konto för investering med stöd av beslut enligt 4 § och en mot de utbetalade medlen svarande del av fonden inte har tagits i anspråk i enlighet med beslutet,	
c) medel har tagits ut från konto för investering med stöd av 9 § första stycket och fonden inte har tagits i anspråk i enlighet med 9 § andra stycket,	
d) företaget har träffat avtal om överlåtelse eller pantsättning av medel på konto för investering,	
e) företaget vid beskattningsårets utgång inte driver jordbruk eller rörelse,	
f) företaget genom fusion enligt 14 kap. *8 §* aktiebolagslagen (1975:1385) *eller* 96 § 1 mom. lagen (1951:308) om ekonomiska föreningar skall anses upplöst och fonden inte enligt fjärde stycket har övertagits av det övertagande företaget *eller*	f) företaget genom fusion enligt 14 kap. aktiebolagslagen (1975:1385), 96 § 1 mom. lagen (1951:308) om ekonomiska föreningar *eller 78 § lagen (1955:416) om sparbanker* skall anses upplöst och fonden inte enligt fjärde stycket har övertagits av det övertagande företaget,
g) *företaget har beslutat* träda i likvidation.	g) *beslut har fattats att företaget skall* träda i likvidation *eller*

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	h) beslut har meddelats att företaget skall försättas i konkurs.

Återföringen till beskattning skall göras i den förvärvskälla vari avsättningen har gjorts.

Regeringen eller, efter regeringens bemyndigande, arbetsmarknadsstyrelsen kan, om särskilda skäl föreligger, medge att allmän investeringsfond, som skall återföras till beskattning enligt första stycket e), får behållas under viss tid. Efter utgången av denna tid skall den kvarstående fonden återföras till beskattning i enlighet med vad nyss sagts.

Vid sådan fusion, som avses i 28 § 3 mom. *första eller andra stycket* kommunalskattelagen (1928:370), får moderbolaget eller den övertagande föreningen i beskattningsavseende överta allmän investeringsfond. Har fonden övertagits skall det anses som om moderbolaget eller den övertagande föreningen gjort inbetalning till riksbanken den dag då dotterbolaget eller den överlåtande föreningen gjorde inbetalningen.	Vid sådan fusion, som avses i 28 § 3 mom. kommunalskattelagen (1928:370), får moderbolaget eller den övertagande föreningen i beskattningsavseende överta allmän investeringsfond. Har fonden övertagits skall det anses som om moderbolaget eller den övertagande föreningen gjort inbetalning till riksbanken den dag då dotterbolaget eller den överlåtande föreningen gjorde inbetalningen. *Vad som har sagts nu gäller även i fråga om fusion enligt 78 § lagen om sparbanker.*

Vad i första-fjärde styckena sägs om allmän investeringsfond skall i förekommande fall gälla del av sådan fond.

13 §

Regeringen eller, efter regeringens bemyndigande, arbetsmarknadsstyrelsen kan, om särskilda skäl föreligger, medge att ett företags allmänna investeringsfond helt eller delvis övertas av ett annat företag. För sådant medgivande krävs

a) att det ena företaget är moderföretag och det andra företaget dess helägda dotterföretag, eller

b) att båda företagen är helägda dotterföretag till samma moderföretag, eller

c) att det ena företaget är ett svenskt aktiebolag vars aktier till mer än nittio procent ägs av moderföretaget tillsammans med eller genom förmedling av ett eller flera av dess helägda dotterföretag och det andra företaget antingen är ett annat sådant aktiebolag eller också moderföretaget eller dess helägda dotterföretag.

Vid tillämpningen av *det föregående* stycket avses med moderföretag svenskt aktiebolag, svensk ekono-	Vid tillämpningen av *första* stycket avses med moderföretag svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk före-

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
misk förening eller svensk sparbank och med helägt dotterföretag svenskt aktiebolag vars aktier till mer än nittio procent ägs av moderföretaget.	ning eller svensk sparbank och med helägt dotterföretag svenskt aktiebolag vars aktier till mer än nittio procent ägs av moderföretaget.

I beslut om övertagande av allmän investeringsfond skall anges i vilken förvärvskälla hos det övertagande företaget som fonden skall anses avsatt. Har det övertagande företaget förvärvskälla i inkomstslaget annan fastighet men inte i inkomstslagen jordbruksfastighet eller rörelse, skall beslutet innehålla medgivande enligt 11 § tredje stycket att fonden får behållas viss tid.

Riksbanken skall på framställning av det överlåtande företaget överföra medel, som svarar mot den allmänna investeringsfond som skall övertas med stöd av beslutet, från företagets konto för investering till ett motsvarande konto för det övertagande företaget.

Har allmän investeringsfond övertagits skall det anses som om *moderföretaget* gjort avsättning till fonden och inbetalning till riksbanken vid den tidpunkt då det överlåtande företaget gjorde avsättningen och inbetalningen.	Har allmän investeringsfond övertagits skall det anses som om *det övertagande företaget* gjort avsättning till fonden och inbetalning till riksbanken vid den tidpunkt då det överlåtande företaget gjorde avsättningen och inbetalningen.

14 §

Medel, som har inbetalats till konto för investering, får utbetalas endast

a) i fall som avses i 8 § första stycket,

b) i fall som avses i 9 § första stycket,

c) om allmän investeringsfond helt eller delvis har återförts till beskattning.	c) om allmän investeringsfond *i fall som avses i 11 § första stycket a)–g)* helt eller delvis har återförts till beskattning.
	d) om beslut har meddelats att företaget skall försättas i konkurs,
d) om allmän investeringsfond helt eller delvis har överförts till annat företag och medlen därför skall överföras till annat företags konto för investering eller	*e)* om allmän investeringsfond helt eller delvis har överförts till annat företag och medlen därför skall överföras till annat företags konto för investering eller
e) om företaget för visst beskattningsår inbetalat mer än hälften av det belopp som företaget avser att avsätta till allmän investeringsfond	*f)* om företaget för visst beskattningsår inbetalat mer än hälften av det belopp som företaget avser att avsätta till allmän investeringsfond

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
eller för vilket avdrag vid taxeringen har medgetts enligt bestämmelserna i 2 §.	eller för vilket avdrag vid taxeringen har medgetts enligt bestämmelserna i 2 §.

Tidigare inbetalade medel skall anses ha utbetalats före senare inbetalade medel.

I fall som avses i första stycket c) skall länsstyrelsen på framställning av företaget besluta om utbetalning av medel som svarar mot hälften av den återförda fonden i den mån medlen inte tidigare har återgått till företaget. Sådant beslut får inte utan medgivande av taxeringsintendent fattas förrän taxeringen för det beskattningsår, då återföringen har skett, har vunnit laga kraft.

I fall som avses i första stycket *e)* skall länsstyrelsen på framställning av företaget besluta om utbetalning av det överskjutande beloppet.	I fall som avses i första stycket *f)* skall länstyrelsen på framställning av företaget besluta om utbetalning av det överskjutande beloppet.

15 §

Företag som vid beskattningsårets utgång har allmän investeringsfond eller som under beskattningsåret har avvecklat sin allmänna investeringsfond skall vid självdeklarationen lämna uppgifter om fondens storlek, användning och avveckling. Uppgifterna skall lämnas i två exemplar på blankett enligt formulär som fastställs av riksskatteverket. Till deklarationen skall fogas besked från riksbanken rörande insättning på konto för investering.

Taxeringsnämnden skall, i fråga om företag som nämnden skall taxera till statlig inkomstskatt, lämna uppgifter till länsstyrelsen om allmänna investeringsfonder som finns vid beskattningsårets utgång och allmänna investeringsfonder som har avvecklats under beskattningsåret.

Länsstyrelsen skall snarast möjligt efter det att taxeringsnämndernas arbete beträffande visst års taxering har avslutats till arbetsmarknadsstyrelsen översända de i första stycket angivna uppgifterna. Sådana uppgifter behöver inte lämnas beträffande företag som inte har medgetts avdrag för avsättning till allmän investeringsfond. Har beslut om avdrag för avsättning till allmän investeringsfond eller ianspråktagande av fonden

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

ändrats, skall länsstyrelsen snarast meddela arbetsmarknadsstyrelsen detta.

Riksbanken skall lämna bevis till företaget om inbetalning till konto för investering.

Riksbanken skall till arbetsmarknadsstyrelsen och länsstyrelsen översända uppgifter angående de för beskattningsåret gjorda inbetalningarna till konton för investering senast den 31 maj under taxeringsåret eller, om belopp har betalats in vid senare tidpunkt, snarast därefter. I uppgifterna, som skall lämnas särskilt för varje företag, skall anges företagets firma, adress och organisationsnummer, det beskattningsår som inbetalningen avser samt det inbetalade beloppets storlek.

Har medel utbetalats från konto för investering, skall riksbanken senast den 31 januari året efter det att utbetalningen har gjorts underrätta arbetsmarknadsstyrelsen och länsstyrelsen om detta. I underrättelsen skall anges företagets firma, adress och organisationsnummer samt det utbetalade beloppets storlek.

Denna lag träder i kraft fyra veckor efter den dag, då lagen enligt uppgift på den har kommit ut från trycket i Svensk författningssamling. Därvid skall dock iakttas följande.

1. Den nya bestämmelsen i 14 § första stycket d) får tillämpas också i fråga om medel som har inbetalats till konto för investering enligt lagen (1955:256) om investeringsfonder för konjunkturutjämning.

2. De nya bestämmelserna i 5 § femte och sjätte styckena tillämpas första gången i fråga om beskattningsår för vilket taxering i första instans sker år 1984.

3. I övrigt skall lagens bestämmelser tillämpas första gången i fråga om beskattningsår för vilket taxering i första instans sker år 1981.

6 Förslag till
Lag om ändring i lagen (1979:610) om allmän investeringsreserv

Härigenom föreskrivs att 8 § lagen (1979:610) om allmän investeringsreserv skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
8 §	
Allmän investeringsreserv får tas i anspråk för följande ändamål, nämligen för	
a) kostnader för reparations- och andra underhållsarbeten på här i riket belägen byggnad, som inte utgör *lagertillgång* eller är avsedd att användas som bostad, och för avskrivning av ny-, till- eller ombyggnad av sådan byggnad.	a) kostnader för reparations- och andra underhållsarbeten på *en* här i riket belägen byggnad, som inte utgör *omsättningstillgång i rörelse* eller är avsedd att användas som bostad, och för avskrivning av ny-, till- eller ombyggnad av *en* sådan byggnad.
b) avskrivning av inventarier som, om de inte utgör transportmedel i internationell trafik, är avsedda att användas i här i riket bedriven verksamhet, samt ombyggnad av fartyg eller luftfartyg och kostnader för reparation av fartyg eller luftfartyg,	
c) kostnader för främjande av skogsbruk eller *underhåll* av markanläggning här i riket och för avskrivning av *sådan* del av *anskaffningsvärdet av markanläggning* som får dras av genom årliga värdeminskningsavdrag.	c) kostnader för främjande av skogsbruk eller för *reparations- och andra underhållsarbeten på en* här i riket *belägen* markanläggning, *som inte utgör omsättningstillgång i rörelse*, och för avskrivning av *den* del av *en sådan markanläggnings anskaffningsvärde* som får dras av genom årliga värdeminskningsavdrag.
d) kostnader för undersökningsarbete, förberedande arbete eller tillredningsarbete i gruva, stenbrott eller annan liknande fyndighet här i riket,	
e) kostnader för tekniskt och naturvetenskapligt forsknings- och utvecklingsarbete samt kostnader för utbildning av arbetstagare hos den skattskyldige,	
f) kostnader för att främja avsättningen utomlands av varor som här i riket tillverkas.	

Belopp, som har avsatts till allmän investeringsreserv, får tas i anspråk endast för arbete som utförs, inventarier som levereras och i övrigt kostnader som hänför sig till tid efter bokslutsdagen.

Ianspråktagande av allmän investeringsreserv för ändamål som anges i första stycket e) får göras endast av skattskyldig som bedriver industriell tillverkning. Ianspråktagande enligt första stycket d)–f) får göras endast efter

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

särskilt medgivande av regeringen.

Ianspråktagande av allmän investeringsreserv får inte avse begagnade inventarier och föremål avsedda för utsmyckning av kontorslokaler. I fråga om inventarier som den skattskyldige har förvärvat från näringsidkare med vilken han är förbunden i väsentlig ekonomisk intressegemenskap får allmän investeringsreserv tas i anspråk endast om inventarierna har tillverkats under beskattningsåret.

I fråga om anskaffning av personbil som avses i vägtrafikkungörelsen (1972:603) får allmän investeringsreserv tas i anspråk endast om bilen är avsedd för yrkesmässig trafik eller uthyrningsrörelse.

I fråga om anskaffning av båt som avses i 2 § sjölagen (1891:35 s. 1) får allmän investeringsreserv tas i anspråk endast om båten är avsedd för yrkesmässigt bedrivet fiske.

Med byggnader, inventarier och markanläggningar förstås vid tillämpning av första stycket tillgångar som vid inkomsttaxeringen behandlas enligt de bestämmelser som gäller för byggnader, maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier respektive markanläggningar. Som inventarier anses inte tillgångar som avses i punkt *5* av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen (1928:370).

Med byggnader, inventarier och markanläggningar förstås vid tillämpning av första stycket tillgångar som vid inkomsttaxeringen behandlas enligt de bestämmelser som gäller för byggnader, maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier respektive markanläggningar. Som inventarier anses inte tillgångar som avses i punkt *6* av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen (1928:370).

Denna lag träder i kraft fyra veckor efter den dag, då lagen enligt uppgift på den har kommit ut från trycket i Svensk författningssamling. Därvid skall dock iakttas följande.

1. De nya bestämmelserna i 8 § första stycket tillämpas första gången i fråga om beskattningsår för vilket taxering i första instans sker år 1981.

2. Den nya bestämmelsen i 8 § sjunde stycket tillämpas första gången i fråga om beskattningsår för vilket taxering i första instans sker år 1984.

7 Förslag till
Lag om ändring i lagen (1958:575) om avskrivning å vissa oljelagringsanläggningar, m. m.

Härigenom föreskrivs att i 7 § 1 och 2 mom. lagen (1958:575) om avskrivning å vissa oljelagringsanläggningar, m. m.[1] hänvisningarna till punkt 1 sjätte stycket av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen (1928:370) skall bytas ut mot hänvisningar till punkt 2 sjätte stycket av anvisningarna till 41 § nämnda lag.

Denna lag träder i kraft fyra veckor efter den dag, då lagen enligt uppgift på den har utkommit från trycket i Svensk författningssamling, och tillämpas första gången vid 1981 års taxering.

[1] Lagen omtryckt 1977:940. Senaste lydelse av lagens rubrik 1977:940.

8 Förslag till
Lag om upphävande av förordningen (1963:216) om extra avskrivning och särskilt investeringsavdrag vid inkomsttaxeringen

Härigenom föreskrivs att förordningen (1963:216) om extra avskrivning och särskilt investeringsavdrag vid inkomsttaxeringen skall upphöra att gälla vid utgången av år 1980.

9 Förslag till
Lag om ändring i taxeringslagen (1956:623)

Härigenom föreskrivs att 25 a § taxeringslagen (1956:623)[1] skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

25 a §

Har vid inkomstberäkningen avdrag gjorts för kostnader för representation och liknande ändamål skall vid självdeklaration fogas uppgift enligt fastställt formulär utvisande huru kostnaderna fördela sig på följande huvudgrupper:

1) kostnader för mat, dryck, betjäning, hotellrum, teaterbiljetter o. dyl. i samband med affärsförhandlingar och liknande, med angivande av huru mycket av kostnaderna, som belöper å representation utövad i den skattskyldiges eller hos honom anställds hem,

2) kostnader som vid 1) sägs i samband med jubileum för företaget, invigning av anläggning för verksamheten, stapelavlöpning och jämförliga händelser, med angivande av huru mycket av kostnaderna som belöper å representation utövad i den skattskyldiges eller hos honom anställds hem,

3) kostnader i form av underhåll, hyra, löner m. m. avseende fastighet, våning och inventarier, som helt eller huvudsakligen nyttjas för representationsändamål och liknande,

4) kostnader för representation gentemot anställda i samband med personalfester, informationsmöten o. dyl. och för annan till personalvård hänförlig representation,

5) kostnader för gåvor, som icke äro att hänföra till reklam och som icke upptagits såsom löneförmån å kontrolluppgift,

6) utgivna representationsersättningar och representationsbidrag, med angivande av huru mycket härav som upptagits å kontrolluppgift, samt

7) övriga representationskostnader.

Kostnader för spritdrycker och vin skall – oaktat kostnaderna inte är avdragsgilla vid inkomstberäkningen – anges särskilt.

Denna lag träder i kraft dagen efter den dag, då lagen enligt uppgift på den har utkommit från trycket i Svensk författningssamling, och tillämpas i fråga om representation och liknande som har utövats efter utgången av år 1980.

[1] Lagen omtryckt 1971:399. Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:773.

10 Förslag till
Lag om ändring i lagen (1980:456) om insättning på tillfälligt vinstkonto

Härigenom föreskrivs att 4 § lagen (1980:456) om insättning på tillfälligt vinstkonto skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

4 §

Vid beräkning av nettointäkt av jordbruksfastighet eller av rörelse enligt kommunalskattelagen (1928:370) och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt har företag, som avses i 1 §, rätt till avdrag för belopp som i räkenskaperna har avsatts till vinstfond. Avdrag medges inte med högre belopp än vad företaget – i enlighet med bestämmelserna i 2 § - senast den 15 oktober under taxeringsåret har betalat in till vinstkonto. Avdraget får göras vid 1981 års taxering eller – om företaget på grund av förlängning av räkenskapsåret inte skall taxeras detta år – vid 1982 års taxering.

Har ett företag under beskattningsåret haft nettointäkt av såväl jordbruksfastighet som rörelse eller har företaget bedrivit flera jordbruk, skogsbruk eller rörelser, skall avdraget göras i den förvärvskälla vars nettointäkt, sådan den har beräknats vid taxeringen till statlig inkomstskatt, före avdraget och – i förekommande fall – före avdrag för avsättning enligt lagen (1979:609) om allmän investeringsfond är högst.

Ett företag kan inte få avdrag för avsättning till vinstfond i mer än en förvärvskälla.

Denna lag träder i kraft fyra veckor efter den dag, då lagen enligt uppgift på den har utkommit från trycket i Svensk författningssamling.

BUDGETDEPARTEMENTET

Utdrag
PROTOKOLL
vid regeringssammanträde
1980-05-22

Närvarande: statsministern Fälldin, ordförande, och statsråden Ullsten, Bohman, Mundebo, Wikström, Friggebo, Mogård, Dahlgren, Åsling, Burenstam Linder, Johansson, Wirtén, Holm, Andersson, Danell

Föredragande: statsrådet Mundebo

Lagrådsremiss med förslag till ändrade regler för den skattemässiga behandlingen av inventarier, fastigheter och pågående arbeten, m. m.

---

1 Inledning

Företagsskatteberedningen (Fi 1970:77)[1] överlämnade i november 1977 sitt slutbetänkande (SOU 1977:86 och 87) Beskattning av företag. I betänkandet analyserar beredningen olika former av företagsbeskattning och sambandet mellan dessa. Betänkandet innehåller också ett stort antal förslag om ändringar inom den nuvarande nettovinstbeskattningens ram.

Genom lagstiftning förra våren behandlades två huvudområden av företagsskatteberedningens betänkande, nämligen dels företagens möjligheter till resultatutjämning och uppbyggnad av obeskattade reserver, dels dubbel- och kedjebeskattningen inom bolagssektorn samt delar av systemet för koncernbeskattning (prop. 1978/79:210, SkU 57, rskr 389, SFS 1979:609-618). I det följande avser jag att ta upp flertalet av beredningens förslag rörande nettovinstbeskattningen som ännu inte föranlett lagstiftning. Närmare bestämt avser jag att behandla avskrivningsreglerna för inventarier och fastigheter samt de skattemässiga konsekvenserna av skador på fastigheter genom brand eller liknande olyckshändelser. I det sammanhanget diskuterar jag även om det finns anledning att begränsa utrymmet för vad som f. n. bedöms utgöra inte avdragsgilla kapitalförluster. Jag lägger vidare

[1] Ledamöter vid avgivande av betänkandet var riksdagsledamoten Alvar Andersson, ordförande, riksdagsledamoten Curt Boström, regeringsrådet Sven Brodén, fil. lic. Gösta Dahlström, professorn Dag Helmers, 1:e ombudsmannen Sune Israelsson, riksdagsledamoten Tage Johansson, andre vice talmannen Tage Magnusson, riksdagsledamoten Johan A. Olsson, tulldirektören Eskil Tistad och docenten Carl Johan Åberg.

fram förslag om en allmän reglering av hur pågående arbeten skall bedömas i skattehänseende och av hur byggnadsrörelse och handel med fastigheter skall beskattas. Vissa mindre ändringar föreslås också av reglerna för tomtrörelse och handel med värdepapper. Därefter behandlas valet av beskattningsår vid rättelse av balansposter som redovisats felaktigt i flera bokslut samt möjligheten att underlåta höjning av inkomsten i vissa fall då någon balanspost blivit oriktig. Som sista fråga bland mina ändringsförslag tar jag upp rätten till avdrag för utgifter för spritdrycker och vin i samband med representation. Min framställning avslutas med en redogörelse för det fortsatta lagstiftningsarbetet på företagsbeskattningens område.

Till protokollet i detta ärende bör som *bilaga 1* fogas en sammanfattning av beredningens betänkande och som *bilaga 2* de delar av beredningens lagförslag som behandlas i lagrådsremissen. Beträffande nu gällande regler för beskattning av företag samt beredningens närmare överväganden hänvisas till betänkandet.

Beredningens betänkande har remissbehandlats. Till protokollet i detta ärende bör som *bilaga 3* fogas en förteckning över remissinstanserna och en sammanställning av remissyttrandena i de delar som tas upp i lagrådsremissen.

2 Allmän motivering

2.1 Maskiner och andra inventarier

2.1.1 Inventariebegreppet

Företagsskatteberedningen tar i detta sammanhang upp frågor angående konstföremål och andra föremål som saknar direkt samband med verksamheten samt de särskilda regler som i sistnämnda hänseende gäller i fråga om fåmansföretag.

Genom 1976 års lagstiftning om fåmansföretag (prop. 1975/76:79, SkU 1975/76:28, rskr 1975/76:171, SFS 1976:85-87) infördes i punkt 3 a av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, en regel om att fåmansföretag inte får avdrag för kostnad för anskaffning av inventarier som uteslutande eller så gott som uteslutande är avsedda för företagsledares eller honom närstående persons privata bruk. Beredningen föreslår att denna regel kompletteras med en bestämmelse om att rätt till avdrag inte heller föreligger – oavsett om den skattskyldige är fåmansföretag eller ej – om anskaffningen avser tillgång av privat karaktär vilken helt saknar anknytning till den skattskyldiges egentliga förvärvsverksamhet. Regeln avses i första hand bli tillämplig på lyxbetonad utrustning av representationskaraktär, t. ex. större fritidsbåtar. I fråga om konstföremål föreslås en särskild regel till vilken jag strax skall återkomma.

Några remissinstanser invänder att den föreslagna regeln synes leda till att fullt avdrag skall medges om det inte kan klarläggas att tillgången *helt* saknar

anknytning till verksamheten, något som inte torde vara avsett.

För egen del vill jag framhålla att redan de nu gällande reglerna innebär att tillgångar skall anses som inventarier i en viss förvärvskälla endast om de har samband med den verksamhet som bedrivs i denna. Detta följer av bestämmelserna i 20 § KL och av reglerna för de olika inkomstslagen. Som framförts vid remissbehandlingen föreligger en risk för att den föreslagna regeln medför att inventariebegreppet vidgas till att omfatta även tillgångar som har så ringa anknytning till verksamheten att de i dag inte anses som inventarier i denna. Förslaget bör därför inte leda till lagstiftning. Det torde över huvud taget inte vara möjligt att på ett tillfredsställande sätt detaljreglera denna fråga utan den bör lämpligen, liksom hittills, överlämnas åt rättstillämpningen.

Beträffande konstföremål anför beredningen att hittillsvarande praxis, som innebär att avdrag i allmänhet inte medges, framstår som otidsenlig och alltför restriktiv. Fast anbragta konstföremål, såsom väggmålningar och reliefarrangemang, bör enligt beredningen få ingå i avskrivningsunderlaget för byggnad, medan lösa konstföremål skall kunna betraktas som inventarier. Som allmän förutsättning föreslås gälla att värdet står i rimlig proportion till verksamhetens omfattning och inriktning. Vägledande vid bedömningen bör vara om anskaffningen kan ses som ett normalt inslag i rörelsen. Hänsyn bör också tas till om konstföremålet är placerat så att det är tillgängligt för en bredare publik. Beredningen anger också vissa branscher där kravet på utsmyckning anses vara särskilt stort.

Remissinstanserna instämmer över lag i vad beredningen anför om behovet av viss uppmjukning av praxis i fråga om avdrag för konstföremål och om bedömningen av fast anbragta sådana. Vad gäller lösa konstföremål anser flertalet remissinstanser att avdrag bör kunna medges omedelbart för enklare litografier, reproduktioner, dekorationsföremål o. d. De ställer sig emellertid tveksamma till de principer för avgränsning av det avdragsgilla området som beredningen föreslår. Bl. a. påpekas de problem som skulle uppkomma vid flyttning av ett konstverk om bedömningen grundas på var verket är placerat. Vidare invänds från några håll att beredningen har överdrivit strängheten i rådande praxis och att avdrag redan nu medges för t. ex. enklare litografier.

För egen del vill jag anföra följande.

Beredningens uttalanden angående fast anbragta konstföremål har inte mött några invändningar. Några särskilda bestämmelser i detta avseende har emellertid inte föreslagits och kan inte heller anses nödvändiga. Rätt till avdrag för enklare lösa konstföremål har i allmänhet tillstyrkts av remissinstanserna och jag kan ansluta mig till deras uppfattning. Med hänsyn till vad som anförts om nuvarande praxis på området anser jag emellertid att det inte är nödvändigt att införa några särskilda regler i detta avseende. Även om en vidgad rätt till avdrag för dyrbarare konstföremål på många håll hälsats med tillfredsställelse, har också stark kritik inte minst från tekniska utgångspunk-

ter riktats mot beredningens förslag. Jag finner dessa invändningar befogade och avser inte att lägga fram något förslag i denna fråga. Det får, liksom hittills, ankomma på rättspraxis att dra upp gränsen mellan enklare och dyrbarare konstföremål o. d.

Beredningen tar också upp frågan vilka skatteeffekter som skall inträda vid avyttring av tillgångar som inte har ansetts utgöra inventarier i en förvärvskälla på grund av antingen de redan gällande fåmansföretagsreglerna eller de föreslagna nya reglerna. Enligt beredningen bör sådana avyttringar bedömas efter realisationsvinstreglerna i 35 och 36 §§ KL. Detsamma föreslås gälla i fråga om sådana bilar i fåmansföretag som är dyrare än nödvändigt till den del de inte anses som inventarier. Särskilda regler föreslås också angående värdeminskningsavdrag på sådana bilar.

Bland uppgifterna för 1980 års företagsskattekommitté (B 1979:13), som har tillkallats för att se över beskattningsreglerna för familjeföretag, ingår en översyn av lagstiftningen om fåmansföretag. Denna översyn bör inte föregripas i föreliggande sammanhang. Jag är därför inte beredd att nu lägga fram några förslag i de nämnda frågorna.

Enligt gällande regler får utgifter för anskaffning av sådana inventarier som har en ekonomisk livslängd om högst tre år (korttidsinventarier) dras av omedelbart. Beredningen föreslår inte någon ändring på denna punkt. Länsstyrelsen i Kalmar län anför emellertid att inventarier med låg anskaffningskostnad i praktiken ofta behandlas som korttidsinventarier, ehuru detta strider mot gällande regler, och föreslår att treårsgränsen kompletteras med en värdegräns, förslagsvis 5 % av basbeloppet vid början av kalenderåret före taxeringsåret.

För egen del kan jag i huvudsak ansluta mig till länsstyrelsens förslag. Det framstår inte som meningsfullt att utgifter för anskaffning av inventarier med lågt värde uppdelas på värdeminskningsavdrag under flera år. I praktiken torde taxeringsmyndigheterna också ofta godta att anskaffningsvärdet för inventarier av mindre värde dras av direkt. Mot bakgrund av det sagda anser jag att det i KL bör införas en möjlighet till omedelbart avdrag för sådana inventarier. Som exempel på inventarier som det här kan vara fråga om kan nämnas handverktyg och enklare kontorsutrustning. Någon direkt värdegräns bör inte anges i lagtexten. Det bör i stället ankomma på riksskatteverket att vid behov meddela anvisningar till ledning för tillämpningen. Ett riktmärke bör dock vara att direktavdrag inte bör medges om anskaffningsvärdet för tillgången i fråga överstiger 500–600 kr. i dagens penningvärde.

Mitt nu redovisade förslag bör tas in i punkt 5 av anvisningarna till 22 § och den nya punkten 3 av anvisningarna till 29 § KL.

2.1.2 Avskrivningsmetoder

I inkomstslaget rörelse finns det två system för avskrivning av inventarier, den räkenskapsenliga och den planenliga avskrivningsmetoden. Dessa metoder kan användas även i inkomstslaget jordbruksfastighet. Där finns också en tredje metod, restvärdeavskrivning, som tillämpas huvudsakligen av mindre och medelstora jordbruk. Den räkenskapsenliga avskrivningen används av det helt övervägande antalet rörelseidkare, medan planenlig avskrivning främst förekommer hos ett antal mindre företag.

Ett företag får tillämpa *räkenskapsenlig avskrivning* om det har ordnad bokföring som avslutas med resultatkonto (vinst- och förlustkonto). Efter tillkomsten av den nya bokföringslagen (1976:125), BFL, ligger i detta ett krav på att företaget upprättar årsbokslut. I princip krävs också tillstånd från taxeringsnämnden. Det lämnas normalt i den formen att företaget använder metoden i sin deklaration och nämnden godtar detta. Det torde vara ovanligt att tillstånd vägras. Metoden innebär i huvudsak följande.

Utgångspunkten är att företaget i sina räkenskaper gör en samlad avskrivning på och värdesättning av hela inventariebeståndet. Avskrivningen i räkenskaperna godtas vid taxeringen om den håller sig inom vissa ramar. Dessa kan beräknas på två olika sätt, antingen enligt den s. k. huvudregeln eller enligt den s. k. kompletteringsregeln. Ett genomgående krav är att överensstämmelse skall föreligga mellan taxering och bokföring i fråga om såväl avskrivningar som restvärden.

Vid tillämpning av *huvudregeln* utgår man från värdet på inventarierna enligt balansräkningen för det närmast föregående beskattningsåret. Detta värde ökas med utgifter för anskaffning av inventarier under året och minskas med belopp motsvarande ersättning för inventarier som har sålts eller förlorats under året (nettometoden). Härvid bortses dock från inventarier som både har anskaffats och sålts, förlorats eller utrangerats under året. Högsta avskrivningsbelopp är 30 % av det på detta sätt framräknade värdet. I fråga om inventarier som har anskaffats före beskattningsåret och sålts eller förlorats under detta medges ett särskilt avdrag med belopp motsvarande vederlaget eller ersättningen.

Enligt *kompletteringsregeln* får avskrivning ske med så stort belopp som behövs för att uppnå ett visst restvärde. Detta utgörs av anskaffningsvärdet på befintliga inventarier, minskat med beräknade årliga avskrivningar efter 20 %. Regeln kan sägas innebära att inventarier kan skattemässigt helt avskrivas på fem år.

Ersättning för sålda eller förlorade inventarier skall tas upp som intäkt. Utgifter för inventarier som har anskaffats och sålts, förlorats eller utrangerats under samma år får omkostnadsföras.

Som förut nämnts krävs i princip tillstånd av taxeringsnämnden för att räkenskapsenlig avskrivning skall få användas. Den som tillämpar systemet felaktigt kan vägras rätt till att utnyttja metoden. Detta torde t. ex. kunna ske om den skattskyldige vid upprepade tillfällen har bokfört tillgångar som inte

skall avskrivas som inventarier, t. ex. byggnader och konstverk av kapitalplaceringsnatur, på inventariekonto. Den skattskyldige blir i så fall hänvisad till de i allmänhet mindre förmånliga reglerna för planenlig avskrivning.

Vid *planenlig avskrivning* fördelas utgiften för anskaffning av maskiner och andra inventarier genom avskrivning med lika stora belopp på det antal år som motsvarar tillgångens ekonomiska livslängd. I praktiken tillåts ofta avskrivning efter 10 % utan särskild utredning om livslängden. För vissa tillgångar med snabb förslitning, t. ex. lastbilar, schaktnings- och entreprenadmaskiner samt personbilar i yrkesmässig trafik, kan procentsatsen gå upp till 25. Avdragen kan i viss utsträckning förskjutas mellan åren med hänsyn till rörelsens växlande resultat eller till att avdraget inte kan utnyttjas. Ersättning för sålda eller förlorade inventarier skall tas upp som skattepliktig intäkt medan å andra sidan avdrag medges för oavskriven del av anskaffningsvärdet när inventarier säljs, förloras eller utrangeras. I vissa fall kan de skattskyldiga i stället använda sig av en nettometod.

Tillämpas planenlig avskrivning behöver inte avskrivningarna och de skattemässiga restvärdena överensstämma med motsvarande belopp i räkenskaperna. I vissa situationer föreligger dock krav på ett samband. Ett exempel på detta är regeln att avskrivning får ske med högre belopp än enligt planen om det behövs för att inte det skattemässiga restvärdet skall överstiga tillgångens verkliga värde, dock endast under förutsättning att det bokförda värdet inte är högre än det skattemässiga restvärdet.

Restvärdeavskrivning påminner om räkenskapsenlig avskrivning och kan ses som en förenklad variant av denna. Överensstämmelse med räkenskaperna, balansräkning enligt gamla jordbruksbokföringslagen (1951:793), krävs men dessa behöver inte avslutas med resultatkonto. Metoden skiljer sig från räkenskapsenlig avskrivning främst genom att den högsta procentsatsen för avskrivning, beräknad på likartat sätt som enligt huvudregeln vid denna, är 25 i stället för 30 samt att det inte finns någon motsvarighet till kompletteringsregeln.

Beredningen föreslår att de tre nuvarande metoderna för avskrivning av inventarier skall ersättas med en enda metod, gemensam för alla företag. Den nya metoden har samma huvudregel och kompletteringsregel som den räkenskapsenliga avskrivningen. Kravet på överensstämmelse mellan taxeringen och räkenskaperna föreslås bortfalla vid tillämpning av huvudregeln. Det skattemässiga restvärdet skall dock inte få understiga det bokförda värdet. Vidare skall upprättande av årsbokslut och överensstämmelse mellan restvärdena vara en förutsättning för att kompletteringsregeln skall få tillämpas.

En allmän uppfattning bland remissinstanserna är att den räkenskapsenliga avskrivningen fungerar väl. De har därför uttryckt en viss tveksamhet inför de av beredningen föreslagna ändringarna. Några remissinstanser har utryckligen angett en av fördelarna med metoden vara kravet på överensstämmelse mellan de skattemässiga restvärdena och räkenskaperna. Dessa

remissinstanser har därför ifrågasatt lämpligheten av uppmjukningen i nämnda hänseende. Röster har emellertid också höjts för ett fullständigt avskaffande av kopplingen mellan skattemässiga och bokförda värden. Även i fråga om angelägenheten av att skapa en gemensam metod för alla företag är meningarna delade. Vissa remissinstanser anser att förslaget bör genomföras av förenklingsskäl, andra att någon ändring av nuvarande ordning inte är påkallad. Den planenliga avskrivningen anses av vissa remissinstanser väl lämpad för mindre företag med ett fåtal inventarier och ger då en god överblick över inventariebeståndet. Det pekas också på att ett genomförande av beredningens förslag skulle kunna innebära försämrade avskrivningsmöjligheter för t. ex. ett litet företag med några få lastbilar som enda inventarier. De nuvarande reglerna om planenlig avskrivnig anses emellertid vara i behov av förenklingar. Någon kritik har däremot inte riktats mot restvärdeavskrivningen.

För egen del vill jag anföra följande.

Beredningens målsättning att skapa så långt möjligt enhetliga avskrivningsregler för alla företag har i huvudsak fått ett positivt mottagande av remissinstanserna. Även enligt min mening är det från både materiell och administrativ synpunkt i och för sig önskvärt med en enhetlig metod. Detta önskemål måste emellertid vägas mot värdet av att behålla väl kända och fungerande regler oförändrade. Hänsyn måste också tas till att ett stort antal skattskyldiga har en mindre omfattande bokföringsskyldighet än andra. I sistnämnda hänseende kan nämnas att beredningens förslag innehåller flera bestämmelser som kan tillämpas bara i fråga om företag som upprättar årsbokslut.

Den räkenskapsenliga avskrivningen har tillämpats i 25 år och är således väl inarbetad. Den används i stor omfattning, bl. a. av praktiskt taget alla större och medelstora företag, och har enligt vad som allmänt har omvittnats fungerat utan några egentliga problem. Mot bakgrund av den utökning och de preciseringar av bokföringsskyldigheten som BFL har inneburit synes det naturligt att även i framtiden använda en metod för skattemässiga avskrivningar som direkt bygger på räkenskaperna. Det är å andra sidan uppenbart att ett krav på överensstämmelse mellan skattemässiga restvärden och bokförda värden saknar mening för skattskyldiga som inte upprättar årsbokslut.

Det sagda ger enligt min uppfattning vid handen att den räkenskapsenliga avskrivningen bör behållas oförändrad. Liksom hittills fordras då att skattemässiga restvärden och avskrivningar överensstämmer med motsvarande belopp i räkenskaperna. Detta innebär i sin tur att denna avskrivningsmetod även i framtiden är reserverad för företag som upprättar årsbokslut.

När det sedan gäller vilken eller vilka metoder som bör finnas vid sidan av den räkenskapsenliga avskrivningen är följande omständigheter att beakta. Den planenliga avskrivningen måste betecknas som relativt otidsenlig. Den

medför praktiska svårigheter så snart den skattskyldige har mer än ett fåtal inventarier. De särskilda regler som möjliggör förskjutning av avdragen mellan olika år med hänsyn bl. a. till företagets växlande resultat är komplicerade och sällan använda. Restvärdeavskrivningen kan ses som en förenklad och något mindre förmånlig variant av den räkenskapsenliga avskrivningen. Detsamma kan – såvitt gäller skattskyldiga som inte upprättar årsbokslut – sägas om den av beredningen föreslagna modifierade räkenskapsenliga avskrivningen. Någon kritik mot restvärdemetoden har inte framkommit vid remissbehandlingen.

Som jag tidigare sagt är det en fördel om man kan uppnå en större enhetlighet i fråga om avskrivningsmetoder. Med hänsyn till detta och till vad jag nyss anfört anser jag att den planenliga avskrivningen bör avskaffas. Vid sidan av den räkenskapsenliga avskrivningen bör endast finnas en enda metod och denna bör i största möjliga utsträckning vara uppbyggd på ett likartat sätt som den räkenskapsenliga avskrivningen. I detta syfte föreslår jag att anknytningen till räkenskaperna helt slopas i fråga om restvärdeavskrivningen och att metoden får tillämpas även i inkomstslaget rörelse.

Mitt förslag överensstämmer, såvitt avser företag som inte upprättar bokslut, därmed i stort sett med beredningens förslag. Jag vill dock föreslå att restvärdeavskrivningen kompletteras med en bestämmelse av innehåll att ytterligare avskrivning får göras om den skattskyldige kan visa att tillgångarnas verkliga värde understiger det skattemässiga restvärdet. En sådan regel finns f. ö. redan beträffande räkenskapsenlig avskrivning. Det är enligt min mening önskvärt att det på detta sätt klart uttrycks att avskrivning ned till verkligt värde alltid skall berättiga till avdrag. Det praktiska behovet av regeln är säkerligen ringa men den torde i enstaka fall kunna bli tillämplig i fråga om mindre företag med sådana inventarier som är utsatta för snabb förslitning.

Det kan förekomma att ett företag är berett att betala ett särskilt högt pris för en tillgång för att kunna utnyttja den vid ett speciellt arbetstillfälle e. d. Enligt bestämmelserna för räkenskapsenlig avskrivning får sådant överpris dras av särskilt. Jag anser att denna möjlighet bör finnas även för företag som tillämpar restvärdeavskrivning.

Slutligen skall jag här ta upp en fråga som gäller räkenskapsenlig avskrivning. Har den skattskyldige tidigare medgetts avdrag för kontraktsavskrivning beträffande inventarier som anskaffats under beskattningsåret, reduceras vid tillämpning av huvudregeln anskaffningsvärdet med avdragsbeloppet. Motsvarande gäller när inventarier skrivits av mot investeringsfond e. d. Beredningen föreslår av förenklingsskäl att anskaffningsvärdet i dessa fall skall reduceras även vid tillämpning av kompletteringsregeln. Förslaget har i allmänhet godtagits av remissinstanserna. Jag förordar att det genomförs.

De förslag som jag nu har redovisat bör tas in i punkt 5 av anvisningarna till 22 § samt den nya punkten 3, punkt 4 och den nya punkten 5 av anvisningarna

till 29 § KL. Även punkt 1 av anvisningarna till 2 § lagen (1960:63) om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst bör ändras.

2.1.3 Avskrivning i inkomstslaget tjänst, m. m.

Enligt 33 § 1 mom. KL får avdrag från intäkt av tjänst göras för samtliga utgifter, som är att anse som kostnader för fullgörande av tjänsten, bl. a. för instrument o. d. Några särskilda regler för hur avdraget skall beräknas i fråga om inventarier finns inte. I fråga om tillgångar av sådan karaktär medges dock regelmässigt avdrag för värdeminskning med en procentuell andel av anskaffningsvärdet för varje år. Som exempel på sådana tillgångar kan nämnas personbilar, bandspelare och skrivmaskiner.

Beredningen föreslår att punkt 1 av anvisningarna till 20 § KL kompletteras med en regel om att utgift för anskaffande av inventarier får dras av genom årliga värdeminskningsavdrag, avpassade efter tillgångens ekonomiska livslängd, om inte annat är särskilt föreskrivet. Syftet med bestämmelsen är enligt beredningen endast att lagfästa nuvarande praxis, vilket anses påkallat med hänsyn bl. a. till att den planenliga avskrivningen föreslås slopad i inkomstslagen jordbruksfastighet och rörelse.

Förslaget godtas i princip av remissinstanserna. Dessa framhåller emellertid även att mer utförliga regler behövs samt att beskattningsfrågorna vid försäljning av inventarier bör regleras samtidigt. Utformningen av den föreslagna regeln befaras också kunna leda till en inte åsyftad utvidgning av tillämpningsområdet. Vidare har påpekats att den föreslagna regeln skulle bli tillämplig även i fråga om inkomstslagen kapital och tillfällig förvärvsverksamhet.

Enligt min mening kan i och för sig goda skäl anföras för en lagreglering av den avdragsrätt för värdeminskning på inventarier som har utbildats i praxis. Jag finner emellertid att remissinstanserna har fog för sina påpekanden om att regleringen i så fall bör vara mer utförlig och avse även skattekonsekvenserna vid försäljning av inventarier. Det nu tillgängliga utredningsmaterialet bör dock inte läggas till grund för en omläggning av skattereglerna. Bland de problem som behöver belysas ytterligare är de fall då en tillgång, t. ex. en bandspelare, används såväl privat som i arbetet. I en sådan situation medges f. n. inte sällan ett avdrag för ökad förslitning. Här uppkommer frågor av samma slag som då en bil i ett fåmansföretag är dyrare än nödvändigt. Denna problematik övervägs, som jag har framhållit i det föregående, av 1980 års företagsskattekommitté (B 1979:13). Jag är därför inte beredd att nu lägga fram förslag om hur inventarier i inkomstslaget tjänst skall behandlas i skattehänseende.

Jag vill slutligen här nämna att jag kommer att behandla frågan om avdrag för värdeminskning av lösa inventarier som hör till annan fastighet i avsnitt 2.2.7.

2.2 Fastigheter

2.2.1 Inledning

År 1969 antogs nya avskrivningsregler för byggnader och markanläggningar på rörelsefastigheter (prop. 1969:100, BeU 45, rskr 233, SFS 1969:363). År 1972 infördes motsvarande regler för byggnader och markanläggningar på jordbruksfastigheter (prop. 1972:120, SkU 67, rskr 343, SFS 1972:741). De nya reglerna innebär en genomgripande modernisering av rätten till avskrivning av byggnader och byggnadstillbehör samt av vissa markanläggningar. Denna modernisering har främst tagit sig uttryck i en utvidgning av kretsen avskrivningsbara tillgångar och en omfördelning av dessa mellan grupper som behandlas efter olika avskrivningsregler. Tankegången bakom omfördelningen, som huvudsakligen skett efter funktionell grund, har varit att till en och samma grupp föra tillgångar mellan vilka råder en ekonomisk samhörighet. Vid beräkning av de årliga värdeminskningsavdragen har syftet varit att anpassa den skattemässiga bedömningen till det företagsekonomiska kostnadsbegreppet.

Grundprincipen för avskrivning av tillgångar av fast egendoms karaktär är numera att avskrivningen alltid skall baseras på anskaffningsvärdet. Härmed avses i fråga om byggnad den verkliga utgiften för anskaffandet av tillgången, dvs. vid nybyggnad den faktiska anläggningsutgiften. Har en byggnad förvärvats tillsammans med den mark på vilken den är belägen anses så stor del av vederlaget för hela fastigheten belöpa på byggnaden som det taxerade byggnadsvärdet utgör av det totala taxeringsvärdet. Det årliga avdraget för värdeminskning av byggnad skall beräknas enligt avskrivningsplan till viss procent av anskaffningsvärdet.

Utöver de årliga värdeminskningsavdragen får i fråga om byggnad som används i rörelse och ekonomibyggnad och personalbostad på jordbruksfastighet s. k. primäravdrag göras med 2 % per år under de första fem åren. Avdragen skall dock göras inom avskrivningsplanen.

Om en i rörelse använd byggnad eller ekonomibyggnad eller personalbostad på jordbruksfastighet utrangeras eller rivs ned får avdrag ske för vad som återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet. Avdraget skall dock minskas med vad som influtit vid försäljning av byggnadsmaterial o. d. i samband med utrangeringen eller rivningen. Utrangeringsavdrag kan också medges i fråga om markanläggningar, nämligen om fastigheten avyttras genom oneröst fång eller om hela den på fastigheten bedrivna verksamheten läggs ned.

De nuvarande reglerna i fråga om avskrivning på byggnader, byggnadstillbehör och markanläggningar har – anför företagsskatteberedningen – i allt väsentligt fungerat på avsett sätt. På några punkter har beredningen emellertid funnit att det nu gällande systemet bör ändras. De föreslagna ändringarna avser möjligheten att förskjuta värdeminskningsavdrag på byggnad och markanläggning samt reglerna om avskrivning vid uthyrning av fastighet för rörelseändamål. Ändrade regler föreslås också i fråga om den

skattemässiga behandlingen av skador på byggnader och rätten till avdrag för projekteringskostnader för byggnad som inte uppförts. Enligt beredningen bör slutligen reglerna vid avyttring av sådana delar av och tillbehör till en fastighet som i avskrivningshänseende räknas som inventarier läggas om.

I det följande kommer jag att redovisa mina ställningstaganden till de av beredningen framlagda förslagen. Jag kommer också att behandla några vid remissbehandlingen aktualiserade frågor.

2.2.2 Förskjutning av värdeminskningsavdrag på byggnad och markanläggning, m. m.

Värdeminskningsavdrag på byggnad och markanläggning kan enligt nuvarande ordning inte förskjutas. Avdragen anses bundna till de år på vilka de belöper oavsett om de kunnat utnyttjas eller inte.

Beredningen har inte ansett det vara rimligt att förbudet mot förskjutning av avdragen skall medföra att ett företag går miste om avdrag för en del av anskaffningsvärdet för en byggnad eller markanläggning som används i rörelse. Enligt förslaget skall det skattemässiga restvärdet på en byggnad kvarstå oförändrat om en skattskyldig avstår från att yrka värdeminskningsavdrag. Regeln får således den innebörden att för helt beskattningsår på tolv månader får reguljär avskrivning göras med högst den föreskrivna procentsatsen. Utnyttjas inte rätten till avskrivning helt utsträcks alltså avskrivningsplanen i motsvarande mån. Även primäravdrag skall enligt förslaget alltid få åtnjutas intill dess att ett belopp motsvarande 10 % av anskaffningsvärdet uppnåtts, dock aldrig med mer än 2 % per tolvmånadersperiod.

Primäravdrag åtnjuts f. n. med 2 % per beskattningsår. Vid beräkning av avdraget skall hänsyn inte tas till beskattningsårets längd eller till hur länge byggnaden innehafts under beskattningsåret. Bägge dessa omständigheter beaktas vid de reguljära avskrivningarna. Enligt beredningens förslag skall dessa omständigheter också beaktas beträffande primäravdraget. Vidare skall rätten till primäravdrag inträda samtidigt med den ordinarie avskrivningsrätten, dvs. i regel när byggnaden färdigställts eller tagits i bruk.

Beredningens förslag tillstyrks av ett antal länsstyrelser och av näringslivets organisationer. Ett par av dessa organisationer anser dock att det är felaktigt att värdeminskningsavdrag, som den skattskyldige avstått från, skall kunna utnyttjas endast genom förlängning av avskrivningstiden. De föreslår i stället att sådana avdrag skall få utnyttjas inom avskrivningsplanen genom förhöjning av värdeminskningsavdragen senare år.

Ett par länsstyrelser avstyrker helt förslaget medan en annan länsstyrelse anser att primäravdrag inte skall få förskjutas. Den rätt till förlustutjämning som föreligger anses innebära att risken är ringa att värdeminskningsavdrag skall förloras. Det framhålls också att en rätt till förskjutning av värdeminskningsavdrag medför stora utredningssvårigheter vid beräkningen av eventuell framtida realisationsvinst.

För egen del vill jag först erinra om att tiden för utjämning enligt lagen (1960:63) om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst nyligen har förlängts från sex till tio år för aktiebolag och ekonomiska föreningar (prop. 1977/78:79. SkU 20, rskr 119, SFS 1978:53). För övriga skattskyldiga är tiden fortfarande sex år. Det torde vara mycket sällsynt att värdeminskningsavdrag inte kan utnyttjas vid vare sig den löpande taxeringen eller i form av förlustavdrag. Beredningens förslag har således knappast någon ekonomisk betydelse för de skattskyldiga. Jag vill vidare peka på behandlingen av värdeminskningsavdrag vid realisationsvinstbeskattningen. Värdeminskningsavdrag som belöper på tid före avyttringen skall återföras till beskattning, dock inte för år då avdraget har understigit 3 000 kr. Detta gäller oavsett om avdragen kunnat utnyttjas eller inte. Den föreslagna förskjutningsrätten skulle kräva att man vid realisationsvinstberäkningen inte återförde värdeminskningsavdrag till beskattning för år då sådant avdrag inte yrkats. Detta förutsätter en utökning av uppgifterna i den årliga avskrivningsplanen med specificerade uppgifter om för vilka år och med vilka belopp avdrag inte har yrkats. Uppgifterna skulle behöva avse varje byggnads hela avskrivningstid, dvs. flera decennier. Ett sådant system är olämpligt från praktisk synpunkt. Mot bakgrund av det anförda kan jag inte ansluta mig till förslaget att värdeminskningsavdrag skall få förskjutas.

I likhet med beredningen anser jag beträffande rätten till primäravdrag att hänsyn vid beräkning av avdraget skall tas till beskattningsårets längd och till hur länge byggnaden har innehafts under beskattningsåret. Förslaget föranleder en ändring i punkt 3 av anvisningarna till 22 § och i punkt 7 av anvisningarna till 29 § KL.

2.2.3 Avskrivning vid användning av fastighet för annat ändamål än som bostad

De avskrivningsregler som gäller för en rörelsefastighet får tillämpas även i fråga om en fastighet som används i en rörelse som drivs av annan än fastighetsägaren (punkt 3 andra stycket av anvisningarna till 25 § KL). Denna bestämmelse har tillkommit för att samma avskrivningsmöjligheter skall finnas oberoende av vem som driver rörelsen på fastigheten. För att rörelsereglerna skall få tillämpas krävs emellertid att fastigheten används i rörelse i KL:s mening. Reglerna har således inte fått tillämpas om byggnaden hyrts ut till eller använts av t. ex. fackliga eller ideella organisationer trots att användningen och förslitningen kan vara densamma som i rörelse i en verksamhet som tekniskt sett betecknas som rörelse.

Beredningen har föreslagit att avskrivningsreglerna för en rörelsefastighet skall få tillämpas även om fastigheten används i en verksamhet som är jämförlig med rörelse.

Förslaget tillstyrks eller lämnas utan erinran av samtliga remissinstanser. Även jag ansluter mig till beredningens förslag. För att underlätta

rättstillämpningen synes dock regeln kunna utformas på det sättet att rörelsereglerna får tillämpas i den mån en fastighet används för ett annat ändamål än som bostad. De föreslagna reglerna bör tas in i den nya punkten 4 av anvisningarna till 25 § KL.

2.2.4 Den skattemässiga behandlingen av skador på fastigheter

Avdrag för utgifter för reparation och underhåll av byggnader får göras i fråga om driftbyggnad på jordbruksfastighet, hyresfastighet och byggnad som används i rörelse (punkt 1 av anvisningarna till 22 §, 25 § 1 mom. och 29 § 1 mom. KL). För att en åtgärd skall kunna betecknas som reparation och underhåll måste åtgärden vara föranledd av skada eller försämring som drabbat byggnaden eller avse sådana ändringsarbeten som är normalt påräkneliga i den bedrivna verksamheten (punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 22 § och punkt 17 av anvisningarna till 29 § KL). Utanför begreppet reparation och underhåll faller därför varje med en byggnad företagen åtgärd som inte föranletts av skada eller försämring eller av ändringsarbeten av nämnt slag. Skadan eller försämringen måste vidare ha föranletts av risker som är normala för en byggnad. Till normala risker hör först och främst tidens tand och bruksslitaget. Har skadan eller försämringen däremot förorsakats av extraordinära händelser uppkommer en kapitalförlust. Som exempel på händelser som i regel har karaktären av kapitalförlust nämns i punkt 10 av anvisningarna till 29 § KL prisfall på eller förstöring genom brand eller olyckshändelse av fastighet som används för stadigvarande bruk i rörelsen.

För att kapitalförlust skall föreligga skall således förlusten ha uppkommit på grund av extraordinära händelser. Den vanligaste händelsen av detta slag torde vara brand. I rättsfallet RÅ 1958 ref. 8 hade en skattskyldig, som förvärvat en brandskadad byggnad, yrkat avdrag med 7 000 kr. för reparation av brandskadorna. Han medgavs inte avdrag för reparationskostnaderna, eftersom brandskadan var att hänföra till kapitalförlust och den omständigheten att han förvärvat byggnaden först sedan skadan inträffat inte föranledde att han ändå ägde rätt till avdrag för kostnaderna.

Andra extraordinära risker för en byggnad är kraftiga skydrag, såsom tyfoner, orkaner o. d., jordbävningar, jordskred, explosioner, beskjutning och bombning under krig, översvämningar och åsknedslag.

I vissa fall anses dock dessa risker inte vara extraordinära. Används en byggnad i farlig verksamhet, exempelvis tillverkning av sprängämnen, medges således avdrag också för mera betydande skador därför att sådana inte är direkt onormala i riskabel verksamhet (RÅ 1909 ref. 54). Även storm och snötryck kan utgöra normala risker för byggnader. Sålunda har avdrag medgetts för iordningställande av en stormskadad lada (RÅ 1940 Fi 368), av en av snö ramponerad foderlada (RÅ 1955 Fi 132), av en under reparation rasad matkällare (RÅ 1957 Fi 1290) samt av ett genom snötryck raserat

svinhus (RÅ 1958 Fi 1723). I samtliga dessa fall var det fråga om smärre ekonomibyggnader eller om byggnader av enklare konstruktion.

Arbeten på en byggnad kan bli erforderliga på grund av att den konstruerats felaktigt eller därför att en riktig konstruktion utförts på ett felaktigt sätt. Upptäcks felet eller bristen i samband med byggnadsarbetenas avslutande, betraktas åtgärder för att bota felet som ett led i byggnadens uppförande och inte som reparation och underhåll. Detta gäller också om felaktigheten är av sådant slag, t. ex. otätt yttertak, att kostnaden för att bota den normalt är omedelbart avdragsgill. Upptäcks felet eller bristen inom kortare tid efter byggnadsarbetenas avslutande torde bedömningen bli densamma. Åtgärder till följd av konstruktionsfel eller annan brist i en byggnad som framkommer först en längre tid efter det att byggnaden färdigställts har inte hänförts till reparation och underhålla utan till ombyggnad (jfr RÅ 1970 ref. 39 I och II).

Åtgärder för att bota mindre skador, föranledda av brand eller annan olyckshändelse, kan i tekniskt hänseende utgöra reparationsarbete. Det är något oklart om kostnader för sådant reparationsarbete är avdragsgilla (jfr RÅ 1965 Fi 1039 och Geijer, Rosenqvist, Sterner, Skattehandbok del 1 8:e upplagan s. 158).

Har en byggnad skadats genom brand eller annan olyckshändelse och är den förlust som har förorsakats av skadan att hänföra till kapitalförlust, medges avdrag varken direkt eller indirekt för förlusten. Innebörden av detta är att – vid beräkning av värdeminskningsavdrag – avskrivningsunderlaget skall minskas med så stor del av byggnadens värde som har förstörts på grund av skadan. Vidare får utgifter för avhjälpande av skadan inte räknas som driftkostnad. Väljer den skattskyldige att återuppföra en helt eller delvis förstörd byggnad, får dock utgifterna för detta arbete dras av på vanligt sätt genom årliga värdeminskningsavdrag. Försäkringsersättning som utgår i anledning av kapitalförlust är inte skattepliktig. .

Beräkningen av avskrivningsunderlaget för en byggnad efter brand eller annan olyckshändelse kan belysas med följande exempel. Antag att en byggnad, som har uppförts för 1 milj. kr., brinner ned till grunden efter ett antal års innehav. Vid skadetillfället återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet 700 000 kr. Detta belopp får inte dras av som utrangeringsavdrag. Har den skattskyldige i anledning av branden erhållit försäkringsersättning, är denna inte skattepliktig. Har ersättningen uppgått till 1 200 000 kr. och uppför den skattskyldige en ny byggnad till en kostnad som motsvarar försäkringsersättningen, får han som avskrivningsunderlag redovisa nyanskaffningsvärdet 1 200 000 kr.

Vid en skada på en del av en byggnad tillämpas motsvarande beräkningssätt beträffande avskrivningsunderlaget (jfr RÅ 1971 ref. 40).

Av den lämnade redogörelsen framgår att det f. n. är oklart om mindre omfattande skador på en byggnad, exempelvis brand-, tryck- och vattenskador, är att hänföra till kapitalförlust eller inte. Enligt beredningens uppfattning finns dock anledning att generellt behandla skador av nu angivet

slag som driftförluster. Det förhållandet att byggnad åsamkats en mindre skada genom brand, tryck eller vatten föreslås alltså inte medföra någon reducering av underlaget för beräkning av värdeminskningsavdrag. Utgifterna för återställande av byggnaden i ursprungligt skick får i konsekvens med detta karaktären av reparationskostnader och bör enligt beredningen därför vara omedelbart avdragsgilla. Har försäkringsersättning eller annan ersättning uppburits för skadan skall detta belopp å andra sidan tas upp som skattepliktig intäkt i förvärvskällan.

För att underlätta bedömningen av om en skada på en byggnad skall anses som kapitalförlust eller inte föreslår beredningen att en schablonregel införs. Om utgifterna för återställande av den skadade byggnaden i ursprungligt skick uppgår till högst 15 % av byggnadens taxeringsvärde vid skadetillfället föreslås skadan skattemässigt behandlas som driftförlust.

Beredningen har även tagit upp frågan om beräkningen av avskrivningsunderlaget för en byggnad efter brand eller annan skada då försäkringsersättning utgått. Enligt beredningens uppfattning bör ett skadefall inte medföra ökat avskrivningsunderlag vid beskattningen utöver vad som motiveras av utgifter för ny-, till- eller ombyggnad utöver erhållen försäkringsersättning. För det vanligaste fallet, nämligen att en byggnad återställs efter en delskada på byggnaden, föreslås att byggnadens avskrivningsunderlag inte skall påverkas alls av utgifter för ny-, till- eller ombyggnad som bestrids med försäkringsersättning. Endast utgifter som den skattskyldige själv svarat för skall tillföras avskrivningsunderlaget.

Om en helt ny byggnad skall uppföras skall regeln tillämpas endast om den nya byggnaden kan anses ersätta en förstörd byggnad. Beredningen föreslår i detta hänseende att en byggnad, som anskaffas eller börjar uppföras inom tre år efter den dag då den ursprungliga byggnaden förstörts och som är avsedd för samma verksamhet som den förstörda byggnaden, skall anses utgöra ersättningsbyggnad. Detta skall gälla även om byggnaden är belägen på annan plats än den där den förstörda byggnaden fanns. Används den nya byggnaden i samma verksamhet som den förstörda byggnaden utnyttjats i, skall vidare avskrivningsunderlaget beräknas på föreslaget sätt även om den nya byggnaden – t. ex. därför att verksamheten flyttats över till ett koncernföretag – skall redovisas i annat inkomstslag. Motsvarande skall gälla även om den nya byggnaden inte uppförts av den ursprungliga byggnadens ägare utan av en till denna närstående person, exempelvis make eller dotterbolag.

Beredningens förslag beträffande den skattemässiga behandlingen av mindre skador på byggnad tillstyrks av flera länsstyrelser och av näringslivets organisationer. Några länsstyrelser menar dock att anknytningen till det taxerade byggnadsvärdet innebär svårigheter. Ett mindre antal remissinstanser, bl. a. RSV, ställer sig med hänvisning till påtalade tillämpningssvårigheter och därav följande kontrollproblem avvisande till förslaget.

Förslaget beträffande beräkning av avskrivningsunderlag för byggnad efter brand eller annan skada då försäkringsersättning utgått tillstyrks av ett antal länsstyrelser och av några av näringslivets organisationer. Ett par länsstyrelser, näringslivets skattedelegation och Svenska försäkringsbolags riksförbund ställer sig avvisande till förslaget. Skattedelegationen och riksförbundet anser att förslaget strider mot de grundläggande principerna för avgränsningen mellan å ena sidan kapitalvinst och kapitalförlust och å andra sidan rörelsevinst och rörelseförlust. Riksförbundet anser vidare att den föreslagna regeln står i strid mot reglerna i bokföringslagen (1976:125) och aktiebolagslagen (1975:1385).

För egen del får jag anföra följande. För att kapitalförlust skall föreligga beträffande en skada på en byggnad krävs att skadan har förorsakats av en händelse som man normalt inte kan räkna med i en viss förvärvsverksamhet. Det skall således vara fråga om extraordinära händelser. Ofta är det svårt att avgöra om en händelse är av detta slag. Ger en samlad bedömning vid handen att skadan är att anse som en kapitalförlust, skall underlaget för beräkning av värdeminskningsavdrag minskas med ett belopp som motsvarar skadans storlek. En sådan proportionering kan givetvis vara mycket besvärlig att utföra i praktiken. Detta gäller särskilt när det är fråga om mindre omfattande skador. Det sagda leder till att tvister om den skattemässiga behandlingen av skador på byggnader är relativt vanligt förekommande. Jag anser därför att det är angeläget att söka skapa regler på detta område som är enklare att förstå och tillämpa.

Beredningens förslag innebär, som jag nyss framhållit, att mindre omfattande skador på fastigheter skall behandlas som driftförluster och att en byggnads avskrivningsunderlag inte skall påverkas av utgifter för ny-, till- eller ombyggnad som bestrids med försäkringsersättning. I likhet med några remissinstanser anser jag att den föreslagna regeln beträffande mindre skador är svår att tillämpa. Betydande praktiska problem torde också uppstå vid bedömningen av om en byggnad utgör ersättningsbyggnad för en förstörd byggnad eller inte. Den föreslagna regeln beträffande beräkningen av avskrivningsunderlaget har också den nackdelen att den endast gäller då utgifter för ny-, till- eller ombyggnad bestrids med försäkringsersättning. Detta leder till en olikformig beskattning. Mot denna bakgrund bör vad beredningen föreslagit på det nu aktuella området inte läggas till grund för lagstiftning.

För egen del anser jag att en lättillämpad och rättvis ordning kan skapas om kapitalförlustbegreppet ändras så att genom brand eller annan olyckshändelse uppkommen skada på eller förstörelse av fastighet – såvitt gäller underlaget för beräkning av värdeminskningsavdrag – inte skall anses som kapitalförlust. Detta bör gälla oberoende av om den skattskyldige har erhållit försäkringsersättning e. d. på grund av skadan eller inte. Har sådan ersättning erhållits, bör denna i princip göras skattepliktig. Jag kommer strax att återkomma till sistnämnda fråga.

En regel av nu angiven innebörd bör tillämpas i fråga om byggnader på vilka värdeminskningsavdrag får göras. Den bör således gälla inte bara för byggnader i rörelse utan även för en driftbyggnad på jordbruksfastighet och på sådan annan fastighet för vilken inkomsten beskattas enligt konventionell metod. Det torde visserligen endast mera sällan förekomma att markanläggningar skadas på grund av extraordinära händelser. Av systematiska och praktiska skäl bör dock regeln gälla också för markanläggningar.

Den föreslagna regeln innebär således att avskrivningsunderlaget för en fastighet, som har skadats eller förstörts, inte skall sättas ned på grund av den värdeminskning som har inträffat genom skadan. Har byggnaden totalförstörts, får utrangeringsavdrag i stället göras. Regeln innebär inte i och för sig att gränsdragningen mellan avdragsgilla reparationskostnader och inte avdragsgilla utgifter för ombyggnadsarbeten ändras. Om således en skada på en byggnad haft sådan omfattning att arbeten för att avhjälpa skadan har karaktär av ombyggnad, får utgifterna för arbetena inte dras av direkt. Utgifterna får i stället tillföras avskrivningsunderlaget. Däremot blir utgifter för åtgärder för att bota mindre skador avdragsgilla, om åtgärderna i tekniskt hänseende utgör reparationsarbete. Det skall därvid vara fråga om sådana reparationer som den skattskyldige under alla omständigheter måste räkna med att vid något tillfälle behöva utföra.

F. n. medges inte utrangeringsavdrag beträffande andra uthyrda byggnader än sådana på vilka rörelsereglerna får tillämpas och inte heller beträffande mangårdsbyggnaden på en jordbruksfastighet. Mot bakgrund av den föreslagna ändrade behandlingen av skador på byggnad bör emellertid en möjlighet öppnas att få göra avdrag för vad som återstår av anskaffningsvärdet om sådana byggnader utrangeras. Jag föreslår därför att en i princip generell rätt till utrangeringsavdrag införs när en byggnad på en konventionellt taxerad fastighet utrangeras efter brand eller annan olyckshändelse.

I samband med antagandet av de tidigare nämnda nya avskrivningsreglerna för byggnader (avsnitt 2.2.1) infördes vissa begränsningar i rätten till utrangeringsavdrag. Vad beträffar rörelsebyggnader medges sålunda en skattskyldig, som vid övergång till planenlig avskrivning av en byggnad har använt ett taxeringsvärde som ingångsvärde, utrangeringsavdrag endast om han utreder byggnadens anskaffningsvärde och beloppet av de värdeminskningsavdrag för byggnaden som har medgetts vid taxering till statlig inkomstskatt [punkt 6 av övergångsbestämmelserna till lagen (1969:363) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)]. Har en skattskyldig i fråga om driftbyggnader på en jordbruksfastighet vid övergång till planenlig avskrivning av byggnaderna använt ett taxerat byggnadsvärde e. d. som ingångsvärde, föreligger inte rätt till utrangeringsavdrag [9 § tredje stycket lagen (1972:742) om ikraftträdande av lagen (1972:741) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)]. Särskilt med hänsyn till att försäkringsersättningar e. d. avseende konventionellt beskattade byggnader föreslås bli skattepliktiga (jfr avsnitt 2.2.5) bör de nämnda begränsningarna i rätten till

utrangeringsavdrag upphöra att gälla.

Utrangeringsavdrag beträffande markanläggningar bör, liksom f. n., inte medges efter skada. Detta sammanhänger bl. a. med att samtliga markanläggningar som anläggs under ett visst beskattningsår normalt skrivs av gemensamt, dvs. på en och samma avskrivningsplan. Utrangeringsavdrag bör därför, liksom f. n., komma i fråga endast när fastigheten avyttras eller när den på fastigheten bedrivna verksamheten läggs ned. Påpekas bör att den skattskyldige – i de fall då utrangeringsavdrag inte kan medges – kompenseras av att de framtida avskrivningarna beräknas på ett oförändrat avskrivningsunderlag.

De nya reglerna om förluster på byggnader bör tas in i punkt 5 av anvisningarna till 20 § KL (jfr avsnitt 2.3). Förslagen föranleder också ändringar i punkt 3 av anvisningarna till 22 § samt punkterna 2 a och 2 b av anvisningarna till 25 § KL.

2.2.5 Beskattning av försäkringsersättning e. d.

Jag har i det föregående föreslagit en inskränkning i kapitalförlustbegreppet såvitt avser skador på fastighet. Denna inskränkning bör i sin tur medföra att försäkringsersättning e. d., som har erhållits på grund av dylika skador, beskattas i förvärvskällan.

Beredningens förslag beträffande försäkringsersättning medför att denna blir behandlad på olika sätt beroende på om och i vilken mån ersättningen används för utgifter för avhjälpande av skada eller för att uppföra en ny byggnad. Detta har, som jag tidigare framhållit, flera nackdelar. En underlåtelse att återuppföra en nedbrunnen byggnad skulle således kunna medföra fördelar från skattesynpunkt. Samma effekt skulle kunna inträda om uppförandet av en ersättningsbyggnad fördröjs tills utgången av treårsfristen. Denna spärregel kan vidare antas bli föremål för kringgåendeåtgärder från de skattskyldigas sida.

De nackdelar som sålunda är förenade med beredningens förslag kan undvikas om försäkringsersättning eller annan ersättning för skada på fastigheter, som har förstörts eller skadats, görs generellt skattepliktig. En sådan beskattning kan dock, särskilt när utgifterna för att avhjälpa skadan inte är omedelbart avdragsgilla, ge upphov till likviditetsproblem för den skattskyldige. I syfte att undvika sådana problem kommer jag i det följande att lägga fram förslag om att belopp, som har erhållits i försäkringsersättning e. d. för skadade eller förstörda fastigheter, skall få avsättas till en s. k. eldsvådefond (avsnitt 2.2.9). Avsatt belopp skall få användas för utgifter för reparation av fastigheten, för avskrivning av ny-, till- eller ombyggnad av fastigheten eller för förvärv av en ny fastighet.

Skatteplikten för försäkringsersättningar e. d. bör omfatta byggnader som är avsedda att användas i rörelse, driftbyggnader på jordbruksfastigheter och byggnader på en konventionellt taxerad annan fastighet. Skatteplikten bör

vidare omfatta markanläggningar i nämnda förvärvskällor. I regel utgör endast 75 % av anskaffningsvärdet för en markanläggning avskrivningsunderlag. I sådant fall bör endast 75 % av ersättningen beskattas.

Den föreslagna ändringen beträffande beskattningen av försäkringsersättningar e. d. föranleder ändringar i 19 § och punkt 2 a av anvisningarna till 36 § KL. I 28 § 2 mom., punkt 10 av anvisningarna till 21 § och punkt 4 av anvisningarna till 24 § KL anges i vilken mån ersättning på grund av skadeförsäkring skall anses som intäkt av rörelse, jordbruksfastighet och annan fastighet. Frågan om sådan inkomst är skattepliktig framgår emellertid av bestämmelserna i 19 §. Nyss nämnda bestämmelser kan därför slopas.

Har ersättning på grund av skadeförsäkring utgått för inventarier och lagertillgångar kan lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomsskatt för ackumulerad inkomst f. n. tillämpas på ersättningen. En förutsättning för detta är dock att ersättningen erhållits i samband med att den skattskyldige har upphört med verksamheten och att ersättningen inte har föranlett avdrag för avsättning till eldsvådefond. Särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst bör enligt min uppfattning få göras även i fråga om försäkringsersättning eller annan ersättning för skada på byggnader och markanläggningar i den mån ersättningen inte har föranlett avdrag för avsättning till eldsvådefond. Sådan skatteberäkning bör få göras också utan samband med att den skattskyldige har upphört med verksamheten. Förslaget föranleder ändringar i 3 § och anvisningarna till 1 och 3 §§ lagen om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst.

2.2.6 Projekteringsutgifter

Utgifter för projektering av en byggnad skall vid ny-, till- eller ombyggnad räknas in i byggnadens avskrivningsunderlag. Kommer den tilltänkta byggnationen inte till stånd anses dock arkitektkostnader och andra kostnader, som nedlagts under planerings- och förberedelsearbete, f. n. inte kunna aktiveras som avskrivningsunderlag för byggnaden. Inte heller medges omkostnadsavdrag för sådana kostnader. Resultatlösa utgifter av detta slag anses nämligen utgöra kapitalförlust.

Enligt beredningens förslag skall utgifter för projektering av byggnader och anläggningar inte räknas som kapitalförlust. Har utgifter nedlagts på att undersöka alternativa lösningar skall de projekteringsutgifter, som kan hänföras direkt till det valda alternativet, liksom f. n. inräknas i avskrivningsunderlaget för anläggningen. Utgifter för förkastade alternativ föreslås vara omedelbart avdragsgilla.

Beredningen är medveten om att de föreslagna reglerna kan vara svåra att tillämpa om företaget på balansdagen inte vet om något av ett eller flera möjliga investeringsalternativ kommer att genomföras. I sådant fall föreslås att samtliga nedlagda projekteringsutgifter får dras av direkt. Kommer något

projekt till utförande senare, skall dock de projekteringsutgifter som kan antas ha samband med det valda alternativet aktiveras skattemässigt. Detta tillgår så att dessa projekteringsutgifter redovisas som intäktspost i deklarationen samtidigt som motsvarande belopp tas upp på värdeminskningsplan för byggnader resp. markanläggningar. Det skall också vara möjligt att tillfälligt balansera alla nedlagda projekteringsutgifter och dra av utgifterna för förkastade alternativ det beskattningsår då utgifternas karaktär har klarlagts.

Beredningens förslag tillstyrks av allmänna ombudet för mellankommunala mål, ett antal länsstyrelser och av näringslivets organisationer. Några av dessa remissinstanser är dock kritiska mot bestämmelsen att avdragna utgifter avseende ett projekt, som senare år kommer till utförande, skall aktiveras i efterhand. RSV, ett par länsstyrelser och Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund är kritiska mot förslaget att projekteringsutgifter avseende projekt, som inte kommer till utförande, skall behandlas annorlunda än utgifter för förverkligade projekt. Dessa instanser anser att utgifter för såväl förkastade som förverkligade projekt skall få dras av genom årliga värdeminskningsavdrag.

För egen del vill jag ansluta mig till beredningens förslag att utgifter för projektering av byggnader och markanläggningar, som inte har kommit till utförande, inte skall hänföras till kapitalförlust. I likhet med vad jag har föreslagit beträffande skador på fastigheter bör en bestämmelse om detta tas in i punkt 5 av anvisningarna till 20 § KL.

2.2.7 Inventarier på annan fastighet

När en skattskyldig avyttrar en fastighet i vilken han själv driver eller tidigare har drivit rörelse, skall den del av köpeskillingen som avser sådana delar av och tillbehör till fastigheten som i avskrivningshänseende räknas som inventarier beskattas som intäkt av rörelse (punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 28 § KL). Motsvarande regler gäller i fråga om jordbruksfastighet. Den som hyr ut sin fastighet för användning i rörelse skall däremot redovisa hela köpeskillingen vid en avyttring som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet. Vinstberäkning sker således enligt realisationsvinstreglerna också beträffande den del av köpeskillingen som avser nämnda inventarier. Detta gäller även återvunna värdeminskningsavdrag som hänför sig till inventarierna.

Beredningen har uppmärksammat nämnda förhållande. Beredningen påpekar att den skiljaktiga behandlingen av inventarier – en skiljaktighet som enbart beror på vem som bedriver rörelsen – har flera verkningar. Bl. a. kan fördelningen av köpeskillingen på olika tillgångar påverkas. För säljaren betyder det normalt inget hur denna sker. Köparen däremot kan ha intresse av att hänföra så stor del som möjligt till inventarierna för att därigenom få en snabbare avskrivning på sin investering. Mot denna bakgrund föreslår

beredningen att den del av köpeskillingen som belöper på inventarier av fast egendoms natur skall tas till beskattning som intäkt av fastighet.

Beredningens förslag har tillstyrkts eller lämnats utan erinran av samtliga remissinstanser. Även jag vill ansluta mig till förslaget. Jag anser vidare att intäkt vid avyttring av inventarier av lös egendoms natur bör tas upp till beskattning i förvärvskällan. Vederlag på grund av försäljning av kontorsinventarier, verktyg, fordon o. d., som har använts i skötseln av fastigheten, bör alltså tas upp som intäkt av annan fastighet. Som en följd av förslagen bör de avskrivningsmetoder, som föreslås gälla i rörelse, också få tillämpas på inventarier av lös egendoms natur och, i fråga om fastighet som används för annat ändamål än som bostad, beträffande byggnadstillbehör som i avskrivningshänseende räknas som inventarier (jfr avsnitt 2.2.3).

Förslagen föranleder att bestämmelser bör tas in i punkt 4 av anvisningarna till 24 § och i en ny punkt, 3, av anvisningarna till 25 § KL. Dessutom bör en ändring göras i punkt 2 b av anvisningarna till 25 § och i punkt 1 av anvisningarna till 28 § KL.

Förslaget att ersättning för inventarier skall beskattas i inkomstslaget annan fastighet bör föranleda att reglerna om särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst görs tillämpliga om det vid avyttring av en fastighet också ingår inventarier. En bestämmelse om detta bör tas in i 3 § lagen om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst.

2.2.8 Vissa vid remissbehandlingen aktualiserade frågor

I remissyttrandena har flera frågor beträffande avskrivning på fastigheter tagits upp som inte har behandlats av beredningen. Jag kommer i det följande att beröra några av dessa frågor.

Lantbrukarnas skattedelegation har tagit upp den jämkningsregel som kompletterar den s. k. proportioneringsregeln vid beräkning av avskrivningsunderlaget för byggnader vid förvärv av en bebyggd jordbruksfastighet. Vid oneröst förvärv av en bebyggd jordbruksfastighet eller annan fastighet beräknas den nye ägarens avskrivningsunderlag för byggnader med hjälp av en proportioneringsregel enligt vilken köpeskillingen för fastigheten fördelas i samma proportion som det taxerade byggnadsvärdet förhåller sig till det totala taxeringsvärdet. Jämkningsregeln innebär att avskrivningsunderlaget för byggnaderna inkl. inventarier får jämkas om värdet på fastigheten i övrigt efter tillämpning av proportioneringsregeln visas mera avsevärt över- eller understiga värdet av mark, växande skog, naturtillgångar, särskilda förmåner m. m. som förvärvats. Skattedelegationen anser att jämkningsregeln är felkonstruerad och hemställer därför att den ändras så att bevisningen får avse byggnaderna och inte de övriga tillgångsslagen. Delegationen anser nämligen att det är närmast omöjligt att förebringa bevisning om värdet av de många övriga tillgångsslag som normalt förekommer på en jordbruksfastighet.

För egen del vill jag erinra om att konstruktionen av jämkningsregeln hänger samman med den vid fastighetstaxeringen använda s. k. mervärdeprincipen. Denna princip innebär att byggnadsvärdet skall utgöras av det mervärde som taxeringsenheten har på grund av att den är bebyggd. Jämkningsregeln för jordbruksfastigheter är likartad den som gäller vid rörelsebeskattningen. Den infördes år 1973 i samband med att en provisorisk proportioneringsmetod för jordbruksfastigheter ersattes med en proportioneringsregel grundad bl. a. på delvärdet byggnadsvärdet (prop. 1973:162, SkU 70, rskr 391, SFS 1973:1099). I samband med att proportioneringsregeln år 1975 anpassades till de regler som gällde vid 1975 års fastighetstaxering framställde skattedelegationen samma önskemål som nu. Denna hemställan bifölls emellertid inte (prop. 1975:48 s. 151, SkU 22, rskr 162, SFS 1975:259). Jag anser inte att det nu finns skäl till en annan bedömning.

I detta sammanhang vill jag beröra ett fall som har tagits upp av några länsstyrelser. Ett företag kan för att erhålla tomtmark för nybyggnation anskaffa en äldre bebyggd fastighet. I samband med att byggnaden rivs yrkar företaget utrangeringsavdrag för det oavskrivna beloppet. Enligt min mening bör jämkningsregeln vara tillämplig i ett sådant fall. Någon uttrycklig bestämmelse som tar sikte på denna speciella situation behövs inte.

Då en fastighet eller en fastighetsdel omtaxeras från jordbruksfastighet till annan fastighet eller vice versa, uppkommer enligt Lantbrukarnas skattedelegation frågan hur detta skall påverka avskrivningsunderlaget. Frågan gäller främst byggnader men torde även kunna avse markanläggningar och inventarier. Delegationen, som har tagit upp samma fråga i yttrande över 1976 års fastighetstaxeringskommittés delbetänkande (SOU 1979:32) Fastighetstaxering 81, anser att en lagreglering bör komma till stånd.

I prop. 1979/80:40 om fastighetstaxering, m. m. har jag anfört (s. 58) att frågan övervägs inom budgetdepartementet. Dessa överväganden pågår fortfarande. En lagreglering kan därför i varje fall inte komma till stånd nu.

Vid benefika förvärv av byggnad skall den förre ägarens skattemässiga restvärde anses som anskaffningsvärde för den nye ägaren. Detta innebär ett degressivt avskrivningssystem som – om byggnad vid upprepade tillfällen förvärvas genom benefika fång – kan leda till mycket låga avskrivningar. Innefattar förvärvet en markanläggning, får däremot den nye ägaren överta överlåtarens avskrivningsplan.

Har en byggnad övertagits vid fusion skall dotterbolagets eller den överlåtande föreningens skattemässiga restvärde anses som anskaffningsvärde för moderbolaget eller den övertagande föreningen.

Näringslivets skattedelegation och Lantbrukarnas skattedelegation anser att den nye ägaren vid benefika förvärv av en byggnad skall få överta överlåtarens avskrivningsplan och att detta också bör gälla vid fusion. Näringslivets skattedelegation, som påpekar att särskilda regler för beräkning av avskrivningsunderlag för markanläggningar vid fusion f. n. saknas,

menar vidare att samma regel som förordats för byggnader vid fusion införs också för markanläggningar.

För egen del ansluter jag mig till vad skattedelegationerna har anfört. Övergår en byggnad till en ny ägare på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, bör den nya ägaren således få göra de värdeminskningsavdrag på byggnaden som skulle ha tillkommit förre ägaren om denne fortfarande ägt byggnaden. Detta bör gälla också om moderbolag eller övertagande förening övertar en byggnad eller en fastighet med markanläggning vid sådan fusion, som avses i 28 § 3 mom. KL. Förslaget föranleder att ändringar bör göras i punkterna 3 och 4 av anvisningarna till 22 §, punkt 2 a av anvisningarna till 25 § samt punkterna 7 och 16 av anvisningarna till 29 § KL.

För markanläggningar medges avdrag för värdeminskning med 5 % om året på ett belopp motsvarande 75 % av anskaffningsvärdet. Dock medges avdrag för täckdiken på jordbruksfastighet med 10 % om året beräknat på ett oreducerat anskaffningsvärde. Som motiv för att endast medge 75-procentig avskrivning angavs i 1969 års förarbeten att vissa markanläggningar kan sägas ha ett bestående värde (prop. 1969:100 s. 123). Lantbrukarnas skattedelegation anser att detta påstående numera saknar bärkraft. På grund av det ekonomiska livets lagar, där teknik och strukturrationalisering har framtvingat en långt driven specialisering, har det enligt delegationen blivit alltmer uppenbart att anläggningar av förevarande slag har en begränsad ekonomisk varaktighet. Delegationen menar därför att hela anskaffningsvärdet bör utgöra avskrivningsunderlag. Dessutom hävdar delegationen att flertalet av de mest betydelsefulla och kostnadskrävande anläggningarna har en kortare ekonomisk livslängd än 20 år. Avskrivningsprocenten bör därför vara högre än 5 för dessa anläggningar. Även Svensk industriförening anser att avskrivningsunderlaget avseende markanläggningar bör ändras från 75 % till 100 % av anskaffningsvärdet.

För egen del vill jag erinra om att i begreppet markanläggningar ingår i stort sett alla markarbeten och anläggningar som inte får avskrivas som byggnad eller inventarier. Som exempel på markanläggningsutgifter kan nämnas utgifter för markens första iordningställande t. ex. röjning, schaktning och torrläggning för att göra marken fast eller plan, rivningskostnader avseende en tidigare befintlig byggnad, utgifter för vägar och andra tillfarter, körplaner, parkeringsplatser, fotbollsplaner, tennisbanor och liknande anläggningar för personal. Som framhölls i 1969 års förarbeten får det anses uppenbart att vissa av dessa anläggningar har ett bestående värde. Den avvägning som då gjordes, dvs. att endast 75 % av anskaffningsvärdet skall utgöra avskrivningsunderlag, får anses fortfarande vara rimlig. Jag anser därför att denna regel i varje fall inte nu bör ändras. Bl. a. med hänsyn till att avskrivningarna beräknas på ett kollektivt avskrivningsunderlag finns det inte heller skäl att ändra på avskrivningsprocenten.

Enligt nuvarande regler skall såsom avdragsgill omkostnad anses anskaff-

ning och insättning av sådana utrustningsdetaljer i skyddsrum som har värde endast från civilförsvarssynpunkt, såsom speciella dörrar, luckor och karmar för dessa, inre begränsningsväggar för gasfång vid ingångar och reservutgångar, luftrenare och tillhörande fördelningsledningar (25 § 1 mom., 29 § 1 mom. och punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 22 §). Dessa bestämmelser infördes år 1958 (prop. 1958:124, BevU B 11, rskr B 117, SFS 1958:576). Därefter har emellertid ett nytt system för byggande och finansiering av skyddsrum införts (prop. 1975:21, FöU 17, rskr 174, SFS 1975:553 och prop. 1978/79:1, FöU 8, rskr 37, SFS 1978:782). Systemet innebär bl. a. att fastighetsägare som åläggs att anordna skyddsrum skall få ersättning av statsmedel för detta. Med hänsyn till detta kan den särskilda avdragsrätten för anskaffande av luckor m. m. slopas. Den ifrågavarande ersättningen kommer nämligen vid inkomstbeskattningen att behandlas som statsbidrag. Eftersom det här är fråga om anskaffning av tillgångar, för vilka anskaffningsutgifterna får dras av genom årliga värdeminskningsavdrag, skall ersättningen vid ett slopande av den direkta avdragsrätten inte tas upp som skattepliktig intäkt. Å andra sidan får som anskaffningsvärde endast tas upp så stor del av utgifterna som inte har täckts av ersättningen.

Jag vill slutligen förorda att bestämmelserna om avskrivning på fastigheter omarbetas i språkligt hänseende och att i huvudsak samma terminologi används i inkomstslagen jordbruksfastighet, annan fastighet och rörelse. Detta föranleder ändringar i det nya tredje stycket av punkt 1, punkterna 3, 4 och 6 av anvisningarna till 22 §, punkt 2 a av anvisningarna till 25 § samt punkterna 1, 7 och 16 av anvisningarna till 29 § KL.

2.2.9 Avsättning till eldsvådefonder

Jag har i avsnitt 2.2.5 om beskattning av försäkringsersättning föreslagit att försäkringsersättning e. d. på grund av att byggnader och markanläggningar, som används i näringsverksamhet, har skadats eller förstörts genom brand eller annan olyckshändelse, skall göras skattepliktig. F. n. gäller enligt 19 § KL att ersättning på grund av skadeförsäkring inte är skattepliktig inkomst såvida inte köpeskilling, som skulle ha flutit in om den försäkrade egendomen i stället sålts, varit att hänföra till intäkt av fastighet eller rörelse eller ersättningen eljest motsvarar sådan skattepliktig intäkt eller avdragsgill omkostnad, som är att hänföra till något av nämnda inkomstslag.

För en rörelseidkare eller lantbrukare innebär bestämmelsen att försäkringsersättning för en nedbrunnen driftbyggnad är skattefri utom såvitt gäller sådana tillbehör till byggnaden som enligt avskrivningsreglerna är att hänföra till inventarier. Försäkringsersättning för varulager och inventarier är alltid skattepliktig intäkt. Utgör byggnaden omsättningstillgång i byggnadsrörelse är även försäkringsersättning för byggnaden skattepliktig.

Den beskattning som sålunda sker av försäkringsersättning för inventarier och varulager i rörelse och jordbruk kan försvåra anskaffandet av nya

tillgångar i ersättning för de förlorade. I syfte att undvika dessa konsekvenser har införts en möjlighet att få avdrag för avsättning till s. k. eldsvådefonder. Vidare är lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst i viss mån tillämplig för försäkringsersättningar.

Bestämmelser om eldsvådefonder finns i förordningen (1959:168) om särskilda investeringsfonder för förlorade inventarier och lagertillgångar (prop. 1959:67, BevU 37, rskr 222). Till protokollet i detta ärende bör som *bilaga 4* fogas en redovisning av förordningens innehåll.

Av de i bilagan redovisade statistiska uppgifterna framgår att den nuvarande förordningen om särskilda investeringsfonder för förlorade inventarier och lagertillgångar utnyttjas i förhållandevis obetydlig omfattning av de skattskyldiga. Anledningen till detta torde vara att lagervärderingsreglerna och nettometoden vid avskrivning av inventarier gör behovet av avsättningar mindre uttalat. I enstaka fall kan dock möjligheten att få avsätta belopp till dessa fonder vara av stor vikt. Jag anser därför att denna möjlighet bör få finnas kvar.

Som jag tidigare har anfört bör försäkringsersättningar e. d. avseende konventionellt beskattade byggnader och markanläggningar, som har skadats eller förstörts genom brand eller annan olyckshändelse, göras skattepliktiga. Med hänsyn till detta bör avdrag medges även för belopp som avsätts till fonder för byggnader och markanläggningar, då sådan ersättning har erhållits. I övrigt bör det nuvarande regelsystemets principiella konstruktion bevaras. Ett stort antal tekniska ändringar bör dock genomföras. Dessa ändringar avser att anpassa lagstiftningen i tekniskt hänseende till modernare fondlagstiftning, nämligen lagen (1979:609) om allmän investeringsfond och lagen (1979:610) om allmän investeringsreserv. Nu angivna ändringar kräver i sig betydande ingrepp i förordningen. Till detta kommer att det synes angeläget att göra ganska omfattande språkliga ändringar i denna. Mot denna bakgrund bör det nya regelsystemet tas in i en ny lag.

De särskilda investeringsfonderna för förlorade inventarier och lagertillgångar brukar benämnas eldsvådefonder. Denna benämning är praktisk och ger ett tydligt uttryck för fondernas huvudsakliga tillämpningsområde. Fonderna bör därför även i lagstiftningen benämnas eldsvådefonder. Beträffande lagreglernas närmare utformning får jag hänvisa till specialmotiveringen.

Den nya lagen föranleder vissa ändringar i 3 § lagen om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst och i anvisningarna till denna paragraf.

2.3 Begreppet kapitalförlust

Jag har i avsnittet om den skattemässiga behandlingen av skador på fastigheter och i avsnittet om utgifter för projektering av byggnader och anläggningar kommit in på kapitalförlustbegreppet. Som jag antydde i det

sammanhanget finns det anledning att behandla kapitalförlustbegreppet från mer principiella utgångspunkter. Till protokollet i detta ärende bör som *bilaga 5* fogas en beskrivning av den historiska utvecklingen av kapitalförlustbegreppet och en redogörelse för det nuvarande rättsläget på detta område. Kapitalförlust avseende fastigheter tas dock inte upp till ytterligare behandling. Jag övergår nu till att redovisa mina ställningstaganden till behovet av ändringar i begreppet kapitalförlust.

En förlust kan ta sig uttryck i att en tillgång minskar i värde eller i att en förpliktelse tillkommer eller ökar i värde. En grundläggande princip i den svenska inkomstbeskattningen är att avdrag för förlust medges endast om det inte är fråga om kapitalförlust. En bestämmelse om detta finns i 20 § KL. Begreppet kapitalförlust definieras emellertid inte i denna paragraf utan en hänvisning görs i punkt 5 av anvisningarna till punkt 10 av anvisningarna till 29 §. Denna anvisningspunkt behandlar dock bara förluster i rörelse. Visserligen skall vad som där sägs om kapitalförlust i rörelse enligt punkt 5 av anvisningarna till 20 § äga motsvarande tillämpning även för andra förvärvskällor, men redan skiljaktigheterna mellan bokföringsmässig och kontantmässig inkomstberäkning gör denna anvisning oklar. Förlustbegreppet har mindre omfattning vid kontantmässig än vid bokföringsmässig inkomstberäkning. Därtill kommer att värdeminskning av inventarier och beskattning av ersättning vid avyttring av inventarier behandlas på olika sätt beroende på tillämplig förvärvskälla. Detta medför i sin tur att förluster som träffar inventarier behandlas olika.

Av bestämmelserna i 20 § och punkt 10 av anvisningarna till 29 § kan inte utläsas allt vad som gäller om kapitalförlust. Redan bestämmelsen i 20 § att avdrag inte får ske för kapitalförlust är missvisande. Kapitalförluster beaktas nämligen i stor utsträckning vid beräkning av realisationsvinst. Vidare måste de nämnda bestämmelserna ses i samband med regler, som har tillkommit efter KL:s införande, t. ex. reglerna om avdrag för prisfall på och utrangering av inventarier (punkt 3 c fjärde stycket och punkt 3 d av anvisningarna till 29 §).

I punkt 10 av anvisningarna till 29 § ställs kapitalförlust i motsats till driftförlust. Endast driftförlusten är avdragsgill. Som driftförlust betecknas uteblivandet av en intäkt som normalt bort inflyta i rörelsen. Det verkar således till en början som om driftförlust bara kan förekomma på intäktssidan. Detta är dock inte avsikten utan det avgörande är att det framstår som befogat att räkna med förlust i stället för vinst och att förlusten alltså ingår som ett led i förvärvsverksamheten. Kapitalförlust är däremot förlust som den skattskyldige lidit vid sidan av vad som normalt ingår som ett led i förvärvsverksamheten. Som exempel på kapitalförlust nämns förlust genom borgensförbindelse och genom prisfall på eller förstöring genom brand eller olyckshändelse av fastighet som används i rörelsen. Nu angivna förluster sägs vara exempel på förluster föranledda av en oberoende av rörelsen uppkommen skada.

Har förlust uppkommit i en förvärvsverksamhet uppställs således i princip ett krav på normalitet för att avdragsrätt skall föreligga för förlusten. Kan man normalt räkna med förlust av viss art i verksamheten är denna avdragsgill. Som exempel kan nämnas förlust på grund av insolvens hos kunder, prisfall och försämring av varulager och den fortlöpande värdeminskning som maskiner och andra inventarier och byggnader är underkastade. Andra exempel på avdragsgilla förluster är en kassörs förlust på grund av felväxling och skadeståndskrav som uppkommit trots att verksamheten bedrivits på normalt sätt.

Det finns vissa undantag från nämnda huvudregel. Skada eller förstöring av maskiner och andra inventarier i rörelse och jordbruk hänförs således till avdragsgill driftförlust. Detta gäller också i fråga om förlust på aktier, om aktieinnehavet står i mera direkt samband med den skattskyldiges egen rörelse. Även förlust på lånefordringar, som inte utgör lagertillgångar, och på borgensförbindelse räknas som driftförlust, om fordringen eller förbindelsen tillkommit som ett led i förvärvsverksamheten.

Som jag tidigare har anfört bör kapitalförlustbegreppet inskränkas såvitt gäller skador på fastigheter genom brand eller annan olyckshändelse och även i fråga om projekteringsutgifter för byggnad som inte har uppförts. I övrigt synes den nuvarande gränsdragningen mellan avdragsgilla och inte avdragsgilla förluster i huvudsak vara lämpligt avvägd. Det kan f. ö. hävdas att en utökad avdragsrätt för kapitalförluster motiverar en utsträckt beskattning av motsvarande vinster. I ytterligare ett avseende finns det dock anledning att inskränka innebörden av kapitalförlustbegreppet. Det gäller förlust av lager och inventarier genom brottslig handling.

Som nyss nämnts behandlas skada på eller förstöring av varulager och maskiner och andra inventarier i rörelse och jordbruk som driftförlust även om skadan förorsakats av en händelse som man normalt inte kan räkna med i förvärvsverksamheten. Har sådana tillgångar förlorats på grund av stöld krävs däremot att man i verksamheten normalt räknar med risk för stöld för att avdragsrätt skall föreligga. Denna distinktion kan – särskilt med beaktande av att eventuell försäkringsersättning avseende varulager och inventarier i rörelse och jordbruk alltid beskattas i förvärvskällan – inte anses motiverad. Jag förordar därför att förlust av dylika tillgångar genom brottslig handling bör vara avdragsgill.

I detta sammanhang bör bestämmelserna om kapitalförlust omarbetas också i redaktionellt avseende. F. n. finns bestämmelser om behandling av förluster i huvudsak i punkt 10 av anvisningarna till 29 §. Dessa bestämmelser måste emellertid ses i samband med andra lagrum, t. ex. punkterna 3 och 6 av anvisningarna till samma paragraf. Det synes ur redaktionell synvinkel vara en fördel att ha bestämmelserna om kapitalförlust reglerade i ett sammanhang. De bör enligt min mening tas in i punkt 5 av anvisningarna till 20 §, vilken paragraf innehåller allmänna bestämmelser om avdrag i förvärvskälla. Punkt 10 av anvisningarna till 22 §, punkt 9 av anvisningarna till 25 § och

punkterna 6 och 10 av anvisningarna till 29 § bör som en följd av detta upphöra att gälla.

2.4 Pågående arbeten

2.4.1 Allmänna synpunkter

2.4.1.1 Behovet av ny lagstiftning

Med pågående arbeten menas i allmänhet påbörjade men vid räkenskapsårets utgång inte avslutade uppdrag som en näringsidkare åtagit sig att utföra för en annan persons räkning. Uppdraget kan avse enbart tjänsteprestationer, som normalt är fallet beträffande uppdrag hos t. ex. konsulter och läkare, medan det andra gånger kan vara förutsatt att uppdragstagaren – exempelvis en hantverkare eller en byggmästare – skall tillhandahålla även materiella tillgångar. Avser uppdraget en materiell produkt, brukar dock begreppet pågående arbete reserveras för de fall då äganderätten till produkten ligger hos uppdragsgivaren. Övergår äganderätten till den färdiga produkten till beställaren eller annan först när arbetet är slutfört, används i regel inte beteckningen pågående arbeten utan produkter i arbete eller liknande uttryck. Inom byggnadsbranschen görs emellertid ibland undantag från denna princip. Det förekommer sålunda att ett företag, som uppför en byggnad på en egen fastighet, redovisar bygget som pågående arbete såvida avsikten är att fastigheten skall säljas så snart byggnaden är uppförd.

Bokföringslagen (1976:125), BFL, innehåller inte någon definition av begreppet pågående arbete. I BFL finns inte heller några bestämmelser om hur pågående arbeten skall värderas. Posten pågående arbeten saknas också i BFL:s schema för hur ett företags balansräkning skall ställas upp. I redovisningssammanhang har pågående arbeten betecknats som en branschspecifik post som kan ses som en mellanform av lager och fordringar.

KL saknar – liksom BFL – uttryckliga regler om hur pågående arbeten skall värderas. RSV har dock utarbetat anvisningar för den skattemässiga behandlingen av pågående arbeten inom byggnads- och anläggningsbranscherna.

Företagsskatteberedningen anför att skattedomstolarnas bedömning av pågående arbeten synes stå i viss motsatsställning till BFL:s principer. Medan BFL bygger på realisationsprincipen, dvs. att resultatredovisningen bör anstå till dess arbetet slutförts, har skattedomstolarna enligt beredningen intagit den ståndpunkten att resultatredovisningen i princip skall ske löpande genom beskattning av dellikvider för uppdrag som är under arbete. Mot bakgrund av detta och då rättsläget i åtskilliga hänseenden är oklart framstår det enligt beredningen som angeläget att regler tillskapas för hur pågående arbeten skall behandlas i skattehänseende. Beredningen framhåller att strävan givetvis bör vara att uppnå överensstämmelse mellan skattelagstiftningen och BFL:s redovisningsmässiga principer. Vissa skillnader torde dock

enligt beredningen bli ofrånkomliga med hänsyn till de skilda syften BFL och skattelagstiftningen har. Beredningen föreslår att regler om den skattemässiga behandlingen av pågående arbeten förs in i anvisningarna till 41 § KL.

Det är en allmän uppfattning bland remissinstanserna att det nuvarande rättsläget i fråga om pågående arbeten är ovisst och att klarläggande regler behöver införas. Meningarna är däremot mer delade vad gäller frågan om beredningens förslag kan läggas till grund för ny lagstiftning. Några remissinstanser anger uttryckligen att förslaget är tillräckligt detaljerat för att genomföras medan andra avstyrker förslaget eller menar att ytterligare utredningsarbete behövs.

För egen del vill jag anföra följande. Bland remissinstanserna föreligger bred enighet om att det finns ett påtagligt behov av klarläggande regler för den skattemässiga behandlingen av pågående arbeten. Enligt min mening förefaller det inte heller sannolikt att en ny utredningsomgång – som f. ö. skulle ta flera år att genomföra – skulle ge ett väsentligt bättre underlag för lagstiftning på detta område. I sammanhanget bör också påpekas att en skattemässig reglering av pågående arbeten med nödvändighet måste få karaktär av ramlagstiftning eftersom förhållandena inom olika branscher och företag och vid skilda typer av uppdrag är utomordentligt skiftande. Till detta kommer att praxis på området inte är stillastående utan fortlöpande förändras. Det får därför anses uteslutet att försöka uppnå en lagstiftning som i detalj löser alla problem som vid taxeringen kan vara förknippade med pågående arbeten. Sammanfattningsvis delar jag således beredningens uppfattning att anvisningarna till 41 § KL bör kompletteras med ett regelsystem som anger efter vilka principer pågående arbeten bör behandlas i skattehänseende. Reglerna bör tas in i en ny punkt, 3 a, av de nämnda anvisningarna.

2.4.1.2 Lagstiftningens omfattning och principiella uppbyggnad

Av beredningens allmänna motivering framgår att avsikten varit att begränsa lagreglerna om pågående arbeten till byggnads- och anläggningsverksamhet samt till hantverks- och konsultverksamhet. Denna begränsning har inte mött några invändningar från remissinstansernas sida. Även jag finner det naturligt att lagstiftningen skall omfatta byggnads- och anläggningsbranschen samt hantverks- och konsultföretag men inte t. ex. varuproducerande företag. Framhållas bör att begreppet konsultverksamhet har en ganska vidsträckt innebörd. Sålunda bör exempelvis läkare och advokater, som bedriver rörelse, omfattas av de föreslagna reglerna.

Beredningens förslag bygger på principen att ett system skall gälla för uppdrag på löpande räkning och ett annat system för uppdrag till fast pris. Vid löpande räkning skall värdet av pågående arbeten inte aktiveras i bokslutet. I stället skall fakturerade belopp tas upp som intäkt. Resultatre-

dovisningen kommer härigenom att ske i takt med faktureringen. Utförs ett uppdrag till fast pris föreslås däremot att summan av nedlagda direkta kostnader skall tas upp som tillgång i bokslutet. I konsekvens med detta skall eventuella a-contobetalningar skuldföras.

Den av beredningen föreslagna principiella lösningen har godtagits eller lämnats utan erinran av flertalet remissinstanser, däribland BFN. I två remissyttranden anförs dock att aktiveringen av de direkta kostnaderna vid arbeten till fast pris bör vara frivillig. Samtliga företag skulle alltså, om de så önskade, få använda sig av de för löpande räkning föreslagna bestämmelserna. I några remissyttranden föreslås å andra sidan att reglerna för fast pris skall tillämpas även vid löpande räkning.

För egen del anser jag att det inte kan komma i fråga att – oavsett uppdragets natur – införa en generell koppling mellan resultatredovisning och fakturering. En sådan koppling skulle ofta medföra alltför stora skattekrediter. Likaså är det enligt min mening uteslutet att generellt föreskriva att värdet av pågående arbeten skall aktiveras. En sådan obligatorisk redovisningsskyldighet skulle leda till stora praktiska problem särskilt för många mindre företag. Jag ansluter mig därför till beredningens uppfattning att utgångspunkten bör vara att resultatredovisningen vid arbete på löpande räkning skall ske i takt med faktureringen medan direkta kostnader skall aktiveras och uppburna a-contobelopp skuldföras om arbetet utförs till fast pris. Jag vill tillägga att den sistnämnda metoden torde bäst stå i överensstämmelse med företagsekonomiska principer och begreppet god redovisningssed enligt BFL:s bestämmelser.

Det är givet att en redovisningsmetod som förutsätter att de direkta kostnaderna aktiveras är mer komplicerad att tillämpa än en metod som direkt följer faktureringen. Beredningen har bl. a. mot denna bakgrund föreslagit att vissa mindre företag alltid skall ha rätt att tillämpa reglerna för löpande räkning. Jag delar beredningens uppfattning på denna punkt. Frågan om vilken krets av företag som bör omfattas av denna valfrihet återkommer jag till i samband med behandlingen av arbeten på löpande räkning (avsnitt 2.4.2).

Beredningen har inte definierat begreppen löpande räkning och fast pris. Som påpekats vid remissbehandlingen förekommer det – i synnerhet inom byggnads- och konsultbranscherna – åtskilliga avtalstyper som kan ses som kombinationer av löpande räkning och fast pris. Ett arbete kan exempelvis utföras på löpande räkning med tak vilket innebär att uppdragstagaren själv får svara för kostnaderna, om dessa överstiger en på förhand bestämd högsta nivå. En annan blandform är att avtalet är så konstruerat att uppdragstagaren inte får full kostnadstäckning såvida den beräknade tidsåtgången överskrids. Med hänsyn till nu nämnda och liknande avtalstyper bör enligt min mening lagtexten ge besked om var gränsen går mellan löpande räkning och fast pris. Den lämpligaste lösningen synes vara att införa en definition av begreppet arbete på löpande räkning. Vad som inte faller in under denna definition bör

behandlas enligt reglerna för arbete till fast pris.

För att ett arbete skall anses utfört på löpande räkning bör krävas att ersättningen för arbetet uteslutande eller så gott som uteslutande skall fastställas på grundval av ett på förhand bestämt arvode per tidsenhet och den faktiska tidsåtgången samt – i förekommande fall – uppdragstagarens faktiska utgifter för arbetet. Löpande räkning förutsätter alltså att ersättningen per timme eller dag e. d. är på förhand bestämd eller praktiskt taget bestämd. Så snart uppdraget är av större omfattning torde parterna, dvs. uppdragstagaren och uppdragsgivaren, ha träffat ett uttryckligt avtal om hur ersättningen skall beräknas. Reglerna för löpande räkning skall dock tillämpas även då det – exempelvis med hänsyn till rådande branschpraxis – utan uttryckligt avtal är undersförstått att debiteringen sker enligt bestämd tidstaxa. Ett vanligt fall är att ersättningen baseras på uppdragstagarens självkostnader för arbetet.

Av det sagda följer att reglerna om löpande räkning inte blir tillämpliga om parterna träffat ett avtal som innebär att ersättningen per tidsenhet i väsentlig omfattning ändras, om arbetet tar längre tid än beräknat eller om totalkostnaden av annan anledning blir betydligt större än vad parterna ursprungligen räknat med. Däremot bör förekomsten av vitesklausuler på grund av förseningar eller brister i det utförda arbetet inte i sig få till konsekvens att ett uppdrag förändrar karaktär från löpande räkning till fast pris.

Med en uppdragstagares faktiska utgifter för arbetet avses i första hand utgifter för material o. d. som använts i samband med uppdragets utförande. Fråga kan också vara om utgifter för resor och för avgifter till myndigheter o. d. Som faktiska utgifter bör vidare räknas ersättningar för arbete som utförs av annan än uppdragstagaren, t. ex. arvoden till underentreprenörer som den skattskyldige anlitat.

Jag är medveten om att det – vilken definition som än väljs – inte torde vara möjligt att undvika att osäkerhet kan uppkomma vid bedömningen av om ett arbete skall anses utfört på löpande räkning eller till fast pris. Enligt min mening finns det dock anledning att utgå från att sådana fall kommer att bli relativt sällsynta. Understrykas bör dessutom att den skattemässiga behandlingen av pågående arbeten endast syftar till att få till stånd en rimlig periodisering av den skattskyldiges inkomster och utgifter. Saken gäller med andra ord inte några definitiva skattevinster eller skatteförluster utan endast att fördela inkomster och utgifter på ett skäligt sätt mellan olika beskattningsår.

2.4.2 Arbete på löpande räkning

Som framgått av det föregående har företagsskatteberedningen föreslagit att resultatredovisningen av arbeten som utförs på löpande räkning skall ske i takt med faktureringen. Värdet av pågående arbeten behöver därför aldrig

aktiveras i boksluten. Avdrag för driftkostnader görs på vanligt sätt.

Den av beredningen föreslagna principlösningen innebär att en skattskyldig kan skjuta upp beskattningen genom att senarelägga sin fakturering. Detta kan leda till omotiverade skattekrediter. Beredningen har därför ansett det nödvändigt att införa en särskild skatteflyktsregel. Enligt denna skall den skattskyldige intäktsredovisa inte bara fakturerade belopp utan – såvida den skattskyldige i mer än obetydlig omfattning underlåtit att fakturera belopp som enligt god redovisningssed hade kunnat faktureras – även de belopp som skäligen kunde ha fakturerats.

Vad beredningen föreslagit om den skattemässiga behandlingen av pågående arbeten på löpande räkning – ingen aktivering av nedlagda kostnader utan resultatredovisning i takt med faktureringen – har allmänt tillstyrkts eller lämnats utan erinran vid remissbehandlingen. Mer delade meningar föreligger däremot rörande den föreslagna skatteflyktsregeln vid senareläggning av faktureringen. Länsstyrelsen i Stockholms län anför att anknytningen till god redovisningssed kan medföra alltför stora skattekrediter medan bl. a. Näringslivets skattedelegation och Sveriges advokatsamfund anser att regeln är obehövlig.

För egen del vill jag först slå fast att jag anser att den av beredningen föreslagna principiella lösningen bör genomföras. Skattskyldiga som utför arbeten på löpande räkning bör alltså dra av driftkostnaderna på vanligt sätt och ta upp fakturerade belopp som intäkt. Eftersom den skattskyldige inte behöver aktivera värdet av nedlagda kostnader blir reglerna enkla att förstå och tillämpa. Påpekas kan också att det övervägande antalet skattskyldiga som utför uppdrag på löpande räkning redan i dag torde basera sin skattemässiga redovisning på faktureringen.

Som framhållits vid remissbehandlingen torde behovet av en särskild skatteflyktsregel som tar sikte på senareläggning av faktureringen vara förhållandevis litet. Inte minst likviditetsskäl torde avhålla uppdragstagare från att i onödan dröja med att sända ut fakturor. Det är också klart att en skatteflyktsregel som för sin tillämpning förutsätter kännedom om vad som är god redovisningssed kan ge upphov till praktiska svårigheter. Å andra sidan framstår det knappast som rimligt att en uppdragstagare med god likviditet skall kunna bygga upp betydande skattekrediter genom en så enkel åtgärd som att senarelägga sin fakturering. En undantagslös koppling mellan faktisk fakturering och beskattning kan vidare leda till alltför stort utrymme för resultatutjämning. Min slutsats är att en mot denna form av skatteflykt riktad regel inte går att undvara.

Enligt beredningens förslag skall skatteflyktsregeln tillämpas om den skattskyldige i mer än obetydlig omfattning underlåter att fakturera belopp som enligt god redovisningssed hade kunnat faktureras. För att markera att regeln skall ges ett mycket begränsat tillämpningsområde bör enligt min mening uttrycket "i mer än obetydlig omfattning" ändras till "i betydande omfattning". Regeln bör t. ex. inte kunna användas mot en skattskyldig som

rutinmässigt sänder ut sina fakturor en gång i månaden eller en gång i kvartalet. En överenskommelse om att delfakturering inte skall förekomma utan att slutfaktura skall sändas ut först när arbetet är färdigt bör i normalfallet inte heller föranleda något ingripande från taxeringsmyndigheternas sida. Däremot bör skatteflyktsregeln kunna åberopas om den skattskyldige formellt sett avstår från att fakturera medan arbetet pågår men i stället fortlöpande uppbär delbetalningar som skall avräknas mot den slutliga fakturan. Regelns tillämpningsområde är alltså begränsat till företag som senarelägger sin fakturering för att vinna obehöriga fördelar i skattehänseende.

Den för arbete på löpande räkning valda metoden – resultatredovisning i takt med faktureringen – är som jag i det föregående framhållit i de helt övervägande antalet fall mycket enkel att tillämpa. I likhet med beredningen anser jag därför att det finns skäl att tillåta skattskyldiga, vars verksamhet är av begränsad omfattning, att använda sig av reglerna för löpande räkning även i fråga om arbeten som utförs till fast pris. Denna valfrihet bör enligt min mening reserveras för skattskyldiga som enligt 1 § BFL inte är skyldiga att upprätta årsbokslut, dvs. för enskilda näringsidkare i vars verksamhet den årliga bruttoomsättningen normalt understiger ett belopp motsvarande 20 gånger basbeloppet. För tydlighets skull bör betonas att valfriheten i fråga om beskattningsmetod är begränsad till arbeten som utförs till fast pris. Reglerna för fast pris kan således aldrig användas på uppdrag som utförs på löpande räkning.

En intäktsredovisning som sker i takt med faktureringen torde ytterst sällan leda till att det redovisade resultatet är högre än det verkliga resultatet. Det kan emellertid inte helt uteslutas – t. ex. om faktureringen av någon anledning kommit att avse ännu inte utfört arbete – att en ovillkorlig koppling mellan fakturering och beskattning kan komma i konflikt med BFL:s principer. Jag anser därför att det bör finnas en möjlighet att avvika från faktureringsmetoden om den skattskyldige kan visa att tillämpningen av denna – vid en bedömning av samtliga pågående arbeten – skulle leda till en mot god redovisningssed stridande skattemässig resultatredovisning.

2.4.3 Arbete till fast pris

Företagsskatteberedningens förslag beträffande pågående arbeten som utförs till fast pris bygger på principen att de direkta kostnaderna skall behandlas på samma sätt som vid värderingen av ett eget tillverkat varulager. Värdet av pågående arbeten skall således beräknas på grundval av de vid räkenskapsårets utgång nedlagda direkta kostnaderna. Eventuella a-contobetalningar skall enligt förslaget skuldföras medan samtliga driftkostnader i verksamheten dras av på vanligt sätt.

I fråga om byggnads- och anläggningsarbeten föreslår beredningen att 85 % av de direkta kostnaderna skall aktiveras. Förslaget innebär alltså att reserveringsutrymmet blir – bortsett från eventuell vinst – summan av 15 %

av de direkta kostnaderna och samtliga indirekta kostnader. I annan verksamhet, dvs. för hantverks- och konsultverksamhet, föreslås att samtliga direkta kostnader skall aktiveras men att den skattskyldige skall erhålla ett grundavdrag på 10 000 kr. Avdraget får dock inte överstiga det aktiverade beloppet. Reserveringsutrymmet blir alltså i detta fall summan av de indirekta kostnaderna och grundavdraget.

Det övervägande antalet remissinstanser har godtagit den av beredningen föreslagna principlösningen eller lämnat denna utan erinran. I några remissyttranden anförs dock att aktiveringen av direkta kostnader bör vara frivillig. Önskemål framförs också om större reserveringsutrymme än beredningen förordat.

För egen del anser jag att den av beredningen föreslagna metoden framstår som det lämpligaste sättet att lösa periodiseringsproblemen för arbeten som utförs till fast pris. Att koppla beskattningen till förekomsten av a-contobetalningar skulle ofta strida mot principen att endast verkliga inkomster skall bli föremål för beskattning. Det kan å andra sidan inte komma i fråga att avstå från såväl beskattning av a-contobelopp som aktivering av nedlagda kostnader. En sådan metod skulle nämligen medföra mycket stora variationer i de redovisade resultaten samtidigt som utrymmet för skattekrediter blev omotiverat stort. Av bl. a. nu angivna skäl finner jag, liksom beredningen, att utgångspunkten bör vara att en skattskyldig, som utför arbete till fast pris, bör skuldföra delbetalningar och aktivera värdet av de direkta kostnaderna för arbeten som inte är slutförda vid beskattningsårets utgång.

Jag ansluter mig också till den av beredningen föreslagna storleken av reserveringsutrymmet. Byggnads- och anläggningsföretag bör alltså inte behöva aktivera mer än 85 % av de direkta kostnaderna. Hantverks- och konsultföretag, dvs. övriga icke varuproducerande företag, bör aktivera samtliga direkta kostnader. Jag återkommer strax till behovet av ett särskilt grundavdrag.

Det finns självfallet inget som hindrar att ett företag i sina räkenskaper aktiverar samtliga direkta och indirekta kostnader och därefter gör en öppen reservering i form av en bokslutsdisposition om detta överensstämmer med tillämpad praxis. Påpekas kan också att den föreslagna värderingsnivån – 85 % resp. 100 % av de direkta kostnaderna – utgör en miniminivå. Den skattskyldige kan därför – så länge värderingen är förenlig med kravet på god redovisningssed – själv bestämma i vad mån pågående arbeten skall tas upp till högre värden än till lägsta tillåtna belopp. På dessa områden kan det finnas anledning för BFN att utfärda vägledande rekommendationer.

Till direkta kostnader bör räknas bl. a. kostnader för material och insatsvaror samt löner och andra ersättningar till anställda som är verksamma med arbetet i fråga (direkta löner). Som direkt lönekostnad bör räknas även socialförsäkringsavgifter och andra lönebikostnader för nu nämnd personal. Arvoden till eventuella underentreprenörer och konsulter ingår också bland

de direkta kostnaderna. Typiska indirekta kostnader är allmänna administrationskostnader inkl. lön m. m. till kontors- och förrådspersonal, värdeminskning och underhåll av byggnader, maskiner och andra inventarier samt ränte- och försäkringskostnader.

Det torde vara oundvikligt att det i vissa fall kan vara svårt att dra en skarp gräns mellan direkta och indirekta kostnader. Vid denna bedömning bör enligt min mening betydande hänsyn tas till de principer för redovisningen som tillämpas inom olika branscher. Jag anser också att den praxis som utbildats i anslutning till RSV:s anvisningar för byggnadsbranschen bör vara vägledande även i framtiden.

På en punkt synes det dock befogat att i lagtexten uttryckligen ta ställning till vad som skall anses som direkt kostnad. Jag syftar på värdet av den skattskyldiges egen arbetsinsats. Frågan kan bli aktuell när den skattskyldige bedriver rörelsen i enskild firma eller handelsbolag. Som framgår av remissbehandlingen föreligger här olika uppfattningar beträffande såväl det nuvarande rättslägets innehåll som vad som bör gälla i framtiden. Enligt min mening kan det inte komma i fråga att vid värderingen av ett arbete, som inte är slutfört vid beskattningsårets utgång, beakta värdet av det arbete som den skattskyldige själv utfört. En skyldighet att aktivera – och därigenom intäktsredovisa – den egna arbetsinsatsen kan nämligen komma i konflikt med förmågeprincipen. Den omständigheten att den skattskyldige, t. ex. en hantverkare, lagt ned avsevärt arbete på ett ännu inte avslutat uppdrag, kan inte anses öka hans förmåga att erlägga skatt. Till detta kommer att det självfallet är betydligt svårare att uppskatta värdet av den skattskyldiges egen arbetsinsats än att fastställa storleken av faktiskt utbetalade ersättningar till anställda m. fl. Av nu angivna skäl är det enligt min mening också motiverat att avstå från att aktivera värdet av det arbete som utförs av den skattskyldiges make och barn under 16 år.

I flera remissyttranden framförs önskemål om att det aktiverade beloppets storlek inte skall påverkas av valet av företagsform. Det har mot denna bakgrund hävdats att en konsekvens av att en egenföretagares arbetsinsats inte aktiveras blir att man inte heller bör aktivera det arbete som utförs av företagsledaren i ett fåmansföretag trots att denna formellt sett är anställd hos företaget.

För egen del anser jag att övervägande skäl talar för att ersättningar till företagsledare och andra personer som tillhör ägarkretsen i ett fåmansföretag inte bör särbehandlas. Sådana ersättningar bör alltså – i likhet med löner till övriga anställda – aktiveras i den mån de har karaktären av direkta kostnader för det pågående arbetet. Att undanta vissa lönekostnader från aktiveringsskyldighet – t. ex. löner till företagsledaren och närstående till denne samt delägare i företaget – skulle uppenbarligen vålla betydande praktiska problem. Ett system som bygger på att endast en viss del av ett företags lönekostnader aktiveras skulle vidare leda till avsevärt större periodiseringsfel än vad som föranleds av utebliven aktivering av en

egenföretagares arbetsinsats. Detta sammanhänger med att lönekostnaderna är avdragsgilla medan en enskild näringsidkare aldrig kan få avdrag för värdet av det egna arbetet. Vid värdering av pågående arbeten som utförs till fast pris bör således samtliga avdragsgilla ersättningar till anställda behandlas på enhetligt sätt.

Det av beredningen föreslagna grundavdraget – högst 10 000 kr. – för hantverks- och konsultföretag har enligt min mening sin största betydelse i de fall då det är uppenbart att de aktiverade direkta kostnaderna är mindre än avdraget. Det är utan tvivel till fördel för såväl företagen själva som för berörda myndigheter att slippa göra en exakt värdering av nedlagda kostnader när dessa uppenbarligen understiger avdragsbeloppet. Grundavdraget kan enligt min uppfattning lämpligen bestämmas till ett basbelopp (f. n. 14 900 kr.). I likhet med beredningen anser jag att grundavdraget bör reserveras för hantverks- och konsultverksamhet. Byggnads- och anläggningsföretag bör alltså inte komma i åtnjutande av något grundavdrag.

Ett företag vars lager minskat i storlek under beskattningsåret kan med stöd av en särskild regel (supplementärregel I) basera nedskrivningen på lagrets medeltalsvärde vid utgången av de två närmast föregående beskattningsåren. Beredningen har föreslagit att en motsvarande regel skall införas vid värderingen av pågående arbeten i byggnads- och anläggningsverksamhet. Jag delar denna uppfattning. Att i detta sammanhang införa regler som begränsar tillämpningsområdet för nämnda regel när den skattskyldige t. ex. ingår i en koncern (jfr punkt 2 sjunde stycket av anvisningarna till 41 § KL) behövs enligt min mening inte. För dessa och liknande fall av intressegemenskap bör i stället införas en särskild skatteflyktsregel. Jag återkommer strax till denna fråga.

Vid beräkning av det skattemässigt lägsta tillåtna värdet på lager skall fr. o. m. 1981 års taxering hänsyn normalt tas till om den skattskyldige yrkat avdrag för avsättning till resultatutjämningsfond (41 d § sista stycket KL). I fråga om lagertillgångar som omfattas av de reguljära nedskrivningsreglerna minskar sålunda förekomsten av en resultatutjämningsfond nedskrivningsrätten från 60 % till 45 % av det lägsta av lagrets anskaffnings- eller återanskaffningsvärde. Samma begränsning i nedskrivningsutrymmet kan inträda om ett närstående företag, exempelvis ett företag som ingår i samma koncern, utnyttjar möjligheten att göra avsättning till resultatutjämningsfond. Jag kommer i det följande att lägga fram förslag om att liknande begränsningsregler skall införas också vid nedskrivning av lager av fastigheter och liknande tillgångar (avsnitt 2.5.8).

En logisk följd av nu nämnda regler borde vara att ett byggnads- eller anläggningsföretag, som avsatt ett belopp till resultatutjämningsfond, därigenom begränsar sina nedskrivningsmöjligheter med viss del av de direkta kostnaderna för pågående arbeten. Som värde av pågående arbeten skulle alltså få redovisas t. ex. minst 90 % – i stället för minst 85 % – av de direkta kostnaderna. Enligt min mening talar emellertid flera skäl för att man

kan avstå från en sådan reducering av nedskrivningsrätten. För det första innebär den av mig föreslagna värderingsnivån – 85 % av de direkta kostnaderna – en begränsning av reserveringsutrymmet med 5 procentenheter jämfört med nuvarande praxis. Det finns vidare anledning att befara att en koppling mellan den skattemässiga behandlingen av pågående arbeten och egna eller närstående företags avsättningar till resultatutjämningsfond skulle vålla svårbemästrade tillämpningsproblem inom byggnads- och anläggningsbranscherna. Jag syftar bl. a. på det fallet att ett antal företag gemensamt uppför en byggnad eller anläggning genom förmedling av ett för ändamålet särskilt bildat bolag.

Företagsskatteberedningen har föreslagit att en särskild regel skall införas för att förhindra att ett och samma pågående arbete utnyttjas som nedskrivningsunderlag av två företag mellan vilka intressegemenskap råder. Fråga kan t. ex. vara om en underentreprenör som är dotterbolag till huvudentreprenören eller om en enskild byggmästare som anlitar ett helägt aktiebolag för viss del av byggnadsarbetet. Beredningens förslag går ut på att nedskrivning inte får ske för pågående arbeten som den skattskyldige utför för ett närstående företags räkning.

Vid remissbehandling har framhållits att den av beredningen föreslagna regeln, som till sin konstruktion skiljer sig från en regel med samma syfte i RSV:s anvisningar för byggnadsföretagen m. fl., har fått ett alltför oprecist innehåll. Jag delar denna uppfattning. Risk för omotiverade skattekrediter för pågående arbeten torde nämligen uppkomma endast i de fall då ett företag åtagit sig att till fast pris utföra ett uppdrag för ett närstående företags räkning. I sådana fall kan det hävdas att uppdragsgivaren – t. ex. en huvudentreprenör eller en byggherre – har rätt till avdrag för a-contobetalningar till uppdragstagaren trots att denne – enligt de allmänna reglerna – inte skall ta upp mottagna belopp som intäkt. Med hänsyn till detta bör mina i det föregående föreslagna regler för pågående arbeten till fast pris – bl. a. skattefrihet för mottagna a-contobetalningar – inte gälla när den skattskyldige har ställning som uppdragstagare och intressegemenskap råder mellan denne och uppdragsgivaren. I situationer av detta slag bör uppdragstagarens inkomst på grund av det pågående arbetet bestämmas efter skälig grund. Vilka principer som då bör gälla återkommer jag till i specialmotiveringen.

I fråga om arbeten på löpande räkning föreslog jag att en skatteflyktsregel skulle införas som tog sikte på uppdragstagare som av skatteskäl senarelade sin fakturering. En liknande bestämmelse behövs enligt min mening också beträffande arbeten som utförs till fast pris. Jag syftar på det fallet att den skattskyldige avstår från att slutredovisa ett utfört uppdrag för att därigenom kunna skjuta beskattningen framåt i tiden. Situationen är alltså den att uppdraget redovisas som ett pågående arbete trots att uppdraget mycket väl hade kunnat slutredovisas före beskattningsårets utgång. Har den skattskyldige i betydande omfattning underlåtit att slutredovisa arbeten som enligt

god redovisningssed hade kunnat slutfaktureras, bör därför den skattemässiga inkomstberäkningen baseras på de belopp som skäligen hade kunnat slutredovisas.

Den nu föreslagna skatteflyktsregeln förutsätter – liksom motsvarande regel för arbeten på löpande räkning – kännedom om vad som är god redovisningssed inom den aktuella branschen. Det bör enligt min mening ankomma på RSV att – efter samråd med BFN – vid behov utfärda anvisningar för tillämpning av de ifrågavarande skatteflyktsreglerna.

Det kan inträffa att ett uppdrag, som den skattskyldige åtagit sig att utföra till fast pris, kräver väsentligt längre arbetsinsats eller väsentligt högre materialkostnader än denne räknat med. Följden kan bli att den skattskyldige inte får någon som helst täckning för sina indirekta kostnader och att de direkta kostnaderna endast delvis täcks av den överenskomna ersättningen. I situationer av detta slag leder en aktivering av de direkta kostnaderna till att det redovisade resultatet av det pågående arbetet blir bättre än det verkliga resultatet. Detta strider mot god redovisningssed. Jag föreslår därför att värdet – och därmed inkomsten – av den skattskyldiges pågående arbeten får jämkas nedåt, om den skattskyldige kan göra sannolikt att summan av de aktiverade beloppen – i förekommande fall efter grundavdrag – överstiger motsvarande delar av kontraktssummorna.

2.5 Byggnadsrörelse och handel med fastigheter

2.5.1 Inledning

Vid den skattemässiga behandlingen av byggnadsverksamhet och handel med fastigheter uppkommer två principiellt sett skilda problem. Det första är att avgöra om den bedrivna verksamheten är att anse som rörelse eller inte. Frågan gäller med andra ord att dra en gräns mellan exempelvis byggnadsrörelse och uppförande av en privat byggnad eller en driftbyggnad samt mellan yrkesmässig handel med fastigheter och ett fastighetsförvaltande företags normala omplaceringar av sitt fastighetsbestånd. Det andra huvudproblemet gäller hur inkomsten skall beräknas i de fall då det är klarlagt att verksamheten är att hänföra till rörelse. I det sammanhanget måste ställning tas till bl. a. vilka fastigheter som skall anses ingå i rörelsen och i vad mån den i räkenskaperna gjorda nedskrivningen av fastigheternas värden kan godtas i skattehänseende.

I KL och andra skatteförfattningar finns f. n. endast ett fåtal regler som direkt tar sikte på byggnadsverksamhet och handel med fastigheter. Vad som skall anses utgöra byggnadsrörelse eller handel med fastigheter definieras inte. Som princip gäller emellertid att sådan verksamhet skall – om den utgör rörelse i skattehänseende – beskattas på samma sätt som annan rörelse. Inkomsten skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, vilket innebär att hänsyn skall tas till in- och utgående lager, fordringar och skulder. Vid

beräkning av rörelseinkomsten medges avdrag för inköp av fastigheter medan vederlaget för sålda fastigheter skall tas upp som intäkt. Värdet av fastigheterna vid beskattningsårets ingång blir i praktiken en avdragspost och värdet vid beskattningsårets utgång en intäktspost.

Enligt de allmänna nedskrivningsreglerna i punkt 2 av anvisningarna till 41 § KL skall den i räkenskaperna gjorda värderingen av lagret godtas i skattehänseende såvida lagret inte skrivits ned till lägre belopp än 40 % av anskaffnings- eller återanskaffningsvärdet. Dessa regler är dock enligt punkt 3 i samma anvisningspunkt inte tillämpliga på fastigheter. Lager av fastigheter skall i stället tas upp till vad som med hänsyn till risk för förlust, prisfall m. m. framstår som skäligt. I praktiken har nedskrivningsrätten begränsats till omkring 15 % av fastigheternas anskaffningsvärde. Även i andra hänseenden, t. ex. beträffande skatteeffekter vid arv, kan reglerna för fastigheter avvika från vad som normalt gäller för omsättningstillgångar i rörelse.

I brist på uttrycklig lagreglering har det blivit en uppgift för skattedomstolarna att dra upp riktlinjerna för den skattemässiga behandlingen av byggnadsrörelse och handel med fastigheter. Domstolarnas praxis är mycket omfattande och inte sällan svår att tolka. Detta har gett upphov till viss osäkerhet om det gällande rättsläget. Med tanke bl. a. på de betydande värden det kan vara fråga om är denna osäkerhet ofta mycket besvärande. Att märka är också att den sedan lång tid tillbaka höga inflationstakten gör att skillnaden mellan en nominellt beräknad rörelsevinst och en indexomräknad realisationsvinst ofta blir ytterst betydande.

Företagsskatteberedningen anser att en stor del av de nuvarande problemen i samband med den skattemässiga behandlingen av byggnadsrörelse och handel med fastigheter kan föras tillbaka på dels frånvaron av klara definitioner av begreppen byggnadsrörelse och handel med fastigheter, dels osäkerheten om när en fastighet skall anses utgöra lagertillgång i sådan verksamhet. Beredningen har därför undersökt möjligheterna att genom lagstiftning klarlägga rättsläget. Beredningen har dock kommit till slutsatsen att det inte går att finna en användbar definition av byggnadsrörelsebegreppet. Något sådant förslag har därför inte lämnats. Däremot har beredningen föreslagit att begreppet handel med fastigheter definieras. Förslaget är utformat efter mönster av nu gällande bestämmelser om tomtrörelse. Sålunda föreslås att s. k. kvalificerad handel med fastigheter skall anses föreligga när någon bedriver försäljning av fastigheter vilka uppenbarligen anskaffats för yrkesmässig avyttring. S. k. okvalificerad handel med fastigheter anses i princip föreligga om den skattskyldige inom en femårsperiod köpt och sålt minst fem fastigheter.

Beredningen har vidare lagt fram förslag till en närmare reglering av gränsdragningen mellan å ena sidan lagerfastigheter, dvs. fastigheter som utgör omsättningstillgång i rörelse, och å andra sidan fastigheter som utgör anläggningstillgång i näringsverksamhet och privata fastigheter. Förslaget

överensstämmer i huvudsak med nuvarande praxis. Vissa materiella ändringar föreslås dock. Bl. a. förordas att byggmästares privata bostadsfastigheter – vilka f. n. normalt anses utgöra omsättningstillgång i rörelsen (s. k. byggmästarsmitta) – i ökad omfattning skall kunna behandlas som en vanlig privat fastighet. Samtidigt innehåller förslaget emellertid också bestämmelser som tar sikte på att hindra att fastigheter förlorar sin karaktär av omsättningstillgång om de övergår till ny ägare på grund av att den tidigare ägaren avlidit. Beredningen behandlar också principerna för byggnadsföretagens resultatredovisning och utrymmet för uppbyggnad av obeskattade reserver.

Jag kommer i det följande att ta upp beredningens nu nämnda förslag till behandling. Jag inleder med att diskutera om det är möjligt att i lagtexten införa definitioner av vad som skall anses utgöra byggnadsrörelse och handel med fastigheter. Därefter tar jag upp frågan om i vilka fall en fastighet bör räknas som omsättningstillgång i rörelse. I de två avslutande huvudavsnitten diskuterar jag vad som bör gälla när en fastighet, som utgör omsättningstillgång, tillfaller en ny ägare genom arv e. d. samt vilka nedskrivningsregler som bör gälla för omsättningstillgångar i byggnadsrörelse och handel med fastigheter.

Fastigheter som utgör omsättningstillgångar i rörelse kan förekomma inte bara hos skattskyldiga som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter utan bl. a. också hos den som bedriver tomtrörelse. Genom lagstiftning år 1967 infördes i punkt 2 av anvisningarna till 27 § KL särskilda bestämmelser om när tomtrörelse skall anses föreligga och hur inkomsten av rörelsen skall beräknas. I likhet med beredningen anser jag att det f. n. saknas anledning att genomföra några mer genomgripande ändringar av dessa bestämmelser. Vad gäller exempelvis rätten till nedskrivning och skattekonsekvenser vid förvärv genom arv talar emellertid åtskilligt för att samma regler bör gälla oavsett om fastigheten utgör omsättningstillgång i tomtrörelse eller annan rörelse. Dessa spörsmål kommer jag därför att behandla samtidigt för alla typer av fastigheter som utgör omsättningstillgångar i rörelse. De frågor som har betydelse bara för tomtrörelse avser jag däremot att redovisa för sig (avsnitt 2.6).

2.5.2 Begreppen byggnadsrörelse och handel med fastigheter

Skattelagstiftningen innehåller f. n. inga definitioner av vad som skall anses utgöra byggnadsrörelse eller handel med fastigheter. Som påpekats av företagsskatteberedningen och vid remissbehandlingen ger detta upphov till åtskilliga problem, framför allt när man skall avgöra om en fastighet utgör en omsättningstillgång eller inte. Beredningen har föreslagit att begreppet handel med fastigheter skall definieras i skattehänseende. Beredningen har däremot inte ansett det möjligt att utarbeta en definition av begreppet byggnadsrörelse.

För egen del kan jag ansluta mig till beredningens uppfattning att det vore önskvärt om lagtexten gav klart besked om när en verksamhet är att bedöma som byggnadsrörelse eller handel med fastigheter. Vid utformningen av sådana definitioner uppkommer emellertid betydande svårigheter. Risken är att den valda definitionen blir för vidsträckt eller för snäv. Vad särskilt gäller byggnadsrörelse torde det f. ö. vara relativt sällsynt att frånvaron av en definition ger upphov till några problem. I de flesta fall torde det nämligen vara uppenbart om en skattskyldig bedriver byggnadsrörelse eller inte. De regler som jag i det följande kommer att föreslå beträffande gränsdragningen mellan fastigheter som utgör omsättningstillgångar och andra fastigheter kan vidare antas minska olägenheten av att byggnadsrörelsebegreppet inte är definierat. Jag är mot denna bakgrund inte beredd att föreslå någon lagreglering av detta begrepp.

Med hänsyn till de likheter som finns mellan tomtrörelse och handel med fastigheter kan det synas ligga nära till hands att – med reglerna om tomtrörelse som förebild – införa en definition av såväl kvalificerad som okvalificerad handel med fastigheter. Fastighetshandel i den okvalificerade formen skulle exempelvis föreligga om den skattskyldige under en viss period köpt och sålt ett visst minsta antal fastigheter. En regel av nu antytt slag har emellertid den allvarliga nackdelen att hänsyn inte tas till omfattningen av den skattskyldiges verksamhet. Denna brist spelar mindre roll vid okvalificerad tomtrörelse, eftersom varje förvärvskälla i sådan rörelse normalt avser ett begränsat markområde. I en förvärvskälla avseende handel med fastigheter kan däremot ingå ett stort antal fastigheter som är belägna på olika platser i landet. Det är därför enligt min mening inte rimligt att basera bedömningen av om handel med fastigheter föreligger eller inte enbart på antalet fastighetstransaktioner. Innehar den skattskyldige – t. ex. ett av de börsnoterade fastighetsförvaltande bolagen – ett mycket stort antal fastigheter, kan ett visst antal köp och försäljningar framstå som en naturlig omplacering av fastighetsbeståndet medan samma antal transaktioner måste bedömas som rörelse om den skattskyldiges fastighetsinnehav är begränsat till ett fåtal fastigheter.

Enligt min mening bör således inte den av beredningen föreslagna regeln för bedömningen av om okvalificerad handel med fastigheter föreligger läggas till grund för lagstiftning. Av bl. a. praktiska skäl anser jag det vidare uteslutet att införa andra former av schabloner, exempelvis regler som tar sikte på köpeskillingarnas storlek eller hur snabbt fastighetsinnehavet omsätts. Min slutsats blir att det liksom hittills får överlämnas åt praxis att fastställa var gränsen går mellan handel med fastigheter och sådana fastighetstransaktioner som inte ingår som ett led i rörelse.

Beredningen har, som jag tidigare nämnt, föreslagit att en definition införs även för kvalificerad handel med fastigheter. En sådan definition fyller enligt min uppfattning knappast någon funktion om man avstår från att definiera begreppet okvalificerad handel med fastigheter. Förslaget bör därför inte genomföras.

2.5.3 Fastigheter som omsättningstillgång i rörelse

2.5.3.1 Byggnadsrörelse

Som jag inledningsvis nämnt är det vid den skattemässiga behandlingen av en fastighet nödvändigt att skilja mellan å ena sidan fastigheter som utgör omsättningstillgångar i rörelse och å andra sidan fastigheter som utgör anläggningstillgångar i näringsverksamhet eller har karaktären av rent privata tillgångar. Avyttras en fastighet, som utgör en omsättningstillgång, skall försäljningslikviden tas upp som intäkt av rörelse. Vid avyttring av andra fastigheter sker eventuell beskattning enligt de förmånligare regler som gäller för beräkning av realisationsvinst. En omsättningsfastighet kan – liksom andra lagertillgångar – med verkan i skattehänseende utnyttjas som underlag för nedskrivning. Någon sådan rätt föreligger inte beträffande en fastighet som är en anläggningstillgång.

Frågan om när en fastighet skall anses utgöra omsättningstillgång i byggnadsrörelse har inte varit föremål för lagstiftning. Inte heller rättspraxis ger något uttömmande svar på denna punkt. I huvudsak torde dock gälla att en fastighet skall betraktas som lagertillgång i beskattningshänseende om den – oavsett användningsområde i övrigt – blivit föremål för annat byggnadsarbete i ägarens byggnadsrörelse än sedvanliga smärre reparationer.

Vad nu sagts får betydelse främst i fråga om fastigheter som används som bostad för rörelseidkaren eller som driftfastighet i byggnadsrörelsen eller annan av fastighetsägaren bedriven näringsverksamhet. Är fastigheten inte avsedd att nyttjas för sådant ändamål utan anskaffad i syfte att upprustas eller bebyggas, betraktas fastigheten däremot som omsättningstillgång även om de planerade åtgärderna ännu inte vidtagits. En stark presumtion föreligger enligt praxis för att en byggmästare eller ett byggnadsföretag förvärvar fastigheter för upprustning eller bebyggelse. Det kan också förekomma att den som bedriver byggnadsrörelse samtidigt anses ägna sig åt yrkesmässig handel med fastigheter. Detta innebär att redan en enstaka fastighetsförsäljning kan träffas av rörelsebeskattning även om det står klart att den sålda fastigheten inte haft någon anknytning till byggnadsrörelsen. Har byggnadsrörelsen karaktär av renodlad entreprenadverksamhet, torde dock den skattskyldige normalt kunna köpa och avyttra en eller annan fastighet utan att fastigheten behandlas som omsättningstillgång.

Beredningens förslag innebär till stor del en kodifiering av gällande rätt. Sålunda föreslås att en fastighet, som innehas av någon som bedriver byggnadsrörelse, skall utgöra omsättningstillgång i denna rörelse om fastigheten varit föremål för omfattande byggnadsarbeten i rörelsen. Även om den skattskyldige inte utfört omfattande byggnadsarbeten, skall fastigheten enligt beredningen utgöra omsättningstillgång om fastigheten förvärvats i och för rörelsen. Detta anses vara fallet om syftet med anskaffningen varit att upprusta, bebygga eller avyttra fastigheten eller att använda

fastigheten för stadigvarande bruk i byggnadsrörelsen. Fastigheter som förvärvats för att stadigvarande användas i jordbruk, skogsbruk eller i annan rörelse än byggnadsrörelse eller rörelse avseende handel med fastigheter skall dock inte anses som omsättningstillgångar.

Beredningen föreslår vidare att särskilda regler införs för byggmästares egna bostadsfastigheter. F. n. gäller principen att en av en byggmästare ägd fastighet aldrig förlorar karaktären av omsättningstillgång om den en gång blivit att anse som en sådan tillgång. Enligt beredningen bör emellertid en villafastighet kunna behandlas som en privat tillgång – och inte som omsättningstillgång – om byggmästaren ägt och varit mantalsskriven på fastigheten under minst tio år i följd. Som ytterligare förutsättningar föreslås gälla att byggmästaren inte utfört arbete på villan eller medgivits avdrag för nedskrivning på den under tioårsperioden.

Förslagen har till övervägande del lämnats utan erinran av remissinstanserna. Ett antal remissinstanser har dock uppfattat uttrycket omfattande byggnadsarbeten som en inte önskvärd liberalisering i förhållande till nuvarande praxis. Beträffande förslaget att en fastighet skall utgöra omsättningstillgång om den förvärvats i och för rörelsen har från några håll yppats farhågor för att en sådan anknytning till syftet med förvärvet kan komma att ge upphov till tillämpningsproblem.

För egen del är jag ense med beredningen att starka skäl talar för att lagtexten bör innehålla regler som anger i vilka situationer en fastighet, som ägs av den som bedriver byggnadsrörelse, skall anses utgöra omsättningstillgång i rörelsen. Det råder således inget tvivel om att den osäkerhet som f. n. råder på detta område är ytterst besvärande för såväl de skattskyldiga som taxeringsmyndigheterna. I likhet med många remissinstanser befarar jag emellertid att beredningens förslag kommer att leda till tillämpningsproblem. Det kan exempelvis ofta vara mycket svårt att fastställa i vilket syfte en byggmästare förvärvat en fastighet. Situationen är kanske den att den skattskyldige avser att utföra arbete på den inköpta fastigheten endast om arbetstillfällen saknas på andra håll. I fråga om fastigheter som inte anskaffats i och för byggnadsrörelsen förutsätter beredningens förslag vidare att taxeringsmyndigheterna tar ställning till om byggnadsarbetena på fastigheten varit omfattande eller inte. Även en sådan bedömning kan uppenbarligen, särskilt om arbetet utförs vid olika tillfällen, vara besvärlig att göra. Svåra praktiska problem kan vidare uppkomma vid prövning av om en byggmästare någon gång under en tioårsperiod före en avyttring utfört arbete på sin villa eller utnyttjat denna som underlag för nedskrivning. Med hänsyn till det anförda anser jag det nödvändigt att i viss utsträckning avvika från den av beredningen föreslagna gränsdragningen mellan omsättningsfastigheter och andra fastigheter.

Såvitt gäller skattskyldiga som bedriver byggnadsrörelse framstår det enligt min mening som naturligt att utgå från att ett fastighetsinköp normalt sker för rörelsens räkning. Presumtionen bör alltså vara att den skattskyldige

förvärvat fastigheten för att upprusta, bebygga eller utföra annat arbete på den. Som huvudregel bör därför gälla att en fastighet skall anses utgöra omsättningstillgång i byggnadsrörelse om den genom köp, byte eller därmed jämförligt fång förvärvas av en byggmästare eller annan som bedriver byggnadsrörelse. Fastigheter som förvärvas genom arv, gåva eller annat benefikt fång omfattas således inte av presumtionsregeln. Jag återkommer senare till vad som bör gälla vid sådana förvärv (avsnitt 2.5.7).

En regel av innebörd att varje fastighet som inköpts av exempelvis en byggmästare är att anse som en omsättningstillgång skulle emellertid – som beredningen också funnit – föra alltför långt. Detta gäller framför allt när det är uppenbart att fastigheten inte förvärvats för att bebyggas eller renoveras och därefter säljas vidare. Fråga kan t. ex. vara om en fastighet som anskaffats för stadigvarande användning i jordbruk, skogsbruk eller rörelse som bedrivs av den skattskyldige. Ett annat fall då presumtionen kan ge ett otillfredsställande resultat är om fastigheten förvärvats för att stadigvarande användas som bostad åt den skattskyldige eller dennes make. Enligt min mening bör det därför uttryckligen anges att fastigheter, som anskaffats för nu angivna ändamål, inte får ställning som omsättningstillgång i den skattskyldiges byggnadsrörelse. Med hänsyn bl. a. till de regler om närståendes fastighetsinnehav som jag föreslår i det följande (avsnitt 2.5.4), bör bestämmelsen vara tillämplig även då den verksamhet vari fastigheten stadigvarande skall användas bedrivs av den skattskyldiges make eller av ett fåmansföretag vari den skattskyldige eller dennes make är företagsledare. Utöver nu angivna fall bör vidare undantag införas för situationer då det framstår som uppenbart att den förvärvade fastigheten saknar anknytning till den skattskyldiges byggnadsrörelse.

Bedömningen av om en fastighet förvärvats för att utgöra anläggningstillgång i jordbruk, skogsbruk eller rörelse, som bedrivs av den skattskyldige eller honom närstående rättssubjekt, torde normalt inte ge upphov till några problem. Vid prövningen av om fastigheten skall anses som omsättningstillgång eller inte bör skillnad inte göras mellan byggnadsrörelsen och eventuell annan av den skattskyldige bedriven rörelse. En fastighet som anskaffas för att användas som kontor eller lagerlokal i byggnadsrörelsen bör således kunna behandlas som anläggningstillgång. Den omständigheten att den skattskyldige avser att i egen regi utföra byggnadsarbete på fastigheten bör i och för sig inte spela någon avgörande roll i detta sammanhang. Omfattningen av avsedda byggnadsarbeten är emellertid en faktor som måste beaktas när syftet med förvärvet skall fastställas. Frågan om vilka skattekonsekvenser som skall inträda när den som bedriver byggnadsrörelse upprustar eller bebygger egna fastigheter som inte utgör omsättningstillgångar återkommer jag inom kort till (avsnitt 2.5.6).

Det finns enligt min uppfattning också anledning att förmoda att bedömningen av om en fastighet är avsedd att stadigvarande användas som bostad åt den skattskyldige eller dennes make kommer att bli på det hela

taget problemfri. I kravet på att fastigheten skall stadigvarande användas som bostad ligger att fråga endast kan vara om den skattskyldiges permanenta bostad och ett – eller i undantagsfall ytterligare något – fritidshus som den skattskyldige såvitt kan bedömas kommer att inneha under avsevärd tid framöver. Det kan självfallet i undantagsfall förekomma att den skattskyldige med relativt korta mellanrum byter permanentbostad eller fritidshus och att det därför kan vara tveksamt om kravet på stadigvarande användning är uppfyllt. Till saken hör dock att skillnaden mellan realisationsvinstbeskattningen och rörelsebeskattningen är relativt liten vid kortare innehavstider.

En fastighet kan förvärvas för flera olika ändamål. Den skattskyldige har exempelvis för avsikt att använda en del av en nyförvärvad fastighet i sin rörelse medan återstoden av fastigheten skall hyras ut till utomstående. En av den skattskyldige ägd fritidsfastighet kan vidare i viss utsträckning utnyttjas för annat än bostadsändamål eller för bostadsändamål men av andra än den skattskyldige eller dennes make. I situationer av detta slag bör den förvärvade fastigheten anses som omsättningstillgång såvida det inte är uppenbart att fastigheten till huvudsaklig del är avsedd för det kvalificerade ändamålet. En fastighet som dels skall användas som anläggningstillgång i den skattskyldiges rörelse, dels hyras ut, bör alltså behandlas som anläggningstillgång endast om minst omkring 75 % av fastigheten kan anses avsedd för rörelsen.

Som jag nyss nämnt bör en fastighet inte heller anses som omsättningstillgång om det framstår som uppenbart att förvärvet saknar samband med den av den skattskyldige bedrivna byggnadsrörelsen. Vid tillämpning av denna bestämmelse får hänsyn tas till samtliga föreliggande omständigheter. Stor vikt bör t. ex. läggas vid den lokala och funktionella anknytning som kan finnas mellan fastighetsförvärvet och byggnadsrörelsen. En byggmästare som på entreprenad uppför småhus inom ett lokalt begränsat område bör exempelvis kunna ha möjlighet att som kapitalplacering köpa en hyres- eller kontorsfastighet på annan ort utan att fastigheten anses smittad av byggnadsrörelsen. Det är vidare givet att den skattskyldiges egen uppfattning om förvärvets karaktär måste beaktas. Redovisas fastigheten som en omsättningtillgång i byggnadsrörelsen bör fastigheten också normalt anses som en omsättningstillgång i skattehänseende. Likaså bör en skattskyldig, som fått avdrag för nedskrivning på fastigheten, inte i efterhand – t. ex. när fastigheten säljs – kunna hävda att fastigheten rätteligen varit en anläggningstillgång. Däremot bör inte det förhållandet att den skattskyldige konsekvent hållit en nyförvärvad fastighet utanför byggnadsrörelsens räkenskaper utan vidare föranleda att den vid en framtida avyttring skall behandlas som anläggningstillgång. Framkommer det att fastigheten haft ett samband med rörelsen – fastigheten har t. ex. upprustats genom den skattskyldiges försorg eller använts som evakueringsbostad – skall fastigheten oavsett redovisningssätt behandlas som omsättningstillgång i rörelsen.

Förekomsten av egen arbetsinsats bör alltså här ha en avgörande betydelse vid bedömningen om fastigheten utgör omsättningstillgång i rörelse eller inte.

De föreslagna bestämmelserna om vilka fastigheter som skall anses utgöra omsättningstillgångar i byggnadsrörelse bör tas in i en ny punkt, punkt 3, av anvisningarna till 27 § KL. Samtidigt bör den nuvarande punkten 3 av dessa anvisningar betecknas som punkt 5.

2.5.3.2 Handel med fastigheter

Skattelagstiftningen innehåller f. n. inte några bestämmelser om i vilka situationer en fastighet, som förvärvas av den som bedriver fastighetshandel, skall anses utgöra omsättningstillgång i rörelsen. Gränsdragningen mellan omsättningsfastigheter och andra fastigheter har, liksom beträffande byggnadsrörelse, överlämnats åt praxis.

Företagsskatteberedningen har föreslagit att uttryckliga regler skall införas om smittans omfattning vid handel med fastigheter. Som huvudregel bör enligt beredningen gälla att en fastighet skall anses utgöra omsättningstillgång om den förvärvas av en skattskyldig som bedriver handel med fastigheter. Undantag föreslås dock böra gälla i fråga om fastigheter som förvärvas för att stadigvarande användas i jordbruk eller skogsbruk eller i annan rörelse än byggnadsrörelse och handel med fastigheter.

För egen del ansluter jag mig till beredningens uppfattning att det behövs regler som anger hur långt smittan sträcker sig när den som bedriver fastighetshandel förvärvar en fastighet. Jag delar också beredningens uppfattning att huvudregeln bör vara att varje fastighet, som genom köp, byte eller därmed jämförligt fång förvärvas av den som bedriver handel med fastigheter, blir att anse som omsättningstillgång i rörelsen. Däremot bör undantagen från denna huvudregel utformas på ett delvis annat sätt än vad beredningen förordat. I enlighet med vad jag föreslagit i fråga om byggnadsrörelse anser jag att fastigheter, som anskaffas för att stadigvarande användas som bostad åt den skattskyldige eller dennes make, inte skall omfattas av smittan. Detsamma bör gälla om en fastighet förvärvas för att stadigvarande användas i jordbruk, skogsbruk eller rörelse, som bedrivs av den skattskyldige, dennes make eller av fåmansföretag vari den skattskyldige eller maken är företagsledare. Vid denna bedömning bör skillnad inte göras mellan den aktuella handelsrörelsen och eventuell annan av den skattskyldige bedriven rörelse. Om en skattskyldig, som bedriver handel med fastigheter, anskaffar en fastighet för att stadigvarande användas som kontor i handelsrörelsen, bör således denna fastighet anses utgöra anläggningstillgång – och inte omsättningstillgång – i rörelsen. Även vad gäller utnyttjande av en fastighet för olika ändamål bör de principer som jag nyss föreslagit för byggnadsrörelse tillämpas för handel med fastigheter.

I fråga om skattskyldiga, som bedriver byggnadsrörelse, gäller enligt mitt

förslag att smittan inte skall omfatta fastighetsförvärv som uppenbarligen helt saknar samband med byggnadsrörelsen. En regel av detta slag skulle emellertid kunna bli svår att tillämpa på den som bedriver fastighetshandel. Svårigheterna hänger bl. a. samman med att handel med fastigheter – till skillnad mot byggnadsrörelse – i regel inte är begränsad till visst område eller till viss typ av fastigheter. Någon motsvarighet till den nämnda undantagsregeln bör därför inte införas i fråga om skattskyldiga som bedriver handel med fastigheter.

Reglerna om vilka fastigheter som skall anses utgöra omsättningstillgång i fastighetshandel bör, liksom motsvarande regler i fråga om byggnadsrörelse, tas in i den nya punkten 3 av anvisningarna till 27 § KL.

2.5.4 Närståendes fastighetsinnehav

Jag har i det föregående behandlat frågan om i vilken omfattning en fastighet, som förvärvas av skattskyldiga som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter, skall anses smittad av rörelsen och därmed behandlas som omsättningstillgång. Ett genomförande av mina förslag innebär att en sådan fastighet normalt kommer att utgöra omsättningstillgång i rörelse. Undantag görs dock om fastigheten är avsedd för stadigvarande användning i jordbruk, skogsbruk eller rörelse, som bedrivs av den skattskyldige, eller om fastigheten är avsedd som permanent- eller fritidsbostad åt den skattskyldige. Beträffande byggnadsrörelse undantas också fastighetsförvärv som uppenbarligen saknar samband med rörelsen.

Problemet med smittans omfattning begränsar sig inte till fastigheter som innehas av rörelseidkaren själv. Även fastigheter som förvärvas av en nära anhörig till rörelseidkaren har i vissa fall ansetts utgöra omsättningstillgångar i rörelse. Bakgrunden till rättsutvecklingen på detta område är önskemålet att förhindra att den som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter vinner obehöriga skatteförmåner genom att låta närstående personer förvärva fastigheter som normalt borde ingå i rörelsen. Samma överväganden ligger bakom den skattemässiga behandlingen av aktier och andelar i fastighetsförvaltande företag som innehas av rörelseidkare av nu angivet slag.

I det följande kommer jag att diskutera hur fastigheter, som förvärvas av närstående till den skattskyldige, skall beskattas. Med närstående personer avses i detta sammanhang även aktiebolag och andra juridiska personer som i högre eller lägre grad behärskas av den skattskyldige. Frågan om den skattemässiga behandlingen av aktier och andelar i fastighetsförvaltande företag återkommer jag snart till (avsnitt 2.5.5).

Beredningen har föreslagit att den som bedriver byggnadsrörelse samt dennes make och hemmavarande barn under 16 år skall betraktas som en enhet vid bedömningen av om en fastighet utgör omsättningstillgång i rörelsen eller inte. Förslaget innebär att en fastighet, som innehas av maken

eller barnet, blir att anse som omsättningstillgång om fastigheten skulle ha utgjort omsättningstillgång om den innehafts av rörelseidkaren själv. Bedrivs byggnadsrörelsen av ett fåmansföretag skall motsvarande regel gälla för fastighet som innehas av företagsledaren, maken eller barnet.

Vid remissbehandlingen har förslaget med några få undantag lämnats utan erinringar. En remissinstans ifrågasätter dock om inte delägare i ett fåmansföretag bör jämställas med företagsledare i företaget. Från ett par håll framförs vidare farhågor för att närståendereglerna kan komma att ge upphov till tolknings- och tillämpningsproblem.

För egen del kan jag till en början ansluta mig till uppfattningen att makes fastighetsförvärv bör jämställas med fastigheter som förvärvas av rörelseidkaren själv. Den starka ekonomiska gemenskap som i allmänhet råder inom äktenskapet talar enligt min mening för att makarna i detta sammanhang bör behandlas som en enhet. Förvärvet bör medföra att maken själv blir att betrakta som rörelseidkare såvida inte fastigheten används för något av de undantagna ändamålen eller – såvitt gäller byggnadsrörelse – det är uppenbart att fastigheten saknar samband med rörelsen. Det bör emellertid betonas att smittan överförs från den som bedriver rörelsen till dennes make endast om den sistnämnde förvärvar en fastighet genom köp, byte eller därmed jämförligt fång. Förvärv genom t. ex. gåva eller bodelning under äktenskapets bestånd medför alltså inte någon spridning av smittan.

Har smitta överförts till make anses rörelsen fortgå så länge omsättningsfastigheten finns kvar, dvs. även om äktenskapet skulle upphöra. Detta medför i sin tur att en fastighet, som förvärvas efter det att äktenskapet upplösts, kan smittas såvida rörelsen inte dessförinnan upphört genom att samtliga omsättningsfastigheter överlåtits.

Åtskilligt talar enligt min mening även för beredningens förslag att en fastighet, som förvärvas av ett hemmavarande barn under 16 år, bör behandlas som omsättningstillgång om så hade varit fallet om fastigheten i stället förvärvats av någon av föräldrarna. En regel av detta innehåll skulle emellertid ge upphov till en del olägenheter. Jag syftar bl. a. på de komplikationer som kan inträda då barnet fyllt 16 år. Såvitt inte särskilda regler om avskattning införs skulle ett barn, som förvärvat en omsättningsfastighet, anses som rörelseidkare ända till dess han i sin tur överlåter fastigheten. Detta kan på ett omotiverat sätt begränsa barnets möjligheter att finna lämpliga placeringsalternativ för sina tillgångar. I sammanhanget kan också framhållas att de förmåner, som barns förvärv av fastigheter kan ge upphov till, torde minska genom de regler om uttagsbeskattning som jag i det följande kommer att föreslå (avsnitt 2.5.6). Av bl. a. nu nämnda skäl är jag inte beredd att ställa mig bakom beredningens förslag om fastigheter som förvärvas av barn under 16 år.

Om en fysisk person har ett väsentligt inflytande i ett företag, som bedriver byggnadsrörelse, torde företagets verksamhet f. n. ofta påverka den skattemässiga bedömningen av bolagsägarens eget fastighetsinnehav. Detta

innebär exempelvis att en fastighet, som förvärvas av företagsledaren i ett fåmansägt byggnadsföretag, regelmässigt anses utgöra omsättningstillgång i rörelse. Företagsledaren anses med andra ord smittad av företagets rörelse. Motsvarande torde gälla om företaget bedriver handel med fastigheter.

Beredningen har som jag nämnt föreslagit att en fastighet, som förvärvas av företagsledaren i ett fåmansföretag, skall anses utgöra omsättningstillgång i byggnadsrörelse om fastigheten skulle ha utgjort sådan tillgång om den i stället hade förvärvats av fåmansföretaget. Detsamma föreslås gälla om fastigheten förvärvas av företagsledarens make eller hemmavarande barn under 16 år.

Beredningens förslag har med några undantag lämnats utan erinran vid remissbehandlingen. Även jag kan ansluta mig till beredningens principiella uppfattning. Den som har ett väsentligt inflytande i ett fåmansföretag bör alltså inte kunna göra obehöriga skattevinster genom att själv förvärva fastigheter som normalt sett borde ingå i företagets rörelse. Enligt min mening är det emellertid motiverat att på två punkter avvika från beredningens förslag. Jag anser för det första att smittan från fåmansföretaget inte bör omfatta företagsledarens hemmavarande barn under 16 år. Jag får här hänvisa till de skäl jag nyss anfört för att begränsa smittan från föräldrar till barn. För det andra bör byggnadsrörelse och handel med fastigheter bedömas på samma sätt. Driver ett fåmansföretag handel med fastigheter bör alltså en fastighet, som förvärvas av företagsledaren eller dennes make, anses som omsättningstillgång i rörelse såvida fastigheten skulle ha utgjort sådan tillgång om den förvärvats av företaget.

Jag vill framhålla att smittan från ett fåmansföretag, som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter, kan överföras till företagsledaren eller dennes make endast om fastigheten förvärvas genom köp, byte eller därmed jämförligt fång. En fastighet, som företagsledaren eller dennes make förvärvar genom arv, gåva eller annat benefikt fång, kan alltså inte bli omsättningstillgång endast av den anledningen att fåmansföretaget bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter. Betonas kan vidare att den av företagsledaren – eller dennes make – förvärvade fastigheten inte blir smittad av företagets rörelse om fastigheten inte skulle ha blivit omsättningstillgång om rörelsen drivits direkt av förvärvaren. Den omständigheten att ett fåmansföretag bedriver byggnadsrörelse bör exempelvis inte medföra att en villafastighet, som företagsledaren köper som permanent bostad åt sig och sin familj, anses utgöra omsättningstillgång i rörelse.

De regler som jag föreslagit beträffande närståendes fastighetsinnehav bör tas in i den nya punkten 3 av anvisningarna till 27 § KL.

2.5.5 Aktier och andelar i fastighetsföretag, m. m.

Det är inte ovanligt att en skattskyldig, som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter, kombinerar denna verksamhet med fastighetsför-

valtning. Med de regler som jag föreslagit i det föregående blir fastigheter, som i praktiken kan sägas ingå i en fastighetsförvaltande verksamhet, ofta att anse som omsättningstillgångar i rörelsen. Det kan emellertid förekomma att den skattskyldige väljer att bedriva den förvaltande verksamheten genom ett särskilt bolag. En fysisk person, som är byggmästare, överför exempelvis alla färdigbyggda fastigheter till ett helägt fastighetsförvaltande aktiebolag. I dessa och liknande fall uppkommer fråga om hur aktierna eller andelarna i det fastighetsförvaltande företaget skall behandlas i skattehänseende. Ställning kan också behöva tas till om de av företaget ägda fastigheterna skall anses utgöra omsättningstillgångar eller anläggningstillgångar.

I KL finns inte några föreskrifter om hur aktier, andelar och fastigheter skall beskattas i nu angivna situationer. I praxis har aktier och andelar i fastighetsförvaltande företag ansetts utgöra omsättningstillgångar om de innehafts av skattskyldiga, som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter, om aktie- eller andelsinnehavet kan ses som ett substitut för direktägda fastigheter. Vid avyttring av aktierna eller andelarna har därför inkomsten beräknats enligt rörelsereglerna trots att aktie- eller andelsinnehavet företagsekonomiskt närmast kan ses som en anläggningstillgång.

Om det fastighetsförvaltande företaget är ett aktiebolag – eller undantagsvis en ekonomisk förening – torde vanliga regler gälla vid den skattemässiga behandlingen av företagets fastigheter. Dessa blir således, i enlighet med vad som allmänt gäller för förvaltningsföretags egendom, att anse som anläggningstillgångar. Förvaltas fastigheterna av ett handelsbolag har däremot skattedomstolarna i några fall ansett att såväl andelarna som de av bolaget ägda fastigheterna utgjort omsättningstillgångar i byggnadsrörelsen eller fastighetshandeln. Denna inställning får bl. a. ses mot bakgrunden av den enkelbeskattningsprincip som tillämpas i fråga om handelsbolags inkomster.

Beredningen har i sitt lagförslag tagit upp endast det fallet att den som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter innehar andelar i ett fastighetsförvaltande handelsbolag. Enligt min uppfattning är det emellertid lämpligt att införa uttryckliga regler även för de fall då det fastighetsförvaltande företaget är ett aktiebolag eller en ekonomisk förening. Utgångspunkten i samtliga nu angivna fall bör – i enlighet med nuvarande praxis – vara att aktierna och andelarna skall behandlas på samma sätt som direktägda fastigheter om aktie- eller andelsinnehavet kan ses som ett alternativ till ett direkt ägande. Saken kan också uttryckas så att aktierna eller andelarna skall behandlas som omsättningstillgångar såvida fastigheterna skulle haft sådan karaktär om de innehafts direkt av den skattskyldige. Av detta följer också att ett aktie- och andelsinnehav som inte kan ses som ett alternativ till direkt innehav av omsättningsfastigheter bör behandlas på vanligt sätt. En mindre aktiepost i ett börsnoterat fastighetsbolag bör exempelvis inte anses som omsättningstillgång även om aktieägaren bedriver byggnadsrörelse.

Mot bakgrund av det anförda bör enligt min mening aktier eller andelar,

som företagsledaren i ett fastighetsförvaltande fåmansföretag eller dennes make innehar i företaget, anses som omsättningstillgångar såvida företagets fastigheter skulle ha utgjort omsättningstillgångar om de innehafts direkt av aktie- eller andelsägaren. Motsvarande bör gälla även i andra situationer då intressegemenskap råder mellan aktie- eller andelsägaren och det fastighetsförvaltande företaget. Med intressegemenskap avses – liksom på flera andra ställen i KL – att ägarföretaget och det fastighetsförvaltande företaget är moder- eller dotterföretag eller företag under i huvudsak gemensam ledning. Vad som avses med fåmansföretag och företagsledare i ett sådant företag anges i 35 § 1 a mom. KL.

Ett fastighetsförvaltande företag kan i vissa fall inneha både sådana fastigheter som skulle ha utgjort omsättningstillgångar om de innehafts direkt av delägaren och andra fastigheter. Svårigheter kan då uppstå att bestämma den skattemässiga karaktären hos aktierna resp. andelarna i företaget. Teoretiskt är här flera lösningar tänkbara. En möjlighet är att tillämpa en huvudsaklighetsprincip som innebär att aktierna eller andelarna bedöms som lagertillgångar först om företagets fastighetsinnehav till huvudsaklig del består av fastigheter som i delägarens hand skulle ha utgjort omsättningstillgångar. En annan väg är att betrakta aktierna eller andelarna som omsättningstillgångar så snart förvaltningsföretaget innehar en enda fastighet av omsättningskaraktär. Även en proportionering i förhållande till karaktären hos samtliga förvaltningsföretagets fastigheter synes kunna komma i fråga.

De allmänna bestämmelser om gränsdragningen mellan omsättningsfastigheter och andra fastigheter som jag föreslagit i det föregående torde medföra att rättstillämpningen på detta område underlättas. Så kommer t. ex. de särskilda svårigheter som föranleds av att en fastighet kan ändra karaktär under innehavstiden inte att förekomma i framtiden. Bestämmelserna löser dock inte frågan hur aktier eller andelar i ett fastighetsförvaltande företag skall behandlas. Enligt min mening föreligger ett behov av en klar regel på detta område. Av framför allt praktiska skäl bör redan förekomsten av en enda omsättningsfastighet i det förvaltande företaget påverka karaktären hos aktierna resp. andelarna. De skattemässiga konsekvenserna av en sådan sträng regel synes inte behöva bli särskilt stora. I de fall då den skattskyldige har ett betydande aktie- eller andelsinnehav torde han i allmänhet ha möjlighet att påverka sammansättningen av de av företaget ägda fastigheterna. Smitta från en eller ett fåtal omsättningsfastigheter kan då undvikas genom att samtliga omsättningsfastigheter samlas i ett särskilt rättssubjekt. Jag föreslår alltså att en aktie eller en andel i ett fastighetsförvaltande företag skall anses utgöra omsättningstillgång i rörelse redan om någon av företagets fastigheter hade utgjort omsättningstillgång om den innehafts direkt av aktie- eller andelsägaren.

Som jag nyss har redovisat föreslår beredningen att särskilda regler skall gälla när en skattskyldig, som bedriver byggnadsrörelse eller handel med

fastigheter, innehar en andel i ett fastighetsförvaltande handelsbolag. Förslaget omfattar inte bara handelsbolag som utgör fåmansföretag utan även handelsbolag med ett stort antal delägare. Enligt beredningen bör såväl andelen som en mot andelen svarande del av handelsbolagets fastigheter utgöra omsättningstillgång hos rörelseidkaren. En förutsättning för detta är dock att fastigheterna skulle ha behandlats som omsättningstillgångar vid ett direktinnehav. Beredningen utgår således från att ett direkt fastighetsinnehav och fastigheter som innehas genom ett handelsbolag skattemässigt bör behandlas på samma sätt. Enligt förslaget skall det inte spela någon roll hur stor delägarens andel i bolaget är. Något krav på att andelsägaren har ett väsentligt inflytande i handelsbolaget uppställs alltså inte.

Remissinstanserna har i huvudsak ställt sig positiva till förslaget. Från ett par håll ifrågasätts dock om inte samma bestämmelse borde gälla i fråga om andelar i handelsbolag som innehas av make eller hemmavarande barn till den som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter.

För egen del kan jag till en början ansluta mig till uppfattningen att någon skattemässig skillnad i princip inte bör föreligga mellan ett direkt fastighetsinnehav och innehav av fastigheter via handelsbolag. Andelar i ett fastighetsförvaltande handelsbolag bör således regelmässigt betraktas som substitut för direkt ägda fastigheter. Detta innebär att en andel i ett fastighetsförvaltande handelsbolag, som innehas av t. ex. maken till en byggmästare, normalt skall behandlas som omsättningstillgång i rörelse. Jag är vidare ense med beredningen om att storleken av andelsägarens inflytande i bolaget inte bör ha någon betydelse i detta sammanhang. Andelen bör således kunna behandlas som omsättningstillgång även om andelsägaren inte har någon ledande ställning i handelsbolaget.

Vad jag nu anfört innebär sammanfattningsvis att andelar i ett fastighetsförvaltande handelsbolag blir omsättningstillgångar om bolagets fastigheter hade utgjort sådana tillgångar vid direktinnehav. Som beredningen föreslagit bör emellertid även de av handelsbolaget ägda fastigheterna anses utgöra omsättningstillgångar. På denna punkt finns alltså anledning att skilja mellan innehav genom å ena sidan aktier eller andelar i aktiebolag resp. ekonomiska föreningar och å andra sidan andelar i handelsbolag. Denna särbehandling motiveras, som tidigare antytts, av att försäljningslikviderna för de av handelsbolaget ägda fastigheterna annars skulle beskattas endast inom ramen för realisationsvinstreglerna. Detta skulle i sin tur kunna leda till att en del av den verkliga vinsten i byggnadsrörelsen undgick beskattning. För tydlighets skull kan framhållas att en motsvarande skattelättnad inte kan uppkomma om det fastighetsförvaltande företaget är ett aktiebolag. Visserligen får bolagets fastigheter ställning som anläggningstillgångar – vilket i sin tur innebär att realisationsvinstreglerna blir tillämpliga vid en framtida försäljning – men aktieägaren kan inte tillgodogöra sig eventuell försäljningsvinst utan att träffas av utdelningsbeskattning eller – om aktierna säljs – av rörelsebeskattning.

Den föreslagna regeln att såväl den skattskyldiges andel i handelsbolaget som bolagets fastigheter kan smittas av delägarens rörelse torde inte vålla några större tillämpningsproblem i de fall då samtliga av handelsbolagets fastigheter hade utgjort omsättningstillgångar om de innehafts direkt av delägaren. Avyttrar bolaget en fastighet utgör den på delägaren belöpande delen av vederlaget för fastigheten intäkt av rörelse för honom. Motsvarande förhållande bör gälla i fråga om nedskrivning. Problem kan emellertid uppkomma om en del av handelsbolagets fastigheter skall behandlas som omsättningstillgångar medan andra skall behandlas som anläggningstillgångar. I en undantagssituation av detta slag bör enligt min uppfattning smittan rimligen omfatta endast de på delägarens andel belöpande andelarna av omsättningsfastigheterna.

De föreslagna bestämmelserna bör tas in i den nya punkten 3 av anvisningarna till 27 § KL.

2.5.6 Uttagsbeskattning

Enligt nuvarande praxis kan en fastighet, som ägs av någon som bedriver byggnadsrörelse, förvandlas från anläggningstillgång till omsättningstillgång på grund av att ägaren utför byggnadsarbete på fastigheten. Någon smitta torde dock inte överföras till fastigheten om byggnadsarbetet inskränker sig till sedvanliga smärre reparationer. Det förhållandet att fastigheten inte ägs av rörelseidkaren själv utan exempelvis av dennes make har – såvida rörelseidkaren renoverar fastigheten eller utför annat byggnadsarbete på den – i vissa situationer inte hindrat att fastigheten bedömts som omsättningstillgång. Smittan torde också kunna överföras om ett fåmansägt aktiebolag, som bedriver byggnadsrörelse, utför byggnadsarbeten på en fastighet som ägs av bolagets företagsledare. Rättsläget torde dock vara förhållandevis oklart på detta område.

Beredningen föreslår att frågan om i vilka situationer byggnadsarbete smittar fastigheter uttryckligen regleras i KL. Förslaget innebär, som redovisas i det föregående, att smittan överförs om fastigheten varit föremål för omfattande byggnadsarbete i ägarens byggnadsrörelse. Undantag görs dock för fastigheter som anskaffats för att stadigvarande användas i jord- eller skogsbruk eller i annan rörelse än byggnadsrörelse eller handel med fastigheter.

Enligt min mening finns det skäl att anlägga ett något annorlunda synsätt på de skattemässiga konsekvenserna av att en skattskyldig, som bedriver byggnadsrörelse, utför arbete på en egen fastighet. Beredningens förslag ger nämligen upphov till tillämpningssvårigheter av olika slag. Förslaget förutsätter för det första att det går att fastställa om byggnadsarbetet varit omfattande eller inte. Den omständigheten att en fastighet under den löpande innehavstiden förändrar skattemässig karaktär kan vidare vålla svårigheter bl. a. vid samordning av avdragen för ned- och avskrivning. En

särskild komplikation inträder slutligen om byggnadsarbetet utförs på en fastighet där byggmästaren har sin permanenta bostad. För att hindra att en framtida försäljning medför en alltför hög skattebelastning har beredningen funnit sig nödsakad att utarbeta ett regelsystem med fem- eller tioåriga karenstider. Även dessa regler torde kunna leda till svårbemästrade tillämpningsproblem.

Enligt min mening bortfaller åtskilliga av de problem som jag nu har pekat på om smittans övergång från byggnadsrörelsen till den aktuella fastigheten ersätts av en utvidgad uttagsbeskattning. Utgångspunkten bör vara att förekomsten av byggnadsarbeten aldrig förvandlar en fastighet från anläggningstillgång eller privat tillgång till omsättningstillgång. I stället bör värdet av det utförda arbetet redovisas som intäkt vid beräkningen av byggnadsrörelsens resultat.

I 28 § 1 mom. första stycket KL finns en allmän regel om uttagsbeskattning. Enligt denna regel, som i första hand avser enskilda rörelseidkare, skall som intäkt av rörelse räknas bl. a. värdet av sådana i rörelsen tillverkade produkter som förbrukats av rörelseidkaren själv eller dennes anhöriga. Som intäkt hänförs också värdet av andra förmåner som i rörelsen kommit rörelseidkaren till godo. Av dessa allmänna regler torde följa att en rörelseidkare, som genom gåva eller på liknande sätt överlåter egendom i rörelsen, skall ta upp gåvans värde som intäkt i rörelsen. En förutsättning är dock att vederlaget för egendomen skulle ha utgjort intäkt av rörelse om egendomen hade sålts i stället för skänkts bort.

Regler som berör uttag ur rörelse finns också i 35 § 1 a mom. KL. I tredje stycket av detta moment föreskrivs att en delägare i ett fåmansföretag – eller en honom närstående person – skall beskattas för förmån som denne åtnjuter genom att förvärva egendom från fåmansföretaget till lägre pris än egendomens marknadspris. Värdet av förmånen skall i detta fall beskattas som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet.

Det är i flera hänseenden ovisst hur nu nämnda regler om beskattning vid uttag skall tillämpas. Jag saknar dock anledning att i detta sammanhang företa en allmän översyn av detta rättsområde. I det följande avser jag att begränsa mig till den situationen att en skattskyldig, som bedriver byggnadsrörelse, utför arbeten på en egen fastighet som inte utgör omsättningstillgång i rörelse. Med hänsyn till att det är delägarna i ett handelsbolag – och inte bolaget självt – som beskattas för bolagets inkomster synes det dock befogat att i detta hänseende behandla ett rörelsedrivande handelsbolag på samma sätt som en enskild rörelseidkare. Dessa avgränsningar innebär bl. a. att jag inte tar upp de beskattningsfrågor som kan uppkomma om exempelvis ett fåmansägt aktiebolag utför byggnadsarbeten på en företagsledaren tillhörig bostadsfastighet. Jag vill här erinra om att 1980 års företagsskattekommitté (B 1979:13) f. n. prövar behovet av ändrade skatteregler för fåmansföretag och deras delägare.

Om den som själv eller genom ett handelsbolag bedriver byggnadsrörelse

utför arbeten på en egen fastighet, som inte är omsättningstillgång i rörelsen, synes med den av mig föreslagna principlösningen två olika problem uppkomma. Är rörelseidkaren en fysisk person måste för det första ställning tas till i vad mån värdet av dennes eget arbete skall uttagsbeskattas. Den andra frågan, som är oberoende av företagsform, gäller om det på fastigheten utförda byggnadsarbetet skall värderas på grundval av rörelsens kostnader eller på grundval av arbetets marknadspris.

Det finns i detta sammanhang anledning att erinra om att bestämmelser om uttag vid egenregiarbeten i byggnadsrörelse nyligen införts i mervärdeskattelagstiftningen (prop. 1979/80:141, SkU:52, rskr 393, SFS 1979:304). Enligt mervärdeskattelagen (1968:430, senast ändrad 1979:1190) gäller fr. o. m. den 1 januari 1981 bl. a. att byggnadsarbete på fastighet som utförs i fastighetsägarens byggnadsrörelse i princip skall uttagsbeskattas till marknadspris. Uttagsbeskattningen motsvarar sålunda summan av nedlagda kostnader jämte ränta på eget kapital och värdet av den skattskyldiges eget arbete (jfr nionde stycket av anvisningarna till 14 § mervärdeskattelagen). Värdet av den skattskyldiges egen arbetsinsats skall dock – om den skattskyldige är en fysisk person – uttagsbeskattas endast om varor av mer än ringa värde tas ut i samband med arbetet.

Enligt min mening talar åtskilligt för att reglerna om inkomstbeskattning på grund av uttag från byggnadsrörelse samordnas med de nämnda reglerna på mervärdeskattens område. Om en skattskyldig, som själv eller genom ett handelsbolag bedriver byggnadsrörelse, utför byggnadsarbeten på en fastighet, som inte utgör omsättningstillgång i rörelsen, bör således som huvudregel gälla att värdet av arbetet skall tas upp som intäkt i rörelsen. Det utförda arbetet bör – i överensstämmelse med vad som normalt gäller vid inkomstbeskattning av olika former av uttag – värderas till marknadspris. Denna värderingsnivå bör tillämpas beträffande såväl utgifter för varor, material och arbetslöner som den skattskyldiges egen arbetsinsats. I likhet med vad som gäller i fråga om mervärdeskatt bör dock värdet av den skattskyldiges eget arbete uttagsbeskattas endast om varor av mer än ringa värde tas ut från rörelsen i samband med arbetet. Detta innebär exempelvis att en enskild byggmästare kan – så länge något egentligt varuuttag inte sker – utföra mindre tillsynsarbeten på sin egen bostadsfastighet utan att bli rörelsebeskattad för arbetet.

De nu föreslagna reglerna om uttagsbeskattning bygger på min tidigare redovisade inställning att en fastighet behåller sin ställning som anläggningstillgång även efter ett mycket omfattande byggnadsarbete. Uttagsbeskattningen ersätter alltså, som tidigare påpekats, överföringen av smitta. Vid en framtida försäljning av fastigheten kommer därför en eventuell beskattning att ske enligt realisationsvinstreglerna. Värdet av de utförda arbetena kan generellt antas verka höjande på försäljningslikviden och därigenom öka vinstens storlek. För att förhindra att den skattskyldige blir beskattad två gånger för samma arbete – först som uttag ur byggnadsrörelsen och därefter

som realisationsvinst – måste värdet av uttagsbeskattat arbete kunna beaktas vid realisationsvinstberäkningen. Arbetet bör av denna anledning få räknas som förbättringskostnad – eller därmed jämförlig kostnad – enligt punkt 2 a av anvisningarna till 36 § KL. En förutsättning bör dock vara att arbetet har sådan karaktär och är av sådan storlek att det uppfyller de allmänna kraven på avdragsgill förbättringskostnad enligt nämnda anvisningspunkt. Som förbättringskostnad bör självfallet i intet fall få räknas högre belopp än vad som blivit föremål för uttagsbeskattning på grund av byggnadsarbetet.

2.5.7 Arv av fastigheter m. m.

Jag har i det föregående föreslagit att uttryckliga regler skall införas om i vilka fall fastigheter, som förvärvas av den som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter, skall anses utgöra omsättningstillgångar i rörelse. Mina förslag har tagit sikte på fastigheter som förvärvas genom köp, byte eller därmed jämförligt fång. Jag tar nu upp den situationen att en fastighet tillfaller någon genom arv, gåva eller annat s. k. benefikt fång.

Om en person, som äger en omsättningsfastighet, skänker bort denna behandlas gåvan i regel som ett uttag ur rörelsen. Givaren torde därför vara skyldig att ta upp fastighetens marknadsvärde som intäkt i rörelsen. Detta får bl. a. till konsekvens att under innehavet gjord nedskrivning av fastigheten återförs till beskattning. I gåvotagarens hand kommer fastigheten normalt att ha ställning som anläggningstillgång, vilket innebär att den i fortsättningen inte kan utnyttjas som underlag för nedskrivning och att eventuell framtida försäljningsvinst kommer att beskattas enligt realisationsvinstreglerna. Samma regler torde gälla om en fastighet under ett äktenskaps bestånd genom bodelning övergår från den ene maken till den andre.

Den skattemässiga bedömningen blir annorlunda om en fastighet tillfaller ny ägare på grund av att den tidigare ägaren avlidit. Dödsfallet som sådant utlöser inte någon inkomstbeskattning. Om dödsboet eller – sedan bodelning eller arvskifte skett – efterlevande make eller arvingen säljer en fastighet, som utgjort omsättningstillgång i den avlidnes rörelse, skall försäljningslikviden däremot normalt redovisas som intäkt av rörelse. Säljaren anses sålunda fortsätta den avlidnes rörelse. I praxis har emellertid ett arvskifte ibland ansetts få till konsekvens att den ärvda fastigheten förlorar sin karaktär av omsättningstillgång. Så har exempelvis bedömts vara fallet när arvingen inte bedrivit byggnadsrörelse eller handel med fastigheter vid tidpunkten för förvärvet och inte heller kan anses ha övertagit den avlidnes rörelse. Den ärvda fastigheten får i dessa fall ställning som anläggningstillgång eller privat tillgång hos arvingen. Den nedskrivning som fastigheten kan ha blivit föremål för i arvlåtarens rörelse kommer därmed inte att återföras till beskattning. Den skattekredit som den avlidne fått under sin innehavstid förvandlas genom detta till en definitiv skattelättnad.

Enligt beredningens uppfattning kan det inte accepteras att betydande

skattekrediter ofta efterskänks i samband med arvskifte efter skattskyldiga som bedrivit byggnadsrörelse. Beredningen föreslår därför att fastigheter, som utgjort omsättningstillgång i den avlidnes rörelse, skall behålla denna karaktär hos den som förvärvar fastigheten genom arv, testamente eller bodelning i anledning av makes död. En möjlighet till frivillig avskattning föreslås dock för skattskyldiga som själva inte bedriver byggnadsrörelse, handel med fastigheter eller tomtrörelse. Avskattningen innebär att den skattskyldige tar upp värdet av den ärvda fastigheten som intäkt av rörelse samtidigt som avdrag medges för fastighetens skattemässiga restvärde. Enligt beredningen bör avskattningen grundas på fastighetens marknadsvärde vid förvärvstillfället. Från reglerna om att fastigheten även i den nye ägarens hand utgör omsättningstillgång i rörelse föreslås också undantag för en- och tvåfamiljsfastigheter i vissa fall. Även aktier och andelar i fastighetsförvaltande företag som utgjort lager i den avlidnes rörelse skall enligt beredningen behålla sin karaktär av omsättningstillgång hos den nye ägaren. I fråga om sådana tillgångar föreslås ingen frivillig avskattning. Beredningen lägger inte heller fram något förslag om den skattemässiga behandlingen av gåva av omsättningsfastighet.

Flertalet av de remissinstanser som yttrat sig över förslaget delar beredningens uppfattning att en lagerfastighet bör behålla sin omsättningskaraktär efter eventuell bodelning och arvskifte. Några remissinstanser anser dock att avskattning bör vara obligatorisk. RSV föreslår att avskattningen sker hos dödsboet i stället för hos arvtagaren. Från ett par håll efterlyses en utvidgning av de föreslagna avskattningsreglerna också till aktier och andelar som utgjort omsättningstillgångar i den avlidnes rörelse. Länsstyrelsen i Malmöhus län menar att frågan om beskattning av arvfallna omsättningstillgångar bör lösas gemensamt för alla lagertillgångar i rörelsen. Några remissinstanser anser att avskattningsreglerna bör kombineras med liberalare anståndsbestämmelser vid arvsbeskattningen. Vissa förtydliganden krävs vidare i fråga om det värde till vilket avskattning skall ske.

För egen del vill jag anföra följande. I likhet med beredningen anser jag det inte motiverat att i detta sammanhang införa några nya regler om den skattemässiga behandlingen av gåva av omsättningsfastighet. Någon ändring av nuvarande praxis på detta område är således inte åsyftad. De inkomstskatterättsliga konsekvenserna av att en fastighet, som utgör omsättningstillgång, tillfaller en ny ägare på grund av att den föregående ägaren avlidit bör däremot ses över. Denna översyn bör enligt min mening grundas på de av beredningen föreslagna principerna. Således bör en omsättningsfastighet, som förvärvas av skattskyldig genom arv, testamente eller bodelning i anledning av makes död, regelmässigt utgöra omsättningstillgång även hos den nye ägaren. Vidare bör andra skattskyldiga än sådana som vid tidpunkten för förvärvet själva bedriver byggnadsrörelse, tomtrörelse eller handel med fastigheter eller som avser att fortsätta den avlidnes rörelse kunna skatta av sitt förvärv. Jag ställer mig dock tveksam till att basera

avskattningen på fastigheternas marknadsvärde vid förvärvet. En sådan regel skulle nämligen – åtminstone i kombination med arvsskatten – kunna ge upphov till alltför stor skattebelastning. Enligt min mening kan avskattningen begränsas till det belopp varmed den avlidne – eller undantagsvis dödsboet – skrivit ned fastigheten i fråga. En sådan regel blir också betydligt enklare att tillämpa.

Av det anförda framgår att avskattning innebär att den nya ägaren beskattas för nedskrivet belopp, dvs. för skillnaden mellan fastighetens ursprungliga anskaffningsvärde och fastighetens bokförda värde vid förvärvstillfället. Det avskattade beloppet skall redovisas som intäkt av rörelse. Som anskaffningsvärde skall i fråga om fastigheter som bebyggts i egen regi räknas såväl direkta som indirekta byggnadskostnader. Kan den skattskyldige i något undantagsfall visa att en i räkenskaperna gjord nedskrivning inte utnyttjats skattemässigt bör avskattningsbeloppet reduceras i motsvarande mån.

Om fastigheten tillfallit den nye ägaren genom arv bör dagen för arvskiftet normalt utgöra förvärvsdag. Har efterlevande make förvärvat en fastighet genom bodelning bör dagen för bodelningen vara avgörande. Vid förvärv på grund av förordnande i testamente kommer den dag då förordnandet verkställs i regel att bli förvärvsdag.

Även om avskattningen begränsas till tidigare gjord nedskrivning kan den sammanlagda arvs- och inkomstbeskattningen på grund av dödsfallet komma att uppgå till avsevärda belopp. Den skattskyldige bör därför ha möjlighet att avstå från avskattning och i stället behålla fastigheten som omsättningstillgång. Väljer den skattskyldige detta alternativ anses han i fortsättningen bedriva byggnadsrörelse, handel med fastigheter eller tomtrörelse. Sedan avskattning skett förlorar fastigheten sin omsättningskaraktär, vilket bl. a. innebär att realisationsvinstreglerna skall tillämpas på en eventuell avyttring. Vid beräkning av realisationsvinst vid en framtida avyttring av fastigheten skall hänsyn inte tas till tidigare medgiven nedskrivning och inte heller till avskattade belopp. Däremot skall givetvis eventuella värdeminskningsavdrag behandlas på vanligt sätt.

De nu föreslagna reglerna bör tillämpas inte bara på fastigheter och liknande tillgångar utan också på värdepapper av omsättningskaraktär. I första hand torde reglerna komma att gälla byggmästares aktier och andelar i fastighetsförvaltande företag. Principen om att avskattning krävs för att den ärvda egendomen skall upphöra att vara omsättningstillgång bör dock gälla även t. ex. börsnoterade aktier i de undantagsfall då dessa ingått i ett varulager hos den avlidne.

Jag vill slutligen framhålla att det föreslagna systemet inte kräver några särskilda avskattningsregler för den avlidnes permanentbostad. Med den gränsdragning som jag i det föregående gjort mellan omsättningsfastigheter och andra fastigheter kommer nämligen en villafastighet, som är avsedd som stadigvarande bostad åt en byggmästare e. d., generellt att få ställning som

en privat tillgång. Jag återkommer i det följande (avsnitt 2.11) till behovet av särskilda övergångsregler för de fastigheter som är smittade av den skattskyldiges rörelse redan innan de nya reglerna skall börja tillämpas.

2.5.8 Resultatutjämning och konsolidering

Frågan om företagens möjligheter till resultatutjämning och konsolidering genom uppbyggnad av obeskattade reserver har beretts stort utrymme i beredningens betänkande. Flera av de förslag beredningen lagt fram på detta område har, som jag inledningsvis berört, redan blivit föremål för lagstiftning. Vad beredningen föreslagit beträffande rätten att utnyttja pågående arbeten som underlag för reserveringar har jag vidare behandlat tidigare i detta lagstiftningsärende (avsnitt 2.4). I det följande kommer jag att lägga fram förslag till nya bestämmelser om nedskrivning av omsättningsfastigheter. Jag tar vidare upp frågan om byggnadsföretagen skall få rätt till avdrag för avsättning till resultatutjämningsfond. Innan jag går in på dessa spörsmål avser jag dock att uppehålla mig något vid beredningens förslag om inskränkning i rätten att göra *värdeminskningsavdrag* på omsättningsfastigheter.

2.5.8.1 Avdrag för värdeminskning på omsättningsfastighet

Det förhållandet att en fastighet utgör omsättningstillgång i rörelse och härigenom kan utgöra underlag för nedskrivning hindrar inte att fastighetens ägare samtidigt kan vara berättigad att få avdrag för värdeminskning av fastighetens byggnad. Den löpande inkomstberäkningen skall ske på samma sätt oavsett om fastigheten är en anläggningstillgång eller en omsättningstillgång. Intäkter och kostnader på grund av uthyrning e. d. av fastigheten skall på vanligt sätt redovisas under inkomstslaget annan fastighet. Då en fastighet, som utgjort omsättningstillgång i rörelse, avyttras skall enligt praxis återvunna värdeminskningsavdrag tas upp som intäkt vid sidan av eventuell bokföringsmässig vinst på grund av avyttringen. En korrekt beräkning av försäljningens skattemässiga effekter förutsätter således att storleken av tidigare medgivna värdeminskningsavdrag kan fastställas.

Enligt beredningens uppfattning är rätten till samtidig ned- och avskrivning på omsättningsfastigheter olämplig. Beredningen föreslår därför att den som yrkar avdrag för värdeminskning på en byggnad, som utgör omsättningstillgång, vid samma års taxering skall beskattas för ett mot avdraget svarande belopp som intäkt av rörelse. Bestämmelsen föreslås gälla vid byggnadsrörelse, tomtrörelse och annan handel med fastigheter samt vid försäkringsrörelse. Som kompensation för den försämring av reserveringsutrymmet som denna beskattning ger upphov till föreslår beredningen att en omsättningsfastighet alltid skall få skrivas ned till det skattemässiga restvärdet i avskrivningshänseende. Med restvärdet förstås skillnaden

mellan fastighetens anskaffningsvärde och summan av de värdeminskningsavdrag som enligt allmänna regler skulle ha kunnat åtnjutas under innehavstiden.

Remissinstanserna har i stort sett ställt sig positiva till förslaget. Ett undantag utgör SBEF som anser att reglerna ger byggnadsföretagen otillräckliga konsolideringsmöjligheter jämfört med andra industriföretag.

För egen del vill jag anföra följande. Det kan visserligen förefalla omotiverat att den skattskyldige kan få avdrag för såväl ned- som avskrivning på en omsättningsfastighet. I sammanhanget bör emellertid beaktas att de båda avdragssystemen har skilda syften. Rätten till nedskrivning tar, som jag tidigare betonat, i första hand sikte på företagets behov av konsolidering och resultatutjämning. Vid sidan av pågående arbeten utgör omsättningsfastigheterna det viktigaste underlaget för bildande av skattefria reserver inom byggnadsbranschen. Nedskrivningen avser att täcka den risk för förluster som till följd av prisfall, avsättningssvårigheter eller liknande omständigheter kan drabba företagets fastighetsbestånd. Avskrivningen i sin tur hänför sig till den värdeminskning som en byggnad utsätts för genom förslitning, ålder och den ekonomiska utvecklingen. Avskrivningens funktion är sålunda inte att tillåta bildande av obeskattade reserver utan att få till stånd en rimlig fördelning av byggnadens anskaffningsvärde på de år under vilka den är i bruk. Den avskrivningstakt för byggnader som godtas i skattehänseende – bortsett från eventuella primäravdrag vanligen mellan 1,5 och 5 % för år räknat av byggnadens anskaffningsvärde – skall i princip svara mot den faktiska värdeminskningen.

Under antagande att avskrivningen speglar byggnadens verkliga värdeminskning innebär det nuvarande systemet att nedskrivningen i sin helhet kan ses som en skattekredit. Den skattskyldige kan således under hela den tid han innehar en omsättningsfastighet skjuta en obeskattad reserv motsvarande 15 % av fastighetens anskaffningsvärde framför sig. Med tillämpning av beredningens förslag blir reserveringsutrymmet oförändrat endast under den allra första innehavstiden. Den skattskyldige kommer alltså liksom hittills att i det första bokslutet efter förvärvet kunna bilda en skattekredit som motsvarar omkring 15 % av anskaffningsvärdet. Därefter kommer emellertid den föreslagna regeln om att avdrag för värdeminskning skall beskattas som rörelseintäkt att få till följd att konsolideringen gradvis minskar. När summan av värdeminskningsavdrag uppgår till 15 % av anskaffningsvärdet har – fortfarande under förutsättning att avskrivningen sker i takt med den faktiska värdeminskningen – skattekrediten helt återförts till beskattning. Något nytt reserveringsutrymme kommer inte att bildas under den därpå följande innehavstiden.

Jag delar beredningens uppfattning att det kan finnas skäl att i viss mån begränsa reserveringsutrymmet för byggnadsföretag och andra skattskyldiga som innehar omsättningsfastigheter. Den av beredningen valda kopplingen mellan av- och nedskrivningsreglerna innebär dock enligt min uppfattning en

alltför långtgående begränsning. Till detta kommer att beredningens förslag kan leda till bl. a. bokföringsmässiga problem. Jag anser därför att nedskrivningsreglerna liksom hittills bör vara fristående från avskrivningsreglerna. Beredningens förslag om samordning av nedskrivning och avdrag för värdeminskning bör alltså inte genomföras. Jag återkommer strax till frågan om lämplig storlek av nedskrivningarna (avsnitt 2.5.8.2).

Vid försäljning av en fastighet, som utgör omsättningstillgång i rörelse, skall som intäkt av rörelse redovisas – förutom bokföringsmässig vinst – summan av värdeminskningsavdrag som medgivits under innehavstiden. En uttrycklig regel om detta bör enligt min mening föras in i punkt 1 av anvisningarna till 28 § KL. I likhet med vad som f. n. gäller vid realisationsvinstberäkningen bör medgivna värdeminskningsavdrag återföras även om den skattskyldige på grund av rörelsens dåliga resultat i praktiken inte kunnat utnyttja avdragen. Har den skattskyldige undantagsvis helt avstått från att yrka avdrag för värdeminskning – den skattskyldige har t. ex. uteslutande begagnat sig av rätten till nedskrivning – bör dock någon återföring självfallet inte komma i fråga.

2.5.8.2 Nedskrivning av omsättningsfastigheter

Som jag framhållit i det föregående är de allmänna nedskrivningsreglerna inte tillämpliga på omsättningsfastigheter. I stället gäller enligt punkt 3 första stycket av anvisningarna till 41 § KL att lager av fastigheter skall tas upp till det värde som med hänsyn till risk för förlust, prisfall m. m. framstår som skäligt. Bestämmelsen avser omsättningsfastigheter i alla typer av rörelse där sådana förekommer, således även i t. ex. försäkringsrörelse. Som komplettering till dessa bestämmelser har RSV utfärdat anvisningar rörande värdesättningen av lager hos byggnadsföretag m. m. (RSV Dt 1975:23 och 1976:48). Enligt anvisningarna skall den i räkenskaperna gjorda värderingen godtas så länge värdet inte understiger 85 % av fastigheternas sammanlagda anskaffningsvärde. I anskaffningsvärdet på fastigheter som bebyggts i rörelsen inräknas inte indirekta byggnadskostnader. Dessa får således dras av omedelbart. Samma värdering godtas i fråga om aktier och andelar i fastighetsbolag och fastighetsföreningar om aktierna eller andelarna utgör lagertillgångar i byggnadsrörelse. Några motsvarande anvisningar har inte utfärdats för värdering av fastigheter i yrkesmässig handel med fastigheter eller tomtrörelse.

Beredningen föreslår att de nuvarande nedskrivningsreglerna ersätts med en bestämmelse om generell rätt till nedskrivning med 15 % av anskaffningsvärdet för lagerfastigheter i byggnadsrörelse, tomtrörelse, annan handel med fastigheter samt försäkringsrörelse. I anskaffningsvärdet skall inräknas också indirekta byggnadskostnader. Beträffande fastigheter i tomtrörelse föreslås att i anskaffningsvärdet skall ingå nedlagda exploateringskostnader. Som en konsekvens av beredningens förslag om ändrade avskrivningsregler för

omsättningsfastigheter skall nedskrivning alternativt få ske till ett belopp motsvarande summan av fastigheternas skattemässiga restvärde. Nedskrivningsrätten föreslås bli förbehållen skattskyldiga som tillämpar dubbel bokföring och gör motsvarande nedskrivning i räkenskaperna.

Beredningen föreslår vidare att skattskyldiga, som bedriver byggnadsrörelse, handel med fastigheter och tomtrörelse, skall ha rätt att göra avsättning till resultatutjämningsfond. Vad gäller avsättningens storlek och inverkan på utrymmet för reguljär lagernedskrivning bör enligt beredningen byggnadsföretagen m. fl. behandlas på samma sätt som andra rörelsedrivande företag. Avdrag för avsättning till resultatutjämningsfond skall sålunda enligt förslaget medges med högst 20 % av företagets lönesumma för anställda i förvärvskällan och – då rörelsen drivs av fysisk person – härutöver högst 15 % av den egna inkomsten i förvärvskällan före fondavsättningen. Yrkar ett företag avdrag för avsättning till resultatutjämningsfond, skall den reguljära lagernedskrivningen begränsas från högst 60 % till högst 45 % av lagervärdet, dvs. med 15 procentenheter.

Beredningens förslag har lämnats utan kommentar av flertalet remissinstanser. En majoritet av de remissinstanser som yttrat sig anser emellertid att de föreslagna nedskrivningsreglerna blir alltför gynnsamma, särskilt om avdrag för avsättning till resultatutjämningsfond samtidigt medges. I flertalet fall förordas en begränsning av nedskrivningen till 10 % av anskaffningsvärdet. Några remissinstanser anser att generell nedskrivning inte bör införas vid handel med fastigheter och tomtrörelse. SBEF anför att beredningens förslag i vissa hänseenden innebär en alltför stor begränsning av reserveringsutrymmet. BFN framhåller att något krav på dubbel bokföring inte gäller enligt BFL för mindre näringsidkare och att det synes principiellt olämpligt att införa ett sådant krav via skattelagstiftningen.

För egen del kan jag i huvudsak ansluta mig till beredningens förslag. Enligt min uppfattning ger emellertid den föreslagna avdragsrätten för avsättning till resultatutjämningsfond jämsides med en femtonprocentig nedskrivning på omsättningsfastigheter ett alltför stort reserveringsutrymme. Jag kan alltså instämma i den kritik som under remissbehandlingen riktats mot förslaget i denna del. Såsom påpekats från flera håll är det rimligt att rätten till lagernedskrivning begränsas, om den skattskyldige väljer att utnyttja den lönebaserade reserveringen. Jag återkommer strax till denna fråga (avsnitt 2.5.8.3).

Vad gäller nedskrivningsreglerna i sig har jag emellertid inga invändningar mot beredningens förslag. Även enligt min mening bör således KL kompletteras med uttryckliga regler om nedskrivning av fastigheter som är omsättningstillgångar i rörelse. Det i räkenskaperna angivna värdet på fastigheterna bör godtas om det inte understiger 85 % av anskaffningsvärdena. I anskaffningsvärdet bör inräknas såväl direkta som indirekta kostnader. Detta innebär att nedskrivningsutrymmet begränsas till 15 % av fastigheternas totala anskaffningsvärden. För byggnadsföretagen leder detta

– jämfört med nuvarande praxis – till en minskning av reserveringsutrymmet med 85 % av de indirekta byggnadskostnaderna. Dessa kostnader svarar dock normalt endast för omkring 5 % av det totala värdet av en nyproducerad byggnad.

Beredningens förslag omfattar omsättningsfastigheter i byggnadsrörelse, handel med fastigheter, tomtrörelse och försäkringsrörelse. Omsättningsfastigheter kan emellertid också förekomma hos företag som driver penningrörelse. Någon anledning att i detta hänseende skilja mellan försäkringsrörelse och penningrörelse kan inte anses föreligga. De föreslagna nedskrivningsreglerna bör därför utsträckas till att gälla omsättningsfastigheter hos varje skattskyldig. Sådana aktier och andelar i fastighetsförvaltande företag som är att anse som omsättningstillgångar bör i princip värderas på samma sätt som om fastigheterna innehafts direkt. En aktie eller en andel bör emellertid aldrig – oavsett det fastighetsförvaltande företagets skuldsättningsgrad – tas upp till negativt värde.

I fråga om de fastighetsförvaltande handelsbolagen har beredningen föreslagit att den skattskyldige skall ha valfrihet mellan att göra nedskrivning i bolagets räkenskaper och att skriva ned andelen. Förslaget har kritiserats av RSV som menar att nedskrivning på fastigheterna ger problem om någon av handelsbolagets delägare inte själv bedriver byggnadsrörelse. RSV anser att förslaget i denna del inte fyller något självständigt konsolideringsändamål. Jag kan inte instämma i sistnämnda bedömning. Mot bakgrund av den genomsyn som i övrigt bör gälla i fråga om fastigheter som innehas av fastighetsförvaltande handelsbolag synes det rimligt att den skattskyldige kan utnyttja antingen andelarna eller själva fastigheterna som underlag för nedskrivningen. Har den skattskyldige fått avdrag på grund av att fastigheterna skrivits ned i handelsbolaget bör – i överensstämmelse med nuvarande praxis – avdraget återföras till beskattning då andelen säljs. För att tillämpningen skall underlättas bör samma nedskrivningsalternativ gälla för samtliga andelsägare i bolaget. Detta innebär närmare bestämt att nedskrivning på andelarna aldrig bör komma i fråga, om fastigheterna har skrivits ned i handelsbolagets räkenskaper.

Som BFN anfört bör rätten till nedskrivning på omsättningsfastigheter inte kopplas till något krav på att den löpande bokföringen avslutas med ett årsbokslut.

Vad jag nu föreslagit föranleder omfattande ändringar i punkt 3 av anvisningarna till 41 § KL.

2.5.8.3 Avsättning till resultatutjämningsfond

Vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet och rörelse medges fr. o. m. 1981 års taxering avdrag för belopp som i räkenskaperna avsätts till resultatutjämningsfond. Avdraget baseras, som jag tidigare framhållit, på lönesumman och – i förekommande fall – fysisk persons egen inkomst i

förvärvskällan. Avdrag medges dock inte i fråga om förvärvskälla vari ingår lager av värdepapper, fastigheter eller liknande tillgångar. Denna begränsning av avdragsrätten hänger samman med kopplingen mellan den lönebaserade reserveringen och reglerna för lagernedskrivning. Det har nämligen ansetts rimligt att utrymmet för reguljär lagernedskrivning reduceras, om den skattskyldige yrkat avdrag för avsättning till resultatutjämningsfond. En motsvarande minskning av nedskrivningsutrymmet har emellertid inte kunnat utformas i fråga om värdepapper, fastigheter och liknande tillgångar, eftersom rätten till nedskrivning på dessa tillgångar inte varit siffermässigt preciserad. Detta hinder för en koppling mellan de båda reserveringsmetoderna bortfaller dock, såvitt gäller fastigheter, om de för dessa tillgångar föreslagna nedskrivningsreglerna införs. I likhet med beredningen anser jag därför att förekomsten av omsättningsfastigheter i förvärvskällan framdeles inte bör utgöra ett hinder mot avdrag för avsättning till resultatutjämningsfond.

Som jag nyss påpekat kan lönebaserad reservering f. n. inte medges beträffande förvärvskälla vari ingår lager av värdepapper. Regeln tar i första hand sikte på försäkringsföretag, banker och andra företag som driver penningrörelse. Enligt min mening bör denna begränsning i reserveringsrätten gälla tills vidare. Det kan dock inte helt uteslutas att regelns nuvarande utformning kan få olämpliga konsekvenser. Jag syftar på det fallet att ett företag, som bedriver t. ex. industrirörelse, vid sidan av denna verksamhet – men ändå inom förvärvskällans ram – innehar ett mindre lager av värdepapper. Ett sådant värdepappersinnehav kan teoretiskt sett medföra att företaget saknar möjlighet att utnyttja den lönebaserade reserveringen. För att undvika ett sådant från materiell synpunkt otillfredsställande resultat bör inskränkningen i rätten till avdrag för avsättning till resultatutjämningsfond formuleras om. Jag föreslår att avdragsförbudet skall gälla endast vid beräkning av penning- och försäkringsrörelse.

Ett byggnadsföretag eller ett företag som driver handel med fastigheter bör få avdrag för avsättning till resultatutjämningsfond under samma förutsättningar och med samma belopp som övriga företag som har denna reserveringsmöjlighet. Detta innebär bl. a. att utrymmet för lagernedskrivning bör begränsas, om den skattskyldige väljer att utnyttja den lönebaserade reserveringen. Jag föreslår därför att ett företag, som yrkar avdrag för avsättning till resultatutjämningsfond, inte får ta upp sitt lager av fastigheter och liknande tillgångar till lägre belopp än 90 % – mot normalt 85 % – av tillgångarnas anskaffningsvärden. Har företaget dessutom andra lagertillgångar, exempelvis lager av byggnadsmaterial, bör nedskrivningsutrymmet för dessa reduceras med 15 procentenheter. I likhet med vad som gäller för övriga företag bör vidare inte bara den skattskyldiges egen avsättning till resultatutjämningsfond utan också ett närstående företags avsättning medföra att utrymmet för lagernedskrivning begränsas.

Det bör understrykas att avdrag för avsättning till resultatutjämningsfond

liksom f. n. kan komma i fråga endast vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet eller rörelse. Lön som hänför sig till förvärvskälla tillhörande inkomstslaget annan fastighet – t. ex. löner till fastighetsskötare – kan inte ligga till grund för fondavsättning. Detta gäller oavsett om fastigheten utgör omsättningstillgång i rörelse eller inte.

Reglerna om byggnadsföretagens m. fl . avdragsrätt för avsättning till resultatutjämningsfond bör tas in i punkt 3 av anvisningarna till 41 § KL. Mitt förslag föranleder också vissa ändringar i 41 d § KL.

2.6 Tomtrörelse

2.6.1 Inledning

Inom skatterätten skiljer man mellan kvalificerad och okvalificerad tomtrörelse. Enligt punkt 2 första stycket av anvisningarna till 27 § KL anses kvalificerad tomtrörelse i princip föreligga när någon säljer byggnadstomter från en fastighet som uppenbarligen förvärvats för att ingå i yrkesmässig markförsäljning. Som ordalagen antyder tar bestämmelsen sikte på det fall då det redan vid förvärvet av marken framgår att ägaren avser att i yrkesmässiga former försälja tomter för bebyggelse. Många gånger kan det emellertid vara svårt att fastställa vad det ursprungliga syftet med ett fastighetsförvärv varit. Särskilt gäller detta då tomtförsäljningarna sker mer sporadiskt. För att underlätta bedömningen i sådana fall infördes år 1967 schablonregler om okvalificerad tomtrörelse. Dessa regler, som finns intagna i punkt 2 andra–sjunde styckena av anvisningarna till 27 § KL, innebär i huvudsak att tomtrörelse alltid skall anses föreligga, om den skattskyldige och dennes make under en tioårsperiod avyttrat sammanlagt minst femton byggnadstomter. Tomtrörelsen anses ha tagit sin början genom försäljningen av den femtonde tomten.

Som jag tidigare nämnt avser jag inte att föreslå några större ändringar av reglerna för tomtrörelse. Även i fortsättningen får det således ankomma på praxis att avgöra exempelvis i vilka fall en fastighet skall anses utgöra omsättningstillgång i en av fastighetsägaren bedriven kvalificerad tomtrörelse. De regler som i det föregående föreslagits i fråga om byggnadsrörelse och handel med fastigheter kommer dock att påverka den skattemässiga behandlingen av omsättningstillgångar i tomtrörelse. Jag vill här erinra om att reglerna om avskattning av fastigheter, som förvärvats i anledning av föregående ägarens död, även gäller för fastigheter som utgör omsättningstillgångar i tomtrörelse. Likaså skall nedskrivningsreglerna tillämpas för alla typer av omsättningsfastigheter. Framhållas kan vidare att handel med fastigheter omfattar inte bara bebyggda fastigheter utan också renodlad markförsäljning. En yrkesmässigt bedriven tomtförsäljning torde därför ofta uppfylla förutsättningarna för såväl kvalificerad tomtrörelse som det övergripande verksamhetsslaget handel med fastigheter. I detta fall kommer

i praktiken reglerna om handel med fastigheter att ta över tomtrörelsereglerna. En liknande situation kan tänkas uppkomma, om den av den skattskyldige bedrivna verksamheten uppfyller kraven på både byggnadsrörelse och kvalificerad tomtrörelse.

Vad jag nu anfört påkallar inte någon ändring av reglerna för beskattning av tomtrörelse. Däremot kommer jag i det följande att ta upp ett par andra skattefrågor som berör tomtrörelse. Den första frågan avser rätten till avdrag för framtida exploateringsutgifter och den andra hur nedskrivning, som skett i okvalificerad tomtrörelse, skall behandlas då tomtrörelsen avbryts.

2.6.2 Framtida exploateringsutgifter

Då en byggnadstomt avyttras i samband med exploateringen av ett område kan det inträffa att de olika anläggningsarbetena på fastigheten, som åvilar exploatören, ännu inte hunnit färdigställas. Fråga kan exempelvis vara om återstående markarbeten eller dragning av ledningar för el, vatten och avlopp. Inte sällan förbinder sig säljaren att utan särskild ersättning svara för de framtida utgifterna för att iordningställa marken för sitt ändamål. Det är f. n. osäkert i vad mån avdrag för avsättning till täckande av sådana utfästelser är avdragsgilla vid inkomstberäkningen.

Beredningen har föreslagit att skattskyldig, som utfäst sig att utan ersättning utföra arbeten på en avyttrad fastighet, skall – om han i räkenskaperna avsätter ett belopp för att täcka utfästelsen – få avdrag för det avsatta beloppet. Överstiger avsättningen uppenbarligen utfästelsens värde på balansdagen, skall dock avdraget reduceras.

De remissinstanser som yttrat sig är överlag positiva. Endast en länsstyrelse avstyrker förslaget med hänsyn till svårigheterna att beräkna storleken av utfästelsens värde.

För egen del får jag anföra följande. Jag är väl medveten om att rättsläget vad gäller avdrag för reserveringar för framtida utgifter i många hänseenden är oklart. Området ses emellertid f. n. över av 1980 års kommitté för översyn av reglerna för beskattning av statsbidrag, m. m. (B 1980:01). I kommitténs uppdrag ingår bl. a. att utarbeta ett generellt system för den skattemässiga behandlingen av olika former av framtida utgifter. Det vore enligt min mening olämpligt att föregripa kommitténs arbete genom att i detta sammanhang utarbeta särskilda regler för exploateringsutgifter i tomtrörelse. Jag föreslår därför att frågan får vila i avvaktan på resultatet av kommitténs arbete.

2.6.3 Återföring av nedskrivning av tomtlager

Medan de fastigheter som utgör lager i kvalificerad tomtrörelse – på samma sätt som i byggnadsrörelse och handel med fastigheter – behåller sin omsättningskaraktär för all framtid i ägarens hand, kan tomtlagret i en

okvalificerad tomtrörelse under vissa förhållanden återta sin plats i realisationsvinstsystemet. Avyttrar den skattskyldige genom en slutförsäljning hela det återstående lagret i sådan tomtrörelse skall nämligen, med vissa undantag, vinsten av denna försäljning inte beskattas som inkomst av rörelse utan enligt realisationsvinstreglerna. Har nedskrivning av tomterna skett, skall dock nedskrivet belopp tas upp till beskattning som inkomst av rörelse. En omsättningsfastighet kan vidare förvandlas till anläggningstillgång om tomtrörelsen avbryts. Enligt punkt 2 femte stycket av anvisningarna till 27 § KL skall en okvalificerad tomtrörelse anses ha avbrutits, om den skattskyldige och dennes make inte sålt någon byggnadstomt under de tio senaste kalenderåren. Tomtförsäljning som sker härefter beskattas endast enligt realisationsvinstreglerna såvida försäljningen inte avser planlagt område eller försäljningen sker på sådant sätt att tomtrörelse på nytt anses föreligga. Någon bestämmelse om återföring av lagernedskrivning motsvarande den vid slutförsäljning finns inte. Har det tomtlager som innehas vid tiden för rörelsens avbrytande varit nedskrivet, kommer det tidigare medgivna avdraget aldrig att återföras till beskattning.

Beredningen har föreslagit att nu nämnda bestämmelser ändras. Enligt beredningens uppfattning bör en byggnadstomt, som blivit föremål för nedskrivning i den skattskyldiges rörelse, behålla sin omsättningskaraktär för all framtid. Oavsett när tomten försäljs skall därför hela försäljningsvinsten beskattas som inkomst av rörelse.

Förslaget har inte mött några principiella invändningar vid remissbehandlingen. Några remissinstanser anser att bestämmelsen fordrar utbyggda kontrollmöjligheter. Sveriges advokatsamfund ifrågasätter om inte de föreslagna reglerna bör kompletteras med en rätt att återföra nedskrivningarna vid tioårsperiodens utgång.

Även enligt min mening är det motiverat att ändra lagstiftnigen på denna punkt. Skälet till att en bestämmelse om återföring av nedskrivning inte infördes i 1967 års lagstiftning om tomtrörelse var att frågan bedömdes ha begränsad betydelse. Det antogs att nedskrivning i de flesta fall inte skulle bli aktuell i okvalificerad tomtrörelse. Jag anser emellertid att starka principiella skäl talar för att denna lucka i beskattningen täpps till. För denna ståndpunkt talar också mina i det föregående redovisade förslag om avskattning i samband med arv m. m.

Enligt min mening bör emellertid frågan lösas på ett något annorlunda sätt än vad beredningen föreslagit. Reglerna om avbrytande av tomtrörelse tar sikte på de fall då den skattskyldiges långvariga passivitet i fråga om försäljningar tyder på att verksamheten definitivt upphört. Det synes kunna sättas i fråga om förutsättningar för ett sådant synsätt föreligger, om den skattskyldige utnyttjat möjligheten till nedskrivning av tomtlagret. Det ligger enligt min uppfattning närmare till hands att tolka nedskrivningen som ett uttryck för att den skattskyldige avser att fortsätta rörelsen. Även om jag inte anser att man bör gå så långt att man betraktar verksamheten som

kvalificerad tomtrörelse, talar likväl åtskilligt för att den tioåriga karensperioden inte bör börja löpa så länge tomterna är nedskrivna. Det sagda bör gälla beträffande samtliga i rörelsen ingående tomter, även om nedskrivningen undantagsvis skulle vara begränsad till endast en del av lagret. Genom denna lösning bortfaller också en stor del av de påtalade kontrollproblemen. Jag föreslår därför att punkt 2 av anvisningarna till 27 § kompletteras med en bestämmelse om att den tioåriga karenstiden skall börja löpa först sedan eventuellt nedskrivet belopp återförts till beskattning.

2.7 Handel med värdepapper

2.7.1 Nedskrivning av lager av värdepapper

Köp och försäljningar av värdepapper kan beroende på omständigheterna beskattas antingen enligt rörelsereglerna (handel med värdepapper) eller enligt realisationsvinstreglerna (värdepappersförvaltning). Som handel med värdepapper betraktas främst verksamhet som bedrivs av banker och fondkommissionärer med särskilda tillstånd av regeringen eller bankinspektionen. I fråga om köp och försäljning av värdepapper som företas av andra skattskyldiga är rättsläget mer osäkert. Särskilt då den skattskyldige är en enskild person har praxis visat sig obenägen att utan starka skäl godta att inkomstberäkningen sker enligt rörelsereglerna. Framför allt torde detta gälla om genomförda köp och försäljningar skett enbart för den skattskyldiges egen räkning. Bedrivs däremot verksamheten i aktiebolagsform, synes förutsättningarna för att rörelse skall anses föreligga vara större.

Anses verksamheten utgöra rörelse, föreligger i princip rätt till avdrag för nedskrivning. Enligt anvisningarna till 41 § KL skall lager av värdepapper tas upp till vad som är skäligt med hänsyn till risk för förlust, prisfall m. m. Regeringsrätten synes endast i något fall ha tagit ställning till vilken värderingsnivå som kan godtas i skattehänseende. Nedskrivning av aktier och obligationer har därvid medgivits med 30 resp. 5 % av anskaffningsvärdet. I ett avgörande av kammarrätten i Stockholm har nedskrivning av lager av aktier i ett fondkommissionärsföretag med 40 % av marknadsvärdet godtagits.

Enligt beredningens uppfattning ger den nuvarande möjligheten att t. ex. i aktiebolagsform bedriva rörelse avseende handel med värdepapper inte sällan upphov till opåkallade skattelättnader och risk för obehöriga transaktioner. Beredningen har därför ifrågasatt om inte all värdepappershandel som bedrivs av annan än fondkommissionär e. d. skall beskattas enligt realisationsvinstreglerna. Beredningen har emellertid inte ansett det lämpligt att på detta område frångå de principer som i andra sammanhang ligger till grund för definitionen av rörelsebegreppet. I stället föreslås att utrymmet för nedskrivning av lager av värdepapper kraftigt begränsas i värdepappersrörelse som bedrivs av annan skattskyldig än bank, försäkrings-

företag, fondkommissionär eller dotterbolag till investmentföretag. Lagret i sådan rörelse bör enligt beredningen inte få skrivas ned till lägre belopp än anskaffningsvärdet eller verkliga värdet på balansdagen. Vid denna värdering skall principen "först in – först ut" tillämpas. I fråga om rörelse, som bedrivs av bank, försäkringsföretag, fondkommissionär samt dotterbolag till investmentföretag, föreslås att nuvarande bestämmelser om värdering med hänsyn till prisfallsrisk etc. kvarstår. Beredningen förutsätter dock att närmare anvisningar utfärdas av RSV.

De föreslagna nedskrivningsreglerna godtas överlag av de remissinstanser som yttrat sig i frågan. Bankinspektionen anser dock att dotterbolag till andra investmentbolag än sådana som är börsnoterade bör likställas med övriga skattskyldiga. Länsstyrelsen i Malmöhus län ifrågasätter om inte en mer omfattande reglering av den skattemässiga behandlingen av värdepappersrörelse är påkallad.

För egen del vill jag anföra följande. Den av beredningen föreslagna värderingsnivån innebär – såvitt gäller fysiska personer samt flertalet aktiebolag och andra juridiska personer – att ett lager av värdepapper inte får redovisas till lägre belopp än det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet på balansdagen. En aktie som förvärvats för 100 kr. och som på balansdagen är värd 98 kr. får alltså inte tas upp till lägre belopp än 98 kr. Hänsyn skall enligt förslaget inte tas till t. ex. risken för kursfall efter balansdagen. En sådan värdering synes dock kunna komma i konflikt med BFL:s värderingsprinciper. En annan principiell nackdel hos beredningens förslag är att samma slag av tillgångar skall värderas på olika sätt beroende på vem som är tillgångens ägare. Av bl. a. nu angivna skäl anser jag att lager av värdepapper och liknande tillgångar även i framtiden bör tas upp till det belopp som framstår som skäligt med hänsyn till risken för förlust, prisfall m .m. Jag är alltså inte beredd att nu lägga fram något förslag i frågan. Jag delar däremot beredningens uppfattning att det kan finnas anledning för RSV att utfärda anvisningar för den skattemässiga värderingen av lager av värdepapper.

2.7.2 Beskattning av ärvda värdepapper

Den redovisning som jag i det föregående lämnat rörande den nuvarande skattemässiga behandlingen av omsättningsfastigheter som förvärvas genom arv eller liknande sätt gäller i princip även i fråga om värdepapper. Sålunda torde den som genom arv eller testamente förvärvat värdepapper, som utgjort lagertillgång i den avlidnes rörelse, i regel kunna avyttra dessa utan annan beskattning än enligt realisationsvinstreglerna. Värdepapperen förlorar alltså sin karaktär av omsättningstillgång genom arvfallet.

Beredningen har föreslagit att värdepapper, som utgjort lager i rörelse, skall behålla sin karaktär av omsättningstillgång hos den som förvärvar värdepapperet genom arv, testamente eller bodelning i anledning av makes

död. Till skillnad mot vad beredningen föreslagit i fråga om omsättningsfastigheter föreslås ingen möjlighet till avskattning av lager av värdepapper.

De remissinstanser som yttrat sig i denna del är i allmänhet positiva till grundtanken i förslaget. Flertalet förespråkar dock att en obligatorisk avskattning införs för skattskyldiga som inte själva bedriver rörelse avseende handel med värdepapper. Det framhålls att betydande tillämpnings- och kontrollsvårigheter annars kan uppkomma. I några remissyttranden rekommenderas dock frivillig avskattning.

För egen del anser jag det lämpligt att värdepapper som utgör omsättningstillgång i rörelse skall, om ägaren avlider, behandlas på samma sätt som omsättningsfastigheter och lager av aktier och andelar i fastighetsförvaltande företag. Jag förordar därför att vad jag i det föregående föreslagit beträffande fastigheter och aktier eller andelar i fastighetsförvaltande företag skall gälla även beträffande t. ex. börsnoterade värdepapper som utgjort omsättningstillgångar i den avlidnes rörelse. Detta innebär att värdepapperen behåller sin lagerkaraktär hos den som förvärvar tillgångarna genom arv, testamente eller bodelning i anledning av makes död. För den som inte själv bedriver rörelse av samma slag som den avlidne eller avser att fortsätta dennes rörelse bör vidare en möjlighet öppnas att genom återföring av tidigare gjorda nedskrivningar föra över tillgångarna till realisationsvinstsystemet. Denna avskattning bör – liksom i fråga om arv av t. ex. omsättningsfastigheter – ske vid taxeringen för förvärvsåret.

Som RSV påpekat innebär den föreslagna lösningen att en arvtagares aktieinnehav i ett och samma bolag teoretiskt sett kan komma att omfatta såväl aktier av omsättningskaraktär som andra aktier. Denna situation kommer emellertid att bli synnerligen sällsynt. Genom att den skattskyldige årligen skall redovisa den del av innehavet som utgör omsättningstillgångar i en rörelsebilaga torde det inte heller vålla några större svårigheter att skilja dessa värdepapper från det övriga innehavet.

Reglerna om hur ärvda lageraktier m. m. skall behandlas i skattehänseende bör – liksom motsvarande regler för fastigheter – tas in i punkt 4 av anvisningarna till 27 § KL.

2.8 Vissa frågor angående rätt beskattningsår

Enligt 28 § 1 mom. KL hänförs till intäkt av rörelse allt det som kommit rörelseidkaren till godo av rörelse som bedrivits här i landet. Från de samlade intäkterna – bruttointäkten av rörelsen – får enligt 29 § 1 mom. KL avdrag göras för driftkostnader, t. ex. löner för personal i rörelsen och värdeminskning av byggnader och maskiner. I 30 § 1 mom. KL bestäms begreppet nettointäkt av rörelse. Nettointäkten utgör det belopp som återstår sedan avdrag för driftkostnaderna gjorts och hänsyn tagits till in- och utgående balans.

Föreskrifter angående principerna för beräkning av inkomst av rörelse finns även i 41 § KL och anvisningarna till paragrafen.

Enligt 41 § första stycket KL skall inkomst av rörelse beräknas enligt bokföringsmässiga grunder i den mån dessa inte strider mot särskilda bestämmelser i KL.

För skattskyldig som haft ordnad bokföring skall enligt punkt 1 första stycket av anvisningarna till 41 § KL inkomstberäkningen ske på grundval av hans bokföring med iakttagande av bestämmelserna i anvisningspunkten. Det föreskrivs också att vid inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder hänsyn skall tas till in- och utgående lager av varor samt till fordringar och skulder. En särskild bestämmelse finns om värdesättningen av de ingående posterna. Som värde av ingående lager, fordringar och skulder skall enligt denna bestämmelse tas upp värdet av närmast föregående beskattningsårs utgående motsvarande poster.

I fjärde stycket den nämnda anvisningspunkten föreskrivs följande. Vid beräkning av inkomst enligt bokföringsmässiga grunder skall en inkomst anses ha erhållits under det år då den enligt vedertagen redovisningssed bör tas upp som intäkt i räkenskaperna. Detta skall gälla även om inkomsten ännu inte uppburits kontant eller på annat sätt kommit den skattskyldige till handa. Vad som gäller i fråga om inkomstposterna har motsvarande tillämpning beträffande utgiftsposterna. I fråga om tiden för inkomst- och utgiftsposters upptagande enligt bokföringsmässiga grunder anges i lagrummet att fordringar i allmänhet tas upp som inkomst under det år då de uppkommer.

Frågan om rätt beskattningsår har, såvitt gäller vissa reserveringar, lagreglerats under senare år. Jag syftar på bestämmelserna om avdrag för avsättning för framtida garantiutgifter och för utgifter för framtida hantering av utbränt kärnbränsle m. m. (punkterna 1 a och 1 b av anvisningarna till 41 § KL) samt rätten till avdrag för avsättning till resultatutjämningsfond (41 d § KL). Dessa avdrag skall återföras till beskattning det närmast följande beskattningsåret. Innebörden av detta är att behörigheten av en avsättning prövas för varje beskattningsår för sig.

De bestämmelser som jag i det föregående redogjort för gäller med några undantag även vid beräkning av inkomst av jordbruk och skogsbruk och vid bokföringsmässig redovisning av inkomst av annan fastighet. Det som jag i fortsättningen anför beträffande inkomst av rörelse har tillämpning även i fråga om de nämnda slagen av inkomst.

Företagsskatteberedningen konstaterar i anslutning till några rättsfall som beredningen refererar att frågan om rätt beskattningsår ofta är svår att ta ställning till när det gäller felaktigheter beträffande balansposter. Frågeställningen kan beskrivas på följande sätt. Antag att balansräkningen för en rörelse avseende beskattningsåret 1 blivit oriktig genom att antingen en varufordran felaktigt inte tagits upp eller genom att en leverantörsskuld eller en reservering för framtida utgifter helt saknar grund. Felaktigheten

återkommer i balansräkningen för beskattningsår 2. Fråga uppkommer då om rättelse av felaktigheten kan ske vid taxeringen för beskattningsår 2 eller om rättelse endast kan ske genom besvär eller eftertaxering avseende beskattningsår 1. En annan fråga är om beskattning kan ske när fordringen betalas eller när den fiktiva skulden eller reserveringen återförs och bokförs som en skattefri intäkt.

Enligt beredningens uppfattning kan enligt gällande rätt i vissa fall beskattning endast ske vid taxeringen för det beskattningsår då den felaktiga bokföringsåtgärden vidtogs eller då den bokföringsåtgärd, som bort företas, underlåts. I situationer då eftertaxering inte är möjlig anses denna tillämpning kunna medföra konsekvenser som inte är godtagbara i materiellt hänseende.

I syfte dels att komma från sådana verkningar, dels att skapa klarhet på ett delvis svårtillämpat rättsområde föreslår beredningen en lagändring. Förslaget innebär att ett fel avseende vissa balansposter skall – såvida yrkande om rättelse av felet inte framställts inom den ordinarie besvärstiden – rättas så snart det kan ske vid taxeringen för senare beskattningsår. De fel som förslaget gäller är att värdet av varulager, kundfordringar, pågående arbeten eller liknande tillgångar tagits upp med för lågt belopp i balansräkningen eller att avdrag för leverantörsskulder eller för framtida garantiutgifter eller liknande skulder och reserveringar medgetts med för högt belopp. Beredningen framhåller att ett genomförande av förslaget medför att taxeringskontrollen helt kan inriktas på frågan om balansposterna i ett visst bokslut är riktiga. Hänsyn skall således inte behöva tas till om de ingående balansposterna också är felaktiga.

Vid remissbehandlingen har förslaget fått ett övervägande positivt mottagande eller lämnats utan erinran av myndigheterna med uppgifter inom skatteområdet. De remissinstanser som företräder näringslivet har i huvudsak ställt sig negativa till förslaget. Den främsta invändningen från de kritiska remissinstanserna är att förslagets förhållande till eftertaxeringsinstitutet är oklart eller inte godtagbart. En annan anmärkning är att beredningen inte utrett konsekvenserna i fråga om skattebrott och skattetillägg.

För egen del gör jag följande bedömning.

De civilrättsliga redovisningsreglerna går i stor utsträckning ut på att fördela inkomster och utgifter på olika redovisningsperioder på ett rättvisande sätt. För storleken av det sammanlagda redovisade resultatet sett över en rörelses hela livslängd saknar det betydelse hur denna fördelning görs. I den mån tillgångar, t. ex. lager eller fordringar, tas upp för lågt i bokslutet för något räkenskapsår blir resultatet i motsvarande mån högre för något eller några senare räkenskapsår (kontinuitetsprincipen). Detsamma gäller om skulder eller reserveringar för framtida utgifter tas upp för högt i något bokslut. Systemet innebär alltså att varje inkomst och utgift i en rörelse i princip förr eller senare kommer att påverka det bokförda resultatet för något räkenskapsår.

Beredningen synes i sina överväganden ha utgått från att kontinuitetsprincipen i det civilrättsliga resultatberäkningssystemet inte gäller fullt ut vid den skattemässiga resultatberäkningen. Som jag strax skall återkomma till tyder dock mycket på att överensstämmelsen mellan det civilrättsliga och det skatterättsliga systemet för resultatberäkningen enligt gällande rätt sträcker sig längre än vad beredningen antagit.

I den fortsatta framställningen knyter jag till att börja med an till följande exempel.

I en rörelse uppkommer under beskattningsår 1 en varufordran på 10 000 kr. Fordringen består vid beskattningsårets utgång men tas inte upp i bokslutet. Under beskattningsår 2 erhålls full betalning för fordringen.

I exemplet har skälet till att fordringen inte tagits upp i bokslutet för beskattningsår 1 lämnats öppet. Skälet kan bl. a. tänkas vara a) att fordringen bedömts som värdelös (jfr föreskriften i 16 § första stycket BFL att värdelös fordran inte får tas upp som tillgång) eller b) att rörelseidkaren underlåtit att bokföra fordringen i syfte att erhålla en skattekredit eller att helt undgå beskattning för beloppet.

När det gäller den civilrättsliga resultatredovisningen för beskattningsår 2 torde det sakna betydelse om fall a eller b föreligger. Betalningen skall i båda fallen bokföras så att den påverkar resultatet.

I fråga om beskattningen torde det beträffande fall a vara helt klart att betalningen utgör skattepliktig intäkt för beskattningsår 2. Vad gäller fall b har beredningen med stöd av ett rättsfall (RÅ 1967 fi 1745) funnit att betalningen inte kan anses utlösa beskattning. När rättsfallet avgjordes gällde emellertid inte den nuvarande bestämmelsen i punkt 1 av anvisningarna till 41 § KL om att som värde av ingående lager, fordringar och skulder skall tas upp värdet av motsvarande poster vid utgången av närmast föregående beskattningsår. I motiven till denna bestämmelse anfördes att regeln bl. a. innebar att den som vid föregående års taxering inte deklarerat utgående fordringar och lager, trots att sådana förelegat, inte heller skulle få avdrag för motsvarande ingående balansposter (prop. 1973:119 s. 18).

Mot bakgrund av detta har jag kommit till den slutsatsen att syftet med den av beredningen föreslagna regeln är tillgodosett redan i gällande rätt såvitt gäller betalning av en oredovisad fordran. Däremot kan det vara tveksamt om i alla situationer en oredovisad fordran från tidigare beskattningsår som kvarstår vid utgången av det aktuella beskattningsåret kan tas till beskattning vid taxeringen för detta. Jag anser därför att en uttrycklig bestämmelse om att så kan ske bör föras in i KL. Till frågan om hur bestämmelsen bör utformas återkommer jag.

Jag går nu över till att behandla en något annorlunda situation i anslutning till följande exempel.

I bokslutet avseende beskattningsår 1 för en rörelse tas felaktigt upp en skuldpost som minskar det bokförda resultatet. Någon justering för detta

sker inte vid taxeringen. Posten tas även upp i bokslutet för beskattningsår 2. Vid taxeringen för sistnämnda beskattningsår uppmärksammas att posten saknar verklighetsunderlag.

Om bokslutsposten i fråga avser reservering för framtida garantiutgifter eller avsättning till resultatregleringsfond torde det vara klart att den skall återföras till beskattning vid taxeringen för beskattningsår 2. Avser posten i stället t. ex. en fiktiv varuskuld, som den skattskyldige bokfört i syfte att skapa en skattekredit, synes det däremot ovisst om återföring kan ske vid taxeringen för beskattningsår 2. Samma osäkerhet kan också råda i andra situationer, t. ex. om posten avser en oriktig reservering för andra framtida utgifter än garantiåtaganden.

I likhet med vad jag i det föregående föreslagit i fråga om felaktigt utelämnade fordringar bör enligt min mening även oriktiga passivposter kunna återföras till beskattning vid den taxering då felet uppmärksammas, oavsett om felet har sin upprinnelse i ett tidigare bokslut. Den bestämmelse som jag förordat i fråga om felaktigt upptagna fordringar bör därför utformas så att den blir tillämplig även beträffande skulder och reserveringar.

En situation som också bör uppmärksammas är den att den skattskyldige själv upplöser en oriktig skuldpost för vilken avdrag erhållits vid någon tidigare taxering. En sådan upplösning torde rätteligen böra ske på så sätt att det redovisade resultatet förbättras. Den år 1973 fastslagna kontinuitetsprincipen torde – i överensstämmelse med vad jag sagt i det föregående i fråga om betalning av oredovisad fordran – innebära att beloppet i fråga redan enligt gällande rätt kan beskattas vid taxeringen för det beskattningsår då posten upplösts. Den omständigheten att den skattskyldige vidtar någon annan bokföringsåtgärd kan enligt min uppfattning inte medföra annan bedömning. Någon särskild bestämmelse för de ifrågavarande fallen torde därför inte behövas.

Vad jag framfört bör föranleda en ändring i punkt 1 första stycket av anvisningarna till 41 § KL. Innebörden av ändringen bör vara att värdet av sådana utgående balansposter som påverkar nettointäkten bestäms med hänsyn till förhållandena vid utgången av beskattningsåret utan hänsyn till eventuella felaktigheter i den ingående balansen. Regeln bör kunna tillämpas oavsett om den skattskyldige upprättar årsbokslut eller ej. Byggnader, maskiner och andra tillgångar beträffande vilka den skattemässiga värdesättningen bestäms på grundval av bestämmelserna om avdrag för värdeminskning i 22, 25 och 29 §§ KL berörs inte av förslaget.

En del remissinstanser har gjort gällande att beredningens förslag, som i princip överensstämmer med den lösning som jag förordar, innebär att en möjlighet till efterbeskattning införs vid sidan av eftertaxeringsinstitutet och att detta skulle vara mindre lämpligt. Enligt min uppfattning har denna kritik inte fog för sig. Eftertaxeringsinstitutet innebär att lagakraftvunna taxeringar under vissa förutsättningar – och endast under dessa – kan rivas upp inom eftertaxeringsfristen. Den lösning som jag föreslår medför emellertid inte att

lagakraftvunna taxeringar kan angripas. Innebörden är i stället att taxeringen för ett beskattningsår kan ske på ett materiellt riktigt sätt oavsett att det föreligger ett fel i den ingående balansen. Som framgår av det anförda är detta ofta möjligt redan enligt nuvarande regler.

Mot beredningens förslag har också riktats den invändningen att konsekvenserna i fråga om skattebrott och skattetillägg inte utretts. För min del kan jag inte finna att några särskilda svårigheter skall behöva uppstå i detta sammanhang. Det ankommer givetvis på de skattskyldiga att lämna de uppgifter som behövs för att en riktig taxering skall kunna ske. Antag t. ex. att en rörelseidkare utelämnat en säker varufordran dels i bokslutet för beskattningsår 1, då fordringen uppkom, dels i bokslutet för beskattningsår 2. Om taxeringsnämnden uppmärksammar felet vid taxeringen för beskattningsår 2 och då tar upp fordringen till beskattning, torde förutsättning föreligga att föra på skattetillägg.

En annan fråga som aktualiserats under remissbehandlingen är vem som skall ha bevisbördan för att en oriktig eller underlåten bokslutsåtgärd inte föranlett beskattning vid någon tidigare taxering. Det har härvid gjorts gällande att bevisbördan borde ligga hos det allmänna.

Enligt min uppfattning bör bevisprövningen ske enligt de allmänna regler som gäller för taxeringsförfarandet. Det torde därvid ligga i sakens natur att taxering av ett belopp inte skall ske, om det finns skälig anledning att anta att ett motsvarande belopp tagits till beskattning vid någon tidigare taxering. Om felaktigheten i fråga i den ingående balansen har sitt ursprung i bokslut för beskattningsår för vilket deklarationshandlingar inte finns bevarade, synes kunna antas att någon beskattningsåtgärd med anledning av felaktigheten i allmänhet inte blir aktuell.

Ett genomförande av förslaget medför att taxeringskontrollen i högre grad kan inriktas på det senaste beskattningsåret. En rättelse i föreliggande hänseende bör därför i allmänhet ske vid den löpande taxeringen eller genom ordinära taxeringsbesvär. Fall torde dock kunna förekomma då det kan finnas anledning att i stället genom eftertaxering vidta rättelse beträffande en tidigare taxering. Ett sådant fall kan vara det att den skattskyldige ett enstaka vinstår vidtagit en uppenbart oriktig bokslutsåtgärd för att eliminera eller minska vinsten.

2.9 Kvittning vid fel i bokslut

Taxeringsprocessen är av ålder utformad som en beloppsprocess. En av konsekvenserna av detta är att den skattskyldige i princip kan bemöta ett yrkande av en taxeringsintendent om höjning av taxeringen på viss grund med en begäran att den tilltänkta höjningen skall kvittas mot t. ex. ett avdrag som den skattskyldige tidigare förbisett. Ett kvittningsyrkande kan också framställas hos taxeringsnämnden inför en ifrågasatt höjning av den deklarerade inkomsten.

Möjligheten att få en invändning om kvittning godtagen har i praxis inskränkts väsentligt i de fall då kvittning förutsätter ändring av bokslut. Det nuvarande rättsläget torde komma till uttryck i anvisningen 1958 nr 3:1 från dåvarande riksskattenämnden.

Den nämnda anvisningen innehåller följande. En ändring av ett bokslut bör endast undantagsvis godtas vid taxeringen om ändringen vidtagits sedan den deklaration, som grundats på det efterföljande bokslutet, avgetts eller bort avges. Inte heller bör en ändring godtas om avsikten med ändringen är att undgå taxeringshöjning som föranleds av att den skattskyldige begått skattebrott. I övriga fall bör en ändring av ett bokslut godtas om det framstår som skäligt, vilket enligt anvisningen vanligen får anses vara fallet.

Beredningen föreslår att innehållet i anvisningen från riksskattenämnden skall lagfästas genom en bestämmelse i 41 § KL. Syftet med förslaget är bl. a. att åstadkomma en mer enhetlig tillämpning. Enligt den föreslagna lagregeln skall ett ändrat bokslut läggas till grund för taxeringen under förutsättning dels att det upprättats före den dag då den deklaration, som grundas på det följande bokslutet, avgetts eller bort avges, dels att den skattskyldige därigenom inte erhåller obehörig skatteförmån. Beredningen förutsätter att lagregeln kompletteras genom anvisningar av RSV.

Dessutom lägger beredningen fram två andra förslag. Dessa syftar till praktiska lösningar i några särskilda situationer.

Det ena av förslagen avser den situationen att den skattskyldige inte hinner få fram ett nytt bokslut innan taxeringsnämnden avslutat sitt arbete. En skattskyldig som i det läget vill åberopa ett ändrat bokslut måste f. n. anföra besvär hos länsrätten. I avsikt att skapa en smidigare ordning föreslår beredningen att taxeringsnämnden skall kunna besluta att en taxeringsåtgärd, som föranleds av en felaktighet i balansräkningen, får anstå om förutsättningar föreligger att godta ett nytt bokslut. Sådant anstånd, som är avsett att bereda den skattskyldige tillfälle att upprätta och ge in ett nytt bokslut, bör enligt beredningens mening gälla fram till den tidpunkt då deklarationen för det följande beskattningsåret normalt skall lämnas.

Det andra förslaget tar sikte på börsföretag och andra stora företag för vilka det inte är praktiskt genomförbart att upprätta ett nytt bokslut. Beredningen konstaterar att om krav på ett nytt bokslut gällde generellt skulle dessa företag ställas utanför möjligheten att yrka ytterligare ned- eller avskrivning e. d. för att eliminera verkan av rättelse av fel beträffande någon balanspost. Beredningen föreslår därför att taxeringsnämnden skall få taxera ett företag som hör till den nämnda kategorin utan att ta hänsyn till felet i fråga. Som förutsättning skall enligt förslaget gälla dels att en ändring av bokslutet är förenad med synnerlig olägenhet för den skattskyldige, dels att det kan antas att felet kommer att rättas i bokslutet för det närmast följande beskattningsåret.

Vid remissbehandlingen har förslaget fått ett blandat mottagande hos myndigheterna med uppgifter på skatteområdet. De remissinstanser som

företräder näringslivet är däremot i huvudsak positiva till förslaget. I ett remissyttrande anförs dock att förslaget innebär att en alltför snäv praxis lagfästs.

För egen del vill jag anföra följande.

Det allmänna har genom regler i KL om avskrivning av anläggningstillgångar och om värdesättning av tillgångar och skulder fastställt ett sammanlagt utrymme för åtgärder genom vilka en rörelseidkare kan påverka det skattemässiga resultatet av rörelsen i minskande riktning. I den mån en skattskyldig inte önskar utnyttja detta utrymme fullt ut utan väljer att redovisa ett bättre resultat än vad skattereglerna fordrar, står ofta olika resultatpåverkande åtgärder eller kombinationer av sådana åtgärder till buds. I en given situation kan t. ex. en skattskyldig erhålla samma skattemässiga resultat genom att antingen skriva av på maskiner med ett visst belopp eller skriva ned värdet av varulagret eller göra avsättning till resultatutjämningsfond med samma belopp.

Mot denna bakgrund anser jag att det finns anledning att undersöka om det inte kan öppnas möjlighet att vid taxeringen i större utsträckning än vad som f. n. är möjligt anlägga en helhetssyn på företagens resultatreglerande åtgärder i bokslutet. Förslagen från beredningen innebär ett steg i denna riktning. De är emellertid enligt min uppfattning behäftade med vissa svagheter.

Mot förslaget att taxeringsnämnderna skall få befogenhet att medge anstånd med rättelse på grund av fel beträffande någon balanspost har jag den invändningen att det är olämpligt att införa ett moment i taxeringsförfarandet varigenom en taxering kan bli beroende av ett ovisst framtida handlande från den skattskyldiges sida. Taxeringsförfarandet bör tvärtom vara utformat så att en taxering i princip kan fastställas slutligt innan taxeringsnämnden avslutat sitt arbete.

En annan invändning som kan riktas mot den föreslagna anståndsmöjligheten är att den endast har verkan om felet i fråga uppmärksammas i ett tidigt skede. I de fall upptäckten av felet – t. ex. vid taxeringsrevision – sker vid sådan tidpunkt att nytt bokslut inte kan ges in före utgången av fristen medför förslaget ingen ökad möjlighet till kvittning.

Med hänsyn till det anförda kan jag inte ansluta mig till förslaget om anstånd med taxeringsåtgärd.

Företagens årsbokslut har otvivelaktigt en viktig roll inom beskattningen. Som framhålls av BFN får detta förhållande emellertid inte undanskymma att årsboksluten och företagens årsredovisningar civilrättsligt har uppgiften att tillgodose informationsbehov hos olika intressentgrupper. Från principiell utgångspunkt är det med hänsyn härtill inte invändningsfritt att skatterättsliga överväganden hos företagen i vissa fall föranleder att fastställda bokslut ändras – i en del fall efter ganska lång tid.

Beredningens förslag att företaget i vissa fall skall kunna rätta felet i nästa bokslut har den förtjänsten att en materiellt riktig taxering kan åstadkommas

utan att bokslutet för beskattningsåret behöver rivas upp. Mot förslaget kan dock riktas den invändningen att taxeringsnämnden i vissa fall kan komma att sakna möjlighet att – om den skattskyldige tredskas – framtvinga att felet rättas i det följande bokslutet. Genomförs mitt i det föregående redovisade förslag angående rätt beskattningsår (avsnitt 2.8), blir emellertid läget ett annat. Den omständigheten att ett fel beträffande en balanspost kan ledas tillbaka till ett tidigare bokslut kommer nämligen då inte i något fall att hindra att rättelse på grund av felet sker vid den aktuella taxeringen.

Möjligheten att underlåta rättelse på grund av fel beträffande balansposter omfattar enligt förslaget endast företag som saknar praktisk möjlighet att ändra bokslutet, dvs. närmast börsbolag och andra stora bolag. En sådan begränsning synes varken nödvändig eller lämplig. För min del förordar jag att lösningen ges generell räckvidd.

Den situation som mitt förslag tar sikte på är att det bokförda resultatet påverkats av att lager, pågående arbeten eller fordringar tagits upp för lågt eller någon skuldpost, t. ex. en reservering för vissa framtida utgifter, tagits upp med för högt belopp samtidigt som företaget har utrymme för ytterligare av- och nedskrivningar eller andra resultatreglerande åtgärder. Enligt min menig bör taxeringsmyndigheterna i detta fall ha möjlighet att – trots att bokslutet inte ändras – avstå från att ingripa mot felaktigheterna. I det följande kommer jag att närmare ange de förutsättningar som jag anser bör gälla för att denna kvittningsrätt skall få tillämpas i det enskilda fallet.

En första förutsättning för att den deklarerade inkomsten skall kunna godtas bör vara att det framstår som uppenbart att den skattskyldige genom andra – skattemässigt godtagbara – dispositioner i bokslutet skulle ha kunnat redovisa samma inkomst. Bevisbördan för att det finns utrymme för kvittning bör vila på den skattskyldige. Föreligger tvivel om utrymmet för kvittning, skall inkomsten justeras. Är det uppenbart att utrymme för kvittning visserligen inte föreligger fullt ut men väl delvis, bör avvikelsen kunna inskränkas till den del av beloppet i fråga beträffande vilken kvittningsutrymme inte är säkerställt.

Jag vill understryka att en förutsättning för att kvittning skall kunna komma i fråga är att felet hänför sig till en balanspost. Oredovisade intäkter eller yrkanden om avdrag för fiktiva eller inte avdragsgilla kostnader kan aldrig neutraliseras genom kvittning. Mitt förslag omfattar inte heller det fallet att den skattskyldige gjort alltför stora avskrivningar på inventarier eller andra anläggningstillgångar.

Enbart de omständigheterna att felet är av kvittningsbar natur och att kvittningsutrymme finns bör inte vara tillräckliga för att rättelse skall underlåtas. Om särskilda omständigheter föranleder det bör resultatet ändå justeras. En sådan särskild omständighet kan vara att felet har sådan karaktär att det utgör skattebrott eller medför skattetillägg. Det bör vidare inte godtas att samma typ av fel kommer igen sedan uppmärksammande skett. Om det vid taxeringsrevision upptäcks att en viss typ av fel förekommit

under flera beskattningsår, bör däremot hinder för kvittning avseende mer än ett beskattningsår i och för sig inte föreligga. Även i övrigt bör enligt min uppfattning för tillämpning av den föreslagna lösningen fordras att anledning saknas för antagande att den skattskyldige med avsikt söker skaffa sig skattekredit genom undervärdering av en tillgångspost eller övervärdering av en skuldpost.

Mitt förslag föranleder en ändring i punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 41 § KL.

Genomförs förslaget bortfaller, såvitt avser fel i de nu nämnda balansposterna, behovet av regler som anger under vilka förutsättningar ett ändrat bokslut kan godtas. Vid en ifrågasatt höjning av taxeringen på grund av något annat deklarationsfel, t. ex. alltför stor avskrivning av maskiner, kommer emellertid kvittning mot outnyttjad möjlighet i bokslutet till ytterligare av- eller nedskrivning även i fortsättningen att förutsätta ändring av detta.

Enligt min uppfattning är det inte möjligt att i en lagregel på ett lämpligt sätt avgränsa de fall då ett nytt bokslut bör godtas vid taxeringen från fall då så inte bör ske. Som påpekats av några remissinstanser torde t. ex. situationer förekomma då det kan vara motiverat att godta ett nytt bokslut som upprättats efter det att fristen enligt beredningens förslag löpt ut. Jag är därför inte beredd att ansluta mig till förslaget att KL bör innehålla en regel som anger när ett ändrat bokslut skall godtas i skattehänseende.

Det synes däremot önskvärt att RSV ser över riksskattenämndens anvisning från år 1958. Härvid bör RSV beakta det som beredningen anfört om att den nuvarande tillämpningen företer skiljaktigheter länen emellan. Hänsyn bör också tas till bl. a. den sanktionsrättsliga lagstiftning som kommit till under senare år.

2.10 Representationskostnader

Enligt punkt 1 av anvisningarna till 20 § KL får avdrag för representationskostnader i det enskilda fallet inte medges med större belopp än som kan anses skäligt. För att vinna en likformig lagtillämpning har RSV angett vissa prisramar för representationsmåltider i samband med affärsförhandlingar och liknande. För år 1980 gäller för representation utom hemmet i form av middag eller supé 160 kr. per person och för lunch 90 kr. per person (RSV Dt 1979:22). Beloppen avser pris inkl. serveringsavgift men exkl. mervärdeskatt. Prisramarna är inte tillämpliga när representationen riktas mot i utlandet bosatt person, som besöker Sverige i egenskap av representant för ett stort utländskt företag. Prisramarna tillämpas inte heller vid representation i den skattskyldiges hem. I sistnämnda fall medges i stället avdrag med belopp som på grundval av företedd utredning framstår som skäligt. Högre avdrag än enligt prisramarna medges dock inte.

Enligt företagsskatteberedningen bör avdragsrätten inriktas på kostnader för normala måltider. En annan riktpunkt bör vara att måltiderna skall intas

under eller i direkt anslutning till affärsförhandlingar eller liknande. Det skall med andra ord i regel vara fråga om kostnader för förtäring under normal arbetstid. Enligt beredningen bör vidare beaktas att kostnad för måltid primärt utgör en icke avdragsgill levnadskostnad. Även den del som kan anses belöpa på normala kostnader för mat föreslås därför böra undantas från avdragsrätt. För den praktiska tillämpningen är det dock, enligt beredningen, nödvändigt att avdragsutrymmet preciseras genom beloppsgränser. Som skälig beloppsnivå anger beredningen 50 kr. per person och måltid i 1977 års kostnadsläge. Såvitt avser representation gentemot utomnordiska företag bör dock, enligt beredningen, gränsen kunna sättа högre.

Enligt beredningen bör avdrag för kostnader för representation i skattskyldigs eller anställds hem godtas endast när det inte är praktiskt möjligt att utöva representation på annan plats i orten eller närbelägen tätort.

Beredningens förslag beträffande den skattemässiga behandlingen av kostnader för representation har fått ett blandat mottagande. Ett stort antal remissinstanser avstyrker förslaget att avdrag för kostnader för måltidsrepresentation skall begränsas till 50 kr. per person. En utbredd uppfattning är vidare att de nuvarande tillämpnings- och kontrollsvårigheterna kommer att kvarstå eller t. o. m. öka om förslaget genomförs.

Riksdagen har nyligen behandlat frågan om företagens rätt till avdrag för kostnader för vin och spritdrycker i samband med representation. Enligt riksdagens majoritet bör avdrag för sådana kostnader över huvud taget inte medges fr. o. m. år 1981. Riksdagen har begärt att regeringen lägger fram ett lagförslag om detta (SkU 1979/80:44, rskr 260).

För egen del får jag anföra följande. Kostnader för representation bör även i fortsättningen behandlas som driftkostnader och i princip vara avdragsgilla vid taxeringen. En målsättning måste dock, liksom hittills, vara att förhindra att avdrag medges för kostnader som saknar samband med den av den skattskyldige bedrivna förvärsverksamheten. Det kan således inte godtas att privata levnadskostnader blir avdragsgilla endast därför att de betecknas som representationskostnader. Jag anser också att representationsavdraget inte skall uppmuntra till onödiga eller lyxbetonade utgifter.

Mot den nu redovisade bakgrunden föreslår jag att punkt 1 av anvisningarna till 20 § KL kompletteras med en bestämmelse av innebörd att avdrag inte medges för spritdrycker och vin. Beteckningarna spritdrycker och vin används här i samma betydelse som i lagen (1977:292) om tillverkning av drycker, m. m. Denna begränsning i avdragsrätten för representationskostnader bör gälla oavsett mot vem representationen riktas. Avdragsförbudet för spritdrycker och vin bör således omfatta även representation som utövas mot utländska affärsförbindelser.

Det är enligt min mening givet att ett slopande av avdragsrätten för utgifter

för spritdrycker och vin också bör påverka storleken av högsta avdragsgilla belopp i samband med måltidsrepresentation. Det av beredningen föreslagna avdragsbeloppet, högst 50 kr. per person och måltid, synes dock innebära en alltför stark begränsning. Detta gäller i synnerhet beloppsramen för middag eller supé. Det finns heller inte anledning att förmoda att en sådan påtaglig begränsning av avdragsutrymmet skulle i någon nämnvärd utsträckning minska missbruket eller förenkla kontrollen av representationsavdragen. Jag delar vidare den vid remissbehandlingen framförda synpunkten att det principiellt sett är felaktigt att vägra ett företag avdrag för den del av en representationsutgift som svarar mot deltagarnas inbesparade levnadskostnader.

Vad jag nu har anfört leder mig till slutsatsen att beloppsramarna för avdragsgill måltidsrepresentation bör beräknas enligt de grunder som f. n. tillämpas med endast den förändringen att utgifter för spritdrycker och vin inte skall medräknas. Undantag för prisramarna bör dock kunna göras vid representation mot utländska affärsförbindelser. Som beredningen föreslagit bör emellertid i detta sammanhang de nordiska länderna behandlas på enhetligt sätt. Ett överskridande av beloppsgränserna bör således godtas endast om representationen riktar sig mot ett utomnordiskt företag.

Vad gäller representation utövad i den skattskyldiges eller anställds hem anser jag inte tillräckliga skäl föreligga för den skärpning av avdragsrätten som beredningen föreslagit. Nuvarande praxis bör därför – med den begränsning som följer av avdragsförbudet för spritdrycker och vin – i princip lämnas oförändrad.

I samband med behandlingen av avdragsrätten för representationskostnader har beredningen uttalat sig om rätten till avdrag för vissa kostnader av liknande slag. Beredningen har tagit upp bl. a. rätten till avdrag för jul- och födelsedagsgåvor och mindre gåvor vid anställds sjukdom samt kostnad för begravningskrans o. d. vid dödsfall. Jag kan i huvudsak ansluta mig till beredningens överväganden i dessa delar. De berörda frågorna är dock inte av sådan natur att de lämpar sig för lagstiftning. Det får i stället ankomma på RSV att vid behov utfärda anvisningar på området.

2.11 Vissa övriga frågor

Förslaget till lag om ändring i kommunalskattelagen föranleder att vissa ändringar bör göras i lagen (1979:609) om allmän investeringsfond och lagen (1979:610) om allmän investeringsreserv. I detta sammanhang bör även vissa andra ändringar av teknisk natur göras i sistnämnda två lagar. Vidare bör en redaktionell ändring göras i lagen (1958:575) om avskrivning på vissa oljelagringsanläggningar, m. m. Beträffande ändringarnas närmare innehåll får jag hänvisa till specialmotiveringen.

Genom lagstiftning år 1963 tillkom förordningen (1963:216) om extra avskrivning och särskilt investeringsavdrag vid inkomsttaxeringen (prop.

1963:159, BeU 44, rskr 312). Förordningens bestämmelser om extra avskrivning och särskilt investeringsavdrag har i praktiken kommit att ersättas av tidsbegränsad lagstiftning om särskilda investeringsavdrag, senast lagen (1975:1147) om särskilt investeringsavdrag vid taxering till statlig inkomstskatt, samt lagen (1979:609) om allmän investeringsfond och lagen (1979:610) om allmän investeringsreserv. En följd av detta är att regeringen hittills inte vid något tillfälle utnyttjat sin rätt enligt 1 § förordningen att medge företag, som investerar i maskiner och andra inventarier, extra förmåner i skattehänseende. Jag föreslår mot denna bakgrund att förordningen upphävs.

2.12 Ikraftträdande

Förslagen i det föregående innebär en genomgripande teknisk omläggning av flera områden av företagsbeskattningen. Det är därför viktigt att skattskyldiga och taxeringsmyndigheter får tillräckligt med tid att lära sig de nya reglerna innan de skall börja tillämpas. Mot bl. a. denna bakgrund anser jag att huvudprincipen bör vara att reglerna skall tillämpas första gången vid 1984 års taxering. För företag som har kalenderåret som räkenskapsår blir därmed de nya bestämmelserna tillämpliga på verksamheten fr. o m. den 1 januari 1983. I ytterlighetsfall, t. ex. om ett företag med räkenskapsåret den 1 november–den 31 oktober förlänger detta till den 30 april, kan den nya lagstiftningen komma att avse ett räkenskapsår som börjar redan under slutet av år 1981.

På några punkter är det enligt min mening motiverat att frångå principen att de nya reglerna skall tillämpas fr. o. m. 1984 års taxering. Jag vill i denna del anföra följande.

I fråga om *avsnitt 2.1.* Sista meningen i punkt 4 nionde stycket av anvisningarna till 29 § i den nuvarande lydelsen innehåller en regel för det fallet att den skattskyldige gått över från planenlig till räkenskapsenlig avskrivning av inventarier. Regeln innebär att avdrag inte medges för belopp som motsvarar tidigare avdrag enligt planen som inte kunnat unyttjas. En liknande regel finns i sista meningen i tionde stycket av de nämnda anvisningarna.

Reglerna fyller inte någon funktion i det föreslagna systemet för avskrivning av inventarier – räkenskapenlig avskrivning och restvärdeavskrivning – och har därför utmönstrats i den föreslagna lydelsen av punkt 4 av anvisningarna till 29 §. De bör emellertid övergångsvis gälla i fråga om skattskyldiga som gått över från planenlig till räkenskapsenlig avskrivning för beskattningsår, för vilket taxering sker år 1984 eller – vilket kan förekomma då räkenskapsåret förlängts – år 1985.

I detta sammanhang vill jag nämna att några särskilda bestämmelser som reglerar övergång från planenlig avskrivningsmetod till restvärdeavskrivning inte torde behövas. Avskrivningsunderlaget vid restvärdeavskrivningen får

beräknas med utgångspunkt i inventariernas skattemässiga restvärde enligt punkt 3 fjärde stycket av anvisningarna till 29 § KL vid utgången av det sista beskattningsåret då planenlig avskrivning tillämpades.

I fråga om *avsnitt 2.2.* I likhet med de nya reglerna i KL bör lagen om eldsvådefonder tillämpas första gången vid 1984 års taxering. Med verkan fr. o. m. denna taxering bör förordningen (1959:168) om särskilda investeringsfonder för förlorade inventarier och lagertillgångar upphävas. Avsättning till särskild investeringsfond enligt nämnda förordning bör få göras sista gången i bokslut till ledning för 1983 års taxering. Bestämmelserna i förordningen bör dock alltjämt gälla i fråga om belopp som har avsatts i bokslut till ledning för 1983 och tidigare års taxeringar.

I fråga om *avsnitt 2.5.* Innehar skattskyldig aktie eller andel i ett fastighetsförvaltande företag, skall enligt den nya punkten 3 fjärde stycket av anvisningarna till 27 § KL aktien eller andelen i vissa fall anses utgöra omsättningstillgång. Denna till innehavet kopplade bestämmelse synes böra gälla endast i fråga om aktier eller andelar som *förvärvas* efter ingången av år 1983. Aktier eller andelar som förvärvats under år 1982 eller tidigare kommer alltså inte att påverkas av den nya lagstiftningen. Huruvida ett förvärv skett genom köp eller annat oneröst fång eller genom ett benefikt fång, saknar i detta sammanhang betydelse.

En särskild övergångsregel bör vidare gälla för de s. k. byggmästarvillorna, dvs. en- eller tvåfamiljsfastigheter som används som stadigvarande bostad för den som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter. Bestämmelsen bör gälla skattskyldiga som vid ingången av år 1983 innehar en byggmästarvilla. Fastighetens karaktär av omsättningstillgång bör upphöra under förutsättning att eventuell nedskrivning återförs till beskattning vid 1984 års taxering. Är fastigheten inte nedskriven, bör dess omsättningskaraktär upphöra automatiskt vid utgången av år 1982. Som förutsättning bör dock i båda fallen gälla att den skattskyldige varit bosatt på fastigheten oavbrutet under en femårsperiod dessförinnan, dvs. under åren 1978–1982. Detta får till konsekvens att övergångsreglerna inte omfattar fritidsfastigheter. Är den skattskyldige byggmästare, bör vidare fordras att fastigheten under femårsperioden inte varit föremål för mer omfattande byggnadsarbete i byggnadsrörelsen än vad som krävts för fastighetens löpande underhåll.

I fråga om *avsnitt 2.6.* Enligt förslaget skall – även om försäljning av byggnadstomt inte skett de senaste tio åren – avyttring av sådan tomt anses utgöra ett led i s. k. okvalificerad tomtrörelse, om nedskrivning av byggnadstomt har skett i rörelsen och nedskrivningen inte har återförts till beskattning åtminstone tio år före den aktuella avyttringen. För dem som anpassat sig till de gamla reglerna bör införas en övergångsregel som innebär att en företagen nedskrivning inte skall påverka tioårskarensen, om nedskrivningen återförs till beskattning vid 1983 eller 1984 års taxering. Föreligger sådana omständigheter att en försäljning av tomten under beskattningsår för vilket taxering sker år 1983 skulle ha behandlats enligt

realisationsvinstreglerna på grund av bestämmelserna i punkt 2 femte stycket av anvisningarna till 27 § KL, får eventuell nedskrivning som gjorts tidigare anses ha formlöst fallit bort. Någon särskild övergångsbestämmelse för detta fall torde därför inte behövas.

I fråga om *avsnitt 2.10.* Förslaget att avdrag inte i något fall skall medges för utgifter för spritdrycker och vin bör – i enlighet med riksdagens beslut – tillämpas i fråga om representation som utövas efter utgången av år 1980.

I fråga om *avsnitt 2.11.* Den för omkring ett år sedan beslutade lagen (1979:609) om allmän investeringsfond skall börja tillämpas fr. o. m. 1981 års taxering. Den vid samma tidpunkt beslutade lagen (1979:610) om allmän investeringsreserv tillämpas första gången vid 1980 års taxering. De tekniska ändringar som nu föreslås i dessa lagar bör tillämpas första gången vid 1981 års taxering. De ändringar som sammanhänger med de föreslagna ändringarna i KL bör dock tillämpas första gången vid 1984 års taxering.

2.13 Avslutande synpunkter

Ett genomförande av mina i det föregående redovisade förslag innebär att de flesta av de i företagsskatteberedningens slutbetänkande behandlade frågorna blivit föremål för lagstiftning. Av detta följer dock inte att den allmänna översyn av företagsbeskattningen, som inleddes med regeringens förslag om ändrad företagsbeskattning förra våren (prop. 1978/79:210), kan betraktas som avslutad. På företagsbeskattningens område pågår tvärtom f. n. ett intensivt utredningsarbete som inom de närmaste åren kan väntas kräva ytterligare ställningstaganden från statsmakternas sida.

Jag ämnar i det följande lämna en redogörelse för en del av det pågående utredningsarbetet. 1980 års företagsskattekommitté (B 1979:13) utreder inkomst- och kapitalskattereglerna för familjeföretag. I kommitténs uppdrag ingår att se över generationsväxlings- och kapitalförsörjningsproblemen för mindre och medelstora företag. De problem som är förenade med anskaffning av riskvilligt kapital till näringslivet behandlas också av kapitalvinstkommittén (B 1979:05). I enlighet med nyligen utfärdade tilläggsdirektiv torde denna kommitté komma att inom kort lägga fram ett provisoriskt förslag om begränsning av den sammanlagda beskattningen av de vinster som delas ut till aktieägarna.

1980 års kommitté för översyn av reglerna för beskattning av statsbidrag, m. m. (B 1980:01) skall enligt sina direktiv lägga fram förslag om hur olika former av stöd till företag skall behandlas i skattehänseende. Kommittén skall också diskutera frågan om avdrag för reserveringar avseende framtida utgifter. Vad gäller beskattning av lån och bidrag till enskilda näringsidkare skall kommittén samråda med kulturskattekommittén (B 1979:15). Sistnämnda kommitté skall företa en allmän översyn av kulturarbetares och uppfinnares skatter och avgifter. I detta sammanhang kan även framhållas att remissbehandlingen av forskningsskattekommitténs betänkande (Ds

B 1980:01) Stimulans av forskning och utveckling nyligen avslutats.

Det utredningsarbete, som jag nu har nämnt, tar i första hand sikte på konkreta frågor inom olika delar av företagsbeskattningen. F. n. utreds emellertid också förutsättningarna för att på ett mer genomgripande sätt förändra det nuvarande skattesystemet. Resultatet av detta utredningsarbete kan givetvis komma att i hög grad påverka företagens skattesituation. Jag syftar här bl. a. på realbeskattningsutredningens (B 1978:07) uppdrag att belysa konsekvenserna av en real beskattning av räntor och kapitalvinster. Avvägningen mellan nettovinstskatter och bruttoskatter har belysts av bruttoskattekommittén (B 1979:04) i delbetänkandet (Ds B 1979:3) Bruttoskatter. I sammanhanget kan slutligen nämnas att frågan om avskaffande av den kommunala taxeringen för aktiebolag, ekonomiska föreningar och andra juridiska personer sedan en tid tillbaka övervägs av en expertgrupp vari ingår företrädare för regeringskansliet, kommunförbunden och RSV.

Det är inte möjligt att nu bedöma när regeringens ställningstaganden på grundval av det pågående utredningsarbetet kan redovisas för riksdagen. Med hänsyn bl. a. till den kritik som i olika hänseenden har riktats mot det nuvarande skattesystemet är det emellertid angeläget att det fortsatta utrednings- och lagstiftningsarbetet bedrivs så skyndsamt som möjligt. Jag utgår från att så blir fallet.

3 Upprättade lagförslag

I enlighet med det anförda har inom budgetdepartementet upprättats förslag till

1 lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

2 lag om eldsvådefonder

3 lag om ändring i lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst

4 lag om ändring i lagen (1960:63) om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst

5 lag om ändring i lagen (1979:609) om allmän investeringsfond

6 lag om ändring i lagen (1979:610) om allmän investeringsreserv

7 lag om ändring i lagen (1958:575) om avskrivning å vissa oljelagringsanläggningar, m. m.

8 lag om upphävande av förordningen (1963:216) om extra avskrivning och särskilt investeringsavdrag vid inkomsttaxeringen.

Förslagen bör fogas till protokollet i detta ärende som *bilaga 6.*

4 Specialmotivering

4.1 Förslaget till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

19 § (2.2.5)

När det gäller ersättning på grund av skadeförsäkring, är huvudregeln att utfallande belopp är skattefritt. En inskränkning föreligger emellertid i det fall då köpeskilling, som skulle ha influtit om den försäkrade egendomen i stället försålts, varit att hänföra till intäkt av fastighet (jordbruksfastighet eller annan fastighet) eller rörelse eller då ersättningen enligt allmänna regler motsvarar en sådan skattepliktig intäkt eller en avdragsgill omkostnad i något av dessa inkomstslag.

Skatteregleras för ersättning på grund av skadeförsäkring tillämpas också på skadeersättningar av annat slag. Ett förtydligande om detta har tagits in i paragrafen.

Enligt förslaget skall vidare försäkringsersättning eller annan ersättning för skada på egendom räknas som skattepliktig inkomst i den mån ersättningen avser driftbyggnad på jordbruksfastighet, byggnad på fastighet som avses i 24 § 1 mom. eller byggnad som är avsedd för användning i ägarens rörelse. I fråga om byggnad för vilken inkomsten beskattas enligt schablonmetod är ersättningen däremot liksom hittills skattefri. Avser ersättningen markanläggning för vilken utgifter för anskaffningen får dras av genom årliga värdeminskningsavdrag är ersättningen skattepliktig. Är det fråga om annan markanläggning än täckdike utgör endast 75 % av anskaffningsvärdet avskrivningsunderlag. I sådant fall skall enligt förslaget endast 75 % av ersättningen räknas som skattepliktig inkomst.

20 § (2.3)

I andra stycket anges att avdrag inte får göras för förlust, som är att hänföra till kapitalförlust m. m., i vidare mån än som får ske enligt 36 §. Bestämmelsen får ses som ett förtydligande av vad som redan nu gäller. Är en förlust inte avdragsgill i något av inkomstslagen jordbruksfastighet, annan fastighet, rörelse, tjänst eller kapital kan således avdrag medges som realisationsförlust vid beräkning av inkomsten av tillfällig förvärvsverksamhet. Alla i övriga inkomstslag inte avdragsgilla förluster får emellertid inte dras av i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet. Förlust vid avyttring av annan lös egendom än aktier o. d. är exempelvis i regel inte avdragsgill. Detta gäller särskilt bilar, båtar och andra bruksföremål. Den värdeminskning som har skett av sådan egendom anses nämligen hänförlig till levnadskostnad. Däremot kan t. ex. förluster vid avyttring av fastigheter och värdepapper dras av mot realisationsvinster.

25 § 1 mom. (2.2.7 och 2.2.8)

Enligt mitt förslag skall de avskrivningsmetoder, som föreslås gälla i rörelse, också få tillämpas i fråga om sådana på annan fastighet använda

maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier, vilka i avskrivningshänseende inte hänförs till byggnad. Detta föranleder en ändring av bestämmelsen i det nu behandlade momentet om värdeminskningsavdrag på maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier.

I momentet finns f. n. en bestämmelse att omkostnadsavdrag får göras för anskaffning och insättning av sådana utrustningsdetaljer i skyddsrum som har värde endast från civilförsvarssynpunkt, såsom speciella dörrar, luckor och karmar för dessa, inre begränsningsväggar för gasfång vid ingångar och reservutgångar, luftrenare och tillhörande fördelningsledningar. Efter tillkomsten av denna bestämmelse har ett nytt system för byggande och finansiering av skyddsrum införts. Som jag har anfört i den allmänna motiveringen (avsnitt 2.2.8) innebär detta system bl. a. att det inte längre finns skäl att behålla den särskilda skatteregeln för skyddsrumsanordningar. Jag föreslår därför att denna bestämmelse utgår.

I övrigt har gjorts vissa ändringar av språklig natur.

29 § 1 mom. (2.1 och 2.2)

I momentet finns f. n. en bestämmelse om att omkostnadsavdrag får göras för anskaffning och insättning av sådana utrustningsdetaljer i skyddsrum som har värde endast från civilförsvarssynpunkt, såsom speciella dörrar, luckor och karmar för dessa, inre begränsningsväggar för gasfång vid ingångar och reservutgångar, luftrenare och tillhörande fördelningsledningar. Efter tillkomsten av denna bestämmelse har ett nytt system för byggande och finansiering av skyddsrum införts. Som jag har anfört i den allmänna motiveringen (avsnitt 2.2.8) innebär detta system bl. a. att behovet av den särskilda skatteregeln för skyddsrumsanordningar bortfaller. Jag föreslår därför att denna regel utgår.

I nuvarande andra stycket finns bestämmelser som anger när ett värdeminskningsavdrag skall anses åtnjutet. Vidare anges vad som skall anses utgöra en tillgångs i beskattningsavseende oavskrivna värde. Denna fråga regleras enligt mitt förslag i punkt 3 av anvisningarna till 29 §. Det nu behandlade stycket kan därför utgå.

I övrigt har gjorts vissa ändringar av språklig och redaktionell natur.

41 d § (2.5.8)

Ändringarna föranleds av att rätten till avdrag för ersättning till resultatutjämningsfond vidgas.

I *första stycket* anges att avdrag för sådan avsättning får medges – förutom i inkomstslaget jordbruksfastighet – i annan rörelse än penning- och försäkringsrörelse. Detta innebär att den lönebaserade reserveringen kan utnyttjas även i fråga om byggnadsrörelse, tomtrörelse och handel med fastigheter. Däremot kan – liksom tidigare – avdrag för avsättning till resultatutjäm-

ningsfond aldrig komma i fråga beträffande inkomst av annan fastighet.

Andra stycket har utgått. Avgörande för om avsättning kan medges blir i stället den verksamhet som bedrivs i förvärvskällan. Den omständigheten att ett företag, som bedriver annan rörelse än penning- eller försäkringsrörelse, ändå undantagsvis innehar värdepapper som utgör lager i förvärvskällan påverkar således inte rätten till avsättning.

I *sista stycket* har införts en hänvisning till de nya nedskrivningsreglerna för omsättningsfastigheter.

Punkt 1 av anvisningarna till 20 § (2.10)

I andra stycket har införts den nya regeln att avdrag inte medges för utgifter för spritdrycker och vin i samband med representation.

Punkt 5 av anvisningarna till 20 § (2.2.4 och 2.3)

I *första stycket* finns en allmän definition av begreppet kapitalförlust. Av definitionen, som i sak överensstämmer med gällande rätt, framgår att förlust som inte står i samband med någon förvärvskälla, t. ex. skador på personliga tillhörigheter och infriande av en privat borgensförbindelse, utgör kapitalförlust. Till kapitalförlust hänförs också en förlust av sådan art att man i den aktuella förvärvskällan normalt inte behöver räkna med förluster av detta slag. Måste man å andra sidan normalt räkna med förluster av viss art i verksamheten är dessa avdragsgilla. Som exempel på avdragsgilla förluster kan nämnas förlust på grund av insolvens hos kunder, prisfall och försämring av lagertillgångar och den fortlöpande värdeminskning som inventarier och byggnader är underkastade. Andra exempel på avdragsgilla förluster är en kassörs förlust på grund av felväxling och skadestånd som är en normal följd av den bedrivna verksamheten.

Enligt *andra stycket* skall vissa förluster, som i och för sig måste betecknas som onormala, ändå inte hänföras till kapitalförlust.

I *andra stycket a)* behandlas bl. a. förlust på grund av skada eller förstörelse genom brand eller annan olyckshändelse av sådan tillgång för vilken ersättning, om tillgången i stället hade avyttrats, utgjort intäkt i förvärvskällan. De tillgångar som kan komma i fråga är inventarier och lagertillgångar i rörelse och jordbruk samt på en konventionellt beskattad hyresfastighet. Bestämmelsen att skada eller förstörelse av dessa tillgångar inte skall anses som kapitalförlust torde överensstämma med gällande rätt. Bestämmelsen innebär, då inventarier har skadats genom brand eller annan olyckshändelse, att avskrivningsunderlaget inte skall sättas ned på grund av den värdeminskning som har inträffat genom skadan. Vidare medges avdrag för kostnader för återställande av tillgången i ursprungligt skick. Väljer den skattskyldige att utrangera tillgången kan, med hänsyn till att den planenliga avskrivningen av inventarier föreslås bli avskaffad, något särskilt utrang-

eringsavdrag inte göras. Tillämpar den skattskyldige räkenskapsenlig avskrivning har han dock möjlighet att använda sig av den s. k. kompletteringsregeln. Den utrangerade tillgången skall då inte beaktas vid beräkning av inventariernas totala värde. Han kan också söka visa att det verkliga värdet på hela inventariebeståndet till följd av utrangeringen understiger det bokförda värdet och på denna grund göra en extra avskrivning. Har tillgången anskaffats under samma beskattningsår får avdrag göras för anskaffningsvärdet eller oavskriven del av detta.

I andra stycket a) behandlas vidare förlust av inventarier och lagertillgångar i rörelse och jordbruk samt på en konventionellt beskattad hyresfastighet på grund av brottslig handling. Bestämmelsen att förlust av sådana tillgångar inte skall anses som kapitalförlust innebär en inskränkning av kapitalförlustbegreppet. I detta sammanhang kan något beröras förlust av kontanta medel genom förskingring, stöld eller rån. Svenska pengar kan inte anses utgöra varulager. Detta torde också vara fallet med bankers innehav av svenska pengar. För att förlust av svenska pengar genom stöld e. d. skall vara avdragsgill krävs således enligt den allmänna regeln i första stycket att risken för stöld e. d. är något som man normalt behöver räkna med i verksamheten.

I *andra stycket b)* behandlas skada eller förstörelse genom brand eller annan olyckshändelse av byggnad eller markanläggning. Förlust genom sådan händelse skall, såvitt gäller sådan del av fastigheten för vilken värdeminskningsavdrag kan komma i fråga, inte räknas som kapitalförlust. Bestämmelsen, som innebär en inskränkning av kapitalförlustbegreppet, skall tillämpas på byggnad som används i rörelse, driftbyggnad på jordbruksfastighet och på sådan annan fastighet för vilken inkomsten beskattas enligt konventionell metod. Markanläggningar på rörelsefastigheter och jordbruksfastigheter omfattas också av bestämmelsen.

Innebörden av det föreslagna undantaget från den allmänna definitionen av kapitalförlustbegreppet är att avskrivningsunderlaget för en byggnad, som har skadats genom brand eller annan olyckshändelse, inte sätts ned på grund av den värdeminskning som har inträffat genom skadan. Även efter olyckan medges alltså avdrag enligt värdeminskningsplanen. Har byggnaden totalförstörts får utrangeringsavdrag i stället göras. Förslaget medför dock inte att gränsdragningen mellan avdragsgilla reparationskostnader och inte avdragsgilla utgifter för ombyggnad ändras. Om således skadorna på en byggnad haft sådan omfattning att arbetena för att avhjälpa skadan har karaktär av ombyggnad, får utgifterna för arbetena inte dras av direkt. Utgifterna skall i stället aktiveras och dras av enligt särskild avskrivningsplan. Däremot blir utgifter för att bota mindre skador avdragsgilla om åtgärderna i tekniskt hänseende utgör reparationsarbete.

Jag har i det föregående föreslagit att försäkringsersättningar e. d. för byggnader och markanläggningar, som har skadats genom brand eller annan olyckshändelse, utgör skattepliktig intäkt i förvärvskällan. Enligt mitt förslag

till lag om eldsvådefond får emellertid ett belopp motsvarande försäkringsersättningen sättas av till eldsvådefond för byggnader eller till eldsvådefond för markanläggningar. Det belopp som har satts av till eldsvådefond för byggnader får enligt förslaget användas för bl. a. ny-, till- eller ombyggnad. Därigenom kan man alltså få direktavdrag för utgifter för t. ex. ombyggnadsarbeten.

I *andra stycket c)* finns ett undantag från den allmänna definitionen av kapitalförlust då fråga är om förluster avseende lånefordringar, värdepapper eller liknande tillgångar. För att en sådan förlust skall vara avdragsgill krävs att innehavet betingas av näringsverksamhet som bedrivs av den skattskyldige eller annan, som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå den skattskyldige nära (jfr punkt 1 femte stycket b av anvisningarna till 54 § KL). Bestämmelsen överensstämmer i huvudsak med gällande rätt. I fråga om aktier, andelar eller liknande tillgångar kan avdrag för förlust f. n. medges endast vid beräkning av inkomst av rörelse. I praktiken torde knappast sådana tillgångar innehas som ett led i driften av jordbruk eller hyresfastighet. Av systematiska skäl bör dock möjligheten att få avdrag för förlust på dessa tillgångar tillkomma också dessa typer av näringsidkare.

F. n. torde avdrag för förluster avseende aktier, andelar eller liknande tillgångar inte medges för värdeminskning som är endast beräknad. För avdragsrätt torde krävas att förlusten är definitiv. Detta sammanhänger med de bestämmelser som gäller för realisationsvinstbeskattning vid försäljning av aktier m. m. Vid beräkning av sådan vinst sker nämligen inte någon beskattning av återvunna värdeminskningsavdrag. Om avdrag medgavs för värdeminskning som är endast beräknad skulle detta kunna leda till en definitiv – och i sak omotiverad – skattelättnad. Att förlusten är definitiv kan i allmänhet konstateras först sedan aktierna har avyttrats eller genom att det företag, som aktieinnehavet avser, trätt i likvidation eller gått i konkurs. För avdragsrätt krävs vidare att det skall vara fråga om en verklig förlust. Detta har särskild betydelse i fråga om organisationsaktier. Den omständigheten att ett sådant bolag har trätt i likvidation utgör således inte tillräckligt bevis för att avdragsgill förlust föreligger. Den bokföringsmässiga förlusten kan då motsvaras av att en dold reserv, t. ex. en hyresrätt, utan vederlag har överförts till moderbolaget. I sådant fall anses någon verklig förlust inte ha uppkommit.

De förutsättningar som f. n. måste vara uppfyllda för att avdrag skall medges för förluster avseende aktier, andelar eller liknande tillgångar bör enligt min mening gälla också i fortsättningen. Samma krav bör ställas för att avdrag skall medges för förluster avseende lånefordringar. Däremot bör orsaken till förlusten inte tillmätas någon betydelse. F. n. torde en viss osäkerhet föreligga om en förlust på aktier på grund av t. ex. krigshändelser är avdragsgill. Jag anser inte att sådana omständigheter bör inverka på avdragsrätten.

I punkt 10 andra stycket av anvisningarna till 29 § finns f. n. en bestämmelse om avdrag för förlust på fordran vid ackord. Enligt denna bestämmelse gäller att – såvida det kan antas att ackordet har sin grund i intressegemenskap mellan borgenären och gäldenären – avdrag på grund av ackordet kan medges endast som koncernbidrag. Även utan en uttrycklig regel torde det vara klart att en förlust, som uppkommit genom att ackord beviljats ett dottebolag eller ett annat närstående bolag, inte utgör avdragsgill omkostnad. Någon verklig förlust kan då inte anses konstaterad. Jag förordar därför att bestämmelsen i andra stycket av punkt 10 av anvisningarna till 29 § upphör att gälla.

Enligt *andra stycket d)* skall förlust på borgensförbindelse som betingas av näringsverksamhet som bedrivs av den skattskyldige eller annan, som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå den skattskyldige nära, inte räknas som kapitalförlust. Denna bestämmelse överensstämmer i sak med gällande rätt.

Enligt *andra stycket e)* utgör utgifter för projektering e. d. av byggnader och markanläggningar, som är avsedda för stadigvarande bruk i rörelse eller i jordbruk eller skogsbruk, inte kapitalförlust. Förslaget torde innebära en inskränkning av kapitalförlustbegreppet. Det har nämligen förekommit att resultatlösa utgifter av detta slag bedömts som kapitalförlust.

Det är knappast möjligt att i lagtexten ange hur utgifter för projektering e. d. skall behandlas i olika situationer. Det väsentliga är att det klart framgår att sådana utgifter inte skall behandlas som en kapitalförlust. Enligt min mening bör, då utgifterna har nedlagts på att undersöka alternativa lösningar, de utgifter som kan hänföras direkt till en uppförd anläggning räknas in i avskrivningsunderlaget för denna anläggning. Utgifter för förkastade alternativ bör få dras av direkt.

Av allmänna regler följer att projekteringsutgifter för förkastade alternativ är avdragsgilla endast om den planerade anläggningen har varit avsedd för användning i den förvärvskälla som företaget bedriver. Med hänsyn till detta torde det inte föreligga någon rätt för ett koncernföretag, som t. ex. har uppfört en byggnad, att låta ett annat koncernföretag få avdrag för utgifterna för projektering av byggnaden.

Punkt 4 av anvisningarna till 21 §

Bestämmelsen om att intäkt genom avyttring av maskiner och andra inventarier m. m. hänförs till intäkt av jordbruk med binäringar har utgått. Regler om den skattemässiga behandligen vid avyttring av inventarier finns i den nya punkten 10 av anvisningarna till 21 §.

Punkt 10 av anvisningarna till 21 §

Enligt den nuvarande lydelsen av punkt 4 av anvisningarna till 21 § hänförs till intäkt av jordbruk med binäringar bl. a. intäkt genom avyttring av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier m. m. Någon motsvarande föreskrift finns inte i punkterna 5 och 6 av anvisningarna till den nämnda paragrafen angående vad som utgör intäkt av skogsbruk resp. intäkt av annat slag. I *punkt 10* har därför tagits in en generell föreskrift om att intäkt vid avyttring av ifrågavarande slag av tillgångar räknas till intäkt av jordbruksfastighet.

Punkt 1 av anvisningarna till 22 §

I *tredje stycket* finns f. n. en bestämmelse att omkostnadsavdrag får göras för anskaffning och insättning av sådana utrustningsdetaljer i skyddsrum som har värde endast från civilförsvarssynpunkt, såsom speciella dörrar, luckor och karmar för dessa, inre begränsningsväggar för gasfång vid ingångar och reservutgångar, luftrenare och tillhörande fördelningsledningar. Efter tillkomsten av denna bestämmelse har ett nytt system för byggande och finansiering av skyddsrum införts. Som jag har anfört i den allmänna motiveringen (2.2.8) innebär detta system bl. a. att det inte längre finns skäl att behålla den särskilda skatteregeln för skyddsrumsanordningar. Jag föreslår därför att denna bestämmelse utgår.

Bestämmelserna i *fjärde stycket* om den skattemässiga behandlingen av frukt- eller bärodling har omarbetats. Förslaget torde inte innebära någon ändring i sak utan får ses som ett förtydligande av vad som f. n. gäller.

I fråga om fri kost för personal i jordbruk råder inte överensstämmelse mellan det belopp som den anställde förmånsbeskattas för och det belopp som arbetsgivaren får dra av. Värdet av arbetet för att tillreda kosten ingår nämligen endast i det förra beloppet. Enligt första meningen i det nuvarande åttonde stycket skall skattskyldigs barn som fyllt 16 år självt taxeras för inkomst av arbete på fastigheten som barnet kan ha haft i form av pengar, naturaförmåner eller annat, dock högst för vad som motsvarar marknadsmässigt vederlag för barnets arbetsinsats. I andra meningen föreskrivs att motsvarande belopp får dras av som driftkostnad. Avfattningen av andra meningen, som fick sin nuvarande lydelse vid 1972 års omläggning av jordbruksbeskattningen (SFS 1972:741), synes mot bakgrund av det nyss sagda inte vara helt rättvisande. Jag föreslår därför att meningen ges den avfattning som framgår av *sjunde stycket* i lagförslaget.

Punkt 3 av anvisningarna till 22 § (2.2)

Bestämmelserna i *första stycket* får i sak anses överensstämma med gällande rätt. Vissa förtydliganden har dock gjorts. Av bestämmelserna framgår att avdrag för värdeminskning av en driftbyggnad skall beräknas enligt

avskrivningsplan till viss procent för år räknat av anskaffningsvärdet. Man skall således ta hänsyn till beskattningsårets längd. Vidare anges att avdraget skall medges från den tidpunkt då byggnaden färdigställts. Värdeminskningsavdragen är bundna till de år på vilka de belöper oavsett om de kunnat utnyttjas eller inte. Har den skattskyldige något år underlåtit att yrka värdeminskningsavdrag skall således vid beräkning av storleken av utrangeringsavdrag hänsyn ändå tas till det värdeminskningsavdrag som belöper på ifrågavarande år. Det belopp som enligt avskrivningsplanen belöper på innehavstiden skall också beaktas vid beräkning av eventuell realisationsvinst. Har en skattskyldig i något undantagsfall helt avstått från att yrka avdrag för värdeminskning bör dock det ograverade anskaffningsvärdet på byggnaden ligga till grund för beskattningskonsekvenserna vid utrangering och avyttring.

I *andra stycket* har gjorts en ändring av språklig natur.

Tredje stycket innehåller bestämmelser om gränsdragningen mellan sådana delar av och tillbehör till en byggnad som är avsedda att direkt tjäna byggnadens användning i driften (byggnadsinventarier) och byggnaden i övrigt. Värdet av byggnadsinventarier skall inte inräknas i byggnadens anskaffningsvärde. Bestämmelserna överensstämmer i huvudsak med nuvarande regler. En ändring har dock gjorts i fråga om ledningar för elektrisk ström, vatten, avlopp etc. Enligt nuvarande regler skall en sådan ledning hänföras till byggnadsinventarier om den direkt tjänar byggnadens användning i driften. Om ledningen å andra sidan är nödvändig för byggnadens allmänna användning skall ledningen i avskrivningshänseende hänföras till byggnaden. I de fall då en ledning har en blandad användning, dvs. den förser byggnaden med kraft, vatten m. m. för såväl dess allmänna funktioner som dess av driften föranledda särskilda behov, skall en uppdelning av utgifterna för ledningen ske på en byggnadsdel och en inventariedel. Ett förtydligande om detta har tagits in i anvisningspunkten. Enligt mitt förslag skall vidare med reglerna i punkt 4 beträffande markanläggningar som förebild – en särskild schablonregel införas för ledningar med blandad användning. Ledningen skall sålunda i sin helhet hänföras till byggnadsinventarier om utgifterna för ledningen till minst tre fjärdedelar kan anses hänförliga till driften. Om utgifterna för ledningen till minst tre fjärdedelar kan anses hänförliga till byggnadens allmänna användning skall ledningen hänföras till byggnaden.

Övriga ändringar i tredje stycket är av redaktionell och språklig natur. Ändringarna i *fjärde* och *femte styckena* är av språklig natur.

I *sjätte stycket* anges hur en byggnads anskaffningsvärde skall beräknas. Bestämmelserna överensstämmer i princip med nuvarande regler. Har en bebyggd fastighet förvärvats genom köp gäller f. n. enligt den s. k. proportioneringsregeln att så stor del av vederlaget för fastigheten anses belöpa på byggnader som det taxerade byggnadsvärdet – bortsett från värdet av överbyggnad – utgör av fastighetens hela taxeringsvärde. I fastighetstaxeringslagen (1979:1152), som skall tillämpas första gången i fråga om 1981 års

allmänna fastighetstaxering, har delvärdet överbyggnad slopats. Detta föranleder en ändring i proportioneringsregeln. Sista meningen i stycket har sin motsvarighet i nuvarande punkt 3 b fjärde stycket av anvisningarna till 29 §. I stycket har vidare gjorts ändringar av språklig natur.

Har en investeringsfond e. d. tagits i anspråk för anskaffning av en byggnad skall, enligt *sjunde stycket*, som anskaffningsvärde för byggnaden anses den verkliga utgiften för byggnaden minskad med det ianspråktagna beloppet. Med investeringsfond e. d förstås allmän investeringsfond enligt lagen (1979:609) om allmän investeringsfond och liknande fonder samt allmän investeringsreserv enligt lagen (1979:610) om allmän investeringsreserv. Bestämmelsen, som också är tillämplig på statsbidrag, kan ses som en erinran om vad som redan nu gäller när investeringar finansieras genom fondutnyttjande eller statsbidrag (jfr t. ex. 10 § lagen om allmän investeringsfond och anvisningarna till 19 § KL).

Bestämmelserna i *åttonde stycket* innebär ändringar i förhållande till gällande rätt. Enligt förslaget skall den nye ägaren vid ett benefikt förvärv av en byggnad överta överlåtarens avskrivningsplan. Detta innebär att den nye ägaren kommer i samma skattesituation som den föregående ägaren befunnit sig i om denne fortfarande hade ägt byggnaden. Detsamma skall gälla om ett moderbolag eller en övertagande förening övertar en byggnad vid sådan fusion som avses i 28 § 3 mom.

I *nionde stycket* har gjorts ändringar av språklig natur.

Tionde stycket innehåller bestämmelser om primäravdrag. Enligt förslaget skall rätten till primäravdrag inträda samtidigt med den ordinarie avskrivningsrätten, dvs. när byggnaden färdigställts. Vid beräkning av avdraget skall i konsekvens med detta hänsyn också tas till beskattningsårets längd och till hur länge byggnaden har innehafts under beskattningsåret.

Enligt nuvarande regler medges utrangeringsavdrag endast i fråga om ekonomibyggnader och personalbostäder men inte i fråga om en mangårdsbyggnad. Enligt *elfte stycket* i förslaget skall emellertid en i princip generell rätt till utrangeringsavdrag föreligga i fråga om driftbyggnader. F. n. medges inte utrangeringsavdrag om ägaren vid övergång till planenlig avskrivning av byggnader på jordbruksfastighet har använt ett taxerat byggnadsvärde e. d. som ingångssvärde [9 § tredje stycket lagen (1972:742) om ikraftträdande av lagen (1972:741) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)]. Enligt min uppfattning bör denna begränsning inte längre gälla.

Punkt 4 av anvisningarna till 22 § (2.2)

I anvisningspunkten har gjorts ändringar av huvudsakligen språklig och redaktionell natur. I *femte stycket* har dock införts en särskild regel för beräkning av anskaffningsvärdet när en investeringsfond e. d. har tagits i anspråk för anskaffning av en markanläggning. Som anskaffningsvärde skall då anses den verkliga utgiften för markanläggningen minskad med det

ianspråktagna beloppet. Med investeringsfond e. d. förstås allmän investeringsfond enligt lagen (1979:609) om allmän investeringsfond och liknande fonder samt allmän investeringsreserv enligt lagen (1979:610) om allmän investeringsreserv. Bestämmelsen, som också är tillämplig på statsbidrag, kan ses som en erinran om vad som redan nu gäller när investeringar finansieras genom fondutnyttjande eller statsbidrag (jfr t. ex. 10 § lagen om allmän investeringsfond och anvisningarna till 19 § KL).

En särskild regel har vidare i *sjätte stycket* införts för det fallet att ett moderbolag eller en övertagande förening övertar en fastighet från ett dotterbolag eller en överlåtande förening vid sådan fusion, som avses i 28 § 3 mom. Det övertagande företaget skall då få göra de värdeminskningsavdrag för markanläggning som skulle ha tillkommit det överlåtande företaget om detta företag fortfarande hade ägt fastigheten.

Punkt 5 av anvisningarna till 22 § (2.1)

Reglerna har utformats så att överensstämmelse råder med bestämmelserna i punkterna 3-6 av anvisningarna till 29 § om avdrag för värdeminskning m. m. av inventarier o. d. i rörelse. Föreskrifterna i *tredje stycket* saknar motsvarigheter i de nuvarande reglerna för beräkning av inkomst av jordbruksfastighet.

Punkt 6 av anvisningarna till 22 § (2.2)

I *första stycket* har gjorts ändringar av språklig natur.

Bestämmelserna i *andra stycket* överensstämmer i huvudsak med gällande rätt. Vissa förtydliganden har dock gjorts. Dessa ansluter sig till den nya lydelsen av punkt 3 första stycket av anvisningarna till 22 §. Vidare föreslås en rätt till direktavdrag i fråga om byggnader eller markanläggningar som är avsedda att användas endast ett fåtal år.

Ändringarna i *tredje* och *fjärde styckena* är av språklig natur.

Punkt 4 av anvisningarna till 24 § (2.2.7)

Enligt mitt förslag (punkt 3 av anvisningarna till 25 §) skall utgifter för anskaffande av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier, vilka i avskrivningshänseende inte hänförs till byggnad, dras av enligt bestämmelserna i punkterna 3-5 av anvisningarna till 29 §. I den nu behandlade anvisningspunkten anges att vederlaget vid avyttring av en sådan tillgång utgör intäkt av annan fastighet. Detta innebär – till skillnad mot nuvarande regler – att vad som inflyter vid försäljning av inventarier av lös egendoms natur skall tas upp till beskattning i förvärvskällan. Tillämpas enligt punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 25 § rörelsereglerna vid inkomstberäkningen skall vidare den del av försäljningslikviden för fastig-

heten som belöper på byggnadsinventarier och markinventarier tas upp som intäkt av annan fastighet.

Punkt 2 a av anvisningarna till 25 § (2.2)

Bestämmelserna i *första stycket* får i sak anses överensstämma med gällande rätt. Vissa förtydliganden har dock gjorts. Av bestämmelserna framgår att avdrag för värdeminskning av en byggnad, som avses i 24 § 1 mom., skall beräknas enligt avskrivningsplan till viss procent för år räknat av anskaffningsvärdet. Man skall således ta hänsyn till beskattningsårets längd. Vidare anges att avdraget skall medges från den tidpunkt då byggnaden färdigställts. Värdeminskningsavdragen är bundna till de år på vilka de belöper oavsett om de kunnat utnyttjas eller inte. Har den skattskyldige något år underlåtit att yrka värdeminskningsavdrag skall således vid beräkning av storleken av utrangeringsavdrag hänsyn ändå tas till det värdeminskningsavdrag som belöper på ifrågavarande år. Det belopp som enligt avskrivningsplanen belöper på innehavstiden skall också beaktas vid beräkning av eventuell realisationsvinst. Har en skattskyldig i något undantagsfall helt avstått från att yrka avdrag för värdeminskning bör dock det ogravcrade anskaffningsvärdet på byggnaden ligga till grund för beskattningskonsekvenserna vid utrangering och avyttring.

Övriga ändringar i första stycket är av redaktionell och språklig natur.

I *andra stycket* anges hur en byggnads anskaffningsvärde skall beräknas, när byggnaden har uppförts av den skattskyldige. I *tredje stycket* anges hur anskaffningsvärdet skall beräknas, när den skattskyldige har förvärvat byggnaden genom ett oneröst fång. Bestämmelserna överensstämmer i princip med nuvarande regler. Ändringarna är av redaktionell och språklig natur.

Har en investeringsfond e. d. tagits i anspråk för anskaffning av en byggnad skall, enligt *fjärde stycket*, som anskaffningsvärdet för byggnaden anses den verkliga utgiften för byggnaden minskad med det ianspråktagna beloppet. Med investeringsfond e. d. förstås allmän investeringsfond enligt lagen (1969:609) om allmän investeringsfond och liknande fonder samt allmän investeringsreserv enligt lagen (1979:610) om allmän investeringsreserv. Bestämmelsen, som också är tillämplig på statsbidrag, kan ses som en erinran om vad som redan nu gäller när investeringar finansieras genom fondutnyttjande eller statsbidrag (jfr t. ex. 10 § lagen om allmän investeringsfond och anvisningarna till 19 § KL).

Bestämmelserna i *femte stycket* innebär ändringar i förhållande till gällande rätt. Enligt förslaget skall den nye ägaren vid ett benefikt förvärv av en byggnad överta överlåtarens avskrivningsplan. Detta innebär att den nye ägaren kommer i samma skattesituation som den föregående ägaren befunnit sig i om denna fortfarande ägt byggnaden. Detsamma skall gälla om moderbolag eller övertagande förening övertar en byggnad vid sådan fusion som avses i 28 § 3 mom.

I *sjätte stycket* har gjorts ändringar av språklig natur.

Regeln i *sjunde stycket* innebär en nyhet. Enligt denna kan utrangeringsavdrag medges även i fråga om byggnader som tillhör inkomstslaget annan fastighet. Regeln är utformad på samma sätt som motsvarande regler för en driftbyggnad på en jordbruksfastighet och för en rörelsebyggnad.

Punkt 2 b av anvisningarna till 25 § (2.2.4)

F. n. medges utrangeringsavdrag beträffande tillgång som ingår i maskinell utrustning endast om tillgången på grund av förslitning eller teknikens utveckling blivit oanvändbar innan fastigheten avyttras. Enligt förslaget skall denna begränsning i rätten till utrangeringsavdrag inte längre gälla. Detta hänger samman med den avdragsrätt för utrangering som föreslås i fråga om byggnader som tillhör inkomstslaget annan fastighet (punkt 2 a sjunde stycket av anvisningarna till 25 §).

I anvisningspunkten finns f. n. en bestämmelse om avdrag för värdeminskning av lösa inventarier. Enligt förslaget skall reglerna om värdeminskning av inventarier tas in i punkt 3 av anvisningarna. Den nu aktuella bestämmelsen kan därför slopas.

Punkt 3 av anvisningarna till 25 § (2.2.7)

Enligt anvisningspunkten skall de avskrivningsmetoder, som föreslås gälla i rörelse, också tillämpas på inventarier som tillhör inkomstslaget annan fastighet. Det är alltså fråga om dels inventarier av lös egendoms natur, t. ex. kontorsinventarier, verktyg, fordon o. d., som används i skötseln av en fastighet, dels sådana delar av och tillbehör till en fastighet som i skattehänseende hänförs till inventarier.

Punkt 4 av anvisningarna till 25 § (2.2.3)

Enligt nuvarande ordning får de avskrivningsregler som gäller för en rörelsefastighet tillämpas även i fråga om fastighet som används i en rörelse som bedrivs av annan än fastighetsägaren. Bestämmelserna i *andra stycket* innebär en utvidgning av tillämpningsområdet för dessa avskrivningsregler. Används en fastighet för annat ändamål än som bostad skall sålunda, om fastighetsägaren begär det, rörelsereglerna tillämpas på fastigheten eller den del därav som används för annat än bostadsändamål.

Punkt 2 av anvisningarna till 27 §

Bestämmelsen i *sjätte stycket* innebär att den tioåriga karensperiod, som enligt femte stycket medför att s. k. okvalificerad tomtrörelse anses ha upphört, inte börjar löpa beträffande någon del av tomtlagret förrän

eventuell nedskrivning av lagret återförts till beskattning.

Vissa redaktionella ändringar har skett i *sjunde stycket*. Där föreskrivs att vinsten vid slutförsäljning av lagret i okvalificerad tomtrörelse i vissa fall inte skall beskattas som inkomst av tomtrörelse. Bestämmelsen avser endast att klargöra om försäljningen skall anses utgöra led i tomtrörelse eller inte. Däremot regleras inte frågan om försäljningen på annan grund skall rörelsebeskattas.

Övriga ändringar är av språklig natur.

Punkt 3 av anvisningarna till 27 § (2.5)

Enligt *första stycket* gäller som huvudregel att varje fastighet, som genom oneröst fång förvärvas av någon som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter, smittas av rörelsen och blir att anse som omsättningstillgång i denna. Smittan omfattar däremot inte fastigheter som den skattskyldige innehar redan vid tiden för rörelsens påbörjande och inte heller fastigheter som han erhåller i arv eller gåva. För det fall att en ärvd fastighet utgjort omsättningstillgång hos arvlåtaren gäller dock de särskilda bestämmelserna i punkt 4 av anvisningarna till 27 §.

En fastighet kan bli att anse som omsättningstillgång även om den nye ägaren inte själv är rörelseidkare när fastigheten förvärvas. Detta kan inträffa om maken till den nye ägaren bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter eller om sådan rörelse bedrivs av ett fåmansföretag i vilket den nye ägaren eller dennes make är företagsledare.

Andra stycket innehåller en uppräkning av förvärv som är undantag från huvudregeln. Med stadigvarande användning i jordbruk, skogsbruk eller rörelse avses användning för anläggningsändamål. Fråga skall således vara om driftfastigheter i förvärvskällan. En ytterligare förutsättning är att de i stycket angivna rättssubjekten själva driver verksamheten i fråga. Det är således inte tillräckligt att inkomsten av fastigheten skall beräknas under något av de aktuella inkomstslagen. En utarrenderad jordbruksfastighet bör exempelvis inte utan vidare anses fri från rörelsesmittan. Det finns däremot inte något som hindrar att fastigheter, som är avsedda som anläggningstillgångar i byggnadsrörelsen eller fastighetshandeln, undantas från smittan. Med fastighet som stadigvarande används som bostad avses såväl helårsbostad som fritidsfastighet. Används en fastighet för olika ändamål bör undantagsreglerna få tillämpas endast om fastigheten till huvudsaklig del används för det kvalificerade ändamålet.

Undantaget under *c)* avser fall då det av omständigheterna klart framgår att fastighetsinnehavet helt saknar samband med ägarens byggnadsrörelse. Bestämmelsen har kommenterats i den allmänna motiveringen. Det bör emellertid understrykas att kraven på den utredning som skall medföra undantag enligt c) är stränga. Som ordalagen anger skall fråga vara om uppenbara fall.

Det bör betonas att sedan det en gång fastställts att en fastighet är en

omsättningstillgång eller en anläggningstillgång behåller den sin skattemässiga karaktär för all framtid i samma ägares hand. Detta gäller även om användningssättet senare skulle ändras. Inte heller byggnadsarbeten som utförs på fastigheten i ägarens byggnadsrörelse påverkar fastighetens ställning i skattehänseende. En annan sak är att den skatterättsliga prövningen av ett fastighetsförvärv kan komma att aktualiseras först efter en längre tids innehav. Frågan om fastigheten är en omsättningstillgång eller en anläggningstillgång behöver i detta fall inte avgöras på grundval enbart av omständigheterna vid förvärvstillfället.

Delvis som en konsekvens av att en fastighets beskattningsnatur inte kan förändras under innehavstiden har i *tredje stycket* införts en regel om uttagsbeskattning. Bestämmelsen är tillämplig då den som bedriver byggnadsrörelse utför byggnadsarbete på en egen fasighet som inte utgör omsättningstillgång. Som intäkt av rörelsen skall i princip redovisas marknadsvärdet av det utförda arbetet. Motsvarande belopp får enligt allmänna regler behandlas som utgift i den förvärvskälla där fastigheten används. Detta gäller även då fastigheten utgör anläggningstillgång i själva byggnadsrörelsen. Den skattskyldiges utgifter för material, löner etc. i samband med byggnadsarbetet får på vanligt sätt dras av i byggnadsrörelsen.

Uttagsbeskattningen begränsas inte till sådana arbeten för vilka utgifterna enligt 22, 25, och 29 §§ skall uppföras på avskrivningsplan. Även reparations- och underhållsarbeten skall uttagsbeskattas. Drivs byggnadsrörelsen av en fysisk person skall uttagsbeskattning av dennes egen arbetsprestation dock ske endast om den utförs i samband med varuuttag av mer än ringa omfattning. Med varuuttag avses också uttag av material.

Vid uttagsbeskattningen skall byggnadsrörelse som bedrivs av ett handelsbolag anses bedriven av deltagarna själva. Likaså skall fastigheter, som ägs av ett handelsbolag, anses ägda direkt av delägarna.

Av *fjärde stycket* framgår att aktier eller andelar i fastighetsförvaltande företag i vissa fall skall anses utgöra omsättningstillgång i en av aktie- eller andelsägaren bedriven rörelse. Regeln utgår från det skattemässiga resultat som skulle ha uppkommit om företagets fastigheter i stället innehafts direkt av den skattskyldige. Begreppet intressegemenskap i *b)* har samma innebörd som motsvarande uttryck i exempelvis punkt 2 sjunde stycket av anvisningarna till 41 §. Fråga skall således vara om moder- eller dotterföretag eller företag under i huvudsak gemensam ledning. Med fastighetsförvaltande företag avses bolag och föreningar vars verksamhet till väsentlig del avser förvaltning av fastigheter. Ett företag som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter anses däremot inte – även om fastighetsinnehavet är omfattande – som fastighetsförvaltande.

Är förvaltningsföretaget ett handelsbolag skall enligt *femte stycket* såväl andelen som den mot andelen svarande delen av företagets fastigheter utgöra omsättningtillgång hos andelsägaren. Sistnämnda regel har betydelse endast vid inkomstbeskattningen. Vid förmögenhetsberäkningen skall endast

andelen tas upp som skattepliktig tillgång.

Är en fastighet att anse som omsättningstillgång medför detta enligt *sjätte stycket* att ägaren anses bedriva byggnadsrörelse eller handel med fastigheter. Fastighetsägaren betraktas med andra ord som rörelseidkare så länge innehavet består. Förvärvar den skattskyldige nya fastigheter innan den ursprungliga omsättningsfastigheten avyttrats, kommer därför den skattemässiga bedömningen av dessa fastigheter att avgöras enligt första och andra styckena. Motsvarande gäller i fråga om sådana aktier och andelar som avses i fjärde stycket.

Punkt 4 av anvisningarna till 27 § (2.5)

Anvisningspunkten innehåller regler om den skattemässiga behandlingen av lager av värdepapper, fastigheter och liknande tillgångar som till följd av ägarens död tillfaller en ny ägare. Vad som skall förstås med värdepapper anges i punkt 3 första stycket av anvisningarna till 41 §.

I *första stycket* anges som huvudregel att fastigheter och värdepapper behåller sin omsättningskaraktär hos den nye ägaren. Genom förvärvet blir denne själv att anse som rörelseidkare. Bedriver den skattskyldige redan innan förvärvet rörelse av samma slag som den avlidne bedrivit, kommer de förvärvade tillgångarna normalt att ingå som omsättningstillgångar i den skattskyldiges ursprungliga rörelse.

Andra stycket innehåller vissa undantag från huvudregeln. Är tillgången inte nedskriven vid förvärvet, behåller tillgången sin omsättningskaraktär endast om den nye ägaren avser att fortsätta den avlidnes rörelse eller om tillgången enligt punkt 3 skulle ha utgjort omsättningstillgång om den förvärvats av den skattskyldige genom köp, byte eller annat oneröst fång. Detta innebär bl. a. att – i andra fall än då förvärvaren fortsätter rörelsen – undantagsbestämmelsen i punkt 3 andra stycket skall beaktas vid bedömningen. En inte nedskriven omsättningsfastighet, som genom arv tillfaller t. ex. en byggmästare, behåller således inte sin omsättningskaraktär om byggmästaren uppenbarligen avser att stadigvarande bruka fastigheten som anläggningstillgång i jordbruk, skogsbruk eller rörelse. Bedriver förvärvaren över huvud taget inte rörelse av det slag som anges i punkt 3 första stycket – och avser förvärvaren inte heller att fortsätta den avlidnes rörelse – förlorar tillgången alltid sin omsättningskaraktär om den inte är nedskriven.

En tillgång anses nedskriven om den eller annan liknande tillgång i förvärvskällan med verkan i skattehänseende värderats till lägre belopp än det ursprungliga anskaffningsvärdet. Förekomsten av en lagerreserv medför med andra ord att samtliga fastigheter eller värdepapper i förvärvskällan anses nedskrivna.

Är den förvärvade tillgången nedskriven, har förvärvaren enligt *tredje stycket* i vissa fall möjlighet att återföra nedskrivningen till beskattning vid taxeringen för förvärvsåret (s. k. avskattning). Har den nye ägaren fått endast en del av den avlidnes fastighets- eller värdepappersinnehav, bör den

på honom belöpande delen av hela nedskrivningsbeloppet i förvärvskällan bestämmas efter skälig grund. Sedan nedskrivningsbeloppet återförts går tillgången in i realisationsvinstsystemet. En framtida avyttring beskattas på vanligt sätt enligt bestämmelserna i 35 och 36 §§. Vid beräkning av en eventuell realisationsvinst på en avyttrad fastighet bortses helt från både nedskrivning och avskattning. Under innehavstiden medgivna värdeminskningsavdrag skall emellertid beaktas på vanligt sätt. Sker ingen avskattning skall tillgången alltid behandlas som omsättningstillgång. Framhållas kan slutligen att rätten till värdeminskningsavdrag vid beräkning av den löpande fastighetsinkomsten inte påverkas av om den skattskyldige väljer att skatta av sitt förvärv.

Det kan understrykas att inget hindrar att dödsboet efter den avlidne återför nedskrivning som skett under den avlidnes innehavstid. Återförs hela lagerreserven av dödsboet före skiftet blir någon avskattning hos arvingen aldrig aktuell.

Punkt 1 av anvisningarna till 28 § (2.2 och 2.5)

Regeln i *tredje stycket* om beräkning av ingångsvärdet på en omsättningsfastighet, som förvärvats innan rörelsen påbörjats, har på grund av de nya reglerna i punkt 3 av anvisningarna till 27 § om uttagsbeskattning förlorat det mesta av sin betydelse. I praktiken torde regeln bli tillämplig endast vid fastställandet av ingångsvärdet på tomter i okvalificerad tomtrörelse.

I tredje stycket har vidare den särskilda regeln beträffande försäljning av maskiner och andra inventarier, som hör till en fastighet på vilken den skattskyldige bedriver eller *tidigare* har bedrivit rörelse, utgått. Att en skattskyldig som bedriver rörelse skall beskattas för vad som inflyter vid avyttring av maskiner och andra inventarier eller av tillgångar som är likställda med dessa vid beräkning av värdeminskningsavdrag framgår redan av andra stycket. Regeln beträffande en skattskyldig som tidigare har bedrivit rörelse tog sikte på fastigheter som upplåtits till utomstående rörelseidkare och för vilka fastighetsägaren begärt att avskrivningsreglerna för maskiner och andra inventarier skall tillämpas på vissa delar av fastigheterna. Slopandet av regeln hänger samman med den föreslagna nya bestämmelsen avseende beskattning av intäkt vid avyttring av inventarier på annan fastighet. Enligt punkt 4 av anvisningarna till 24 § skall sålunda till intäkt av annan fastighet räknas vad som inflyter vid avyttring av sådana maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier, vilka i avskrivningshänseende inte hänförs till byggnad.

I det nya *fjärde stycket* anges att värdeminskningsavdrag på fastighet, som utgör omsättningstillgång i rörelse, skall återföras till beskattning då fastigheten säljs. Av punkt 1 av anvisningarna till 30 § framgår att regeln också är tillämplig när en livförsäkringsanstalt säljer fastigheter som inte är avsedda för stadgivarande bruk i försäkringsrörelsen. Av allmänna principer torde vidare följa att värdeminskningsavdragen skall återföras om den

skattskyldige överlåter en fastighet genom ett benefikt fång, t. ex. i form av en gåva till en anhörig. Avdragen skall återföras till beskattning oavsett om den skattskyldige i praktiken kunnat utnyttja dem eller inte.

Övriga ändringar i anvisningspunkten är av språklig och redaktionell natur.

Punkt 1 av anvisningarna till 29 §

I *första* och *andra styckena* har gjorts ändringar av språklig natur.

Bestämmelserna i *tredje stycket* om den skattemässiga behandlingen av frukt- eller bärodling har omarbetats. Förslaget torde inte innebära någon ändring i sak utan får ses som ett förtydligande av vad som f. n. gäller.

Punkt 3 av anvisningarna till 29 § (2.1)

Den nuvarande hänvisningen i *första stycket* till reglerna för planenlig avskrivning har ersatts av en hänvisning till de föreslagna reglerna för restvärdeavskrivning. I stycket har också tagits in en föreskrift om att utgifter för anskaffning av inventarier av mindre värde får dras av direkt.

Innehållet i *tredje stycket* motsvarar punkt 4 tolfte stycket av anvisningarna till 29 § i den nuvarande lydelsen.

Innehållet i *fjärde stycket* motsvarar 29 § 1 mom. andra stycket. Lydelsen har ändrats i terminologiskt hänseende. Uttrycket "i beskattningsavseende åtnjutet" har bytts ut mot "medgivet" och uttrycket "i beskattningsavseende oavskrivet värde" mot "skattemässigt restvärde".

I anvisningspunkten har också gjorts ändringar av språklig och redaktionell natur.

Punkt 4 av anvisningarna till 29 § (2.1.2)

Innehållet i styckena motsvaras av nuvarande lagrum enligt följande uppställning.

Stycke i förslaget	Nuvarande lagrum (avser stycke i anvisningspunkten där inte annat angetts)
1	1
2	punkt 3 b fjärde stycket av anvisningarna till 29 § utom sista meningen
3	punkt 3 b fjärde stycket sista meningen av anvisningarna till 29 §
4	5
5	2
6	3

7	4
8	6
9	7
10	8
11	9
12	10
13	11

Genomgående har företagits ändringar av språklig och redaktionell natur. Vad som menas med skattemässigt restvärde framgår av den föreslagna lydelsen av punkt 3 fjärde stycket av anvisningarna till 29 §. I sak har följande ändringar gjorts.

Första stycket. Vid e) har tagits in en föreskrift som tar sikte på de fall då den skattskyldige inte upprättat årsbokslut för det närmast föregående räkenskapsåret. I dessa fall saknas ett ingående värde på inventarierna i räkenskaperna för beskattningsåret. I praktiken torde vid övergång till räkenskapsenlig avskrivning i denna situation det bokförda värdet på inventarierna bestämmas med utgångspunkt i deras skattemässiga restvärde vid beskattningsårets ingång. Detta tillvägagångssätt lagfästs genom den nämnda föreskriften. En av förutsättningarna för att räkenskapsenlig avskrivning skall få tillämpas är alltså i detta fall att det skattemässiga restvärdet används som ingångsvärde.

Fjärde stycket. Har kontraktsavskrivning tidigare medgetts avseende inventarier som anskaffats under beskattningsåret gäller f. n. vid tillämpning av huvudregeln om avskrivning med högst 30 % – men inte vid tillämpning av kompletteringsregeln – att anskaffningsvärdet reduceras med det tidigare medgivna avdraget. Motsvarande reduktion skall göras då investeringsfond tagits i anspråk för anskaffning av inventarier. Enligt förslaget skall anskaffningsvärdet i nu angivna fall anses minskat även när den skattskyldige väljer att tillämpa kompletteringsregeln. Vidare har genom tillägget av "eller liknande avsättning" efter ordet investeringsfond markerats att samma princip skall gälla i vissa liknande fall, t. ex. då allmän investeringsreserv enligt lagen (1979:610) om allmän investeringsreserv tagits i anspråk för anskaffning av inventarier. Av bestämmelserna i åttonde stycket av anvisningarna till 19 § KL framgår att principen i fråga även gäller då inventarieanskaffning finansierats med statsbidrag.

Sjätte stycket. I stycket har gjorts en justering av innebörd att särskilt avdrag på grund av avyttring eller försäkringsfall inte medges med högre belopp än vad som motsvarar underlaget för avskrivning enligt femte stycket. Justeringen torde inte innebära någon ändring i sak.

Nionde stycket. Har inventarier som anskaffats under beskattningsåret avyttrats, förlorats eller utrangerats under samma år, medges f. n. avdrag för anskaffningsvärdet eller oavskriven del därav. Som framgår av kommentaren till fjärde stycket beaktas eventuell kontraktsavskrivning eller använd-

ning av investeringsfond eller liknande redan vid fastställande av anskaffningsvärdet. Med hänsyn till detta fyller orden "eller oavskriven del därav" inte längre någon uppgift.

Tionde stycket. En justering har gjorts av metoden för rättelse på grund av överavskrivning. F. n. gäller att det belopp med vilket överavskrivning gjorts, dvs. skillnaden mellan inventariernas skattemässiga restvärde och det bokförda värdet, skall dras av enligt en särskild avskrivningsplan under en tid av minst fem år. Planen skall godkännas av taxeringsnämnden eller länsrätten. Den föreslagna justeringen innebär att avdraget i stället bestäms till 20 % per år. Avdraget kan inte förskjutas.

Elfte stycket. Reglerna för avstämning av värdeminskningsavdrag vid övergång till räkenskapsenlig avskrivning har justerats något. F. n. får tidigare avskrivningar i räkenskaperna som inte motsvaras av medgivna avdrag dras av enligt särskild avskrivningsplan avseende högst tio år. Planen skall godkännas av taxeringsnämnden eller länsrätten. Justeringen innebär att avdraget i stället bestäms till 20 % per år. Avdraget kan inte förskjutas. Bestämmelsen får betydelse för skattskyldiga som redan före övergången upprättat årsbokslut.

Sista meningen i nuvarande nionde stycket blir onödig genom den föreslagna restvärdemetoden och har tagits bort.

Tolfte stycket. Sista meningen i nuvarande tionde stycket fyller inte någon funktion i det nya systemet och har därför tagits bort.

Punkt 5 av anvisningarna till 29 § (2.1.2)

I anvisningspunkten regleras den föreslagna restvärdeavskrivningen. Metoden fungerar på följande sätt.

Avdrag medges med högst 25 % av avskrivningsunderlaget. Detta bestäms med utgångspunkt i inventariernas skattemässiga restvärde vid utgången av det närmast föregående beskattningsåret. Vad som menas med skattemässigt restvärde framgår av den föreslagna lydelsen av punkt 3 fjärde stycket av anvisningarna till 29 §. Till det nämnda värdet läggs anskaffningsvärdet för inventarier som har anskaffats under beskattningsåret och som finns kvar i rörelsen vid utgången av detta. Det framkomna beloppet minskas med vederlaget för inventarier som har sålts eller förlorats under beskattningsåret och som har anskaffats före ingången av detta.

Är inventariernas verkliga värde lägre än det värde som återstår efter den procentuellt beräknade avskrivningen medges utöver denna avdrag för mellanskillnaden. Det ankommer på skattskyldig som vill utnyttja denna möjlighet att förete erforderlig utredning.

Reglerna om bestämmande av anskaffningsvärde är desamma som vid räkenskapsenlig avskrivning. Detta framgår av hänvisningen till punkt 4 andra–fjärde styckena.

Av hänvisningen till punkt 4 sjätte stycket framgår att ett särskilt avdrag får

göras med ett belopp som motsvarar vederlaget för inventarier som har sålts eller förlorats under beskattningsåret och som har anskaffats före ingången av detta (nettometoden).

Hänvisningen till punkt 4 sjunde stycket medför att i vissa situationer direktavdrag får göras för överpris eller annan merutgift för inventarieanskaffning.

Punkt 4 nionde stycket, till vilket också hänvisas, avser inventarier som både anskaffats och avyttrats, förlorats eller utrangerats under beskattningsåret. Med avyttring likställs uttag ur förvärvskällan. Bestämmelserna innebär att i dessa fall anskaffningsutgiften får dras av direkt. Vederlaget skall givetvis tas upp som intäkt.

Punkt 6 av anvisningarna till 29 §

Innehållet har med språkliga och redaktionella ändringar som föranleds av förslagen i övrigt förts över från den nuvarande anvisningspunkten 5.

Punkt 7 av anvisningarna till 29 § (2.2)

Bestämmelserna i *första stycket* får i sak anses överensstämma med gällande rätt. Vissa förtydliganden har dock gjorts. Av bestämmelserna framgår att avdrag för värdeminskning av byggnad skall beräknas enligt avskrivningsplan till viss procent för år räknat av anskaffningsvärdet. Man skall således ta hänsyn till beskattningsårets längd. Vidare anges att avdraget skall medges från den tidpunkt då byggnaden har färdigställts. Värdeminskningsavdragen är bundna till de år på vilka de belöper oavsett om de kunnat utnyttjas eller inte. Har den skattskyldige något år underlåtit att yrka värdeminskningsavdrag skall således vid beräkning av storleken av utrangeringsavdrag eller – om en avyttrad fastighet har utgjort omsättningstillgång i rörelse – vid beräkning av rörelseintäkten hänsyn ändå tas till det värdeminskningsavdrag som belöper på ifrågavarande år. Det belopp som enligt avskrivningsplanen belöper på innehavstiden skall också beaktas vid beräkning av eventuell realisationsvinst. Har en skattskyldig i något undantagsfall helt avstått från att yrka avdrag för värdeminskning bör dock det ograverade anskaffningsvärdet på byggnaden ligga till grund för beskattningskonsekvenserna vid utrangering och avyttring.

Andra stycket innehåller bestämmelser om gränsdragningar mellan sådana delar av och tillbehör till en byggnad som är avsedda att direkt tjäna byggnadens användning för rörelseändamål (byggnadsinventarier) och byggnaden i övrigt. Värdet av byggnadsinventarier skall inte inräknas i byggnadens anskaffningsvärde. Bestämmelserna överensstämmer i huvudsak med nuvarande regler. En ändring har dock gjorts i fråga om ledningar för elektrisk ström, vatten, avlopp etc. Enligt nuvarande regler skall en sådan ledning hänföras till byggnadsinventarier om den direkt tjänar byggnadens

användning för rörelseändamål. Om ledningen å andra sidan är nödvändig för byggnadens allmänna användning skall ledningen i avskrivningshänseende hänföras till byggnaden. I de fall då en ledning har en blandad användning, dvs. den förser byggnaden med kraft, vatten m. m. för såväl dess allmänna funktioner som dess av rörelsen föranledda särskilda behov, skall en uppdelning av utgifterna för ledningen ske på en byggnadsdel och en inventariedel. Ett förtydligande om detta har tagits in i anvisningspunkten. Enligt mitt förslag skall vidare – med reglerna i punkt 4 av anvisningarna till 22 § beträffande markanläggningar som förebild – en särskild schablonregel införas för ledningar med blandad användning. Ledningen skall sålunda i sin helhet hänföras till byggnadsinventarier om utgifterna för ledningen till minst tre fjärdedelar kan anses hänförliga till rörelseändamålet. Om utgifterna för ledningen till minst tre fjärdedelar kan anses hänförliga till byggnadens allmänna användning skall ledningen hänföras till byggnaden.

Övriga ändringar i andra stycket är av redaktionell och språklig natur. Ändringarna i *tredje* och *fjärde styckena* är av redaktionell och språklig natur.

I *femte stycket* anges hur en byggnads anskaffningsvärde skall beräknas. Bestämmelserna överensstämmer i princip med nuvarande regler. Har en bebyggd fastighet förvärvats genom ett oneröst fång, skall enligt den nu gällande proportioneringsregeln så stor del av vederlaget för hela fastigheten anses belöpa på byggnaden som det taxerade byggnadsvärdet utgör av det totala taxeringsvärdet. I taxeringsvärdet ingår inte s. k. industritillbehör enligt 2 kap. 3 § jordabalken. Enligt förslaget skall därför vederlaget för sådana tillbehör avräknas innan proportioneringen sker. Vad som enligt proportioneringen anses belöpa på byggnaden kan även innefatta byggnadsinventarier. Enligt förslaget skall vederlaget för byggnadsinventarier avräknas, varefter anskaffningsvärdet för byggnaden erhålls. Sista meningen i stycket har sin motsvarighet i nuvarande punkt 3 b fjärde stycket av anvisningarna till 29 § . I stycket har vidare gjorts ändringar av språklig natur.

Har en investeringsfond e. d. tagits i anspråk för anskaffning av en byggnad skall, enligt *sjätte stycket*, som anskaffningsvärde för byggnaden anses den verkliga utgiften för byggnaden minskad med det ianspråktagna beloppet. Med investeringsfond e. d. förstås allmän investeringsfond enligt lagen (1979:609) om allmän investeringsfond och liknande fonder samt allmän investeringsreserv enligt lagen (1979:610) om allmän investeringsreserv. Bestämmelsen, som också är tillämplig på statsbidrag, kan ses som en erinran om vad som redan nu gäller när investeringar finansieras genom fondutnyttjande eller statsbidrag (jfr t. ex. 10 § lagen om allmän investeringsfond och anvisningarna till 19 § KL).

Bestämmelserna i *sjunde stycket* innebär ändringar i förhållande till gällande rätt. Enligt förslaget skall den nye ägaren vid ett benefikt förvärv av en byggnad överta överlåtarens avskrivningsplan. Detta innebär att den nye ägaren kommer i samma skattesituation som den föregående ägaren befunnit

sig i om denne fortfarande ägt byggnaden. Detsamma skall gälla om ett moderbolag eller en övertagande förening övertar en byggnad vid sådan fusion som avses i 28 § 3 mom.

I *åttonde stycket* har gjorts ändringar av språklig natur.

Nionde stycket innehåller bestämmelser om primäravdrag. Enligt förslaget skall rätten till primäravdrag inträda samtidigt med den ordinarie avskrivningsrätten, dvs. när byggnaden har färdigställts. Vid beräkning av avdraget skall i konsekvens med detta hänsyn också tas till beskattningsårets längd och till hur länge byggnaden har innehafts under beskattningsåret.

I *tionde stycket* har gjorts ändringar av språklig natur.

Punkt 11 av anvisningarna till 29 §

I anvisningspunkten har gjorts en redaktionell ändring.

Punkt 16 av anvisningarna till 29 § (2.2)

I anvisningarna har gjorts ändringar av huvudsakligen språklig och redaktionell natur.

En ändring i sak har dock gjorts såvitt gäller den skattemässiga behandlingen av ledningar som på fastighet tjänar såväl en byggnads allmänna användning som den i förvärvskällan bedrivna verksamheten. Enligt bestämmelserna i *tredje stycket* skall således samma regler som i detta avseende gäller för en ledning på en jordbruksfastighet gälla också i fråga om rörelsefastighet.

I *femte stycket* har införts en särskild regel för beräkning av anskaffningsvärdet när en investeringsfond e. d. har tagits i anspråk för anskaffning av en markanläggning. Som anskaffningsvärde skall då anses den verkliga utgiften för markanläggningen minskad med det ianspråktagna beloppet. Med investeringsfond e. d. förstås allmän investeringsfond enligt lagen (1979:609) om allmän investeringsfond och liknande fonder samt allmän investeringsreserv enligt lagen (1979:610) om allmän investeringsreserv. Bestämmelsen, som också är tillämplig på statsbidrag, kan ses som en erinran om vad som redan nu gäller när investeringar finansieras genom fondutnyttjande eller statsbidrag (jfr t. ex. 10 § lagen om allmän investeringsfond och anvisningarna till 19 § KL).

En särskild regel har vidare i *sjätte stycket* införts för det fallet att ett moderbolag eller en övertagande förening övertar en fastighet från ett dotterbolag eller en överlåtande förening vid sådan fusion, som avses i 28 § 3 mom. Det övertagande företaget skall då få göra de värdeminskningsavdrag för markanläggning som skulle ha tillkommit det överlåtande företaget om detta företag fortfarande hade ägt fastigheten.

Punkt 1 av anvisningarna till 30 §

Vid avyttring av en fastighet, som utgör omsättningstillgång i rörelse, skall enligt punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 28 § under innehavstiden medgivna värdeminskningsavdrag återföras till beskattning som intäkt av rörelse. I *tredje stycket* av anvisningarna till den nu kommenterade anvisningspunkten anges att samma beskattningseffekt skall inträda om en livförsäkringsanstalt avyttrar en omsättningsfastighet.

Punkt 1 av anvisningarna till 35 §

Ändringen har i första hand föranletts av att vederlaget för de delar av en annan fastighet, som får skrivas av enligt inventariereglerna, skall beskattas som intäkt av annan fastighet. Enligt nuvarande regler beskattas hela vederlaget för en sådan fastighet inom ramen för realisationsvinstsystemet.

Punkt 2 a av anvisningarna till 36 § (2.2.5 och 2.5.6)

Föreskriften i det nya *tredje stycket* korresponderar med reglerna i punkt 3 tredje stycket av anvisningarna till 27 §. Innebörden är att det belopp, som tagits upp som intäkt av byggnadsrörelse i samband med att byggnadsarbeten utförts på ägarens fastighet, får behandlas som förbättringskostnad eller därmed jämförlig kostnad vid realisationsvinstberäkningen. Bestämmelsen anger endast vilket belopp som skall anses som förbättringskostnad. Huruvida beloppet skall beaktas vid vinstberäkningen eller inte bedöms enligt övriga regler i anvisningspunkten.

I *fjärde stycket* har vissa hänvisningar ändrats. Detta hänger samman med de föreslagna ändringarna i avskrivningsreglerna på byggnader och markanläggningar.

Enligt nuvarande regler i *nittonde stycket* gäller vid skadeförsäkringsfall att förbättringskostnad är avdragsgill vid realisationsvinstbeskattningen endast i den mån kostnaden överstigit utgående försäkringsersättning. För det motsatta fallet, nämligen att försäkringsersättningen överstigit kostnaderna för att avhjälpa skadan, föreskrivs att fastighetens ingångsvärde, omräknat med index och med beaktande av eventuella s. k. fasta tillägg, minskas med skillnaden mellan försäkringsersättningen och kostnaderna. Vad som därefter återstår av ingångsvärdet ligger till grund för den fortsatta indexberäkningen.

Enligt mitt förslag blir försäkringsersättningar e. d. för fastigheter, som har förstörts eller skadats, normalt skattepliktiga. Skatteplikten omfattar ersättningar för byggnader som är avsedda att användas i rörelse, driftbyggnader på jordbruksfastigheter och byggnader på konventionellt taxerade

andra fastigheter. Motsvarande regler gäller i princip för ersättningar avseende förstörda eller skadade markanläggningar. Om försäkringsersättningen är skattepliktig skall realisationsvinstberäkningen göras på vanligt sätt. Hänsyn skall således tas till förbättringskostnader och eventuella värdeminskningsavdrag – inkl. eventuellt avdrag i samband med utrangering och fondutnyttjande – enligt de allmänna reglerna i anvisningspunkten. Detta har föranlett vissa ändringar i nittonde stycket.

Punkt 2 c av anvisningarna till 36 §

I anvisningspunkten anges hur åtnjutna värdeminskningsavdrag på annan lös egendom än aktier m. m. skall behandlas vid realisationsvinstberäkningen. F. n. gäller att omkostnadsbeloppet skall minskas med sådant avdrag i den mån vid avyttringen återvunna avskrivningar inte skall tas upp som intäkt av jordbruksfastighet eller rörelse. Enligt mitt förslag kommer återvunna värdeminskningsavdrag på ifrågavarande slag av egendom också att kunna tas upp till beskattning i inkomstslaget annan fastighet. Detta föranleder en ändring av förevarande anvisningspunkt.

F. n. finns i anvisningspunkten en hänvisning till 29 § 1 mom. andra stycket såvitt gäller innebörden av uttrycket "i beskattningsavseende åtnjutet värdeminskningsavdrag". Vad som anförs i nämnda stycke har – med vissa språkliga ändringar – tagits in i den nu behandlade anvisningspunkten.

Punkt 1 av anvisningarna till 41 § (2.4, 2.8 och 2.9)

Av mina förslag beträffande den skattemässiga behandlingen av pågående arbeten följer att denna post i likhet med lager m. m. skall beaktas vid inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder. I enlighet härmed har begreppet pågående arbeten förts in i *första stycket*. I stycket har vidare – i överensstämmelse med mitt förslag i avsnitt 2.8 – tagits in en föreskrift om att värdet av utgående lager, pågående arbeten samt fordrings- och skuldposter skall bestämmas med hänsyn till förhållandena vid beskattningsårets utgång.

Det som i den nuvarande lydelsen av stycket föreskrivs beträffande bl. a. skulder torde även gälla i fråga om motposter till tillgångsposter, t. ex. avsättning för osäkra fordringar, samt sådana reserveringar för framtida utgifter och förluster som godtas vid beskattningen. Den föreslagna bestämmelsen avses också omfatta sådana poster. Med hänsyn bl. a. till att – den i mycket oklara – frågan om avdrag för reserveringar avseende framtida utgifter f. n. behandlas av 1980 års kommitté för översyn av reglerna för beskattning av statsbidrag, m. m. (B 1980:01) har jag ansett att det inte är lämpligt att nu föra in begreppet reserveringar för framtida utgifter i lagtexten. Jag har i stället nöjt mig med att i den föreslagna bestämmelsen använda ordet "skuldposter" som en sammanfattande beteckning för

skulder samt nämnda motposter och reserveringar. I konsekvens härmed har i stycket orden "fordringar och skulder" genomgående bytts ut mot "fordrings- och skuldposter".

I *tredje stycket* har enligt mitt förslag i avsnitt 2.9 tagits in en bestämmelse om att en eljest påkallad justering av det bokförda resultatet i vissa fall skall underlåtas.

De övriga föreslagna ändringarna i anvisningspunkten är av språklig och redaktionell natur.

Punkt 2 av anvisningarna till 41 §

I sista stycket har gjorts några ändringar av terminologisk natur.

Punkt 3 av anvisningarna till 41 § (2.5–2.7)

Anvisningspunkten innehåller regler om nedskrivning av lager av värdepapper, fastigheter och liknande tillgångar.

Av *första stycket* framgår att de allmänna nedskrivningsreglerna inte är tillämpliga beträffande lager av värdepapper, fastigheter och liknande tillgångar.

Bestämmelsen i *andra stycket första meningen* om värderingen av värdepapper har med vissa redaktionella ändringar överförts från första stycket i dess tidigare lydelse. Någon ändring i sak är inte avsedd. Regeln i *andra meningen* motiveras av att aktierna eller andelarna kan ses som substitut för direkt ägda omsättningsfastigheter. Är så fallet har aktie- eller andelsägaren rätt att vid lagervärderingen bortse från att fastigheterna formellt sett är indirekt ägda. Aktierna eller andelarna får således tas upp till de belopp som fastigheterna hade värderats till om de innehafts direkt av aktie- eller andelsägaren. Vid beräkningen av aktiernas eller andelarnas värde måste hänsyn givetvis också tas till om företaget äger annan egendom än fastigheter och till företagets skulder och egna kapital. I enlighet med vad som uttalas i RSV:s anvisningar på detta område bör dock aktierna eller andelarna inte i något fall få tas upp till negativt belopp.

Är det fastighetsförvaltande företaget ett handelsbolag föreligger valfrihet mellan att skriva ned andelens värde och att utnyttja bolagets fastigheter som nedskrivningsunderlag. Rätten till nedskrivning av andelen bortfaller dock om nedskrivning av fastigheterna skett i handelsbolagets räkenskaper.

Tredje stycket innehåller nedskrivningsregler för lager av fastigheter och liknande tillgångar. Som huvudregel gäller att fastigheterna skall tas upp lägst till 85 % av anskaffningsvärdena, dvs. att nedskrivning medges med högst 15 % av de direkta och indirekta anskaffningsutgifterna. I överensstämmelse med vad som gäller för ett vanligt varulager reduceras nedskrivningsrätten om den skattskyldige yrkar avdrag för avsättning till resultatutjämningsfond. Samma begränsning gäller om sådant avdragsyrkande fram-

ställs av ett företag med vilket den skattskyldige är i intressegemenskap.

Av *fjärde stycket* framgår att det verkliga anskaffningsvärdet skall ligga till grund för nedskrivning av fastighet och liknande tillgångar. I fråga om fastigheter som den skattskyldige själv uppfört skall därför i anskaffningsvärdet inräknas även indirekta utgifter i samband med byggnadsarbetet. Någon rätt att basera värderingen på fastigheternas återanskaffningsvärden föreligger inte. Har en fastighet erhållits genom arv, testamente eller bodelning i anledning av makes död, övertar förvärvaren den nedskrivningsrätt som hade tillkommit den avlidne om denne fortfarande innehaft tillgången. Någon nedskrivning för den nye ägaren blir dock självfallet inte aktuell om fastigheten – eventuellt efter avskattning – förlorar sin karaktär av omsättningstillgång genom äganderättsövergången.

Femte stycket har i stort sett samma innebörd som bestämmelsen för vanliga lagertillgångar i punkt 2 tolfte stycket av anvisningarna till 41 §. Det förhållandet att en omsättningsfastighet kan bli föremål för såväl ned- som avskrivning medför emellertid att hänsyn måste tas till medgivna värdeminskningsavdrag vid bedömningen av om nedskrivning utöver det normala är motiverad.

Punkt 3 a av anvisningarna till 41 § (2.4)

Anvisningspunkten, som är ny, innehåller regler om hur pågående arbeten skall beaktas vid inkomstberäkningen. Frågan har behandlats relativt utförligt i den allmänna motiveringen. Jag skall därför nu i huvudsak uppehålla mig vid vissa specialfrågor.

Bestämmelserna tillämpas i fråga om byggnads- eller anläggningsrörelse och hantverks- eller konsultrörelse. Skilda bestämmelser gäller för inkomstberäkningen beroende på om arbetet utförs till fast pris eller på löpande räkning. Enskild näringsidkare, som enligt BFL är befriad från att upprätta årsbokslut, får dock tillämpa reglerna för arbeten utförda på löpande räkning även i fråga om arbeten som utförs till fast pris. Dessa regler finns i *första* och *andra styckena* som också innehåller en definition av när arbeten skall anses utförda på löpande räkning resp. till fast pris.

Tredje stycket innehåller huvudreglerna för arbeten på löpande räkning. I fråga om dessa behöver värdet av arbetena vid beskattningsårets utgång inte tas upp vid inkomstberäkningen. I stället skall intäktsredovisningen göras i takt med faktureringen.

I fråga om arbeten till fast pris skall enligt *fjärde stycket* tas upp - i byggnads- eller anläggningsrörelse - lägst ett belopp motsvarande 85 % av de nedlagda direkta kostnaderna och – i hantverks- eller konsultrörelse – lägst ett belopp motsvarande samtliga nedlagda direkta kostnader efter avdrag med högst ett basbelopp. Uppburna belopp redovisas inte som intäkt utan skuldförs. I de direkta kostnaderna skall enligt *femte stycket* inte inräknas värde av arbete som har utförts av den skattskyldige eller dennes make eller

barn under 16 år. Någon aktivering av värde av arbetsinsats skall inte heller göras om rörelsen bedrivs av ett handelsbolag och arbetet utförs av en delägare i bolaget. Däremot bör lön som ett handelsbolag betalar ut till en delägares make i princip behandlas på samma sätt som lön till andra anställda i bolaget.

Bestämmelserna i *sjätte stycket* motsvarar supplementärregel I i punkt 2 sjätte stycket av anvisningarna till 41 §. Regeln, som är tillämplig bara i fråga om arbeten till fast pris i byggnads- eller anläggningsrörelse, har till syfte att hindra att en tillfällig minskning av de pågående arbetena tvingar fram en upplösning av obeskattade reserver. Den kan tillämpas då det oreducerade värdet av pågående arbeten understiger medelvärdet av de – likaså oreducerade värdena – vid utgången av de två närmast föregående åren. De pågående arbetena får då tas upp till ett belopp som motsvarar skillnaden mellan det förstnämnda värdet och 15 % av medelvärdet. Nedskrivningen kommer således att grundas på förhållandena vid utgången av de tidigare åren. Om en kraftig minskning har skett kan nedskrivningens belopp vara större än det senaste årets värde av pågående arbeten. I likhet med vad som gäller vid lagernedskrivning möter inte något hinder mot att det skattemässiga värdet av pågående arbeten blir lägre än noll. I sådant fall måste den skattskyldige göra en särskild avsättning på balansräkningens passivsida. Avsättningen skall återföras till beskattning påföljande år, varefter nedskrivningsmöjligheterna får bedömas på nytt vid utgången av det året. Kravet på avsättning i räkenskaperna torde innebära att denna nedskrivningsmöjlighet står öppen bara för sådana företag som upprättar årsbokslut.

Vid redovisningen av värdet av pågående arbeten kan den skattskyldige utgå från antingen samtliga nedlagda kostnader eller nedlagda direkta kostnader. I det första fallet blir den synliga nedskrivningen högst summan av indirekta kostnader och 15 % av de direkta kostnaderna. Aktiveras endast de direkta kostnaderna begränsas den synliga nedskrivningen till högst 15 % av dessa kostnader. Valet av redovisningsmetod saknar normalt betydelse i skattehänseende. Det bör emellertid betonas att valet kan få betydelse om värdet av pågående arbeten beräknas med stöd av supplementärregel I. Underlaget för nedskrivningen med 15 % kommer nämligen bara i det första fallet att baseras på de indirekta kostnaderna.

Som jag framhållit i den allmänna motiveringen kan de föreslagna reglerna ge upphov till omotiverade skattekrediter om uppdragstagaren utför ett arbete för ett närstående företags räkning. Jag syftade bl. a. på det fallet att uppdragsgivaren, t. ex. ett byggnadsföretag, träffar avtal med ett dotterföretag om att detta skall utföra vissa arbeten till fast pris. Dotterföretaget behöver inte intäktsredovisa mottagna a-contoersättningar men beloppen torde i allmänhet vara omedelbart avdragsgilla för moderföretaget. Om moderföretaget utför sitt arbete på löpande räkning skall detta företag å sin sida inte ta upp något värde av pågående arbeten. A-contobetalningen, som med hänsyn till intressegemenskapen mellan företagen kan sakna egentlig

ekonomisk betydelse, kan därför sägas ha medfört en omotiverad skattekredit för koncernen. Om däremot moderföretaget också arbetar till fast pris utgör betalningen en direkt kostnad som skall beaktas vid värderingen av pågående arbeten hos moderföretaget vid beskattningsårets utgång. Som framgått av det föregående har emellertid byggnads- och anläggningsföretag rätt att skriva ned värdet av pågående arbeten med 15 %. Även i detta fall kan en uppdelning av ett visst byggnadsprojekt mellan två närstående företag ge upphov till en omotiverad utvidgning av nedskrivningsutrymmet.

I sak obehöriga skattekrediter kan uppkomma också i andra än nu nämnda situationer om intressegemenskap rader mellan uppdragsgivare och uppdragstagare. För samtliga nu nämnda fall gäller enligt *sjunde stycket* att värdet av pågående arbeten skall beräknas efter vad som framstår som skäligt. Är uppdragsgivaren en huvudentreprenör som utför sitt uppdrag på löpande räkning bör underentreprenören i allmänhet inte ta upp värdet av det pågående arbetet till lägre belopp än vad som motsvarar uppburna a-contobetalningar. Motsvarande bör gälla även i andra situationer då uppdragsgivaren har omedelbar avdragsrätt – men ingen aktiveringsskyldighet – för det utförda arbetet. Man uppnår då i huvudsak samma skattemässiga resultat som om de båda företagen hade utgjort en enda skattskyldig. Är uppdragsgivaren däremot en huvudentreprenör som arbetar till fast pris synes det rimligt att justera värdet av pågående arbeten hos uppdragstagaren med hänsyn endast till det ökade nedskrivningsutrymme för uppdragsgivaren som a-contoersättningarna till uppdragstagaren kan ge upphov till.

Jag har i den allmänna motiveringen behandlat två ytterligare jämkningsregler. Den ena, som har tagits in i *åttonde stycket*, innebär att som intäkt skall medräknas belopp som den skattskyldige har underlåtit att fakturera eller slutredovisa, om sådana åtgärder hade kunnat ske enligt god redovisningssed och underlåtenheten är av betydande omfattning. I *nionde stycket* föreskrivs att värdet av pågående arbeten får jämkas nedåt om det värde som följer av de tidigare bestämmelserna överstiger vad som kan anses förenligt med god redovisningssed. Den sistnämnda jämkningsregeln – som i likhet med den första baseras på en totalbedömning av den skattskyldiges pågående arbeten –kommer att tillämpas främst om den skattskyldige åtagit sig förlustbringande uppdrag till fast pris. Undantagsvis – t. ex. om den skattskyldige förskottsfakturerat i betydande omfattning – kan dock regeln vara tillämplig även i fråga om pågående arbeten som utförs på löpande räkning.

4.2 Förslaget till lag om eldsvådefonder

Tillämpningsområdet (1–2 §§)

Enligt förordningen (1959:168) om särskilda investeringsfonder för förlorade inventarier och lagertillgångar är rätten till avdrag för avsättning

till särskild investeringsfond förbehållen skattskyldiga som redovisar inkomst av jordbruksfastighet eller inkomst av rörelse. Förslaget innebär att en möjlighet till avdragsgill fondavsättning öppnas också för den som äger en konventionellt beskattad annan fastighet. Denna utvidning av tillämpningsområdet hänger samman med den skatteplikt som föreslagits för försäkringsersättningar avseende sådana fastigheter.

Enligt förslaget skall den som enligt bokföringslagen (1976:125) eller jordbruksbokföringslagen (1979:141) är skyldig att upprätta årsbokslut sätta av ett mot avdraget svarande belopp i räkenskaperna för beskattningsåret. Den som inte är skyldig att upprätta årsbokslut behöver endast redovisa eldsvådefonden på den blankett som skall bifogas deklarationen (jfr 11 §).

I *1 § andra stycket* finns en bestämmelse om handelsbolag. Innebörden är att det avdrag som får tillgodogöras delägarna beräknas med hänsyn till den behållna inkomst hos bolaget som vid taxeringen skall fördelas mellan delägarna.

I *2 § första stycket* anges de olika fonder till vilka avsättning får göras. F. n. finns det två olika fonder, dels särskild investeringsfond för förlorade inventarier, dels särskild investeringsfond för förlorade lagertillgångar. Som nyss påpekats bör försäkringsersättningar avseende andra än schablonbeskattade byggnader och markanläggningar tas upp till beskattning i förvärvskällan. Med hänsyn till detta får enligt förslaget avsättning också göras till eldsvådefonder för byggnader och markanläggningar.

I *2 § andra stycket* föreskrivs att de vid inkomsttaxeringen använda inventarie-, byggnads-, markanläggnings- och lagerbegreppen gäller vid tillämpning av eldsvådefondssystemet.

Beräkning av avdraget (3 §)

F. n. får avdrag för avsättning till särskild investeringsfond göras då den skattskyldige erhållit ersättning för maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier eller lagertillgångar och ersättningen utgått på grund av statligt förfogande, eldsvåda eller därmed jämförlig av den skattskyldiges åtgöranden oberoende anledning. Avdraget får uppgå högst till ersättningens belopp.

I *första stycket* i förslaget finns en motsvarande bestämmelse. Den inkluderar dock också försäkringsersättning e. d. för byggnader och markanläggningar, som har skadats eller förstörts genom brand eller annan olyckshändelse. I fråga om inventarier och lagertillgångar föreslås att även ersättning på grund av kommunalt förfogande – och inte som f. n. bara statligt förfogande – skall medföra avdragsrätt. Kommunalt förfogande kan förekomma t. ex. enligt brandlagen (1974:80).

I *tredje stycket* finns en särskild spärregel för inventarier, byggnader och markanläggningar. Den tillämpas då skattskyldig på grund av skadan e. d.

har medgivits högre avdrag för avskrivning än han i annat fall varit berättigad till. Avdraget för avsättning till eldsvådefond skall då begränsas i motsvarande mån.

I fråga om byggnader tillämpas spärregeln om den skattskyldige har gjort utrangeringsavdrag. Avdragsutrymmet begränsas då – sedan hänsyn tagits till eventuellt vederlag för byggnadsmaterial o. d. – med belopp motsvarande det skattemässiga restvärdet. Tillämpar skattskyldig restvärdemetoden vid avskrivning på inventarier (punkt 5 av anvisningarna till 29 § KL) skall avdraget för fondavsättningen sättas ned med det belopp av ersättningen som har minskat restvärdet. Spärregelns tillämpning vid räkenskapsenlig avskrivning av inventarier (punkt 4 av anvisningarna till 29 § KL) framgår av följande från prop. 1956:42 (s. 14–15) hämtade exempel:

Vid beskattningsårets ingång är inventariebeståndets bokförda värde 100 000 kr. Det sker inte någon nyanskaffning under beskattningsåret men ersättning erhålls med 40 000 kr. för förlorade inventarier. Det förutsätts att avskrivning enligt huvudregeln utnyttjas helt och att avskrivning enligt kompletteringsregeln får ske med 50 000 kr.

Om nettometoden inte utnyttjas får avskrivning ske enligt följande:

	Huvud-regeln	Kompletterings-regeln
Ingående bokfört värde 100 000		
Avskrivning	30 000	50 000
Lägsta tillåtna värde vid beskattningsårets utgång	70 000	50 000

Utnyttjas nettometoden blir lägsta tillåtna bokförda värde på inventariebeståndet i den utgående balansräkningen 70 % av (100 000–40 000) = 42 000 kr. enligt huvudregeln. Effekten av nettometoden blir alltså att det vid taxeringen godtagbara lägsta värdet på inventariebeståndet går ned med (70 000–42 000 =) 28 000 kr. Eftersom den skattskyldige enligt kompletteringsregeln kunnat bokföra inventariebeståndet vid beskattningsårets utgång till lägst 50 000 kr., uppgår dock den verkliga fördelen av nettometoden till endast (50 000 –42 000 =) 8 000 kr. Den annars avdragsgilla fondavsättningen på 40 000 kr. skall därför sättas ned med 8 000 kr. Om den skattskyldige inte helt utnyttjat nettometoden utan nöjt sig med att skriva ned inventariebeståndet till exempelvis 45 000 kr., skall fondavsättningen sättas ned med (50 000–45 000 =) 5 000 kr.

I *fjärde stycket* finns en spärregel avseende lagertillgångar. Spärregeln överensstämmer i huvudsak med nuvarande bestämmelser. Sålunda föreslås i *första meningen* att avsättningen inte får överstiga varulagerreservens minskning under beskattningsåret. I *andra meningen* finns vidare en alternativ beräkningsregel vid prisstegring på lagret. Regeln kan belysas av följande exempel. Ett lager består vid beskattningsårets ingång av 100 enheter med ett återanskaffningsvärde av 10 kr. per enhet. Lagrets värde uppgår således till 1 000 kr. Nedskrivning har gjorts med 45 % dvs. till 550 kr. Lagerreserven uppgår alltså till 450 kr. Vid beskattningsårets utgång har lagret på grund av eldsvåda minskat till 50 enheter. Under året har emellertid

en kraftig prisstegring ägt rum och återanskaffningsvärdet per enhet vid beskattningsårets utgång är 40 kr. Lagrets värde uppgår således till 2 000 kr. Lagret kan skrivas ned till lägst 800 kr. och lagerreserven uppgår då till 1 200 kr. Enligt denna beräkning har lagerreserven inte minskat. Med stöd av den alternativa beräkningsregeln får emellertid lagerreserven vid beskattningsårets ingång beräknas till (100 x 40 – 100 x 40 x 45 % =) 2 200 kr. Om lagret vid beskattningsårets utgång har skrivits ned maximalt, dvs. med 1 200 kr., får avdrag således göras med högst 1 000 kr. för belopp som sätts av till eldsvådefond för lagertillgångar. Avdraget får dock inte överstiga ersättningen för det förlorade lagret.

Eldsvådefondernas ändamål (4 §)

Investeringsfond för förlorade inventarier får användas för avskrivning av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier som anskaffats under beskattningsåret. Till skillnad från vad som gäller för allmän investeringsfond och allmän investeringsreserv utgör det inget hinder att inventarierna är begagnade. Investeringsfond för förlorade lagertillgångar får utnyttjas för nedskrivning av råvaror samt hel- och halvfabrikat med högst ett belopp motsvarande kostnaderna under beskattningsåret för tillverkning eller anskaffning av sådana tillgångar.

Enligt förslaget får en eldsvådefond för lagertillgångar användas för samma ändamål som den nuvarande investeringsfonden för förlorade lagertillgångar. Dock bör inget krav ställas på att tillverkningen eller anskaffningen av lagertillgångar skall innefatta lagerökning under året. Eldsvådefond för inventarier skall få användas för samma ändamål som den nuvarande investeringsfonden för förlorade inventarier. Dessutom föreslås att en eldsvådefond för inventarier skall få utnyttjas för reparation och underhåll av inventarier.

Enligt förslaget får eldsvådefond för byggnader och eldsvådefond för markanläggningar tas i anspråk i huvudsak för samma ändamål som i detta avseende anges i lagen om allmän investeringsfond och lagen om allmän investeringsreserv. Däremot finns inget krav på att tillgången skall vara belägen här i riket eller att byggnaden inte får användas som bostad. Ianspråktagandet skall dock göras i den förvärvskälla till vilken avsättningen hänför sig (5 §). En eldsvådefond för byggnader bör vidare få användas för inköp av en redan uppförd byggnad. Som framgår av andra stycket kan fonden däremot inte utnyttjas för avskrivning av byggnader som ägs av den skattskyldige när olyckshändelsen inträffar. Förvärvar den skattskyldige en byggnad tillsammans med den mark på vilken den är belägen bör den del av vederlaget som kan anses belöpa på byggnaden beräknas enligt de proportioneringsregler som i dessa sammanhang gäller enligt KL.

Ett belopp som har avsatts till eldsvådefond kan i princip inte tas i anspråk för arbete som utförs eller för inventarier eller lagertillgångar som levereras

före bokslutsdagen. Likaså gäller att en fond inte kan utnyttjas för en byggnad som förvärvas eller för driftkostnader som hänför sig till tiden före bokslutsdagen. En erinran om detta finns i *andra stycket*. En bestämmelse av liknande slag finns i 5 § andra stycket lagen om allmän investeringsfond och i 8 § andra stycket lagen om allmän investeringsreserv.

Tredje stycket innehåller ett undantag från föreskrifterna i andra stycket. Undantaget avser det fall då skattskyldig utför ny-, till- eller ombyggnad eller anskaffar en ny byggnad eller markanläggning under samma beskattningsår som försäkringsersättningen e. d. skall tas upp till beskattning. Han får då utnyttja det belopp som hade kunnat avsättas till eldsvådefond för byggnader eller markanläggningar för avskrivning av byggnadsarbetet eller den nya byggnaden eller den del av anskaffningsvärdet av markanläggningen som får dras av genom årliga värdeminskningsavdrag. I nu nämnda fall skall det anses som om avsättning till eldsvådefond gjorts och att beloppet omedelbart tagits i anspråk för sitt ändamål. Med hänsyn till att den planenliga avskrivningen avskaffats behövs en motsvarande regel inte för inventarier som levereras under samma beskattningsår som inventarierna förloras.

Själva ianspråktagandet av en eldsvådefond, dvs. den bokföringsåtgärd varigenom fonden så att säga försvinner ur bokföringen, skall göras under det beskattningsår då byggnadsarbetet utförts eller då maskiner och andra inventarier levererats. Får fonden utnyttjas för löpande driftkostnader, t. ex. underhåll av en byggnad, skall fonden tas i anspråk under det beskattningsår då kostnaderna enligt god redovisningssed bort redovisas i bokföringen. Om den skattskyldige utför byggnads- eller markanläggningsarbete eller fartygsinvesteringar under flera på varandra följande beskattningsår bör han dock av praktiska skäl ha rätt att utnyttja fonden det sista året för samtliga under perioden ackumulerade investeringskostnader. Denna rätt bör också omfatta byggnads- och markinventarier. En bestämmelse om detta finns i *fjärde stycket*. En motsvarande bestämmelse finns i 5 § femte stycket lagen om allmän investeringsfond. Det bör här påpekas att ianspråktagandet givetvis inte får uppskjutas till ett senare beskattningsår än då eldsvådefonden enligt bestämmelserna i 9 § senast skall tas i anspråk.

Ianspråktagande i viss förvärvskälla (5 §)

Enligt förslaget skall en eldsvådefond tas i anspråk i den förvärvskälla som avsättningen hänför sig till. Om det finns särskilda skäl får dock RSV medge att en fond, som har avsatts i en viss förvärvskälla, tas i anspråk i en annan förvärvskälla. Ett tänkbart fall av dispens är att den skattskyldige avser att avveckla den förvärvskälla som avsättningen avser. Däremot bör dispens inte medges i fråga om förvärv som har karaktär av en kapitalplacering. Vid prövningen bör hänsyn också tas till kommunernas skatteunderlag.

Verkningar av ianspråktagande m. m. (6–7 §§)

Ett ianspråktagande av en eldsvådefond innebär att den på balansräkningens passivsida redovisade fonden minskas t. ex. genom att nyanskaffade inventarier skrivs av mot fonden. I lagförslaget har bestämmelserna om den skattemässiga behandlingen av ianspråktagande utformats så att de i princip överensstämmer med motsvarande bestämmelser i bl. a. lagen om allmän investeringsfond och lagen om allmän investeringsreserv.

Bestämmelserna innebär att om en eldsvådefond har tagits i anspråk för exempelvis anskaffning av inventarier skall dessa – såvitt gäller beräkning av värdeminskningsavdrag – anses anskaffade för ett belopp motsvarande skillnaden mellan det verkliga anskaffningsvärdet och det belopp varmed fonden har utnyttjats. I likhet med vad som gäller vid ianspråktagande av t. ex. allmän investeringsfond och allmän investeringsreserv innebär detta att man även vid tillämpning av den s.k. kompletteringsregeln i punkt 4 av anvisningarna till 29 § KL skall utgå från anskaffningsvärdet minskat med ianspråktaget fondbelopp.

Regeln i *7 §* förslaget att ett tidigare till eldsvådefond avsatt belopp skall anses ha tagits i anspråk före senare avsättningar får betydelse vid bedömning när en fond skall återföras till beskattning enligt *8 § 6)*.

Återföring till beskattning (8 §)

I första stycket anges de fall då en eldsvådefond skall återföras till beskattning. De överensstämmer i huvudsak med bestämmelserna i den nuvarande förordningen. Vissa ändringar och tillägg har dock gjorts.

När avdrag medges för avsättning till en eldsvådefond är det förutsatt att fonden skall tas i anspråk för de ändamål som anges i 4 § och i den förvärvskälla till vilken avsättningen hänför sig (5 §). Påföljden när ianspråktagandet sker i en annan ordning än den förutsatta är, enligt *första stycket 1)*, att fonden återförs till beskattning.

Enligt *första stycket 2)*, som inte har någon motsvarighet i den nu gällande förordningen, skall eldsvådefonden återföras till beskattning om hela eller den huvudsakliga delen av den aktuella förvärvskällan har överlåtits eller om verksamheten har upphört. Med huvudsaklig del avses åtminstone 70–75 % av förvärvskällan (jfr SkU 1975/76:28 s. 37 f).

I *första stycket 3)* behandlas det fallet att ett företag genom fusion enligt 14 kap. aktiebolagslagen (1975:1385), 96 § 1 mom. lagen (1951:308) om ekonomiska föreningar eller 78 § lagen (1955:416) om sparbanker uppgått i ett annat företag. Eldsvådefonden skall då återföras till beskattning, om den inte har övertagits av det övertagande företaget enligt bestämmelserna i femte stycket.

Av *första stycket 4)* framgår att en eldsvådefond skall återföras om det företag, som innehar fonden, fattat beslut om att gå i likvidation.

I *första stycket 5)*, som också saknar motsvarighet i den nuvarande

förordningen, föreskrivs att fonden skall återföras om den skattskyldige försätts i konkurs. Beloppet torde utgöra intäkt för konkursgäldenären vid taxeringen för det beskattningsår under vilket beslut om konkurs meddelats (jfr regeringsrättens dom den 24 oktober 1979 angående P. Svenssons inkomsttaxering år 1975).

Enligt *första stycket 6)* skall återföring, liksom hittills, ske om eldsvådefonden inte har tagits i anspråk för sitt ändamål senast under det beskattningsår för vilket taxering sker under tredje taxeringsåret efter det, då avdrag för avsättningen har medgivits. Om avdrag t. ex. medges vid 1982 års taxering och beloppet inte tas i anspråk senast under det beskattningsår, för vilket taxering skall ske år 1985, skall återföring ske vid sistnämnda taxering.

I likhet med vad som gäller för allmän investeringsfond och allmän investeringsreserv – men till skillnad mot nuvarande regler – bör något krav på effektiv beskattning inte uppställas då en eldsvådefond återförs till beskattning.

Av *andra stycket* framgår att en äganderättsövergång genom bodelning eller genom arv eller på grund av förordnande i testamente i princip skall behandlas på samma sätt som överlåtelse genom exempelvis försäljning eller gåva. Som huvudregel gäller således att fonden skall återföras till beskattning om den aktuella förvärvskällan eller del av denna tillfaller ny ägare genom bodelning, arv eller testamente. En ovillkorlig skyldighet att återföra fonden kan emellertid i undantagsfall få obilliga konsekvenser. Så kan exempelvis vara fallet om den som har gjort fondavsättningen avlidit innan han hunnit utnyttja fonden och efterlevande make eller barn avser att fortsätta den av den avlidne bedrivna verksamheten. Det kan då framstå som stötande att bodelning eller arvskifte klipper av möjligheten att utnyttja fonden för avsett ändamål, t. ex. i samband med återuppförande av en nedbrunnen byggnad. RSV har därför i dessa och liknande fall rätt att medge dels att bodelning och skifte inte skall utlösa återföring av fonden, dels att maken eller arvingarna får överta fonden. I sammanhanget kan erinras om att en dispensregel med samma syfte finns i 3 § lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst. För tydlighetens skull kan slutligen påpekas att något förvärv inte bör anses ha ägt rum om en make själv bedrev verksamheten redan före arvskiftet eller bodelningen.

I *fjärde stycket* har tagits in ytterligare en dispensregel. Enligt denna kan RSV, om det finns särskilda skäl, medge att en eldsvådefond som skall återföras till beskattning enligt första stycket 6) får behållas i ytterligare högst tre år. För dispens bör krävas att den skattskyldige har svårigheter att ta fonden i anspråk inom föreskriven tid. Detta kan bero på yttre förhållanden, t. ex. konjunkturläget, eller på den skattskyldiges personliga förhållanden, t. ex. sjukdom. Dispens bör medges endast om den skattskyldige har konkreta planer på att ta fonden i anspråk inom den förlängda tiden.

Särskilt tillägg (9 §)

När särskilda investeringsfonder för förlorade inventarier och lagertillgångar återförs till beskattning skall det återförda beloppet ökas med 3 % – vid likvidation, arvskifte eller fusion 2 % – för varje taxeringsår som har förflutit sedan det år då avdrag medgavs t. o. m. det år då återföring sker.

Det får anses angeläget att sanktionen vid återföringen är tillräckligt kraftig för att avhålla skattskyldiga, som inte avser att företa några ersättningsinvesteringar, från att göra avsättningar till eldsvådefond bara för att erhålla en skattekredit. De nu gällande räntebeloppen, som är en kvarleva från tider med lägre räntenivå, får anses otillräckliga i detta avseende. Systemet med ränteberäkning har dessutom övergivits i modernare fondlagstiftning, t. ex. lagen om allmän investeringsfond och lagen om allmän investeringsreserv. Vid bestämmande av tilläggets belopp bör också beaktas att kravet på effektiv beskattning vid återföring har slopats.

I likhet med vad som gäller i fråga om allmän investeringsreserv föreslås därför i *första stycket* att återföring av en eldsvådefond skall kombineras med ett särskilt tillägg på 30 % av det återförda beloppet. Det finns ingen anledning att behandla en återföring på grund av likvidation, arvskifte eller fusion på annat sätt än återföring av annan anledning. Samma tillägg skall således utgå oberoende av anledningen till återföringen.

Enligt *andra stycket* har RSV möjlighet att medge befrielse från det särskilda tillägget om det finns synnerliga skäl. Av kravet på synnerliga skäl följer att dispensprövningen bör vara restriktiv. Ett fall då dispens bör medges är om skattskyldig på grund av sjukdom eller annan oförutsedd händelse blir tvungen att överlåta eller lägga ned sin verksamhet.

Överföring av fond (10 §)

Enligt nuvarande lagstiftning kan investeringsfonder för förlorade inventarier och lagertillgångar inte överföras mellan företag. Genom bestämmelserna i *10 §* lagförslaget öppnas emellertid en sådan möjlighet. Bestämmelserna överensstämmer med 13 § lagen om allmän investeringsfond.

Rätten till överföring bör inte vara ovillkorlig utan får prövas i varje särskilt fall. Överföring bör komma i fråga endast om det företag som gjort avsättningen har svårigheter att ta fonden i anspråk eller för att undvika att fonden – t. ex. på grund av avveckling av en rörelse – återförs till beskattning. Vid prövningen bör hänsyn också tas till kommunernas skatteunderlag.

Övriga bestämmelser (11–13 §§)

I paragraferna anges föreskrifter av huvudsakligen administrativ natur. Taxeringsnämndens uppgiftsskyldighet till länsstyrelsen enligt *12 §* bör kunna fullgöras genom uttagsmarkering på deklarationen.

4.3 Förslaget till lag om ändring i lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst

Enligt mitt förslag skall försäkringsersättning eller annan ersättning för skada avseende konventionellt beskattade byggnader och markanläggningar, som har skadats eller förstörts genom brand eller annan olyckshändelse, göras skattepliktig. Av 3 § 2 mom. 3), 3 mom. 1) och 4 mom. 3) framgår att reglerna om särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst är tillämpliga på sådana ersättningar.

Enligt mitt förslag skall till intäkt av annan fastighet hänföras intäkt vid avyttring av sådana maskiner och inventarier, vilka i avskrivningshänseende inte hänförs till byggnad. Av 3 mom. 2) framgår att reglerna om särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst skall få tillämpas i fråga om intäkt som har erhållits för sådana tillgångar i samband med avyttring av en fastighet. Enligt fjärde stycket av anvisningarna till 3 § skall med avyttring likställas förlust av tillgång, om försäkringsersättning eller annan ersättning för skada har utgått och ersättningen inte har föranlett avdrag för avsättning till eldsvådefond. I 3 mom. 3) anges att särskild skatteberäkning får göras för intäkt, som har uppkommit genom att eldsvådefond har återförts till beskattning på grund av att hela eller den huvudsakliga delen av förvärvskällan har avvecklats.

Övriga ändringar i lagen är av redaktionell och språklig natur.

4.4 Förslaget till lag om ändring i lagen (1960:63) om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst

Punkt 1 av anvisningarna till 2 § (2.1.2)

Ändringen har föranletts av förslaget att den planenliga avskrivningen skall ersättas av en restvärdeavskrivning. Enligt den föreslagna lydelsen kommer bundenheten till yrkande i deklarationen för förluståret att omfatta yrkande om avdrag enligt den sist nämnda metoden. Den förenklade avfattningen av lagrummet är inte avsedd att i övrigt medföra ändring av området för bundenhet till yrkande i förlustårets deklaration.

4.5 Förslaget till lag om ändring i lagen (1979:609) om allmän investeringsfond

2 §

Med justerad årsvinst menas årsvinsten enligt fastställd balansräkning efter vissa justeringar, som anges i *första stycket a)–f)*. Enligt den nuvarande bestämmelsen i första stycket f) skall årsvinsten minskas med belopp som har

föranlett höjning av årsvinsten på grund av övertagande av allmän investeringsfond enligt 13 §. Även om någon tvekan inte torde föreligga om avsikten med bestämmelsen har den fått en i viss mån olämplig formulering. Jag föreslår därför att bestämmelsen ändras så att årsvinsten skall justeras med belopp som har föranlett ändring av årsvinsten på grund av överföring av allmän investeringsfond enligt 13 §.

5 §

I *första stycket a)* har gjorts ändringar av språklig natur.

Bestämmelsen i *första stycket c)* innebär ändringar i förhållande till gällande rätt. Enligt förslaget skall sålunda – med bestämmelsen i första stycket a) som förebild – en allmän investeringsfond inte få tas i anspråk för arbeten på en markanläggning, som utgör omsättningstillgång i rörelse.

I *fjärde stycket* finns f. n. en hänvisning till tillgångar som avses i punkt 3 tredje stycket av anvisningarna till 22 § KL och punkt 7 andra och tredje styckena av anvisningarna till 29 § KL samt till tillgångar som avses i punkt 4 tredje stycket av anvisningarna till 22 § KL och punkt 16 tredje och fjärde styckena av anvisningarna till 29 § KL. Enligt mitt förslag skall dessa tillgångar betecknas byggnadsinventarier resp. markinventarier. Ändringen i fjärde stycket är en följd av detta förslag.

Bestämmelser om avdrag för värdeminskning av patenträtt m. m. finns f. n. i punkt 5 av anvisningarna till 29 § KL. Enligt mitt förslag skall dessa bestämmelser föras över till punkt 6 av anvisningarna till samma paragraf. Ändringen i *femte stycket* är en följd av detta förslag.

11 §

Första stycket f) innehåller bestämmelser om återföring till beskattning av en allmän investeringsfond vid fusion. Enligt förslaget skall återföring till beskattning även ske om företaget genom fusion enligt 78 § lagen (1955:416) om sparbanker skall anses upplöst och fonden inte enligt fjärde stycket har övertagits av det övertagande företaget.

I *första stycket g)* anges f. n. att återföring till beskattning skall ske om företaget har beslutat träda i likvidation. Av förslaget framgår att återföring även skall ske vid fall av tvångslikvidation.

Bestämmelsen i *första stycket h)* innebär en nyhet. Enligt förslaget skall återföring till beskattning ske om beslut har meddelats att företaget skall försättas i konkurs. Beloppet torde utgöra intäkt för konkursgäldenären vid taxeringen för det beskattningsår under vilket beslut om konkurs har meddelats.

13 §

I *andra stycket* har gjorts en ändring av språklig natur.

I *femte stycket* har en felskrivning rättats.

14 §

I paragrafen anges de fall då utbetalning från riksbanken får ske. I paragrafen har intagits en bestämmelse att medlen hos riksbanken får betalas ut om beslut har meddelats att företaget skall försättas i konkurs. I sådant fall skall den allmänna investeringsfonden enligt mitt förslag till ändrad lydelse av 11 § återföras till beskattning. Återföringen bör emellertid inte utgöra någon förutsättning för att utbetalning skall få göras utan det räcker med att ett konkursbeslut har meddelats. Jag anser vidare att medlen på investeringskontona hos riksbanken skall få betalas ut i konkursfallen även om inbetalning har skett enligt äldre fondlagstiftning, dvs. enligt lagen (1955:256) om investeringsfonder för konjunkturutjämning. En bestämmelse om detta har tagits in i övergångsbestämmelserna.

15 §

I *andra stycket* upptas en bestämmelse om taxeringsnämndens uppgiftsskyldighet till länsstyrelsen. Den bör kunna fullgöras genom uttagsmarkering på deklarationen.

I *tredje stycket* anges länsstyrelsens uppgiftsskyldighet till arbetsmarknadsstyrelsen.

I *femte* och *sjätte styckena* upptas föreskrifter om riksbankens skyldighet att underrätta arbetsmarknadsstyrelsen och länsstyrelsen om insättning och uttag av medel på konto för investering. Motsvarande regler finns i lagen (1955:256) om investeringsfonder för konjunkturutjämning.

4.6 Förslaget till lag om ändring i lagen (1979:610) om allmän investeringsreserv

8 §

I *första stycket a)* har gjorts ändringar av språklig natur.

Bestämmelsen i *första stycket c)* innebär ändringar i förhållande till gällande rätt. Enligt förslaget skall sålunda – med bestämmelsen i första stycket a) som förebild – en allmän investeringsreserv inte få tas i anspråk för arbeten på en markanläggning, som utgör omsättningstillgång i rörelse.

Bestämmelser om avdrag för värdeminskning av patenträtt m. m. finns f. n. i punkt 5 av anvisningarna till 29 § KL. Enligt mitt förslag skall dessa

bestämmelser föras över till punkt 6 av anvisningarna till samma paragraf. Ändringen i *sjunde stycket* är en följd av detta förslag.

4.7 Förslaget till lag om ändring i lagen (1958:575) om avskrivning å vissa oljelagringsanläggningar, m. m.

Ändringarna är föranledda av att reglerna om kontraktsavskrivning numera finns i punkt 2 sjätte stycket av anvisningarna till 41 § KL.

4.8 Förslaget till lag om upphävande av förordningen (1963:216) om extra avskrivning och särskilt investeringsavdrag vid inkomsttaxeringen

Som framgått av den allmänna motiveringen har regeringen hittills inte vid något tillfälle utnyttjat sin rätt enligt 1 § förordningen att medge företag, som investerar i maskiner och andra inventarier, extra förmåner i skattehänseende. Enligt förslaget skall förordningen mot denna bakgrund upphävas.

5 Hemställan

Jag hemställer att lagrådets yttrande inhämtas över förslagen till

1. lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370),
2. lag om eldsvådefonder,
3. lag om ändring i lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst,
4. lag om ändring i lagen (1960:63) om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst,
5. lag om ändring i lagen (1979:609) om allmän investeringsfond,
6. lag om ändring i lagen (1979:610) om allmän investeringsreserv,
7. lag om ändring i lagen (1958:575) om avskrivning å vissa oljelagringsanläggningar, m. m.,
8. lag om upphävande av förordningen (1963:216) om extra avskrivning och särskilt investeringsavdrag vid inkomsttaxeringen.

6 Beslut

Regeringen beslutar i enlighet med föredragandens hemställan.

Bilaga 6
De remitterade förslagen

1 Förslag till
Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Härigenom föreskrivs i fråga om kommunalskattelagen (1928:370)[1]

dels att 28 § 2 mom., punkt 10 av anvisningarna till 22 §, punkt 9 av anvisningarna till 25 § samt punkterna 3 b -3 d, 6 och 10 av anvisningarna till 29 § skall upphöra att gälla,

dels att i punkt 4 av anvisningarna till 41 § angivna punkt 7 av anvisningarna till 25 § skall bytas ut mot punkt 8 av anvisningarna till 25 §,

dels att nuvarande punkterna 3–8 av anvisningarna till 25 § skall betecknas punkterna 4–9, nuvarande punkt 3 av anvisningarna till 27 § skall betecknas punkt 5 och nuvarande punkterna 3 a och 5 av anvisningarna till 29 § skall betecknas punkterna 3 och 6,

dels att 19 och 20 §§, 25 § 1 mom., 29 § 1 mom., 41 d §, punkterna 1 och 5 av anvisningarna till 20 §, punkterna 4 och 10 av anvisningarna till 21 §, punkterna 1 och 3–6 av anvisningarna till 22 §, punkt 4 av anvisningarna till 24 §, punkterna 2 a och 2 b samt den nya punkt 4 av anvisningarna till 25 §, punkt 2 av anvisningarna till 27 §, punkt 1 av anvisningarna till 28 §, punkt 1, den nya punkt 3, punkt 4, den nya punkt 6 samt punkterna 7, 11 och 16 av anvisningarna till 29 §, punkt 1 av anvisningarna till 30 §, punkt 1 av anvisningarna till 35 §, punkterna 2 a och 2 c av anvisningarna till 36 § samt punkterna 1–3 av anvisningarna till 41 § skall ha nedan angivna lydelse,

dels att i anvisningarna till 25 § skall införas en ny punkt, 3, i anvisningarna till 27 § två nya punkter, 3 och 4, i anvisningarna till 29 § en ny punkt, 5, samt i anvisningarna till 41 § en ny punkt, 3 a, av nedan angivna lydelse.

[1] Senaste lydelse av
28 § 2 mom. 1959:170
punkt 10 av anvisningarna till 22 § 1972:741
förutvarande punkt 4 av anvisningarna till 25 § 1953:404
förutvarande punkt 5 av anvisningarna till 25 § 1968:718
förutvarande punkt 6 av anvisningarna till 25 § 1975:1347
förutvarande punkt 7 av anvisningarna till 25 § 1979:1017
förutvarande punkt 8 av anvisningarna till 25 § 1979:612
punkt 9 av anvisningarna till 25 § 1978:942
förutvarande punkt 3 av anvisningarna till 27 § 1976:85
punkt 3 b av anvisningarna till 29 § 1977:1172
punkt 3 c av anvisningarna till 29 § 1979:169
punkt 3 d av anvisningarna till 29 § 1959:170
punkt 6 av anvisningarna till 29 § 1938:368
punkt 10 av anvisningarna till 29 § 1965:573
punkt 4 av anvisningarna till 41 § 1979:612.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

19 §[2]

Till skattepliktig inkomst enligt denna lag räknas *icke*:

vad som vid bodelning eller eljest på grund av giftorätt tillfallit make eller vad som förvärvats genom arv, testamente, fördel av oskift bo eller gåva;

vinst å icke yrkesmässig avyttring av lös egendom i andra fall än som avses i 35 § 3 eller 4 mom.;

vinst i svenskt lotteri eller vinst vid vinstdragning på här i riket utfärdade premieobligationer och ej heller sådan vinst i utländskt lotteri eller vid vinstdragning på utländska premieobligationer, som uppgår till högst 100 kronor;

ersättning, som på grund av försäkring jämlikt lagen (1962:381) om allmän försäkring, lagen (1954:243) om yrkesskadeförsäkring eller lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring tillfallit den försäkrade, om icke ersättningen grundas på förvärvsinkomst av 6 000 kronor eller högre belopp för år eller utgör föräldrapenning, så ock sådan ersättning enligt annan lag eller särskild författning, som utgått annorledes än på grund av sjukförsäkring, som nyss sagts, till någon vid sjukdom eller olycksfall i arbete eller under militärtjänstgöring eller i fall som avses i lagen (1977:265) om statligt personskadeskydd eller lagen (1977:267) om krigsskadeersättning till sjömän om icke ersättningen grundas på förvärvsinkomst av 6 000 kronor eller högre belopp för år, ävensom ersättning, vilken vid sjukdom eller olycksfall tillfallit någon på grund av annan försäkring, som icke tagits i samband med tjänst, dock att till skattepliktig inkomst räknas ersättning i form av pension eller i form av livränta i den mån livräntan är skattepliktig enligt 32 § 1 eller 2 mom., så ock ersättning som utgår på grund av trafikförsäkring eller, med nedan angivet undantag, annan ansvarighetsförsäkring eller på grund av skadeståndsförsäkring och avser förlorad inkomst av skattepliktig natur;

ersättning på grund av ansvarighetsförsäkring enligt grunder som fastställts i kollektivavtal mellan arbetsmarknadens huvudorganisationer till den del ersättningen utgår under de första trettio dagarna av den tid den skadade är arbetsoförmögen och beräknas så att ersättningen uppgår för insjuknandedagen till högst 30 kronor och för övriga dagar till högst 6 kronor för dag;

belopp, som till följd av försäkringsfall eller återköp av försäkringen utgått på grund av kapitalförsäkring;

ersättning på grund av skadeförsäkring, dock ej i den mån köpeskilling, som skulle *hava* influtit *därest försäkrad egendom* i stället *försålts*, varit att hänföra till intäkt av *jord-*

försäkringsersättning eller annan ersättning för skada på egendom, dock att skatteplikt föreligger dels i den mån ersättningen avser driftbyggnad på jordbruksfastighet,

[2] Senaste lydelse 1979:1157.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
bruksfastighet, av *annan* fastighet eller av rörelse *eller* i den mån ersättningen eljest motsvarar *sådan* skattepliktig intäkt *eller motsvarar sådan* avdragsgill omkostnad, *vilken är att hänföra till någon av nämnda förvärvskällor;*	*byggnad på fastighet som avses i 24 § 1 mom., byggnad som är avsedd för användning i ägarens rörelse eller sådan del av värdet av markanläggning som får dras av genom årliga värdeminskningsavdrag, dels* i den mån köpeskilling, som skulle *ha* influtit *om den försäkrade eller skadade egendomen* i stället *hade sålts, hade* varit att hänföra till intäkt av fastighet eller av rörelse *och dels* i den mån ersättningen eljest motsvarar skattepliktig intäkt *av eller* avdragsgill omkostnad *för fastighet eller rörelse;*

vinstandel, återbäring eller premieåterbetalning, som utgått på grund av annan personförsäkring än pensionsförsäkring eller sådan sjuk- eller olycksfallsförsäkring som tagits i samband med tjänst, samt vinstandel, som utgått på grund av skadeförsäkring, och premieåterbetalning på grund av skadeförsäkring, för vilken rätt till avdrag för premie icke förelegat;

ersättning jämlikt lagen (1956:293) om ersättning åt smittbärare om icke ersättningen grundas på förvärvsinkomst av 6 000 kronor eller högre belopp för år;

periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk intäkt, i den mån givaren enligt 20 § eller punkt 5 av anvisningarna till 46 § icke är berättigad till avdrag för utgivet belopp;

stipendier till studerande vid undervisningsanstalter eller eljest avsedda för mottagarens utbildning;

studiestöd enligt 2, 3 eller 4 kap. studiestödslagen (1973:349), internatbidrag, återbetalningspliktiga studiemedel och resekostnadsersättning enligt 6 och 7 kap. samma lag samt sådant särskilt bidrag vilket enligt av regeringen eller statlig myndighet meddelade bestämmelser utgår till deltagare i arbetsmarknadsutbildning samt med dem i fråga om sådant bidrag likställda, och äger i följd härav den bidragsberättigade icke göra avdrag för kostnader som avsetts skola bestridas med bidrag av förevarande slag;

allmänt barnbidrag;

lön eller annan gottgörelse, för vilken skall erläggas skatt enligt lagen (1958:295) om sjömansskatt;

kontantunderstöd, som utgives av arbetslöshetsnämnd med bidrag av statsmedel;

handikappersättning enligt 9 kap. lagen om allmän försäkring, så ock hemsjukvårdsbidrag, som utgår av kommunala eller landstingskommunala medel till den vårdbehövande;

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

kommunalt bostadstillägg enligt lagen (1962:392) om hustrutillägg och kommunalt bostadstillägg till folkpension;

kommunalt bostadstillägg till handikappade;

bostadsbidrag som avses i förordningen (1976:263) om statliga bostadsbidrag till barnfamiljer, förordningen (1976:262) om statskommunala bostadsbidrag eller förordningen (1977:392) om statskommunala bostadsbidrag till vissa folkpensionärer m. fl.;

sådan gottgörelse för utgift eller kostnad som arbetsgivare uppburit från personalstiftelse ur medel, för vilka avdrag icke medgivits vid taxering, vid första tillfälle dylika medel finnas i stiftelsen;

gottgörelse som arbetsgivare uppburit från pensionsstiftelse, till den del stiftelsen ej ägt andra medel för att lämna gottgörelsen än sådana för vilka avdrag icke åtnjutits vid avsättning till stiftelsen;

kompensation av staten för bensinskatt på bensin som förbrukats vid yrkesmässig användning av motorsåg.

Beträffande vissa försäkringsbelopp som utgår till lantbrukare m. fl. gäller särskilda bestämmelser i punkt 16 av anvisningarna till 21 §.

(Se vidare anvisningarna.)

20 §[3]

Vid beräkningen av inkomsten från särskild förvärvskälla skola från samtliga ur förvärvskällan under beskattningsåret härflutna intäkter i penningar eller penningars värde *(bruttointäkt)* avräknas alla omkostnader under beskattningsåret för intäkternas förvärvande och bibehållande. Att koncernbidrag, som icke utgör sådan omkostnad, ändå skall avräknas i vissa fall och inräknas i bruttointäkt hos mottagaren framgår av 43 § 3 mom.

Avdrag må *icke* ske för:

den skattskyldiges levnadskostnader och därtill hänförliga utgifter, däruti inbegripet vad skattskyldig utgivit såsom gåva eller såsom periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk utbetalning till person i sitt hushåll;

värdet av arbete, som i den skattskyldiges förvärvsverksamhet utförts av den skattskyldige själv eller andre maken eller av den skattskyldiges barn som ej fyllt 16 år;

ränta å den skattskyldiges eget, i hans förvärvsverksamhet nedlagda kapital;

svenska allmänna skatter;

kapitalavbetalning å skuld;

avgift enligt 8 kap. studiestödslagen (1973:349);

avgift enligt lagen (1972:435) om överlastavgift;

[3] Senaste lydelse 1979:1146.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
avgift enligt lagen (1976:666) om påföljder och ingripanden vid olovligt byggande m. m.:	
belopp, för vilket arbetsgivare är ansvarig enligt 75 § uppbördslagen (1953:272):	
avgift enligt lagen (1976:206) om felparkeringsavgift:	
överförbrukningsavgift enligt ransoneringslagen (1978:268):	
förlust, som är att hänföra till kapitalförlust m. m.	förlust, som är att hänföra till kapitalförlust m. m., *i vidare mån än som får ske enligt 36 §.*
(Se vidare anvisningarna.)	(Se vidare anvisningarna.)
25 §	
1 mom.[4] Från bruttointäkten av annan fastighet *må, där ej* annat *föranledes* av vad nedan i 2 och 3 mom. *stadgas*, avdrag göras för omkostnader, såsom för:	1 mom. Från bruttointäkten av annan fastighet *får, om inte* annat *föranleds* av vad nedan i 2 och 3 mom. *sägs*, avdrag göras för omkostnader, såsom för:
brandförsäkring, reparation och underhåll av byggnader;	
vicevärd, portvakt, gårdskarl, vattenförbrukning, renhållning och belysning, förbrukningsartiklar *med mera dylikt*, i den mån dessa kostnader *kunna* anses åligga fastighetsägaren såsom sådan;	vicevärd, portvakt, gårdskarl, vattenförbrukning, renhållning och belysning, förbrukningsartiklar *o. d.*, i den mån dessa kostnader *kan* anses åligga fastighetsägaren såsom sådan;
pensioner, periodiska understöd eller därmed jämförliga periodiska utbetalningar på grund av förutvarande anställning *å* fastigheten;	pensioner, periodiska understöd eller därmed jämförliga periodiska utbetalningar på grund av förutvarande anställning *på* fastigheten;
värdeminskning, *som* byggnad *är underkastad;*	värdeminskning *på en* byggnad;
värdeminskning *genom slitning, utrangering eller eljest av* fastighetsägaren tillhöriga maskiner och andra inventarier, som *höra* till fastigheten;	värdeminskning *på* fastighetsägaren tillhöriga maskiner och andra *för stadigvarande bruk avsedda* inventarier, som *hör* till fastigheten, *eller, i fall som anges i punkt 3 av anvisningarna till 29 §, utgifter för anskaffande av tillgången;*
ränta *å* lånat, i fastigheten nedlagt kapital samt tomträttsavgäld eller liknande avgäld;	ränta *på* lånat, i fastigheten nedlagt kapital samt tomträttsavgäld eller liknande avgald.
anskaffning och insättning av	

[4] Senaste lydelse 1979:1017.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
sådana utrustningsdetaljer i skyddsrum, vilka endast hava värde ur civilförsvarssynpunkt, såsom speciella dörrar, luckor och karmar för dessa, inre begränsningsväggar för gasfång vid ingångar och reservutgångar, luftrenare och tillhörande fördelningsledningar.	
29 §	
1 mom.[5] Från bruttointäkten av rörelse *må* avdrag göras för allt, som är att anse som driftkostnad. Hit räknas, bland annat:	1 mom. Från bruttointäkten av rörelse *får* avdrag göras för allt, som är att anse som driftkostnad. Hit räknas, bland annat:
hyra för annan tillhörig fastighet eller del därav, som använts i rörelsen;	
kostnad för anskaffning av raämnen och varor till förädling, förbrukning eller försäljning i rörelsen; *skolande* – där vad sålunda förädlats eller eljest kommit till användning utgjorts av produkter eller raämnen från fastighet, som av den skattskyldige ägts eller brukats, eller från annan av honom idkad rörelse, som är att anse som särskild förvärvskälla – värdet av samma produkter eller raämnen *upptagas* till det belopp, varmed de redovisas *såsom* intäkt av fastigheten eller av den särskilda förvärvskällan, samt – där moderbolag eller övertagande förening övertagit dessa raämnen eller varor från dotterbolag eller överlåtande förening vid sådan fusion som i 28 § 3 mom. *första eller andra stycket* avses – värdet av samma raämnen eller varor *upptagas* till belopp, motsvarande det hos dotterbolaget eller den överlåtande föreningen i beskatt-	kostnad för anskaffning av raämnen och varor till förädling, förbrukning eller försäljning i rörelsen; *och skall* där vad sålunda *har* förädlats eller eljest kommit till användning *har* utgjorts av produkter eller raämnen från fastighet, som av den skattskyldige *har* ägts eller brukats, eller från annan av honom idkad rörelse, som är att anse som särskild förvärvskälla värdet av samma produkter eller raämnen *tas upp* till det belopp, varmed de redovisas *som* intäkt av fastigheten eller av den särskilda förvärvskällan, samt där moderbolag eller övertagande förening *har* övertagit dessa raämnen eller varor från dotterbolag eller överlåtande förening vid sådan fusion som avses i 28 § 3 mom. – värdet av samma raämnen eller varor *tas upp* till belopp, motsvarande det hos dotterbolaget eller den överlåtande föreningen i beskatt-

[5] Senaste lydelse 1979:612.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
ningsavseende gällande värdet *å* dessa tillgångar vid fusionstillfället;	ningsavseende gällande värdet *av* dessa tillgångar vid fusionstillfället;
avlöningar, pensioner, periodiska understöd eller därmed jämförliga periodiska utbetalningar och andra kostnader för personal, som är eller varit anställd i rörelsen;	
kostnad för reparation och underhåll av till driften hörande byggnader, *inrättningar*, maskiner, inventarier *och dylikt*;	kostnad för reparation och underhåll av till driften hörande byggnader, *markanläggningar*, maskiner *och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier o. d.*;
värdeminskning *genom slitning, utrangering eller eljest av rörelseidkaren* tillhöriga maskiner och andra inventarier eller, *om dylik tillgång är underkastad hastig förbrukning, kostnad* för *anskaffning* av tillgången;	värdeminskning *på rörelseägaren* tillhöriga maskiner och andra *för stadigvarande bruk avsedda* inventarier eller, *i fall som anges i punkt 3 av anvisningarna, utgifter* för *anskaffande* av tillgangen;
värdeminskning *å* patenträtt och annan liknande rättighet;	värdeminskning *på* patenträtt och annan liknande rättighet;
värdeminskning *genom slitning och därmed jämförlig orsak, som* byggnad, *vilken* är avsedd för användning i ägarens rörelse, *är underkastad;*	värdeminskning *på en* byggnad, *som* är avsedd för användning i ägarens rörelse, *eller, i fall som anges i punkt 7 av anvisningarna, utgifter för anskaffande av byggnaden;*
värdeminskning *å* markanläggning, avsedd för användning i ägarens rörelse;	värdeminskning *på en* markanläggning, *som är* avsedd för användning i ägarens rörelse, *eller, i fall som anges i punkt 16 av anvisningarna, utgifter för anskaffande av anläggningen;*
värdeminskning *å* naturtillgångar såsom gruvor, stenbrott *och dylikt* genom deras tillgodogörande;	värdeminskning *på* naturtillgångar, sasom gruvor, stenbrott *o. d.* genom deras tillgodogörande;
ränta *å* lånat kapital, som nedlagts i rörelsen, *så ock* å gäld, som den skattskyldige ådragit sig för sin utbildning för rörelsen;	ränta *på* lånat kapital, som *har* nedlagts i rörelsen, *och på* gäld, som den skattskyldige *har* ådragit sig för sin utbildning för rörelsen;
kostnad för facklitteratur, instrument och dylikt, som varit nödigt för utövande av vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet;	
speciella för rörelsen utgående skatter eller avgifter till det allmänna;	

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
förlust, som uppstått i rörelsen och *ej* är att hänföra till kapitalförlust;	förlust, som *har* uppstatt i rörelsen och *inte* är att hänföra till kapitalförlust *eller* är av sådan natur som avses i punkt 3 *sjätte* stycket av anvisningarna till 41 §.
förlust, som uppstått i rörelsen och ej är av sådan natur som avses i punkt 3 *andra* stycket av anvisningarna till 41 §:	
kostnad för anskaffning och insättning av sådana utrustningsdetaljer i skyddsrum, vilka endast hava värde ur civilförsvarssynpunkt, såsom speciella dörrar, luckor och karmar för dessa, inre begränsningsväggar för gasfång vid ingångar och reservutgångar, luftrenare och tillhörande fördelningsledningar.	
Har skattskyldig tillgodoräknat sig avdrag för värdeminskning å tillgång, skall avdraget anses i beskattningsavseende åtnjutet i den mån det medfört att den taxerade inkomsten beräknats till lägre belopp än eljest skolat ske eller ock medfört ökning av förlustbelopp som må utnyttjas för avdrag enligt de särskilda bestämmelserna om rätt till förlustutjämning. Tillgångens anskaffningsvärde minskat med åtnjutna värdeminskningsavdrag utgör tillgångens i beskattningsavseende oavskrivna värde.	
41 d §[6]	
Vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet och rörelse medges avdrag för belopp som i räkenskaperna har avsatts till resultatutjämningsfond. Avdraget får uppgå till	Vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet och *annan rörelse än penning- och försäkringsrörelse* medges avdrag för belopp som i räkenskaperna har avsatts till resul-

[6] Senaste lydelse 1979:612.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
högst *tjugo* procent av summan av de belopp som den skattskyldige under beskattningsåret har erlagt som lön till arbetstagare hos honom i förvärvskällan (lönekostnad). I fråga om skattskyldig, som är fysisk person, får avdraget uppgå till högst summan av *tjugo* procent av lönekostnaden och *femton* procent av den vid taxeringen till statlig inkomstskatt beräknade inkomsten av förvärvskällan efter avdrag för den lönebaserade men före avdrag för den inkomstbaserade fondavsättningen och – i förekommande fall – före avdrag för avsättning till allmän investeringsreserv enligt lagen (1979:610) om allmän investeringsreserv och före uppskov enligt lagen (1979:611) om upphovsmannakonto samt före schablonavdrag för egenavgifter.	tatutjämningsfond. Avdraget får uppgå till högst *20* procent av summan av de belopp som den skattskyldige under beskattningsåret har erlagt som lön till arbetstagare hos honom i förvärvskällan (lönekostnad). I fråga om skattskyldig, som är fysisk person, får avdraget uppgå till högst summan av *20* procent av lönekostnaden och *15* procent av den vid taxeringen till statlig inkomstskatt beräknade inkomsten av förvärvskällan efter avdrag för den lönebaserade men före avdrag för den inkomstbaserade fondavsättningen och – i förekommande fall – före avdrag för avsättning till allmän investeringsreserv enligt lagen (1979:610) om allmän investeringsreserv och före uppskov enligt lagen (1979:611) om upphovsmannakonto samt före schablonavdrag för egenavgifter.
Avdrag för avsättning till resultatutjämningsfond medges inte i fråga om förvärvskälla vari ingår lager av värdepapper, fastigheter eller liknande tillgångar.	

Med lön avses sådana ersättningar i penningar som anges i 19 kap. 1 § andra stycket lagen (1962:381) om allmän försäkring. Hänsyn skall dock inte tas till lön till arbetstagare för vilken avgiftsskyldighet enligt fjärde stycket första meningen nämnda paragraf inte föreligger och inte heller till ersättning till arbetstagare, som varit bosatt utomlands och utfört arbete utom riket, såvida ersättningen avsett arbete som utförts för annans räkning utan att anställning förelegat (jfr 19 kap. 1 § fjärde stycket andra meningen nämnda lag).

I fråga om handelsbolag och dödsbo, som i beskattningshänseende behandlas som handelsbolag, beräknas avdrag för avsättning till resultatutjämningsfond för bolaget respektive dödsboet. Ägs andel i handelsbolag eller i dödsbo, som i beskattningshänseende behandlas som handelsbolag, av annan än här i riket bosatt fysisk person, får avdrag för avsättning inte beräknas på grundval av bolagets eller dödsboets inkomster.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
Avdrag för avsättning till resultatutjämningsfond skall återföras till beskattning nästföljande beskattningsår.	
Av punkt 2 tionde och elfte styckena av anvisningarna till 41 § framgår att avsättning till resultatutjämningsfond kan medföra att rätten till lagernedskrivning begränsas.	Av punkt 2 tionde och elfte styckena *samt punkt 3 tredje stycket* av anvisningarna till 41 § framgår att avsättning till resultatutjämningsfond kan medföra att rätten till lagernedskrivning begränsas.

Anvisningar

till 20 §

1.[7] Till skattskyldigs levnadskostnader, för vilka avdrag enligt denna paragraf ej medges, räknas bland annat premier för egna personliga försäkringar och avgifter till kassor, föreningar och andra sammanslutningar, i vilka den skattskyldige är medlem. Avdrag får dock göras för sådana premier och avgifter i den omfattning som anges i 25 § 1 mom., 33 § och 46 § 2 mom. samt punkt 2 av anvisningarna till 22 §, punkt 9 av anvisningarna till 29 § och punkt 6 av anvisningarna till 33 §.

Utgifter för representation och liknande ändamål *äro* att hänföra till omkostnader i förvärvskälla endast om de *hava* omedelbart samband med verksamheten, såsom då fråga uteslutande är om att inleda eller bibehålla affärsförbindelser och liknande eller då utgifterna *avse* jubileum för företaget, invigning av mera betydande anläggning för verksamheten, stapelavlöpning eller jämförliga händelser eller då utgifterna *äro* att hänföra till personalvård. Avdrag *må* i det enskilda fallet *icke åtnjutas* med större belopp än som kan anses skäligt.	Utgifter för representation och liknande ändamål *är* att hänföra till omkostnader i förvärvskälla endast om de *har* omedelbart samband med verksamheten, såsom då fråga uteslutande är om att inleda eller bibehålla affärsförbindelser och liknande eller då utgifterna *avser* jubileum för företaget, invigning av mera betydande anläggning för verksamheten, stapelavlöpning eller jämförliga händelser eller då utgifterna *är* att hänföra till personalvård. Avdrag *medges* i det enskilda fallet *inte* med större belopp än som kan anses skäligt *och inte i något fall för utgifter för spritdrycker och vin.*
5.[8] *Angående vad som är att hänföra till* kapitalförlust *i rörelse hänvisas till punkt 10 av anvisningarna till 29 §. Vad där stadgats angående*	5. *Till* kapitalförlust *räknas förlust som inte har samband med någon förvärvskälla samt förlust som visserligen har sådant samband men inte*

[7] Senaste lydelse 1979:1157.
[8] Senaste lydelse 1951:324.

Nuvarande lydelse	Föreslagen lydelse
sådan förlust i rörelse skall äga motsvarande tillämpning även för andra förvärvskällor.	*kan anses normal för förvärvskällan i fråga.* *Till kapitalförlust räknas dock inte* *a) genom brand, annan olyckshändelse eller brottslig handling uppkommen skada, förstörelse eller förlust, i den mån köpeskilling som skulle ha influtit om den skadade eller förlorade egendomen i stället hade sålts hade utgjort intäkt i förvärvskällan,* *b) genom brand eller annan olyckshändelse uppkommen skada på eller förstörelse av byggnad eller av sådan del av markanläggning för vilken värdeminskningsavdrag kan komma i fråga,* *c) förlust på lånefordringar, aktier, andelar eller liknande tillgångar, om innehavet betingas av näringsverksamhet som bedrivs av den skattskyldige eller annan, som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå den skattskyldige nära,* *d) förlust på borgensförbindelse, om denna betingas av näringsverksamhet som bedrivs av den skattskyldige eller annan, som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå den skattskyldige nära,* *e) utgifter för projektering av byggnader och markanläggningar, avsedda för stadigvarande bruk i jordbruk, skogsbruk eller rörelse, även om byggnads- eller anläggningsarbetet inte genomförs.*

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
till 21 §	
4.[9] Till intäkt av jordbruk med binäringar *hänföres* intäkt genom avyttring av djur, andra varor eller produkter *eller av maskiner och andra inventarier, avsedda för stadigvarande bruk, eller av tillgångar som är likställda därmed vid beräkning av värdeminskningsavdrag. Likaledes hänföres* hit intäkt genom annan inkomstgivande användning av jordbrukets eller dess binäringars alster, inventarier eller arbetspersonal, såsom körslor, uthyrning av dragare, maskiner *och dylikt.* Hit *hänföres* även värdet av vad *skattskyldig* direkt tillgodogjort sig av jordbrukets eller dess binäringars avkastning för sin, sin familjs eller annan hushållsmedlems räkning eller för avlöning eller liknande vederlag åt personal, som *icke* tillhört den skattskyldiges hushåll, eller för förädling eller förbrukning i rörelse, som drivits av den skattskyldige, eller för utgörande av undantagsförmåner eller annan förpliktelse som ålegat den skattskyldige i förhållande till någon som *icke* tillhört hans hushåll.	4. Till intäkt av jordbruk med binäringar *hänförs* intäkt genom avyttring av djur *och* andra varor eller produkter. *Vidare hänförs* hit intäkt genom annan inkomstgivande användning av jordbrukets eller dess binäringars alster, inventarier eller arbetspersonal, såsom körslor, uthyrning av dragare, maskiner *o. d.* Hit *hänförs* även värdet av vad *den skattskyldige* direkt *har* tillgodogjort sig av jordbrukets eller dess binäringars avkastning för sin, sin familjs eller annan hushållsmedlems räkning eller för avlöning eller liknande vederlag åt personal, som *inte har* tillhört den skattskyldiges hushåll, eller för förädling eller förbrukning i rörelse, som *har* drivits av den skattskyldige, eller för utgörande av undantagsförmåner eller annan förpliktelse som *har* ålegat den skattskyldige i förhållande till någon som *inte har* tillhört hans hushåll.

Värdet av sådan ny-, till- eller ombyggnad eller annan därmed jämförlig förbättring som avses i punkt 6 andra stycket av anvisningarna till 22 § och som bekostats av arrendator eller annan nyttjanderättshavare utgör intäkt av jordbruksfastighet för jordägaren för beskattningsår då nyttjanderättshavarens rätt till fastigheten upphört, om förbättringen utförts under tid varunder jordägaren innehaft fastigheten. Intäkten beräknas på grundval av tillgångens värde vid tidpunkten för nyttjanderättens upphörande till den del tillgången bekostats av nyttjanderättshavaren. Har nyttjanderättshavaren erhållit ersättning av jordägaren för förbättringen, utgör ersättningen intäkt av jordbruksfastighet för nyttjanderättshavaren.

Sådan gottgörelse för utgift eller kostnad, som arbetsgivare uppburit från

[9] Senaste lydelse 1972:741.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*

pensions- eller personalstiftelse, räknas som intäkt av jordbruksfastighet, om avdrag för avsättning till stiftelsen medgivits vid beräkning av nettointäkt av jordbruksfastighet.

Redovisar arbetsgivare enligt lagen om tryggande av pensionsutfästelse m. m. i sin balansräkning en post Avsatt till pensioner, äga 28 § 1 mom. sjätte–nionde styckena motsvarande tillämpning i fråga om jordbruksfastighet.

10.[10] *Ersättning på grund av skadeförsäkring skall anses såsom intäkt av jordbruksfastighet, i den mån köpeskilling, som skulle hava influtit därest försäkrad egendom i stället försålts, varit att hänföra till intäkt av jordbruksfastighet eller i den mån ersättningen eljest motsvarar sådan skattepliktig intäkt eller motsvarar sådan avdragsgill omkostnad, vilken är att hänföra till nämnda förvärvskälla.*

10. *Till intäkt av jordbruksfastighet räknas vad som inflyter vid avyttring av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier eller av tillgångar som är likställda med dessa vid beräkning av värdeminskningsavdrag.*

till 22 §

1.[11] Till driftkostnader hänförs lön eller liknande vederlag liksom underhåll åt personal, som använts för jordbruket eller dess binäringar; undantagsförmåner, pensioner, periodiska utbetalningar på grund av förutvarande anställning på fastigheten; arrendeavgift; avgäld, som hänför sig till fastigheten; ränta på lånat kapital som nedlagts i fastigheten eller använts för dess drift; kostnader för inköp av djur, utsäde, foder, gödselmedel och dylikt; kostnader för reparation och underhåll av driftbyggnader, markanläggningar och inventarier; kostnader för anläggning av ny skog; kostnader för vård och underhåll av skog, såsom förvaltning, bevakning, väg- och byggnadsunderhåll, skyddsdikning, skogsindelning m. m., samt vid skogsavverkning kostnader för virkets huggning, tillredning, utdrivning, flottning m. m.; kostnader för försäkring av personal, byggnader, skog, gröda, djur, förråd och inventarier som inte är att hänföra till personlig lösegendom, m. m. Skall ersättning för avyttrade skogsprodukter behandlas som engångsersättning på grund av allframtidsupplåtelse (jfr punkt 4 tredje stycket av anvisningarna till 35 §), är kostnaderna för avverkningen ändå att anse som driftkostnader i skogsbruket.

Till reparation och underhåll hänförs vid tillämpning av första stycket kostnader för sådana ändringsarbeten på ekonomibyggnad som normalt kan

[10] Senaste lydelse 1972:741.
[11] Senaste lydelse 1979:500.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

paräknas i jordbruksdrift, såsom upptagande av nya fönster- eller dörröppningar samt flyttning av innerväggar eller inredning i samband med omdisponering av ekonomibyggnad, exempelvis i samband med omläggning av driften från en animalieproduktion till en annan. Åtgärd som innebär en väsentlig ändring av byggnaden, såsom när ett djurstall byggs om för att i stället användas för helt annat ändamål, hänförs dock inte till reparation och underhåll.

Som driftkostnad skall anses även anskaffning och insättning av sådana utrustningsdetaljer i skyddsrum som har värde endast från civilförsvarssynpunkt, såsom speciella dörrar, luckor och karmar för dessa, inre begränsningsväggar för gasfång vid ingångar och reservutgångar, luftrenare och tillhörande fördelningsledningar.

Kostnad för inköp och plantering av träd och buskar för yrkesmässig frukt- eller bärodling får efter den skattskyldiges eget val dras av antingen i sin helhet *för* det år *kostnaden uppkommit* eller enligt avskrivningsplan. *Vid planenlig avskrivning fördelas kostnaderna på ett antal år i följd så att de i sin helhet kan dras av under den tidrymd* odlingen beräknas vara ekonomiskt användbar. Föreskrifterna i punkt 4 sjätte *stycket* skall tillämpas.

Utgifter för inköp och plantering av träd och buskar för yrkesmässig frukt- eller bärodling får efter den skattskyldiges eget val dras av antingen i sin helhet det år *då inköpet eller planteringen har ägt rum* eller *genom årliga värdeminskningsavdrag. Värdeminskningsavdraget beräknas* enligt avskrivningsplan *till viss procent för år räknat av odlingens anskaffningsvärde. Beräkningen görs från den tidpunkt då odlingen har färdigställts. Procentsatsen för värdeminskningsavdrag bestäms efter den tid* odlingen beräknas vara ekonomiskt användbar. Föreskrifterna i punkt 4 sjätte *och sjunde styckena* skall tillämpas.

Värdet av fastighetens egna produkter, som används för fastighetens fortsatta drift, får föras av som driftkostnad men skall då samtidigt tas upp som intäkt.

Avdrag för avsättning till pensions- eller personalstiftelse och kostnad för pensionsförsäkring får ske enligt bestämmelserna om rörelse i punkt 2 av anvisningarna till 29 §.

Redovisar arbetsgivare enligt lagen (1967:531) om tryggande av pensions-

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*

utfästelse m. m. i sin balansräkning en post Avsatt till pensioner. äger punkt 2 av anvisningarna till 29 § motsvarande tillämpning i fråga om jordbruksfastighet.

Skattskyldigs barn, som fyllt 16 år, taxeras självt för den inkomst av arbete på fastigheten som barnet kan ha haft i form av pengar, naturaförmåner eller annat, dock högst för vad som motsvarar marknadsmässigt vederlag för barnets arbetsinsats. *Motsvarande belopp* får dras av som driftkostnad. För lön och underhåll till skattskyldigs barn, som *ej* fyllt 16 år, far avdrag inte göras. Lönen och underhållet skall då inte heller tas upp som inkomst för barnet.	Skattskyldigs barn, som har fyllt 16 år, taxeras självt för den inkomst av arbete på fastigheten, som barnet kan ha haft i form av pengar, naturaförmåner eller annat, dock högst för vad som motsvarar marknadsmässigt vederlag för barnets arbetsinsats. *Den skattskyldiges kostnad* får *med motsvarande begränsning* dras av som driftkostnad. För lön och underhåll till skattskyldigs barn, som *inte har* fyllt 16 år, får avdrag inte göras. Lönen och underhållet skall då inte heller tas upp som inkomst för barnet.

Punkt 18 av anvisningarna till 29 § äger motsvarande tillämpning beträffande inkomst av jordbruksfastighet.

3.[12] *Kostnad* för anskaffande av *byggnad*, som är belägen pa fastigheten *och som är avsedd att användas för driften i förvärvskällan, därunder* inbegripet *behövlig bostadsbyggnad, drages* av genom årliga värdeminskningsavdrag. *För tillfällig* byggnad, som är avsedd att användas endast ett fåtal år, får dock *anskaffningskostnaden* i sin helhet *dragas* av *för* det år då byggnaden anskaffades.	3. *Utgifter* för anskaffande av *driftbyggnad* som är belägen på fastigheten, *däri* inbegripet *för driften behövliga bostadsbyggnader, dras* av genom årliga värdeminskningsavdrag. *Avdraget beräknas enligt avskrivningsplan till viss procent för år räknat av byggnadens anskaffningsvärde. Beräkningen görs från den tidpunkt då byggnaden har färdigställts. I fråga om en* byggnad, som är avsedd att användas endast ett fåtal år, får dock *anskaffningsutgifterna* i sin helhet *dras* av det år då byggnaden anskaffades.
Som för driften behövlig bostadsbyggnad anses dels byggnad, som är upplåten till personal (personalbostad), dels ock ägares eller brukares bostadsbyggnad, i den mån byggnaden *ej* representerar ett större värde	Som för driften behövlig bostadsbyggnad anses dels byggnad, som är upplåten till personal (personalbostad), dels ock ägares eller brukares bostadsbyggnad, i den mån byggnaden *inte* representerar ett större

[12] Senaste lydelse 1975:259.

Nuvarande lydelse

än som behövs för jordbruk eller skogsbruk av motsvarande storlek. Avdrag får sålunda avse endast så stor del av värdeminskningen som kan anses belöpa på behövlig bostadsbyggnad. Med ekonomibyggnad avses annan driftbyggnad än bostadsbyggnad.

I byggnads *anskaffningskostnad* inräknas *ej kostnaden* för sådana delar och tillbehör som *äro särskilt* avsedda att direkt tjäna byggnadens användning i driften. I enlighet härmed *inräknas ej i anskaffningskostnad för ekonomibyggnad kostnad för sådan tillgång* som bås, box eller spilta, båsavskiljare, foderbord, fodergrind, vattenkopp, spaltgolv, utrustning för skrap- och svämutgödsling med tillhörande urinbrunn eller gödselbehållare, gödselstad, mjölkningsanläggning, kylbassäng, pump, sådan ledning för elektrisk ström, vatten eller avlopp som är avsedd för driften eller fläkt eller ventilationsanordning. *I byggnads anskaffningskostnad inräknas ej heller kostnaden för sådan tillgång* som silo- eller torkanläggning, fast transportör, hiss eller liknande. Däremot inräknas i *anskaffningskostnaden* för byggnad *kostnaden för sådan anordning som är nödvändig* för byggnadens allmänna användning, såsom ledning för vatten, avlopp, elektrisk ström eller gas och annan liknande anordning.

Föreslagen lydelse

värde än som behövs för jordbruk eller skogsbruk av motsvarande storlek. Avdrag får sålunda avse endast så stor del av värdeminskningen som kan anses belöpa på behövlig bostadsbyggnad. Med ekonomibyggnad avses annan driftbyggnad än bostadsbyggnad.

I *en* byggnads *anskaffningsvärde* inräknas *inte utgifter* för sådana delar och tillbehör, som *är* avsedda att direkt tjäna byggnadens användning i driften *(byggnadsinventarier)*. I enlighet härmed *räknas som byggnadsinventarier sådana tillgångar* som bås, box eller spilta, båsavskiljare, foderbord, fodergrind, vattenkopp, spaltgolv, utrustning för skrap- och svämutgödsling med tillhörande urinbrunn eller gödselbehållare, gödselstad, mjölkningsanläggning, kylbassäng, pump, sadan ledning för elektrisk ström, vatten eller avlopp som är avsedd för driften eller fläkt eller ventilationsanordning. *Som byggnadsinventarier räknas också sådana tillgångar* som silo- eller torkanläggning, fast transportör, hiss eller liknande. Däremot inräknas i *anskaffningsvärdet* för *en* byggnad *utgifter* för *sådana anordningar* som är *nödvändiga* för byggnadens allmänna användning, såsom ledning för vatten, avlopp, elektrisk ström eller gas och annan liknande anordning. *Anskaffningsvärdet för en ledning som är avsedd för såväl en byggnads användning i driften som byggnadens allmänna användning fördelas mellan byggnadsinventarier och byggnaden i förhållande till hur stor del av ledningen som tjänar*

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

driften respektive byggnadens allmänna användning. Ledningen skall dock i sin helhet hänföras till byggnadsinventarier om utgifterna för ledningen till minst tre fjärdedelar kan anses hänförliga till driften. Om utgifterna för ledningen till minst tre fjärdedelar kan anses hänförliga till byggnadens allmänna användning skall ledningen i sin helhet hänföras till byggnaden.

I fråga om *tillgång för vilken anskaffningskostnad enligt tredje stycket ej inräknas i anskaffningskostnad för byggnaden tillämpas i stället föreskrifterna* enligt punkt 5 *om värdeminskningsavdrag* för maskiner och inventarier.

I fråga om *byggnadsinventarier* tillämpas *de föreskrifter som* enligt punkt 5 *gäller* för maskiner och *andra för stadigvarande bruk avsedda* inventarier.

Av punkt 4 tredje stycket framgår att vissa ledningar, *som höra till marken, hänföras till avskrivningsunderlaget* för byggnad.

Av punkt 4 tredje stycket framgår att *utgifter för* vissa *till marken hörande* ledningar *inräknas i anskaffningsvärdet* för *en* byggnad.

Avdrag för årlig värdeminskning av byggnad beräknas enligt avskrivningsplan till viss procent av byggnadens anskaffningskostnad. Byggnads anskaffningskostnad beräknas enligt följande.

Har byggnad uppförts *under tid varunder ägaren innehaft fastigheten,* är byggnadens *anskaffningskostnad ägarens kostnader* för uppförande av byggnaden. Till *anskaffningskostnaden hänföres* även *kostnad* för till- eller ombyggnad samt värde av byggnad som enligt punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 21 § utgör intäkt av jordbruksfastighet för jordägaren. Har *bebyggd fastighet förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, skall* på särskilda byggnader eller byggnads-

Har *en* byggnad uppförts *av den skattskyldige,* är byggnadens *anskaffningsvärde den skattskyldiges utgifter* för uppförande av byggnaden. Till *anskaffningsvärdet hänförs* även *utgifter* för till- eller ombyggnad samt värde av byggnad som enligt punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 21 § utgör intäkt av jordbruksfastighet för jordägaren. *Har en byggnad förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, skall den verkliga utgiften utgöra anskaffningsvärdet.* Har

Nuvarande lydelse

bestånd *anses belöpa så stor del av fastighetens anskaffningskostnad* som det vid fastighetstaxeringen fastställda eller med tillämpning härav beräknade värdet av skilda byggnader eller byggnadsbestånd *bortsett från värde av överbyggnad* utgör av fastighetens hela taxeringsvärde. Vad som enligt denna beräkning anses belöpa på *byggnader av fastighetens anskaffningskostnad innefattar även sådan tillgång för vilken kostnaden enligt* tredje stycket *ej* skall inräknas i *anskaffningskostnad för byggnad. Kostnaden* för *tillgång av nu avsett slag* skall *således* avräknas, varefter *avskrivningsunderlag* för byggnader *erhålles.* Det sammanlagda *avskrivningsunderlaget* för byggnaderna får jämkas om den del av *fastighetens anskaffningskostnad* som inte anses belöpa på byggnaderna jämte *nyss angivna tillgångar* visas mera avsevärt över- eller understiga värdet av mark, växande skog, naturtillgångar, särskilda förmåner m. m. som förvärvats. *Har bebyggd fastighet förvärvats på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, gäller för beräkning av avskrivningsunderlaget för byggnaden punkt 3 b sista stycket av anvisningarna till 29 § i tillämpliga delar.*

Föreslagen lydelse

byggnader förvärvats *tillsammans med den mark på vilka de är belägna, anses så stor del av vederlaget för fastigheten belöpa* på särskilda byggnader eller byggnadsbestånd som det vid fastighetstaxeringen fastställda eller med tillämpning härav beräknade värdet av skilda byggnader eller byggnadsbestånd utgör av fastighetens hela taxeringsvärde. Vad som enligt denna beräkning anses belöpa på byggnader *kan även innefatta byggnadsinventarier. Vederlaget för byggnadsinventarier* skall avräknas, varefter *anskaffningsvärdet* för byggnader *erhålls.* Det sammanlagda *anskaffningsvärdet* för byggnaderna får jämkas om den del av *vederlaget för fastigheten* som *enligt denna beräkning* inte anses belöpa på byggnaderna jämte *byggnadsinventarier* visas mera avsevärt över- eller understiga värdet av mark, växande skog, naturtillgångar, särskilda förmåner m. m. som *har* förvärvats. *Har den skattskyldige eller någon, som står honom nära, vidtagit åtgärder för att den skattskyldige skall kunna tillgodoräkna sig ett högre anskaffningsvärde än som synes rimligt och kan det antas att detta har skett för att åt någon av dem bereda obehörig förmån i beskattningsavseende, skall anskaffningsvärdet i skälig mån jämkas.*

Har en investeringsfond e. d. eller statsbidrag tagits i anspråk för anskaffning av en byggnad skall som anskaffningsvärde för byggnaden anses den verkliga utgiften för byggnaden minskad med det ianspråktagna beloppet.

Nuvarande lydelse

Procentsatsen för *värdeminskning* i fråga om byggnad *bestämmes* med hänsyn till den tid varunder byggnader av olika slag anses kunna utnyttjas. Därvid *skola* beaktas även sådana omständigheter som att *byggnads* användningstid kan *antagas* komma att röna inflytande av framtida rationaliseringar, teknikens utveckling, omläggning av verksamhet och liknande förhållanden. Har byggnad uppförts av nyttjanderättshavare och är jordägaren *icke* enligt nyttjanderättsavtalet skyldig att vid nyttjanderättstidens utgång eller avtalets upphörande lösa byggnaden, skall särskild hänsyn *tagas* till detta förhållande.

Skattskyldig får i fråga om ekonomibyggnad och personalbostad göra avdrag inom avskrivningsplanen – *utöver* årliga värdeminskningsavdrag – med 10 procent av *den i* planen upptagna *kostnaden* för ny-, till- eller ombyggnad. *Avdraget fördelas* med 2 procent *under vart och ett av de första fem beskattningsåren* räknat *från och med det år* då *kostnaden nedlagts. Överlåtes* byggna-

Föreslagen lydelse

Övergår en byggnad till en ny ägare på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, får den nye ägaren göra de värdeminskningsavdrag på byggnaden som skulle ha tillkommit den förre ägaren om denne fortfarande hade ägt byggnaden. Vad nyss sagts gäller också om ett moderbolag eller en övertagande förening övertar en byggnad från ett dotterbolag eller en överlåtande förening vid sådan fusion, som avses i 28 § 3 mom.

Procentsatsen för *värdeminskningsavdrag* i fråga om *en* byggnad *bestäms* med hänsyn till den tid varunder byggnader av olika slag anses kunna utnyttjas. Därvid *skall* beaktas även sådana omständigheter som att *byggnadens* användningstid kan *antas* komma att röna inflytande av framtida rationaliseringar, teknikens utveckling, omläggning av verksamhet och liknande förhållanden. Har *en* byggnad uppförts av *en* nyttjanderättshavare och är jordägaren *inte* enligt nyttjanderättsavtalet skyldig att vid nyttjanderättstidens utgång eller avtalets upphörande lösa byggnaden, skall särskild hänsyn *tas* till detta förhållande.

Skattskyldig får i fråga om ekonomibyggnad och personalbostad göra avdrag inom avskrivningsplanen *utom med* årliga värdeminskningsavdrag - med 10 procent av *de på* planen upptagna *utgifterna* för ny-, till- eller ombyggnad *(primäravdrag). Primäravdraget medges* med 2 procent *för år* räknat *från den tidpunkt* då *byggnaden eller den till- eller ombyggda delen av byggnaden*

Nuvarande lydelse

den *inom denna tidrymd*, får *den nye ägaren på motsvarande sätt* tillgodogöra sig de *avdrag* som *återstodo* för *överlåtaren*.

Utrangeras *eller nedrives ekonomibyggnad eller personalbostad*, får avdrag *ske* för vad som återstår oavskrivet av *anskaffningskostnaden*, i den mån beloppet överstiger vad som inflyter genom avyttring av *byggnadsmaterial* eller dylikt i samband med utrangeringen *eller rivningen*.

4.[13] *Kostnad* för anskaffande av markanläggning på jordbruksfastighet, vilken anläggning är avsedd för driften i förvärvskällan, *drages* av genom årliga värdeminskningsavdrag. Avdrag *medgives*, om *ej* annat följer av andra eller sjätte stycket, endast för *sådan kostnad* som bestritts av den skattskyldige själv och endast om *kostnaden* avser *arbete* som utförts under tid då han ägt fastigheten. *Värdeminskningsavdrag medgives icke för reparation eller underhåll. För tillfällig anläggning*, som är avsedd att användas endast ett fåtal år, får *anskaffningskostnaden* i sin helhet *dragas* av *för* det år då anläggningen anskaffades.

I markanläggnings anskaffningskostnad inräknas kostnaden för sådant markarbete som behövs för

[13] Senaste lydelse 1972:741.

Föreslagen lydelse

har färdigställts. Förvärvas byggnaden *av en ny ägare*, får *denne* tillgodogöra sig de *primäravdrag* som *återstår* för *den förre ägaren*.

Utrangeras *en driftbyggnad*, får avdrag *göras* för vad som återstår oavskrivet av *anskaffningsvärdet* i den mån beloppet överstiger vad som inflyter genom avyttring av *byggnadsmaterial* e. d. i samband med utrangeringen.

4. *Utgifter* för anskaffande av *en* markanläggning på *en* jordbruksfastighet, vilken anläggning är avsedd för driften i förvärvskällan, *dras* av genom årliga värdeminskningsavdrag. Avdrag *medges*, om *inte* annat följer av andra eller sjätte stycket, endast för *sådana utgifter* som *har* bestritts av den skattskyldige själv och endast om *utgifterna* avser *arbeten* som *har* utförts under tid då han *har* ägt fastigheten. *Avdraget beräknas enligt avskrivningsplan till 10 procent för år räknat av anskaffningsvärdet av täckdike och till 5 procent för år räknat av tre fjärdedelar av anskaffningsvärdet av andra markanläggningar. Beräkningen görs från den tidpunkt då anläggningen har färdigställts. I fråga om en* anläggning, som är avsedd att användas endast ett fåtal år, får *dock anskaffningsutgifterna* i sin helhet *dras* av det år då anläggningen anskaffades.

Till markanläggning hänförs sådant markarbete som behövs för att marken skall göras plan eller fast,

Nuvarande lydelse

att marken skall göras plan eller fast, såsom röjning, schaktning eller rivning av byggnad eller annat som tidigare funnits på fastigheten. *Vidare inräknas i anskaffningskostnaden kostnaden för* körplan, parkeringsplats *eller dylikt.* Till *anskaffningskostnaden hänföres* även värde av markanläggning som enligt punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 21 § utgör intäkt av jordbruksfastighet för jordägaren.

Däremot inräknas ej i anskaffningskostnaden för markanläggning kostnaden för anordning som är *avsedd* att användas tillsammans med vissa maskiner eller andra inventarier i driften, exempelvis utanför djurstall belägen gödselbassäng, urinbrunn eller liknande anordning eller ledning för vatten, avlopp, elektrisk ström, gas eller annat. *Ej heller inräknas kostnaden för* stängsel och annan jämförlig avspärrningsanordning. *I fråga om sådana tillgångar gälla föreskrifterna i punkt 5 om avdrag för värdeminskning av maskiner och inventarier. Ledning som på samma fastighet tjänar såväl* en byggnads allmänna användning *som den i förvärvskällan bedrivna verksamheten får i fråga om värdeminskningsavdrag i sin helhet behandlas enligt reglerna för maskiner och inventarier, om kostnaden*

Föreslagen lydelse

såsom röjning, schaktning eller rivning av byggnad eller annat som tidigare *har* funnits på fastigheten. *Till markanläggning hänförs också* körplan, parkeringsplats *e. d., täckdike, öppet dike, invallnings- och vattenavledningsföretag, mark- eller skogsväg eller brunn.* Till *anskaffningsvärdet för markanläggning hänförs* även värdet av *en* markanläggning som enligt punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 21 § utgör intäkt av jordbruksfastighet för jordägaren. *I anskaffningsvärdet får inräknas utgifter för iståndsättande och omläggning av ett förut anlagt täckdike. I täckdike inbegrips täckt avlopp i direkt anslutning till ett täckdike.*

Till markanläggning hänförs inte sådana anordningar som är *avsedda* att användas tillsammans med vissa maskiner eller andra *för stadigvarande bruk avsedda* inventarier i driften *(markinventarier). I enlighet härmed hänförs till markinventarier* exempelvis *sådan anordning som* gödselbassäng *som är* belägen utanför djurstall, urinbrunn eller liknande anordning eller ledning för vatten, avlopp, elektrisk ström, gas eller annat. *Till markinventarier hänförs också* stängsel och annan jämförlig avspärrningsanordning. *Anskaffningsvärdet för en ledning som är avsedd för såväl den på fastigheten bedrivna verksamheten som* en byggnads allmänna användning *fördelas mellan markinventarier och byggnaden i förhållande till hur stor del av ledningen som tjänar den på fastigheten bedrivna verksamheten respekti-*

Nuvarande lydelse

för ledningen till minst tre fjärdedelar kan anses hänförlig till den verksamhet som bedrives i förvärvskällan. Vid det omvända förhållandet skall hela kostnaden för ledningen inräknas i anskaffningskostnaden för byggnaden.

Avdrag för årlig värdeminskning av täckdike beräknas enligt avskrivningsplan till 10 procent av anskaffningskostnaden. I täckdike inbegripes täckt avlopp i direkt anslutning till täckdike. I anskaffningskostnaden får inräknas kostnaden för iståndsättande och omläggning av förut anlagt täckdike.

I fråga om annan markanläggning, såsom öppet dike, invallnings- och vattenavledningsföretag, mark- eller skogsväg eller brunn, beräknas avdraget enligt avskrivningsplan till 5 procent årligen av ett belopp som motsvarar tre fjärdedelar av anskaffningskostnaden.

Övergår fastighet till ny ägare på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, får den nye ägaren *åtnjuta* de värdeminskningsavdrag för markanläggning som skulle ha tillkommit förre ägaren om denne fortfarande ägt fastigheten. Övergår *fastigheten* till ny ägare genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, far överlåtaren *för* det ar då överlåtelsen sker göra avdrag for den del av *avskrivningsunderlaget* för vilket han *icke* tidigare *åtnjutit* avdrag. *Motsvarande* gäller när

Föreslagen lydelse

ve byggnadens allmänna användning. Ledningen skall dock i sin helhet hänföras till markinventarier om utgifterna för ledningen till minst tre fjärdedelar kan anses hänförliga till den pa fastigheten bedrivna verksamheten. Om utgifterna till minst tre fjärdedelar kan anses hänförliga till byggnadens allmänna användning skall ledningen i sin helhet hänföras till byggnaden.

I fråga om markinventarier tillämpas de föreskrifter som enligt punkt 5 gäller för maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier.

Har en investeringsfond e. d. eller statsbidrag tagits i anspråk för anskaffning av en markanläggning skall som anskaffningsvärde för markanläggningen anses den verkliga utgiften för markanläggningen minskad med det ianspråktagna beloppet.

Övergar *en* fastighet till *en* ny ägare pa annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, får den nye agaren *göra* de värdeminskningsavdrag för markanläggning som skulle ha tillkommit *den* förre ägaren om denne fortfarande *hade* ägt fastigheten. *Vad nyss sagts gäller också om ett moderbolag eller en övertagande förening övertar en fastighet från ett dotterbolag eller en överlåtande förening vid sådan fusion, som avses i 28 § 3 mom.*

Övergar *en fastighet* till *en* ny

Nuvarande lydelse

verksamheten på jordbruksfastigheten läggs ned utan samband med avyttring av fastigheten.

5.[14] *Kostnad* för anskaffande av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier *drages* i regel av genom årliga värdeminskningsavdrag. *Avdrag för värdeminskning får göras antingen* enligt bestämmelserna nedan i denna punkt om restvärdeavskrivning *eller med motsvarande tillämpning av föreskrifterna i punkt 3 b d av anvisningarna till 29 § om planenlig avskrivning eller punkt 4 av samma anvisningar om räkenskapsenlig avskrivning av maskiner och inventarier i rörelse. Är tillgång, som avses i denna punkt, underkastad hastig förbrukning, vilket vanligen kan anses vara fallet när tillgången kan beräknas ha en varaktighetstid av* högst tre år, får *dock* hela *anskaffningskostnaden dragas* av för det år då tillgången anskaffades.

(Angående andra och tredje styckena, se punkt 5 av anvisningarna till 29 §).

Föreslagen lydelse

ägare genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, får överlåtaren det är då överlåtelsen sker göra avdrag för den del av *det avskrivningsbara anskaffningsvärdet* för vilket han *inte* tidigare *har medgetts* avdrag. *Vad nu sagts* gäller *även* när verksamheten på jordbruksfastigheten läggs ned utan samband med avyttring av fastigheten.

5. *Utgifter* för anskaffande av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier *dras* i regel av genom årliga värdeminskningsavdrag enligt bestämmelserna *om räkenskapsenlig avskrivning i punkt 4 av anvisningarna till 29 § eller* om restvärdeavskrivning *i punkt 5 av samma anvisningar. Kan inventariernas ekonomiska livslängd antas uppgå till* högst tre år, får *emellertid* hela *utgiften för deras anskaffande dras* av *under anskaffningsåret. Omedelbart avdrag får även ske i fråga om inventarier av mindre värde.*

Regler om avdrag avseende beställda men inte levererade inventarier (kontraktsavskrivning) finns i punkt 2 sista stycket av anvisningarna till 41 §.

Bestämmelserna i punkt 3 andra och fjärde styckena samt punkt 6 av anvisningarna till 29 § gäller även vid

[14] Senaste lydelse 1972:741.

Nuvarande lydelse

6.[15] Avdrag för värdeminskning av tillgång som avses i punkterna 3–5 *åtnjutes* endast av skattskyldig ägare av tillgången, om *ej* annat följer av andra och tredje styckena.

Har arrendator eller annan nyttjanderättshavare haft *kostnad* för ny-, till- eller ombyggnad eller annan därmed jämförlig förbättring av fastighet, som han *innehaft* med nyttjanderätt, och blir jordägaren omedelbart ägare till vad som utförts, får nyttjanderättshavaren *åtnjuta avdrag* enligt avskrivningsplan *med* 10 procent av *hela anskaffningskostnaden för* täckdike och *med* 5 procent av *hela anskaffningskostnaden för annan tillgång än som avses i tredje stycket*. Dessutom *äger* nyttjanderättshavaren rätt till *avdrag* enligt punkt 3 *nionde* stycket *i enlighet med vad där föreskrives*.

Har arrendator eller annan nyttjanderättshavare haft *kostnad* för anskaffande av *tillgång, som enligt punkt 3 tredje stycket eller punkt 4 tredje stycket ej inräknas i anskaffningskostnad för byggnad eller markanläggning*, eller *av* maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier, som han inne-

Föreslagen lydelse

beräkning av inkomst av jordbruksfastighet.

6. Avdrag för värdeminskning av tillgång som avses i punkterna 3–5 *medges* endast skattskyldig ägare av tillgången, om *inte* annat följer av andra och tredje styckena.

Har *en* arrendator eller *en* annan nyttjanderättshavare haft *utgifter* för ny-, till- eller ombyggnad eller annan därmed jämförlig förbättring av *en* fastighet, som han *innehar* med nyttjanderätt, och blir jordägaren omedelbart ägare till vad som *har* utförts, får nyttjanderättshavaren *dra av dessa utgifter genom årliga värdeminskningsavdrag. Avdraget beräknas* enligt avskrivningsplan *till* 10 procent *för år räknat av anskaffningsvärdet av* täckdike och *till* 5 procent *för år räknat* av *anskaffningsvärdet av andra markanläggningar eller av byggnader*. Dessutom *har* nyttjanderättshavaren *såvitt gäller byggnader* rätt till *primäravdrag* enligt punkt 3 *tionde* stycket. *I fråga om byggnader eller markanläggningar, som är avsedda att användas endast ett fåtal år, får dock anskaffningsutgifterna i sin helhet dras av det år då tillgången anskaffades.*

Har *en* arrendator eller *en* annan nyttjanderättshavare haft *utgifter* för anskaffande av *byggnadsinventarier, markinventarier* eller maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier, som han innehar med nyttjanderätt, och blir jordägaren omedelbart ägare till vad som *har* anskaffats, får nyttjanderättshava-

[15] Senaste lydelse 1978:944.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
har med nyttjanderätt, och blir jordägaren omedelbart ägare till vad som anskaffats, får nyttjanderättshavaren *åtnjuta avdrag* enligt bestämmelserna i punkt 5.	ren *dra av dessa utgifter* enligt bestämmelserna i punkt 5.
Har nyttjanderättshavaren erhållit ersättning av jordägaren för vad som anskaffats, får nyttjanderättshavaren på en gång göra avdrag *för den del av anskaffningskostnaden för vilken han icke tidigare åtnjutit avdrag*, dock *icke* med högre belopp än ersättningen. *För det* beskattningsår då nyttjanderätten upphör får nyttjanderättshavaren göra avdrag *för vad som återstår oavskrivet av anskaffningskostnaden.*	Har nyttjanderättshavaren erhållit ersättning av jordägaren för vad som *har* anskaffats, får nyttjanderättshavaren på en gång göra avdrag *för vad som återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet*, dock *inte* med högre belopp än ersättningen. Det beskattningsår då nyttjanderätten upphör får nyttjanderättshavaren göra avdrag *med oavskriven del av anskaffningsvärdet.*
till 24 §	
4.[16] *Ersättning på grund av skadeförsäkring skall anses såsom intäkt av annan fastighet, i den mån köpeskilling, som skulle hava influtit därest försäkrad egendom i stället försålts, varit att hänföra till intäkt av annan fastighet eller i den mån ersättningen eljest motsvarar sådan skattepliktig intäkt eller motsvarar sådan avdragsgill omkostnad, vilken är att hänföra till nämnda förvärvskälla.*	4. *Till intäkt av annan fastighet räknas vad som inflyter vid avyttring av sådana maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier, vilka i avskrivningshänseende inte hänförs till byggnad.*
till 25 §	
2 a.[17] *Avdrag enligt 25 § 1 mom. medgives* för *sådan värdeminskning*, som byggnad *även med normalt underhåll och aktsam vård är underkastad.* Avdraget beräknas enligt avskrivningsplan *på* byggnadens anskaffningsvärde. *Angående minskning av avskrivningsunderlag för*	2 a. *Utgifter* för *anskaffande av en* byggnad, som *avses i 24 § 1 mom., dras av genom årliga värdeminskningsavdrag.* Avdraget beräknas enligt avskrivningsplan *till viss procent för år räknat av* byggnadens anskaffningsvärde. *Beräkningen görs från den tidpunkt då byggnaden har får-*

[16] Senaste lydelse 1950:308.
[17] Senaste lydelse 1979:1017.

Nuvarande lydelse

byggnad när särskilt värdeminskningsavdrag beräknas för värmepannor och *annan* maskinell utrustning, *se under b nedan.*

Som byggnads anskaffningsvärde anses den verkliga kostnaden för dess anskaffande. Vid beräkning av anskaffningsvärdet för byggnad, som förvärvats tillsammans med den mark på vilken den är belägen, anses så stor del av fastighetens anskaffningskostnad belöpa på byggnaden, som det vid fastighetstaxeringen fastställda byggnadsvärdet utgör av fastighetens hela taxeringsvärde. Om den återstående delen av anskaffningskostnaden för fastigheten visas mera avsevärt över- eller understiga ett skäligt markvärde, får dock det för byggnaden beräknade värdet jämkas. Har byggnad förvärvats på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, skall som anskaffningsvärde anses det belopp, som i beskattningsavseende kvarstår oavskrivet för överlåtaren om ej särskilda omständigheter föranleda annat. Vid beräkning av anskaffningsvärdet i vissa fall äger de två sista meningarna av punkt 3 b sista stycket av anvisningarna till 29 § motsvarande tillämpning.

I byggnads anskaffningsvärde inräknas kostnad för till- eller ombyggnad som nedlagts efter förvärvet av byggnaden samt kostnad för reparation och underhåll för vilken avdrag inte medges på grund av föreskrifterna i 25 § 2 mom. första stycket b) eller

Föreslagen lydelse

digställts. Av punkt 2 b framgår att underlaget för avskrivning enligt nu förevarande punkt skall minskas, när särskilt värdeminskningsavdrag beräknas för värmepannor, *hissmaskiner* och *jämförlig* maskinell utrustning.

Har en byggnad uppförts av den skattskyldige, är byggnadens anskaffningsvärde den skattskyldiges utgifter för uppförande av byggnaden. Till anskaffningsvärdet hänförs även utgifter för till- eller ombyggnad samt utgifter för reparation och underhåll för vilka avdrag inte medges på grund av föreskrifterna i 25 § 2 mom. första stycket b) eller c) och för vilka bidrag inte har utgått. I anskaffningsvärdet för en byggnad inräknas även utgifter för plantering, parkeringsplats eller annan jämförlig anläggning på fastigheten. Vidare får i anskaffningsvärdet inräknas utgifter som ägaren har haft för rivning av en byggnad eller annat som tidigare har funnits på fastigheten, om rivningen kan anses ha varit betingad av och har skett i nära anslutning till den nya byggnadens uppförande.

Har en byggnad förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, skall den verkliga utgiften utgöra anskaffningsvärdet. Förvärvades byggnaden tillsammans med den mark på vilken den är belägen, anses så stor del av vederlaget för fastighe-

Nuvarande lydelse

ej och för vilken bidrag ej utgått. I anskaffningsvärdet för byggnad inräknas även kostnad för plantering, parkeringsplats och annan jämförlig anläggning på fastigheten, även om anläggningens värde ingår i det markvärde som fastställts vid fastighetstaxeringen. Vidare får i anskaffningsvärdet inräknas kostnad som ägaren haft för rivning av byggnad eller annat som tidigare funnits på fastigheten, om rivningen kan anses ha varit betingad av och skett i nära anslutning till den nya byggnadens uppförande.

Det årliga värdeminskningsavdraget beräknas efter 1,5 *procent* för

Föreslagen lydelse

ten belöpa på byggnaden, som det vid fastighetstaxeringen fastställda byggnadsvärdet utgör av fastighetens hela taxeringsvärde. Om den del av vederlaget för fastigheten som enligt denna beräkning inte anses belöpa på byggnaden visas mera avsevärt över- eller understiga ett skäligt markvärde, får dock det för byggnaden beräknade anskaffningsvärdet jämkas. Har den skattskyldige eller någon, som står honom nära, vidtagit åtgärder för att den skattskyldige skall kunna tillgodoräkna sig ett högre anskaffningsvärde än som synes rimligt och kan det antas att detta har skett för att åt någon av dem bereda obehörig förmån i beskattningsavseende, skall anskaffningsvärdet i skälig mån jämkas.

Har en investeringsfond e. d. eller statsbidrag tagits i anspråk för anskaffning av en byggnad, skall som anskaffningsvärde för byggnaden anses den verkliga utgiften för byggnaden minskad med det ianspråktagna beloppet.

Övergår en byggnad till en ny ägare på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, får den nye ägaren göra de värdeminskningsavdrag på byggnaden som skulle ha tillkommit den förre ägaren om denne fortfarande hade ägt byggnaden. Vad nyss sagts gäller också om ett moderbolag eller en övertagande förening övertar en byggnad från ett dotterbolag eller en överlåtande förening vid sådan fusion, som avses i 28 § 3 mom.

Procentsatsen för värdeminskningsavdrag är 1,5 för byggnad av

Nuvarande lydelse

byggnad av sten, tegel, betong eller annat jämförligt material och *efter* 1,75 *procent* för byggnad av trä. I fall som avses i 25 § 2 mom. första stycket c) *beräknas avdraget efter* 3 *procent*. Avdraget får dock beräknas efter högre *procenttal*, om särskilda omständigheter *föreligger*.

b. [18] Avdrag enligt 25 § 1 mom. för årlig värdeminskning av värmepannor, hissmaskinerier och jämförlig maskinell utrustning, vars värde ingår i taxeringsvärdet (byggnadsvärdet), *medgives* enligt särskild avskrivningsplan efter högre procenttal än för byggnaden i övrigt. Värdeminskningsavdraget beräknas på utrustningens anskaffningsvärde. Angående beräkningen av detta värde gäller i tillämpliga delar vad som sägs i andra *stycket under a ovan*. Vidare medges avdrag enligt särskild avskrivningsplan för anslutningsavgift eller anläggningsbidrag avseende nyttighet för fastighet, som fastighetens ägare erlagt, om nyttigheten är knuten till fastigheten och *ej* till ägaren personligen.

Avskrives maskinell utrustning enligt särskild plan, skall underlaget för beräkning av värdeminskningsavdrag *för byggnaden* minskas i motsvarande mån. *Om tillgång som ingår i* sådan utrustning *på grund av förslitning eller teknikens utveckling*

[18] Senaste lydelse 1975:259.

Föreslagen lydelse

sten, tegel, betong eller annat jämförligt material och 1,75 för byggnad av trä. I fall som avses i 25 § 2 mom. första stycket c) *är procentsatsen* 3. Avdraget får dock beräknas efter högre *procentsats*, om särskilda omständigheter *föranleder därtill*.

Utrangeras byggnad, som avses i 24 § 1 mom., får avdrag göras för vad som återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet i den mån beloppet överstiger vad som inflyter genom avyttring av byggnadsmaterial e. d. i samband med utrangeringen.

2 b. Avdrag enligt 25 § 1 mom. för årlig värdeminskning av värmepannor, hissmaskinerier och jämförlig maskinell utrustning, vars värde ingår i taxeringsvärdet (byggnadsvärdet), *medges* enligt särskild avskrivningsplan efter högre procenttal än för byggnaden i övrigt. Värdeminskningsavdraget beräknas på utrustningens anskaffningsvärde. Angående beräkningen av detta värde gäller i tillämpliga delar vad som sägs i *punkt 2 a* andra – *fjärde styckena*. Vidare medges avdrag enligt särskild avskrivningsplan för anslutningsavgift eller anläggningsbidrag avseende nyttighet för fastighet, som fastighetens ägare *har* erlagt, om nyttigheten är knuten till fastigheten och *inte* till ägaren personligen.

Avskrivs maskinell utrustning enligt särskild plan, skall underlaget för beräkning av värdeminskningsavdrag *enligt punkt 2 a* minskas i motsvarande mån. *Utrangeras* sådan utrustning, *får avdrag göras för vad som återstår oavskrivet av anskaff-*

Nuvarande lydelse

blivit oanvändbar innan fastigheten avyttrats, medgives avdrag för den del av tillgångens värde som kvarstar oavskriven enligt planen.

Avdrag för årlig värdeminskning enligt särskild avskrivningsplan medgives även beträffande lösa inventarier. Utrangeras sådant inventarium, får avdrag ske för vad som återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet.

3.[39] *Användes* fastighet helt eller delvis i ägarens rörelse, skall avdrag för kostnaden för fastigheten *till den del som sålunda* använts *medgivas* vid beräkning av nettointäkt av rörelsen i enlighet med bestämmelserna i 29 § med tillhörande anvisningar.

Om fastighetens ägare begär det, *tillämpas* punkterna *3 a–c*, 7, 16 och 17 av anvisningarna till 29 § *i fråga om fastighet eller del av fastighet som användes i rörelse bedriven av annan än fastighetsägaren. Vid utrangering i sådant fall av tillgång, för vilken föreskrifterna i de nämnda punkterna 3 a–c äro tillämpliga, får avdrag ske för vad som återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet.*

Avskrives tillgång som avses i denna punkt enligt *ovannämnda regler för avskrivning av tillgångar i rörelse*, får tillgangens värde *icke*

Föreslagen lydelse

ningsvärdet i den mån beloppet överstiger vad som inflyter genom avyttring av material e. d. i samband med utrangeringen.

3. Utgifter för anskaffande av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier, vilka i avskrivningshänseende inte hänförs till byggnad, dras av enligt bestämmelserna i punkterna 3–5 av anvisningarna till 29 §.

4. Används en fastighet helt eller delvis i ägarens rörelse, skall avdrag för kostnaden för *den del av* fastigheten *som har* använts *i rörelsen medges* vid beräkning av nettointäkt av rörelsen i enlighet med bestämmelserna i 29 § med tillhörande anvisningar.

Används i annat fall än som avses i första stycket en fastighet för annat ändamål än som bostad skall, om fastighetsägaren begär det, *bestämmelserna i* punkterna *3–5*, 7, 16 och 17 av anvisningarna till 29 § *tillämpas på fastigheten eller den del därav som används för annat än bostadsändamål.*

Avskrivs en tillgang som avses i denna punkt enligt *bestämmelserna i första eller andra stycket*, far tillgangens värde *inte* inga i underlaget för

[39] Senaste lydelse av förutvarande punkt 3 1969:363.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
ingå i underlaget för annan avskrivning enligt 25 § 1 mom.	annan avskrivning enligt 25 § 1 mom.
till 27 §	
2.[20] Tomtrörelse anses föreligga, när någon bedriver verksamhet som huvudsakligen avser försäljning av mark för bebyggelse (byggnadstomt) från fastighet, som uppenbarligen förvärvats för att ingå i yrkesmässig markförsäljning, såsom när fastighet köpts av ett tomtbolag *eller dylikt* eller när förvärvet avsett mark som enligt fastställd stadsplan eller byggnadsplan är avsedd för bebyggelse.	2. Tomtrörelse anses föreligga, när någon bedriver verksamhet som huvudsakligen avser försäljning av mark för bebyggelse (byggnadstomt) från fastighet, som uppenbarligen *har* förvärvats för att ingå i yrkesmässig markförsäljning, såsom när fastighet *har* köpts av ett tomtbolag *e. d.* eller när förvärvet *har* avsett mark som enligt fastställd stadsplan eller byggnadsplan är avsedd för bebyggelse.
I övrigt anses försäljning av byggnadstomt ingå i tomtrörelse, om den skattskyldige under tio kalenderår – frånsett överlåtelse som avses i 2 § lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst – avyttrat minst femton byggnadstomter. Detsamma gäller om makar under äktenskapet sålt *tillhopa* minst *femton* byggnadstomter under angivna tid. Har försäljning av byggnadstomter skett från olika fastigheter eller från olika delar av en fastighet, medräknas vid beräkningen av antalet tidigare sålda byggnadstomter endast sådana tomter som med hänsyn till deras inbördes läge normalt kan anses ingå i en och samma tomtrörelse. Vid beräkning av antalet tidigare sålda byggnadstomter *likställes* med försäljning upplåtelse av mark i och för bebyggelse, utom då fråga är om kommuns upplåtelse av tomträtt. Har fastighet genom köp, byte eller därmed jäm-	I övrigt anses försäljning av byggnadstomt ingå i tomtrörelse, om den skattskyldige under tio kalenderår – frånsett överlåtelse som avses i 2 § lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst – *har* avyttrat minst *15* byggnadstomter. Detsamma gäller om makar under äktenskapet *har* sålt *sammanlagt* minst *15* byggnadstomter under angivna tid. Har försäljning av byggnadstomter skett från olika fastigheter eller från olika delar av en fastighet, medräknas vid beräkningen av antalet tidigare sålda byggnadstomter endast sådana tomter som med hänsyn till deras inbördes läge normalt kan anses ingå i en och samma tomtrörelse. Vid beräkning av antalet tidigare sålda byggnadstomter *likställs* med försäljning upplåtelse av mark i och för bebyggelse, utom då fråga är om kommuns upplåtelse av tomträtt. Har fastighet genom köp, byte eller därmed jäm-

[20] Senaste lydelse 1978:971.

Nuvarande lydelse

förlig överlåtelse eller genom gava överförts till föräldrar, far- eller morföräldrar, make, avkomling eller avkomlings make, till dödsbo, vari den skattskyldige eller någon av nämnda personer är delägare, eller till aktiebolag, handelsbolag eller ekonomisk förening, vari den skattskyldige ensam eller tillsammans med sådana personer på grund av det samlade innehavet av aktier eller andelar har ett bestämmande inflytande, anses tomtrörelse föreligga, om överlåtaren och den nye ägaren sammanlagt avyttrat minst *femton* byggnadstomter. Tomtrörelsen anses *taga sin början* i och med avyttringen av den femtonde byggnadstomten.

Försäljning av byggnadstomt för att av anställda huvudsakligen användas för gemensamt ändamål eller till anställd för att bereda honom bostad anses *ej* utgöra tomtrörelse, om *icke* försäljningen *göres* av skattskyldig som avses i första stycket eller av skattskyldig som driver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter.

Säljes byggnadstomt av någon som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter, anses försäljningen ingå i den övriga verksamheten, om *icke* tomtrörelse utgör den huvudsakliga verksamheten.

Har skattskyldig och hans make, om de med hänsyn till antalet tomtförsäljningar enligt andra stycket anses ha drivit tomtrörelse, *icke* under de senaste tio kalenderåren före taxeringsåret sålt någon byggnadstomt, anses avyttring av bygg-

Föreslagen lydelse

förlig överlåtelse eller genom gava överförts till föräldrar, far- eller morföräldrar, make, avkomling eller avkomlings make, till dödsbo, vari den skattskyldige eller någon av nämnda personer är delägare, eller till aktiebolag, handelsbolag eller ekonomisk förening, vari den skattskyldige ensam eller tillsammans med sådana personer på grund av det samlade innehavet av aktier eller andelar har ett bestämmande inflytande, anses tomtrörelse föreligga, om överlåtaren och den nye ägaren sammanlagt *har* avyttrat minst *15* byggnadstomter. Tomtrörelsen anses *påbörjad* i och med avyttringen av den femtonde byggnadstomten.

Försäljning av byggnadstomt för att av anställda huvudsakligen användas för gemensamt ändamål eller till anställd för att bereda honom bostad anses *inte* utgöra tomtrörelse, om *inte* försäljningen *görs* av skattskyldig som avses i första stycket eller av skattskyldig som driver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter.

Säljs byggnadstomt av någon som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter, anses försäljningen ingå i den övriga verksamheten, om *inte* tomtrörelse utgör den huvudsakliga verksamheten.

Har skattskyldig och hans make, om de med hänsyn till antalet tomtförsäljningar enligt andra stycket anses ha drivit tomtrörelse, *inte* sålt någon byggnadstomt under de senaste tio kalenderåren före taxeringsåret, anses avyttring av bygg-

Nuvarande lydelse

nadstomt som därefter sker *ej* som tomtrörelse, om *icke* byggnadstomten ingår i fastställd stadsplan eller byggnadsplan eller avyttringen skett under sådana förhållanden att tomtrörelse på nytt anses föreligga enligt bestämmelserna i första eller andra stycket. Överlatelse som avses i 2 § lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst verkar *icke* avbrytande på uppehåll som nu nämnts.

Avyttrar skattskyldig återstoden av lagret i sådan tomtrörelse som avses i andra stycket, anses vinsten av denna avyttring - utom den del av vinsten som belöper på mark inom fastställd stadsplan eller byggnadsplan – *icke* som inkomst av *rörelse utan som realisationsvinst*. Som skattepliktig intäkt av rörelse räknas likväl belopp, varmed egendomens värde nedskrivits i rörelsen *och som icke* återförts till beskattning tidigare. *Vad som sagts om försäljningsvinstens beskattning som realisationsvinst gäller icke*, om avyttringen kan antagas ha skett väsentligen i syfte att bereda den skattskyldige eller egendomens förvärvare eller annan, med vilken någondera är i intressegemenskap, obehörig skatteförman.

Frågan om *oskiftat* dödsbos avytt-

Föreslagen lydelse

nadstomt som därefter sker *inte* som tomtrörelse, om *inte* byggnadstomten ingår i fastställd stadsplan eller byggnadsplan eller avyttringen *har* skett under sådana förhållanden att tomtrörelse på nytt anses föreligga enligt bestämmelserna i första eller andra stycket. Överlatelse som avses i 2 § lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst verkar *inte* avbrytande på uppehåll som nu nämnts.

Utan hinder av vad i föregående stycke sagts skall avyttring av byggnadstomt anses utgöra led i tomtrörelse, om nedskrivning av byggnadstomt har skett i rörelsen och nedskrivet belopp inte har återförts till beskattning minst tio år före taxeringsåret.

Avyttrar skattskyldig återstoden av lagret i sådan tomtrörelse som avses i andra stycket, anses vinsten av denna avyttring – utom den del av vinsten som belöper på mark inom fastställd stadsplan eller byggnadsplan – *inte* som inkomst av *tomtrörelse*, om *inte* avyttringen kan *antas* ha skett väsentligen i syfte att bereda den skattskyldige eller egendomens förvärvare eller annan, med vilken någondera är i intressegemenskap, obehörig skatteförman. Som skattepliktig intäkt av *tomtrörelse* räknas likväl belopp varmed egendomens värde *har* nedskrivits i rörelsen, *i den mån nedskrivningen inte har* återförts till beskattning tidigare.

Frågan om dödsbos avyttring av

Nuvarande lydelse

ring av byggnadstomt är att hänföra till tomtrörelse eller ej *bedömes* pa samma sätt som om den avlidne verkställt avyttringen.

Föreslagen lydelse

byggnadstomt är att hänfora till tomtrörelse eller ej *bedöms* på samma sätt som om den avlidne *hade* verkstallt avyttringen.

3. Fastighet, som förvärvas genom köp, byte eller därmed jämförligt fang, utgör omsättningstillgang hos fastighetsägaren, om denne eller dennes make bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter. Detsamma gäller om fastighetsägaren eller dennes make är företagsledare i ett fåmansföretag och fastigheten skulle ha utgjort omsättningstillgång i byggnadsrörelse eller handel med fastigheter om den hade förvärvats av fåmansföretaget.

Vad i första stycket sagts gäller inte om

a) fastigheten uppenbarligen har förvärvats för stadigvarande användning i jordbruk, skogsbruk eller rörelse, som bedrivs av fastighetsägare, dennes make eller av fåmansföretag i vilket fastighetsägaren eller dennes make är företagsledare,

b) förvärvet avser en- eller tvåfamiljsfastighet som uppenbarligen skall stadigvarande användas som bostad för fastighetsägaren eller dennes make eller

c) förvärvet uppenbarligen helt saknar samband med den av fastighetsägaren bedrivna byggnadsrörelsen.

Har en fastighet, som inte är omsättningstillgång, varit föremål för byggnadsarbete i byggnadsrörelse, som - direkt eller genom ett handelsbolag - bedrivs av fastighetsägaren, skall värdet av arbetet tas upp som intäkt i byggnadsrörelsen. Bedrivs

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

byggnadsrörelsen – direkt eller genom ett handelsbolag · av fysisk person skall dock värdet av dennes eget arbete tas upp som intäkt endast om varor av mer än ringa värde tas ut ur byggnadsrörelsen i samband med arbetet.

Innehar skattskyldig aktie eller andel i ett fastighetsförvaltande företag och skulle någon av företagets fastigheter ha utgjort omsättningstillgång i byggnadsrörelse eller handel med fastigheter om den hade innehafts av den skattskyldige, skall aktien eller andelen anses utgöra omsättningstillgång. Vad nu sagts gäller dock endast om

a) företaget är ett fåmansföretag och den skattskyldige är företagsledare i företaget eller make till företagsledare,

b) intressegemenskap eljest råder mellan den skattskyldige och företaget eller

c) företaget är ett handelsbolag.

I fall som avses i föregående stycke c) skall – förutom andelen – en mot andelen svarande del av handelsbolagets fastigheter anses som omsättningstillgång hos delägaren. Vad nu sagts gäller dock endast de av bolagets fastigheter som skulle ha utgjort omsättningstillgångar om de innehafts av delägaren.

Skattskyldig, som enligt bestämmelserna i denna anvisningspunkt eller punkt 4 innehar omsättningstillgång, anses bedriva rörelse.

4. Förvärvar skattskyldig genom arv eller testamente eller genom bodelning i anledning av makes död värdepapper, fastighet eller liknande

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

tillgång, som har utgjort omsättningstillgång i den avlidnes rörelse, anses tillgången utgöra omsättningstillgång även hos den skattskyldige.

Vad i första stycket sagts gäller endast om

a) den skattskyldige vid tidpunkten för förvärvet själv bedriver rörelse i vilken tillgången hade utgjort omsättningstillgång om den hade förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång,

b) den skattskyldige avser att fortsätta den avlidnes rörelse eller

c) annan skattskyldig än som avses under a) och b) förvärvar tillgång, som är nedskriven vid förvärvet, och avstår från att begära avskattning.

Med avskattning avses att den skattskyldige tar upp nedskrivningens belopp som intäkt av rörelse för det år då förvärvet ägde rum.

till 28 §

1.[21] Till intäkt av rörelse *hänföras* samtliga intäkter i *penningar* eller varor, som *influtit i* rörelsen. Detta innebär, att intäkten skall vara av sådan beskaffenhet, att den normalt är att räkna med och ingår *såsom* ett led i den *förvärvsverksamhet, varom fråga är*. Hit räknas alltså inflytande betalning för varor eller produkter, som den skattskyldige *för i handel* eller tillverkar, *och* gäller *detta* även *för det fall, att* rörelseidkaren vid överlåtelse av rörelsen *till annan* låter i överlåtelsen inga befintliga varor eller produkter. Denna överlåtelse utgör då så att säga den sista

1. Till intäkt av rörelse *hänförs* samtliga intäkter i *pengar* eller varor, som *har* influtit i rörelsen. Detta innebär, att intäkten skall vara av sådan beskaffenhet, att den normalt är att räkna med och ingår *som* ett led i den *ifrågavarande förvärvsverksamheten*. Hit räknas alltså inflytande betalning för varor eller produkter, som den skattskyldige *handlar med* eller tillverkar. Det *sagda* gäller även *då* rörelseidkaren vid överlåtelse av rörelsen låter befintliga varor eller produkter ingå i överlåtelsen. Denna överlåtelse utgör då så att säga den sista affärs-

[21] Senaste lydelse 1979:1149.

Nuvarande lydelse

affärshändelsen i hans rörelse. Däremot räknas *icke* hit sadan intäkt, som till den skattskyldige kan inflyta vid sidan av rörelsen eller utanför vad som normalt är att anse *såsom* driftinkomst, *såsom exempelvis* vid avyttring av personlig lösegendom eller för stadigvarande bruk i rörelsen avsedda fastigheter *eller andra tillgångar - angående för sådant bruk avsedda maskiner och andra inventarier så ock patenträtter och liknande tidsbegränsade rättigheter ävensom hyresrätter och rättigheter av goodwills natur, se dock andra och tredje styckena här nedan. Den* intäkt, som *erhålles* genom en *dylik*, oberoende av rörelsen *verkställd* avyttring, skall *tagas i betraktande vid inkomstberäkningen för förvärvskällan tillfällig förvärvsverksamhet och bedömas efter de för denna förvärvskälla stadgade grander. Såsom* skattepliktig intäkt räknas *icke* statligt avgangsvederlag i form av engangsbelopp till renskötselutövare i samband med att han upphör med sin renskötsel.

Till intäkt av rörelse hänförs *intäkt* vid avyttring av för stadigvarande bruk avsedda maskiner och andra inventarier *samt därmed* vid beräkning av värdeminskningsavdrag *likställda tillgångar (jfr punkterna 7 och 16 av anvisningarna till 29 §). Till intäkt av rörelse hänförs även intäkt vid avyttring av patenträtt eller liknande tidsbegränsad rättighet. Detsamma gäller intäkt vid avyttring av hyresrätt och av varumärke, firmanamn eller annan rättighet av goodwills natur.* Om beräkning i vissa fall av intäkt vid överlätelse av skepp

Förslagen lydelse

händelsen i hans rörelse. Däremot räknas *inte* hit sadan intäkt, som kan inflyta till den skattskyldige vid sidan av rörelsen eller utanför vad som normalt är att anse *som* driftinkomst, *t. ex.* vid avyttring av personlig lösegendom eller för stadigvarande bruk i rörelsen avsedda fastigheter. Intäkt, som *erhalls* genom en *sådan* oberoende av rörelsen *gjord* avyttring, skall *tas upp som intäkt vid beräkning av realisationsvinst enligt 35 och 36 §§. Som* skattepliktig intäkt räknas *inte* statligt avgangsvederlag i form av engangsbelopp till renskötselutövare i samband med att han upphör med sin renskötsel.

Till intäkt av rörelse hänförs *vad som inflyter* vid avyttring av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier *eller av tillgångar som är likställda med dessa* vid beräkning av värdeminskningsavdrag. Om beräkning i vissa fall av intäkt vid överlatelse av skepp och luftfartyg m. m. finns bestämmelser i 2 § lagen (1966:172) om avdrag för avskrivning pa skeppskontrakt m. m.

Nuvarande lydelse

och luftfartyg m. m. finns bestämmelser i 2 § lagen (1966:172) om avdrag för avskrivning på skeppskontrakt m. m.

Skattskyldig, som driver tomtrörelse, byggnadsrörelse eller handel med fastigheter, skall *såsom* intäkt av rörelsen *upptaga* vad som influtit vid försäljning av sådan fastighet eller del därav, *oberoende av sättet för fastighetens förvärvande och tiden för innehavet*, varefter frågan om och i vad man nettointäkt uppstått genom försäljningen kommer att bero på resultatet av rörelsen i dess helhet under beskattningsåret. *Därvid iakttages* utöver vad som gäller enligt anvisningarna till 27 § följande. Om fastighet, som utgör *lagertillgång i tomtrörelse, byggnadsrörelse eller handel med fastigheter*, förvärvats innan rörelsen *påbörjats*, beräknas fastighetens värde vid tiden för rörelsens påbörjande på samma sätt som vid beräkning av realisationsvinst enligt punkterna 1 och 2 av anvisningarna till 36 §. Detta värde utgör fastighetens uppräknade *ingångsvärde* i rörelsen även vid senare års taxeringar. *Om en skattskyldig, som bedriver eller tidigare bedrivit rörelse, avyttrar fastighet eller del av fastighet som han för stadigvarande bruk använt i rörelsen, skall den del av försäljningssumman som belöper på sådana till fastigheten hörande tillgångar, vilka vid beräkning av värdeminskningsavdrag hänföras eller hänförts till maskiner och andra inventarier (jfr punkterna 7 och 16 av anvisningarna till 29 §), upptagas såsom intäkt av*

Föreslagen lydelse

Skattskyldig, som driver tomtrörelse, byggnadsrörelse eller handel med fastigheter, skall *som* intäkt av rörelsen *ta upp* vad som *har* influtit vid försäljning av sådan fastighet eller del därav *som utgör omsättningstillgång i rörelsen*, varefter frågan om och i vad man nettointäkt *har* uppstått genom försäljningen kommer att bero på resultatet av rörelsen i dess helhet under beskattningsåret. Utöver vad som gäller enligt anvisningarna till 27 § *skall därvid iakttas* följande. Om fastighet, som utgör *omsättningstillgång i rörelse, har* förvärvats innan rörelsen *påbörjades*, beräknas fastighetens värde vid tiden för rörelsens påbörjande på samma sätt som vid beräkning av realisationsvinst enligt punkterna 1 och 2 *a* av anvisningarna till 36 §. Detta värde utgör fastighetens uppräknade ingångsvärde i rörelsen även vid senare års taxeringar.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
rörelse, varemot återstående delen av försäljningssumman skall upptagas såsom intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet, i den mån de i 35 § angivna förutsättningarna för skattepliktig realisationsvinst föreligga.	*Avyttras fastighet som utgör omsättningstillgång i rörelse skall värdeminskningsavdrag som belöper på tid före avyttringen återföras till beskattning i rörelsen.*

Utskiftar svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening tillgång på annat sätt än genom sådan fusion som avses i 28 § 3 mom. och skulle vid en försäljning av tillgången köpeskillingen ha varit skattepliktig i förvärvskällan, anses bolaget eller föreningen ha åtnjutit skattepliktig inkomst, som om tillgången sålts. Som köpeskilling gäller därvid tillgångens verkliga värde vid utskiftningen.

till 29 §

1. [22] Har annan fastighet helt eller delvis använts i ägarens egen rörelse, får hyresvärdet av vad *så* använts *icke avdragas såsom* omkostnad i rörelsen. Detta hyresvärde har nämligen *icke upptagits såsom* inkomst av annan fastighet (jfr punkt 1 av anvisningarna till 24 §). Avkastningen av fastigheten kommer i stället till synes som en del av rörelseinkomsten.	1. Har annan fastighet helt eller delvis använts i ägarens egen rörelse, får hyresvärdet av vad *som på detta sätt* använts *inte dras av som* omkostnad i rörelsen. Detta hyresvärde har nämligen *inte tagits upp som* inkomst av annan fastighet (jfr punkt 1 av anvisningarna till 24 §). Avkastningen av fastigheten kommer i stället till synes som en del av rörelseinkomsten.
Har den skattskyldige i rörelse, som av honom utövats, för förädling eller förbrukning tillgodogjort sig produkter från eget jordbruk eller någon dess binäring eller från eget skogsbruk eller råämnen från egen eller av honom brukad, i rörelsen *ej* använd fastighet, skall, *såsom* av 21 och 24 §§ framgår, värdet av sådana produkter eller råämnen i vissa fall *upptagas såsom* intäkt av fastighe-	Har den skattskyldige i rörelse, som *har* utövats av honom, för förädling eller förbrukning tillgodogjort sig produkter från eget jordbruk eller någon dess binäring eller från eget skogsbruk eller råämnen från egen eller av honom brukad, i rörelsen *inte* använd fastighet, skall, *som* framgår av 21 och 24 §§, värdet av sådana produkter eller råämnen i vissa fall *tas upp som* intäkt av

[22] Senaste lydelse 1972:741.

Nuvarande lydelse

ten. *Sker så*, får samma värde *avföras såsom* omkostnad i rörelsen. *Detsamma* gäller, om han i rörelsen tillgodogjort sig produkter av annan rörelse, *som han utövat och* som, *efter ty i 18 § sägs*, är att anse som särskild förvärvskälla.

Kostnad för inköp och plantering av träd och buskar för yrkesmässig frukt- eller bärodling får efter den skattskyldiges eget val *avdragas* antingen i sin helhet *för* det år *kostnaden uppkommit eller enligt avskrivningsplan. Vid planenlig avskrivning fördelas kostnaderna på ett antal år i följd så att de kan i sin helhet avdragas under den tidrymd* odlingen beräknas vara ekonomiskt användbar. Föreskrifterna i punkt 16 sjätte *stycket äga motsvarande tillämpning.*

3. *a.*[23] *Kostnaden* för anskaffande av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier *avdrages* i regel genom årliga värdeminskningsavdrag *antingen* enligt bestämmelserna *nedan i denna punkt för planenlig avskrivning eller jämlikt reglerna* i punkt 4 för räkenskapsenlig avskrivning. *Äro tillgångar, varom nu är fråga, underkastade hastig förbrukning, vilket vanligen kan anses vara fallet, när de beräknas hava en varaktighetstid av* högst tre år, *må dock oavsett om planenlig eller räkenskapsenlig avskrivning tillämpas* under anskaffningsaret *av-*

Föreslagen lydelse

fastigheten. *I sådant fall* får samma värde *dras av som* omkostnad i rörelsen. *Detta* gäller *också*, om han i rörelsen *har* tillgodogjort sig produkter av annan *av honom utövad rörelse*, som är att anse som särskild förvärvskälla.

Utgifter för inköp och plantering av träd och buskar för yrkesmässig frukt- eller bärodling får efter den skattskyldiges eget val *dras av* antingen i sin helhet det år *då inköpet eller planteringen har ägt rum eller genom årliga värdeminskningsavdrag. Värdeminskningsavdraget beräknas enligt avskrivningsplan till viss procent för år räknat av odlingens anskaffningsvärde. Beräkningen görs från den tidpunkt då odlingen har färdigställts. Procentsatsen för värdeminskningsavdrag bestäms efter den tid* odlingen beräknas vara ekonomiskt användbar. Föreskrifterna i punkt 16 sjätte *och sjunde styckena skall tillämpas.*

3. *Utgifter* för anskaffande av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier *dras* i regel *av* genom årliga värdeminskningsavdrag enligt bestämmelserna *om* räkenskapsenlig avskrivning i punkt 4 *eller om restvärdeavskrivning i punkt 5. Kan inventariernas ekonomiska livslängd antas uppgå till* högst tre år, *får emellertid hela utgiften* för deras anskaffande *dras av* under anskaffningsaret. *Omedelbart avdrag får även ske i fråga om inventarier av mindre värde.*

[23] Senaste lydelse av förutvarande punkt 3 a 1976:85.

Nuvarande lydelse

dragas hela kostnaden för deras anskaffande.

Har fåmansföretag anskaffat inventarier, som uteslutande eller sa gott som uteslutande *äro* avsedda för företagsledares eller honom närstående persons privata bruk, *får* avdrag *som här avses ej åtnjutas.*

(punkt 4 tolfte stycket)

Angående avdrag *för nedskrivning av värdet å rättigheter till leverans av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda* inventarier *enligt ej fullgjorda köpekontrakt stadgas* i punkt 2 av anvisningarna till 41 §.

(punkt 4 första stycket)

4. [24] Skattskyldig *må*, efter *därom* hos taxeringsnämnd eller, om besvär anförts, länsrätt *framställt* yrkande, *berättigas* att *under förutsättning av motsvarande avskrivning i räkenskaperna* tills vidare *åtnjuta* avdrag för *avskrivning å maskiner eller andra för stadigvarande bruk avsedda* inventarier *i enlighet med bestämmelserna nedan i denna punkt för*

Föreslagen lydelse

Har *ett* fåmansföretag anskaffat inventarier, som uteslutande eller sa gott som uteslutande *är* avsedda för företagsledares eller honom närstående persons privata bruk, *medges inte* avdrag *på grund av anskaffningen.*

Regler om avdrag *avseende beställda men inte levererade* inventarier *(kontraktsavskrivning) finns* i punkt 2 *sista stycket* av anvisningarna till 41 §.

Har den skattskyldige yrkat avdrag för värdeminskning av inventarier, skall avdraget anses medgivet i den mån det har medfört att den taxerade inkomsten har beräknats till lägre belopp än annars skulle ha skett eller medfört en ökning av förlust som berättigar till avdrag enligt bestämmelserna i lagen (1960:63) om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst. Inventariernas anskaffningsvärde minskat med medgivna värdeminskningsavdrag utgör det skattemässiga restvärdet.

4. Skattskyldig *kan* efter yrkande hos taxeringsnämnd eller, om besvär *har* anförts, *hos* länsrätt *medges rätt* att tills vidare *få* avdrag för *värdeminskning av sina* inventarier *enligt reglerna* i denna *anvisningspunkt om* räkenskapsenlig avskrivning. *Som* förutsättning *för detta gäller*

a) att den skattskyldige *har* haft ordnad bokföring som avslutas *med*

[24] Senaste lydelse 1979:612.

Nuvarande lydelse

räkenskapsenlig avskrivning. *Såsom* förutsättning *härför skall gälla* att den skattskyldige haft ordnad bokföring, som avslutas *medelst vinst- och förlustkonto, samt* att tillfredsställande utredning föreligger om *vad som återstår i beskattningsavseende oavskrivet av anskaffningsvärdet å ifrågavarande tillgångar samt dessa ävensom avskrivningar å desamma* i den skattskyldiges räkenskaper och i företedd utredning redovisas pa sådant sätt, att trygghet föreligger att vid avyttring av tillgångarna *framdeles möjligen uppkommande* vinster *ej skola undgå taxering.*

(punkt 3 b fjärde stycket)

Såsom tillgångs anskaffningsvärde skall anses, då *tillgången* förvärvats genom köp *eller* byte eller därmed jämförligt fång, den verkliga *kostnaden* för *dess* anskaffande och, da *tillgången annorledes övergått till rörelsen, dess allmänna saluvärde* vid tiden för *övergången.* Dock skall iakttagas följande. Har *tillgång i samband med förvärv av den* rörelse, *vari den nyttjas, erhållits annorledes* än genom köp eller byte eller därmed jämförligt fång, skall, *där ej* särskilda omständigheter *till annat föranleda, såsom* anskaffningsvärde för *tillgången* anses det *belopp som kvarstår i beskattningsavseende oavskrivet för överlåtaren. Skulle det i något fall befinnas, att* den skattskyldige eller någon, som star honom

Föreslagen lydelse

årsbokslut:

b) att avdraget motsvarar avskrivningen i räkenskaperna;

c) att tillfredsställande utredning föreligger om *inventariernas skattemässiga restvärde;*

d) att inventarierna och avskrivna belopp redovisas på *ett* sadant sätt i den skattskyldiges räkenskaper och i företedd utredning att trygghet föreligger att vinster vid avyttring av tillgångarna *inte undgår beskattning; samt*

e) att – om den skattskyldige inte upprättat årsbokslut för det närmast föregående räkenskapsåret – det bokförda värdet av inventarierna före avskrivning bestämts med utgångspunkt i inventariernas skattemässiga restvärde vid beskattningsårets ingång.

Som anskaffningsvärde *för inventarier* skall anses, da *inventarierna har* förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fang, den verkliga *utgiften* för *deras* anskaffande och, då *inventarierna har förvärvats pa annat sätt, deras marknadsvärde* vid tiden för *förvärvet.* Dock skall följande iakttas. Har *inventarierna ingått i en* rörelse, *som den skattskyldige har förvärvat på annat sätt* än genom köp eller byte eller därmed jämförligt fang, skall, *om inte* särskilda omständigheter *föranleder annat, som* anskaffningsvärde för *inventarierna* anses det *för den tidigare ägaren gällande skattemässiga restvärdet. Har* den skattskyldige eller nagon, som star honom nära, vidtagit atgärd för att den skattskyl-

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
nära, vidtagit åtgärd för att den skattskyldige skall kunna tillgodoräkna sig ett högre anskaffningsvärde än som synes rimligt, och kan det *antagas* att detta skett för att åt någon av dem bereda obehörig förmån i beskattningsavseende, skall anskaffningsvärdet i skälig mån jämkas. *Såsom* anskaffningsvärde för *tillgång*, som moderbolag eller övertagande förening *övertager* från dotterbolag eller överlåtande förening vid sådan fusion, som i 28 § 3 mom. *första eller andra stycket* avses, *skall* anses det *belopp, som* vid fusionstillfället *kvarstår i beskattningsavseende oavskrivet* hos dotterbolaget eller den överlåtande föreningen.	dige skall kunna tillgodoräkna sig ett högre anskaffningsvärde än som synes rimligt och kan det *antas* att detta *har* skett för att bereda obehörig förmån i beskattningsavseende åt någon av dem, skall anskaffningsvärdet i skälig mån jämkas. *Som* anskaffningsvärde för *inventarier*, som moderbolag eller övertagande förening *övertar* från dotterbolag eller överlåtande förening vid sådan fusion, som avses i 28 § 3 mom., anses det *skattemässiga restvärdet* vid fusionstillfället hos dotterbolaget eller den överlåtande föreningen.
(punkt 4 femte stycket) Har skattskyldig *beträffande* under beskattningsåret *anskaffade tillgångar tidigare åtnjutit i punkt 2 av anvisningarna till 41 § omförmält* avdrag *å värdet av rättighet till leverans av tillgångar enligt ej fullgjorda köpekontrakt, skall vid beräkning av avdrag för värdeminskning med 30 procent av anskaffningsvärdet såsom* anskaffningsvärde anses den verkliga *kostnaden* minskad med det tidigare *jämlikt nyssnämnda stadgande åtnjutna* avdraget. *Vad nu sagts skall äga motsvarande tillämpning, om* investeringsfond *i enlighet med vad för sådan fond finnes stadgat* tagits i anspråk för *avskrivning* av under beskattningsåret *anskaffade tillgångar.*	Har skattskyldig *medgivits* avdrag *för kontraktsavskrivning avseende inventarier, som har anskaffats* under beskattningsåret, *skall som* anskaffningsvärde anses den verkliga *utgiften* minskad med det tidigare *medgivna* avdraget. *Detta skall gälla även när* investeringsfond *eller liknande avsättning* tagits i anspråk för *anskaffning* av *inventarier* under beskattningsåret.
(punkt 4 andra – fjärde och sjätte – elfte styckena) Avdrag för avskrivning *å här ifrå-*	Avdrag för avskrivning *får* för

Nuvarande lydelse

gavarande tillgångar må för visst beskattningsår *åtnjutas* med högst *trettio* procent för år räknat av summan av bokfört värde *å tillgångarna* enligt balansräkningen för närmast föregående räkenskapsår och anskaffningsvärdet *å* sådana under beskattningsåret anskaffade *tillgångar*, vilka vid *utgången av beskattningsåret* fortfarande tillhörde rörelsen. Vad *sålunda stadgats skall gälla* oavsett när under beskattningsåret *tillgångarna* anskaffats.

Hava under beskattningsåret *tillgångar av nu ifrågavarande slag*, som anskaffats före *ingången av samma år*, avyttrats eller *hava dylika tillgångar* gått förlorade, *därvid för sistnämnda fall* försäkringsersättning *avtalats*, *må* särskilt avdrag *för avskrivning åtnjutas* med belopp motsvarande den i anledning av avyttringen eller försäkringsfallet uppkomna intäkten. *Därest skattskyldig erhållit* avdrag *i enlighet med bestämmelserna i detta stycke*, skall underlaget för beräkning av avdrag enligt *nästföregående stycke* fastställas till motsvarande lägre belopp.

Har ett särskilt högt pris eller eljest en särskilt hög *kostnad* för *tillgång betingats därav*, att *den skolat* utnyttjas för ett särskilt arbetstillfälle eller för en konjunktur, som väntas *bliva allenast* tillfällig, eller av annan liknande omständighet, *må* för det beskattningsår, varunder *tillgången* anskaffats, avdrag *göras vid inkomstberäkningen* för sådant överpris eller sådan *merkostnad*. *Därest* avdrag som nu sagts medgivits, skall avdrag enligt bestämmelserna i *andra* stycket beräknas *på* därefter

Föreslagen lydelse

visst beskattningsår *göras* med högst *30* procent för år räknat av summan av bokfört värde *på inventarierna* enligt balansräkningen för närmast föregående räkenskapsår och anskaffningsvärdet *på* sådana under beskattningsåret anskaffade *inventarier*, vilka vid *beskattningsårets utgång* fortfarande tillhörde rörelsen. Vad *nu sagts gäller* oavsett när under beskattningsåret *inventarierna har* anskaffats.

Har *inventarier*, som *har* anskaffats före *beskattningsårets ingång*, avyttrats under beskattningsåret eller *har den skattskyldige rätt till* försäkringsersättning *för inventarier, som har* gått förlorade *under beskattningsåret, medges ett* särskilt avdrag med belopp motsvarande den i anledning av avyttringen eller försäkringsfallet uppkomna intäkten. *Avdraget får dock inte överstiga* underlaget för beräkning av avdrag enligt *femte stycket. Har den skattskyldige fått* avdrag *som nu sagts* skall *nämnda underlag* fastställas till motsvarande lägre belopp.

Har ett särskilt högt pris eller eljest en särskilt hög *utgift* för *inventarier berott på* att *de skall* utnyttjas för ett särskilt arbetstillfälle eller för en konjunktur, som väntas bli *endast* tillfällig, eller av annan liknande omständighet, *medges* för det beskattningsår, varunder *inventarierna har* anskaffats, avdrag för sådant överpris eller sådan *merutgift*. *Om* avdrag som nu sagts *har* medgivits, skall avdrag enligt bestämmelserna i *femte* stycket beräknas *på* därefter

Nuvarande lydelse

ra stycket beräknas *å* därefter återstående del av anskaffningsvärdet.

Oaktat vad ovan *stadgas må* avdrag *medgivas* för avskrivning med belopp som erfordras för att det bokförda värdet *icke* skall överstiga anskaffningsvärdet *å* samtliga *nu ifrågavarande tillgångar*, vilka vid *utgången av beskattningsåret fortfarande* tillhörde rörelsen, sedan *å* detta värde avräknats en beräknad årlig avskrivning av *tjugu* procent. Visar *skattskyldig* att *nämnda tillgångars* verkliga värde understiger även sålunda beräknat värde, *må* avdrag *medgivas jämväl* för *härav betingad* ytterligare avskrivning. Vid tillämpning av bestämmelserna i detta stycke *skola* i fråga om anskaffningsvärde och anskaffningsår för *tillgångar*, som övertagits genom sådan fusion, som i 28 § 3 mom. avses, de i fusionen deltagande företagen anses som en skattskyldig.

Då *tillgångar*, som anskaffats under beskattningsåret, avyttras, förloras eller *såsom för rörelsen obrukbara* utrangeras under samma år, *må* avdrag *åtnjutas* för anskaffningsvärdet *eller oavskriven del därav*. Med avyttring *likställes det fall*, att *tillgång uttages* ur rörelsen för att tillföras annan *rörelse, som utgör särskild* förvärvskälla, eller för att *nyttjas* för annat ändamål. Att belopp, som *erhålles* vid avyttring av *tillgång*, i sin helhet skall *upptagas såsom* intäkt av rörelse, *därom stadgas* i punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 28 §.

Finnes skattskyldig *hava* i räkenskaperna *verkställt* avskrivning med

Föreslagen lydelse

återstående del av anskaffningsvärdet.

Oavsett vad ovan *föreskrivs får* avdrag för avskrivning *medges* med belopp som erfordras för att det bokförda värdet *inte* skall överstiga anskaffningsvärdet *av* samtliga *inventarier*, vilka vid *beskattningsårets utgång* tillhörde rörelsen, sedan *från* detta värde *har* avräknats en beräknad årlig avskrivning av *20* procent. Visar *den skattskyldige* att *inventariernas* verkliga värde understiger även *ett* sålunda beräknat värde, *medges* avdrag för *den* ytterligare avskrivning *som motiveras av detta*. Vid tillämpning av bestämmelserna i detta stycke *skall* i fråga om anskaffningsvärde och anskaffningsår för *inventarier*, som *har* övertagits genom sådan fusion som avses i 28 § 3 mom., de i fusionen deltagande företagen anses som en skattskyldig.

Då *inventarier*, som *har* anskaffats under beskattningsåret, avyttras, förloras eller utrangeras under samma år, *medges* avdrag för anskaffningsvärdet. Med avyttring *likställs* att *inventarier tas ut* ur rörelsen för att tillföras annan förvärvskälla eller för att *användas* för annat ändamål. *Av bestämmelserna* i punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 28 § *framgår* att belopp, som *erhålls* vid avyttring av *inventarier*, i sin helhet skall *tas upp som* intäkt av rörelse.

Har skattskyldig *gjort* avskrivning med större belopp i räkenskaperna

Nuvarande lydelse

större belopp än *det, varmed* han *äger åtnjuta avdrag* vid taxeringen, *må den omständigheten* att *avdrag för avskrivning medgives med lägre belopp än vad i räkenskaperna avskrivits icke föranleda ändring av* det värde, *varå* räkenskapsenlig avskrivning beräknas. *Avdrag för belopp, med vilket den skattskyldige i räkenskaperna verkställt avskrivning utöver vad vid taxering blivit godkänt, må åtnjutas först* sedan taxeringen i fråga blivit slutligt avgjord *och enligt särskild av taxeringsnämnd eller, om besvär anförts, länsrätt godkänd avskrivningsplan, avseende en tid av minst fem år,* räknat från och med beskattningsåret efter det *varunder* avskrivningen i fråga verkställdes.

Den omständigheten att vid tillämpning av bestämmelserna ovan avdrag vid beskattningen skall överensstämma med avskrivning enligt räkenskaperna utgör *ej* hinder för skattskyldig att efter övergång till räkenskapsenlig avskrivning utöver avdrag enligt räkenskaperna tillgodogöra sig *från tiden* före övergången *resterande,* i räkenskaperna *gjorda men ej* vid beskattningen *åtnjutna* avdrag *antingen inom ramen för avskrivningsplan som avses i punkt 3 eller, med taxeringsnämnds eller, om besvär anförts, länsrätts särskilda medgivande, på en gång eller enligt särskild av vederbörande nämnd godkänd avskrivningsplan avseende en tid av högst tio år. Efter övergång till räkenskapsenlig avskrivning må dock i intet fall sådant avdrag tillgodonjutas, som avses i punkt 3 c tredje stycket.*

Föreslagen lydelse

än han *får dra av* vid taxeringen, *föranleder inte detta* att det värde, *på vilket* räkenskapsenlig avskrivning beräknas, *påverkas. Det överskjutande beloppet får i stället,* sedan taxeringen i fråga *har* blivit slutligt avgjord, *dras av genom årlig avskrivning efter 20 procent för helt år,* räknat från och med beskattningsåret efter det *under vilket* avskrivningen i fråga verkställdes.

Den omständigheten att vid tillämpning av bestämmelserna ovan avdrag vid beskattningen skall överensstämma med avskrivning enligt räkenskaperna utgör *inte* hinder för skattskyldig att efter övergång till räkenskapsenlig avskrivning utöver avdrag enligt räkenskaperna tillgodogöra sig avdrag *för sådana avskrivningar, som har gjorts* i räkenskaperna före övergången *men inte har föranlett avdrag* vid beskattningen. *Avdrag för sådant belopp görs genom årlig avskrivning efter 20 procent för helt år.*

Nuvarande lydelse

Har före *övergång* till räkenskapsenlig avskrivning *skattskyldig* vid taxeringen tillgodoräknats större värdeminskningsavdrag än enligt räkenskaperna, skall, för åstadkommande av överensstämmelse mellan *tillgångens återstående värden enligt räkenskaperna och i beskattningsavseende*, det belopp, varmed *tillgångens värde sålunda i beskattningsavseende* understiger värdet *enligt räkenskaperna, upptagas såsom* intäkt under det första beskattningsår, för vilket räkenskapsenlig avskrivning gäller, eller, om den skattskyldige *hellre vill*, med en tredjedel för nämnda beskattningsår och *ett* vart av de två närmast följande åren. *Vid tillämpning av detta stycke skall även sådant på tidigare år enligt avskrivningsplan belöpande värdeminskningsavdrag, som den skattskyldige ej kunnat utnyttja, anses hava tillgodoräknats honom.*

Har aktiebolag eller ekonomisk förening, *som åtnjuter avdrag för avskrivning å maskiner eller andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier i enlighet med bestämmelserna för räkenskapsenlig avskrivning*, övertagit *dylika tillgångar* genom sådan fusion, som i 28 § 3 mom. avses, och *ha* dessa *tillgångar* i räkenskaperna upptagits till högre värde än vad som enligt bestämmelserna i *punkt 3 b sista* stycket *är att anse* som anskaffningsvärde för bolaget eller föreningen *må* företaget efter *därom* hos taxeringsnämnd eller, om besvär anförts, länsrätt *framställt* yrkande *berättigas* att även efter fusionen tillämpa räkenskaps-

Föreslagen lydelse

Har *skattskyldig* före *övergång* till räkenskapsenlig avskrivning tillgodoräknats större värdeminskningsavdrag vid taxeringen än enligt räkenskaperna, skall, för åstadkommande av överensstämmelse mellan *inventariernas bokförda värde och deras skattemässiga restvärde*, det belopp, varmed *inventariernas skattemässiga restvärde* understiger *det bokförda* värdet, *tas upp som skattepliktig* intäkt under det första beskattningsår, för vilket räkenskapsenlig avskrivning gäller, eller, om den skattskyldige *begär det*, med en tredjedel för nämnda beskattningsår och vart *och* ett av de två närmast följande åren.

Har aktiebolag eller ekonomisk förening övertagit *inventarier* genom sådan fusion, som avses i 28 § 3 mom., och *har* dessa *inventarier* i räkenskaperna upptagits till högre värde än vad som enligt bestämmelserna i *tredje* stycket *skall anses* som anskaffningsvärde för bolaget eller föreningen, *får* företaget efter yrkande hos taxeringsnämnd eller, om besvär *har* anförts, *hos* länsrätt *medges rätt* att även efter fusionen tillämpa räkenskapsenlig avskrivning under förutsättning att skillnaden mellan *det bokförda* värdet och anskaffningsvärdet, beräknat *enligt tredje* stycket, *tas upp* som intäkt under det beskattningsår, då fusionen *genom-*

Nuvarande lydelse

enlig avskrivning, under förutsättning att skillnaden mellan värdet *enligt räkenskaperna* och anskaffningsvärdet, beräknat *på sätt i punkt 3 b sista* stycket *sägs*, *upptages* som intäkt under det beskattningsår, då fusionen *genomföres*, eller, om företaget *hellre vill*, med en tredjedel för nämnda beskattningsår och *ett* vart av de två närmast följande åren.

(punkt 5 andra och tredje styckena av anvisningarna till 22 §)

Vid *restvärdeavskrivning får skattskyldig, under förutsättning av motsvarande avskrivning i räkenskaperna, åtnjuta* avdrag för visst beskattningsår med högst 25 procent för år räknat av *tillgångarnas* restvärde. *Med restvärde förstås tillgångarnas bokförda värde enligt balansräkningen räkenskapsåret* närmast *före* beskattningsåret med tillägg av *anskaffningskostnaden* för *tillgångar*, som anskaffats under beskattningsåret, och med avdrag för belopp motsvarande vad som utgör intäkt i form av vederlag *för under samma år avyttrade, skadade eller förlorade tillgångar. Dock skall i restvärdet ej inräknas anskaffningskostnaden* för *tillgång* som anskaffats under beskattningsåret och avyttrats, förlorats eller *utrangerats under samma år.*

Anskaffningskostnaden för maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier beräknas med

Föreslagen lydelse

förs, eller, om företaget *begär det*, med en tredjedel för nämnda beskattningsår och vart *och* ett av de två närmast följande åren.

5. Vid restvärdeavskrivning *medges den skattskyldige* avdrag för visst beskattningsår med högst 25 procent för år räknat av *avskrivningsunderlaget för maskiner och andra inventarier. Avskrivningsunderlaget utgörs av inventariernas skattemässiga* restvärde *vid utgången av det* närmast *föregående* beskattningsåret med tillägg av *anskaffningsvärdet* för *inventarier*, som *har* anskaffats under beskattningsåret *och som vid utgången av detta fortfarande tillhörde rörelsen*, och med avdrag för belopp motsvarande vad som utgör intäkt i form av vederlag *eller försäkringsersättning* för *inventarier* som *har* anskaffats *före beskattningsårets ingång* och *som har* avyttrats eller förlorats under beskattningsåret.

Visar den skattskyldige att inventariernas verkliga värde understiger det skattemässiga restvärdet efter avdrag enligt bestämmelserna i första stycket, medges det ytterligare avdrag som motiveras av detta.

Vad som *föreskrivs* om räkenskapsenlig avskrivning i punkt 4 *andra–fjärde samt sjätte, sjunde och*

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
iakttagande i tillämpliga delar av punkt 3 b sista stycket av anvisningarna till 29 §. I övrigt gäller *beträffande* restvärdeavskrivning i tillämpliga delar vad som *föreskrives* om räkenskapsenlig avskrivning i punkt 4 *tredje, femte och sjunde–elfte styckena av nämnda anvisningar.*	*nionde styckena* gäller i tillämpliga delar *också i fråga om* restvärdeavskrivning.
5.[25] Avdrag får *jämväl ske för värdeminskning, som* patenträtt och liknande tidsbegränsad rättighet *undergått på grund av minskning av giltighetstiden.* Det är härvid utan betydelse om rörelseidkaren förvärvat rättigheten för att utnyttja den vid tillverkning som han bedriver eller om han tillgodogör sig rättigheten genom att överlåta utnyttjandet av denna till annan. *Genom värdeminskningsavdrag avdrages* också *kostnad* för anskaffning av hyresrätt och av varumärke, *firmanamn* eller annan rättighet av goodwills natur.	6. Avdrag *enligt bestämmelserna i punkterna 4 och 5* får *även göras för utgifter för anskaffning av* patenträtt och liknande tidsbegränsad rättighet. Det är härvid utan betydelse om rörelseidkaren *har* förvärvat rättigheten för att utnyttja den vid tillverkning som han bedriver eller om han tillgodogör sig rättigheten genom att överlåta utnyttjandet av denna till annan. Också *utgifter* för anskaffning av hyresrätt och av varumärke, *firma* eller annan rättighet av goodwills natur *dras av enligt de nämnda bestämmelserna.*
Beträffande värdeminskningsavdrag för tillgång som avses i första stycket äga föreskrifterna i punkterna 3 och 4 motsvarande tillämpning.	
Om moderbolag eller övertagande förening genom sådan fusion, som i 28 § 3 mom. första eller andra stycket avses, övertager patenträtt, hyresrätt eller tillgång av goodwills natur, skall vid beräkning av värdeminskningsavdrag och av vad som återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet av tillgången så anses som om bolagen eller föreningarna utgjort en skattskyldig.	
7.[26] *Kostnaden* för anskaffande av byggnad, *vilken* är avsedd för	7. *Utgifter* för anskaffande av *en* byggnad, *som* är avsedd för använd-

[25] Senaste lydelse av förutvarande punkt 5 1966:724.
[26] Senaste lydelse 1975:259.

Nuvarande lydelse

användning i ägarens rörelse, *avdrages* genom årliga värdeminskningsavdrag *enligt föreskrifterna i denna punkt. Är fråga om rent tillfälliga byggnader, avsedda* att användas endast ett fåtal år, får dock *byggnadskostnaden* i sin helhet *avdragas för* det år då *anskaffningen ägt rum.*

I byggnads anskaffningsvärde inräknas *ej värdet av* sådana delar och tillbehör, som *äro* avsedda att direkt tjäna byggnadens användning för rörelseändamål, *även om deras värde ingår i det vid fastighetstaxeringen fastställda byggnadsvärdet.*

I enlighet härmed *inräknas ej i värdet av* industribyggnad *värdet av* tillgångar avsedda för den industriella driften såsom maskiner, anordningar för godstransport som t. ex. räls, traversbanor och hissar, behållare, ställningar för lagring e. d. samt *ej heller värdet av* anordningar för användningen av dessa tillgångar som t. ex. särskilda fundament. *I byggnadens värde inräknas* vidare *ej värdet av* ledningar för vatten, avlopp m. m., avsedda att direkt tjäna den industriella driften, *eller värdet av* speciella värmeanläggningar, ventilationsanordningar *eller* särskilda skorstenar för avledande av gaser och annat som alstras vid produktionen. *I värdet av* byggnad som är avsedd för affärsändamål *inräknas* exempelvis *ej värdet av* hyllor, diskar eller annan butiksinredning, rulltrappor m. m. Tjänst-

Föreslagen lydelse

ning i ägarens rörelse, *dras av* genom årliga värdeminskningsavdrag. *Avdraget beräknas enligt avskrivningsplan till viss procent för år räknat av byggnadens anskaffningsvärde. Beräkningen görs från den tidpunkt då byggnaden har färdigställts. I fråga om en byggnad, som är avsedd* att användas endast ett fåtal år, får dock *anskaffningsutgifterna* i sin helhet *dras av* det år då *byggnaden anskaffades.*

I *en* byggnads anskaffningsvärde inräknas *inte utgifter för* sådana delar och tillbehör, som *är* avsedda att direkt tjäna byggnadens användning för rörelseändamål *(byggnadsinventarier).* I enlighet härmed *räknas som byggnadsinventarier i en* industribyggnad tillgångar avsedda för den industriella driften, såsom maskiner, anordningar för godstransport som t. ex. räls, traversbanor och hissar, behållare, ställningar för lagring e.d., samt anordningar för användningen av dessa tillgångar som t. ex. särskilda fundament. *Som byggnadsinventarier räknas* vidare ledningar för vatten, avlopp m. m., avsedda att direkt tjäna den industriella driften, *och* speciella värmeanläggningar, ventilationsanordningar *och* särskilda skorstenar för avledande av gaser och annat som alstras vid produktionen. *Som byggnadsinventarier i en* byggnad som är avsedd för affärsändamål *räknas* exempelvis hyllor, diskar eller annan butiksinredning, rulltrappor m. m. Tjänstgör *en* konstruktion, för vilken *ett* byggnadsvärde *har* fastställts vid fastighetstaxeringen, i sin helhet

Nuvarande lydelse

gör konstruktion, för vilken byggnadsvärde fastställts vid fastighetstaxeringen, i sin helhet eller till viss del som maskin eller redskap, såsom kan vara fallet med oljecisterner och siloanläggningar, anses *värdet av* sådan konstruktion *ej ingå i byggnadens värde.*

I fråga om *tillgångar, vilkas värde enligt andra och tredje styckena ej inräknas i byggnadens värde,* tillämpas *i stället* de föreskrifter som enligt punkterna 3 *och 4 gälla för beräkning av värdeminskningsavdrag m. m.* för maskiner och andra inventarier *i rörelse.*

Av punkt 16 *fjärde* stycket framgår, att *värdet av* vissa till marken hörande anordningar inräknas i anskaffningsvärdet för byggnad.

Föreslagen lydelse

eller till viss del som maskin eller redskap, såsom kan vara fallet med oljecisterner och siloanläggningar, anses *en* sådan konstruktion *som byggnadsinventarier. Däremot inräknas i anskaffningsvärdet för en byggnad utgifter för sådana anordningar som är nödvändiga för byggnadens allmänna användning, såsom ledning för vatten, avlopp, elektrisk ström eller gas och annan liknande anordning. Anskaffningsvärdet för en ledning som är avsedd för såväl en byggnads användning för rörelseändamål som byggnadens allmänna användning fördelas mellan byggnadsinventarier och byggnaden i förhållande till hur stor del av ledningen som tjänar rörelseändamålet respektive byggnadens allmänna användning. Ledningen skall dock i sin helhet hänföras till byggnadsinventarier om utgifterna för ledningen till minst tre fjärdedelar kan anses hänförliga till rörelseändamålet. Om utgifterna för ledningen till minst tre fjärdedelar kan anses hänförliga till byggnadens allmänna användning skall ledningen i sin helhet hänföras till byggnaden.*

I fråga om *byggnadsinventarier* tillämpas de föreskrifter som enligt punkterna 3–5 *gäller* för maskiner och andra *för stadigvarande bruk avsedda* inventarier.

Av punkt 16 *tredje* stycket framgår att *utgifter för* vissa till marken hörande anordningar inräknas i anskaffningsvärdet för *en* byggnad.

Nuvarande lydelse

även om de icke ingå i byggnadsvärdet.

Värdeminskningsavdrag för byggnad beräknas på ett anskaffningsvärde, bestämt enligt de grunder som angivas i punkt 3 b sista stycket. Har byggnad förvärvats tillsammans med den mark, på vilken den är belägen, anses så stor del av *fastighetens anskaffningskostnad* belöpa på byggnaden, som det vid fastighetstaxeringen fastställda byggnadsvärdet utgör av fastighetens hela taxeringsvärde. Om den *återstående delen av anskaffningskostnaden* för fastigheten visas mera avsevärt över- eller understiga ett skäligt markvärde, får dock det för byggnaden beräknade *värdet* jämkas. Till anskaffningsvärdet *räknas* även *de kostnader* för till- eller ombyggnad *som nedlagts efter förvärvet av byggnaden.*

Föreslagen lydelse

Har en byggnad uppförts av den skattskyldige, är byggnadens anskaffningsvärde den skattskyldiges utgifter för uppförande av byggnaden. Till anskaffningsvärdet *hänförs* även *utgifter* för till- eller ombyggnad. *Har en byggnad förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, skall den verkliga utgiften utgöra anskaffningsvärdet. Förvärvades byggnaden* tillsammans med den mark på vilken den är belägen, anses så stor del av *vederlaget för fastigheten - i förekommande fall efter avdrag för egendom som avses i 2 kap. 3 § jordabalken –* belöpa på byggnaden, som det vid fastighetstaxeringen fastställda byggnadsvärdet utgör av fastighetens hela taxeringsvärde. *Vad som enligt denna beräkning anses belöpa på byggnaden kan även innefatta byggnadsinventarier. Vederlaget för byggnadsinventarier skall avräknas, varefter anskaffningsvärdet för byggnaden erhålls.* Om den *del av vederlaget* för fastigheten *som enligt denna beräkning inte anses belöpa på byggnaden jämte byggnadsinventarier* visas mera avsevärt över- eller understiga ett skäligt markvärde, får dock det för byggnaden beräknade *anskaffningsvärdet* jämkas. *Har den skattskyldige eller någon, som står honom nära, vidtagit åtgärder för att den skattskyldige skall kunna tillgodoräkna sig ett högre anskaffningsvärde än som synes rimligt och kan det antas att detta har skett för att åt någon av dem bereda obehörig för-*

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

mån i beskattningsavseende, skall anskaffningsvärdet i skälig mån jämkas.

Har en investeringsfond e. d. eller statsbidrag tagits i anspråk för anskaffning av en byggnad, skall som anskaffningsvärde för byggnaden anses den verkliga utgiften för byggnaden minskad med det ianspråktagna beloppet.

Övergår en byggnad till en ny ägare på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, får den nye ägaren göra de värdeminskningsavdrag på byggnaden som skulle ha tillkommit den förre ägaren om denne fortfarande hade ägt byggnaden. Vad nyss sagts gäller också om ett moderbolag eller en övertagande förening övertar en byggnad från ett dotterbolag eller en överlåtande förening vid sådan fusion, som avses i 28 § 3 mom.

Avdrag för årlig värdeminskning av byggnad beräknas enligt avskrivningsplan till viss procent av anskaffningsvärdet. Procentsatsen för *värdeminskningsavdraget bestämmes efter* den tid byggnaden anses kunna utnyttjas. *Vid denna bedömning skola* beaktas *jämväl* sådana omständigheter som att byggnadens *ekonomiska varaktighetstid* kan *antagas* komma att röna inflytande av framtida rationaliseringar, *förändringar med hänsyn till* teknikens utveckling, omläggning av verksamhet och liknande. Är på grund av särskilda omständigheter av annan art än nyss nämnts byggnadens värde för rörelsen begränsat till förhållandevis kort tid, skall hänsyn tagas även *härtill.*

Procentsatsen för *värdeminskningsavdrag i fråga om en* byggnad *bestäms med hänsyn till* den tid byggnaden anses kunna utnyttjas. *Därvid skall* beaktas *även* sådana omständigheter som att byggnadens *användningstid* kan *antas* komma att röna inflytande av framtida rationaliseringar, teknikens utveckling, omläggning av verksamhet och liknande *förhållanden.* Är på grund av särskilda omständigheter av annan art än nyss nämnts byggnadens värde för rörelsen begränsat till förhållandevis kort tid, skall hänsyn tas även *till detta.* Så kan vara fallet exempelvis då fråga är om *en* byggnad för utnyttjande av en begränsad malmfyndighet eller då *en* byggnad, som

Nuvarande lydelse

Så kan vara fallet exempelvis då fråga är om byggnad för utnyttjande av en begränsad malmfyndighet eller då byggnad, som är belägen på annans *grund* och som *användes* i rörelse, vid nyttjanderättens upphörande *icke* skall lösas av jordägaren.

Skattskyldig får i fråga om byggnad, som är avsedd att användas i hans rörelse, göra avdrag inom avskrivningsplanen – utom *för* årliga värdeminskningsavdrag – med 10 procent av *den* på planen upptagna *kostnaden* för ny-, till- eller ombyggnad. *Avdraget fördelas* med 2 procent *under vart och ett av de fem första beskattningsåren* räknat från *och med det år då kostnaden nedlagts. Överlåtes* byggnaden *inom denna tidrymd*, får *den nye ägaren på motsvarande sätt tillgodoräkna* sig de *avdrag* som *återstå* för *överlåtaren*.

Utrangeras *eller nedrives* i rörelse använd byggnad, får avdrag *ske* för vad som återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet, i den mån *detta belopp* överstiger vad som *influtit vid* avyttring av *byggnadsmaterialier o. dyl.* i samband med utrangeringen *eller rivningen*.

11.[27] Punkt 1 *åttonde* stycket av anvisningarna till 22 § *äger motsvarande tillämpning* beträffande inkomst av rörelse.

16.[28] *Kostnaden* för anskaffande av sådana markanläggningar på fastighet, avsedd för användning i ägarens rörelse, som avses i andra stycket

Föreslagen lydelse

är belägen på annans *mark* och som *används* i rörelse, vid nyttjanderättens upphörande *inte* skall lösas av jordägaren.

Skattskyldig får i fråga om *en* byggnad, som är avsedd att användas i hans rörelse, göra avdrag inom avskrivningsplanen – utom *med* årliga värdeminskningsavdrag – med 10 procent av *de* på planen upptagna *utgifterna* för ny-, till- eller ombyggnad (*primäravdrag*). *Primäravdraget medges* med 2 procent *för år* räknat från *den tidpunkt då byggnaden eller den till- eller ombyggda delen av byggnaden har färdigställts. Förvärvas* byggnaden *av en ny ägare*, får *denne tillgodogöra* sig de *primäravdrag* som *återstår* för *den förre ägaren*.

Utrangeras *en* i rörelse använd byggnad, får avdrag *göras* för vad som återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet i den mån *beloppet* överstiger vad som *inflyter genom* avyttring av *byggnadsmaterial e. d.* i samband med utrangeringen.

11. Punkt 1 *sjunde* stycket av anvisningarna till 22 § *tillämpas också* beträffande inkomst av rörelse.

16. *Utgifter* för anskaffande av sådana markanläggningar på fastighet, avsedd för användning i ägarens rörelse, som avses i andra stycket.

[27] Senaste lydelse 1976:1094.
[28] Senaste lydelse 1969:363.

Nuvarande lydelse

et. *avdrages* genom årliga värdeminskningsavdrag *enligt föreskrifterna i denna punkt*. Avdrag *medgives* endast för *sådan kostnad* som bestritts av den skattskyldige och avser *arbete, vilket* utförts under tid han ägt fastigheten. *Är* fråga om *rent tillfälliga anläggningar, avsedda att* användas endast ett fåtal år, får *anskaffningskostnaden* i sin helhet *avdragas för* det år då anläggningen anskaffades.

I anskaffningsvärdet för markanläggningar inräknas kostnaden för *sådana markarbeten genom vilka* marken *göres* plan eller fast, såsom röjning *av träd, buskar och annat*, schaktning *av jord- och bergmassor*, uppförandet av stödmurar och torrläggning av marken. *Till anskaffningsvärdet föres även kostnaden för* rivning av byggnad eller annat som tidigare funnits på fastigheten. *Vidare inräknas i anskaffningsvärdet kostnaden för* olika anordningar såsom vägar, kanaler, hamninlopp och andra tillfarter, körplaner, parkeringsplatser, fotbollsplaner och tennisbanor eller därmed jämförliga anläggningar för personal, planteringar e. d. samt, i den mån de *ej* vid fastighetstaxering *äro* att hänföra till byggnad, även brunnar, källare och tunnlar e. d.

Däremot inräknas ej i anskaffningsvärdet för markanläggningar

Föreslagen lydelse

dras av genom årliga värdeminskningsavdrag. Avdrag *medges, om inte annat följer av sjätte stycket*, endast för *sådana utgifter* som *har* bestritts av den skattskyldige *själv och* endast *om utgifterna* avser *arbeten* som *har* utförts under tid *då* han *har* ägt fastigheten. *Avdraget beräknas enligt avskrivningsplan till 5 procent för år räknat av tre fjärdedelar av anläggningens anskaffningsvärde. Beräkningen görs från den tidpunkt då anläggningen har färdigställts. I* fråga om *en anläggning, som är avsedd att* användas endast ett fåtal år, får *dock anskaffningsutgifterna* i sin helhet *dras av* det år då anläggningen anskaffades.

Till markanläggning hänförs sådant markarbete som behövs för *att* marken *skall göras* plan eller fast, såsom röjning, schaktning, rivning av byggnad eller annat som tidigare *har* funnits på fastigheten, uppförandet av stödmurar och torrläggning av marken. *Till markanläggning hänförs också* olika anordningar sasom vägar, kanaler, hamninlopp och andra tillfarter, körplaner, parkeringsplatser, fotbollsplaner och tennisbanor eller därmed jämförliga anläggningar för personal, planteringar e. d. samt, i den mån de *inte* vid fastighetstaxering *är* att hänföra till byggnad, även brunnar, källare och tunnlar e. d.

Till markanläggning hänförs inte sådana anordningar *som är* avsedda

Nuvarande lydelse

kostnaden för följande slags tillgångar – även om deras värde ingår i det vid fastighetstaxeringen fastställda markvärdet – nämligen anordningar, avsedda att användas tillsammans med vissa maskiner eller andra inventarier i rörelse, eller sådana inventarier som *användas* för viss verksamhet såsom fundament e. d., industrispår, traversbanor samt ledningar för vatten, avlopp, elektrisk ström, gas m. m. *Ej heller inräknas kostnaden för* stängsel och andra jämförliga avspärrningsanordningar. *På dessa slags tillgångar tillämpas föreskrifterna om värdeminskningsavdrag för maskiner och inventarier i punkterna 3 och 4.*

Föreslagen lydelse

att användas tillsammans med vissa maskiner eller andra *för stadigvarande bruk avsedda* inventarier i rörelse eller sådana inventarier som *används* för viss verksamhet såsom fundament e. d., industrispår, traversbanor samt ledningar för vatten, avlopp, elektrisk ström, gas m.m. *(markinventarier). Till markinventarier hänförs också* stängsel och andra jämförliga avspärrningsanordningar. *Anskaffningsvärdet för en ledning som är avsedd för såväl den på fastigheten bedrivna verksamheten som en byggnads allmänna användning fördelas mellan markinventarier och byggnaden i förhållande till hur stor del av ledningen som tjänar den på fastigheten bedrivna verksamheten respektive byggnadens allmänna användning. Ledningen skall dock i sin helhet hänföras till markinventarier om utgifterna för ledningen till minst tre fjärdedelar kan anses hänförliga till den på fastigheten bedrivna verksamheten. Om utgifterna till minst tre fjärdedelar kan anses hänförliga till byggnadens allmänna användning skall ledningen i sin helhet hänföras till byggnaden.*

I fråga om markinventarier tillämpas de föreskrifter som enligt punkterna 3–5 gäller för maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier.

Har en investeringsfond e. d. eller statsbidrag tagits i anspråk för anskaffning av en markanläggning, skall som anskaffningsvärde för markanläggningen anses den verkliga utgiften för markanläggningen minskad med det ianspråktagna beloppet.

Nuvarande lydelse

I anskaffningsvärdet för markanläggningar inräknas ej heller kostnaden för sådana anordningar, som ingå i det vid fastighetstaxeringen åsatta markvärdet, såsom ledningar för vatten, avlopp, elektrisk ström, gas m. m. samt andra därmed jämförliga anordningar som äro nödvändiga för en byggnads allmänna användning. Vid beräkning av värdeminskningsavdrag skall värdet av dessa slags anordningar inräknas i avskrivningsunderlaget för byggnad. Dock gäller att, om på samma fastighet kostnaden för de ledningar som avses i detta stycke vid sammanläggning med kostnaden för sådana ledningar som avses i närmast föregående stycke kan antagas understiga en fjärdedel av det sammanlagda kostnadsbeloppet för ledningarna, även de i detta stycke åsyftade ledningarna få i avskrivningshänseende hänföras till maskiner och inventarier enligt nästföregående stycke. Vid det omvända förhållandet skola ledningarna i sin helhet hänföras till avskrivningsunderlaget för byggnad.

Avdrag enligt första stycket för årlig värdeminskning av markanläggning beräknas enligt avskrivningsplan på ett avskrivningsunderlag, som motsvarar tre fjärdedelar av anskaffningsvärdet. Avdraget utgör för år räknat 5 procent av avskrivningsunderlaget, oavsett om anläggningens varaktighetstid är längre eller kortare än tjugo år.

Har rörelsefastighet *övergått* till ny ägare på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, får den nye ägaren *tillgodoräkna sig*

Föreslagen lydelse

Övergår en rörelsefastighet till *en* ny ägare på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, får den nye ägaren *göra* de värde-

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
de värdeminskningsavdrag för markanläggning *på fastigheten* som skulle ha tillkommit förre ägaren, om denne fortfarande ägt fastigheten. *Har däremot fastigheten övergått* till ny ägare genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, får överlåtaren göra avdrag för *vad som kvarstår oavskrivet i beskattningsavseende av avskrivningsunderlaget.* Vad nu sagts *om oavskrivet restvärde tillämpas* även när den på fastigheten bedrivna rörelsen *nedlägges* och fastighetens markanläggningar på grund därav *sakna* värde för fastighetens ägare.	minskningsavdrag för markanläggning som skulle ha tillkommit *den* förre ägaren, om denne fortfarande *hade* ägt fastigheten. *Vad nyss sagts gäller också om ett moderbolag eller en övertagande förening övertar en fastighet från ett dotterbolag eller en överlåtande förening vid sådan fusion, som avses i 28 § 3 mom.* *Övergår en fastighet* till *en* ny ägare genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, får överlåtaren *det år då överlåtelsen sker* göra avdrag för *den del av det avskrivningsbara anskaffningsvärdet för vilket han inte tidigare har medgetts avdrag.* Vad nu sagts *gäller* även när den på fastigheten bedrivna rörelsen *läggs ned* och fastighetens markanläggningar på grund därav *saknar* värde för fastighetens ägare.

till 30 §

1.[29] Vid beräkning av nettointäkt av försäkringsrörelse som drivits av *livförsäkringsanstalt* skall följande iakttagas.

Som bruttointäkt upptages intäkt av kapital- och fastighetsförvaltning med undantag av den del av intäkten som belöper på pensionsförsäkringar, vilka anstalten meddelat direkt eller meddelat i återförsäkring åt inländsk försäkringsanstalt.

Som bruttointäkt upptages även vinst vid försäljning av eller vid uppskrivning av värdet av annan tillgång än inventarium eller för stadigvarande bruk i rörelsen avsedd fastighet. I bruttointäkten upptages vidare hyresvärde av fastighet, som använts i försäkringsrörelsen. Har livförsäkringsanstalt hos utländsk försäkringsanstalt återförsäkrat direkt meddelad eller i återförsäkring

Som bruttointäkt upptages även vinst vid försäljning av eller vid uppskrivning av värdet av annan tillgång än inventarium eller för stadigvarande bruk i rörelsen avsedd fastighet. *Vid försäljning av fastighet som utgör omsättningstillgång i försäkringsrörelsen skall punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 28 § tillämpas.* I bruttointäkten upptages vidare hyresvärde av fastighet, som

[29] Senaste lydelse 1969:749.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
åt inländsk försäkringsanstalt meddelad annan försäkring än pensionsförsäkring utan att hos sig behålla premiereserven, anses som ränteintäkt ränta på värdet av återförsäkrarens ansvarighet enligt den räntefot som legat till grund för premieberäkningen.	använts i försäkringsrörelsen. Har livförsäkringsanstalt hos utländsk försäkringsanstalt återförsäkrat direkt meddelad eller i återförsäkring åt inländsk försäkringsanstalt meddelad annan försäkring än pensionsförsäkring utan att hos sig behålla premiereserven, anses som ränteintäkt ränta på värdet av återförsäkrarens ansvarighet enligt den räntefot som legat till grund för premieberäkningen.

Från bruttointäkten får avdragas dels ränta på gäld, dels, i fråga om fastighetsförvaltning, annan enligt 25 § avdragsgill omkostnad för fastighet, dels förlust vid försäljning av annan tillgång än inventarium eller för stadigvarande bruk i rörelsen avsedd fastighet, dels belopp varmed värdet av annan tillgång än inventarium eller för stadigvarande bruk i rörelsen avsedd fastighet enligt denna lag nedskrivits, dels 5 procent av vad som återstår av bruttointäkten efter avdrag enligt detta stycke.

I fråga om individuell livförsäkring, individuell annan personförsäkring och gruppförsäkring får i varje sådan verksamhet för sig, sedan avdrag åtnjutits enligt föregående stycke, från återstående bruttointäkt göras avdrag med belopp motsvarande för varje direkt tecknad personförsäkring, som icke är pensionsförsäkring, 3 promille av det basbelopp som enligt 1 kap. 6 § lagen den 25 maj 1962 (nr 381) om allmän försäkring fastställts för januari månad under taxeringsåret. Avdraget skall för varje försäkring beräknas till helt krontal så, att öretal bortfaller. Som en försäkring anses dels alla individuella livförsäkringar, som samtidigt tecknats på samma persons eller samma personers liv, dels alla andra individuella personförsäkringar, som samtidigt tecknats med samma person som försäkrad, dels samma persons alla gruppförsäkringar som han har inom en och samma grupp. Sammanlagt avdrag enligt detta stycke får icke överstiga återstående bruttointäkt av den verksamhet till vilken avdraget hänför sig.

Avdrag får icke ske för sådan ränta på återbäringsmedel som tillkommer försäkringstagare.

till 35 §

1. [30] *Avyttras jordbruksfastighet eller fastighet, som ingått i den skattskyldiges rörelse, skall, såvida* viss del av vederlaget enligt punkt *4* av	1. *Skall* viss del av vederlaget *vid avyttring av fastighet* enligt punkt *10* av anvisningarna till 21 §, *punkt 4 av anvisningarna till 24 §* eller punkt 1

[30] Senaste lydelse 1976:343.

Nuvarande lydelse

anvisningarna till 21 § eller punkt 1 av anvisningarna till 28 § *utgör intäkt av jordbruksfastighet* eller rörelse, denna del av vederlaget *icke* medräknas vid beräkning av realisationsvinst.

Föreslagen lydelse

av anvisningarna till 28 § *tas upp som intäkt av fastighet* eller *av* rörelse, medräknas *inte* denna del av vederlaget vid beräkning av realisationsvinst.

till 36 §

2. a. [31] Skall vid beräkning av realisationsvinst på grund av avyttring av fastighet vederlaget för viss del av fastigheten *upptagas* som intäkt av *jordbruksfastighet* eller rörelse (jfr punkt 1 av anvisningarna till 35 §) får i omkostnadsbeloppet *icke* inräknas *kostnad* som hänför sig till sådan del av fastigheten *och* som vid inkomsttaxeringen behandlats enligt reglerna för maskiner och andra inventarier.

Som förbättringskostnad enligt punkt 1 räknas även kostnad, som under tid, då intäkt av avyttrad *annan* fastighet eller i förekommande fall del därav beräknats enligt 24 § 2 eller 3 mom., har nedlagts på reparation och underhåll av fastigheten eller fastighetsdelen, i den mån den avyttrade egendomen på grund därav vid avyttringen befunnit sig i bättre skick än vid förvärvet samt kostnad för reparation och underhåll för vilken avdrag inte medges på grund av föreskrifterna i 25 § 2 mom. första stycket b) eller c) och för vilken bidrag ej utgått. Förbättringskostnad, som *icke* upptörts på avskrivningsplan, och med förbättringskostnad jämförlig reparations- eller underhållskostnad får dock inräknas i omkostnadsbeloppet endast för år då de nedlagda kostnader-

2 a. Skall vid beräkning av realisationsvinst på grund av avyttring av fastighet vederlaget för viss del av fastigheten *tas upp* som intäkt av *fastighet* eller *av* rörelse (jfr punkt 1 av anvisningarna till 35 §) får i omkostnadsbeloppet *inte* inräknas *utgift* som hänför sig till sådan del av fastigheten som vid inkomsttaxeringen *har* behandlats enligt reglerna för maskiner och andra *för stadigvarande bruk avsedda* inventarier.

Som förbättringskostnad enligt punkt 1 räknas även kostnad, som under tid, då intäkt av avyttrad fastighet eller i förekommande fall del därav *har* beräknats enligt 24 § 2 eller 3 mom., har nedlagts på reparation och underhåll av fastigheten eller fastighetsdelen, i den mån den avyttrade egendomen på grund därav vid avyttringen *har* befunnit sig i bättre skick än vid förvärvet, samt kostnad för reparation och underhåll för vilken avdrag inte medges på grund av föreskrifterna i 25 § 2 mom. första stycket b) eller c) och för vilken bidrag ej *har* utgått. Förbättringskostnad, som *inte har* upptörts på avskrivningsplan, och med förbättringskostnad jämförlig reparations- eller underhållskostnad får dock inräknas i omkostnadsbeloppet endast för år då de nedlagda kostna-

[31] Senaste lydelse 1979:1017.

Nuvarande lydelse

na uppgått till minst 3 000 kronor.

Kostnad *enligt föregående stycke*, som uppförts på avskrivningsplan, skall normalt anses nedlagd det år då kostnaden uppförts på planen. I andra fall skall sådan kostnad normalt anses nedlagd när faktura eller räkning erhållits, varav framgår vilket arbete som utförts.

Omkostnadsbeloppet skall minskas med värdeminskningsavdrag m. m., som belöper på tid före avyttringen av fastigheten, såsom avdrag på grund av avyttring av skog, avdrag för värdeminskning av annan naturtillgång eller för värdeminskning av täckdiken eller andra markanläggningar (jfr *punkt 4 fjärde–sjätte styckena* och *punkt 7* av anvisningarna till 22 § samt *punkt 16 femte och sjätte styckena* av anvisningarna till 29 §). På samma sätt skall omkostnadsbeloppet minskas med avdrag för värdeminskning av byggnad m. m. (jfr *punkt 3 tredje stycket* och *punkt 4 tredje stycket* av anvisningarna till 22 §, punkt 2 och punkt 3 *andra stycket* av anvisningarna till 25 § *och punkt 16 fjärde stycket* av anvisningarna till 29 §), dock inte

Föreslagen lydelse

derna *har* uppgått till minst 3 000 kronor. Kostnad, som *har* uppförts på avskrivningsplan, skall normalt anses nedlagd det år då kostnaden *har* uppförts på planen. I andra fall skall sådan kostnad normalt anses nedlagd när faktura eller räkning *har* erhållits, varav framgår vilket arbete som *har* utförts.

Har fastighet varit föremål för förbättringsarbete eller därmed jämförligt reparations- eller underhållsarbete i ägarens byggnadsrörelse skall – med iakttagande av de begränsningar som har angetts i föregående stycke – som förbättringskostnad räknas det belopp som enligt punkt 3 tredje stycket av anvisningarna till 27 § har tagits upp som intäkt i rörelsen på grund av byggnadsarbetet.

Omkostnadsbeloppet skall minskas med värdeminskningsavdrag m. m., som belöper på tid före avyttringen av fastigheten, såsom avdrag på grund av avyttring av skog, avdrag för värdeminskning av annan naturtillgång eller för värdeminskning av täckdiken eller andra markanläggningar (jfr *punkterna 1, 4, 7 och 9* av anvisningarna till 22 § samt *punkterna 1, 8 och 16* av anvisningarna till 29 §). På samma sätt skall omkostnadsbeloppet minskas med avdrag för värdeminskning av byggnad m. m. (jfr *punkterna 3* och *4* av anvisningarna till 22 §, *punkterna 2 a, 2 b och 4* av anvisningarna till 25 § *samt punkterna 7 och 16* av anvisningarna till 29 §), dock inte för år då avdraget *har* understigit 3 000 kronor. Omkost-

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
för år då avdraget understigit 3 000 kronor. Omkostnadsbeloppet skall minskas även med belopp varmed fastigheten avskrivits i samband med ianspråktagande av investeringsfond e. d.	nadsbeloppet skall minskas även med belopp varmed fastigheten *har* avskrivits i samband med ianspråktagande av investeringsfond e. d.

Vid beräkning av omkostnadsbeloppet skall fastighet, som förvärvats före år 1952, anses förvärvad den 1 januari 1952. Ingångsvärdet skall därvid anses utgöra 150 procent av fastighetens taxeringsvärde för år 1952. Hänsyn skall vid vinstberäkningen icke tagas till kostnader och avdrag som belöper på tid före år 1952. Dock får det vid förvärvet erlagda vederlaget för fastigheten upptagas som ingångsvärde, om den skattskyldige kan visa att köpeskillingen överstiger 150 procent av taxeringsvärdet för år 1952. Fanns taxeringsvärde ej åsatt för år 1952, får motsvarande värde uppskattas med ledning av taxeringsvärdet för fastighet, i vilken den avyttrade egendomen ingått, eller närmast därefter åsatta taxeringsvärde.

Har fastighet vid avyttringen innehafts mer än tjugo år får den skattskyldige vid vinstberäkningen som ingångsvärde upptaga ett belopp motsvarande 150 procent av det taxeringsvärde, som gällde tjugo år före avyttringen. Har taxeringsvärdet åsatts vid fastighetstaxering som verkställts år 1970 eller senare får dock som ingångsvärde upptagas endast 133 procent av taxeringsvärdet. Om ingångsvärdet beräknas med ledning av det taxeringsvärde som gällde tjugo år före avyttringen, skall hänsyn vid vinstberäkningen icke tagas till kostnader och avdrag, som belöper på tidigare år än tjugo år före avyttringen. Fanns taxeringsvärde ej åsatt tjugo år före avyttringen, får motsvarande värde uppskattas på sätt angives i femte stycket sista meningen.

Har avyttrad fastighet förvärvats genom arv eller testamente eller genom bodelning i anledning av makes död, får den skattskyldige, i stället för köpeskilling eller motsvarande vederlag för fastigheten vid närmast föregående köp, byte eller därmed jämförliga fång eller i stället för ett med stöd av föregående stycke framräknat värde, som ingångsvärde upptaga 150 procent av fastighetens taxeringsvärde året före det år då dödsfallet inträffade eller motsvarande i arvsskattehänseende gällande värde, förutsatt att dödsfallet ägt rum efter år 1952. Ägde dödsfallet rum efter år 1970 får dock som ingångsvärde upptagas endast 133 procent av taxeringsvärdet eller motsvarande i arvsskattehänseende gällande värde. Fanns taxeringsvärde ej åsatt året före det år då dödsfallet inträffade, får motsvarande värde uppskattas på sätt som angives i femte stycket sista meningen. Har ingångsvärdet upptagits med stöd av bestämmelserna i detta stycke, skall hänsyn vid vinstberäkningen icke tagas till kostnader och avdrag, som belöper på tidigare år än året före dödsåret.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

Beräknas ingångsvärdet med ledning av taxeringsvärde skall, såvida viss del av taxeringsvärdet avser egendom som i kostnadshänseende hänförts till maskiner och andra inventarier i jordbruk eller rörelse (jfr punkt 1 av anvisningarna till 35 §), taxeringsvärdet reduceras med den del därav som kan anses belöpa på egendom av nyss angivet slag. Sådan reducering skall dock icke göras om mindre än 25 procent av hela vederlaget för den avyttrade fastigheten belöper på egendom, som vid beräkning av värdeminskningsavdrag hänföres till maskiner och andra inventarier.

Skall taxeringsvärdet reduceras enligt föregående stycke iakttages följande. Har taxeringsvärdet åsatts tidigare än vid 1975 års fastighetstaxering, skall taxeringsvärdet reduceras med så stor del därav som vederlaget för egendom, som vid beräkning av värdeminskningsavdrag hänföres till maskiner och andra inventarier, utgör av hela vederlaget för den avyttrade fastigheten. Vad nu sagts gäller även om taxeringsvärdet åsatts år 1975 eller senare, dock att vid beräkningen skall bortses från den del av vederlaget vid avyttringen som belöper på egendom som enligt 5 § 5 mom. är undantagen från skatteplikt. Kan den skattskyldige visa att den andel av taxeringsvärdet som kan anses belöpa på egendom, som vid beräkning av värdeminskningsavdrag hänföres till maskiner och andra inventarier, är mindre än den andel av hela vederlaget för den avyttrade fastigheten som kan anses belöpa på egendom av nu angivet slag, får dock taxeringsvärdet reduceras på grundval av förhållandena vid fastighetstaxeringen.

Det för fastigheten gällande ingångsvärdet – antingen detta utgör köpeskillingen vid förvärvet, taxeringsvärdet tjugo år före avyttringen, taxeringsvärdet för år 1952 eller taxeringsvärdet året före dödsfallet eller motsvarande värde – liksom de förbättrings- eller därmed jämförliga reparations- och underhållskostnader, för vilka avdrag får ske och de värdeminskningsavdrag m. m., vilka skola minska omkostnadsbeloppet, skola omräknas till de belopp, vartill de skulle ha uppgått efter det allmänna prisläget under det år då avyttringen skedde.

Omräkningen sker med ledning av en indexserie, grundad på konsumentprisindex. Riksskatteverket fastställer årligen omräkningstalen.

Har avyttring av fastighet omfattat byggnad, som i huvudsak är avsedd att användas för bostadsändamål och som vid avyttringstillfället varit eller bort vara åsatt ett taxerat byggnadsvärde av lägst 10 000 kronor, avdrages ytterligare ett belopp av 3 000 kronor för varje påbörjat kalenderår före taxeringsåret som bostadsbyggnaden under innehavstiden funnits på fastigheten. Om det taxerade byggnadsvärdet icke uppgått eller bort uppgå till 10 000 kronor, avdrages 3 000 kronor för varje påbörjat kalenderår under innehavstiden som byggnaden utnyttjats till stadigvarande bostad. Avdrag medgives icke för tidigare år än år 1952. Finnes på fastigheten mer än en bostadsbyggnad beräknas nu avsett avdrag endast för fastighetens huvud-

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

byggnad. Sker vinstberäkningen med utgångspunkt från taxeringsvärdet tjugo år före avyttringen enligt sjätte stycket ovan eller från taxeringsvärdet året före dödsfallet enligt sjunde stycket ovan eller motsvarande värden, får avdrag enligt detta stycke ej ske för tidigare år än tjugo år före avyttringen eller året före dödsfallet. Om bostadsbyggnad rivits eller förstörts genom brand eller liknande, skall avdrag enligt detta stycke medgivas även för tid då denna byggnad funnits på fastigheten, om den skattskyldige inom ett år igångsatt arbete med att uppföra ersättningsbyggnad. Om en bostadsbyggnad under mer än ett år tagits i anspråk huvudsakligen för annat ändamål än bostadsändamål medgives avdrag enligt detta stycke endast för tid då byggnaden därefter åter utnyttjats huvudsakligen för bostadsändamål.

Vinstberäkning på grund av avyttring av del av fastighet skall grundas på förhållandena på den avyttrade fastighetsdelen. Om den skattskyldige så önskar skall dock så stor del av det för hela fastigheten beräknade omkostnadsbeloppet – i förekommande fall minskat med värdeminskningsavdrag m. m. – anses belöpa på den avyttrade delen som vederlaget för fastighetsdelen utgör av fastighetens hela värde vid avyttringstillfället. I sist avsedda fall skall, om den skattskyldige önskar det och värdet av skogen och skogsmarken på den avyttrade fastighetsdelen är mindre än 20 procent av värdet av hela fastighetens skog och skogsmark, omkostnadsbeloppet inte minskas med avdrag på grund av avyttring av skog. Om den avyttrade delen avser en eller ett fåtal tomter avsedda att bebyggas med bostadshus och vederlaget är mindre än 10 procent av fastighetens taxeringsvärde, får vidare ingångsvärdet på den avyttrade fastighetsdelen utan särskild utredning beräknas till 1 krona per kvadratmeter, dock ej till högre belopp än köpeskillingen.

Vad i de tre första meningarna av föregående stycke föreskrivits gäller i tillämpliga delar även vid marköverföring enligt fastighetsbildningslagen (1970:988).

Har den skattskyldige erhållit sådan engångsersättning som avses i punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 35 §, skall så stor del av det för hela fastigheten beräknade omkostnadsbeloppet – i förekommande fall minskat med värdeminskningsavdrag m. m. – anses belöpa på den del av fastigheten som ersättningen avser, som engångsersättningen utgör av fastighetens hela värde vid tiden för upplåtelsen eller inskränkningen i förfoganderätten. Vid bedömningen av om omkostnadsbeloppet skall minskas med avdrag på grund av avyttring av skog gäller vad som är föreskrivet i fråga om del av fastighet.

Har den skattskyldige under innehavstiden avyttrat del av fastighet skall hänsyn tagas härtill vid beräkning av det omkostnadsbelopp som får avdragas vid vinstberäkningen i anledning av avyttring av återstoden av fastigheten. Kan utredning icke förebringas om den andel av omkostnadsbeloppet – i

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

förekommande fall minskat med värdeminskningsavdrag m. m. – för fastigheten, som belöpt på den avyttrade fastighetsdelen, skall denna andel anses ha motsvarat hälften av erhållen ersättning för fastighetsdelen. Andelen skall dock i intet fall anses överstiga omkostnadsbeloppet – i förekommande fall minskat med värdeminskningsavdrag m. m. – för hela fastigheten omedelbart före avyttringen av fastighetsdelen.

Vad i föregående stycke föreskrivits äger motsvarande tillämpning om den skattskyldige under innehavstiden erhållit engångsersättning som avses i punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 35 §. Har den skattskyldige under innehavstiden avstått från mark genom marköverföring enligt fastighetsbildningslagen (1970:988), skall omkostnadsbeloppet på återstoden av fastigheten anses ha minskat med så stor del av omkostnadsbeloppet för den tidigare avstådda marken som ersättningen i pengar utgjort av det totala vederlaget för marken.

Beräknas omkostnadsbeloppet vid den slutliga avyttringen med ledning av ett taxeringsvärde som åsatts efter det att delavyttringen, markupplåtelsen eller marköverföringen m. m. ägt rum, äro bestämmelserna i de två föregående styckena icke tillämpliga.

Kostnad för förbättringsarbete eller därmed jämförligt reparations- och underhållsarbete, för vilket *ersättning på grund av skadeförsäkring* utgått, beaktas *icke* vid beräkning av realisationsvinst *i vidare mån* än kostnaden överstigit ersättningen. Har ersättning *på grund av skadeförsäkring* uppburits med större belopp än det som gått åt för skadans avhjälpande gäller följande. Fastighetens ingångsvärde, uppräknat enligt tionde stycket till tiden för skadetillfället, minskas med skillnaden mellan ersättningen och kostnaden för skadans avhjälpande. För tid efter skadetillfället ligger återstoden av det uppräknade ingångsvärdet till grund för uppräkning enligt tionde stycket.

Kostnad för förbättringsarbete eller därmed jämförligt reparations- och underhållsarbete för vilket *försäkringsersättning eller annan skadeersättning har* utgått beaktas, *såvida ersättningen inte räknas till skattepliktig inkomst enligt denna lag*, vid beräkning av realisationsvinst *endast i den* mån kostnaden *har* överstigit ersättningen. Har *sådan skattefri* ersättning uppburits med större belopp än det som *har* gått åt för skadans avhjälpande gäller följande. Fastighetens ingångsvärde, uppräknat enligt tionde stycket till tiden för skadetillfället, minskas med skillnaden mellan ersättningen och kostnaden för skadans avhjälpande. För tid efter skadetillfället ligger återstoden av det uppräknade ingångsvärdet till grund för uppräkning enligt tionde stycket.

Avyttrar delägare i fåmansföretag eller honom närstående person fastighet till företaget får vid vinstberäkningen fastighetens ingångsvärde icke

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

beräknas på grundval av taxeringsvärde enligt sjätte och sjunde styckena. Ej heller får omräkning göras enligt tionde stycket eller tillägg göras enligt tolfte stycket. Riksskatteverket får medge undantag från bestämmelserna i detta stycke om det kan antagas att avyttringen skett av organisatoriska eller andra synnerliga skäl. Mot beslut av riksskatteverket i sådan fråga får talan icke föras.

2. c.[32] Vid avyttring av egendom som avses i 35 § 4 mom. *iakttages* följande. Har den skattskyldige tidigare *åtnjutit* avdrag för värdeminskning *eller dylikt* av egendomen, minskas omkostnadsbeloppet med sådant avdrag, i den mån vid avyttringen återvunna avskrivningar *icke skola upptagas* som intäkt av *jordbruksfastighet* eller rörelse. *Vad som förstås med i beskattningsavseende åtnjutet värdeminskningsavdrag framgår av 29 § 1 mom. andra stycket.*

2 c. Vid avyttring av egendom som avses i 35 § 4 mom. *iakttas* följande. Har den skattskyldige tidigare *medgetts* avdrag för värdeminskning *e. d.* av egendomen, minskas omkostnadsbeloppet med sådant avdrag i den mån vid avyttringen återvunna avskrivningar *inte skall tas upp* som intäkt av *fastighet* eller *av* rörelse. *Värdeminskningsavdrag, som den skattskyldige har yrkat, skall anses medgivet i den mån det har medfört att den taxerade inkomsten har beräknats till lägre belopp än annars skulle ha skett eller medfört en ökning av förlust som berättigar till avdrag enligt bestämmelserna i lagen (1960:63) om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst.*

till 41 §

1.[33] Inkomst av jordbruksfastighet eller rörelse skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. För skattskyldig, som haft ordnad bokföring, skall beräkningen av inkomst ske på grundval av hans bokföring med iakttagande av bestämmelserna i denna anvisningspunkt. Vid inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder *tages* hänsyn till in- och utgående lager av varor, däri

1. Inkomst av jordbruksfastighet eller rörelse skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. För skattskyldig som *har* haft ordnad bokföring skall beräkningen av inkomst ske på grundval av hans bokföring med iakttagande av bestämmelserna i denna anvisningspunkt. Vid inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder *tas* hänsyn till in- och utgående lager av

[32] Senaste lydelse 1976:343.
[33] Senaste lydelse 1979:612.

Nuvarande lydelse

inbegripet djur, råmaterial, hel- och halvfabrikat m. m., samt till *fordringar och skulder*. Som värde av ingående lager, *fordringar och skulder skall därvid upptagas* värdet av närmast föregående beskattningsårs utgående lager, *fordringar och skulder*. Bestämmelserna i 41 § om lager *få* i varvsrörelse tillämpas även i fråga om skepp eller skeppsbygge, på vilket den skattskyldige utfört eller avser att utföra arbete i icke oväsentlig omfattning, utan hinder av att den skattskyldige avyttrat skeppet eller bygget. Vad nu föreskrivits gäller dock endast intill dess skeppet eller skeppsbygget levererats till förvärvaren. Vad som avses med skepp framgår av sjölagen (1891:35 s. 1).

Föreslagen lydelse

varor, däri inbegripet djur, råmaterial, hel- och halvfabrikat m. m., *till pågående arbeten* samt till *fordrings- och skuldposter. Värdet av utgående lager, pågående arbeten samt fordrings- och skuldposter bestäms med hänsyn till förhållandena vid beskattningsårets utgång*. Som värde av ingående lager, *pågående arbeten samt fordrings- och skuldposter tas upp* värdet av närmast föregående beskattningsårs utgående lager, *pågående arbeten samt fordrings- och skuldposter*. Bestämmelserna i 41 § om lager *får* i varvsrörelse tillämpas även i fråga om skepp eller skeppsbygge, på vilket den skattskyldige *har* utfört eller avser att utföra arbete i icke oväsentlig omfattning, utan hinder av att den skattskyldige *har* avyttrat skeppet eller bygget. Vad nu föreskrivits gäller dock endast intill dess skeppet eller skeppsbygget *har* levererats till förvärvaren. Vad som avses med skepp framgår av sjölagen (1891:35 s. 1).

Inkomst av annan fastighet som avses i 24 § 1 eller 3 mom. får beräknas enligt bokföringsmässiga grunder på sätt anges i föregående stycke. Har skattskyldig för visst beskattningsår beräknat inkomst av annan fastighet enligt bokföringsmässiga grunder, skall den skattskyldige även för nästföljande beskattningsår beräkna inkomsten enligt sådana grunder om bestämmelserna i 24 § 1 eller 3 mom. är tillämpliga det året. I fråga om fastighet som avses i 24 § 3 mom. gäller dock vad som sagts i föregående stycke endast i den mån annat inte följer av 24 § 3 mom. och 25 § 3 mom.

Har det bokförda resultatet påverkats av att bland intäkterna tagits upp belopp, som inte skall beskattas *såsom* inkomst, eller uteslutits belopp, som *bort medräknas*, eller bland kostnaderna tagits upp belopp som inte är avdragsgilla vid inkomstberäkningen, skall resultatet juste-

Har det bokförda resultatet påverkats av att bland intäkterna *har* tagits upp belopp, som inte skall beskattas *som* inkomst, eller uteslutits belopp, som *borde ha medräknats*, eller bland kostnaderna *har* tagits upp belopp, som inte är avdragsgilla vid inkomstberäkningen, skall resulta-

Nuvarande lydelse

ras så att det kan läggas till grund för inkomstberäkningen enligt denna lag.

Vid beräkning av inkomst enligt bokföringsmässiga grunder skall iakttas, att en inkomst skall anses ha åtnjutits under det år, då den enligt *vedertagen* redovisningssed eller enligt vad som beträffande jordbruk är allmänt brukligt bör tas upp som intäkt i räkenskaperna, även om inkomsten ännu inte uppburits kontant eller eljest kommit den skattskyldige tillhanda t. ex. i form av levererade varor, fullgjorda prestationer eller på annat härmed jämförligt sätt. Vad som gäller i fråga om inkomstposterna *har motsvarande tillämpning* i fråga om utgiftsposterna. Avdrag för tantiem eller liknande ersättning från fåmansföretag till företagsledare eller honom närstående person får dock åtnjutas först

Föreslagen lydelse

tet justeras så att det kan läggas till grund för inkomstberäkningen enligt denna lag. *Sådan justering skall emellertid på yrkande av den skattskyldige underlåtas i de fall resultatet har påverkats av att lager, pågående arbeten eller fordringspost har tagits upp med för lågt belopp eller skuldpost med för högt belopp i den mån det är uppenbart att den skattskyldige – i överensstämmelse med reglerna för inkomstberäkning i denna lag – genom dispositioner i bokslutet avseende nämnda tillgångs- och skuldposter eller genom större avskrivningar på anläggningstillgångar än som skett skulle ha kunnat redovisa ett lägre resultat än det som skulle framkomma efter justeringen. Om särskilda omständigheter föranleder det skall dock resultatet justeras även i sådant fall.*

Vid beräkning av inkomst enligt bokföringsmässiga grunder skall iakttas, att en inkomst skall anses ha åtnjutits under det år, då den enligt *god* redovisningssed eller enligt vad som beträffande jordbruk är allmänt brukligt bör tas upp som intäkt i räkenskaperna, även om inkomsten ännu inte *har* uppburits kontant eller eljest kommit den skattskyldige tillhanda t. ex. i form av levererade varor, fullgjorda prestationer eller på annat härmed jämförligt sätt. Vad som gäller i fråga om inkomstposterna *tillämpas också* i fråga om utgiftsposterna. Avdrag för tantiem eller liknande ersättning från fåmansföretag till företagsledare eller honom närstående person får dock åtnjutas först under det år då ersätt-

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
under det år då ersättningen har betalats ut eller blivit tillgänglig för lyftning. I fråga om tiden för inkomst- och utgiftsposters upptagande enligt bokföringsmässiga grunder tillämpas i allmänhet det förfaringssättet, att fordringar tas upp som inkomst under det år, då de uppkommer, och att räntor hänförs till inkomsten för det år, på vilket de belöper, i bägge fallen oberoende av om de verkligen influtit under nämnda år eller inte. Å andra sidan bör förskottsvis influtna räntor, som till större eller mindre del belöper på ett kommande år, till denna del bokföringsmässigt hänföras till det sistnämnda årets inkomst. Avdrag för ränta på lån ur statens lånefond för lån med uppskjuten ränta åtnjuts för det år då räntan har betalats.	ningen har betalats ut eller blivit tillgänglig för lyftning. I fråga om tiden för inkomst- och utgiftsposters upptagande enligt bokföringsmässiga grunder tillämpas i allmänhet det förfaringssättet, att fordringar tas upp som inkomst under det år, då de uppkommer, och att räntor hänförs till inkomsten för det år, på vilket de belöper, i bägge fallen oberoende av om de verkligen *har* influtit under nämnda år eller inte. Å andra sidan bör förskottsvis influtna räntor, som till större eller mindre del belöper på ett kommande år, till denna del bokföringsmässigt hänföras till det sistnämnda årets inkomst. Avdrag för ränta på lån ur statens lånefond för lån med uppskjuten ränta åtnjuts för det år då räntan har betalats.

Vid tillämpning av föregående stycke skall iakttas bl. a. att värdet av avyttrade varor skall – även om fakturering inte skett – redovisas som fordran, såvida varorna levererats till den nya ägaren före årets utgång.

Har avverkningsrätt till skog upplåtits mot betalning, som skall erläggas under loppet av flera år, får som intäkt för varje år tas upp den del av köpeskillingen som influtit under samma år.

I fråga om avdrag för kostnader för reparation och underhåll av fastighet varav intäkterna beräknas enligt 24 § 1 mom. gäller även punkt *7* av anvisningarna till 25 §.	I fråga om avdrag för kostnader för reparation och underhåll av fastighet varav intäkterna beräknas enligt 24 § 1 mom. gäller även punkt *8* av anvisningarna till 25 §.

Om beskattningsmyndighet, med frångående av den skattskyldiges på hans räkenskaper grundade inkomstberäkning, som inkomst för ett år beskattat vinst, som i bokföringen framkommer som vinst först ett senare år, skall vid inkomstberäkningen för det följande år, då vinsten redovisas i bokföringen, det sistnämnda årets bokförda resultat justeras på sådant sätt att den redan beskattade vinsten inte beskattas en gång till.

Motsvarande gäller för det fall, att beskattningsmyndighet ansett att en förlust, som är i och för sig avdragsgill, inte får beaktas vid inkomstberäkningen för det år då den redovisats i räkenskaperna eller beskattningsmyndighet i annat fall visst år frångått den skattskyldiges bokföring på sådant sätt

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

att det påverkar följande års inkomstberäkning.

2.[34] Den i räkenskaperna gjorda värdesättningen på tillgångar avsedda för omsättning eller förbrukning (lager) skall godtas vid inkomstberäkningen, om värdesättningen inte står i strid med vad nedan i denna punkt eller i punkt 3 sägs.

Vid bestämmande av lagrets anskaffningsvärde skall de lagertillgångar, som ligger kvar i den skattskyldiges lager vid beskattningsårets utgång, anses som de av honom senast anskaffade eller tillverkade.

Lagret vid beskattningsårets utgång får inte tas upp till lägre belopp än fyrtio procent av lagrets anskaffningsvärde eller, om återanskaffningsvärdet på balansdagen är lägre, sistnämnda värde, i förekommande fall efter avdrag för inkurans. För tillgångar, som den skattskyldige framställt eller bearbetat, skall som anskaffningsvärde anses direkta tillverkningskostnader (materialkostnader och arbetslöner) ökade med ett tillägg som svarar mot den del av de indirekta tillverkningskostnaderna som skäligen belöper på tillgångarna, därvid hänsyn dock inte behöver tas till ränta på eget kapital.

Avdrag för inkurans medges inte med större belopp än vad den skattskyldige enligt vid självdeklarationen fogad utredning visar svara mot den konstaterade värdenedgången på lagret på balansdagen. Oaktat vad nu sagts medges dock avdrag för inkurans med fem procent av det lägsta av lagrets anskaffnings- och återanskaffningsvärden om detta inte framstår såsom uppenbart opåkallat, eller med det högre procenttal som riksskatteverket kan ha angett för lagren inom vissa branscher eller hos vissa grupper av skattskyldiga.

Lager av djur på jordbruksfastighet eller i renskötselrörelse får inte tas upp till lägre belopp än fyrtio procent av den genomsnittliga produktionskostnaden för djur av det slag och den ålderssammansättning varom fråga är. Regeringen eller efter regeringens bemyndigande riksskatteverket fastställer för varje taxeringsår föreskrifter för beräkning av produktionskostnaden. Har denna kostnad inte fastställts, t. ex. i fråga om särskilt dyrbara avelsdjur, får djuret tas upp lägst till fyrtio procent av det lägsta av anskaffningsvärdet och allmänna saluvärdet.

Uppgår värdet på lagret, beräknat till anskaffnings- eller återanskaffningsvärdet och i förekommande fall efter avdrag för inkurans, till lägre belopp än som motsvarar medeltalet av värdena på lagren vid utgången av de två närmast föregående beskattningsåren (jämförelseåren), får lagret vid beskattningsårets utgång i stället tas upp till lägst ett belopp motsvarande förstnämnda värde på detta lager efter avdrag med sextio procent av sagda medeltalsvärde. Därvid skall lagren vid jämförelseårens utgång tas upp till anskaffningsvärdena eller, om återanskaffningsvärdena på balansdagarna i

[34] Senaste lydelse 1979:612.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

fråga varit lägre, sistnämnda värden, i förekommande fall efter avdrag för inkurans. I fråga om djur på jordbruksfastighet eller i renskötselrörelse gäller dock att värdet av djuren skall tas upp till den genomsnittliga produktionskostnaden eller till det allmänna saluvärdet eller – i förekommande fall – till anskaffningsvärdet. Föreligger sådant fall att sextio procent av nyssnämnda medeltalsvärde överstiger värdet av lagret vid beskattningsårets utgång medges avdrag även för det överskjutande beloppet om den skattskyldige avsatt motsvarande belopp i räkenskaperna till lagerregleringskonto. Har avdrag medgivits för sådan avsättning skall avsättningen återföras till beskattning nästföljande beskattningsår, därvid frågan om avdrag för förnyad avsättning till lagerregleringskonto får prövas enligt bestämmelserna ovan.

Skattskyldig, som ingår i en grupp näringsidkare mellan vilka intressegemenskap råder (moder- och dotterföretag eller företag under i huvudsak gemensam ledning), får tillämpa reglerna i föregående stycke endast under förutsättning att dessa tillämpas av samtliga företag som tillhör gruppen. Vad nu har sagts gäller dock endast i fråga om verksamhet i förvärvskälla som har sådant samband med verksamheten i den skattskyldiges förvärvskälla att verksamheterna skulle ha ansetts utgöra en förvärvskälla om de hade bedrivits av ett enda företag.

Ingår råvaror eller stapelvaror i lagret, får dessa varor eller en del av dem tas upp till lägst sjuttio procent av varornas värde beräknat efter lägsta marknadspris under beskattningsåret eller under något av de närmast föregående nio beskattningsåren. Tillämpas denna regel får lagret inte värderas enligt bestämmelserna i sjätte stycket.

Är det på grund av överenskommelse om återköp eller annan omständighet uppenbart att vissa varor anskaffats för annat ändamål än att inga i den skattskyldiges normala verksamhet, skall bestämmelserna i tredje–åttonde styckena inte tillämpas i fråga om dessa varor. Varorna får i sådant fall inte tas upp till lägre belopp än det lägsta av varornas anskaffnings- eller återanskaffningsvärden, i förekommande fall efter avdrag för inkurans.

Har den skattskyldige vid beräkning av inkomst av viss förvärvskälla yrkat avdrag för avsättning till resultatutjämningsfond, som avses i 41 d §, får lagret inte tas upp till lägre belopp än femtiofem procent av det värde som enligt tredje–femte styckena skall ligga till grund för lagervärderingen. Bestämmelserna i sjätte–åttonde styckena är inte tillämpliga i nu angivna fall.

Vad som föreskrivits i föregående stycke gäller även i det fall då den skattskyldige ingår i en grupp näringsidkare mellan vilka intressegemenskap råder (moder- och dotterföretag eller företag under i huvudsak gemensam ledning) och något av dessa företag yrkat avdrag för avsättning till resultatutjämningsfond. En sådan avsättning skall dock beaktas endast om

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*

den hänför sig till verksamhet i förvärvskälla som har sådant samband med verksamheten i den skattskyldiges förvärvskälla att verksamheterna skulle ha ansetts utgöra en förvärvskälla om de hade bedrivits av ett enda företag.

Utan hinder av vad som föreskrivits ovan i denna anvisningspunkt om den lägsta värdesättning på lagret, som kan godtas vid inkomstberäkningen, får det lägre värde på lagret godtas som den skattskyldige med hänsyn till föreliggande risk för prisfall visar vara påkallat.

Nedskrivning av värdet på rättigheter till leverans av lagertillgångar enligt ej fullgjorda köpekontrakt får godkännas endast i den mån det visas, att inköpspriset för tillgångar av samma slag på balansdagen understiger det kontraherade priset, eller det görs sannolikt att sådant prisfall kommer att inträffa innan tillgångarna levereras eller säljs vidare av den skattskyldige i oförändrat eller förädlat skick. Beträffande värdet på rättigheter till leverans av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier enligt ej fullgjorda köpekontrakt kan *nedskrivning* godkännas endast i den mån den skattskyldige visar, att inköpspriset för tillgångar av samma slag på balansdagen understiger det kontraherade priset, eller det görs sannolikt att sådant prisfall kommer att inträffa innan tillgångarna levereras.

Nedskrivning av värdet på rättigheter till leverans av lagertillgångar enligt ej fullgjorda köpekontrakt *(kontraktsnedskrivning)* får godkännas endast i den mån det visas, att inköpspriset för tillgångar av samma slag på balansdagen understiger det kontraherade priset, eller det görs sannolikt att sådant prisfall kommer att inträffa innan tillgångarna levereras eller säljs vidare av den skattskyldige i oförändrat eller förädlat skick. Beträffande värdet på rättigheter till leverans av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier enligt ej fullgjorda köpekontrakt kan *avskrivning (kontraktsavskrivning)* godkännas endast i den mån den skattskyldige visar, att inköpspriset för tillgångar av samma slag på balansdagen understiger det kontraherade priset, eller det görs sannolikt att sådant prisfall kommer att inträffa innan tillgångarna levereras.

3.[35] Vad i punkt 2 tredje, sjätte och attonde styckena sägs angående det lägsta värde på skattskyldigs varulager, som får godtas vid inkomstberäkningen, gäller inte i fråga om *penningförvaltande företags och försäkringsföretags place-*

3. Vad i punkt 2 tredje *stycket första meningen samt* sjätte och attonde styckena sägs angående det lägsta värde på skattskyldigs varulager som får godtas vid inkomstberäkningen gäller inte i fråga om *skattskyldigs* lager av aktier, obliga-

[35] Senaste lydelse 1979:612.

Nuvarande lydelse

ringar av förvaltade medel i aktier, obligationer, lånefordringar *m. m. eller skattskyldigs* lager av fastigheter och liknande tillgångar. *Tillgångar av detta slag skall tas upp till det värde som med hänsyn till risk för förlust, prisfall m. m. framstår som skäligt.*

Föreslagen lydelse

tioner, lånefordringar *och liknande tillgångar (värdepapper) och inte heller i fråga om* lager av fastigheter och liknande tillgångar.

Lager av värdepapper får inte tas upp till lägre belopp än vad som med hänsyn till risk för prisfall m. m. framstår som skäligt. Dock gäller att sådan aktie eller andel i fastighetsförvaltande företag, som enligt punkt 3 fjärde stycket av anvisningarna till 27 § skall anses utgöra omsättningstillgång i rörelse, får värderas med iakttagande av de för lager av fastigheter och liknande tillgångar nedan angivna grunderna. Nedskrivning av andel i handelsbolag, som nu sagts, får ske endast om någon nedskrivning av fastigheterna inte har skett i handelsbolagets räkenskaper.

Lager av fastigheter och liknande tillgångar får inte tas upp till lägre belopp än 85 procent av summan av tillgångarnas anskaffningsvärden. Har den skattskyldige vid beräkning av inkomst av viss förvärvskälla yrkat avdrag för avsättning till resultatutjämningsfond får lagret dock inte tas upp till lägre belopp än 90 procent av summan av tillgångarnas anskaffningsvärden. Denna begränsning i nedskrivningsrätten gäller även – under de förutsättningar som anges i punkt 2 elfte stycket – om ett företag, som är i intressegemenskap med den skattskyldige, har yrkat avdrag för avsättning till resultatutjämningsfond.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	Vid tillämpning av föregående stycke beräknas anskaffningsvärdet enligt de grunder som anges i punkt 3 av anvisningarna till 22 §. Har tillgången övergått till ny ägare genom arv eller testamente eller genom bodelning i anledning av makes död, gäller för den nye ägaren samma rätt till nedskrivning av tillgången som skulle ha tillkommit förre ägaren om denne fortfarande hade ägt tillgången.
	Utan hinder av vad som föreskrivits i tredje stycket om den lägsta värdesättning på lager av fastigheter och liknande tillgångar, som kan godtas vid inkomstberäkningen, får det lägre värde på lagret godtas som den skattskyldige med beaktande av medgivna värdeminskningsavdrag och föreliggande risk för prisfall visar vara påkallat.

Förvärvas aktie i svenskt aktiebolag av skattskyldig, som driver bank- eller annan penningrörelse eller försäkringsrörelse, eller av annan skattskyldig, för vilken aktien utgör omsättningstillgång, och är det inte uppenbart att den skattskyldige därigenom erhåller tillgång av verkligt och särskilt värde för honom med hänsyn till hans rörelse, får sådan nedgång i aktiens värde som beror på utdelning till den skattskyldige av medel, vilka fanns hos det utdelande bolaget vid förvärvet och inte motsvarar tillskjutet belopp, inte föranleda att aktien vid inkomstberäkningen för den skattskyldige tas upp till lägre belopp än som motsvarar hans anskaffningskostnad för aktien. Har denna, innan sådan utdelning skett, tagits upp till lägre belopp än den skattskyldiges anskaffningskostnad, får aktien vid utgången av det beskattningsår, under vilket utdelningen äger rum, inte tas upp till lägre belopp än aktiens värde i beskattningshänseende vid ingången av samma år med tillägg av ett belopp, som motsvarar skillnaden mellan den skattskyldiges anskaffningskostnad för aktien och nämnda värde, dock högst av det utdelade beloppet. Sker utdelning utan att det värde för aktien, som ligger till grund för beräkningen av den skattskyldiges inkomst, påverkas och medför detta att den skattskyldige efter överlåtelse av aktien eller upplösning av bolaget redovisar förlust, skall därifrån avräknas det belopp som motsvarar utdelningen. Utdelning som avses i detta stycke anses i första hand gälla

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

andra medel än sådana som motsvarar tillskjutet belopp. Vad som sägs om aktie i detta stycke gäller även beträffande andel i ekonomisk förening. Med tillskjutet belopp avses därvid inbetald insats.

3 a. I fråga om skattskyldiga, som bedriver byggnads- eller anläggningsrörelse eller hantverks- eller konsultrörelse, godtas den i räkenskaperna gjorda redovisningen av pågående arbeten vid inkomsttaxeringen om redovisningen inte står i strid med bestämmelserna i denna anvisningspunkt. Utförs de pågående arbetena på löpande räkning gäller bestämmelserna i tredje, åttonde och nionde styckena. Beträffande arbeten, som utförs till fast pris, gäller bestämmelserna i fjärde–nionde styckena. Enskild näringsidkare i vars verksamhet den årliga bruttoomsättningssumman normalt understiger ett gränsbelopp som motsvarar 20 gånger det enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring bestämda basbeloppet för den sista månaden av räkenskapsåret, får tillämpa bestämmelserna för arbeten som utförs på löpande räkning även i fråga om arbeten som utförs till fast pris.

Ett arbete anses utfört på löpande räkning om ersättningen uteslutande eller så gott som uteslutande fastställs på grundval av ett på förhand bestämt arvode per tidsenhet, den faktiska tidsåtgången och – i förekommande fall – den skattskyldiges faktiska utgifter för arbetet. I annat fall anses arbetet utfört till fast pris.

Värdet av pågående arbeten, som utförs på löpande räkning, behöver inte tas upp som tillgång. I stället skall som intäkt redovisas summan av de belopp avseende arbetena som den

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

skattskyldige har fakturerat under beskattningsåret.

Värdet av pågående arbeten som utförs till fast pris får, såvitt gäller byggnads- eller anläggningsrörelse, tas upp till lägst ett belopp motsvarande 85 procent av de vid beskattningsårets utgång nedlagda direkta kostnaderna avseende de arbeten för vilka slutlig resultatredovisning då inte har skett. I fråga om hantverks- eller konsultrörelse får värdet av pågående arbeten, som utförs till fast pris, tas upp till lägst ett belopp motsvarande samtliga vid beskattningsårets utgång nedlagda direkta kostnader avseende de arbeten för vilka slutlig resultatredovisning då inte har skett. Från sistnämnda värde får avdrag åtnjutas med högst ett belopp motsvarande basbeloppet för den sista månaden av räkenskapsåret, dock inte med högre belopp än som svarar mot de direkta kostnaderna. Har den skattskyldige erhållit ersättning för arbete, som avses i detta stycke, skall beloppet inte redovisas som intäkt utan som en skuld till den för vars räkning arbetet utförs.

Som direkt kostnad anses inte värdet av den arbetsinsats som utförs av den skattskyldige, dennes make eller barn under 16 år. Är uppdragstagaren ett handelsbolag skall som direkt kostnad inte anses värdet av arbetsinsats som utförs av delägare i bolaget.

Uppgår värdet av pågående arbeten i byggnads- eller anläggningsrörelse till lägre belopp än medeltalet av värdena av sådana arbeten vid utgången av de två närmast föregåen-

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

de beskattningsåren (jämförelseåren), får värdet av pågående arbeten vid beskattningsårets utgång tas upp till lägst ett belopp motsvarande skillnaden mellan värdet av pågående arbeten vid nämnda tidpunkt och 15 procent av jämförelseårens medeltalsvärden. Blir skillnaden negativ får bestämmelserna i de två sista meningarna av punkt 2 sjätte stycket tillämpas.

Har den skattskyldige åtagit sig att till fast pris utföra visst arbete för annans räkning skall, såvida intressegemenskap råder mellan den skattskyldige och uppdragsgivaren och anledning finns att anta att bestämmelserna ovan i denna anvisningspunkt utnyttjats för att bereda obehörig skatteförmån åt den skattskyldige eller uppdragsgivaren, nämnda bestämmelser inte gälla. I nu avsedda fall skall den skattskyldiges inkomst på grund av arbetena beräknas efter vad som med hänsyn till omständigheterna framstår som skäligt.

Har den skattskyldige i betydande omfattning underlåtit att slutredovisa eller fakturera belopp som enligt god redovisningssed hade kunnat slutredovisas eller faktureras skall som intäkt tas upp de belopp som skäligen hade kunnat slutredovisas eller faktureras.

Kan den skattskyldige göra sannolikt att det belopp, som enligt bestämmelserna ovan skall redovisas som intäkt av pågående arbeten, överstiger vad som kan anses förenligt med god redovisningssed, får inkomsten i skälig utsträckning jämkas nedåt.

Denna lag träder i kraft fyra veckor efter den dag, då lagen enligt uppgift på den har kommit ut från trycket i Svensk författningssamling, och tillämpas första gången vid 1984 års taxering om inte annat följer av punkterna 1–6 nedan.

1. Den nya lydelsen av punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 20 § tillämpas i fråga om representation och liknande som har utövats efter utgången av år 1980.

2. Den nya bestämmelsen i punkt 2 sjätte stycket av anvisningarna till 27 § tillämpas inte i fråga om nedskrivning som har medgetts vid 1982 års taxering eller – om den skattskyldige på grund av förlängning av räkenskapsåret inte taxerats nämnda år – vid 1981 års taxering och som har återförts till beskattning vid 1983 eller 1984 års taxering.

3. Fysisk person som den 1 januari 1983 innehar en- eller tvåfamiljsfastighet som utgör omsättningstillgång i rörelse får, såvida han varit bosatt på fastigheten under åren 1978–1982, vid 1984 års taxering som intäkt av rörelse ta upp belopp varmed fastigheten varit nedskriven vid utgången av år 1982 (avskattning). Sedan avskattning skett anses fastigheten inte utgöra omsättningstillgång. Har fastigheten inte varit nedskriven vid utgången av år 1982, skall fastigheten inte i något fall anses utgöra omsättningstillgång efter utgången av år 1982.

Vad i första stycket sagts gäller inte om fastigheten under åren 1978–1982 varit föremål för annat byggnadsarbete än normalt underhåll i byggnadsrörelse som bedrivs av den skattskyldige, dennes make eller av fåmansföretag i vilket den skattskyldige eller dennes make är företagsledare.

4. De nya bestämmelserna i punkt 3 fjärde stycket av anvisningarna till 27 § gäller endast i fråga om aktier och andelar som har förvärvats efter utgången av år 1982.

5. Sista meningen i punkt 4 nionde stycket och sista meningen i punkt 4 tionde stycket av anvisningarna till 29 § i den äldre lydelsen skall tillämpas i de fall då övergång från planenlig till räkenskapsenlig avskrivning skett för beskattningsår, för vilket taxering sker år 1984 eller – om den skattskyldige på grund av förlängning av räkenskapsåret inte skall taxeras nämnda år – år 1985.

6. Genom den nya lagen upphävs med verkan fr. o. m. 1984 års taxering *dels* punkt 6 av övergångsbestämmelserna till lagen (1969:363) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370), *dels* 9 § tredje stycket lagen (1972:742) om ikraftträdande av lagen (1972:741) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370).

2 Förslag till Lag om eldsvådefonder

Härigenom föreskrivs följande.

1 § Vid beräkning av nettointäkt av jordbruksfastighet eller nettointäkt av rörelse enligt kommunalskattelagen (1928:370) och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt medges avdrag enligt denna lag för belopp som har avsatts till eldsvådefond. Sådant avdrag medges även vid beräkning av nettointäkt av annan fastighet som avses i 24 § 1 mom. kommunalskattelagen. Den som enligt bokföringslagen (1976:125) eller jordbruksbokföringslagen (1979:141) är skyldig att upprätta årsbokslut skall ha satt av ett mot avdraget svarande belopp i räkenskaperna för beskattningsåret.

I fråga om handelsbolag beräknas avdrag för avsättning till eldsvådefond för bolaget.

2 § Eldsvådefond som avses i denna lag är

1) eldsvådefond för inventarier,
2) eldsvådefond för byggnader,
3) eldsvådefond för markanläggningar och
4) eldsvådefond för lagertillgångar.

Med inventarier, byggnader, markanläggningar och lagertillgångar förstås vid tillämpning av denna lag tillgångar som vid inkomsttaxeringen behandlas enligt de bestämmelser som gäller för maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier, byggnader, markanläggningar respektive lager. Som inventarier anses dock inte tillgångar som avses i punkt 6 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen (1928:370).

3 § Avdrag får för viss förvärvskälla och för ett och samma beskattningsår inte överstiga den skattepliktiga försäkringsersättningen eller annan ersättning för skada nämnda år på inventarier, byggnader, markanläggningar eller lagertillgångar, som har förstörts eller skadats genom brand eller annan olyckshändelse eller – såvitt avser inventarier och lagertillgångar – som har förlorats genom statligt eller kommunalt förfogande.

Med statligt eller kommunalt förfogande jämställs avyttring som sker under sådana förhållanden att statligt eller kommunalt förfogande i annat fall skulle ha kommit i fråga.

Har den skattskyldige på grund av förhållande som i första stycket sägs medgivits högre avdrag för avskrivning av inventarier, byggnader eller markanläggningar än han i annat fall varit berättigad till, skall avdraget för avsättning till eldsvådefond begränsas i motsvarande mån.

Avdrag för avsättning till eldsvådefond för lagertillgångar får inte överstiga ett belopp som motsvarar minskningen av lagerreserven under beskattningsåret. Har lagret stigit i pris under beskattningsåret får lagerre-

serven vid beskattningsårets ingång beräknas på grundval av den procentsats varmed lagret vid denna tidpunkt faktiskt nedskrivits och det återanskaffningsvärde samma lager skulle ha haft vid beskattningsårets utgång.

4 § Eldsvådefond får tas i anspråk för följande ändamål:

1) eldsvådefond för inventarier: för avskrivning av inventarier samt för kostnader för reparation och underhåll av inventarier;

2) eldsvådefond för byggnader: för kostnader för reparations- och andra underhållsarbeten på en byggnad, som inte utgör omsättningstillgång i rörelse, och för avskrivning av sådan byggnad;

3) eldsvådefond för markanläggningar: för kostnader för reparations- och andra underhållsarbeten på en markanläggning, som inte utgör omsättningstillgång i rörelse, och för avskrivning av den del av en sådan markanläggnings anskaffningsvärde som får dras av genom årliga värdeminskningsavdrag;

4) eldsvådefond för lagertillgångar: för nedskrivning av lagertillgångar med högst ett belopp motsvarande kostnaderna under beskattningsåret för tillverkning eller anskaffning av sådana tillgångar, dock att ett lägre värde på lagertillgångarna i dess helhet vid beskattningsårets utgång än som enligt eljest gällande regler är medgivet inte godtas.

Belopp, som har avsatts till eldsvådefond, får tas i anspråk endast för arbete som utförs, inventarier som levereras, byggnader som anskaffas och i övrigt kostnader som hänför sig till tid efter bokslutsdagen.

Har den skattskyldige under ett beskattningsår då ersättning för byggnader eller markanläggningar enligt 3 § första stycket skall tas upp som skattepliktig inkomst anskaffat en byggnad eller en markanläggning får han – utan hinder av vad i andra stycket sägs – ta belopp, som enligt bestämmelserna i denna lag kunnat avsättas till eldsvådefond för byggnader respektive eldsvådefond för markanläggningar, i anspråk för avskrivning av byggnaden respektive den del av anskaffningsvärdet av markanläggningen som får dras av genom årliga värdeminskningsavdrag. Därvid skall så anses som om avsättning till eldsvådefond har gjorts varefter beloppet omedelbart har tagits i anspråk för sitt ändamål.

Om eldsvådefond får tas i anspråk för reparations- och andra underhållsarbeten på en byggnad eller en markanläggning eller för avskrivning av sådana tillgångar får den skattskyldige, såvida arbetet hänför sig till flera beskattningsår och avdrag på grund av arbetet inte redan har skett, under det sista året ta eldsvådefonden i anspråk för avskrivning av tillgangarna eller för täckande av kostnaderna med högst ett belopp som svarar mot uppkomna kostnader under de ifrågavarande åren. Vad nu sagts gäller också i fråga om ny- eller ombyggnad av fartyg eller luftfartyg eller i fråga om byggnadsinventarier och markinventarier enligt kommunalskattelagen (1928:370).

5 § Eldsvådefond får tas i anspråk endast för avskrivning, nedskrivning eller kostnad i den förvärvskälla till vilken avsättningen hänför sig. Riksskatte-

verket får dock, om det finns särskilda skäl, medge att eldsvådefond, som har avsatts i viss förvärvskälla, får tas i anspråk för investering eller kostnad i annan förvärvskälla. Mot riksskatteverkets beslut får talan inte föras.

6 § Har eldsvådefond eller del av sådan fond tagits i anspråk enligt denna lag, utgör det ianspråktagna beloppet inte skattepliktig intäkt. A andra sidan får sådana utgifter, för vilka fonden har tagits i anspråk, vid taxeringen inte dras av som driftkostnad. Har fonden tagits i anspråk för anskaffning av en anläggningstillgång, skall vid beräkning av värdeminskningsavdrag som anskaffningsvärde för tillgången räknas endast den del av utgifterna som inte har täckts av det ianspråktagna beloppet. Har fonden tagits i anspråk för anskaffning av lager, skall lagret anses nedskrivet med det ianspråktagna beloppet.

7 § Vid tillämpning av denna lag skall ett tidigare till eldsvådefond avsatt belopp anses ha tagits i anspråk före senare avsättningar.

8 § Eldsvådefond skall återföras till beskattning om

1) fonden har tagits i anspråk i strid med 4 och 5 §§,

2) hela eller den huvudsakliga delen av den förvärvskälla, där avsättningen till fonden har gjorts, under beskattningsåret har överlåtits eller verksamheten har upphört,

3) det företag som innehar fonden skall anses upplöst genom fusion enligt 14 kap. aktiebolagslagen (1975:1385) eller 96 § 1 mom. lagen (1951:308) om ekonomiska föreningar eller 78 § lagen (1955:416) om sparbanker och fonden inte enligt femte stycket har övertagits av det övertagande företaget,

4) beslut har fattats om att det företag som innehar fonden skall träda i likvidation,

5) beslut har meddelats om att den skattskyldige skall försättas i konkurs, eller

6) fonden inte har tagits i anspråk senast under det beskattningsår, för vilket taxering sker under tredje taxeringsåret efter det då avdrag för avsättningen har medgetts.

Med överlåtelse som avses i första stycket 2) likställs att hela eller en del av den förvärvskälla där avsättningen har gjorts tillfallit en ny ägare genom bodelning eller genom arv eller på grund av förordnande i testamente. Riksskatteverket får dock, om det finns särskilda skäl, medge att eldsvådefonden i stället för att återföras till beskattning övertas av förvärvskällans nye ägare. I fråga om sådant medgivande skall bestämmelserna i 10 § tredje och fjärde styckena tillämpas.

Återföring till beskattning skall göras i den förvärvskälla där avsättningen har gjorts.

Riksskatteverket kan, om det finns särskilda skäl, medge att eldsvådefond

som skall återföras till beskattning enligt första stycket 6) får behållas under viss tid, dock längst till och med det beskattningsår för vilket taxering sker under sjätte taxeringsåret efter det då avdrag för avsättningen har medgetts.

Vid sådan fusion, som avses i 28 § 3 mom. kommunalskattelagen (1928:370), får moderbolaget eller den övertagande föreningen i beskattningsavseende överta eldsvådefond. Har fonden övertagits skall det anses som om moderbolaget eller den övertagande föreningen har gjort avsättningen under det beskattningsår, då avsättningen skett hos dotterbolaget eller den överlåtande föreningen. Vad som har sagts nu gäller även i fråga om fusion enligt 78 § lagen om sparbanker.

Vad i första–femte styckena sägs om eldsvådefond skall i förekommande fall gälla en del av sådan fond.

Mot riksskatteverkets beslut enligt andra och fjärde styckena får talan inte föras.

9 § Har eldsvådefond eller en del av sådan fond återförts till beskattning enligt 8 § skall som skattepliktig intäkt i den förvärvskälla, där avsättningen har gjorts, tas upp ett särskilt tillägg som svarar mot trettio procent av det återförda beloppet.

Riksskatteverket kan, om det finns synnerliga skäl, medge befrielse helt eller delvis från det särskilda tillägget. Mot riksskatteverkets beslut får talan inte föras.

10 § Regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer kan, om det finns särskilda skäl, medge att ett företags eldsvådefond helt eller delvis övertas av ett annat företag. För ett sådant medgivande krävs

1) att det ena företaget är moderföretag och det andra företaget dess helägda dotterföretag, eller

2) att båda företagen är helägda dotterföretag till samma moderföretag, eller

3) att det ena företaget är ett svenskt aktiebolag vars aktier till mer än nittio procent ägs av moderföretaget tillsammans med eller genom förmedling av ett eller flera av dess helägda dotterföretag och det andra företaget antingen är ett annat sådant aktiebolag eller också moderföretaget eller dess helägda dotterföretag.

Vid tillämpning av första stycket avses med moderföretag svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening eller svensk sparbank och med helägt dotterföretag svenskt aktiebolag vars aktier till mer än nittio procent ägs av moderföretaget.

I beslut om övertagande av en eldsvådefond skall anges i vilken förvärvskälla hos det övertagande företaget som fonden skall anses avsatt.

Har en eldsvådefond övertagits skall det anses som om det övertagande

företaget gjort avsättning till fonden vid den tidpunkt då det överlåtande företaget gjort avsättningen.

11 § Skattskyldig, som vid beskattningsårets utgång har en eldsvådefond eller som under beskattningsåret har avvecklat sin eldsvådefond, skall vid självdeklaration lämna uppgifter om fondens storlek, användning och avveckling. Uppgifterna skall lämnas på blankett enligt formulär som fastställs av riksskatteverket.

Har den skattskyldige under beskattningsåret haft intäkt av jordbruksfastighet, annan fastighet eller rörelse från mer än en förvärvskälla, skall uppgifter som avses i första stycket lämnas särskilt för varje förvärvskälla där avsättning har gjorts.

12 § I fråga om skattskyldiga som taxeringsnämnden skall taxera till statlig inkomstskatt skall nämnden lämna uppgifter till länsstyrelsen om skattskyldiga som vid beskattningsårets utgång har eldsvådefonder eller som under beskattningsåret har avvecklat sina eldsvådefonder.

13 § Hos länsstyrelsen skall föras register över eldsvådefonder.

Denna lag träder i kraft fyra veckor efter den dag, då lagen enligt uppgift på den har kommit ut från trycket i Svensk författningssamling. I samband med ikraftträdandet iakttas följande.

1. Den nya lagen tillämpas första gången i fråga om beskattningsår för vilket taxering i första instans sker år 1984.

2. Genom denna lag upphävs med verkan fr. o. m. 1984 års taxering förordningen (1959:168) om särskilda investeringsfonder för förlorade inventarier och lagertillgångar. Avsättning till särskild investeringsfond enligt nämnda lag får göras sista gången i bokslut till ledning för 1983 års taxering. Bestämmelserna i nämnda lag gäller dock alltjämt i fråga om belopp som har avsatts i bokslut till ledning för 1983 och tidigare års taxeringar.

3 Förslag till
Lag om ändring i lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst[1]

dels att 3 § 3 och 4 mom. skall betecknas 3 § 4 och 5 mom.,

dels att 3 § 1 och 2 mom., nya 3 § 4 mom., punkt 1 av anvisningarna till 1 §, anvisningarna till 2 § och anvisningarna till 3 § skall ha nedan angivna lydelse,

dels att till 3 § skall fogas ett nytt moment, 3 mom., av nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	3 §
1 mom.[2] Vad i denna lag sägs *skall*, med den begränsning som följer av vad nedan i *2–4* mom. stadgas, *äga tillämpning* beträffande all ackumulerad inkomst.	1 mom. Vad i denna lag sägs *gäller*, med den begränsning som följer av vad nedan i *2–5* mom. stadgas, beträffande all ackumulerad inkomst.

2 mom.[3] I fråga om inkomst av *jordbruksfastighet* skola lagens bestämmelser gälla endast följande intäkter, nämligen:

1) intäkt genom ersättning för skada å växande skog på grund av brand eller annan därmed jämförlig av den skattskyldiges åtgöranden oberoende anledning samt intäkt genom avyttring av skog och skogsprodukter, om avverkningen framtvingats av brand, stormfällning, torka, insektsskador eller dylikt eller av vattenuppdämning eller framdragande av kraftledning, allt under förutsättning att intäkten icke föranlett avdrag för insättning å skogskonto;

2) intäkt i form av engångsersättning vid upplåtelse eller upphörande av nyttjanderätt eller servitutsrätt och vid överlåtelse av nyttjanderätt, intäkt i form av ersättning som utgår vid avräkning enligt 9 kap. 23 § jordabalken samt intäkt för jordägare avseende värde av förbättring som nyttjanderättshavare bekostat;

3) intäkt, som uppkommit genom att egendom tagits i anspråk genom expropriation eller liknande förfarande eller eljest avyttrats under sådana förhållanden att *dylik* tvångsförsäljning måste anses *vara för handen*, under förutsättning att intäkten	3) *intäkt i form av försäkringsersättning eller annan ersättning för skada på byggnader eller markanläggningar, som har förstörts eller skadats genom brand eller annan olyckshändelse, eller* intäkt, som *har* uppkommit genom att egendom *har*

[1] Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:860.
[2] Senaste lydelse 1974:860.
[3] Senaste lydelse 1978:946.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
icke föranlett avdrag för insättning *i* skogskonto eller för avsättning till *särskilda investeringsfonder för förlorade inventarier och lagertillgångar:*	tagits i anspråk genom expropriation eller liknande förfarande eller eljest *har* avyttrats under sådana förhållanden att *sådan* tvångsförsäljning måste anses *föreligga, allt* under förutsättning att intäkten *inte har* föranlett avdrag för insättning *på* skogskonto eller för avsättning till *eldsvådefond:*

4) intäkt i form av skadestånd eller annan ersättning avseende inkomstbortfall till följd av skador och intrång a fastigheten, som föranletts av industriell eller därmed jämförlig verksamhet;

5) intäkt vid avyttring av djur i samband med upphörande av djurskötsel;

6) intäkt vid avyttring i samband med upphörande av jordbruksdrift av för stadigvarande bruk i jordbruksfastigheten avsedda maskiner eller andra inventarier, vilka icke vid beräkning av värdeminskningsavdrag äro att hänföra till byggnad, ävensom av varor och produkter i jordbruksfastigheten; samt

7) intäkt, som uppkommit *därigenom att avsättning till särskilda investeringsfonder för förlorade inventarier och lagertillgångar* återförts till beskattning *under sådana förhållanden att, därest det återförda beloppet i stället utgjort köpeskilling för de förlorade tillgångarna, köpeskillingen enligt 5) eller 6) ovan skulle ansetts såsom ackumulerad inkomst,* dock att *ränta som tillägges* det återförda beloppet *icke* skall anses utgöra sådan inkomst.	7) intäkt, som *har* uppkommit *genom att eldsvådefond har* återförts till beskattning *på grund av att jordbruksdriften har upphört eller – såvitt avser eldsvådefond för lagertillgångar – på grund av att djurskötseln har upphört,* dock att *särskilt tillägg på* det återförda beloppet *inte* skall anses utgöra sådan inkomst.
	3 mom. I fråga om inkomst av annan fastighet skall lagens bestämmelser endast gälla följande intäkter, nämligen:
	1) intäkt i form av försäkringsersättning eller annan ersättning för skada på byggnader eller markanläggningar, som har förstörts eller skadats genom brand eller annan olyckshändelse, under förutsättning

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	att intäkten inte har föranlett avdrag för avsättning till eldsvådefond;
	2) intäkt – i samband med avyttring av fastighet – genom avyttring av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier, vilka i avskrivningshänseende inte hänförs till byggnad; samt
	3) intäkt, som har uppkommit genom att eldsvådefond har återförts till beskattning på grund av att hela eller den huvudsakliga delen av förvärvskällan har avvecklats, dock att särskilt tillägg på det återförda beloppet inte skall anses utgöra sådan inkomst.

4 mom. [4] I fråga om inkomst av *rörelse* skola lagens bestämmelser gälla endast följande intäkter, nämligen:

1) intäkt genom vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet, under förutsättning att intäkten inte föranlett uppskov med beskattning enligt lagen (1979:611) om upphovsmannakonto;

2) intäkt vid överlåtelse av hyresrätt samt av varumärke, firmanamn och andra liknande rättigheter av goodwills natur;

3) intäkt i form av engångsersättning, som erhållits på grund av avbrottsförsäkring eller *såsom* skadestånd eller dylikt för inkomstbortfall i rörelsen till följd av expropriation, rekvisition eller annat liknande förfarande;	3) intäkt i form av engångsersättning, som *har* erhållits på grund av avbrottsförsäkring eller *som* skadestånd eller dylikt för inkomstbortfall i rörelsen till följd av expropriation, rekvisition eller annat liknande förfarande *eller intäkt i form av försäkringsersättning eller annan ersättning för skada på byggnader eller markanläggningar, som har förstörts eller skadats genom brand eller annan olyckshändelse, allt under förutsättning att intäkten inte har föranlett avdrag för avsättning till eldsvådefond;*

4) intäkt i form av engångsersättning vid avyttring av patenträtt eller liknande rättighet samt vid avyttring eller avlösning av rätt till royalty, allt

[4] Senaste lydelse av förutvarande 3 mom. 1979:616.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

under förutsättning att avyttringen eller avlösningen skett i samband med överlatelse, upplatelse eller nedläggande av rörelse;

5) intäkt vid avyttring, i samband med överlatelse, upplatelse eller nedläggande av rörelse, av för stadigvarande bruk i rörelsen avsedda maskiner eller andra inventarier, vilka icke vid beräkning av värdeminskningsavdrag hänföras till byggnad, samt av andra varor och produkter i rörelsen än ovan vid 4) avses; samt

6) intäkt, som uppkommit *därigenom att avsättning till särskilda investeringsfonder för förlorade inventarier och lagertillgångar eller* för avyttrat fartyg eller *till* särskild nyanskaffningsfond återförts till beskattning *under sådana förhållanden att, därest det återförda beloppet i stället utgjort köpeskilling för tillgångarna i fråga, köpeskillingen enligt 5) ovan skulle ansetts såsom ackumulerad inkomst*, dock att ränta *som tillägges* det återförda beloppet *icke* skall anses utgöra sådan inkomst.

6) intäkt, som *har* uppkommit *genom att eldsvådefond, särskild investeringsfond* för avyttrat fartyg *eller särskild nyanskaffningsfond har* återförts till beskattning *på grund av att rörelsen har överlåtits eller nedlagts*, dock att *särskilt tillägg eller* ränta *på* det återförda beloppet *inte* skall anses utgöra sådan inkomst.

Vad i denna lag stadgas om överlatelse, upplatelse eller nedläggande av rörelse skall äga motsvarande tillämpning beträffande rorelsefilial och rörelsegren.

Anvisningar

till 1 §

1.[5] Inkomst skall enligt denna lag anses hänförlig till visst beskattningsår, om intäkten exempelvis intjänats eller eljest motprestation för densamma i någon form lämnats under ifrågavarande år.

För att en inom visst beskattningsår åtnjuten inkomst skall anses utgöra ackumulerad inkomst enligt denna lag fordras, att inkomsten hänför sig till minst två beskattningsår.

Engångsbelopp, som uppbäres såsom ersättning för årlig pension, skall i allmänhet anses hänföra sig till tio år. Engångsbelopp, som beskattas med tillämpning av bestämmelserna i fjärde stycket av anvisningarna till 19 § kommunalskattelagen

Engångsbelopp, som uppbäres såsom ersättning för årlig pension, skall i allmänhet anses hänföra sig till tio år. Engangsbelopp, som beskattas med tillämpning av bestämmelserna i fjärde stycket av anvisningarna till 19 § kommunalskattelagen

[5] Senaste lydelse 1977:43.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
(1928:370), anses icke såsom ackumulerad inkomst.	(1928:370), *skall* icke anses såsom ackumulerad inkomst.
Ackumulerad inkomst, som avses i 3 § *4* mom., skall anses hänföra sig till det antal år den skattskyldige innehaft aktien eller andelen.	Ackumulerad inkomst, som avses i 3 § *5* mom., skall anses hänföra sig till det antal år den skattskyldige innehaft aktien eller andelen.

Intäkt av skogsbruk skall anses hänförlig till det antal år som motsvarar förhållandet mellan intäkten, minskad med vederbörliga avdrag, och värdet av ett års skogstillväxt a fastigheten.

Ackumulerad inkomst, som avses i 3 § 2 mom. vid 5) 7) samt i 3 § *3* mom. vid 2), 5) och 6), skall anses hänföra sig till det antal år den skattskyldige bedrivit jordbruket eller rörelsen. Har skattskyldig åtnjutit ackumulerad inkomst som nu sagts i egenskap av delägare i handels- eller kommanditbolag, skall inkomsten anses hänförlig till den tid han varit delägare i bolaget. Inkomsten skall dock anses hänförlig till kortare tid än den skattskyldige bedrivit jordbruket eller rörelsen eller varit delägare i bolaget, därest han så yrkar och företer utredning om det antal år vartill inkomsten hänför sig, eller eljest om det framstår såsom uppenbart att inkomsten hänför sig till kortare tid.	Ackumulerad inkomst, som avses i 3 § 2 mom. vid 5) 7) samt i 3 § *4* mom. vid 2), 5) och 6), skall anses hänföra sig till det antal år den skattskyldige bedrivit jordbruket eller rörelsen. *Ackumulerad inkomst, som avses i 3 § 3 mom. vid 2) och 3), skall anses hänföra sig till det antal år den skattskyldige innehaft fastigheten.* Har skattskyldig åtnjutit ackumulerad inkomst som nu sagts i egenskap av delägare i handels- eller kommanditbolag, skall inkomsten anses hänförlig till den tid han varit delägare i bolaget. Inkomsten skall dock anses hänförlig till kortare tid än den skattskyldige bedrivit jordbruket eller rörelsen *eller innehaft fastigheten* eller varit delägare i bolaget, därest han så yrkar och företer utredning om det antal år vartill inkomsten hänför sig, eller om det eljest framstår såsom uppenbart att inkomsten hänför sig till kortare tid.

Har jordbruk eller rörelse, som bedrivits av den ena av två makar, övertagits av den andra maken, skall denne, om han så yrkar, anses hava bedrivit jordbruket eller rörelsen jämväl under den förstnämnda makens innehav av förvärvskällan, under förutsättning att makarna då voro taxerade med tillämpning av 11 § 1 mom. lagen om statlig inkomstskatt eller, därest andra maken haft inkomst, skulle hava taxerats med tillämpning av nämnda bestämmelse. Vad nu sagts skall äga motsvarande tillämpning när andel i handels- eller kommanditbolag, som ägts av den ena av två makar, övertagits

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*

av den andra maken samt när jordbruk, rörelse eller andel i bolag i samband med den ena makens död övertagits av den andra maken, och denne var ensam dödsbodelägare. Inkomst, som enligt tredje stycket av anvisningarna till 52 § kommunalskattelagen (1928:370) taxeras hos make, skall icke till någon del anses utgöra ackumulerad inkomst.

Vad i nästföregående stycke stadgas om makar skall i tillämpliga delar gälla även andra skattskyldiga, vilka taxeras med tillämpning av där angivna bestämmelse.

Vid skatteberäkning enligt 1 § skall *oskift dödsbo och den avlidne* anses som en och samma skattskyldig.	Vid skatteberäkning enligt 1 § skall *den avlidne och dödsboet* anses som en och samma skattskyldig.

till 2 §[1]

Vid beräkning av nettobeloppet av ackumulerad inkomst skall intäkt av skogsbruk i förekommande fall minskas med till intäkten hänförligt avdrag enligt punkt 7 *eller 8* av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen, i den mån sådant avdrag *medgivits* vid inkomsttaxeringen.	Vid beräkning av nettobeloppet av ackumulerad inkomst skall intäkt av skogsbruk i förekommande fall minskas med till intäkten hänförligt avdrag enligt punkt 7 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen, i den mån sådant avdrag *medgetts* vid inkomsttaxeringen.

I fråga om intäkt genom avyttring av tillgång, vilken kan vara föremål för värdeminskningsavdrag, skall såsom nettobeloppet av ackumulerad inkomst i regel anses köpeskillingen efter avdrag för tillgångens i beskattningsavseende oavskrivna värde. Motsvarande skall gälla vid avyttring av sådan patenträtt eller liknande rättighet, som är att anse såsom vara i rörelse.

Såsom nettobeloppet av ackumulerad inkomst genom avyttring av andra varor eller produkter i rörelse än i nästföregående stycke sista punkten sägs skall anses dold reserv i lagertillgångarna vid beskattningsårets ingång. Den dolda reserven skall i regel beräknas till skillnaden mellan, å ena sidan, det lägsta av tillgångarnas anskaffningsvärde och återanskaffningsvärde efter avdrag i förekommande fall för inkurans samt, å andra sidan, deras bokförda värde vid nämnda tidpunkt. Vid avveckling av byggnadsrörelse, tomtstyckningsrörelse eller annan rörelse avseende yrkesmässig handel med fastigheter ävensom penningrörelse skall dock såsom dold reserv i regel anses skillnaden mellan tillgångarnas verkliga värde vid beskattningsårets ingång och deras bokförda värde vid samma tidpunkt.

Såsom nettobeloppet av ackumulerad inkomst genom avyttring av varor (inklusive djur) och produkter i jordbruksfastighet skall anses dold reserv i

[1] Senaste lydelse 1972:744.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

tillgangarna vid beskattningsarets ingång. Den dolda reserven skall i regel beräknas till skillnaden mellan tillgångarnas verkliga värde och deras bokförda värde vid nämnda tidpunkt.

Har den i räkenskaperna gjorda värdesättningen å lagret frangatts vid inkomsttaxeringen, skall vid beräkning av dold reserv i stället för bokfört värde användas det i beskattningsavseende gällande värdet.

till 3 §[7]

Vad i 3 § 2 mom. vid 2) sägs angående intäkt av jordbruksfastighet genom upplåtelse av nyttjanderätt skall icke gälla beträffande upplatelse av rätt att avverka skog.

Såsom ersättning vid överlåtelse av hyresrätt anses jämväl vad skattskyldig erhåller för att han flyttar från lokal, använd i rörelsen.

Med skadestånd eller *annan* i 3 § *3* mom. vid 3) *omförmäld* ersättning avses i första hand sådan ersättning för inkomstbortfall som *erhålles* med anledning av exempelvis stadsplanering eller gatureglering. Härmed *likställes* frivilligt överenskommen ersättning, vilken avtalats under sådana förhållanden att möjlighet till tvångsåtgärder förelegat om frivillig uppgörelse *ej* träffats.

Vid tillämpning av bestämmelserna i 3 § 2 mom. vid 5) och 6) och 3 § *3* mom. vid 5) skall med avyttring likställas förlust av tillgang, *därest* ersättning på grund av skadeförsäkring utgått och ersättningen *icke* föranlett avdrag för avsättning till *särskilda investeringsfonder för förlorade inventarier och lagertillgångar.*

Skatteberäkning för ackumulerad inkomst enligt 3 § 2 mom. vid 6) samt 3 § *3* mom. vid 4) och 5) får ske endast under förutsättning

att vid beskattningsårets utgang kvarvarande, *icke* avyttrade inventa-

Med ersättning *på grund av avbrottsförsäkring* eller skadestånd *e. d. enligt* 3 § *4* mom. vid 3) avses i första hand sadan ersättning för inkomstbortfall som *erhålls* med anledning av exempelvis stadsplanering eller gatureglering. Härmed *likställs* frivilligt överenskommen ersättning, vilken avtalats under sådana förhållanden att möjlighet till tvångsåtgärder förelegat om frivillig uppgörelse *inte* träffats.

Vid tillämpning av bestämmelserna i 3 § 2 mom. vid 5) och 6), *3 § 3 mom. vid 2)* och 3 § *4* mom. vid 5) skall med avyttring likställas förlust av tillgång, *om* ersättning pa grund av skadeförsäkring *eller annan ersättning för skada har* utgått och ersättningen *inte har* föranlett avdrag för avsättning till *eldsvådefond.*

Skatteberäkning för ackumulerad inkomst enligt 3 § 2 mom. vid 6) samt 3 § *4* mom. vid 4) och 5) får ske endast under förutsättning

att vid beskattningsårets utgång kvarvarande, *inte* avyttrade inventa-

[7] Senaste lydelse 1977:43

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
rier och varor – bortsett tillgångar som vid upplåtelse av rörelse utarrenderats - *äro* av *allenast* obetydlig omfattning,	rier och varor – bortsett tillgångar som vid upplåtelse av rörelse *har* utarrenderats – *är* av *endast* obetydlig omfattning,
att vid nämnda tidpunkt *icke* kvarstår avsättning, som skett till lagerregleringskonto *eller* särskild nyanskaffningsfond *eller som, till ersättande av avyttrat fartyg eller till ersättande av förlorade tillgångar i verksamheten, skett till särskilda investeringsfonder* för avyttrat fartyg eller *för förlorade inventarier och lagertillgångar,*	att vid nämnda tidpunkt *inte* kvarstår avsättning, som *har* skett till lagerregleringskonto, särskild nyanskaffningsfond, *särskild investeringsfond* för avyttrat fartyg eller *eldsvådefond,*
samt att, såvitt avser rörelse, den skattskyldige *icke* under beskattningsåret börjat ny rörelse, som med hänsyn till varusortiment eller liknande kan anses utgöra fortsättning av den tidigare rörelsen.	samt att, såvitt avser rörelse, den skattskyldige *inte* under beskattningsåret *har* börjat ny rörelse, som med hänsyn till varusortiment eller liknande kan anses utgöra fortsättning av den tidigare rörelsen.

Utöver vad i nästföregående stycke sägs skall som förutsättning för skatteberäkning för ackumulerad inkomst vid upplåtelse av rörelse gälla, att upplåtelsen utgör ett led i rörelsens avveckling.

— — — —

Denna lag träder i kraft fyra veckor efter den dag, då lagen enligt uppgift på den har kommit ut från trycket i Svensk författningssamling, och tillämpas första gången i fråga om beskattningsår för vilket taxering i första instans sker år 1984. Vad i lagen föreskrivs i fråga om eldsvådefonder och särskilt tillägg vid återföring av sådan fond skall gälla även i fråga om fonder enligt förordningen (1959:168) om särskilda investeringsfonder för förlorade inventarier och lagertillgångar och räntetillägg vid återföring av sådan fond.

4 Förslag till
Lag om ändring i lagen (1960:63) om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst

Härigenom föreskrivs att punkt 1 av anvisningarna till 2 § lagen (1960:63) om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst[1] skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
Anvisningar till 2 §	
1.[2] Förlust, som berättigar till förlustavdrag, skall beräknas på grundval av den för förluståret avgivna självdeklarationen men får bestämmas till större eller mindre belopp än vad deklarationen utvisar. Avdrag för *sådan* värdeminskning *eller dyl. som kan förskjutas från ett år till ett annat eller som avser tillgång, vid vars försäljning eventuell vinst skall bedömas enligt reglerna för skattepliktig realisationsvinst, och avdrag för värdeminskning av byggnad, som utgör lagertillgång,* får dock inte tillgodoräknas den skattskyldige med större belopp än han har yrkat i deklarationen för förluståret. *Till värdeminskningsavdrag som nu sagts räknas bl. a. avdrag för värdeminskning av byggnad, av sådana maskiner och andra inventarier som avskrivs enligt reglerna för planenlig avskrivning, av patenträtt eller liknande tidsbegränsad rättighet och av varumärke, firmanamn eller andra rättigheter av goodwills natur och även avdrag för minskning av skogs ingångsvärde.*	1. Förlust, som berättigar till förlustavdrag, skall beräknas på grundval av den för förluståret avgivna självdeklarationen men får bestämmas till större eller mindre belopp än vad deklarationen utvisar. Avdrag för värdeminskning *av tillgång i förvärvskälla och på grund av avyttring av skog* får dock inte tillgodoräknas den skattskyldige med större belopp än han har yrkat i deklarationen för förluståret.

Har särskild nyanskaffningsfond eller fond för ateranskaffning av fastighet eller annan investeringsfond än allmän investeringsfond återförts till beskattning, skall vid beräkning av den förlust, som berättigar till förlustav-

[1] Senaste lydelse av lagens rubrik 1978:53.
[2] Senaste lydelse 1979:617.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

drag, bortses från det belopp, som på grund av återföringen upptagits som skattepliktig intäkt. Vad nu sagts gäller endast i den mån det till beskattning återförda beloppet inryms i den för förluståret fastställda beskattningsbara inkomsten minskad, i förekommande fall, med garantibelopp för fastighet.

Denna lag träder i kraft fyra veckor efter den dag, då lagen enligt uppgift på den har utkommit från trycket i Svensk författningssamling, och tillämpas första gången vid 1984 års taxering.

5 Förslag till
Lag om ändring i lagen (1979:609) om allmän investeringsfond

Härigenom föreskrivs att 2, 5, 11, 13, 14 och 15 §§ lagen (1979:609) om allmän investeringsfond skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
2 §	
Avdrag för avsättning till allmän investeringsfond medges med högst hälften av den justerade årsvinsten. Med justerad årsvinst avses årsvinsten enligt fastställd balansräkning sedan årsvinsten, i den mån den påverkats av nedan angivna poster,	
a) ökats med erlagda eller beräknade allmänna svenska skatter,	
b) ökats med belopp som har avsatts till allmän investeringsfond och annan liknande fond,	
c) ökats med belopp som har donerats till allmännyttigt eller därmed jämförligt ändamål,	
d) minskats med restituterade allmänna svenska skatter,	
e) minskats med belopp som enligt 6 § har återförts från lagerinvesteringskonto jämte tillägg på sådant belopp samt	
f) *minskats* med belopp som har föranlett *höjning* av årsvinsten på grund av *övertagande* av allmän investeringsfond enligt 13 §.	f) *justerats* med belopp som har föranlett *ändring* av årsvinsten på grund av *överföring* av allmän investeringsfond enligt 13 §.
Har belopp på lagerinvesteringskonto återförts till beskattning medges, utöver vad som följer av första stycket, avdrag för avsättning till allmän investeringsfond med högst belopp som svarar mot det återförda beloppet, i förekommande fall ökat med tillägg på det återförda beloppet.	
5 §	
Allmän investeringsfond får tas i anspråk för följande ändamål, nämligen för	
a) kostnader för reparations- och andra underhållsarbeten på här i riket belägen byggnad, som inte utgör *lagertillgång* eller är avsedd att användas som bostad, och för avskrivning av ny-, till- eller ombyggnad av sådan byggnad,	a) kostnader för reparations- och andra underhållsarbeten på *en* här i riket belägen byggnad, som inte utgör *omsättningstillgång i rörelse* eller är avsedd att användas som bostad, och för avskrivning av ny-, till- eller ombyggnad av *en* sådan byggnad,
b) avskrivning av inventarier som, om de inte utgör transportmedel i internationell trafik, är avsedda att användas i här i riket bedriven	

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*

verksamhet, samt ombyggnad av fartyg eller luftfartyg och kostnader för reparation av fartyg eller luftfartyg,

c) kostnader för främjande av skogsbruk eller *underhåll* av markanläggning här i riket och för avskrivning av *sådan* del av *anskaffningsvärdet av markanläggning* som får dras av genom årliga värdeminskningsavdrag,

c) kostnader för främjande av skogsbruk eller *för reparations- och andra underhållsarbeten på en* här i riket *belägen* markanläggning, *som inte utgör omsättningstillgång i rörelse*, och för avskrivning av *den* del av *en sådan markanläggnings anskaffningsvärde* som får dras av genom årliga värdeminskningsavdrag,

d) kostnader för undersökningsarbete, förberedande arbete eller tillredningsarbete i gruva, stenbrott eller annan liknande fyndighet här i riket,

e) kostnader för tekniskt och naturvetenskapligt forsknings- och utvecklingsarbete samt kostnader för utbildning av arbetstagare hos företaget,

f) kostnader för att främja avsättningen utomlands av varor som tillverkas här i riket.

Belopp, som har avsatts till allmän investeringsfond, får tas i anspråk endast för arbete som utförs, inventarier som levereras och i övrigt kostnader som hänför sig till tid efter bokslutsdagen.

Ianspråktagande av allmän investeringsfond för ändamål som anges i första stycket e) får göras endast av företag som bedriver industriell tillverkning. Ianspråktagande enligt första stycket e) och f) får göras endast efter medgivande av regeringen.

Ianspråktagande av allmän investeringsfond får inte avse begagnade inventarier. I fråga om inventarier som företaget har anskaffat från näringsidkare med vilken företaget är förbundet i väsentlig ekonomisk intressegemenskap får fonden tas i anspråk endast om inventarierna har tillverkats under beskattningsåret.

Om allmän investeringsfond enligt beslut enligt 4 § får tas i anspråk för arbete som avses i första stycket a) eller c), får företaget, såvida arbetet hänför sig till flera beskattningsår och avdrag på grund av arbetet inte redan har skett, under det sista året ta investeringsfonden i anspråk för avskrivning av tillgångarna eller för täckande av kostnaderna med högst ett belopp som svarar mot uppkomna kostnader under de ifrågavarande åren. Vad nu sagts

Om allmän investeringsfond enligt beslut enligt 4 § får tas i anspråk för arbete som avses i första stycket a) eller c), får företaget, såvida arbetet hänför sig till flera beskattningsår och avdrag på grund av arbetet inte redan har skett, under det sista året ta investeringsfonden i anspråk för avskrivning av tillgångarna eller för täckande av kostnaderna med högst ett belopp som svarar mot uppkomna kostnader under de ifrågavarande åren. Vad nu sagts

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
gäller också i fråga om ny- eller ombyggnad av fartyg eller luftfartyg eller i fråga om *tillgångar som avses i punkt 3 tredje stycket och punkt 4 tredje stycket av anvisningarna till 22 § samt i punkt 7 andra och tredje styckena och punkt 16 tredje och fjärde styckena av anvisningarna* till 29 § kommunalskattelagen (1928: 370).	gäller också i fråga om ny- eller ombyggnad av fartyg eller luftfartyg eller i fråga om *byggnadsinventarier och markinventarier enligt* kommunalskattelagen (1928:370).
Med byggnader, inventarier och markanläggningar förstås vid tillämpning av första stycket tillgångar som vid inkomsttaxeringen behandlas enligt de bestämmelser som gäller för byggnader, maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier respektive markanläggningar. Som inventarier anses inte tillgångar som avses i punkt 5 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen.	Med byggnader, inventarier och markanläggningar förstås vid tillämpning av första stycket tillgångar som vid inkomsttaxeringen behandlas enligt de bestämmelser som gäller för byggnader, maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier respektive markanläggningar. Som inventarier anses inte tillgangar som avses i punkt 6 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen.

11 §

Allmän investeringsfond skall återföras till beskattning om

a) fonden har tagits i anspråk utan tillstånd och det inte är fråga om fall som avses i 9 § andra stycket,

b) medel har tagits ut från konto för investering med stöd av beslut enligt 4 § och en mot de utbetalade medlen svarande del av fonden inte har tagits i anspråk i enlighet med beslutet,

c) medel har tagits ut från konto för investering med stöd av 9 § första stycket och fonden inte har tagits i anspråk i enlighet med 9 § andra stycket,

d) företaget har träffat avtal om överlåtelse eller pantsättning av medel på konto för investering,

e) företaget vid beskattningsårets utgång inte driver jordbruk eller rörelse,

f) företaget genom fusion enligt 14 kap. *8 §* aktiebolagslagen (1975: 1385) *eller* 96 § 1 mom. lagen (1951:308) om ekonomiska föreningar skall anses upplöst och fon-	f) företaget genom fusion enligt 14 kap. aktiebolagslagen (1975: 1385), 96 § 1 mom. lagen (1951:308) om ekonomiska föreningar *eller 78 § lagen (1955:416) om sparbanker*

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
den inte enligt fjärde stycket har övertagits av det övertagande företaget *eller*	skall anses upplöst och fonden inte enligt fjärde stycket har övertagits av det övertagande företaget.
g) *företaget har beslutat* träda i likvidation.	g) *beslut har fattats att företaget skall* träda i likvidation *eller*
	h) beslut har meddelats att företaget skall försättas i konkurs.

Återföringen till beskattning skall göras i den förvärvskälla vari avsättningen har gjorts.

Regeringen eller, efter regeringens bemyndigande, arbetsmarknadsstyrelsen kan, om särskilda skäl föreligger, medge att allmän investeringsfond, som skall återföras till beskattning enligt första stycket e), får behållas under viss tid. Efter utgången av denna tid skall den kvarstående fonden återföras till beskattning i enlighet med vad nyss sagts.

Vid sådan fusion, som avses i 28 § 3 mom. *första eller andra stycket* kommunalskattelagen (1928:370), får moderbolaget eller den övertagande föreningen i beskattningsavseende överta allmän investeringsfond. Har fonden övertagits skall det anses som om moderbolaget eller den övertagande föreningen gjort inbetalning till riksbanken den dag då dotterbolaget eller den överlåtande föreningen gjorde inbetalningen.	Vid sådan fusion, som avses i 28 § 3 mom. kommunalskattelagen (1928:370), får moderbolaget eller den övertagande föreningen i beskattningsavseende överta allmän investeringsfond. Har fonden övertagits skall det anses som om moderbolaget eller den övertagande föreningen gjort inbetalning till riksbanken den dag då dotterbolaget eller den överlåtande föreningen gjorde inbetalningen. *Vad som har sagts nu gäller även i fråga om fusion enligt 78 § lagen om sparbanker.*

Vad i första–fjärde styckena sägs om allmän investeringsfond skall i förekommande fall gälla del av sådan fond.

13 §

Regeringen eller, efter regeringens bemyndigande, arbetsmarknadsstyrelsen kan, om särskilda skäl föreligger, medge att ett företags allmänna investeringsfond helt eller delvis övertas av ett annat företag. För sådant medgivande krävs

a) att det ena företaget är moderföretag och det andra företaget dess helägda dotterföretag, eller

b) att båda företagen är helägda dotterföretag till samma moderföretag, eller

c) att det ena företaget är ett svenskt aktiebolag vars aktier till mer än nittio procent ägs av moderföretaget tillsammans med eller genom förmed-

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*

nittio procent ägs av moderföretaget tillsammans med eller genom förmedling av ett eller flera av dess helägda dotterföretag och det andra företaget antingen är ett annat sådant aktiebolag eller också moderföretaget eller dess helägda dotterföretag.

Vid tillämpningen av *det föregående* stycket avses med moderföretag svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening eller svensk sparbank och med helägt dotterföretag svenskt aktiebolag vars aktier till mer än nittio procent ägs av moderföretaget.

Vid tillämpningen av *första* stycket avses med moderföretag svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening eller svensk sparbank och med helägt dotterföretag svenskt aktiebolag vars aktier till mer än nittio procent ägs av moderföretaget.

I beslut om övertagande av allmän investeringsfond skall anges i vilken förvärvskälla hos det övertagande företaget som fonden skall anses avsatt. Har det övertagande företaget förvärvskälla i inkomstslaget annan fastighet men inte i inkomstslagen jordbruksfastighet eller rörelse, skall beslutet innehålla medgivande enligt 11 § tredje stycket att fonden får behållas viss tid.

Riksbanken skall på framställning av det överlåtande företaget överföra medel, som svarar mot den allmänna investeringsfond som skall övertas med stöd av beslutet, från företagets konto för investering till ett motsvarande konto för det övertagande företaget.

Har allmän investeringsfond övertagits skall det anses som om *moderföretaget* gjort avsättning till fonden och inbetalning till riksbanken vid den tidpunkt då det överlåtande företaget gjorde avsättningen och inbetalningen.

Har allmän investeringsfond övertagits skall det anses som om *det övertagande företaget* gjort avsättning till fonden och inbetalning till riksbanken vid den tidpunkt då det överlåtande företaget gjorde avsättningen och inbetalningen.

14 §

Medel, som har inbetalats till konto för investering, får utbetalas endast

a) i fall som avses i 8 § första stycket,

b) i fall som avses i 9 § första stycket,

c) om allmän investeringsfond helt eller delvis har återförts till beskattning,

c) om allmän investeringsfond *i fall som avses i 11 § första stycket a)–g)* helt eller delvis har återförts till beskattning,

d) om beslut har meddelats att företaget skall försättas i konkurs,

d) om allmän investeringsfond

e) om allmän investeringsfond helt

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
helt eller delvis har överförts till annat företag och medlen därför skall överföras till annat företags konto för investering eller	eller delvis har överförts till annat företag och medlen därför skall överföras till annat företags konto för investering eller
c) om företaget för visst beskattningsår inbetalat mer än hälften av det belopp som företaget avser att avsätta till allmän investeringsfond eller för vilket avdrag vid taxeringen har medgetts enligt bestämmelserna i 2 §.	*f)* om företaget för visst beskattningsår inbetalat mer än hälften av det belopp som företaget avser att avsätta till allmän investeringsfond eller för vilket avdrag vid taxeringen har medgetts enligt bestämmelserna i 2 §.

Tidigare inbetalade medel skall anses ha utbetalats före senare inbetalade medel.

I fall som avses i första stycket c) skall länsstyrelsen på framställning av företaget besluta om utbetalning av medel som svarar mot hälften av den återförda fonden i den mån medlen inte tidigare har återgått till företaget. Sådant beslut får inte utan medgivande av taxeringsintendent fattas förrän taxeringen för det beskattningsår, då återföringen har skett, har vunnit laga kraft.

I fall som avses i första stycket *c)* skall länsstyrelsen på framställning av företaget besluta om utbetalning av det överskjutande beloppet.	I fall som avses i första stycket *f)* skall länstyrelsen på framställning av företaget besluta om utbetalning av det överskjutande beloppet.

15 §

Företag som vid beskattningsårets utgång har allmän investeringsfond eller som under beskattningsåret har avvecklat sin allmänna investeringsfond skall vid självdeklarationen lämna uppgifter om fondens storlek, användning och avveckling. Uppgifterna skall lämnas i två exemplar på blankett enligt formulär som fastställs av riksskatteverket. Till deklarationen skall fogas besked från riksbanken rörande insättning på konto för investering.

Taxeringsnämnden skall, i fråga om företag som nämnden skall taxera till statlig inkomstskatt, lämna uppgifter till länsstyrelsen om allmänna investeringsfonder som finns vid beskattningsårets utgång och allmänna investeringsfonder som har avvecklats under beskattningsåret.

Länsstyrelsen skall snarast möjligt efter det att taxeringsnämndernas arbete beträffande visst års taxering

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

har avslutats till arbetsmarknadsstyrelsen översända de i första stycket angivna uppgifterna. Sådana uppgifter behöver inte lämnas beträffande företag som inte har medgetts avdrag för avsättning till allmän investeringsfond. Har beslut om avdrag för avsättning till allmän investeringsfond eller ianspråktagande av fonden ändrats, skall länsstyrelsen snarast meddela arbetsmarknadsstyrelsen detta.

Riksbanken skall lämna bevis till företaget om inbetalning till konto för investering.

Riksbanken skall till arbetsmarknadsstyrelsen och länsstyrelsen översända uppgifter angående de för beskattningsåret gjorda inbetalningarna till konton för investering senast den 31 maj under taxeringsåret eller, om belopp har betalats in vid senare tidpunkt, snarast därefter. I uppgifterna, som skall lämnas särskilt för varje företag, skall anges företagets firma, adress och organisationsnummer, det beskattningsår som inbetalningen avser samt det inbetalade beloppets storlek.

Har medel utbetalats från konto för investering, skall riksbanken senast den 31 januari året efter det att utbetalningen har gjorts underrätta arbetsmarknadsstyrelsen och länsstyrelsen om detta. I underrättelsen skall anges företagets firma, adress och organisationsnummer samt det utbetalade beloppets storlek.

Denna lag träder i kraft fyra veckor efter den dag, då lagen enligt uppgift på den har kommit ut från trycket i Svensk författningssamling. Därvid skall dock iakttas följande.

1. Den nya bestämmelsen i 14 § första stycket d) får tillämpas också i fråga om medel som har inbetalats till konto för investering enligt lagen (1955:256) om investeringsfonder för konjunkturutjämning.

2. De nya bestämmelserna i 5 § femte och sjätte styckena tillämpas första gången i fråga om beskattningsår för vilket taxering i första instans sker år 1984.

3. I övrigt skall lagens bestämmelser tillämpas första gången i fråga om beskattningsår för vilket taxering i första instans sker år 1981.

6 Förslag till
Lag om ändring i lagen (1979:610) om allmän investeringsreserv

Härigenom föreskrivs att 8 § lagen (1979:610) om allmän investeringsreserv skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
8 §	
Allmän investeringsreserv får tas i anspråk för följande ändamål, nämligen för	
a) kostnader för reparations- och andra underhållsarbeten på här i riket belägen byggnad, som inte utgör *lagertillgång* eller är avsedd att användas som bostad, och för avskrivning av ny-, till- eller ombyggnad av sådan byggnad,	a) kostnader för reparations- och andra underhållsarbeten på *en* här i riket belägen byggnad, som inte utgör *omsättningstillgång i rörelse* eller är avsedd att användas som bostad, och för avskrivning av ny-, till- eller ombyggnad av *en* sådan byggnad,
b) avskrivning av inventarier som, om de inte utgör transportmedel i internationell trafik, är avsedda att användas i här i riket bedriven verksamhet, samt ombyggnad av fartyg eller luftfartyg och kostnader för reparation av fartyg eller luftfartyg,	
c) kostnader för främjande av skogsbruk eller *underhåll* av markanläggning här i riket och för avskrivning av *sådan* del av *anskaffningsvärdet av markanläggning* som får dras av genom årliga värdeminskningsavdrag,	c) kostnader för främjande av skogsbruk eller för *reparations- och andra underhållsarbeten på en* här i riket *belägen* markanläggning, *som inte utgör omsättningstillgång i rörelse*, och för avskrivning av *den* del av *en sådan markanläggnings anskaffningsvärde* som får dras av genom årliga värdeminskningsavdrag,
d) kostnader för undersökningsarbete, förberedande arbete eller tillredningsarbete i gruva, stenbrott eller annan liknande fyndighet här i riket,	
e) kostnader för tekniskt och naturvetenskapligt forsknings- och utvecklingsarbete samt kostnader för utbildning av arbetstagare hos den skattskyldige,	
f) kostnader för att främja avsättningen utomlands av varor som här i riket tillverkas.	

Belopp, som har avsatts till allmän investeringsreserv, får tas i anspråk endast för arbete som utförs, inventarier som levereras och i övrigt kostnader som hänför sig till tid efter bokslutsdagen.

Ianspråktagande av allmän investeringsreserv för ändamål som anges i första stycket e) får göras endast av skattskyldig som bedriver industriell tillverkning. Ianspråktagande enligt första stycket d)–f) får göras endast efter

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

särskilt medgivande av regeringen.

Ianspråktagande av allmän investeringsreserv får inte avse begagnade inventarier och föremål avsedda för utsmyckning av kontorslokaler. I fråga om inventarier som den skattskyldige har förvärvat från näringsidkare med vilken han är förbunden i väsentlig ekonomisk intressegemenskap får allmän investeringsreserv tas i anspråk endast om inventarierna har tillverkats under beskattningsåret.

I fråga om anskaffning av personbil som avses i vägtrafikkungörelsen (1972:603) får allmän investeringsreserv tas i anspråk endast om bilen är avsedd för yrkesmässig trafik eller uthyrningsrörelse.

I fråga om anskaffning av båt som avses i 2 § sjölagen (1891:35 s. 1) får allmän investeringsreserv tas i anspråk endast om baten är avsedd för yrkesmässigt bedrivet fiske.

Med byggnader, inventarier och markanläggningar förstås vid tillämpning av första stycket tillgångar som vid inkomsttaxeringen behandlas enligt de bestämmelser som gäller för byggnader, maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier respektive markanläggningar. Som inventarier anses inte tillgångar som avses i punkt 5 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen (1928:370).

Med byggnader, inventarier och markanläggningar förstås vid tillämpning av första stycket tillgångar som vid inkomsttaxeringen behandlas enligt de bestämmelser som gäller för byggnader, maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier respektive markanläggningar. Som inventarier anses inte tillgångar som avses i punkt 6 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen (1928:370).

Denna lag träder i kraft fyra veckor efter den dag, då lagen enligt uppgift på den har kommit ut från trycket i Svensk författningssamling. Därvid skall dock iakttas följande.

1. De nya bestämmelserna i 8 § första stycket tillämpas första gången i fråga om beskattningsår för vilket taxering i första instans sker år 1981.

2. Den nya bestämmelsen i 8 § sjunde stycket tillämpas första gången i fråga om beskattningsår för vilket taxering i första instans sker år 1984.

7 Förslag till
Lag om ändring i lagen (1958:575) om avskrivning å vissa oljelagringsanläggningar, m. m.

Härigenom föreskrivs att i 7 § 1 och 2 mom. lagen (1958:575) om avskrivning å vissa oljelagringsanläggningar, m. m.[1] hänvisningar till punkt 1 sjätte stycket av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen (1928:370) skall bytas ut mot hänvisningar till punkt 2 sjätte stycket sistnämnda lag.

Denna lag träder i kraft fyra veckor efter den dag, da lagen enligt uppgift på den har utkommit från trycket i Svensk författningssamling, och tillämpas första gången vid 1981 års taxering.

[1] Lagen omtryckt 1977:940. Senaste lydelse av lagens rubrik 1977:940.

8 Förslag till
Lag om upphävande av förordningen (1963:216) om extra avskrivning och särskilt investeringsavdrag vid inkomsttaxeringen

Härigenom föreskrivs att förordningen (1963:216) om extra avskrivning och särskilt investeringsavdrag vid inkomsttaxeringen skall upphöra att gälla vid utgången av år 1980.

LAGRÅDET

Utdrag
PROTOKOLL
vid sammanträde
1980-09-25

Närvarande: f. d. justitierådet Petrén, regeringsrådet Hilding, justitierådet Vängby.

Enligt lagrådet tillhandakommet utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 22 maj 1980 har regeringen på hemställan av dåvarande statsrådet och chefen för budgetdepartementet Mundebo beslutat inhämta lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370),
2. lag om eldsvådefonder,
3. lag om ändring i lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst,
4. lag om ändring i lagen (1960:63) om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst,
5. lag om ändring i lagen (1979:609) om allmän investeringsfond,
6. lag om ändring i lagen (1979:610) om allmän investeringsreserv,
7. lag om ändring i lagen (1958:575) om avskrivning å vissa oljelagringsanläggningar, m. m.,
8. lag om upphävande av förordningen (1963:216) om extra avskrivning och särskilt investeringsavdrag vid inkomsttaxeringen.

Förslagen har inför lagrådet föredragits av departementsrådet Stig von Bahr, biträdande skattedirektören Klas Herrlin och kammarrättsassessorn Leif Wallestam.

Föredragning inför lagrådet har pågått vid en tidpunkt då lagförslagen ännu icke erhållit slutlig utformning och åtskilliga inom lagrådet därvid framförda jämkningsförslag av väsentligen lagteknisk eller redaktionell natur har beaktats i de förslag som genom remissen överlämnats till lagrådet.

Förslagen föranleder följande yttrande av *lagrådet:*

Lagen om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Den grundläggande skatterättsliga författningen, kommunalskattelagen, har tillkommit och under årens lopp undergått ett otal ändringar utan lagrådsgranskning. Genom 1979 års grundlagsreform kom skattelagstiftningen att falla inom det i princip obligatoriska området för lagrådets granskning. De ändringar i bl. a. kommunalskattelagen, som regeringen nu föreslår, är de första av mer omfattande natur som över huvud taget remitterats till lagrådet.

Redan kommunalskattelagens uppbyggnad, med en fördelning av bestämmelser som i och för sig har samma valör på lagtext i egentlig mening och anvisningar, gör den svåröverskådlig. De ständigt återkommande ändringarna och tilläggen har gjort det än svårare för andra än verkliga experter på rättsområdet att tillgodogöra sig lagens innebörd. I avvaktan på den mera genomgripande översyn av skattelagstiftningen som förr eller senare måste bli nödvändig bör varje möjlighet att förenkla och förenhetliga regelsystemet tas till vara. Det framstår som önskvärt att, när ändringar av olika anledningar görs i kommunalskattelagen, tillfället också utnyttjas för att förbättra lagens systematik och begriplighet.

De nu remitterade lagförslagen behandlar ett stort antal frågor av disparat karaktär på företagsbeskattningens område. Lagrådet har inte funnit anledning till principiella erinringar mot de lösningar som valts. De föreslagna ändringarna i kommunalskattelagen innefattar också en likriktning av bestämmelser på olika ställen i lagen, exempelvis i fråga om avskrivningar i olika inkomstslag, en likriktning som lagrådet i överensstämmelse med det förut anförda hälsar med tillfredsställelse. Vad angår de enskilda bestämmelserna har lagrådet, såsom inledningsvis framhållits, haft tillfälle att vid föredragningen framföra förslag som i allt väsentligt beaktats i den nu föreliggande remissen. Härutöver vill lagrådet anföra följande.

Punkt 2 a av anvisningarna till 36 §

Genom beslut den 11 september 1980 har regeringen till lagrådet remitterat förslag till en ändring av förevarande anvisningspunkt som avses skola träda i kraft den 1 januari 1981. Vid det fortsatta lagstiftningsarbetet måste tillses att nämnda förslag och förevarande förslag samordnas.

Punkt 1 av anvisningarna till 41 §

De föreslagna nya bestämmelserna i tredje stycket av anvisningspunkten har enligt lagrådets uppfattning fått en något otydlig formulering. Lagrådet föreslår att andra meningen i stycket ges följande lydelse: "I de fall resultatet har påverkats av att lager, pågående arbeten eller fordringspost har tagits upp med för lågt belopp eller skuldpost med för högt belopp skall dock på yrkande av den skattskyldige justering av det bokförda resultatet underlåtas i den mån det är uppenbart att denne – i överensstämmelse med reglerna för inkomstberäkning i denna lag – genom dispositioner i bokslutet avseende nämnda tillgångs- och skuldposter eller genom större avskrivningar på anläggningstillgångar än som skett skulle ha kunnat redovisa ett lägre resultat än det som skulle framkomma efter justeringen." Därefter skall följa den föreslagna tredje meningen i stycket.

Övergångsbestämmelserna

Okvalificerad tomtrörelse anses enligt punkt 2 femte stycket av anvisningarna till 27 § kommunalskattelagen ha avbrutits, om den skattskyldige och dennes make inte sålt någon byggnadstomt under de senaste tio kalenderåren. Tomtförsäljning som sker härefter beskattas i princip endast enligt realisationsvinstreglerna. Någon bestämmelse om att lagernedskrivning skall återföras vid sådan beskattning finns inte nu. I det remitterade förslaget upptas en bestämmelse i sjätte stycket av anvisningspunkten, enligt vilken utan hinder av att någon byggnadstomt inte sålts under de senaste tio åren en ytterligare avyttring av byggnadstomt skall anses utgöra led i tomtrörelse, om nedskrivning av byggnadstomt har skett i rörelsen och nedskrivet belopp inte har återförts till beskattning minst tio år före taxeringsåret. För dem som anpassat sig till de gamla reglerna föreslås i punkten 2 av övergångsbestämmelserna en övergångsregel som innebär att en företagen nedskrivning inte skall påverka tioårskarensen, om nedskrivningen återförs till beskattning vid 1983 eller 1984 års taxering. I motiveringen uttalas därvid, att om sådana omständigheter föreligger att en försäljning av tomten under beskattningsår för vilket taxering sker år 1983 skulle ha behandlats enligt realisationsvinstreglerna på grund av bestämmelserna i punkt 2 femte stycket av anvisningarna till 27 § kommunalskattelagen, eventuell nedskrivning som gjorts tidigare får anses ha formlöst fallit bort. Det kan emellertid inträffa att tioårsfristen räknat från senaste tomtförsäljningen löper ut först efter 1984 och att vid bedömningen av en efter tioårsfristens utgång skedd tomtförsäljning konstateras, att tidigare verkställd nedskrivning har återförts till beskattning senare än tio år före taxeringsåret men likväl före ikraftträdandet av de nu föreslagna bestämmelserna. Avsikten torde vara att i detta fall realisationsvinstreglerna ändå skall tillämpas. För att detta skall framgå fullt tydligt, kan punkt 2 av övergångsbestämmelserna förslagsvis ges följande lydelse: "De nya bestämmelserna i punkt 2 sjätte stycket av anvisningarna till 27 § tillämpas inte i fråga om nedskrivning som har återförts till beskattning senast vid 1984 års taxering."

Lagen om ändring i lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst

Genom beslut den 11 september 1980 har regeringen till lagrådet remitterat förslag till lag om ändring i lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst, vilket berör bl. a. 3 § 4 mom. och punkt 1 av anvisningarna till 1 § och avses skola träda i kraft den 1 januari 1981. Vid det fortsatta lagstiftningsarbetet får tillses att nämnda förslag och det nu föreliggande samordnas.

Övriga lagförslag

Förslagen lämnas utan erinran.

BUDGETDEPARTEMENTET

Utdrag
PROTOKOLL
vid regeringssammanträde
1980-11-06

Närvarande: statsministern Fälldin, ordförande, och statsråden Ullsten, Bohman, Wikström, Mogård, Dahlgren, Åsling, Söder, Krönmark, Johansson, Wirtén, Andersson, Boo, Winberg, Adelsohn, Danell, Petri, Eliasson

Föredragande: statsrådet Wirtén

Proposition med förslag till ändrade regler för den skattemässiga behandlingen av inventarier, fastigheter och pågående arbeten, m. m.

Föredraganden anmäler lagrådets yttrande[1] över förslag till

1 lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

2 lag om eldsvådefonder

3 lag om ändring i lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst

4 lag om ändring i lagen (1960:63) om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst

5 lag om ändring i lagen (1979:609) om allmän investeringsfond

6 lag om ändring i lagen (1979:610) om allmän investeringsreserv

7 lag om ändring i lagen (1958:575) om avskrivning å vissa oljelagringsanläggningar, m. m.

8 lag om upphävande av förordningen (1963:216) om extra avskrivning och särskilt investeringsavdrag vid inkomsttaxeringen.

Föredraganden redogör för lagrådets yttrande.

[1] Beslut om lagrådsremiss fattat vid regeringssammanträde den 22 maj 1980.

Förslaget till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Lagrådet har i allt väsentligt godtagit förslaget.

Jag ansluter mig till de av lagrådet föreslagna förtydligandena av punkt 1 av anvisningarna till 41 § och punkt 2 av övergångsbestämmelserna.

Enligt punkt 4 av anvisningarna till 22 § och punkt 16 av anvisningarna till 29 § KL får i regel endast 75 % av anskaffningsvärdet för en markanläggning dras av genom årliga värdeminskningsavdrag. Resterande 25 % av anskaffningsvärdet är över huvud taget inte avdragsgillt. I 5 § första stycket c) lagen om allmän investeringsfond föreskrivs i konsekvens med detta att ett fondutnyttjande får avse endast den avskrivningsbara delen av anskaffningsvärdet. Nyssnämnda anvisningspunkter innehåller också regler om hur ett fondutnyttjande inverkar på den ordinarie avskrivningsrätten. Om dessa regler tillämpas enligt sin ordalydelse kan dock resultatet bli att avdragsrätten kommer att överstiga 75 % av anläggningens anskaffningsvärde. Detta har självfallet inte varit meningen. Jag föreslår därför att reglerna om samordning mellan ordinarie avskrivning och fondutnyttjande ändras så att det klart framgår att ett fondutnyttjande inte medför att 75 %-spärren kan överskridas. Härutöver bör några redaktionella justeringar göras i 29 § och lagförslagets ingress.

RSV har i en skrivelse till budgetdepartementet satt i fråga om inte den slopade avdragsrätten för spritdrycker och vin i samband med representation bör föranleda en utvidgning av företagens uppgiftsskyldighet. RSV föreslår närmare bestämt att 25 a § taxeringslagen (1956:623) kompletteras med en föreskrift om att kostnader för spritdrycker och vin skall – oaktat kostnaderna inte är avdragsgilla vid inkomstberäkningen – anges särskilt.

För egen del kan jag ansluta mig till RSV:s uppfattning att avdragsförbudet för kostnader för spritdrycker och vin motiverar en uttrycklig regel om att dessa kostnader skall – när de över huvud taget förekommer – redovisas öppet i deklarationens representationsbilaga. Detta minskar risken för att mindre nogräknade skattskyldiga döljer kostnader för sprit och vin bland kostnaderna för andra former av representation. Jag kan också ansluta mig till den av RSV föreslagna lagtexten. I sammanhanget bör vidare framhållas att kravet på en öppen redovisning av eventuella kostnader för spritdrycker och vin torde förutsätta att den skattskyldiges räkenskapsunderlag innehåller uttryckliga uppgifter om i vad mån spritdrycker och vin förekommer. Det får ankomma på RSV att i samråd med BFN vid behov lämna anvisningar om hur denna uppgiftsskyldighet i praktiken bör fullgöras.

Svenska byggnadsentreprenörföreningen och Svenska konsultföreningen har framfört synpunkter på den i lagrådsremissen föreslagna definitionen av arbete på löpande räkning. Svenska byggnadsentreprenörföreningen har vidare hävdat att vissa problem kan uppkomma i samband med övergången till de nya reglerna för beskattning av byggnadsverksamhet.

Vad de båda föreningarna anfört ger endast på en punkt anledning till

ändrat ställningstagande i förhållande till det remitterade förslaget. Jag syftar på punkt 3 av övergångsbestämmelserna, dvs. de regler som gör det möjligt för en "smittad" byggmästarvilla att efter avskattning föras över till realisationsvinstsystemet. För att sådan avskattning skall få äga rum fordras enligt lagrådsremissen dels att den skattskyldige varit bosatt på villan under åren 1978–1982, dels att varken den skattskyldige eller någon denne närstående under denna femårsperiod utfört annat byggnadsarbete på villan än normalt underhåll. Förslaget innebär med andra ord att en byggmästarvilla aldrig kan bli fri från smittan om byggmästaren flyttat in eller utfört annat än normalt underhållsarbete under åren 1978–1980. Enligt min mening kan det emellertid framstå som stötande att redan inträffade händelser får till konsekvens att möjligheten till avskattning bortfaller. Jag föreslår därför att femårsperioden kortas ned till två år. För att en smittad byggmästarvilla skall kunna förlora sin karaktär av omsättningstillgång bör det således vara tillräckligt att den skattskyldige varit bosatt på fastigheten under åren 1981 och 1982 samt att denne under denna tvåårsperiod underlåtit att själv – eller genom sin make eller ett närstående byggnadsföretag – utföra annat än normalt underhållsarbete på villan.

Huvuddelen av de föreslagna ändringarna i KL skall enligt lagrådsremissen träda i kraft fyra veckor efter den dag, då lagen enligt uppgift utkom från trycket i Svensk författningssamling, men börja tillämpas först vid 1984 års taxering. För att underlätta samordningen med annan pågående lagstiftning rörande KL bör enligt min mening själva ikraftträdandet flyttas fram till den 1 januari 1982. Alltjämt bör dock gälla att de nya reglerna skall tillämpas första gången vid 1984 års taxering. Framflyttningen innebär således inte någon ändring i sak. För undvikande av missförstånd vill jag också påpeka att de i lagrådsremissen redovisade undantagen från principen om tillämpning fr. o. m. 1984 års taxering står kvar. Så bör exempelvis förbudet mot avdrag för kostnader för spritdrycker och vin tillämpas redan på representation som utövas fr. o. m. den 1 januari 1981.

Den föreslagna kompletteringen av 25 a § taxeringslagen är liksom ändringarna i KL lagtekniskt sett av okomplicerad natur. Med hänsyn bl. a. till detta anser jag det inte nödvändigt att inhämta lagrådets yttrande över dessa förslag.

Lagen om allmän investeringsfond, m. m.

Enligt 1 § andra stycket lagen om allmän investeringsfond skall – såvida ett företag haft nettointäkt av såväl jordbruksfastighet som rörelse eller bedrivit flera jordbruk eller flera rörelser – avdraget för fondavsättningen göras i den förvärvskälla vars nettointäkt före avdraget är högst. En likalydande regel finns i 4 § andra stycket lagen (1980:456) om insättning på tillfälligt vinstkonto.

I samband med riksdagens behandling av lagstiftningen om tillfälligt

vinstkonto väcktes förslag om att nu nämnda regel skulle slopas (motion 1979/80:2077). Enligt skatteutskottets mening talade emellertid administrativa skäl mot att införa full frihet i fråga om valet av förvärvskälla för avdraget för vinstfondsavsättningen. Utskottet ville dock inte bestrida att ett företag stundom kunde ha ett berättigat intresse av att göra avdrag för avsättning till vinstfond i annan förvärvskälla än den med den högsta nettointäkten. Utskottet ansåg därför att regeringen borde ta upp frågan i den till hösten aviserade propositionen om ändringar i företagsbeskattningen (SkU 1979/80:62 s. 17 och 18). Riksdagen biföll vad utskottet anfört (rskr 1979/80:422).

För egen del delar jag riksdagens uppfattning att den nuvarande bestämmelsen om rätt förvärvskälla för avdraget för avsättning till vinstfond någon gång kan medföra onödiga komplikationer för företagen. Motsvarande gäller i fråga om den allmänna investeringsfonden. Jag föreslår därför att företaget självt skall få välja i vilken förvärvskälla avdraget skall göras. Av praktiska skäl bör dock liksom hittills gälla att avdragsrätten för visst beskattningsår skall vara begränsad till en förvärvskälla. Det bör således inte vara tillåtet att för ett och samma beskattningsår fördela avdragsrätten mellan olika förvärvskällor.

Av 9 § andra stycket lagen om allmän investeringsfond framgår att ett företag, som tagit ut den s. k. fria sektorn, måste ta i anspråk ett dubbelt så stort belopp av sin fond för godkänt investeringsändamål. Jag föreslår att denna regel kompletteras med en uttrycklig föreskrift om att ianspråktagandet skall göras under det beskattningsår då uttaget skett.

De föreslagna ändringarna av 1 och 9 §§ är inte av sådan beskaffenhet att lagrådets yttrande behöver inhämtas.

De övriga lagförslagen

Några redaktionella förtydliganden bör göras i 4 och 6 §§ lagen om eldsvådefonder samt i lagen om ändring i lagen (1958:575) om avskrivning å vissa oljelagringsanläggningar, m. m.

Hemställan

Med hänvisning till vad jag nu har anfört hemställer jag att regeringen föreslår riksdagen att antaga

dels de av lagrådet granskade förslagen med vidtagna ändringar,

dels inom budgetdepartementet upprättade förslag till

9 lag om ändring i taxeringslagen (1956:623),

10 lag om ändring i lagen (1980:456) om insättning på tillfälligt vinstkonto.

Beslut

Regeringen ansluter sig till föredragandens överväganden och beslutar att genom proposition föreslå riksdagen att antaga de förslag som föredraganden har lagt fram.

Innehållsförteckning

Proposition ... 1
Propositionens huvudsakliga innehåll ... 1
Lagförslag ... 5
1. Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370) ... 5
2. Lag om eldsvådefonder ... 82
3. Lag om ändring i lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst ... 87
4. Lag om ändring i lagen (1960:63) om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst ... 95
5. Lag om ändring i lagen (1979:609) om allmän investeringsfond 97
6. Lag om ändring i lagen (1979:610) om allmän investeringsreserv ... 105
7. Lag om ändring i lagen (1958:575) om avskrivning å vissa oljelagringsanläggningar, m. m. ... 107
8. Lag om upphävande av förordningen (1963:216) om extra avskrivning och särskilt investeringsavdrag vid inkomsttaxeringen ... 108
9. Lag om ändring i taxeringslagen (1956:623) ... 109
10. Lag om ändring i lagen (1980:456) om insättning på tillfälligt vinstkonto ... 110
Utdrag av protokoll vid regeringssammanträde den 22 maj 1980 ... 111
1 Inledning ... 111
2 Allmän motivering ... 112
2.1 Maskiner och andra inventarier ... 112
2.1.1 Inventariebegreppet ... 112
2.1.2 Avskrivningsmetoder ... 115
2.1.3 Avskrivning i inkomstslaget tjänst, m. m. ... 119
2.2 Fastigheter ... 120
2.2.1 Inledning ... 120
2.2.2 Förskjutning av värdeminskningsavdrag på byggnad och markanläggning, m. m. ... 121
2.2.3 Avskrivning vid användning av fastighet för annat ändamål än som bostad ... 122
2.2.4 Den skattemässiga behandlingen av skador på fastigheter ... 123
2.2.5 Beskattning av försäkringsersättning e. d. ... 128
2.2.6 Projekteringsutgifter ... 129
2.2.7 Inventarier på annan fastighet ... 130
2.2.8 Vissa vid remissbehandlingen aktualiserade frågor ... 131
2.2.9 Avsättning till eldsvådefonder ... 134
2.3 Begreppet kapitalförlust ... 135
2.4 Pågående arbeten ... 138

2.4.1 Allmänna synpunkter ... 138
2.4.1.1 Behovet av ny lagstiftning ... 138
2.4.1.2 Lagstiftningens omfattning och principiella uppbyggnad ... 139
2.4.2 Arbete på löpande räkning ... 141
2.4.3 Arbete till fast pris ... 143
2.5 Byggnadsrörelse och handel med fastigheter ... 148
2.5.1 Inledning ... 148
2.5.2 Begreppen byggnadsrörelse och handel med fastigheter ... 150
2.5.3 Fastigheter som omsättningstillgång i rörelse ... 152
2.5.3.1 Byggnadsrörelse ... 152
2.5.3.2 Handel med fastigheter ... 156
2.5.4 Närståendes fastighetsinnehav ... 157
2.5.5 Aktier och andelar i fastighetsföretag, m. m. ... 159
2.5.6 Uttagsbeskattning ... 163
2.5.7 Arv av fastigheter m. m. ... 166
2.5.8 Resultatutjämning och konsolidering ... 169
2.5.8.1 Avdrag för värdeminskning på omsättningsfastighet ... 169
2.5.8.2 Nedskrivning av omsättningsfastigheter ... 171
2.5.8.3 Avsättning till resultatutjämningsfond ... 173
2.6 Tomtrörelse ... 175
2.6.1 Inledning ... 175
2.6.2 Framtida exploateringsutgifter ... 176
2.6.3 Återföring av nedskrivning av tomtlager ... 176
2.7 Handel med värdepapper ... 178
2.7.1 Nedskrivning av lager av värdepapper ... 178
2.7.2 Beskattning av ärvda värdepapper ... 179
2.8 Vissa frågor angående rätt beskattningsår ... 180
2.9 Kvittning vid fel i bokslut ... 185
2.10 Representationskostnader ... 189
2.11 Vissa övriga frågor ... 191
2.12 Ikraftträdande ... 192
2.13 Avslutande synpunkter ... 194
3 Upprättade lagförslag ... 195
4 Specialmotivering ... 196
4.1 Förslaget till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370) ... 196
4.2 Förslaget till lag om eldsvådefonder ... 223
4.3 Förslaget till lag om ändring i lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst ... 231

4.4 Förslaget till lag om ändring i lagen (1960:63) om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst 231
4.5 Förslaget till lag om ändring i lagen (1979:609) om allmän investeringsfond 231
4.6 Förslaget till lag om ändring i lagen (1979:610) om allmän investeringsreserv 233
4.7 Förslaget till lag om ändring i lagen (1958:575) om avskrivning å vissa oljelagringsanläggningar, m. m. 234
4.8 Förslaget till lag om upphävande av förordningen (1963:216) om extra avskrivning och särskilt investeringsavdrag vid inkomsttaxeringen 234
5 Hemställan 234
6 Beslut 234
Bilaga 1–5 Se del B .....
Bilaga 6 De remitterade förslagen 235
Utdrag av lagrådets protokoll den 25 september 1980 339
Utdrag av protokoll vid regeringssammanträde den 6 november 1980 343

GÖTAB 65617 Stockholm 1980

Bilaga 1

Sammanfattning av betänkandet Beskattning av företag (SOU 1977:86 och 87)

I begreppet företagsbeskattning inryms ett flertal skilda skatteformer. Sålunda kan såväl olika bruttoskatter som skatter på företagens nettovinster betecknas som företagsskatter. En huvuduppgift för beredningen har varit att diskutera effekterna av och de inbördes sambanden mellan dessa olika skatteformer.

Betänkandet är disponerat på följande sätt. I *kapitlen 1–4* redogörs för beredningens direktiv m. m. och för de olika delarna i det nuvarande företagsbeskattningssystemet. *Kapitel 5* innehåller en översiktlig framställning av regionalpolitikens mål och medel. Dessa inledande kapitel ligger till grund för de i *kapitel 6* redovisade utgångspunkterna för beredningens överväganden.

I *kapitel 7* behandlas bruttoskatter. En bruttoskatt utgår oberoende av företagets resultat och beräknas t. ex. på företagets totala intäkter eller kostnader. Skatten kan vara antingen generell eller selektiv. Med generella bruttoskatter menas i princip skatter som träffar samtliga produktionsfaktorer inom en stor del av samhällsekonomin (skatter med bred bas). Ett exempel på en sådan skatt är mervärdeskatten som grundar sig på företagens nettoförädlingsvärden. Som exempel på selektiva bruttoskatter kan nämnas arbetsgivaravgifter och energiskatter, dvs. skatter som utgår i förhållande till kostnaden för viss produktionsfaktor. En annan använd beteckning på selektiva bruttoskatter är produktionsfaktorskatter.

I *avsnitt 7.2* diskuterar beredningen olika modeller för utformning av skatter på förädlingsvärde. Som utgångspunkt tas nuvarande mervärdeskatt vilken kan karakteriseras som en mervärdeskatt av konsumtionstyp (K-moms). *K-momsen beräknas i princip på skillnaden mellan företagets försäljningsintäkter och företagets kostnader för inköp av varor och maskiner.* I avdraget för maskiner får inräknas kostnaden för såväl ersättningsanskaffningar som nyinvesteringar. Skatten kommer härigenom inte att belasta det enskilda företagets hela förädlingsvärde utan endast detta värde minskat med värdet av nettoinvesteringarna. Detta förhållande anses allmänt innebära att skatten har regressiva inkomstfördelningseffekter och att den är behäftad med nackdelar från stabiliseringspolitisk synpunkt. Mot bl. a. denna bakgrund har beredningen ansett det erforderligt att överväga om inte basen för mervärdeskatten kan utvidgas med avseende på investeringarna. En sådan lösning skulle också tillgodose det ofta framförda kravet på en breddning av basen för nuvarande mervärdeskatt.

En mervärdeskatt med ökad belastning på investeringar kan enligt beredningen konstrueras antingen så att bruttoinvesteringarna (BNP-moms) eller endast nettoinvesteringarna (I-moms) inkluderas i basen. Beredningen har undersökt hur sådana system kan utformas och vilka de sannolika ef-

fekterna skulle bli. I det sammanhanget har beredningen också sökt bilda sig en uppfattning om vad ett slopande av den nuvarande beskattningen vid import och skatteavlyftningen vid export skulle ge för resultat. Beredningens analyser tyder på att mervärdeskattens regressiva effekt skulle elimineras om något av de undersökta alternativen valdes. Denna slutsats gäller framför allt i ett kortsiktigt perspektiv. De långsiktiga effekterna är enligt beredningen svårare att bedöma. Beredningen kommer dock till den slutsatsen att även BNP-momsen och I-momsen på längre sikt ger regressiva fördelningseffekter men att detta torde ske genom en mycket trögrörlig och tidskrävande process. Beredningen framhåller vidare att en mervärdeskatt som baseras på brutto- eller nettoinvesteringarna – och således får karaktären av en permanent investeringsskatt – skulle ge mindre önskvärda effekter på resursfördelningen i ekonomin och verka återhållande på investeringsbenägenheten. Ett slopande av beskattningen vid import och rätten till avlyft vid export skulle enligt beredningen medföra stora konkurrenssnedvridningar och strukturella förskjutningar inom företagssektorn.

Beredningens samlade bedömning är att varken en BNP-moms eller en I-moms bör införas.

Bland selektiva bruttoskatter – eller med en annan beteckning produktionsfaktorskatter – har i *avsnitt 7.3* arbetsgivaravgifter, råvaruskatter, energiskatter och investeringsskatter undersökts närmare. Beredningen har därvid funnit att arbetsgivaravgifter och K-moms företer betydande likheter på lång sikt. Båda skatterna riktas mot företagen men övervältras på konsumenter och löntagare. Medan K-momsen utgår proportionellt på konsumtionen kan arbetsgivaravgifter ses som en proportionell skatt på arbetsinkomst. Båda skatterna ger därför på lång sikt regressiva fördelningseffekter. Skatterna har ungefär samma inverkan på benägenheten att arbeta och att spara.

På kort sikt torde däremot enligt beredningen övervältringseffekterna av mervärdeskatter och arbetsgivaravgifter inte vara likartade. Genom sin konstruktion övervältras mervärdeskatten snabbt framåt på priserna och får därför sannolikt mycket begränsad inverkan på företagens produktionsstruktur, konkurrensförhållanden, lokalisering o. d. (s. k. allokeringseffekter). Beträffande arbetsgivaravgifterna är övervältringsprocessen mer omdiskuterad. Beredningen gör här den bedömningen att höjda arbetsgivaravgifter ger vissa allokeringseffekter. Speciellt torde detta vara fallet när betydande avgiftshöjningar genomförs med korta mellanrum på det sätt som skett i Sverige under senare år. Beredningens slutsats blir att fortsatta höjningar av arbetsgivaravgifter i denna takt inte bör förekomma. I princip bör arbetsgivaravgifterna reserveras för finansiering av kostnader för de mot avgifterna svarande förmånerna. Beredningen anför också att hänsynen till kommunernas finanser motiverar en stor försiktighet i utnyttjandet av arbetsgivaravgifter som en mer allmän finansieringskälla för den offentliga sektorn.

Vad beträffar råvaruskatter konstaterar beredningen att sådana är behäftade med en rad nackdelar som motverkar eventuella fördelar i form av t. ex. bättre hushållning med knappa råvarutillgångar. En allmän råvaruskatt skulle medföra att antalet skattskyldiga blir stort. Undantas vissa råvaror uppstår följdverkningar på prisbildningen för färdigvaror beroende på om

dessa tillverkats med skattebelagda råvaror eller inte. Konkurrensförhållandena mellan olika företag påverkas och risken för skatteundandraganden blir stor. En råvaruskatt kräver att importerade råvaror beskattas. Därmed kan skatten också ge handelspolitiska komplikationer. Beredningen avvisar därför tanken på en allmän råvaruskatt. När det gäller energiskatter anser sig beredningen inte kunna lägga fram något konkret förslag, på grund av att energikommissionen f. n. utreder frågan om det totala energiskatteuttaget. Beredningen begränsar sig därför på denna punkt till att göra en principiell analys av energiskatters effekt på näringslivet.

I avsnitt 7.4 har beredningen tagit ställning till flera tekniska frågor rörande mervärdeskattens och arbetsgivaravgifternas konstruktion. Vad först gäller mervärdeskatten har dessa överväganden lett fram till slutsatsen att det inte är möjligt att utvidga beskattningsområdet, dvs. att införa skatteplikt för varor och tjänster som f. n. är skattefria. I vart fall gäller detta utvidgningar som skulle få någon påtaglig statsfinansiell betydelse. Frågan om en differentierad mervärdeskatt har övervägts på grundval av material som tagits fram av 1972 års skatteutredning. Beredningen avvisar en sådan reform med hänsyn bl. a. till att det från teknisk synpunkt är olämpligt att belasta mervärdeskattesystemet med ingrepp av detta slag. Samma syften kan enligt beredningens mening nås med prissubventioner eller punktskatter.

Beredningen lägger inte fram något förslag om s. k. generaliserade arbetsgivaravgifter, dvs. avgifter som skall utgå på annan inkomst än inkomst av förvärvsarbete. Beredningen föreslår dock en utvidgning av underlaget för de traditionella arbetsgivaravgifterna i så måtto att värdet av bilförmån – i likhet med vad som f. n. gäller beträffande förmån av kost och logi – skall räknas in i avgiftsunderlaget.

Nettovinstbeskattningssystemets principiella utformning behandlas i *kapitel 8*. Inledningsvis *(avsnitt 8.1)* analyseras effekterna av systemet i dess nuvarande utformning. Beredningen konstaterar att det nuvarande systemet – vilket ger utrymme för bildande av betydande skattekrediter genom av- och nedskrivning av maskiner resp. lager – synes ha haft en inte oväsentlig betydelse för de svenska företagens tillväxt, effektivitet och internationella konkurrenskraft. Den starka kopplingen mellan skattekrediter och innehav av lager har dock gjort att fördelarna av systemet inte alls eller endast i ringa utsträckning kunnat utnyttjas av företag i vissa branscher.

Beredningen uttalar också att det finns starka skäl att anta att den vidsträckta rätten till skattefria reserveringar skapar motståndskraft hos företagen mot olika konjunkturbetingade störningar. Den ensidiga inriktningen på lagernedskrivning antas dock i vissa lägen kunna ge olämpliga stabiliseringspolitiska effekter via variationer i företagens likviditet.

Nettovinstbeskattningens fördelningspolitiska betydelse ligger i att skatten i första hand träffar kapitalägarna och därför verkar progressivt. Denna progressiva inriktning förstärks genom att bolagsvinsterna dubbelbeskattas. Möjligheterna att bilda obeskattade reserver anses dock – i förening med den relativt sett förmånliga kapitalvinstbeskattningen – ha underlättat uppbyggnaden av privatförmögenheter.

En betydelsefull funktion hos nettovinstbeskattningssystemet är att det kan utgöra en bas för olika stabiliseringspolitiska och regionalpolitiska styr-

medel. Av särskild betydelse i dessa sammanhang är investeringsfonderna. Även om investeringsfondssystemet undergått en successiv förbättring är det emellertid enligt beredningen behäftat med vissa svagheter, framför allt när det gäller att stimulera företagen till investeringar i maskiner under lågkonjunkturer.

I *avsnitt 8.2* anför beredningen att bl. a. likformighetsskäl och fördelningspolitiska skäl talar för att ett nettovinstbeskattningssystem behålls. Ett framtida system bör enligt beredningen grundas på bl. a. följande principer. Skattemässig resultatutjämning skall vara möjlig för alla företag. Dubbelbeskattningen av företagens vinster bör behållas men möjligheten att anskaffa nytt riskvilligt kapital bör underlättas. Statsmakterna bör ges möjlighet till visst inflytande över företagens investeringsverksamhet och sysselsättning. Den totala skattebelastningen i bolagssektorn bör behållas på ungefär den nivå som följer av nuvarande regler. Reglerna bör utformas så att skattereglerna inte på ett omotiverat sätt avgör valet av företagsform.

Beredningen diskuterar olika möjligheter att inom nettovinstbeskattningens ram lindra beskattningen av inflationsvinster men konstaterar att några praktiska metoder att bemästra detta problem f. n. knappast finns.

I syfte bl. a. att komma från att företagen praktiskt taget enbart genom lagernedskrivning kan bygga upp obeskattade reserver föreslår beredningen att företagen får sätta av ett belopp motsvarande 20 % av lönekostnaderna till en fri resultatutjämningsfond. Samtidigt inskränks rätten till nedskrivning på lager från nuvarande 60 % till 45 %. En sådan omläggning har enligt beredningen följande fördelar.

- Företag som inte har lager ges möjligheter till resultatutjämning.
- Arbetskraftsintensiva företag kommer i ett relativt sett bättre läge än nu.
- Möjligheten förbättras att tillgodose de i olika sammanhang framställda kraven om avdragsgilla avsättningar för att möta de förpliktelser som trygghetslagarna på arbetsmarknaden ålägger företagen.
- Man får ett stabilare underlag för reservbildningen.
- Risken för skatteflyktsåtgärder är mindre med lönekostnaderna som bas än med lager. Lönekostnaderna är definitiva och kan inte föras mellan olika företag. Genom att knyta reserveringen till en kostnad kan det aldrig bli lönsamt att öka underlaget för att komma i åtnjutande av skattekrediter.
- Metoden är enkel. En detaljerad lönekostnadsredovisning måste alla företag ändå ha.

Möjligheten att bilda skattekrediter genom avskrivning på maskiner och andra inventarier behålls i oförändrad omfattning. Genom att öka den andel av årsvinsten som får sättas av till investeringsfond från nuvarande 40 % till 50 % förbättras dock möjligheten till snabb avskrivning på anläggningstillgångar. Detta medför också viss kompensation till de företag som får sina skattekreditmöjligheter reducerade genom övergången från lagernedskrivning till lönekostnadsreservering. Vidare föreslås att det investeringsavdrag som kan utgå när investeringsfond tas i anspråk för maskininvesteringar höjs från nuvarande 10 % till 20 %. Höjningen gör att man med

investeringsfondsinstitutet i högre grad än f. n. kan stimulera maskininvesteringar under lågkonjunkturer.

Beredningen föreslår att de anställda skall få rätt att lämna synpunkter i ärenden om utnyttjande av medel som avsatts till investeringsfond. Till ansökan om utnyttjande av investeringsfond skall företaget därför foga yttrande från arbetstagarorganisationerna hos företaget.

I *avsnitt 8.3* föreslås flera förändringar vad gäller skattesatsen för juridiska personer. För det första föreslås att aktiebolag och ekonomiska föreningar samt andra juridiska personer, som f. n. erlägger statlig inkomstskatt med 40 % eller 32 %, inte längre skall taxeras kommunalt. Dessa bolag och föreningar m. fl. skall taxeras endast till statlig inkomstskatt. Skattesatsen – som blir densamma för alla – skall enligt förslaget vara 55 %. Beredningens förslag innebär bl. a. att den geografiska differentieringen av bolagsskatten mellan olika kommuner avskaffas. Genom den föreslagna lösningen bortfaller vidare frågan om det nuvarande kommunalskatteavdraget skall vara kvar eller inte.

Beredningen avvisar tanken på såväl progressiv bolagsbeskattning som en regionalpolitiskt betingad differentiering av bolagsbeskattningen.

När det gäller dubbelbeskattningen av aktiebolagens vinster erinrar beredningen i *avsnitt 8.4* bl. a. om de negativa effekter denna har på företagens kapitalanskaffningsmöjligheter. För att inte försvåra anskaffningen av riskvilligt kapital diskuteras möjligheterna att avskaffa eller reformera dubbelbeskattningen. Av fördelningspolitiska skäl anser beredningen dock att det inte kan komma i fråga att helt ta bort dubbelbeskattningen. Delvis av fördelningspolitiska skäl avvisas också tanken på en övergång till det bl. a. inom flertalet EG-länder tillämpade avräkningssystemet. Beredningen föreslår i stället att den redan i dag tillämpade metoden att medge ett begränsat avdrag för lämnad utdelning på nyemitterat kapital används. För att höja effekten av avdraget föreslås att nuvarande avdragsrätt på 5 % höjs till 6 % samt att avdrag får åtnjutas under 15 år i stället för som nu under 10 år.

I *avsnitt 8.5* tar beredningen upp vissa frågor som rör egenföretagarnas beskattning. I syfte att likställa egenföretagare med aktiebolag föreslås att egenföretagare skall ha rätt till avdrag för avsättning till en allmän investeringsreserv. Systemet har konstruerats med investeringsfondssystemet som förebild. Avsättning föreslås få ske med högst 50 % av egenföretagarens inkomst av förvärvskällan. Till skillnad mot fondsystemet föreslås dock att ett belopp motsvarande hela avsättningen skall betalas in på bankräkning. Medlen får användas huvudsakligen för investeringar men även för underhåll av byggnader och anläggningar liksom för reparation av fartyg. Något ansökningsförfarande föreslås inte utan medlen får fritt utnyttjas för de i lagen angivna ändamålen. Reserverna måste tas i anspråk inom fem år. Har så inte skett återförs reserven till beskattning jämte ett tillägg av 30 %.

För kulturarbetare föreslås särskilda regler om uppskov med beskattningen. Systemet, som är utformat på ungefär samma sätt som skogskontosystemet, gäller endast rörelseinkomster som en kulturarbetare får i egenskap av upphovsman enligt lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk. Uppskov med beskattningen medges enligt förslaget endast om upphovsmannainkomsten utgör den övervägande delen av kul-

turarbetarens samtliga inkomster och dessutom med minst 50 % överstiger motsvarande inkomst under närmast föregående år. Även andra begränsningar finns. För att uppskov skall erhållas krävs att 100 % av uppskovsbeloppet inbetalas till bank. Beskattning sker när medlen tas ut, dock senast fem år efter insättningen.

I avsnittet om egenföretagarnas beskattning föreslås också en vidgad avdragsrätt för utvecklings- och försöksverksamhet. Regeln som blir tillämplig framför allt i uppfinnarverksamhet går ut på att vissa kostnader, som nedlagts innan rörelsen har påbörjats, i viss omfattning får dras av i efterhand.

I *kapitel 9* diskuterar beredningen vilka metoder inom företagsbeskattningens ram som kan vara lämpliga att använda som stabiliseringspolitiska styrmedel. Här pekar beredningen bl. a. på möjligheten att utnyttja investeringsavdrag vid mervärdeskatteredovisningen.

I *kapitel 10* behandlar beredningen frågan om hur företagsbeskattningen kan användas som ett regionalpolitiskt styrmedel. Tänkbara metoder är – förutom användningen av investeringsfondssystemet – att regionalt differentiera uttaget av arbetsgivaravgifter eller nettovinstskatter. Beredningen konstaterar att en sänkning av arbetsgivaravgifterna kan öka sysselsättningen om åtgärden inte motverkas av höjningar av andra arbetskraftskostnader. Beredningen anför att risken för detta torde minska ju mer centraliserade löneförhandlingarna är och ju mer som satsas på åtgärder som främjar arbetskraftens rörlighet. Det betonas att de förda resonemangen är rent principiella. Beredningen anser nämligen att det inte kan komma i fråga att i regionalpolitiskt syfte differentiera de egentliga socialförsäkringsavgifterna.

Tanken på en regional differentiering av nettovinstbeskattningen avvisas.

Vad gäller frågan om stödformerna skall vara generella eller selektiva uttalar beredningen att en klar fördel med generella stödformer är att de är lätta att administrativt hantera. Myndigheterna ställs inte inför svårigheten att avgöra vilka företag inom visst område som bör omfattas av stödåtgärderna. Inte heller påverkas konkurrensförhållandena inom det gynnade området. En nackdel med generella stödformer är dock att de kan vara kostsamma eftersom stödet utgår till samtliga företag oavsett om de har behov av stöd eller inte.

Stöd som är förenade med villkor om ökad sysselsättning ger enligt beredningens bedömning större effekter än allmänna subventioner av kostnader för kapital och arbetskraft. En slutsats som kan dras av detta är att den hittillsvarande användningen av investeringsfondssystemet i regionalpolitiskt syfte är att föredra framför exempelvis en regional differentiering av nettovinstbeskattningen.

I *kapitel 11* föreslår beredningen en rad förändringar på olika områden inom nettovinstbeskattningens ram. Beredningen behandlar frågan om vem som får utnyttja vissa lagertillgångar som underlag för nedskrivning *(avsnitt 11.2)*. I avsnittet föreslås också vissa regler för att förhindra skatteflykt genom anskaffande av s. k. bokslutslager. Beträffande maskiner och andra inventarier läggs förslag fram om förenklade regler för avskrivning. Dessutom berörs bl. a. frågan om hur konstföremål skall behandlas i skattehänseende *(avsnitt 11.3 och 11.4)*.

I ett särskilt avsnitt *(avsnitt 11.5)* föreslås vissa bestämmelser beträffande byggnader. Förslagen avser dels avskrivningsreglerna, dels skattefrågor i

samband med skador och försäkringsersättningar.

Förutom de tidigare nämnda principiella ändringarna i investeringsfondssystemets uppbyggnad lämnas förslag till en rad tekniska förenklingar i lagstiftningen *(avsnitt 11.6)*. I samband med detta föreslås att de nuvarande konjunkturinvesteringsfonderna ersätts av allmänna investeringsfonder.

Beredningen föreslår betydelsefulla ingrepp vad gäller byggnadsföretagens beskattningsförhållanden. Fastare regler föreslås för värdering av fastigheter och pågående arbeten samt för när vinstberäkning skall ske. Vidare föreslås viss lindring vad gäller beskattningen vid avyttring av byggmästares egen bostadsfastighet. Beredningen tar också upp frågor som gäller konsultföretagen och företag som bedriver tomtrörelse och handel med fastigheter *(avsnitt 11.7–11.9)*. Nya regler för beräkning av avdrag för substansminskning vid exploatering av naturfyndighet föreslås i ett särskilt avsnitt *(avsnitt 11.10)*.

Beredningen har utarbetat förslag till regler som gör det möjligt att vid taxeringen i större utsträckning än f. n. ta hänsyn till ändrade bokslut *(avsnitt 11.12)*. I ett därpå följande avsnitt föreslås en omläggning av rättelseförfarandet såvitt gäller felaktiga periodiseringar av tillgångar och skulder *(avsnitt 11.13)*.

Vissa förändringar föreslås i gällande regler för aktiebolags och ekonomiska föreningars beskattning av mottagna utdelningar (s. k. kedjebeskattning) samt i reglerna för beskattning av koncernföretag *(avsnitt 11.14 och 11.15)*.

Kapitlet avslutas med förslag om nya bestämmelser för avdrag för representationskostnader *(avsnitt 11.16)*. Avdrag för måltider föreslås begränsas till 50 kr (exklusive mervärdeskatt) per person.

Kapitel 12 innehåller kommentarer till de olika lagförslagen och ikraftträdandebestämmelserna. Huvudprincipen är att de nya reglerna skall börja tillämpas fr. o. m. 1981 års taxering.

I fristående bilagor till betänkandet (SOU 1977:87) redovisas studier utförda av tre till beredningen knutna ekonomiska experter (bilagorna 1–3). Därutöver redovisas statistiska uppgifter beträffande skatteuttagets struktur och utveckling m. m. (bilaga 4).

Bilaga 2

Företagsskatteberedningens författningsförslag[1]

1 Förslag till
Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Härigenom föreskrives i fråga om kommunalskattelagen (1928:370) – – – – – – – – – – nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

– – – – – – – – –

41 §[9]

Inkomst av jordbruksfastighet eller rörelse skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, i den mån dessa icke stå i strid med särskilda bestämmelser i denna lag.

I andra fall än nu sagts skall intäkt anses hava åtnjutits det beskattningsår, under vilket intäkten blivit för den skattskyldige tillgänglig för lyftning, och skall utgift eller omkostnad anses belöpa på det beskattningsår, varunder utgiften betalats eller omkostnaden ägt rum. Sådan speciell skatt, avgift eller ränta, som ingår i slutlig eller tillkommande skatt enligt uppbördslagen, ävensom ränta å kvarstående skatt enligt samma lag anses dock belöpa på det beskattningsår då den slutliga eller tillkommande skatten påförts.

Ett ändrat bokslut skall läggas till grund för taxeringen för visst beskattningsår, under förutsättning dels att det upprättats före den dag då deklaration, som grundas på efterföljande bokslut, avgivits eller bort avgivas, dels att den skattskyldige därigenom icke erhåller obehörig skatteförmån.

(Se vidare anvisningarna.)

[1] I denna bilaga återges i princip endast de delar av författningsförslagen som behandlas i de nu remitterade förslagen.
[9] Senaste lydelse 1972:741.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*

Anvisningar
till 20 §

1.[18] Till skattskyldigs levnadskostnader, för vilka avdrag enligt denna paragraf ej medgives, räknas bland annat premier för egna personliga försäkringar och avgifter till kassor, föreningar och andra sammanslutningar, i vilka den skattskyldige är medlem. Att i vissa speciella fall avdrag dock får göras för dylika premier och avgifter, framgår av stadgandena i 25 § 1 mom., 33 § och 46 § 2 mom. samt punkt 2 av anvisningarna till 22 § och punkt 9 av anvisningarna till 29 §.

Kostnaden för anskaffande av tillgång som är avsedd för stadigvarande bruk i förvärvskälla får, såvida annat icke är särskilt föreskrivet, avdragas genom årliga värdeminskningsavdrag med belopp så anpassade att tillgången blir avskriven under den tidsperiod den beräknas vara ekonomiskt användbar.

Utgifter för representation *och liknande ändamål* äro att hänföra till omkostnader i förvärvskälla endast om de hava omedelbart samband med verksamheten, såsom då fråga uteslutande är om att inleda eller bibehålla affärsförbindelser och liknande eller då utgifterna avse jubileum för företaget, invigning av mera betydande anläggning för verksamheten, stapelavlöpning eller jämförliga händelser *eller då utgifterna äro att hänföra till personalvård. Avdrag må i det enskilda fallet icke åtnjutas med större belopp än som kan anses skäligt.*

Utgifter för representation äro att hänföra till omkostnader i förvärvskälla endast om de hava omedelbart samband med verksamheten, såsom då fråga uteslutande är om att inleda eller bibehålla affärsförbindelser och liknande eller då utgifterna avse jubileum för företaget, invigning av mera betydande anläggning för verksamheten, stapelavlöpning eller jämförliga händelser. *Vid avdragsberäkningen får medtagas endast kostnader som i det enskilda fallet framstår som rimliga. Avdrag må icke åtnjutas för utgifter som kan anses motsvara inbesparade levnadskostnader för dem som deltagit vid representationen.*

5.[19] Angående vad som är att hänföra till kapitalförlust i rörelse hänvisas till punkt 10 av anvisningarna till 29 §. Vad där stadgats angående sådan förlust i rörelse skall äga motsvarande tillämpning även för andra förvärvskällor.

5. Angående vad som är att hänföra till kapitalförlust i rörelse hänvisas till punkt 10 *första stycket* av anvisningarna till 29 §. Vad där stadgats angående sådan förlust i rörelse skall äga motsvarande tillämpning även för andra förvärvskällor.

[18] Senaste lydelse 1976:1094.
[19] Senaste lydelse 1951:324.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

till 22 §

3.[20] Kostnad för anskaffande av byggnad, som är belägen på fastigheten och som är avsedd att användas för driften i förvärvskällan, därunder inbegripet behövlig bostadsbyggnad, drages av genom årliga värdeminskningsavdrag. För tillfällig byggnad, som är avsedd att användas endast ett fåtal år, får dock anskaffningskostnaden i sin helhet dragas av för det år då byggnaden anskaffades.

Som för driften behövlig bostadsbyggnad anses dels byggnad, som är upplåten till personal (personalbostad), dels ock ägares eller brukares bostadsbyggnad, i den mån byggnaden ej representerar ett större värde än som behövs för jordbruk eller skogsbruk av motsvarande storlek. Avdrag får sålunda avse endast så stor del av värdeminskningen som kan anses belöpa på behövlig bostadsbyggnad. Med ekonomibyggnad avses annan driftbyggnad än bostadsbyggnad.

I byggnads anskaffningskostnad inräknas ej kostnaden för sådana delar och tillbehör som äro särskilt avsedda att direkt tjäna byggnadens användning i driften. I enlighet härmed inräknas ej i anskaffningskostnad för ekonomibyggnad kostnad för sådan tillgång som bås, box eller spilta, båsavskiljare, foderbord, fodergrind, vattenkopp, spaltgolv, utrustning för skrap- och svämutgödsling med tillhörande urinbrunn eller gödselbehållare, gödselstad, mjölkningsanläggning, kylbassäng, pump, sådan ledning för elektrisk ström, vatten eller avlopp som är avsedd för driften eller fläkt eller ventilationsanordning. I byggnads anskaffningskostnad inräknas ej heller kostnaden för sådan tillgång som silo- eller torkanläggning, fast transportör, hiss eller liknande. Däremot inräknas i anskaffningskostnaden för byggnad kostnaden för sådan anordning som är nödvändig för byggnadens allmänna användning, såsom ledning för vatten, avlopp, elektrisk ström eller gas och annan liknande anordning.

I fråga om tillgång för vilken anskaffningskostnad enligt tredje stycket ej inräknas i anskaffningskostnad för byggnaden tillämpas i stället föreskrifterna enligt punkt 5 om värdeminskningsavdrag för maskiner och inventarier.

Av punkt 4 tredje stycket framgår att vissa ledningar, som höra till marken, hänföras till avskrivningsunderlaget för byggnad.

Avdrag för årlig värdeminskning av byggnad beräknas enligt avskrivningsplan till viss procent av byggnadens avskaffningskostnad. Byggnads anskaffningskostnad beräknas enligt följande.

Har byggnad uppförts under tid varunder ägaren innehaft fastigheten, är byggnadens anskaffningskostnad ägarens kostnader för uppförande av byggnaden. Till anskaffningskostnaden hänföres även kostnad för till- eller ombyggnad samt

Har byggnad uppförts under tid varunder ägaren innehaft fastigheten, är byggnadens anskaffningskostnad ägarens kostnader för uppförande av byggnaden. Till anskaffningskostnaden hänföres även kostnad för till- eller ombyggnad samt

[20] Senaste lydelse 1975:259.

Nuvarande lydelse

värde av byggnad som enligt punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 21 § utgör intäkt av jordbruksfastighet för jordägaren. Har bebyggd fastighet förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, skall på särskilda byggnader eller byggnadsbestånd anses belöpa så stor del av fastighetens anskaffningskostnad som det vid fastighetstaxeringen fastställda eller med tillämpning härav beräknade värdet av skilda byggnader eller byggnadsbestånd bortsett från värde av överbyggnad utgör av fastighetens hela taxeringsvärde. Vad som enligt denna beräkning anses belöpa på byggnader av fastighetens anskaffningskostnad innefattar även sådan tillgång för vilken kostnaden enligt tredje stycket ej skall inräknas i anskaffningskostnad för byggnad. Kostnaden för tillgång av nu avsett slag skall således avräknas, varefter avskrivningsunderlag för byggnader erhålles. Det sammanlagda avskrivningsunderlaget för byggnaderna får jämkas om den del av fastighetens anskaffningskostnad som inte anses belöpa på byggnaderna jämte nyss angivna tillgångar visas mera avsevärt över- eller understiga värdet av mark, växande skog, naturtillgångar, särskilda förmåner m. m. som förvärvats. Har bebyggd fastighet förvärvats på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, gäller för beräkning av avskrivningsunderlaget för byggnaden punkt *3 b sista* stycket av anvisningarna till 29 § i tillämpliga delar.

Procentsatsen för värdeminskning i fråga om byggnad bestämmes med hänsyn till den tid varunder byggnader av olika slag anses kunna utnyttjas. Därvid skola beaktas även

Föreslagen lydelse

värde av byggnad som enligt punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 21 § utgör intäkt av jordbruksfastighet för jordägaren. Har bebyggd fastighet förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, skall på särskilda byggnader eller byggnadsbestånd anses belöpa så stor del av fastighetens anskaffningskostnad som det vid fastighetstaxeringen fastställda eller med tillämpning härav beräknade värdet av skilda byggnader eller byggnadsbestånd bortsett från värde av överbyggnad utgör av fastighetens hela taxeringsvärde. Vad som enligt denna beräkning anses belöpa på byggnader av fastighetens anskaffningskostnad innefattar även *sådan tillgång för vilken* kostnaden enligt tredje stycket ej skall inräknas i anskaffningskostnad för byggnad. Kostnaden för tillgång av nu avsett slag skall således avräknas, varefter avskrivningsunderlag för byggnaden erhålles. Det sammanlagda avskrivningsunderlaget för byggnaderna får jämkas om den del av fastighetens anskaffningskostnad som inte anses belöpa på byggnaderna jämte nyss angivna tillgångar visas mera avsevärt över- eller understiga värdet av mark, växande skog, naturtillgångar, särskilda förmåner m. m. som förvärvats. Har bebyggd fastighet förvärvats på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, gäller för beräkning av avskrivningsunderlaget för byggnaden punkt 3 *sjätte* stycket av anvisningarna till 29 § i tillämpliga delar.

Procentsatsen för värdeminskning i fråga om byggnad bestämmes med hänsyn till den tid varunder byggnader av olika slag anses kunna utnyttjas. Därvid skola beaktas även

Nuvarande lydelse

sådana omständigheter som att byggnads användningstid kan antagas komma att röna inflytande av framtida rationaliseringar, teknikens utveckling, omläggning av verksamhet och liknande förhållanden. Har byggnad uppförts av nyttjanderättshavare och är jordägaren icke enligt nyttjanderättsavtalet skyldig att vid nyttjanderättstidens utgång eller avtalets upphörande lösa byggnaden, skall särskild hänsyn tagas till detta förhållande.

Skattskyldig får i fråga om ekonomibyggnad och personalbostad göra avdrag inom avskrivningsplanen – utöver årliga värdeminskningsavdrag – med 10 procent av den i planen upptagna kostnaden för ny-, till- eller ombyggnad. Avdraget fördelas med 2 procent *under vart och ett av de första fem beskattningsåren* räknat från och med det år då *kostnaden nedlagts*. Överlåtes byggnaden *inom denna tidrymd*, får den nye ägaren på motsvarande sätt tillgodogöra sig de avdrag som återstodo för överlåtaren.

Föreslagen lydelse

sådana omständigheter som att byggnads användningstid kan antagas komma att röna inflytande av framtida rationaliseringar, teknikens utveckling, omläggning av verksamhet och liknande förhållanden. Har byggnad uppförts av nyttjanderättshavare och är jordägaren icke enligt nyttjanderättsavtalet skyldig att vid nyttjanderättstidens utgång eller avtalets upphörande lösa byggnaden, skall särskild hänsyn tagas till detta förhållande. *Har skattskyldig för visst beskattningsår yrkat avdrag med lägre belopp än vad som högst kunnat medges enligt avskrivningsplanen, får han tillgodoräkna sig det resterande avdraget genom utsträckning i erforderlig mån av avskrivningstiden efter den antagna varaktighetstidens slut.*

Skattskyldig får i fråga om ekonomibyggnad och personalbostad göra avdrag inom avskrivningsplanen – utöver årliga värdeminskningsavdrag – med 10 procent av den i planen upptagna kostnaden för ny-, till- eller ombyggnad. Avdraget fördelas med *högst* 2 procent *årligen* räknat från och med det år då *byggnaden eller den till- eller ombyggda delen av byggnaden uppförts eller tagits i bruk*. Överlåtes byggnaden, får den nye ägaren på motsvarande sätt tillgodogöra sig de avdrag som återstodo för överlåtaren.

Utrangeras eller nedrives ekonomibyggnad eller personalbostad, får avdrag ske för vad som återstår oavskrivet av anskaffningskostnaden i den mån beloppet överstiger vad som inflyter genom avyttring av byggnadsmateriel eller dylikt i samband med utrangeringen eller rivningen.

Bestämmelserna i punkt 7 sjunde stycket av anvisningarna till 29 § äger motsvarande tillämpning i fråga om byggnad i jordbruk eller skogsbruk.

Nuvarande lydelse

5.[21] Kostnad för anskaffande av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier drages i regel av genom årliga värdeminskningsavdrag. Avdrag för värdeminskning får göras *antingen* enligt bestämmelserna *nedan i denna punkt om restvärdeavskrivning eller med motsvarande tillämpning av föreskrifterna* i punkt *3 b–d* av anvisningarna till 29 § om *planenlig avskrivning eller punkt 4 av samma anvisningar om räkenskapsenlig* avskrivning av maskiner och inventarier i rörelse. Är tillgång, som avses i denna punkt, underkastad hastig förbrukning, vilket vanligen kan anses vara fallet när tillgången kan beräknas ha en varaktighetstid av högst tre år, får dock hela anskaffningskostnaden dragas av för det år då tillgången anskaffades.

Vid restvärdeavskrivning får skattskyldig, under förutsättning av motsvarande avskrivning i räkenskaperna, åtnjuta avdrag för visst beskattningsår med högst 25 procent för år räknat av tillgångarnas restvärde. Med restvärde förstås tillgångarnas bokförda värde enligt balansräkningen räkenskapsåret närmast före beskattningsåret med tillägg av anskaffningskostnaden för tillgångar, som anskaffats under beskattningsåret, och med avdrag för belopp motsvarande vad som utgör intäkt i form av vederlag för under samma år avyttrade, skadade eller förlorade tillgångar. Dock skall i restvärdet ej inräknas anskaffningskostnaden för tillgång som anskaffats under beskattningsåret och avyttrats, förlorats eller utrangerats under samma år.

Anskaffningskostnaden för maskiner och andra för stadigvarande bruk

Föreslagen lydelse

5. Kostnad för anskaffande av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier drages i regel av genom årliga värdeminskningsavdrag. Avdrag för värdeminskning får göras enligt bestämmelserna i punkt *3* av anvisningarna till 29 § om avskrivning av maskiner och *andra* inventarier i rörelse. Är tillgång, som avses i denna punkt, underkastad hastig förbrukning, vilket vanligen kan anses vara fallet när tillgången kan beräknas ha en varaktighetstid av högst tre år, får dock hela anskaffningskostnaden dragas av för det år då tillgången anskaffades.

[21] Senaste lydelse 1972:741.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
avsedda inventarier beräknas med iakttagande i tillämpliga delar av punkt 3 b sista stycket av anvisningarna till 29 §. I övrigt gäller beträffande restvärde avskrivning i tillämpliga delar vad som föreskrives om räkenskapsenlig avskrivning i punkt 4 tredje, femte och sjunde–elfte styckena av nämnda anvisningar.	
– – – – – – – – –	
till 24 §	
	10. Till intäkt av annan fastighet räknas intäkt vid avyttring av sådan del av fastigheten för vilken avdrag för anskaffningskostnaden beräknats enligt bestämmelserna i punkt 3 av anvisningarna till 29 §.
till 25 §	
3.[24] Användes fastighet helt eller delvis i ägarens rörelse, skall avdrag för kostnaden för *fastigheten till den del som sålunda använts* medgivas vid beräkning av nettointäkt av rörelsen i enlighet med bestämmelserna i 29 § med tillhörande anvisningar.	3. Användes fastighet helt eller delvis i ägarens rörelse, skall avdrag för kostnaden för *den del av fastigheten som använts i rörelsen* medgivas vid beräkning av nettointäkt av rörelsen i enlighet med bestämmelserna i 29 § med tillhörande anvisningar.
Om fastighetens ägare begär det, tillämpas punkterna 3a–c, 7, 16 och 17 av anvisningarna till 29 § i fråga om fastighet eller del av fastighet som användes i rörelse bedriven av annan än fastighetsägaren. *Vid utrangering i sådant fall av tillgång, för vilken föreskrifterna i de nämnda punkterna 3 a–c äro tillämpade får avdrag ske för vad som återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet.*	*Användes fastighet av ägaren i verksamhet, som är jämförlig med rörelse, skall, om fastighetsägaren begär det, bestämmmelserna i punkterna 3, 7, 16 och 17 av anvisningarna till 29 § tillämpas på fastigheten eller den del därav som användes i den ifrågavarande verksamheten. Vad nu sagts skall äga motsvarande tillämpning* i fråga om fastighet eller del av fastighet som användes i rörelse *eller därmed jämförlig verksamhet* bedriven av annan än fastighetsägaren.
Avskrives tillgång som avses i denna punkt enligt ovannämnda	Avskrives tillgång som avses i denna punkt enligt ovannämnda

[24] Senaste lydelse 1969:363.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
regler för avskrivning av tillgångar i rörelse, får tillgångens värde icke ingå i underlaget för annan avskrivning enligt 25 § 1 mom.	regler för avskrivning av tillgångar i rörelse *eller därmed jämförlig verksamhet*, får tillgångens värde icke ingå i underlaget för annan avskrivning enligt 25 § 1 mom.
7.[25] Har skattskyldig under ett visst beskattningsår haft kostnader ej understigande 6 000 kronor för reparation och underhåll av fastighet, varav intäkterna beräknas enligt 24 § 1 mom., får han utan hinder av 41 § och punkt *2* av anvisningarna till samma paragraf efter eget val göra avdrag för kostnaderna vid taxering för beskattningsåret i fråga eller för något av de två närmast följande beskattningsåren. Avdraget får även fördelas mellan dessa tre år på sätt den skattskyldige önskar.	7. Har skattskyldig under ett visst beskattningsår haft kostnader ej understigande 6 000 kronor för reparation och underhåll av fastighet, varav intäkterna beräknas enligt 24 § 1 mom., får han utan hinder av 41 § och punkt *5* av anvisningarna till samma paragraf efter eget val göra avdrag för kostnaderna vid taxering för beskattningsåret i fråga eller för något av de två närmast följande beskattningsåren. Avdraget får även fördelas mellan dessa tre år på sätt den skattskyldige önskar. *8. I fråga om avdrag för substansminskning av naturtillgång på annan fastighet äger punkt 9 av anvisningarna till 22 § motsvarande tillämpning.*

till 27 §

2.[26] Tomtrörelse anses föreligga, när någon bedriver verksamhet som huvudsakligen avser försäljning av mark för bebyggelse (byggnadstomt) från fastighet, som uppenbarligen förvärvats för att ingå i yrkesmässig markförsäljning, såsom när fastighet köpts av ett tomtbolag eller dylikt eller när förvärvet avsett mark som enligt fastställd stadsplan eller byggnadsplan är avsedd för bebyggelse.

I övrigt anses försäljning av byggnadstomt ingå i tomtrörelse, om den skattskyldige under tio kalenderår – frånsett överlåtelse som avses i 35 § 2 mom. andra stycket – avyttrat minst femton byggnadstomter. Detsamma gäller om makar under äktenskapet sålt tillhopa minst femton byggnadstomter under angivna tid. Har försäljning av byggnadstomter skett från olika fastigheter eller från olika delar av en fastighet, medräknas vid beräkningen av antalet tidigare sålda byggnadstomter endast sådana tomter som med hänsyn till deras inbördes läge normalt kan anses ingå i en och samma tomtrörelse. Vid beräkning av antalet tidigare sålda byggnadstomter likställes med försäljning upplåtelse av mark i och för bebyggelse, utom då fråga är om kommuns upplåtelse av tomträtt. Har fastighet genom köp, byte eller därmed jämförlig överlåtelse eller genom gåva överförts till föräldrar, far- eller morföräldrar, make, avkompling eller avkomlings make,

[25] Senaste lydelse 1969:363.
[26] Senaste lydelse 1967:748.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

till dödsbo, vari den skattskyldige eller någon av nämnda personer är delägare, eller till aktiebolag, handelsbolag eller ekonomisk förening, vari den skattskyldige ensam eller tillsammans med sådana personer på grund av det samlade innehavet av aktier eller andelar har ett bestämmande inflytande, anses tomtrörelse föreligga, om överlåtaren och den nye ägaren sammanlagt avyttrat minst femton byggnadstomter. Tomtrörelsen anses taga sin början i och med avyttringen av den femtonde byggnadstomten.

Försäljning av byggnadstomt för att av anställda huvudsakligen användas för gemensamt ändamål eller till anställd för att bereda honom bostad anses ej utgöra tomtrörelse, om icke försäljningen göres av skattskyldig som avses i första stycket eller av skattskyldig som driver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter.

Säljes byggnadstomt av någon som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter, anses försäljningen ingå i den övriga verksamheten, om icke tomtrörelse utgör den huvudsakliga verksamheten.

Har skattskyldig och hans make, om de med hänsyn till antalet tomtförsäljningar enligt andra stycket anses ha drivit tomtrörelse, icke under de senaste tio kalenderåren före taxeringsåret sålt någon byggnadstomt, anses avyttring av byggnadstomt som därefter sker ej som tomtrörelse, om icke byggnadstomten ingår i fastställd stadsplan eller byggnadsplan eller avyttringen skett under sådana förhållanden att tomtrörelse på nytt anses föreligga enligt bestämmelserna i första eller andra stycket. Överlåtelse som avses i 35 § 2 mom. andra stycket verkar icke avbrytande på uppehåll som nu nämnts.

Avyttring av byggnadstomt anses – utan hinder av vad i föregående stycke sagts – utgöra led i tomtrörelse om den skattskyldige under innehavstiden åtnjutit avdrag för nedskrivning av fastigheten i fråga.

Avyttrar skattskyldig återstoden av lagret i sådan tomtrörelse som avses i andra stycket, anses vinsten av denna avyttring – utom den del av vinsten som belöper på mark inom fastställd stadsplan eller byggnadsplan – icke som inkomst av rörelse utan som realisationsvinst. *Som skattepliktig intäkt av rörelse räknas likväl belopp, varmed egendomens värde nedskrivits i rörelsen och som icke återförts till beskattning tidigare.* Vad som sagts om försäljningsvinstens beskattning som realisationsvinst gäller icke, om avyttringen kan

Avyttrar skattskyldig återstoden av lagret i sådan tomtrörelse som avses i andra stycket, anses vinsten av denna avyttring – utom den del av vinsten som belöper på mark inom fastställd stadsplan *eller belöper på tomt som avses i föregående stycke* – icke som inkomst av rörelse utan som realisationsvinst. Vad som sagts om försäljningsvinstens beskattning som realisationsvinst gäller icke, om avyttringen kan antagas ha skett väsentligen i syfte att bereda den skattskyldige eller egendomens förvärvare

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
antagas ha skett väsentligen i syfte att bereda den skattskyldige eller egendomens förvärvare eller annan, med vilken någondera är i intressegemenskap, obehörig skatteförmån.	eller annan, med vilken någondera är i intressegemenskap, obehörig skatteförmån.

Frågan om oskiftat dödsbos avyttring av byggnadstomt är att hänföra till tomtrörelse eller ej bedömes på samma sätt som om den avlidne verkställt avyttringen.

3. Handel med fastigheter anses föreligga när någon bedriver verksamhet som huvudsakligen avser försäljning av fastigheter, vilka uppenbarligen anskaffats för yrkesmässig avyttring.

I övrigt anses handel med fastigheter föreligga om skattskyldig, som under fem på varandra följande kalenderår förvärvat minst fem fastigheter genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, under samma tidsperiod avyttrat minst fem fastigheter. Rörelsen anses påbörjad i och med avyttringen av den femte fastigheten. Vid beräkning av antalet förvärvade och avyttrade fastigheter skall medtagas förvärv och avyttringar som företagits av den skattskyldiges make och hemmavarande barn under 16 år samt av fåmansföretag, i vilket den skattskyldige eller dennes make är företagsledare. Är den skattskyldige under 16 år medräknas förvärv och avyttring som företagits av föräldrar, hos vilka barnet är hemmavarande, samt av fåmansföretag i vilket någon av föräldrarna är företagsledare. Är den skattskyldige ett fåmansföretag, medräknas förvärv och avyttringar som företagits av företagsledare i sådant företag samt av dennes make och hemmavarande barn under 16 år. Vid beräkning av antalet förvärvade eller avyttrade fastigheter medtages icke fastigheter som förvärvats för att stadigvarande användas i jord- eller skogsbruk eller i annan rörelse än byggnadsrörelse eller handel med fastigheter. Ej

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

heller medtages fastighet som avyttrats på sätt som anges i 35 § 2 mom. andra stycket.

Förvärvas fastighet av skattskyldig, som bedriver handel med fastigheter, anses denna utgöra omsättningstillgång i rörelsen. Vad nu sagts gäller dock icke fastighet som förvärvats för att stadigvarande användas i jord- eller skogsbruk eller i annan rörelse än byggnadsrörelse eller handel med fastigheter.

Förvärvas fastighet av skattskyldig, som bedriver byggnadsrörelse, anses denna utgöra omsättningstillgång om den förvärvats i och för rörelsen. Fastighet anses förvärvad i och för byggnadsrörelse om syftet med förvärvet varit att upprusta, bebygga eller avyttra fastigheten eller om fastighet anskaffats för stadigvarande bruk i byggnadsrörelse. Fastighet, som icke förvärvats i och för byggnadsrörelse, anses som omsättningstillgång om den innehaves av skattskyldig som bedriver byggnadsrörelse och fastigheten varit föremål för omfattande byggnadsarbete i denna rörelse. Vad nu sagts gäller dock icke fastighet som den skattskyldige förvärvat för att stadigvarande användas i jord- eller skogsbruk eller i annan rörelse än byggnadsrörelse eller handel med fastigheter.

Innehar företagsledare i fåmansföretag eller dennes make eller hemmavarande barn under 16 år fastighet, som förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång och som skulle ha utgjort omsättningstillgång i byggnadsrörelse om den innehafts av fåmansföretaget, anses fastigheten utgöra lagertillgång i sådan av fastighetsägaren bedriven rörelse. Bedriver fysisk person byggnadsrörelse, skall vad nu sagts gälla även fastighet som innehaves av dennes make eller hemmava-

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

rande barn under 16 år.

Innehaves andel i fastighetsförvaltande handelsbolag av skattskyldig, som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter, utgör såväl andelen som en mot andelen svarande del av handelsbolagets fastigheter omsättningstillgång i rörelsen, om fastigheterna vid direktinnehav skulle ha utgjort omsättningstillgång i rörelsen.

Avyttrar fysisk person en- eller tvåfamiljsfastighet skall, såvida den skattskyldige ägt och varit mantalsskriven på fastigheten vid avyttringstillfället och oavbrutet under en tioårsperiod närmast dessförinnan, avyttringen – utan hinder av att fastigheten har utgjort omsättningstillgång i rörelse – beskattas enligt reglerna i 35 och 36 §§.

Vad i föregående stycke sagts gäller icke om fastigheten under tioårsperioden varit föremål för ombyggnadsarbete i byggnadsrörelse, som den skattskyldige bedrivit, och ombyggnaden varit av den omfattning som enligt 13 § 1 mom. första stycket 5) samt tredje stycket samma moment krävs för att omtaxering skall få äga rum. Bestämmelserna i föregående stycke gäller heller icke skattskyldig, som medgivits avdrag för nedskrivning av fastighet, såvida icke nedskrivet belopp återförts till beskattning före ingången av tioårsperioden.

4. Förvärvar skattskyldig genom arv, testamente eller bodelning i anledning av andra makens död fastighet, aktie, andel eller liknande värdepapper, som utgjort omsättningstillgång i den avlidnes rörelse, utgör sådana tillgångar lager även hos den skattskyldige. Detta gäller dock icke beträffande en- och tvåfamiljsfastighet, som den avlidne ägt och varit mantalsskriven på vid tidpunkten för dödsfallet och oavbrutet under en fem-

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

årsperiod närmast dessförinnan. Fastighet anses likväl som omsättningstillgång, om den under ifrågavarande femårsperiod varit föremål för sådan ombyggnad eller sådan nedskrivning som avses i punkt 3 sista stycket.

Skattskyldig, som genom arv, testamente eller bodelning i anledning av andra makens död förvärvar fastighet äger, såvida fastigheten enligt föregående stycke utgör omsättningstillgång i den skattskyldiges rörelse, såsom intäkt av rörelse upptaga skillnaden mellan fastighetens marknadsvärde och fastighetens skattemässiga restvärde vid tidpunkten för förvärvet (avskattning). Avskattning får dock icke ske om den skattskyldige vid tidpunkten för förvärvet bedriver byggnadsrörelse, tomtrörelse eller handel med fastigheter.

Avskattning enligt föregående stycke skall ske senast under det beskattningsår då arvskifte ägt rum eller under det därpå följande året. Sedan avskattning skett anses fastigheten icke utgöra omsättningstillgång i rörelse. Avyttrar den skattskyldige fastigheten skall denna vid tillämpning av 35 och 36 §§ anses förvärvad genom köp för marknadsvärdet det år då avskattningen skedde.

till 28 §

1.[27] Till intäkt av rörelse hänföras samtliga intäkter i penningar eller varor, som influtit i rörelsen. Detta innebär, att intäkten skall vara av sådan beskaffenhet, att den normalt är att räkna med och ingår såsom ett led i den förvärvsverksamhet, varom fråga är. Hit räknas alltså inflytande betalning för varor eller produkter, som den skattskyldige för i handel eller tillverkar, och gäller detta även för det fall, att rörelseidkaren vid överlåtelse av rörelsen till annan låter i överlåtelsen ingå befintliga varor eller produkter. Denna överlåtelse utgör då så att säga den sista affärshändelsen i hans rörelse. Däremot räknas icke hit sådan intäkt, som till den skattskyldige kan inflyta vid sidan av rörelsen eller utanför vad som normalt är att anse såsom drift-

[27] Senaste lydelse 1973:26.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

inkomst, såsom exempelvis vid avyttring av personlig lösegendom eller för stadigvarande bruk i rörelsen avsedda fastigheter eller andra tillgångar – angående för sådant bruk avsedda maskiner och andra inventarier så ock patenträtter och liknande tidsbegränsade rättigheter ävensom hyresrätter och rättigheter av goodwills natur, se dock andra och tredje styckena här nedan. Den intäkt, som erhålles genom en dylik, oberoende av rörelsen verkställd avyttring, skall tagas i betraktande vid inkomstberäkningen för förvärvskällan tillfällig förvärvsverksamhet och bedömas efter de för denna förvärvskälla stadgade grunder. Såsom skattepliktig intäkt räknas icke statligt avgångsvederlag i form av engångsbelopp till renskötselutövare i samband med att han upphör med sin renskötsel.

Till intäkt av rörelse hänföres intäkt vid avyttring av för stadigvarande bruk avsedda maskiner och andra inventarier samt därmed vid beräkning av värdeminskningsavdrag likställda tillgångar (jfr punkterna 7 och 16 av anvisningarna till 29 §). Till intäkt av rörelse hänföres även intäkt vid avyttring av patenträtt eller liknande tidsbegränsad rättighet. Detsamma gäller intäkt vid avyttring av hyresrätt och av varumärke, firmanamn eller annan rättighet av goodwills natur. Om beräkning i vissa fall av intäkt vid överlåtelse av fartyg och luftfartyg m. m. finnas bestämmelser i 2 § förordningen (1966:172) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avskrivning på köpekontrakt som avser fartyg m. m.

Skattskyldig, som driver tomtrörelse, byggnadsrörelse eller handel med fastigheter, skall såsom intäkt av rörelsen upptaga vad som influtit vid försäljning av sådan fastighet eller del därav, oberoende av sättet för fastighetens förvärvande och tiden för innehavet, varefter frågan om och i vad mån nettointäkt uppstått genom försäljningen kommer att bero på resultatet av rörelsen i dess helhet under beskattningsåret. Därvid iakttages utöver vad som gäller enligt anvisningarna till 27 § följande. Om fastighet, som utgör lagertillgång i tomtrörelse, byggnadsrörelse eller handel med fastigheter, förvärvats innan rörelsen påbörjats, beräknas fastighetens värde vid tiden för rörelsens påbörjande på samma sätt som vid beräkning av realisationsvinst enligt punkterna 1 och 2 av anvisningarna till 36 §. Detta värde utgör fastighetens uppräknade ingångsvärde i rörelsen även vid senare års taxeringar. Om en skattskyldig, som bedriver eller tidigare bedrivit rörelse, avyttrar fastighet eller del av fastighet som han för stadigvarande bruk använt i rörelsen, skall den del av försäljningssumman som belöper på sådana till fastigheten hörande tillgångar, vilka vid beräkning av värdeminskningsavdrag hänföras eller hänförts till maskiner och andra inventarier (jfr punkterna 7 och 16 av anvisningarna till 29 §), upptagas såsom intäkt av rörelse, varemot återstående delen av försäljningssumman skall upptagas såsom intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet, i den mån de i 35 § angivna förutsättningarna för skattepliktig realisationsvinst föreligga.

Utskiftar svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening tillgång på annat sätt än genom sådan fusion som avses i 28 § 3 mom. och skulle vid en

Har avdrag yrkats för värdeminskning av byggnad, som utgör omsättningstillgång i försäkringsrörelse, byggnadsrörelse, tomtrörelse eller rörelse

Nuvarande lydelse	Föreslagen lydelse
försäljning av tillgången köpeskillingen ha varit skattepliktig i förvärvskällan, anses bolaget eller föreningen ha åtnjutit skattepliktig inkomst som om tillgången sålts. Som köpeskilling gäller därvid tillgångens verkliga värde vid utskiftningen.	*avseende handel med fastigheter, skall ett mot avdraget svarande belopp vid samma års taxering upptagas som intäkt av rörelse.*

till 29 §

3. Kostnaden för anskaffande av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier avdrages i regel genom årliga värdeminskningsavdrag. Äro tillgångar, varom nu är fråga underkastade hastig förbrukning, vilket vanligen kan anses vara fallet när de beräknas hava en varaktighetstid av högst tre år, må dock under anskaffningsåret avdragas hela kostnaden för deras anskaffande.

Avdrag får jämväl ske för värdeminskning, som patenträtt och liknande tidsbegränsad rättighet undergått på grund av minskning av giltighetstiden. Det är härvid utan betydelse om rörelseidkaren förvärvat rättigheten för att utnyttja den vid tillverkning som han bedriver eller om han tillgodogör sig rättigheten genom att överlåta utnyttjandet av denna till annan. Genom värdeminskningsavdrag avdrages också kostnad för anskaffning av hyresrätt och av varumärke, firmanamn eller annan rättighet av goodwills natur.

Har fåmansföretag anskaffat inventarier, som uteslutande eller så gott som uteslutande äro avsedda för företagsledares eller honom närstående persons privata bruk, får avdrag som här avses ej åtnjutas. Avdrag som nu sagts får – oavsett om den skattskyldige är ett fåmansföretag eller ej – icke heller åtnjutas om anskaffningen avser tillgång av privat karaktär vilken helt saknar anknytning till den skattskyldiges egentliga förvärvsverksamhet. Av-

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

dragsrätt föreligger dock i fråga om konstföremål, vars anskaffningskostnad framstår som skälig med hänsyn till den av den skattskyldige bedrivna verksamheten.

Har fåmansföretag anskaffat personbil, som uppenbarligen är hänförlig till en dyrare prisklass än vad som framstår som motiverat med hänsyn till företagets verksamhet, får avdrag som i första stycket sägs åtnjutas endast för den del av anskaffningskostnaden som motsvarar kostnaden för en till verksamheten anpassad bil.

Avyttrar skattskyldig egendom, för vilken avdragsrätt enligt tredje stycket icke förelegat, skall eventuell beskattning på grund av avyttringen ske enligt bestämmelserna i 35 och 36 §§. Vad nu sagts äger motsvarande tillämpning på sådan del av personbil för vilken avdragsrätt enligt fjärde stycket icke förelegat.

Såsom anskaffningsvärde för tillgång som avses i denna punkt skall anses, då tillgången förvärvats genom köp eller byte eller därmed jämförligt fång, den verkliga kostnaden för dess anskaffande och, då tillgången annorledes övergått till rörelsen, dess allmänna saluvärde vid tiden för övergången. Dock skall iakttagas följande. Har tillgång i samband med förvärv av den rörelse, vari den nyttjas erhållits annorledes än genom köp eller byte eller därmed jämförligt fång, skall, där ej särskilda omständigheter till annat föranleda, såsom anskaffningsvärde för tillgången anses det belopp som kvarstår i beskattningsavseende oavskrivet för överlåtaren, försåvitt ej vid förvärv av rörelsen på grund av arv eller testamente stämpelplikt beräknats efter lägre belopp, i vilket fall det belopp efter vilket stämpelplikt sålunda beräknats skall anses såsom anskaff-

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

ningsvärde. Skulle det i något fall befinnas, att den skattskyldige eller någon, som står honom nära, vidtagit åtgärd för att den skattskyldige skall kunna tillgodoräkna sig ett högre anskaffningsvärde än som synes rimligt, och kan det antagas att detta skett för att åt någon av dem bereda obehörig förmån i beskattningsavseende, skall anskaffningsvärdet i skälig mån jämkas.

Har skattskyldig beträffande under beskattningsåret anskaffade tillgångar tidigare åtnjutit i punkt 2 av anvisningarna till 41 § omförmält avdrag på värdet av rättighet till leverans av tillgångar enligt ej fullgjorda köpekontrakt, skall såsom anskaffningsvärde anses den verkliga kostnaden minskad med det tidigare jämlikt nyssnämnda stadgande åtnjutna avdraget. Vad nu sagts skall äga motsvarande tillämpning om investeringsfond i enlighet med vad för sådan fond finnes stadgat tagits i anspråk för avskrivning av under beskattningsåret anskaffade tillgångar.

Avdrag för avskrivning på här ifrågavarande tillgångar må för det beskattningsår under vilket rörelsen påbörjats åtnjutas med högst trettio procent för år räknat av anskaffningsvärdet på sådana under beskattningsåret anskaffade tillgångar, vilka vid utgången av beskattningsåret fortfarande tillhörde rörelsen. Skillnaden mellan anskaffningsvärdet och det belopp varmed avdrag åtnjutits utgör det skattemässiga restvärdet. För annat beskattningsår än nu sagts får avdrag åtnjutas med högst trettio procent av summan av det skattemässiga restvärdet vid utgången av närmast föregående beskattningsår och anskaffningsvärdet på sådana under det löpande beskattningsåret anskaffade tillgångar, vilka vid utgången av beskattnings-

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

året fortfarande tillhörde rörelsen. Vad sålunda stadgats skall gälla oavsett när under visst beskattningsår tillgångarna anskaffats.

Avdrag enligt föregående stycke får icke åtnjutas med så stort belopp att det skattemässiga restvärdet kommer att understiga det för motsvarande beskattningsår i balansräkningen upptagna värdet av samma tillgångar.

Hava under beskattningsåret tillgångar av nu ifrågavarande slag, som anskaffats före ingången av samma år, avyttrats eller hava dylika tillgångar gått förlorade därvid för sistnämnda fall försäkringsersättning avtalats, må särskilt avdrag för avskrivning åtnjutas med belopp motsvarande den i anledning av avyttringen eller försäkringsfallet uppkomna intäkten. Därest skattskyldig erhållit avdrag i enlighet med bestämmelserna i detta stycke, skall underlaget för beräkning av avdrag enligt åttonde stycket fastställas till motsvarande lägre belopp.

Oaktat vad ovan stadgas må avdrag medgivas för avskrivning med belopp som erfordras för att det skattemässiga restvärdet icke skall överstiga anskaffningsvärdet på samtliga nu ifrågavarande tillgångar, vilka vid utgången av beskattningsåret fortfarande tillhörde rörelsen, sedan på detta värde avräknats en beräknad årlig avskrivning av tjugo procent. Visar skattskyldig att nämnda tillgångars verkliga värde understiger även sålunda beräknat värde, må avdrag medgivas jämväl för härav betingad ytterligare avskrivning. Avdrag enligt detta stycke får medgivas endast under förutsättning att den skattskyldige haft ordnad bokföring, som avslutats med resultaträkning och balansräkning, samt att det skattemässiga restvärdet överensstämmer med det i balansräkningen för motsva-

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

rande beskattningsår upptagna värdet på samma tillgångar.

Då tillgångar, som anskaffats under beskattningsåret, avyttras, förloras eller såsom för rörelsen obrukbara utrangeras under samma år, må avdrag åtnjutas för anskaffningsvärdet eller oavskriven del därav. Med avyttring likställes det fall, att tillgång uttages ur rörelsen för att tillföras annan rörelse, som utgör särskild förvärvskälla, eller för att nyttjas för annat ändamål. Att belopp, som erhålles vid avyttring av tillgång, i sin helhet skall upptagas såsom intäkt av rörelse, därom stadgas i punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 28 §.

Har skattskyldig, i annat än i första stycket andra meningen angivet fall, under visst beskattningsår yrkat avdrag för hela kostnaden för anskaffande av tillgång, som avses i denna punkt, skall ett belopp motsvarande sjuttio procent härav upptagas såsom intäkt i förvärvskällan för beskattningsåret. Avdrag för sistnämnda belopp må åtnjutas enligt särskild plan med tjugo procent för år räknat.

Angående avdrag för nedskrivning av värdet på rättigheter till leverans av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier enligt ej fullgjorda köpekontrakt stadgas i punkt 2 av anvisningarna till 41 §.

7.[28] Kostnaden för anskaffande av byggnad, vilken är avsedd för användning i ägarens rörelse, avdrages genom årliga värdeminskningsavdrag enligt föreskrifterna i denna punkt. Är fråga om rent tillfälliga byggnader, avsedda att användas endast ett fåtal år, får dock byggnadskostnaden i sin helhet avdragas för det år då anskaffningen ägt rum.

I byggnads anskaffningsvärde inräknas ej värdet av sådana delar och tillbehör, som äro avsedda att direkt tjäna byggnadens användning för rörelseändamål, även om deras värde ingår i det vid fastighetstaxeringen fastställda byggnadsvärdet.

I enlighet härmed inräknas ej i värdet av industribyggnad värdet av till-

[28] Senaste lydelse 1975:259.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

gångar avsedda för den industriella driften såsom maskiner, anordningar för godstransport som t. ex. räls, traversbanor och hissar, behållare, ställningar för lagring e. d. samt ej heller värdet av anordningar för användningen av dessa tillgångar som t. ex. särskilda fundament. I byggnadens värde inräknas vidare ej värdet av ledningar för vatten, avlopp m. m., avsedda att direkt tjäna den industriella driften, eller värdet av speciella värmeanläggningar, ventilationsanordningar eller särskilda skorstenar för avledande av gaser och annat som alstras vid produktionen. I värdet av byggnad som är avsedd för affärsändamål inräknas exempelvis ej värdet av hyllor, diskar eller annan butiksinredning, rulltrappor m. m. Tjänstgör konstruktion, för vilken byggnadsvärde fastställts vid fastighetstaxeringen, i sin helhet eller till viss del som maskin eller redskap, såsom kan vara fallet med oljecisterner och siloanläggningar, anses värdet av sådan konstruktion ej ingå i byggnadens värde.

I fråga om tillgångar, vilkas värde enligt andra och tredje styckena ej inräknas i byggnadens värde, tillämpas i stället de föreskrifter som enligt *punkterna 3 och 4* gälla för beräkning av värdeminskningsavdrag m. m. för maskiner och andra inventarier i rörelse.

I fråga om tillgångar, vilkas värde enligt andra och tredje styckena ej inräknas i byggnadens värde, tillämpas i stället de föreskrifter som enligt *punkt 3* gälla för beräkning av värdeminskningsavdrag m. m. för maskiner och andra inventarier i rörelse.

Av punkt 16 fjärde stycket framgår, att värdet av vissa till marken hörande anordningar inräknas i anskaffningsvärdet för byggnad, även om de icke ingå i byggnadsvärdet.

Värdeminskningsavdrag för byggnad beräknas på ett anskaffningsvärde, bestämt enligt de grunder som angivas i punkt *3 b sista* stycket. Har byggnad förvärvats tillsammans med den mark, på vilken den är belägen, anses så stor del av fastighetens anskaffningskostnad belöpa på byggnaden, som det vid fastighetstaxeringen fastställda byggnadsvärdet utgör av fastighetens hela taxeringsvärde. Om den återstående delen av anskaffningskostnaden för fastigheten visas mera avsevärt över- eller understiga ett skäligt markvärde, får dock det för byggnaden beräknade värdet jämkas. Till anskaffningsvärdet räknas även de kostnader för till- eller ombyggnad som nedlagts efter förvärvet av byggnaden.

Värdeminskningsavdrag för byggnad beräknas på ett anskaffningsvärde, bestämt enligt de grunder som angivas i punkt *3 sjätte* stycket. Har byggnad förvärvats tillsammans med den mark, på vilken den är belägen, anses så stor del av fastighetens anskaffningskostnad belöpa på byggnaden, som det vid fastighetstaxeringen fastställda byggnadsvärdet utgör av fastighetens hela taxeringsvärde. Om den återstående delen av anskaffningskostnaden för fastigheten visas mera avsevärt över- eller understiga ett skäligt markvärde, får dock det för byggnaden beräknade värdet jämkas. Till anskaffningsvärdet räknas, *utom i fall som angives i punkt 10 andra och tredje styckena*, även de kostnader för till- eller ombyggnad som ned-

Nuvarande lydelse

Avdrag för årlig värdeminskning av byggnad beräknas enligt avskrivningsplan till viss procent av anskaffningsvärdet. Procentsatsen för värdeminskningsavdraget bestämmes efter den tid byggnaden anses kunna utnyttjas. Vid denna bedömning skola beaktas jämväl sådana omständigheter som att byggnadens ekonomiska varaktighetstid kan antagas komma att röna inflytande av framtida rationaliseringar, förändringar med hänsyn till teknikens utveckling, omläggning av verksamhet och liknande. Är på grund av särskilda omständigheter av annan art än nyss nämnts byggnadens värde för rörelsen begränsat till förhållandevis kort tid, skall hänsyn tagas även härtill. Så kan vara fallet exempelvis då fråga är om byggnad för utnyttjande av en begränsad malmfyndighet eller då byggnad, som är belägen på annans grund och som användes i rörelse, vid nyttjanderättens upphörande icke skall lösas av jordägaren.

Skattskyldig får i fråga om byggnad, som är avsedd att användas i hans rörelse, göra avdrag inom avskrivningsplanen – utom för årliga värdeminskningsavdrag – med 10 procent av den på planen upptagna kostnaden för ny-, till- eller ombyggnad. Avdra-

Föreslagen lydelse

lagts efter förvärvet av byggnaden.

Avdrag för årlig värdeminskning av byggnad beräknas enligt avskrivningsplan till *högst* viss procent av anskaffningsvärdet. Procentsatsen för värdeminskningsavdraget bestämmes efter den tid byggnaden anses kunna utnyttjas. Vid denna bedömning skola beaktas jämväl sådana omständigheter som att byggnadens ekonomiska varaktighetstid kan antagas komma att röna inflytande av framtida rationaliseringar, förändringar med hänsyn till teknikens utveckling, omläggning av verksamhet och liknande. Är på grund av särskilda omständigheter av annan art än nyss nämnts byggnadens värde för rörelsen begränsat till förhållandevis kort tid, skall hänsyn tagas även härtill. Så kan vara fallet exempelvis då fråga är om byggnad för utnyttjande av en begränsad malmfyndighet eller då byggnad, som är belägen på annans grund och som användes i rörelse, vid nyttjanderättens upphörande icke skall lösas av jordägaren. *Har skattskyldig för visst beskattningsår yrkat avdrag med lägre belopp än vad som högst kunnat medges enligt avskrivningsplanen, får han tillgodoräkna sig det resterande avdraget genom utsträckning i erforderlig mån av avskrivningstiden efter den antagna varaktighetstidens slut.*

Skattskyldig får i fråga om byggnad, som är avsedd att användas i hans rörelse, göra avdrag inom avskrivningsplanen – utom för årliga värdeminskningsavdrag – med 10 procent av den på planen upptagna kostnaden för ny-, till- eller ombyggnad. Avdra-

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
get *fördelas* med 2 procent *under vart och ett av de fem första beskattningsåren* räknat från och med det år då *kostnaden nedlagts*. Överlåtes byggnaden *inom denna tidrymd* får den nye ägaren på motsvarande sätt tillgodoräkna sig de avdrag som återstå för överlåtaren.	get *medges* med *högst* 2 procent *årligen* räknat från och med det år då *byggnaden eller den till- eller ombyggda delen av byggnaden upp-förts eller tagits i bruk*. Överlåtes byggnaden, får den nye ägaren på motsvarande sätt tillgodoräkna sig de avdrag som återstå för överlåtaren.

Utrangeras eller nedrives i rörelse använd byggnad, får avdrag ske för vad som återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet, i den mån detta belopp överstiger vad som influtit vid avyttring av byggnadsmaterialier o. dyl. i samband med utrangeringen eller rivningen.

10.[29] I anslutning till vad som enligt anvisningarna till 28 § betecknats såsom *intäkt* i rörelse, skall såsom *driftförlust* i denna förvärvskälla anses uteblivandet av en intäkt, som normalt bort inflyta i rörelsen. Detta innebär, att intäktens uteblivande skall vara av sådan beskaffenhet, att det i den förvärvsverksamhet, varom fråga är, kan räknas med eventuellt uppkommande förlust i stället för vinst samt att förlusten alltså ingår såsom ett led i förvärvsverksamheten. Hit räknas alltså exempelvis till följd av köpares insolvens utebliven betalning för varor eller produkter, som den skattskyldige fört i handel eller tillverkat, prisfall under inköps- eller tillverkningspris, förstöring eller försämring av varulager, tillverkningar, lager av råvaror och förbrukningsartiklar eller dyl., utebliven återbetalning av lån, som skattskyldig i av honom driven penningrörelse utlämnat på förfalskade låne-handlingar m. m. dyl. I dylika fall är skattskyldig berättigad att i beskattningsavseende göra nödig nedskrivning å varulagrets värde eller erforderlig avskrivning å utestående fordringar eller vidtaga därmed jämförlig åtgärd för minskande av sin eljest skattepliktiga inkomst. Däremot räknas icke hit förlust, som skattskyldig kan hava lidit vid sidan av vad som normalt ingår såsom ett led i förvärvsverksamheten, således i regel icke genom borgensförbindelse eller genom prisfall å eller förstöring genom brand eller olyckshändelse av fastighet, som användes för stadigvarande bruk i rörelsen. Den förlust, som föranledes av en dylik, oberoende av rörelsen uppkommen skada, är att anse såsom *kapitalförlust*.

Har byggnad, som används i rörelse, skadats genom brand eller liknande olyckshändelse skall – utan hinder av vad som sagts i föregående stycke – den därigenom uppkomna förlusten, vad gäller beräkning av byggnadens anskaffningsvärde, behandlas som driftförlust om och i den mån kostnad

[29] Senaste lydelse 1965:573.

Nuvarande lydelse

Har borgenär beviljat gäldenär, med vilken han är i sådan intressegemenskap som avses i anvisningarna till 43 §, ackord och kan det antagas att ackordet haft sin grund i intressegemenskapen, såsom när ingen annan borgenär med fordran av betydelse lämnat motsvarande ackord eller gäldenären uppenbarligen icke är på obestånd, äger borgenären rätt till avdrag för avskrivning på sin fordran hos gäldenären *endast som för koncernbidrag enligt 43 § 3 mom.*

Föreslagen lydelse

för att återställa byggnaden bestritts med ersättning på grund av skadeförsäkring. Vad nu anförts skall äga motsvarande tillämpning om ägaren till den skadade byggnaden – eller en honom närstående person – inom tre år från skadetillfället anskaffar eller påbörjar att uppföra en ny byggnad som ersättning för den skadade.

Oavsett huruvida försäkringsersättning utgått eller icke får förlust, som avses i föregående stycke, behandlas som driftförlust såvida kostnaden för att återställa byggnaden i ursprungligt skick kan antagas uppgå till högst 15 procent av byggnadens taxeringsvärde vid skadetillfället.

Kostnad för projektering e. d. av byggnader eller anläggningar, vilka är avsedda för den skattskyldiges rörelse, får – till den del kostnaden avser projekt som enligt en vid beskattningsårets utgång gjord bedömning icke kommer att genomföras – behandlas som driftförlust. Har projekt till vilket avdrag enligt detta stycke hänför sig kommit till utförande, skall ett mot avdraget svarande belopp upptagas såsom intäkt för det beskattningsår då byggnaden eller anläggningen uppförts eller tagits i bruk. Beloppet får å andra sidan inräknas i anskaffningsvärdet för byggnaden eller anläggningen.

Har borgenär beviljat gäldenär, med vilken han är i sådan intressegemenskap som avses i anvisningarna till 43 §, ackord och kan det antagas att ackordet haft sin grund i intressegemenskapen, såsom när ingen annan borgenär med fordran av betydelse lämnat motsvarande ackord eller gäldenären uppenbarligen icke är på obestånd, äger borgenären *icke* rätt till avdrag för avskrivning på sin fordran hos gäldenären.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	Regeringen kan förklara att, om förlust på aktier eller andelar i svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening eller utländskt bolag med uppgift att driva verksamhet av väsentlig betydelse från samhällsekonomisk synpunkt framkommer vid avyttring av aktierna eller andelarna eller vid företagets upplösning, förlusten skall utgöra avdragsgill omkostnad för ägaren av aktierna eller andelarna. Detsamma gäller i fråga om långivare beträffande förlust på lån eller dylikt som han lämnat företaget.
	Bestämmelserna i föregående stycket om förlust äga motsvarande tillämpning på förlust, som beräknas skola framkomma. Regeringen bestämmer därvid hur avdraget i det särskilda fallet skall beräknas. Har skattskyldig åtnjutit avdrag, som avses i detta stycke, skall avdraget frånräknas avdragsgill förlust, som sedermera uppkommer vid avyttring av aktierna eller andelarna eller vid upplösning av företaget. Uppkommer vinst genom att aktierna eller andelarna avyttras eller genom att tillskjutet kapital återfås, skall vinsten upptagas som skattepliktig intäkt av rörelse hos den som haft vinsten.
	---
till 35 §	
1.[31] Avyttras *jordbruksfastighet eller fastighet, som ingått i den skattskyldiges rörelse,* skall, såvida viss del av vederlaget *enligt punkt 4 av anvisningarna till 21 § eller punkt 1 av anvisningarna till 28 §* utgör intäkt av jordbruksfastighet eller rörelse, denna del av vederlaget icke medräknas vid beräkning av realisationsvinst.	1. Avyttras *fastighet* skall, såvida viss del av vederlaget utgör intäkt av jordbruksfastighet, *annan fastighet* eller rörelse, denna del av vederlaget icke medräknas vid beräkning av realisationsvinst.

[31] Senaste lydelse 1976:343.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
till 36 §	
2.a.[32] Skall vid beräkning av realisationsvinst på grund av avyttring av fastighet vederlaget för viss del av fastigheten upptagas som intäkt av jordbruksfastighet eller rörelse (jfr punkt 1 av anvisningarna till 35 §) får i omkostnadsbeloppet icke inräknas kostnad som hänför sig till sådan del av fastigheten och som vid inkomsttaxeringen behandlats enligt reglerna för maskiner och andra inventarier.	2. a. Skall vid beräkning av realisationsvinst på grund av avyttring av fastighet vederlaget för viss del av fastigheten upptagas som intäkt av jordbruksfastighet, *annan fastighet* eller rörelse (jfr punkt 1 av anvisningarna till 35 §) får i omkostnadsbeloppet icke inräknas kostnad som hänför sig till sådan del av fastigheten och som vid inkomsttaxeringen behandlats enligt reglerna för maskiner och andra inventarier.

Som förbättringskostnad enligt punkt 1 räknas även kostnad, som under tid, då intäkt av avyttrad annan fastighet eller i förekommande fall del därav beräknats enligt 24 § 2 eller 3 mom., har nedlagts på reparation och underhåll av fastigheten eller fastighetsdelen, i den mån den avyttrade egendomen på grund därav vid avyttringen befunnit sig i bättre skick än vid förvärvet. Förbättringskostnad, som icke uppförts på avskrivningsplan, och med förbättringskostnad jämförlig reparations- eller underhållskostnad får dock inräknas i omkostnadsbeloppet endast för år då de nedlagda kostnaderna uppgått till minst 3 000 kronor.

Kostnad enligt föregående stycke, som uppförts på avskrivningsplan, skall normalt anses nedlagd det år då kostnaden uppförts på planen. I andra fall skall sådan kostnad normalt anses nedlagd när faktura eller räkning erhållits, varav framgår vilket arbete som utförts.

Omkostnadsbeloppet skall minskas med värdeminskningsavdrag, som belöper på tid före avyttringen av fastigheten, såsom avdrag för värdeminskning av skog eller annan naturtillgång eller för värdeminskning av täckdiken eller andra markanläggningar (jfr punkt 4 fjärde–sjätte styckena av anvisningarna till 22 § samt punkt 16 femte och sjätte styckena av anvisningarna till 29 §). På samma sätt skall omkostnadsbeloppet minskas med avdrag för värdeminskning av byggnad m. m. (jfr punkt 3 tredje stycket och punkt 4 tredje stycket av anvisningarna till 22 §, punkt 2 och punkt 3 andra stycket av anvisningarna till 25 § och punkt 16 fjärde stycket av anvisningarna till 29 §), dock icke för år då avdraget understigit 3 000 kronor. Omkostnadsbeloppet skall minskas även med belopp varmed fastigheten avskrivits i samband med ianspråktagande av investeringsfond e. d.

Vid beräkning av omkostnadsbeloppet skall fastighet, som förvärvats före år 1952, anses förvärvad den 1 januari 1952. Ingångsvärdet skall därvid anses utgöra 150 procent av fastighetens taxeringsvärde för år 1952. Hänsyn skall vid vinstberäkningen icke tagas till kostnader och avdrag som belöper

[32] Senaste lydelse 1976:343.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

på tid före år 1952. Dock får det vid förvärvet erlagda vederlaget för fastigheten upptagas som ingångsvärde, om den skattskyldige kan visa att köpeskillingen överstiger 150 procent av taxeringsvärdet för år 1952. Fanns taxeringsvärde ej åsatt för år 1952, får motsvarande värde uppskattas med ledning av taxeringsvärdet för fastighet, i vilken den avyttrade egendomen ingått, eller närmast därefter åsatta taxeringsvärde.

Har fastighet vid avyttringen innehafts mer än tjugo år får den skattskyldige vid vinstberäkningen som ingångsvärde upptaga ett belopp motsvarande 150 procent av det taxeringsvärde, som gällde tjugo år före avyttringen. Har taxeringsvärdet åsatts vid fastighetstaxering som verkställts år 1970 eller senare får dock som ingångsvärde upptagas endast 133 procent av taxeringsvärdet. Om ingångsvärdet beräknas med ledning av det taxeringsvärde som gällde tjugo år före avyttringen, skall hänsyn vid vinstberäkningen icke tagas till kostnader och avdrag, som belöper på tidigare år än tjugo år före avyttringen. Fanns taxeringsvärde ej åsatt tjugo år före avyttringen, får motsvarande värde uppskattas på sätt angives i femte stycket sista meningen.

Har avyttrad fastighet förvärvats genom arv eller testamente eller genom bodelning i anledning av makes död, får den skattskyldige, i stället för köpeskilling eller motsvarande vederlag för fastigheten vid närmast föregående köp, byte eller därmed jämförliga fång eller i stället för ett med stöd av föregående stycke framräknat värde, som ingångsvärde upptaga 150 procent av fastighetens taxeringsvärde året före det år då dödsfallet inträffade eller motsvarande i arvsskattehänseende gällande värde, förutsatt att dödsfallet ägt rum efter år 1952. Ägde dödsfallet rum efter år 1970 får dock som ingångsvärde upptagas endast 133 procent av taxeringsvärdet eller motsvarande i arvsskattehänseende gällande värde. Fanns taxeringsvärde ej åsatt året före det år då dödsfallet inträffade, får motsvarande värde uppskattas på sätt som angives i femte stycket sista meningen. Har ingångsvärdet upptagits med stöd av bestämmelserna i detta stycke, skall hänsyn vid vinstberäkningen icke tagas till kostnader och avdrag, som belöper på tidigare år än året före dödsåret.

Beräknas ingångsvärdet med ledning av taxeringsvärde skall, såvida viss del av taxeringsvärdet avser egendom som i kostnadshänseende hänförts till maskiner och andra inventarier i jordbruk eller rörelse (jfr punkt 1 av anvisningarna till 35 §), taxeringsvärdet reduceras med den del därav som kan anses belöpa på egendom av nyss angivet slag. Sådan reducering skall dock icke göras om mindre än 25 procent av hela vederlaget för den avyttrade fastigheten belöper på egendom, som vid beräkning av värdeminskningsavdrag hänföres till maskiner och andra inventarier.

Skall taxeringsvärdet reduceras enligt föregående stycke iakttages följande. Har taxeringsvärdet åsatts tidigare än vid 1975 års fastighetstaxering, skall taxeringsvärdet reduceras med så stor del därav som vederlaget för egendom, som vid beräkning av värdeminskningsavdrag hänföres till maskiner och andra inventarier, utgör av hela vederlaget för den avyttrade fastigheten. Vad nu sagts gäller även om taxeringsvärdet åsatts år 1975 eller senare,

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

dock att vid beräkningen skall bortses från den del av vederlaget vid avyttringen som belöper på egendom som enligt 5 § 5 mom. är undantagen från skatteplikt. Kan den skattskyldige visa att den andel av taxeringsvärdet som kan anses belöpa på egendom, som vid beräkning av värdeminskningsavdrag hänföres till maskiner och andra inventarier, är mindre än den andel av hela vederlaget för den avyttrade fastigheten som kan anses belöpa på egendom av nu angivet slag, får dock taxeringsvärdet reduceras på grundval av förhållandena vid fastighetstaxeringen.

Det för fastigheten gällande ingångsvärdet – antingen detta utgör köpeskillingen vid förvärvet, taxeringsvärdet tjugo år före avyttringen, taxeringsvärdet för år 1952 eller taxeringsvärdet året före dödsfallet eller motsvarande värde – liksom de förbättrings- eller därmed jämförliga reparations- och underhållskostnader, för vilka avdrag får ske och de värdeminskningsavdrag m. m., vilka skola minska omkostnadsbeloppet, skola omräknas till de belopp, vartill de skulle ha uppgått efter det allmänna prisläget under det år då avyttringen skedde.

Omräkningen sker med ledning av en indexserie, grundad på konsumentprisindex. Riksskatteverket fastställer årligen omräkningstalen.

Har avyttring av fastighet omfattat byggnad, som i huvudsak är avsedd att användas för bostadsändamål och som vid avyttringstillfället varit eller bort vara åsatt ett taxerat byggnadsvärde av lägst 10 000 kronor, avdrages ytterligare ett belopp av 3 000 kronor för varje påbörjat kalenderår före taxeringsåret som bostadsbyggnaden under innehavstiden funnits på fastigheten. Om det taxerade byggnadsvärdet icke uppgått eller bort uppgå till 10 000 kronor, avdrages 3 000 kronor för varje påbörjat kalenderår under innehavstiden som byggnaden utnyttjats till stadigvarande bostad. Avdrag medgives icke för tidigare år än år 1952. Finnes på fastigheten mer än en bostadsbyggnad beräknas nu avsett avdrag endast för fastighetens huvudbyggnad. Sker vinstberäkningen med utgångspunkt från taxeringsvärdet tjugo år före avyttringen enligt sjätte stycket ovan eller från taxeringsvärdet året före dödsfallet enligt sjunde stycket ovan eller motsvarande värden, får avdrag enligt detta stycke ej ske för tidigare år än tjugo år före avyttringen eller året före dödsfallet. Om bostadsbyggnad rivits eller förstörts genom brand eller liknande, skall avdrag enligt detta stycke medgivas även för tid då denna byggnad funnits på fastigheten, om den skattskyldige inom ett år igångsatt arbete med att uppföra ersättningsbyggnad. Om en bostadsbyggnad under mer än ett år tagits i anspråk huvudsakligen för annat ändamål än bostadsändamål medgives avdrag enligt detta stycke endast för tid då byggnaden därefter åter utnyttjats huvudsakligen för bostadsändamål.

Vinstberäkning på grund av avyttring av del av fastighet skall grundas på förhållandena på den avyttrade fastighetsdelen. Om den skattskyldige så önskar skall dock så stor del av det för hela fastigheten beräknade omkostnadsbeloppet – i förekommande fall minskat med värdeminskningsavdrag m. m. – anses belöpa på den avyttrade delen som vederlaget för fastighetsdelen utgör av fastighetens hela värde vid avyttringstillfället. Om den avyttrade delen avser en eller ett fåtal tomter avsedda att bebyggas

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

med bostadshus och vederlaget är mindre än 10 procent av fastighetens taxeringsvärde, får vidare ingångsvärdet på den avyttrade fastighetsdelen utan särskild utredning beräknas till 1 krona per kvadratmeter, dock ej till högre belopp än köpeskillingen.

Vad i de två första meningarna av föregående stycke föreskrivits gäller i tillämpliga delar även vid marköverföring enligt fastighetsbildningslagen (1970:988).

Har den skattskyldige erhållit sådan engångsersättning som avses i punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 35 §, skall så stor del av det för hela fastigheten beräknade omkostnadsbeloppet – i förekommande fall minskat med värdeminskningsavdrag m. m. – anses belöpa på den del av fastigheten som ersättningen avser, som engångsersättningen utgör av fastighetens hela värde vid tiden för upplåtelsen eller inskränkningen i förfoganderätten.

Har den skattskyldige under innehavstiden avyttrat del av fastighet skall hänsyn tagas härtill vid beräkning av det omkostnadsbelopp som får avdragas vid vinstberäkningen i anledning av avyttring av återstoden av fastigheten. Kan utredning icke förebringas om den andel av omkostnadsbeloppet – i förekommande fall minskat med värdeminskningsavdrag m. m. – för fastigheten, som belöpt på den avyttrade fastighetsdelen, skall denna andel anses ha motsvarat hälften av erhållen ersättning för fastighetsdelen. Andelen skall dock i intet fall anses överstiga omkostnadsbeloppet – i förekommande fall minskat med värdeminskningsavdrag m. m. – för hela fastigheten omedelbart före avyttringen av fastighetsdelen.

Vad i föregående stycke föreskrivits äger motsvarande tillämpning om den skattskyldige under innehavstiden erhållit engångsersättning som avses i punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 35 §. Har den skattskyldige under innehavstiden avstått från mark genom marköverföring enligt fastighetsbildningslagen (1970:988), skall omkostnadsbeloppet på återstoden av fastigheten anses ha minskat med så stor del av omkostnadsbeloppet för den tidigare avstådda marken som ersättningen i pengar utgjort av det totala vederlaget för marken.

Beräknas omkostnadsbeloppet vid den slutliga avyttringen med ledning av ett taxeringsvärde som åsatts efter det att delavyttringen, markupplåtelsen eller marköverföringen m. m. ägt rum, äro bestämmelserna i de två föregående styckena icke tillämpliga.

Kostnad för förbättringsarbete eller därmed jämförligt reparations- och underhållsarbete, för vilket ersättning på grund av skadeförsäkring utgått, beaktas icke vid beräkning av realisationsvinst i vidare mån än kostnaden överstigit ersättningen. Har ersättning på grund av skadeförsäkring uppburits med större belopp än det som gått åt för skadans avhjälpande gäller följande. Fastighetens ingångsvärde, uppräknat enligt tionde stycket till tiden för skadetillfället, minskas med skillnaden mellan ersättningen och kostnaden för skadans avhjälpande. För tid efter skadetillfället ligger återstoden av det uppräknade ingångsvärdet till grund för uppräkning enligt tionde stycket.

Avyttrar delägare i fåmansföretag eller honom närstående person fastighet till företaget får vid vinstberäkningen fastighetens ingångsvärde icke be-

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
räknas på grundval av taxeringsvärde enligt sjätte och sjunde styckena. Ej heller får omräkning göras enligt tionde stycket eller tillägg göras enligt tolfte stycket. Riksskatteverket får medge undantag från bestämmelserna i detta stycke om det kan antagas att avyttringen skett av organisatoriska eller andra synnerliga skäl. Mot beslut av riksskatteverket i sådan fråga får talan icke föras.	
till 41 §	
1.[35] Inkomst av jordbruksfastighet eller rörelse skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Hänsyn skall därför tagas till in- och utgående lager av varor, däri inbegripet djur, råmaterial, hel- och halvfabrikat m. m., samt till fordringar och skulder. Som värde av ingående lager, fordringar och skulder skall därvid upptagas värdet av *närmast föregående beskattningsårs utgående lager, fordringar och skulder.* Bestämmelserna i 41 § om lager få i varvsrörelse tillämpas även i fråga om skepp eller skeppsbygge, på vilket den skattskyldige utfört eller avser att utföra arbete i icke oväsentlig omfattning, utan hinder av att den skattskyldige avyttrat skeppet eller bygget. Vad nu föreskrivits gäller dock endast intill dess skeppet eller skeppsbygget levererats till förvärvaren. Vad som avses med skepp framgår av sjölagen (1891:35 s.1).	1. Inkomst av jordbruksfastighet eller rörelse skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Hänsyn skall därför tagas till in- och utgående lager av varor, däri inbegripet djur, råmaterial, hel- och halvfabrikat m. m., samt till *pågående arbeten,* fordringar och skulder. Som värde av ingående lager, *pågående arbeten,* fordringar och skulder skall därvid upptagas värdet av *dessa poster enligt balansräkningen vid utgången av närmast föregående beskattningsår.* Bestämmelserna i 41 § om lager få i varvsrörelse tillämpas även i fråga om skepp eller skeppsbygge, på vilket den skattskyldige utfört eller avser att utföra arbete i icke oväsentlig omfattning, utan hinder av att den skattskyldige avyttrat skeppet eller bygget. Vad nu föreskrivits gäller dock endast intill dess skeppet eller skeppsbygget levererats till förvärvaren. Vad som avses med skepp framgår av sjölagen (1891:35 s. 1).

För skattskyldig, som haft ordnad bokföring, skall beräkningen av inkomst ske på grundval av hans bokföring med iakttagande av följande.

Därest vinstresultatet påverkats därav, att bland intäkter upptagits sådana intäkter, vilka icke skola beskattas såsom inkomst, eller utslutits intäkt, som skolat medräknas, eller bland utgifterna avförts sådana poster, för vilka vid inkomstberäkningen avdrag icke får ske, skall företagas erforderlig justering av det bokföringsmässiga vinstresultatet till överenstämmelse med en inkomstberäkning enligt de i denna lag stadgade grunder.

[35] Senaste lydelse 1976:924.

Nuvarande lydelse

Den i räkenskaperna gjorda värdesättningen å tillgångar avsedda för omsättning eller förbrukning (lager) skall vid inkomstberäkningen godtagas, därest denna värdesättning icke står i strid med vad nedan sägs.

Lagret vid beskattningsårets utgång får icke upptagas till lägre belopp än fyrtio procent av lagrets anskaffningsvärde eller, om återanskaffningsvärdet på balansdagen är lägre, sistnämnda värde, i förekommande fall efter avdrag för inkurans. Dock får lager av djur på jordbruksfastighet eller i renskötselrörelse icke upptagas till lägre belopp än fyrtio procent av de värden som riksskatteverket fastställer för olika slag av djur i skilda åldersgrupper på grundval av genomsnittspriserna på dessa djurslag under en period av tolv månader närmast före den 1 oktober beskattningsåret. Om sådant värde icke fastställts, t. ex. i fråga om särskilt dyrbara avelsdjur, får djuret upptagas lägst till fyrtio procent av allmänna saluvärdet.

Därest värdet å lagret, beräknat till anskaffnings- eller återanskaffningsvärdet och i förekommande fall efter avdrag för inkurans, uppgår till lägre belopp än som motsvarar medeltalet av värdena å lagren vid utgången av de två närmast föregående beskattningsåren (jämförelseåren), må lagret vid beskattningsårets utgång i stället upptagas till lägst ett belopp motsvarande förstnämnda värde å detta lager efter avdrag med sextio procent av sagda medeltalsvärde. Därvid skola såsom värden å lagren vid jämförelseårens utgång hava upptagits anskaffningsvärdena eller, därest återanskaffningsvärdena å balansdagarna i fråga varit lägre, sistnämnda värden, i förekom-

Föreslagen lydelse

Den i räkenskaperna gjorda värdesättningen på tillgångar avsedda för omsättning eller förbrukning (lager) skall vid inkomstberäkningen godtagas, därest denna värdesättning icke står i strid med vad *nedan i denna punkt eller i punkterna 2 och 3 sägs.*

Nuvarande lydelse

mande fall efter avdrag för inkurans. I fråga om djur på jordbruksfastighet eller i renskötselrörelse gäller dock att värdet av djuren skall hava upptagits till fulla det värde som riksskatteverket fastställt enligt föregående stycke eller till fulla allmänna saluvärdet. Föreligger sådant fall att sextio procent av nyssnämnda medeltalsvärde överstiger värdet av lagret vid beskattningsårets utgång, må avdrag åtnjutas jämväl för det överskjutande beloppet, därest en häremot svarande avsättning i räkenskaperna gjorts till lagerregleringskonto. Då avdrag för sådan avsättning medgivits, skall avsättningen återföras till beskattning nästföljande beskattningsår, därvid frågan om avdrag för förnyad avsättning till dylikt konto får prövas enligt bestämmelserna ovan. Ingå i lagret råvaror eller stapelvaror, må lagret av sådana varor eller del därav upptagas till lägst sjuttio procent av värdet å tillgångarna i fråga beräknat efter lägsta marknadspris under beskattningsåret eller under något av de närmast föregående nio beskattningsåren. Därest sist angivna grund för värdering av varulagret eller del därav tillämpats, skall vad ovan sägs om värdering med hänsyn tagen till medeltalet av värdena å lagren vid utgången av de två närmast föregående beskattningsåren icke gälla.

Utan avseende å vad förut stadgats angående den lägsta värdesättning å lagret, som vid inkomstberäkningen kan godtagas, må det lägre värde å lagret godtagas som skattskyldig med hänsyn till föreliggande risk för prisfall visar vara påkallat.

Vad i femte och sjätte styckena här ovan sägs angående det lägsta värde å skattskyldigs varulager, som må vid inkomstberäkningen godtagas, har icke avseende å penningsförvaltande före-

Föreslagen lydelse

Nuvarande lydelse

tags och försäkringsföretags placeringar av förvaltade medel i aktier, obligationer, lånefordringar m. m. eller å skattskyldigs lager av fastigheter och liknande tillgångar beträffande vilka en sådan värdesättning finnes icke vara godtagbar. Värdet å lager av nu avsedda tillgångar skall upptagas till vad som med hänsyn till risk för förlust, prisfall m. m. framstår såsom skäligt.

Förvärvas aktie i svenskt aktiebolag av skattskyldig, som driver bank- eller annan penningrörelse eller försäkringsrörelse, eller av annan skattskyldig, för vilken aktien utgör varulagertillgång, och är det icke uppenbart att den skattskyldige därigenom erhåller tillgång av verkligt och särskilt värde för honom med hänsyn till hans rörelse, må sådan nedgång i aktiens värde som beror på utdelning till den skattskyldige av medel, vilka vid förvärvet funnos hos det utdelande bolaget och icke motsvara tillskjutet belopp, ej föranleda att aktien vid inkomstberäkningen för den skattskyldige upptages till lägre belopp än som motsvarar hans anskaffningskostnad för aktien. Har denna, innan sådan utdelning skett, upptagits till lägre belopp än den skattskyldiges anskaffningskostnad, må aktien vid utgången av det beskattningsår, varunder utdelningen äger rum, icke upptagas till lägre belopp än aktiens värde i beskattningshänseende vid ingången av samma år med tillägg av ett belopp, som motsvarar skillnaden mellan den skattskyldiges anskaffningskostnad för aktien och nämnda värde, dock högst av det utdelade beloppet. Sker utdelning utan att det värde för aktien, som ligger till grund för beräkningen av den skattskyldiges inkomst, påverkas och medför detta att den skattskyldige efter överlåtelse av aktien eller upplösning av bolaget re-

Föreslagen lydelse

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

dovisar förlust, skall därifrån avräknas det belopp som motsvarar utdelningen. Utdelning som avses i detta stycke anses i första hand gälla andra medel än sådana som motsvara tillskjutet belopp. Vad som sägs om aktie i detta stycke äger motsvarande tillämpning på andel i ekonomisk förening. Med tillskjutet belopp avses därvid inbetald insats.

Avdrag för inkurans må icke medgivas med större belopp än vad den skattskyldige enligt vid självdeklarationen fogad utredning visar svara mot den konstaterade värdenedgången å lagret å balansdagen. Oaktat vad nu sagts må dock avdrag för inkurans medgivas med fem procent av det lägsta utav lagrets anskaffnings- och återanskaffningsvärden, därest detta ej framstår såsom uppenbart opåkallat, eller med det högre procenttal därav som riksskatteverket kan hava för lagren inom vissa branscher eller hos vissa grupper av skattskyldiga angivit.

Vid bestämmandet av lagrets anskaffningsvärde skall så anses som om de lagertillgångar, vilka kvarligga i lagret vid beskattningsårets utgång, äro de senaste av den skattskyldige anskaffade eller av honom tillverkade. För tillgångar, som den skattskyldige framställt eller bearbetat, skola såsom anskaffningsvärde anses direkta tillverkningskostnader (materialkostnader och arbetslöner) ökade med ett tillägg som motsvarar vad som av de indirekta tillverkningskostnaderna skäligen belöper å nu ifrågavarande tillgångar, därvid hänsyn dock icke behöver tagas till ränta å eget kapital.

Nedskrivning av värdet å rättigheter till leverans av lagertillgångar enligt ej fullgjorda köpekontrakt må godkännas endast i den mån det visas, att inköpspriset för tillgångar av samma slag

Nuvarande lydelse

å balansdagen understiger det kontraherade priset, eller det göres sannolikt, att dylikt prisfall kommer att inträffa innan tillgångarna levereras eller av den skattskyldige i oförändrat eller förädlat skick försäljas. Beträffande värdet å rättigheter till leverans av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier enligt ej fullgjorda köpekontrakt må nedskrivning av värdet däråt godkännas endast i den mån den skattskyldige visar, att inköpspriset för tillgångar av samma slag å balansdagen understiger det kontraherade priset, eller det göres sannolikt, att dylikt prisfall kommer att inträffa innan tillgångarna levereras.

Föreslagen lydelse

Vad här är stadgat gäller särskilt då fråga är om bestämmandet av det år, varunder en inkomst skall anses hava åtnjutits eller en utgift skall anses hava ägt rum. I sistnämnda avseende gäller alltså, att inkomst skall anses hava åtnjutits under det år, då densamma enligt allmänt vedertagen köpmannased eller enligt vad som beträffande jordbruk är allmänt brukligt bör i räkenskaperna uppföras såsom inkomstpost, även om den ännu icke av den skattskyldige uppburits i kontanta penningar eller eljest kommit honom tillhanda t. ex. i form av levererade varor, fullgjorda prestationer eller på annat härmed jämförligt sätt. Vad sålunda gäller i fråga om inkomstposterna har motsvarande tillämpning i fråga om utgiftsposterna. Avdrag för tantiem eller liknande ersättning från fåmansföretag till företagsledare eller honom närstående person får dock åtnjutas först under det år då utbetalning skett. I fråga om tiden för inkomst- och utgiftsposters upptagande enligt bokföringsmässiga grunder tillämpas i allmänhet det förfaringssättet, att fordringar uppföras såsom inkomst under det år, då de uppkomma, och att ränteintäkter hänföras till inkomsten för det år, på vilket de belöpa, i bägge fallen oberoende av huruvida de verkligen influtit under nämnda år eller icke. Å andra sidan lärer det vara vedertaget, att förskottsvis influtna räntor, som till större eller mindre del belöpa å ett kommande år, till denna del bokföringsmässigt hänföras till det sistnämnda årets inkomst.

Vid tillämpning av föregående stycke skall iakttagas bl. a. att skattskyldig skall – även om fakturering icke skett – såsom fordran redovisa värdet av avyttrade varor såvida dessa vid beskattningsårets utgång levererats till den nye ägaren.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Har den skattskyldiges taxering blivit för låg till följd av att värdet av varulager, kundfordringar, pågående arbeten eller liknande tillgångar upptagits med för lågt belopp i balansräkningen eller till följd av att avdrag för leverantörsskulder eller för framtida garantiutgifter eller liknande skulder och reserveringar medgivits med för högt belopp, skall, såvida yrkande om rättelse av felet icke framställts inom den ordinarie besvärstiden, felet rättas så snart ske kan vid taxeringen för senare beskattningsår. Rättelse får för visst beskattningsår dock icke överstiga det belopp varmed tillgång eller skuld, som nyss sagts, upptagits med felaktigt belopp i utgående balansräkningen för närmast föregående beskattningsår.

Har avverkningsrätt till skog upplåtits mot betalning, som skall erläggas under loppet av flera år, må såsom intäkt för varje år upptagas den del av köpeskillingen, som under samma år influtit. Avdrag för minskning i ingående virkesförråd m. m., vartill upplåtaren kan vara berättigad, fördelas därvid på de särskilda åren i förhållande till den under varje år influtna likviden.

Om beskattningsmyndighet, med frångående av den skattskyldiges på hans räkenskaper grundade inkomstberäkning, såsom inkomst för ett år beskattat vinst, som enligt de vid bokföringen tillämpade grunderna först ett senare år framkommer såsom bokföringsmässig vinst, skall vid inkomstberäkningen för det följande år, då vinsten i bokföringen kommer till synes, det sistnämnda årets i bokföringen redovisade vinstresultat med hänsyn härtill justeras på sådant sätt, att den redan beskattade vinsten icke för det året ånyo tages till beskattning.

Motsvarande gäller för det fall, att beskattningsmyndighet ansett förlust, av beskaffenhet att avdrag därför får ske, icke böra beaktas vid inkomstberäkningen för det år, under vilket den kommit till synes i räkenskaperna, eller beskattningsmyndighet eljest något år frångått den skattskyldiges bokföring i avseende, som kan hava inflytande på följande års inkomstberäkning.

---

3. Vad i punkt 2 andra, tredje och femte styckena här ovan sägs angående det lägsta värde på skattskyldigs varulager, som må vid inkomstberäkningen godtagas, har icke avseende på

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

penningförvaltande företags och försäkringsföretags placeringar av förvaltade medel i aktier, obligationer, lånefordringar m. m. eller på skattskyldigs lager av fastigheter och liknande tillgångar. Värdet av lager av värdepapper och liknande tillgångar skall upptagas till vad som med hänsyn till risk för förlust, prisfall m. m. framstår som skäligt, dock att, såvitt gäller annan än bank, försäkringsföretag, fondkommissionär eller dotterbolag till investmentföretag, lagret icke får upptagas till lägre värde än det lägsta av marknadsvärdet på balansdagen eller anskaffningsvärdet.

Förvärvas aktie i svenskt aktiebolag av skattskyldig, som driver bank- eller annan penningrörelse eller försäkringsrörelse, eller av annan skattskyldig, för vilken aktien utgör varulagertillgång, och är det icke uppenbart att den skattskyldige därigenom erhåller tillgång av verkligt och särskilt värde för honom med hänsyn till hans rörelse, må sådan nedgång i aktiens värde som beror på utdelning till den skattskyldige av medel, vilka vid förvärvet funnos hos det utdelande bolaget och icke motsvara tillskjutet belopp, ej föranleda att aktien vid inkomstberäkningen för den skattskyldige upptages till lägre belopp än som motsvarar hans anskaffningskostnad för aktien. Har denna, innan sådan utdelning skett, upptagits till lägre belopp än den skattskyldiges anskaffningskostnad, må aktien vid utgången av det beskattningsår, varunder utdelningen äger rum, icke upptagas till lägre belopp än aktiens värde i beskattningshänseende vid ingången av samma år med tillägg av ett belopp, som motsvarar skillnaden mellan den skattskyldiges anskaffningskostnad för aktien och nämnda värde, dock högst av det utdelade be-

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

loppet. Sker utdelning utan att det värde för aktien, som ligger till grund för beräkningen av den skattskyldiges inkomst, påverkas och medför detta att den skattskyldige efter överlåtelse av aktien eller upplösning av bolaget redovisar förlust, skall därifrån avräknas det belopp som motsvarar utdelningen. Utdelning som avses i detta stycke anses i första hand gälla andra medel än sådana som motsvara tillskjutet belopp. Vad som sägs om aktie i detta stycke äger motsvarande tillämpning på andel i ekonomisk förening. Med tillskjutet belopp avses därvid inbetald insats.

Fastigheter, som utgöra lagertillgång i byggnadsrörelse, tomtrörelse, handel med fastigheter eller försäkringsrörelse, får icke upptagas till lägre värde än det lägsta av åttiofem procent av summan av fastigheternas anskaffningsvärden eller summan av fastigheternas beräknade skattemässiga restvärden. Det beräknade skattemässiga restvärdet för en fastighet utgör skillnaden mellan anskaffningsvärdet och summan av de värdeminskningsavdrag som den skattskyldige enligt 22, 25 och 29 §§ under innehavstiden hade kunnat åtnjuta vid inkomstberäkningen för fastigheten i fråga.

Vid tillämpning av föregående stycke beräknas anskaffningsvärde enligt de grunder som angivas i punkt 3 sjätte stycket av anvisningarna till 29 §.

Bestämmelsen i tredje stycket äger motsvarande tillämpning vid värdering av fastigheter som innehavas av sådant fastighetsförvaltande handelsbolag som avses i punkt 3 sjätte stycket av anvisningarna till 27 §. Har nedskrivning icke skett i handelsbolagets räkenskaper äger delägare i handelsbolaget skriva ned värdet av sin andel i motsvarande mån. Avyttrar delägare i

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

handelsbolag andel i bolaget, skall på delägaren belöpande nedskrivning av fastighet återföras till beskattning hos denne.

Visar skattskyldig, som bedriver byggnadsrörelse, tomtrörelse eller handel med fastigheter, att det sammanlagda värdet av de i rörelsen ingående fastigheterna är lägre än vad som följer av tredje–femte styckena får fastigheterna tagas upp till detta lägre värde.

Rätt till avdrag för nedskrivning av fastighet, värdepapper och liknande tillgångar, som utgör lagertillgångar i rörelse, föreligger endast om den skattskyldige haft ordnad bokföring, som avslutas med resultaträkning och balansräkning, och om motsvarande nedskrivning skett i bokföringen.

Har skattskyldig, som bedriver byggnadsrörelse, tomtrörelse eller handel med fastigheter, åtagit sig att utan ersättning utföra arbete på en av honom avyttrad fastighet, får avdrag åtnjutas med belopp som i räkenskaperna för beskattningsåret avsatts för täckande av utfästelsen. Överstiger avsättningen uppenbarligen de beräknade kostnaderna på grund av utfästelsen, skall avdraget nedsättas i motsvarande mån. Avdraget skall återföras till beskattning nästföljande beskattningsår.

Vid beräkning av värde av pågående arbete skall, såvitt gäller arbete som utföres till fast pris, bestämmelserna nedan i tionde – trettonde styckena tillämpas. För arbete som utföres på löpande räkning gäller bestämmelserna i fjortonde stycket. Sistnämnda bestämmelser får – oavsett om arbetet utföres till fast pris eller på löpande räkning – tillämpas jämväl av fysisk person som driver sin verksamhet utan biträde av flera än två årsanställda och

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

i vars rörelse den årliga bruttoomsättningssumman understiger 200 000 kronor.

Såsom värde av pågående arbete i byggnads- eller anläggningsrörelse skall upptagas lägst ett belopp motsvarande åttiofem procent av de vid beskattningsårets utgång nedlagda direkta kostnaderna avseende de arbeten som vid nämnda tidpunkt ännu icke är färdigställda. I fråga om annan verksamhet än nu sagts skall såsom värde av pågående arbete upptagas lägst ett belopp motsvarande samtliga vid beskattningsårets utgång nedlagda direkta kostnader avseende de arbeten som vid nämnda tidpunkt ännu icke är färdigställda. Från sistnämnda värde får avdrag åtnjutas med högst 10 000 kronor, dock icke med högre belopp än som svarar mot de direkta kostnaderna. Har den skattskyldige uppburit ersättning för arbete, som avses i detta stycke, skall beloppet icke redovisas som intäkt utan som en skuld till den för vars räkning arbetet utförs.

Är värdet av pågående arbete i byggnads- eller anläggningsrörelse vid utgången av beskattningsåret lägre än det genomsnittliga värdet av pågående arbeten vid utgången av de två närmast föregående beskattningsåren, äga de i punkt 2 femte stycket angivna grunderna för värderingen motsvarande tillämpning.

Nedskrivning enligt tionde eller elfte stycket får icke ske för pågående arbeten som den skattskyldige utför för närstående företags räkning.

Kan den skattskyldige göra sannolikt att värdet av pågående arbeten understiger ett värde, som beräknats enligt tionde – tolfte styckena, får det lägre värde godtagas som den skattskyldige med hänsyn till föreliggande risk

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

för förlust eller prisfall visar vara påkallat.

Pågående arbete som utförs på löpande räkning skall icke redovisas som tillgång. I stället skall såsom intäkt redovisas summan av de belopp avseende arbetet som den skattskyldige under beskattningsåret fakturerat eller – såvida den skattskyldige i mer än obetydlig omfattning underlåtit att fakturera belopp som enligt god redovisningssed hade kunnat faktureras – summan av de belopp som skäligen kunde ha fakturerats.

Denna lag träder i kraft två veckor efter den dag, då lagen enligt uppgift på den har utkommit från trycket i Svensk författningssamling, och tillämpas första gången på beskattningsår för vilket taxering i första instans sker år 1981. Därvid skall dock iakttagas följande.

---

2. De nya bestämmelserna i punkt 3 tredje–femte styckena av anvisningarna till 29 § tillämpas endast på inventarier som anskaffats under beskattningsår för vilket taxering i första instans sker år 1981 eller senare.

3. De nya bestämmelserna i punkt 10 andra och tredje styckena av anvisningarna till 29 § tillämpas endast på skada som uppkommit under beskattningsår för vilket taxering i första instans sker år 1981 eller senare.

4. De nya bestämmelserna i punkt 3 första stycket av anvisningarna till 41 § tillämpas första gången på beskattningsår för vilket taxering i första instans sker år 1982.

5. Har skattskyldig med stöd av punkt 3 av anvisningarna till 25 § enligt dess äldre lydelse åtnjutit avdrag för värdeminskning av byggnad, som vid ingången av det beskattningsår för vilket taxering i första instans sker år 1981 utgör lagertillgång i byggnadsrörelse, tomtrörelse, handel med fastigheter eller försäkringsrörelse, äger den skattskyldige återföra sålunda åtnjutna avdrag till beskattning vid 1981 års eller senare års taxeringar. De till beskattning återförda beloppen skall upptagas som intäkt av rörelse (jfr punkt 1 sista stycket av anvisningarna till 28 §). Intill dess samtliga tidigare åtnjutna värdeminskningsavdrag återförts till beskattning får, vid tillämpning av punkt 3 tredje stycket av anvisningarna till 41 §, fastigheterna icke upptagas till lägre värde än åttiofem procent av summan av fastigheternas anskaffningsvärden.

6. Har tomt, som ingår i tomtrörelse enligt punkt 2 andra stycket av anvisningarna till 27 §, i bokslut till ledning för taxering år 1980 eller tidigare

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

år upptagits till lägre värde än anskaffningsvärdet, äger den skattskyldige senast vid 1982 års taxering till beskattning återföra de belopp varmed tomten sålunda nedskrivits. Har återföring skett skall vinst vid avyttring av tomten - utan hinder av bestämmelserna i sjätte stycket av nämnda anvisningspunkt – i den utsträckning som anges i femte och sjunde styckena av anvisningspunkten icke anses som inkomst av rörelse utan som realisationsvinst.

2 Förslag till
Lag om ändring i taxeringslagen (1956:623)

Härigenom föreskrives att – – – – – – – – – – taxeringslagen (1956:623) skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
– – – – – – – – – –	
25 a §	
Har vid inkomstberäkningen avdrag gjorts för kostnader för representation och *liknande ändamål* skall vid självdeklaration fogas uppgift enligt fastställt formulär utvisande huru kostnaderna fördela sig på följande huvudgrupper:	Har vid inkomstberäkningen avdrag gjorts för kostnader för representation skall vid självdeklaration fogas uppgift enligt fastställt formulär utvisande huru kostnaderna fördela sig på följande huvudgrupper:
1) kostnader för mat, dryck, betjäning, hotellrum, teaterbiljetter o. dyl. i samband med affärsförhandlingar och liknande, med angivande av huru mycket av kostnaderna, som belöper å representation utövad i den skattskyldiges eller hos honom anställds hem,	
2) kostnader som vid 1) sägs i samband med jubileum för företaget, invigning av anläggning för verksamheten, stapelavlöpning och jämförliga händelser, med angivande av huru mycket av kostnaderna som belöper å representation utövad i den skattskyldiges eller hos honom anställds hem,	
3) kostnader i form av underhåll, hyra, löner m. m. avseende fastighet, våning och inventarier, som helt eller huvudsakligen nyttjas för representationsändamål och liknande,	
4) kostnader för representation gentemot anställda i samband med personalfester, informationsmöten o. dyl. och för annan till personalvård hänförlig representation.	
5) kostnader för gåvor, som icke äro att hänföra till reklam och som icke upptagits såsom löneförmån *å* kontrolluppgift,	*4)* kostnader för gåvor, som icke äro att hänföra till reklam och som icke upptagits såsom löneförmån *i* kontrolluppgift,
6) utgivna representationsersättningar och representationsbidrag, med angivande av huru mycket härav som upptagits *å* kontrolluppgift, samt	*5)* utgivna representationsersättningar och representationsbidrag, med angivande av huru mycket härav som upptagits *i* kontrolluppgift, samt
7) övriga representationskostnader.	*6)* övriga representationskostnader.
	Har vid inkomstberäkningen avdrag gjorts för kostnader gentemot de an-

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

ställda i samband med personalfester, informationsmöten och liknande händelser skall vid självdeklarationen fogas uppgift om dessa kostnader enligt fastställt formulär.

---

67 §

Omräkning av inkomst på grund av 43 § 1 mom. kommunalskattelagen eller taxering till kommunal inkomstskatt på grund av 57 § 3 mom. samma lag må icke verkställas av taxeringsnämnd. Anser nämnden att sådan åtgärd bör vidtagas skall skriftlig anmälan härom göras hos skattechefen. Denne äger göra framställning i frågan hos länsskatterätten. I förekommande fall skall han överlämna anmälan till allmänna ombudet för mellankommunala mål för framställning hos den mellankommunala skatterätten och samtidigt underätta skattechefen i annat län, där den skattskyldige taxerats till kommunal inkomstskatt.

Om handläggning av framställning enligt första stycket och om fullföljd av talan mot beslut i sådan fråga skall i tillämpliga delar gälla vad som är stadgat om besvär rörande taxering.

Kan en ifrågasatt ändring av taxeringen helt eller delvis bortfalla genom att den skattskyldige i enlighet med bestämmelserna i 41 § tredje stycket kommunalskattelagen (1928:370) upprättar ett ändrat bokslut, får taxeringsnämnden, om yrkande framställes därom, åsätta den skattskyldige taxering i enlighet med det ändrade bokslutet utan hinder av att detta icke fastställts vid tidpunkten för taxeringsnämndens beslut rörande den skattskyldiges taxering. Är en ändring av bokslutet förenad med synnerlig olägenhet för den skattskyldige får taxeringsnämnden vidare, om det kan antagas att det ifrågasatta felet kommer att rättas genom bokslutet för nästföljande beskattningsår, åsätta den skattskyldige taxering utan hänsynstagande till felet i fråga.

Har taxeringsnämnden meddelat beslut med stöd av föregående stycke, skall skriftlig anmälan göras till skattechefen.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
102 §[4]	
Har fastighets taxeringsvärde legat till grund för inkomsttaxering eller förmögenhetstaxering och sker genom beslut av regeringsrätten, kammarrätt eller fastighetstaxeringsrätt sådan ändring beträffande fastighetstaxeringen att inkomsttaxeringen eller förmögenhetstaxeringen bör bestämmas till annat belopp än som skett, må besvär med yrkande om härav föranledd ändring i taxeringen för inkomst eller förmögenhet anföras av den skattskyldige, taxeringsintendent och, såvitt angår taxering till kommunal inkomstskatt, vederbörande kommun.	*1 mom.* Har fastighets taxeringsvärde legat till grund för inkomsttaxering eller förmögenhetstaxering och sker genom beslut av regeringsrätten, kammarrätt eller fastighetstaxeringsrätt sådan ändring beträffande fastighetstaxeringen att inkomsttaxeringen eller förmögenhetstaxeringen bör bestämmas till annat belopp än som skett, må besvär med yrkande om härav föranledd ändring i taxeringen för inkomst eller förmögenhet anföras av den skattskyldige, taxeringsintendent och, såvitt angår taxering till kommunal inkomstskatt, vederbörande kommun.
Besvären skola anföras av skattskyldig eller kommun inom sex månader och av taxeringsintendent inom åtta månader från den dag, då beslutet rörande fastighetstaxeringen meddelades.	
Besvär enligt *denna paragraf* må ej företagas till avgörande, förrän laga kraftägande beslut rörande fastighetstaxeringen föreligger.	Besvär enligt *detta moment* må ej företagas till avgörande, förrän laga kraftägande beslut rörande fastighetstaxeringen föreligger.
	2 mom. Har skattskyldig taxerats för sådan intäkt som avses i punkt 3 trettonde stycket av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen (1928:370) och har han på grund därav vid senare års taxeringar åtnjutit avdrag i den ordning som föreskrives i samma stycke, må för det fall att den skattskyldige genom beslut av regeringsrätten, kammarrätt eller skatterätt befunnits icke skolat taxeras för intäkten i fråga, besvär med yrkande om härav föranledd ändring av taxeringarna för de senare åren anföras av taxeringsintendenten och, såvitt avser taxeringen till kommunal inkomstskatt, vederbörande kommun.

[4] Senaste lydelse 1973:1106.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	Besvären skola anföras av kommun inom sex månader och av taxeringsintendent inom åtta månader från den dag, då beslut enligt föregående stycke meddelades.
	Besvär enligt detta moment må ej företagas till avgörande, förrän beslut enligt första stycket vunnit laga kraft.

Bilaga 3

Sammanställning av remissyttranden över betänkandet Beskattning av företag (SOU 1977:86 och 87)

1 Inledning

Efter remiss har yttranden över betänkandet avgetts av bokföringsnämnden (BFN), riksförsäkringsverket, bankinspektionen, försäkringsinspektionen, riksrevisionsverket, riksskatteverket, allmänna ombudet för mellankommunala mål (AO), arbetsmarknadsstyrelsen, riksbanken, kammarrätterna i Stockholm och Göteborg, samtliga länsstyrelser, Centralorganisationen SACO/SR, Föreningen Auktoriserade revisorer (FAR), Föreningen Sveriges praktiserande arkitekter (SPA), HSB:s riksförbund, Konstnärliga och litterära yrkesutövares samarbetsnämnd (KLYS), Konungariket Sveriges stadshypotekskassa, Kooperativa förbundet (KF), Landsorganisationen i Sverige (LO), Landstingsförbundet, Lantbrukarnas riksförbund (LRF), Sportstugefrämjandet, Styrelsen för teknisk utveckling (STU), Svensk industriförening, Svenska arbetsgivareföreningen (SAF), Svenska bankföreningen, Svenska byggnadsentreprenörföreningen (SBEF), Svenska företagares riksförbund, Svenska försäkringsbolags riksförbund, Svenska handelskammarförbundet, Svenska kommunförbundet, Svenska konsultföreningen, Svenska organisationskonsulters förening (SOK), Svenska revisorsamfundet (SRS), Svenska sparbanksföreningen, Svenska uppfinnareföreningen, Sveriges advokatsamfund, Sveriges fastighetsägareförbund, Sveriges fiskares riksförbund, Sveriges föreningsbankers förbund, Sveriges grossistförbund, Sveriges hantverks- och industriorganisation (SHIO) och Familjeföretagens förening, Sveriges häradsallmänningsförbund, Sveriges industriförbund, Sveriges köpmannaförbund, Sveriges redareförening, Sveriges redovisningskonsulters förbund, Sveriges reklambyråförbund, Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund (TOR), Tjänstemännens centralorganisation (TCO) och Trädgårdsnäringens riksförbund. Skrivelser har även inkommit från delegationen för företagens uppgiftslämnande (DEFU), statens kulturråd, Sveriges jordägareförbund, Sveriges hotell- och restaurangförbund och några ytterligare organisationer samt ett antal företag.

Länsstyrelsen i Stockholms län har till sitt yttrande fogat ett yttrande från lokala skattemyndigheten i Stockholms fögderi. Länsstyrelsen i Kalmar län har till sitt yttrande fogat yttranden från LO-distriktet i sydöstra Sverige, Kalmar läns handelskammare, Lantbrukarnas länsförbund i södra resp. norra Kalmar och Kalmar läns landsting. Länsstyrelsen i Gotlands län har till sitt yttrande fogat ett yttrande från lokala skattemyndigheten i Visby fögderi. Länsstyrelsen i Malmöhus län har till sitt yttrande fogat ett yttrande från Skånes handelskammare. Länsstyrelsen i Västerbottens län har bifogat ett yttrande från Västerbottens handelskammare. LRF och Sveriges föreningsbankers förbund åberopar utlåtande av Lantbrukarnas skattedelegation. LO

har till sitt yttrande fogat yttranden från Svenska byggnadsarbetareförbundet, Svenska kommunalarbetareförbundet och Svenska träindustriarbetareförbundet. SAF, Svenska bankföreningen, Svenska försäkringsbolags riksförbund, Svenska handelskammarförbundet, Sveriges grossistförbund, Sveriges industriförbund, Sveriges köpmannaförbund samt Sveriges redareförening hänvisar till yttrande av Näringslivets skattedelegation. Härjämte har Svenska bankföreningen, Svenska försäkringsbolags riksförbund, Sveriges grossistförbund och Sveriges redareförening inkommit med egna yttranden. Sveriges fiskares riksförbund har till sitt yttrande fogat ett uttalande av Svenska västkustfiskarnas centralförbunds årskongress 1978. SHIO och Familjeföretagens förening hänvisar jämte sitt eget yttrande till en bifogad rapport från SHIO:s skattekommitté 1977.

I följande sammanställning redovisas i princip endast yttranden över de delar av företagsskatteberedningens betänkande som tas upp i de remitterade förslagen. Sammanställningen ansluter i huvudsak till dispositionen av den allmänna motiveringen i lagrådsremissen. I varje huvudrubrik hänvisas till det avsnitt i betänkandet där resp. fråga behandlas.

2.1 Maskiner och andra inventarier (11.3)

2.1.1 Inventariebegreppet

Beredningen föreslår en regel om att avdrag enligt inventariereglerna inte får ske för anskaffning av tillgångar av privat karaktär som helt saknar anknytning till den skattskyldiges egentliga förvärvsverksamhet. Utformningen av den föreslagna bestämmelsen kritiseras av *länsstyrelserna i Uppsala* och *Kristianstads län*.

Länsstyrelsen i Uppsala län:

Beträffande anvisningarna till 29 § KL föreslår beredningen i punkt 3, tredje stycket, att avdrag inte får åtnjutas om anskaffningen avser tillgång av privat karaktär vilken helt saknar anknytning till den skattskyldigas egentliga förvärvsverksamhet. Länsstyrelsen ifrågasätter om inte regeln utformats alltför kategoriskt och kan föranleda att avdrag skall medges för till exempel den totala anskaffningskostnaden även om endast en viss, låg anknytning finns till verksamheten. Detta kan knappast vara beredningens avsikt. Länsstyrelsen föreslår ett förtydligande i denna punkt.

Länsstyrelsen i Kristianstads län:

Utöver nu gällande regler innebärande att värdeminskningsavdrag vägras fåmansföretag, som anskaffat inventarier avsedda uteslutande eller så gott som uteslutande för företagsledares eller honom närstående persons privata bruk, har beredningen föreslagit en bestämmelse av innebörd, att värdeminskningsavdrag också skall vägras vid anskaffning av tillgång av privat karaktär, vilken *helt* saknar anknytning till den skattskyldiges egentliga förvärvsverksamhet. Denna senare bestämmelse gäller inte bara fåmansföretag. Kravet att tillgången helt skall sakna anknytning till förvärvsverksam-

heten medför svåra tillämpningsproblem för beskattningsmyndigheterna. Bevisläget torde i dessa sammanhang inte sällan vara sådant, att taxeringsmyndigheterna visserligen kan visa att en viss tillgång huvudsakligen eller i allt väsentligt inköpts för privat bruk. Att mot en skattskyldigs bestridande visa att en tillgång helt saknar anknytning till förvärvsverksamheten torde däremot i flertalet fall vara näst intill omöjligt. Den av beredningen föreslagna lagregeln bör därför skrivas om så att av den framgår, att den är tillämplig även i sådana fall, där den anskaffade tillgången i allt väsentligt saknar anknytning till den skattskyldiges förvärvsverksamhet men utnyttjats i mycket begränsad omfattning i denna verksamhet.

Länsstyrelsen i Kalmar län tar upp frågan om bestämningen av inventariebegreppet från en mer generell utgångspunkt:

Beredningen har inte gjort något försök att definiera inventariebegreppet. Det är emellertid av utomordentlig betydelse att klara regler ges i KL vad gäller avgränsningen mellan varulager och inventarier å ena sidan samt inventarier och korttidsinventarier å den andra. Avgränsningen är också viktig vad gäller avgöranden om investeringsavdrag etc. skall medges. Enligt nuvarande praxis medges, om särskilt undantag inte finns, investeringsavdrag på sådan egendom som får skrivas av enligt inventariereglerna. Så t. ex. medges investeringsavdrag på anslutningsavgifter som i vanligt språkbruk inte betraktas som inventarier.

Närmast som ett undantag från den nyss nämnda regeln om anknytning till verksamheten föreslår beredningen en regel om att avdragsrätt enligt inventariereglerna skall föreligga i fråga om lösa konstföremål vars anskaffningskostnad framstår som skälig med hänsyn till den skattskyldiges verksamhet. Vidare bör enligt beredningen värdet av fast anbragta konstföremål få ingå i avskrivningsunderlaget för byggnad.

Vid remissbehandlingen har förslaget beträffande lösa konstföremål mottagits ganska kritiskt. Det helt övervägande antalet av de remissinstanser som har yttrat sig i frågan anser att det kommer att bli svårt att dra en gräns mellan konstföremål som skall behandlas som rörelseinventarier och konstföremål som har karaktär av kapitalplaceringsobjekt. Några remissinstanser delar beredningens uppfattning att det finns skäl för en ökad avdragsrätt men anser att denna i så fall bör ges en mer schablonartad utformning. Andra remissinstanser anser det principiellt betänkligt att införa en avdragsrätt för tillgångar med bestående värde. Den del av förslaget som gäller fast anbragta föremål tillstyrks dock allmänt.

Länsstyrelsen i Uppsala län tillstyrker beredningens förslag under förutsättning att bestämmelserna förses med noggranna tillämpningsanvisningar. *Länsstyrelsen i Södermanlands län* anser att beredningens synpunkter på avdragsrätten är väl avvägda. Enligt länsstyrelsen bör dock den föreslagna lagtexten kompletteras så att obehöriga utnyttjanden av avdragsrätten hindras.

SRS är i huvudsak positiv till förslaget. SRS anför:

SRS tillstyrker beredningens förslag att avdrag för konstverk medges i enlighet med de regler som gäller för andra tillgångar i rörelse. Enligt samfundets uppfattning bör dock avdragsrätten vara oberoende av i vilka lokaler konstverket placerats. Föreligger avdragsrätt enligt de övriga grunder beredningen föreslår, bör denna rätt gälla även i de fall föremålen placerats i personalens arbetsrum, i styrelserum, i representationslokaler eller dylikt. Svårbedömbara gränsdragningsfrågor och kontrollproblem uppkommer vid ett annat förhållande.

Sveriges advokatsamfund framför liknande synpunkter. *Statens kulturråd* framhåller kontrollproblemen men tillstyrker i princip förslaget. Rådet anför:

Sett från kulturpolitisk synpunkt är förslaget väsentligt eftersom det kan få stimulerande effekt på företagens vilja att införskaffa konstföremål. Detta kommer dels att vitalisera arbetsmiljön i företagen dels att förbättra möjligheterna för bildkonstnärerna att få sysselsättning och avsättning för sina alster.

Lantbrukarnas skattedelegation delar inte beredningens grundsyn. Delegationen anför:

Delegationen vill ifrågasätta om man bör skilja mellan olika slag av konstanskaffningar. All konst bör i princip anses ingå i verksamheten och därigenom medföra rätt till värdeminskningsavdrag. Stora svårigheter kan eljest antas uppkomma när det gäller att avgöra om viss konstanskaffning skall anses ingå i verksamheten eller ej. Delegationen reagerar också mot att vissa branscher skall tillmätas en särställning gentemot andra branscher. En bank skall t. ex. kunna göra dyrbarare anskaffningar än ett "vanligt" rörelsedrivande företag. Att bankerna av hävd utrustat sina lokaler med dyrbar konst bör inte ge dem en särställning. Det bör också framhållas att konstanskaffningar många gånger görs för att stödja i bygden verksamma konstnärer.

Enligt delegationens uppfattning bör en avdragsrätt för alla konstanskaffningar inte leda till missbruk. Om ett företag köper och säljer konst i större omfattning blir detta att betrakta som en särskild rörelse. Görs en obehörig konstanskaffning i ett fåmansföretag drabbas företagsledaren av en sanktionsbeskattning. Tillräckliga korrektiv synes därför finnas mot en alltför vid tillämpning. Det finns snarare skäl att tala om missbruk om förslaget rörande kapitalplaceringsobjekt genomförs. Delegationen finner det omotiverat att företag efter en femårig innehavstid skall kunna sälja konst skattefritt.

SHIO, Familjeföretagens förening och *Näringslivets skattedelegation* anser att konstföremål med lågt marknadsvärde bör få omkostnadsföras.

SHIO och Familjeföretagens förening:

Vi konstaterar med tillfredsställelse att beredningen anser att praxis beträffande rätt till avdrag för kostnad avseende konstföremål hittills varit för restriktiv.

Vi ansluter oss till beredningens syn på avdragsrätten med den avvikelsen att konst som saknar egentligt marknadsvärde skall få omkostnadsföras samt

att kostnaden för konstverk i styrelse- och representationslokaler skall medföra avdragsrätt.

Näringslivets skattedelegation:

När det gäller rätten till avdrag för konstföremål delar vi beredningens uppfattning att praxis hittills varit alltför restriktiv. Att en viss konstnärlig utsmyckning sker av en arbetsplats är, som beredningen framhåller, i varje fall numera närmast självklart och lika självklart är att avdragsrätten bör anpassas härtill. Däremot delar vi inte helt beredningens syn på hur denna avdragsrätt bör vara utformad.

Det synes vara beredningens mening att kostnaderna för de konstföremål, som skall anses avdragsgilla, regelmässigt skall behandlas enligt inventariereglerna och alltså avskrivas. Enligt vår mening bör av bl. a. förenklingsskäl kostnaderna för sådana föremål av inventariekaraktär, som inte har något större marknadsvärde, t. ex. litografier, reproduktioner och porträtt av anställda eller styrelseledamöter, få omkostnadsföras. RSV bör kunna lämna anvisningar om schablonmässiga beloppsgränser härför – i dagens läge förslagsvis 5 000 kr.

Vi delar beredningens uppfattning att konstverk som hänförs till byggnad enligt de regler som gäller för gränsdragningen i avskrivningshänseende mellan inventarier och byggnad skall behandlas enligt reglerna för byggnadsavskrivning. Självfallet måste också som beredningen uttalar kostnaderna för den konstnärliga utsmyckningen vara rimliga i förhållande till verksamheten. Anskaffandet av konstföremålen bör alltså inte framstå som en ren kapitalplacering. Däremot bör man rimligen inte i enlighet med beredningens uttalande i detta hänseende diskriminera vissa lokaler såsom styrelserum och representationslokaler.

Vid försäljning av en tillgång – konstverk eller annat föremål – för vilken anskaffningskostnaden inte fått dras av vare sig omedelbart eller genom avskrivning, skall givetvis såsom beredningen uttalat realisationsvinstreglerna tillämpas.

Länsstyrelsen i Kalmar län anser att administrativa skäl talar för en lösning av liknande slag. Länsstyrelsen anför:

En viss uppmjukning av nuvarande praxis anser länsstyrelsen vara på sin plats. Om inte någon regel skapas för vad som är att betrakta som kapitalplaceringsobjekt kan dock befaras att detta kommer att medföra ett flertal taxeringsprocesser. För att underlätta sådana avgöranden bör en till basbeloppet knuten beloppsgräns införas. Beloppsgränsen kan enligt länsstyrelsen sättas till viss del av det basbelopp som gäller vid kalenderårets ingång året före taxeringsåret. Beloppsgränsen, exempelvis 1/10 av basbeloppet, bör gälla vart och ett av de konstföremål som anskaffas. Om beloppsgränsen sätts på denna nivå bör dessutom konstföremålen betraktas som korttidsinventarier dvs. med full avdragsrätt vid anskaffningstidpunkten.

Tillämpningsproblemen understryks i en hel rad yttranden. I *RSV:s* yttrande anförs bl. a.:

Enligt beredningens resonemang (s. 494–495) skulle ett konstföremål bli hänförligt till antingen den ena eller den andra gruppen beroende på sådana faktorer som var föremålet placerades eller vilken skattskyldig som köpte

föremålet. En dylik ordning medför avsevärda tillämpningsproblem och det kan befaras att praxis blir oenhetlig. Det uppstår kontrollproblem vid försäljning av konstföremål. Man kan vidare framställa frågan vad som händer skattemässigt beträffande t. ex. en tavla av mindre värde som flyttas från ett kundutrymme till ett styrelserum. Av beredningens motiv kan man anta att tavlan skulle kunna bli föremål för avskrivning om den var placerad i kundutrymmet men inte om den var placerad i styrelserummet. Skall eventuellt åtnjutna värdeminskningsavdrag återföras till beskattning i fall tavlan flyttas?

Med hänsyn till de problem som beredningens förslag medför och till den förhållandevis ringa ekonomiska betydelse som förslaget har, anser inte RSV att det är befogat att det genomförs.

Länsstyrelsen i Östergötlands län har samma uppfattning. *Länsstyrelsen i Malmöhus län* anför:

Det är vidare uppenbart att beredningens avgränsningar skulle medföra en mängd praktiska tillämpningsproblem. Det är inte alls givet vad som är rimliga kostnader för konstverk i verksamheter med olika omfattning och inriktning. Inte heller torde det vara enkelt att särskilja objekt som anskaffats i kapitalplaceringssyfte. Enligt beredningen skall också ett och samma konstföremål behandlas olika beroende på hur det används. Om ett konstverk är placerat i personal- eller kundutrymme skall det enligt beredningen behandlas som skatterättsligt inventarium och bli föremål för avskrivning. Om det emellertid flyttas till ett styrelserum är objektet inte längre avskrivningsbart. Något avskattningsförfarande har dock inte fastställts. Det synes rimligt i detta fall att åtminstone återvunna värdeminskningsavdrag upptas till beskattning i rörelsen.

TOR samt *länsstyrelserna i Stockholms, Värmlands, Gävleborgs, Västernorrlands* och *Jämtlands län* tar upp frågan om behovet av ökad uppgiftsskyldighet. *Länsstyrelsen i Stockholms län* anför:

Länsstyrelsen anser att det finns visst fog för en uppmjukning av den restriktiva praxis som nu gäller i fråga om rätt till avdrag för konstföremål. Samtidigt skulle onekligen den föreslagna ändringen ge upphov till en rad gränsdragnings- och kontrollproblem. Det kan vara svårt att avgöra om ett visst konstföremål skall betraktas som kapitalplaceringsobjekt eller ej i en viss rörelse. Rent praktiskt uppkommer vidare det problemet att anskaffningskostnaden för konstföremålen redovisas tillsammans med anskaffningskostnaderna för alla andra inventarier i deklarationen. En förutsättning för att en kontroll över huvud taget skulle kunna företas på taxeringsnämndsstadiet vore därför att anskaffningskostnaden för konstföremålen särredovisades.

Enligt *länsstyrelserna i Göteborgs och Bohus* samt *Älvsborgs* och *Värmlands län* är praxis inte fullt så restriktiv som beredningen antagit. Enligt dessa länsstyrelser medges f. n. avdrag för t. ex. enklare litografier. Länsstyrelserna anser inte att det finns anledning att utvidga avdragsrätten.

Länsstyrelsen i Kristianstads län och *AO* anser att det inte finns skäl att medge avdrag för annat än enklare reproduktioner, dekorationsföremål o. d.

Länsstyrelsen i Kristianstads län:

Beredningen har föreslagit en i lag reglerad avdragsrätt för konstföremål, vars anskaffningskostnad framstår som skälig med hänsyn till den av den skattskyldige bedrivna verksamheten. Förslaget får ses mot bakgrund av praxis mycket restriktiva inställning i dessa frågor. Länsstyrelsen delar i och för sig beredningens uppfattning, att en utökning av avdragsrätten för konstföremål är befogad. Det synes emellertid mindre lämpligt att knyta avdragsrätten till anskaffningskostnaden för konsten. Det är enligt länsstyrelsens uppfattning lämpligare att direkt i anvisningstexten ange, att avdrag i princip endast bör medges för sådana enklare reproduktioner, dekorationsföremål etc., som inte kan anses utgöra kapitalplaceringsobjekt utan snarare får ses som ett medel att förbättra arbetsmiljön och höja trivseln i arbetet.

AO:

Beträffande tillgångar av lös egendoms natur bör avskrivningsrätten förbehållas enklare föremål av dekorationskaraktär. Riskerna för att ett företag efter fullbordad avskrivning överför föremål till t. ex. delägare måste anses alltför stor.

Länsstyrelserna i Blekinge, Kopparbergs och *Jämtlands län* framhåller att avdrag för konst inger principiella betänkligheter. *Länsstyrelsen i Malmöhus län* ifrågasätter det lämpliga i att t. ex. banker genom avskrivning av konst av bestående värde får större reserveringsutrymme än företag i andra branscher. *Länsstyrelsen i Älvsborgs län* anför:

Förslaget innebär att avdrag för värdeminskning medges även om konstföremålen har ett bestående eller stigande värde. Andra inventarier är utsatta för värdenedgång på grund av förslitning etc. Avdraget svarar här mot en företagsekonomisk kostnad och kan också ge utrymme för konsolidering. Mot bakgrund av företagsbeskattningens olika syften kan det därför ifrågasättas om avdrag för anskaffning av konstföremål bör medges.

TCO avstyrker förslaget av liknande skäl:

Företagsskatteberedningen har förordat en utvidgad avdragsrätt för konstföremål. TCO vill bestämt avvisa förslaget. Konstföremål utgör oftast inventarier som har ett bestående värde. Eftersom avskrivningar motsvarar den ekonomiska och fysiska förslitningen vilket ingetdera är relevant för denna form av tillgångar saknas enligt TCO motiv att utöka kretsen av avdragsberättigade föremål. Skälet till att inte införa någon förändring i detta avseende är vidare att man därigenom, främst vad gäller fåmansföretagen, återigen skapar gränsdragningsproblem mellan vad som är privata tillgångar och vad som skall hänföras till rörelsens tillgångar.

Som redan framgått föreslår bl. a. *Näringslivets skattedelegation* att konstföremål upp till en viss beloppsgräns skall få behandlas som omedelbart avdragsgilla korttidsinventarier. I yttranden från bl. a. *länsstyrelserna i Västmanlands* och *Gävleborgs län* samt *DEFU* framhålls att det för den praktiska tillämpningen är angeläget med en beloppsgräns. Föremål med ett värde i avdragshänseende som understiger detta belopp skulle då behandlas

som vanliga rörelseinventarier medan dyrare föremål inte alls skulle vara avdragsgilla. *Länsstyrelsen i Malmöhus län* anför:

Enligt länsstyrelsens mening kan många tillämpningsproblem undvikas genom att avskrivningsrätten på lösa konstföremål ges en annan utformning än vad beredningen föreslagit. Dyrbarare objekt bör här undantas från avskrivningsrätt. I övrigt bör samtliga lösa konstverk godtas som rörelseinventarier. Det bör ankomma på riksskatteverket att fastställa beloppstak och ev. andra restriktioner.

Länsstyrelsen i Kalmar län föreslår en regel om direktavdrag för inventarier av mindre värde:

Omedelbar avskrivning tillämpas i de fall inventariets beräknade ekonomiska livslängd understiger tre år. Regeln har i praktiken blivit tillämpad i de fall inventariets anskaffningskostnad är låg trots att den ekonomiska livslängden överstiger tre år. Inventarierna har i sådana fall ofta karaktären av förbrukningsartiklar. En sådan tillämpning strider dock direkt mot författningstexten. Det föreligger ett stort behov att lösa gränsdragningsfrågan inventarier – treårsinventarier. Den enklaste lösningen är att en beloppsgräns införs som komplement till varaktigheten av inventariet. Denna beloppsgräns bör värdesäkras och därför uttryckas i procent av basbeloppet. En sådan gräns kan beloppsmässigt bestämmas till förslagsvis 5 % av basbeloppet vid kalenderårets ingång året före taxeringsåret.

2.1.2 *Avdragsberäkningen*

2.1.2.1 Avskrivningsmetoder

En vanlig uppfattning bland remissinstanserna är att den räkenskapsenliga avskrivningen har fungerat väl i tekniskt hänseende. Meningarna är mer delade vad gäller det lämpliga i att genomföra beredningens förslag om en enhetlig avskrivningsmetod. Även förslaget att delvis slopa kravet på överensstämmelse mellan bokföring och deklaration har föranlett skilda reaktioner. Remissinstanser som företräder näringslivet anser att det är möjligt att gå längre än vad beredningen har föreslagit. Från detta håll riktas kritik mot att det skattemässiga restvärdet inte skall få understiga det bokföringsmässiga restvärdet och att kompletteringsregeln skall få användas bara om restvärdena överensstämmer. Åskilliga länsstyrelser anser däremot att kopplingen mellan bokföringen och deklarationen har gett en stadga i systemet som skulle gå förlorad om beredningens förslag genomfördes.

Enligt *RSV* är det vanskligt att förutsäga hur väl de föreslagna avskrivningsreglerna kommer att fungera i praktiken. RSV tillstyrker emellertid förslaget om enhetliga avskrivningsregler eftersom detta enligt verkets mening är att föredra från administrativ synpunkt framför den nuvarande ordningen. *Länsstyrelserna i Blekinge, Kopparbergs* och *Västernorrlands län* tillstyrker den principiella utformningen av det nya avskrivningssystemet eller lämnar detta utan erinringar. *Länsstyrelsen i Uppsala län* tillstyrker förslaget med viss tveksamhet men erinrar om att både de skattskyldiga och

taxeringsmyndigheterna är väl förtrogna med den räkenskapsenliga avskrivningsmetoden.

Kammarrätten i Göteborg anför:

Beredningens förslag om en enhetlig metod för avskrivning på maskiner och inventarier är bra. Man slipper därmed den relativt komplicerade planenliga avskrivningen. Vidare tycks den föreslagna metoden – i och med att kravet på överensstämmelse mellan skattemässiga avskrivningar och bokföringsmässiga avskrivningar faller bort – innebära att man åtminstone minskar de problem som den nuvarande räkenskapliga avskrivningen fört med sig.

Länsstyrelsen i Kronobergs län anser att den föreslagna kompletteringsregeln är obehövlig:

Utredningen föreslår i betänkandet att endast en enda avskrivningsmetod skall tillämpas för maskiner och inventarier, nämligen den s. k. räkenskapsenliga. Vi tillstyrker en förenkling av reglerna men vill gå ett steg längre genom att föreslå att endast huvudregeln (30 %-regeln) i fortsättningen skall få tillämpas, d. v. s. kompletteringsregeln (20 %-regeln) slopas. Den avskrivning som huvudregeln medger är normalt fullt tillräcklig. Restvärdet efter ca 5 år torde i regel, även för maskiner som är utsatta för hård förslitning, understiga vad som erhålls vid en försäljning.

Om utredningens förslag om användning av kompletteringsregel ändå genomföres bör lagtexten klart ange om det är vid beskattningsårets ingång eller utgång som överensstämmelse mellan bokföringsmässigt och skattemässigt restvärde skall föreligga.

I några yttranden framhålls att näringsidkare som inte är skyldiga att använda sig av dubbel bokföring frivilligt kan gå över till denna bokföringsmetod och på detta sätt få möjlighet att använda sig av kompletteringsregeln.

Sveriges advokatsamfund:

Samfundet delar beredningens uppfattning om fördelarna med att en och samma avskrivningsmetod får gälla alla skattskyldiga. De smärre olägenheter som kan uppstå i vissa fall och som analyseras av beredningen får anses kompenserade genom den större flexibilitet som i förslaget ges åt den räkenskapsenliga avskrivningsmetoden och genom möjligheten för berörda skattskyldiga att genom övergång till dubbel bokföring med årsbokslut kunna utnyttja kompletteringsregeln.

Länsstyrelsen i Örebro län:

Beredningens förslag att en enda enhetlig metod för avskrivning på maskiner och inventarier skall användas i inkomstslagen jordbruksfastighet och rörelse är rationellt och tillstyrkes av länsstyrelsen. Den räkenskapsenliga avskrivningsmetoden har under de mer än 20 år den nu varit i tillämpning fungerat väl och underlättat redovisningen för de skattskyldiga och kontrollen för myndigheterna. Planenlig avskrivning förekommer numera sällan och används i huvudsak endast av företag med ett litet antal ofta dyrbara inventarier, huvudsakligen lastbilar och entreprenadmaskiner, som byts ut relativt sällan. För dessa kategorier företagare kan visserligen

räkenskapsenlig avskrivning enligt huvudregeln, i vart fall temporärt, innebära något mindre avskrivning än som kan komma i fråga enligt planenlig avskrivning. Genom att tillämpa nettometoden vid byten och – efter övergång till dubbel bokföring – även använda sig av den till huvudregeln knutna kompletteringsregeln med 20 % årlig avskrivning torde dock även dessa företagare bli tillräckligt väl tillgodosedda i avskrivningshänseende med räkenskapsenlig avskrivning.

Länsstyrelsen i Kristianstads län, som tillstyrker en enhetlig avskrivningsmetod, anser att kompletteringsregeln skall få användas av alla rörelseidkare. Länsstyrelsen anför:

Beredningen föreslår, att kompletteringsregeln endast får användas av skattskyldig som upprättar årsbokslut enligt bokföringslagens bestämmelser. Förbättrade kontrollmöjligheter har anförts som skäl för denna begränsning i rätten att använda kompletteringsregeln. Länsstyrelsen anser emellertid inte detta skäl tillräckligt för att begränsa rätten att använda kompletteringsregeln. Denna regel bör därför få användas av skattskyldig oavsett om årsbokslut upprättats eller ej.

Länsstyrelsen i Kristianstads län anser att avdrag för värdeminskning av personbilar bör redovisas särskilt i deklarationen. Länsstyrelsen anför:

Ett av de vanligaste problemen vid prövning av enskilda rörelseidkares deklarationer är bedömningen av yrkade avdrag för bilkostnader i rörelsen. I princip skall rörelseidkaren medges avdrag för så stor del av de totala bilkostnaderna, som belöper på körningar för rörelsen. Vid övergång till en gemensam avskrivningsmetod kommer problemet att särskilja värdeminskningsavdraget för personbilen i rörelsen att accentueras. Ur granskningssynpunkt är det därför av stor vikt, att värdeminskningsavdraget för personbil redovisas särskilt i deklarationen. Det vore därför önskvärt med ett uttalande i denna fråga liknande det, som tidigare gjorts avseende jordbrukarnas redovisning av kostnaderna för personbil i jordbruket.

Länsstyrelsen i Hallands län och *TOR* anser att den planenliga avskrivningen i vissa fall fyller ett behov. *Länsstyrelsen i Östergötlands län*, som har samma inställning, anför:

Enligt länsstyrelsens uppfattning innebär införandet av en avskrivningsmetod som är gemensam för alla rörelseidkare en förenkling som är en fördel både ur de skattskyldigas och beskattningsmyndighetens synpunkt. Det kan emellertid antas att vissa mindre rörelseidkare som för närvarande tillämpar planenlig avskrivning önskar behålla denna avskrivningsmetod eftersom metoden uppfattas som enkel och samtidigt genom avskrivningsplanen ger en god översiktsbild över inventariebeståndet. Vid mindre omfattande inventariebestånd kan även planenlig avskrivning medges utan större olägenhet från fiskal synpunkt. Vid sidan av de föreslagna föreskrifterna i 20 § kommunalskattelagen om rätt till planenlig avskrivning kan ifrågasättas om inte bestämmelser bör utformas så att även mindre rörelseidkare ges möjlighet att tillämpa planenlig avskrivning. Endast rörelseidkare som upprättar rörelsebilaga enligt rörelseblankett R 1 och som inte är skyldiga att

upprätta årsbokslut enligt 1 § bokföringslagen bör ha rätt till planenlig avskrivning.

Länsstyrelsen i Södermanlands län anser däremot att den planenliga metoden bör utmönstras. Länsstyrelsen anför:

Planenlig avskrivningsmetod är alltför stelbent och komplicerad vid t. ex. stora inventariebestånd. Bestämmelserna om jämkning och förskjutning är krångliga och – efter nya bokföringslagens tillkomst – närmast otidsenliga. De torde i dag knappast vara i praktisk tillämpning. Det ter sig mot bakgrund härav naturligt att för inkomstkällorna rörelse och jordbruksfastighet skapa en ny gemensam avskrivningsmetod som nära ansluter till den nuvarande räkenskapsenliga metoden.

Den föreslagna huvudregeln – som i princip redan tillämpats ett antal år i inkomstkällan jordbruksfastighet och visat sig fungera väl – bör därför enligt vår mening införas. De skäl som beredningen anför för att det skattemässiga restvärdet för inventarier icke skall få understiga motsvarande bokförda värde är självfallet bärande, men enligt vår mening bör övervägas om det inte av lagtexten direkt bör framgå att denna begränsning endast gäller skattskyldiga som är skyldiga att upprätta årsbokslut enligt bokföringslagen.

Länsstyrelsen i Älvsborgs län tar upp frågan om det behövs regler som gör de skattemässiga avskrivningarna beroende av bokföringen. Länsstyrelsen anför:

Beredningens förslag att ersätta de nuvarande reglerna med en enhetlig metod är enligt länsstyrelsens mening i och för sig motiverat då samma regler om möjligt bör gälla för alla rörelseidkare. Frågan är emellertid om denna strävan medför alltför komplicerade bestämmelser som kan visa sig svåra att tillämpa. Beredningen har funnit att den nuvarande räkenskapsenliga avskrivningen har fungerat väl. Anledningen härtill har inte närmare analyserats. Detta hade varit önskvärt eftersom lagförslaget till viss del innehåller liknande regler som nu gäller. En betydelsefull faktor torde emellertid ha varit den valfrihet inom en given generös ram som systemet erbjudit. Denna kvarstår även med beredningens förslag. Däremot har beredningen åtminstone delvis släppt kravet på att överensstämmelse skall föreligga mellan bokföringsmässigt och taxeringsmässigt restvärde. Det var kontrollaspekten som ursprungligen föranledde detta samband. Enligt länsstyrelsens erfarenhet torde emellertid värdet av denna kontroll vara relativt begränsad. Det rigorösa kravet på överensstämmelse har dessutom i vissa fall medfört att de skattemässiga reglerna gjort visst intrång på aktiebolagslagens regler om avskrivning. Kravet på samband har gett systemet viss stadga men även medfört viss stelbenthet. När skattskyldiga åberopat outnyttjade avskrivningsmöjligheter på inventarier som kvittningsinvändning mot ifrågasatt höjning av taxeringarna har det sålunda krävts ändring av bokslutet för att invändningen skulle godkännas. Detta kan synas vara anmärkningsvärt då frågan om ändring av bokslut inte enbart har skatterättsliga aspekter. För taxeringsmyndigheterna har det emellertid varit det taxeringsmässiga restvärdet som haft intresse. Även om man släpper sambandet med bokföringen bör inte en formlös kvittning godtas. I kvittningsfallen bör alltid det yrkade avdraget åtföljas av en nyupprättad rörelsebilaga. Av denna skall klart framgå vad saken gäller.

Även med de föreslagna nya reglerna har beredningen på visst sätt bundit det taxeringsmässiga restvärdet till det bokförda värdet. Enligt huvudregeln finns nämligen en spärr som innebär att det skattemässiga restvärdet inte får understiga det bokförda värdet. Skulle det egentliga skälet härför endast vara att årsvinsten för beräkning av avsättning till investeringsfond i annat fall kan bli omotiverat stor bör bestämmelsen ej införas. Då avsättning till konjunkturinvesteringsfonder endast är aktuell för ett jämförelsevis litet antal skattskyldiga bör reglerna därom i stället anpassas efter avskrivningsreglerna. En lösning av problemet kan vara att avsättningsunderlaget för investeringsfonder blir den skattepliktiga inkomsten av förvärvskällan. Detta har beredningen föreslagit vid avsättning till allmän investeringsreserv. Länsstyrelsen ifrågasätter således den föreslagna spärregeln. Det kan inte vara riktigt att vägra ett avdrag så länge det finns ett taxeringsmässigt underlag. Detsamma gäller vid tillämpning av den s. k. kompletteringsregeln. Som villkor för att denna skall få tillämpas har beredningen – främst av kontrollskäl – föreslagit att strikt överensstämmelse skall föreligga mellan bokföringsmässigt och taxeringsmässigt restvärde. Detta innebär att en enskild näringsidkare – som enligt bokföringslagen inte behöver upprätta årsbokslut – inte kan tillämpa regeln. Oavsett vilket slag av bokföring som tillämpas måste underlaget för värdeminskningsavdrag hämtas från de räkenskaper som förts. Dubbel bokföring med årsbokslut torde ur kontrollsynpunkt inte vara nödvändig.

Näringslivets skattedelegation, SHIO, Familjeföretagens förening och *Lantbrukarnas skattedelegation* anser också att det skattemässiga restvärdet helt bör frikopplas från räkenskaperna.

Näringslivets skattedelegation:

Beredningens förslag innebär att avskrivningarna vid tillämpning av 30-regeln kan vara olika stora vid taxeringen och i bokföringen. Däremot får det skattemässiga restvärdet inte understiga det bokförda värdet vid beskattningsårets utgång. Denna begränsning behövs enligt utredningen för att ge systemet erforderlig stadga och för att förhindra för stora investeringsfondsavsättningar. Vi ifrågasätter om verkligt behov av denna spärregel föreligger. Beträffande önskemålet att begränsa fondavsättningarna vill vi framhålla att en begränsningsregel med detta syfte givetvis har sin plats i lagen om investeringsfonder och inte bör tillåtas påverka utformningen av de generella avskrivningsreglerna.

Vid tillämpning av 20-regeln krävs enligt beredningens förslag överensstämmelse mellan skattemässiga och bokföringsmässiga restvärden. Även på denna punkt ifrågasätter vi behovet av en sådan spärregel. Av något väsentligt värde för taxeringskontrollen kan den knappast vara.

Vi förordar sålunda att nu nämnda krav på viss överensstämmelse mellan bokföringsmässiga och taxeringsmässiga värden slopas. Härigenom vinnes ytterligare inte obetydliga förenklingar av systemet. Vidare minskar styrkan i de invändningar som kan göras mot att den planenliga avskrivningen slopas.

Lantbrukarnas skattedelegation:

Delegationen finner det väl motiverat att övergå till en enda avskrivningsmetod. Däremot anser delegationen att beredningen bort bättre analysera frågan om slopande av kravet på överensstämmelse mellan skattemässiga

och bokföringsmässiga värden. Bl. a. borde beredningen ha klarlagt vilka effekter ett slopande kan antas medföra med avseende på civilrättslig lagstiftning – närmast då bokföringslagen. Delegationen har vid sina överväganden i denna fråga kommit till att de båda värdena kan frikopplas från varandra och att det ej bör krävas att värdena överensstämmer vid tillämpning av kompletteringsregeln. Delegationen kan inte finna att beredningen anfört något motiv för ett sådant krav. Om beredningens förslag genomförs i denna del skulle detta i praktiken betyda att man i de flesta fall blir tvungen att låta värdena överensstämma och att det därför inte finns någon anledning att ändra bestämmelserna.

Även i andra yttranden berörs sambandet mellan de civilrättsliga och de skatterättsliga reglerna.

BFN:

BFN har i sak ej något att erinra mot beredningens förslag. Det är enligt nämndens mening viktigt att skattereglerna inte utformas på ett sådant sätt att de hindrar utvecklingen av god redovisningssed vad beträffar redovisningen av avskrivningar i bolagens årsredovisningar. Nämnden avser därvid den uppdelning av avskrivningar enligt plan (på anläggningarnas anskaffningsvärden) och avskrivningar utöver plan som numera allmänt görs i bolagens resultaträkningar i årsredovisningssammanhang.

SRS:

SRS har ingen erinran mot beredningens förslag att slopa den planenliga avskrivningsmetoden och i stället göra räkenskapsenlig avskrivning öppen för alla rörelseidkare. Förslaget kan ses som en naturlig följd av den utökade bokföringsskyldighet och de ökade krav på räkenskapernas utformning som den nya bokföringslagen innebär.

Utan att rikta någon erinran däremot finner SRS det egendomligt, att beredningen släppt kravet på överensstämmelse mellan bokföringsmässigt och skattemässigt restvärde å inventarierna. Detta krav har inneburit en enkel och snabb kontrollmetod vid deklarationsgranskningen och torde inte ha förorsakat de skattskyldiga några större olägenheter.

Som redan framgått anser en del remissinstanser, som i övrigt är positiva till beredningens förslag, att den planenliga avskrivningen inte bör avskaffas helt. Denna uppfattning återkommer i yttranden från de remissinstanser som har en mer kritisk inställning till beredningens förslag, t. ex. yttrandena från *länsstyrelserna i Stockholms, Kalmar, Gotlands* och *Värmlands län*. I många yttranden framhålls att det är olämpligt att delvis upphäva kopplingen mellan bokföringen och deklarationen. Bl. a. *länsstyrelserna i Västmanlands* och *Gävleborgs län* anmärker att beredningens förslag inte i praktiken torde leda till den avsedda förenklingen. Synpunkter av liknande slag återfinns också i andra yttranden.

Länsstyrelsen i Jämtlands län:

Den räkenskapsenliga avskrivningsmetoden har fungerat väl i tekniskt avseende och några kontrollproblem av betydelse har inte förelegat. Den nuvarande planenliga avskrivningen är visserligen komplicerad om alla

möjligheter utnyttjas. Metoden har dock i praktiken utnyttjats på sådant sätt att den är lätt att tillämpa och förstå. Metoden användes nästan uteslutande av mindre företag med ett mindre antal avskrivningsobjekt. Metoden ger en god överblick av inventariebeståndet både för de skattskyldiga och taxeringsmyndigheterna. Några särskilda olägenheter eller tillämpningsproblem har inte förelegat. Metoden har fungerat väl. Restvärdemetoden vilken är förhållandevis ny har även fungerat väl. Metoden används företrädesvis av mindre och medelstora jordbruk.

Den räkenskapsenliga och den planenliga avskrivningsmetoden får anses vara väl kända och inarbetade hos de som arbetar med redovisning och deklarationer. Efter tillkomsten av den nya bokföringslagen kan förväntas att ett antal skattskyldiga övergår från planenlig till räkenskapsenlig avskrivning. Länsstyrelsen anser att någon ändring av nuvarande avskrivningsmetoder till en gemensam avskrivningsmetod inte är särskilt angeläget. Möjligen bör en översyn göras av den planenliga avskrivningsmetoden för att förenkla reglerna.

Länsstyrelsen i Malmöhus län:

Enskilda näringsidkare i vars verksamhet den årliga bruttoomsättningen understiger 200 000 kr. är visserligen i flertalet fall undantagna från lagens krav på att avsluta sin löpande bokföring med årsbokslut. Det är dock inget som hindrar att de upprättar årsbokslut. Samtliga näringsidkare kan således tillämpa en ordnad bokföring och har därigenom möjligheter att använda räkenskapsenlig avskrivning. Vid sådan metod skall överensstämmelse föreligga mellan avskrivning i räkenskaperna och värdeminskningsavdrag vid taxeringen. Regeln i fråga har ansetts befordra ordning och reda. För att en skattskyldig skall kunna tillämpa räkenskapsenlig avskrivning erfordras visserligen tillstånd av taxeringsnämnden. Det torde vara sällsynt att sådant tillstånd vägras. Möjligheten därtill kan emellertid vara en verksam påtryckningsåtgärd för att förmå en skattskyldig att på önskvärt sätt korrigera sin bokföring. Den planenliga avskrivningen behövs här som en reservmöjlighet. Som beredningen anfört har den räkenskapsenliga avskrivningen hittills fungerat mycket väl i det praktiska taxeringsarbetet. Metoden bör därför inte ändras utan mycket tungt vägande skäl härför.

Som motiv för att avskaffa den planenliga avskrivningen anför beredningen bl. a. att denna i vissa fall är svårtillämpad och att det skulle vara en förenklingsvinst att tillämpa en enda avskrivningsmetod för inventarier. F. n. torde den planenliga metoden företrädesvis tillämpas av mindre näringsidkare och den synes här fungera väl. Metoden har också påtagliga pedagogiska fördelar för den mindre näringsidkaren genom att anskaffningskostnaderna för inventarier vid denna metod sprids ut över tillgångarnas ekonomiska livslängd. Han får härigenom en godtagbar överblick över verksamhetens ställning och resultat. Såväl egenföretagare som bokföringsbyråer torde ofta vara väl förtrogna med metoden. Den av beredningen anförda förenklingsvinsten genom att endast tillåta en metod för avskrivning på inventarier förefaller tveksam eftersom olika former av planenliga avskrivningar används för bl. a. byggnader, markanläggningar och arbetsverktyg under inkomstkällan tjänst. Det synes därför knappast befogat att förvägra en näringsidkare rätten att använda planenliga avskrivningar. Denna metod bör dock reformeras på vissa punkter.

Den av beredningen föreslagna "förenklade formen av räkenskapsenlig avskrivning" förefaller mycket komplicerad när man granskar beredningens

exempel på s. 503–506. Beredningen anger här på ett flertal ställen att den skattskyldige bör korrigera sin bokföring. Taxeringsnämnden saknar dock påtryckningsmöjligheter härvidlag utöver möjligheten att vägra den skattskyldige rätt att använda den s. k. kompletteringsregeln. Denna saknar ofta betydelse i större rörelser.

Enligt länsstyrelsens bedömning kan inte enbart det förhållandet att vissa mindre näringsidkare inte är i lag ålagda skyldighet att tillämpa en ordnad bokföring motivera att man inför nya och krångliga regler som skulle avse samtliga skattskyldiga. Det synes angeläget att även de mindre näringsidkarna frivilligt tillämpar ordnad bokföring eftersom denna befordrar de skattskyldigas kontroll av verksamheten samtidigt som den underlättar myndigheternas arbete. Det kan inte vara obefogat att samhället ger smärre skattefavörer till dem som har att bära kostnaderna för en sådan ordnad bokföring.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län:

Beredningen konstaterar, att den räkenskapsenliga avskrivningen fungerat väl i tekniskt hänseende. Metoden är enkel att tillämpa både för de skattskyldiga och taxeringsmyndigheterna. Antalet skatteprocesser på området är litet.

Länsstyrelsen instämmer i detta uttalande. Det främsta skälet till att den räkenskapsenliga avskrivningen fungerar så väl är kravet på överensstämmelse mellan den skattemässiga och den bokföringsmässiga redovisningen.

Trots de positiva erfarenheterna som föreligger beträffande nuvarande lagregler föreslår beredningen betydande ändringar. Motiven härför är att man vill förenkla avskrivningsförfarandet vid beskattningen och införa en enda avskrivningsmetod för alla rörelseidkare oavsett rörelsens omfattning och oavsett om räkenskaperna avslutas medelst årsbokslut eller inte. I konsekvens härmed föreslår beredningen att den planenliga avskrivningen, som huvudsakligen tillämpas av de mindre företagen, skall avskaffas.

Enligt förslaget skall huvudregeln i det nya avskrivningssystemet bli en metod, som ligger den nuvarande 30-regeln nära. Ändringen innebär att kravet på överensstämmelse mellan taxeringen och bokföringen slopas. Beredningen har illustrerat sin metod genom omfattande exempel (s. 502–506) i betänkandet. Trots att beredningen i exemplet av förenklingsskäl förutsatt att några försäljningar av inventarier inte skett under den tioårsperiod det omfattar, visar det att de föreslagna reglerna kan leda till mycket komplicerade situationer. I flera fall anger beredningen i sin kommentar till exemplet att motsvarande korrigeringar bör göras i bokföringen. Några påtryckningsmöjligheter i detta hänseende har emellertid inte taxeringsmyndigheterna. Trots att beredningen släpper kravet på överensstämmelse mellan bokföring och taxering föreslår man en spärregel som innebär, att det skattemässiga restvärdet inte får nedbringas under det i balansräkningen upptagna värdet av samma tillgångar. Denna regel synes vara generell. Den synes inkonsekvent, eftersom beredningen syftat till att den generella avskrivningsmetoden, 30-regeln, även skall kunna användas av rörelseidkare som inte upprättar årsbokslut.

– – –

Länsstyrelsen kan inte finna att beredningen visat några skäl för en förändring i de nuvarande reglerna om räkenskapsenlig avskrivning.

Den planenliga avskrivningen bör enligt länsstyrelsens mening finnas kvar

men förenklas. Metoden är bra för de mindre företagen. Den ger bra överblick över inventariebeståndet, och är lätt att följa för taxeringsmyndigheterna. En omarbetning bör leda till att det årliga avdraget bestämmes till 20 procent av anskaffningsvärdet.

Länsstyrelsen i Norrbottens län:

Löpande bokföring som avslutas med resultaträkning och balansräkning innehåller automatiskt kontrollmoment, som ger stadga åt redovisningen. I konsekvens härmed kan också deklarationer på ett helt annat sätt bygga på bokföringen.

Länsstyrelsen finner det vara mindre välbetänkt att i ett sådant läge släppa den direkta kopplingen mellan avskrivningar på maskiner och inventarier i bokföringen och värdeminskningsavdragen enligt räkenskapsenlig metod vid taxeringen jämte därav följande överensstämmelse beträffande restvärdena.

Beredningen anför bl. a. att det inte längre finns skäl att låta skillnader i uppläggning av bokföringen medföra att olika avskrivningsregler skall tillämpas vid beskattningen. Utgångspunkten anges böra vara att likartade möjligheter till skattemässig avskrivning skall gälla för alla rörelseidkare.

Eftersom alla rörelseidkare oavsett verksamhetens omfattning har rätt att upprätta årsbokslut och härigenom få möjlighet att tillämpa räkenskapsenlig avskrivningsmetod finns enligt länsstyrelsens mening inte några diskriminerande inslag i gällande lagstiftning på området.

Länsstyrelsen gör vidare den bedömningen att den av beredningen föreslagna nya avskrivningsmetoden inte kommer att innebära några administrativa förenklingar jämfört med ett system där räkenskapsenlig avskrivning enligt nuvarande regler användes av ett allt större antal skattskyldiga medan den planenliga metoden automatiskt begränsas till ett allt mindre antal småföretagare. Det torde snarare komma att bli så att de differenser som den modifierade räkenskapsenliga avskrivningsmetoden tillåter mellan bokföring och taxering förutsätter ökat uppgiftslämnande från företagen och medför ökat kontrollbehov.

Länsstyrelsen anser således att vad beredningen anfört inte utgör tillräckliga skäl för att ersätta nuvarande metoder för räkenskapsenlig och planenlig avskrivning med en ny metod konstruerad enligt förslaget.

KF:

Enligt KF:s uppfattning är nu gällande avskrivningsregler väl inarbetade och fungerar tillfredsställande. Av praktiska skäl kan man därför ifrågasätta om det är lämpligt att göra ändringar som åtminstone under ett övergångsskede försvårar tillämpningen utan att innebära några påtagliga fördelar för de skattskyldiga eller skattemyndigheterna. KF anser därför i första hand att nuvarande regler bör bibehållas oförändrade.

KF vill beträffande de föreslagna reglerna i synnerhet invända mot att kompletteringsregeln ej skulle få användas så länge avvikelse föreligger mellan skattemässigt och bokfört värde samt mot att den planenliga avskrivningen slopas.

Den planenliga avskrivningen behövs för inventarier som har normalt kortare livslängd än fem år t. ex. lastbilar, grävmaskiner och andra motorfordon i yrkesmässig trafik. Efter tre års avskrivning med 30 % av restvärdet kvarstår 34,3 % av anskaffningskostnaden. Om inventariet då måste utrangeras, uppstår i ett relativt litet företag med huvudsakligen

lastfordon i sitt inventariebestånd, t. ex. åkeriföretag, alltför höga utrangeringsavdrag och ojämnhet i periodiseringen av verksamhetens resultat. Den planenliga avskrivningen bör finnas kvar för dessa situationer men de särregler för förskjutna, ej utnyttjade avskrivningar som skapar svårigheter vid tillämpningen bör kunna slopas.

Beredningens förslag att anskaffningsvärdet även vid tillämpning av kompletteringsregeln i förekommande fall skall anses vara köpeskillingen minskad med kontrakts- eller fondavskrivning tillstyrks av *länsstyrelserna i Södermanlands, Blekinge, Gävleborgs* och *Västernorrlands län. Länsstyrelsen i Uppsala län* tillstyrker den föreslagna ändringen men pekar på behovet av övergångsregler.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län har invändningar mot förslaget. Länsstyrelsen anför:

Beträffande den s. k. kompletteringsregeln eller 20-regeln föreslår beredningen av förenklingsskäl att verklig anskaffningskostnad för en tillgång skall få minskas med eventuell kontrakts- eller fondavskrivning. Med hänsyn till den spärr som finns bland annat i reglerna om avsättning till investeringsfond för avyttrat fartyg och investeringsfond för förlorade inventarier, när det gäller utnyttjande av nettometoden och som är avsedd att förhindra dubbelavdrag, synes det tveksamt om förslaget bör genomföras.

2.1.2.2 Omkostnadsförda inventarier

Beredningens förslag till rättelseregler för det fall att inventarier felaktigt omkostnadsförts har kritiserats vid remissbehandlingen. *Länsstyrelsen i Södermanlands län* anser dock att det finns skäl som talar för förslaget. Länsstyrelsen anför:

Beredningen föreslår att i de fall överavskrivning skett genom att kostnaden för visst inventarium dragits av som omkostnad i rörelsen skall ett belopp motsvarande 70 % av kostnaden upptagas som intäkt i förvärvskällan. Avdrag för det till beskattning återförda beloppet medges planmässigt med 20 % per år med början året efter det år åtgärden vidtagits. Nuvarande krav att taxeringen skall ha vunnit laga kraft innan den planmässiga avskrivningen kan påbörjas elimineras genom att en särskild besvärsregel införs i 102 § taxeringslagen (TL). Med hänsyn till att det ofta är fråga om väsentliga belopp som är föremål för prövning framstår det som angeläget att tillskapa en lagregel som möjliggör en avskrivning som ligger anskaffningstidpunkten nära.

Lantbrukarnas skattedelegation och *länsstyrelsen i Västernorrlands län* tillstyrker också förslaget. Åtskilliga andra länsstyrelser anser däremot att beredningens förslag inte bör genomföras.

Länsstyrelsen i Uppsala län:

Beredningen har föreslagit att 70 % av anskaffningskostnaden för ett omkostnadsfört inventarium bör tilläggas nettointäkten. Enligt rådande praxis sker idag ingen ändring av taxeringarna om anskaffningskostnaden för omkostnadsfört inventarium ryms inom den tillåtna avskrivningen. Dessa

situationer, som enligt länsstyrelsens mening inte är ovanliga, medför således inget merarbete genom att taxeringen inte behöver ändras. Enligt förslaget kommer, om inte den av beredningen föreslagna regeln om ändring av bokslut kan tillämpas, omkostnadsförda inventarier alltid att medföra höjda taxeringar. Länsstyrelsen föreslår att beträffande omkostnadsförda inventarier såvitt nu är i fråga reglerna anpassas till gällande praxis.

Länsstyrelsen i Blekinge län:

Om nettointäkten av verksamheten med tillämpning av bestämmelsen höjs med ett visst belopp och avskrivningsmöjligheten i fråga om övriga inventarier inte utnyttjats till fullo, torde höjningen helt eller delvis under vissa förutsättningar kunna elimineras genom ändring av bokslutet. Om den outnyttjade avskrivningsmöjligheten är så stor att höjningen helt kan elimineras förblir balansräkningen oförändrad och resultaträkningen ändras endast genom omföring mellan några poster. Det förefaller länsstyrelsen under sådana förhållanden trots allt mest praktiskt att tillåta tyst kvittning utan ändrat bokslut. Det vore önskvärt med förtydligande i detta avseende om lagens innebörd.

Länsstyrelsen i Kristianstads län:

De föreslagna reglerna innebär, att hänsyn inte tas till om någon faktisk överavskrivning skett sedan avskrivningen på de tillgångar, som redovisats på maskiners och inventariers konto beaktats. Om dessa senare tillgångar inte avskrivits med högsta möjliga belopp, kan den på omkostnadskontot gjorda avskrivningen helt eller delvis rymmas inom det skattemässigt högsta möjliga avskrivningsbeloppet. Enligt länsstyrelsens uppfattning bör något tillägg för överavskrivning inte ske, om den på omkostnadskontot gjorda avskrivningen ryms inom vad som kan godtas skattemässigt som högsta möjliga avskrivningsbelopp. Endast i den mån detta senare belopp överskridits, bör tillägg för överavskrivning ske. Beredningens förslag innebär emellertid att höjning av nettointäkten kan komma i fråga även i sådana fall, där enligt länsstyrelsens uppfattning någon överavskrivning inte kan anses föreligga. Följande exempel belyser dessa skilda uppfattningar:

	A	B	C
Ingående balans	100	100	100
I bokföring och deklaration upptaget värdeminskningsavdrag	16	26	30
Utgående balans	**84**	**74**	**70**
Omkostnadsfört inventarium	20	20	20
Maximalt värdeminskningsavdrag med hänsyn till inventarium enligt ovan	36	36	36
D:o lägsta värde (100 + 20 ./. 36 =)	**84**	**84**	**84**

Rättelse enligt beredningen:			
30 % värdeminskningsavdrag	6	6	6
70 % tillägg till nettointäkten	**14**	**14**	**14**
Rättelse enligt länsstyrelsen:			
30 % avskrivning	6	6	6
Ytterligare avskrivning	**14**	**4**	**0**
Tillägg till nettointäkten	**0**	**10**	**14**

Enligt länsstyrelsens uppfattning skall något tillägg inte göras till nettointäkten i fall A. Tilläggen i fallen B och C bör uppgå till 10 resp. 14, vilka belopp bör läggas på plan i enlighet med beredningens förslag. Härigenom kommer bokföringsmässigt och skattemässigt restvärde att överensstämma.

Länsstyrelsen i Kopparbergs län:

Den omständigheten att ett inventarium omkostnadsförts i räkenskaperna kan likställas med att beloppet inventariebokförts och därefter avskrivits. Att behandla överavskrivning på grund av omkostnadsfört inventarium på annat sätt än annan överavskrivning framstår som obefogad. Det skäl beredningen anfört nämligen att den skattskyldige möjligen betages rätten att temporärt använda kompletteringsregeln är inte av sådan tyngd att det motiverar en särskild lagregel. I sammanhanget kan erinras att företagare, som ej upprättar årsbokslut, generellt är betagna möjligheten att använda kompletteringsregeln. Bestämmelsen att avdrag för omkostnadsförda inventarier skall ske enligt särskild plan bör därför utgå.

Länsstyrelserna i Älvsborgs och *Värmlands län*, som också är kritiska till förslaget, påpekar att lagförslaget innebär att 70 % av det omkostnadsförda beloppet skall återföras även om räkenskapsåret omfattar annan tid än tolv månader eller kompletteringsregeln har tillämpats. I fråga om den föreslagna besvärsregeln anför den sistnämnda länsstyrelsen följande:

Förslaget innebär enligt länsstyrelsens mening inte någon förbättring i förhållande till nu gällande regler. Den föreslagna regeln medför en nytillskapad besvärstid som saknar motsvarighet på andra områden inom svensk skatterätt. Som reglerna är nu får den skattskyldige vänta med att göra avdraget enligt plan tills taxeringen vunnit laga kraft. Förlorar han processen skall han medgivas avdrag enligt plan för det belopp processen gällt. Bifalls hans yrkande behöver vidare åtgärd ej ske. Beredningens förslag innebär om den skattskyldige vinner processen och under förutsättning att han erhållit avdrag enligt plan, att eftertaxering skall ske för de fem taxeringsår avdrag skett enligt plan och för vilka deklarationerna kanske endast delvis finns bevarade. Det torde under sådana förhållanden inte vara lätt vare sig för taxeringsintendenten, den skattskyldige eller domstolarna att klargöra om avdrag erhållits enligt plan för överavskrivningen. Eftersom den skattskyldige bör ha möjlighet att få även dessa avgöranden prövade i högre instanser kan processen komma att gälla taxeringar 10–15 år tillbaka i tiden för vilka deklarationerna ej finns bevarade.

Länsstyrelsen i Örebro län avstyrker av liknande skäl förslaget. Länsstyrelsen föreslår en annan lösning:

Enligt länsstyrelsen bör rättelse i här nämnt avseende i stället ske genom att det överavskrivna beloppet först återförs till beskattning och efterföljande år får tilläggas det skattemässiga restvärdet och bli föremål för avskrivning enligt de allmänna reglerna. Avskrivning får då visserligen ske i snabbare takt än enligt såväl nuvarande som av beredningen föreslagna regler, men beskattning har skett rätt år med därav följande skatteutgift och – i förekommande fall – straffsanktion i form av skattetillägg. Ytterligare skärpning kan inte anses nödvändig. Därjämte undviker man att den planenliga avskrivningsmetoden, som i övrigt föreslås avskaffad, skall tillämpas på en del av underlaget för inventarieavskrivning. Det kan tilläggas att dylika fall av överavskrivning är tämligen allmänt förekommande. Nämnda tillägg till det skattemässiga restvärdet med därmed följande avskrivningsrätt bör dock liksom hittills få ske först sedan taxeringen vunnit laga kraft.

2.1.2.3 Felaktig fördelning av avskrivningsunderlag

Beredningen föreslår ingen ändring av de nuvarande reglerna. *Lantbrukarnas skattedelegation* har inget att erinra mot detta ställningstagande. *Länsstyrelsen i Västernorrlands län* anser att reglerna för rättelse vid felaktig fördelning bör kunna förenklas.

Länsstyrelsen i Örebro län behandlar frågan hur rättelse skall ske när t. ex. kostnader för tillgångar av privat karaktär eller byggnadskostnader felaktigt bokförts på inventariekontot. Länsstyrelsen anför:

Beredningen föreslår att avdragsrätt inte skall föreligga, om företag anskaffar tillgång av privat karaktär som helt saknar anknytning till den bedrivna verksamheten. Länsstyrelsen instämmer i att dylik tillgång inte bör vara avskrivningsbar. Emellertid har beredningen inte anvisat någon lämplig metod för rättelse i dylikt fall. Om de allmänna reglerna tillämpas, innebär det att – så länge tillgången kvarstår på inventariekontot – taxeringsnämnden varje år under kanske mycket lång tid måste räkna fram och återföra till beskattning den del av avskrivningen som belöper på tillgången i fråga. I de fall avdrag yrkas med lägre belopp än maximibeloppet enligt huvudregeln, blir det ofta inte aktuellt med någon återföring utan endast en ändring på deklarationsbilagans uppställning för beräkning av skattemässigt restvärde. Den differens som härigenom uppkommit mellan bokfört värde och skattemässigt restvärde kanske inte aktualiseras, förrän verksamheten upphör efter något tiotal år, då en process kan uppkomma om det verkliga skattemässiga restvärdet. Därvid kan betydande svårigheter uppstå då det gäller att utreda den långt tillbaka liggande felaktigheten, bl. a. på grund av att deklarationerna för fysiska personer då makulerats. Samma situation kan uppstå om exempelvis byggnads- eller markanläggningskostnader felaktigt bokförs på inventariekontot och trots påpekande inte ombokas. Enligt länsstyrelsen synes det mest lämpligt att rättelse i dylikt fall sker genom att på en gång återföra anskaffningskostnaden för den på inventariekontot felaktigt bokförda tillgången till beskattning då felaktigheten uppmärksammas. Om så sker kommer överensstämmelse att råda mellan bokfört och skattemässigt

restvärde, varför – om förutsättningarna i övrigt föreligger – den skattskyldige också kommer att ha rätt att använda sig av kompletteringsregeln. Dylik återföring till beskattning kan för övrigt ofta elimineras genom bokslutsändring. Detta bör alltid godtas beträffande den del av anskaffningskostnaden, som ej ingår i det för året yrkade värdeminskningsavdraget. Om maximalt avdrag ej yrkats och anskaffningskostnaden i sin helhet ryms inom det outnyttjade avdraget, kan således tillägget helt elimineras genom att anskaffningskostnaden för tillgången i fråga omföres till annat ej resultatpåverkande konto.

Problematiken behandlas även av *kammarrätten i Göteborg*, som för fram tanken på en särskild fastställelsetalan. Kammarrätten anför:

I fall t. ex. då skattskyldig tar upp ingångsvärdet på inventarier till för högt belopp men den verkställda avskrivningen av inventarierna understiger den efter jämkning av ingångsvärdet högsta tillåtna avskrivningen föranleder jämkningen enligt gällande regler ingen taxeringshöjning (RRK R 76 1:72). Något utrymme för fastställelsetalan finns inte i dag. Den föreslagna avskrivningsmetoden innebär ingen ändring härvidlag. Det skattemässiga restvärdet kommer alltså att avvika från det bokföringsmässiga restvärdet. Eftersom skatteprocessen är en beloppsprocess, har den skattskyldige ingen möjlighet att föra särskild talan om han inte godtar skattemyndigheternas bedömning av inventariernas värde. Besvär kan anföras först det år då skattemyndigheterna höjer taxeringen, dvs. när den yrkade avskrivningen inte ryms inom högsta tillåtna avskrivning på det av taxeringsmyndigheterna bestämda skattemässiga restvärdet. Det kan gå åtskilliga år innan detta blir aktuellt om den skattskyldige gör små årliga avskrivningar. Kammarrätten finner detta otillfredsställande och förordar att man ytterligare överväger möjligheten att tillåta talan om fastställelse av avskrivningsunderlag.

2.1.2.4 Avskrivning i inkomstslaget tjänst

Vid remissbehandlingen har det inte gjorts några principiella invändningar mot beredningens förslag att – främst med tanke på inkomstslaget tjänst – införa en generell bestämmelse om avdrag för värdeminskning av inventarier i punkt 1 av anvisningarna till 20 § KL. *TOR* och *länsstyrelsen i Stockholms län* anser dock att siktet i första hand bör vara inställt på att väsentligt höja schablonavdraget under inkomst av tjänst. Länsstyrelsen anser vidare att den föreslagna lagtexten ger utrymme för en alltför generös tillämpning. *RSV* har samma uppfattning. RSV anför:

RSV anser att den föreslagna regeln bör omformuleras så att det framgår att värdeminskningsavdrag inte medges beträffande sådan anskaffningskostnad eller del av anskaffningskostnad som kan anses utgöra privat levnadskostnad. Enligt RSVs mening ger den föreslagna ordalydelsen utrymme för en mycket generösare praxis än den nuvarande. Beredningen har inte uttryckt någon avsikt att det skall ske en sådan ändring i rättstillämpningen.

Länsstyrelserna i Södermanlands och *Blekinge län* anser i likhet med många andra remissinstanser att de skattemässiga konsekvenserna vid avyttring m. m. bör regleras.

Länsstyrelsen i Södermanlands län:

För närvarande finns inte någon lagregel som medger rätt till avdrag för värdeminskning i inkomstslagen tjänst och kapital. Enligt praxis medges dock sådana avdrag företrädesvis i inkomstslaget tjänst i allmänhet efter någon enkel plan. Beredningen avser inte att åstadkomma några ändringar härvidlag utan föreslår att en generell föreskrift om rätt till avdrag för värdeminskning tas in i 20 § KL. Enligt vår mening bör det dock övervägas om inte detaljerade bestämmelser härom för de aktuella inkomstslagen bör tas in i resp. 33 och 39 §§ KL. Frågor som i detta sammanhang bör regleras är i första hand behandlingen av återvunna värdeminskningsavdrag och avyttring med förlust. En knytning av den skattemässiga behandlingen vid avyttring av inventarietillgångar till respektive inkomstslag synes för övrigt nära överensstämma med beredningens intentioner i fråga om avyttring av fasta rörelseinventarier i fastighet (11.5.6).

Länsstyrelsen i Blekinge län:

Utan stöd av någon lagregel medges för närvarande avdrag för värdeminskning på vissa arbetsredskap vid beräkning av inkomst av tjänst. Beredningen föreslår att en särskild generell föreskrift om rätt till avdrag för värdeminskning på tillgångar som är avsedda för stadigvarande bruk i förvärvskälla införs i 20 § KL. I så fall bör emellertid också införas en bestämmelse i KL om hur återvunna värdeminskningsavdrag skall beskattas. Det är att märka att det i många fall kan vara fråga om tillgångar av betydande värde t. ex. musikernas instrument och förstärkareanläggningar, handelsresandenas bilar, vissa skogskörares traktorer m. m.

Länsstyrelserna i Uppsala, Kalmar, Kristianstads, Hallands och *Gävleborgs län* framför liknande synpunkter. *Länsstyrelserna i Uppsala* och *Hallands län* gör ytterligare påpekanden.

Länsstyrelsen i Uppsala län:

Länsstyrelsen tillstyrker den av beredningen föreslagna regeln om planenlig avskrivning i anvisningarna till 20 § KL men får anföra följande. Regeln bör i tillämpliga delar utformas i likhet med vad som för närvarande gäller vid planenlig avskrivning för rörelseidkare. Regeln bör sålunda kompletteras med bestämmelser om avskrivningarna får förskjutas eller jämkas. Länsstyrelsen ifrågasätter om inte, när sådan inventarietillgång avyttras, eventuell vinst exempelvis på grund av för höga värdeminskningsavdrag bör i motsats till vad som för närvarande gäller beskattas fullt ut.

Länsstyrelsen i Hallands län:

I fråga om värdeminskningsavdrag i andra inkomstslag än rörelse och jordbruksfastighet föreslår länsstyrelsen att reglerna därom tas in under inkomst av tjänst i 33 § KL. Det blir väl i praktiken endast i detta ytterligare inkomstslag, som värdeminskningsavdrag kan komma i fråga. Reglerna bör utformas på sådant sätt att återvunna värdeminskningsavdrag kan beskattas i inkomstslaget tjänst. Vidare bör nettometoden definieras och uttryckligen sanktioneras.

Länsstyrelsen i Älvsborgs län anser att RSV bör utfärda anvisningar i ämnet. Länsstyrelsen anför:

Beredningen har föreslagit att en generell föreskrift om rätt till värdeminskningsavdrag införs i 20 § KL. Syftet är att lagfästa den praxis som redan finns när det gäller inkomstslaget inkomst av tjänst. Här finns dock åtskilliga frågor där någon lösning inte finns i praxis eller där praxis är oklar. En utökad lagreglering bör därför övervägas. I första hand bör föreskrivas att återvunna värdeminskningsavdrag skall beskattas som inkomst i förvärvskällan. Frågan om avdrag för förlust vid avyttring och utrangeringsavdrag bör också prövas. För att få enhetliga bestämmelser angående värdeminskningsunderlag, avskrivningstakt m. m. bör vidare särskilda anvisningar utfärdas av riksskatteverket.

Länsstyrelserna i Örebro och *Blekinge län* tar upp beskattningen av lösa inventarier i inkomstslaget annan fastighet.

Länsstyrelsen i Örebro län:

Sedan länge har i praxis medgetts avdrag för värdeminskning på bilar, instrument, arbetsredskap o. d. vid beräkning av inkomst av tjänst trots att någon föreskriven rätt härtill inte funnits i KL. Beredningen föreslår nu att denna praxis lagfästs. Länsstyrelsen har inget att erinra mot detta. Emellertid anser länsstyrelsen att i samband härmed bör införas ett stadgande att vid försäljning återvunna värdeminskningsavdrag skall tas upp till beskattning. För närvarande skall beskattning ske enligt realisationsvinstreglerna för lös egendom, vilket medför att vid försäljning återvunna värdeminskningsavdrag ofta undgår beskattning. Motsvarande bör gälla beträffande lösa inventarier i inkomstslaget annan fastighet.

Länsstyrelsen i Blekinge län:

Vid beräkning av inkomst av annan fastighet medges enligt gällande rätt avdrag för årlig värdeminskning på lösa inventarier enligt särskild avskrivningsplan. Beredningen föreslår ingen ändring i detta avseende. Fastighetsförvaltning bedrivs emellertid i stor utsträckning av fysiska och juridiska personer som är bokföringsskyldiga enligt bokföringslagen och som i många fall är skyldiga att upprätta årsbokslut med balansräkning och resultaträkning. För dessa företag bör införas möjlighet till värdeminskningsavdrag beträffande lösa inventarier enligt reglerna i punkt 3 av anvisningarna till 29 § KL. I så fall bör bestämmelser införas i 24 § KL om beskattning av intäkt vid avyttring av lösa inventarier.

2.2 Fastigheter (11.5)

2.2.1 Avskrivning på fastighet som används i rörelse

Enligt företagsskatteberedningens förslag skall det vara tillåtet att förskjuta värdeminskningsavdrag på byggnader och markanläggningar. För outnyttjade avskrivningar förlängs avskrivningsplanen i motsvarande mån. Även primäravdrag för nyuppförd byggnad föreslås kunna förskjutas. Det klarläggs vidare att rätten till primäravdrag skall inträda samtidigt med den

ordinarie avskrivningsrätten, dvs. när byggnaden färdigställts eller tas i bruk.

Beredningens förslag tillstyrks av *AO, länsstyrelserna i Stockholms, Uppsala, Södermanlands, Östergötlands, Jönköpings, Göteborgs och Bohus, Älvsborgs* samt *Norrbottens län, KF, Sveriges advokatsamfund* och *Sveriges redovisningskonsulters förbund.*

Även *Näringslivets skattedelegation* och *Lantbrukarnas skattedelegation* samt *SHIO* och *Familjeföretagens förening* tillstyrker förslaget att värdeminskningsavdrag skall kunna förskjutas. Dessa remissinstanser anser dock att förskjutna värdeminskningsavdrag skall få utnyttjas inom den ordinarie avskrivningsperioden.

Näringslivets skattedelegation:

Vi delar utredningens uppfattning att gällande avskrivningsregler bör kompletteras med en rätt till förskjutning av inte utnyttjade värdeminskningsavdrag på byggnader och markanläggningar. Däremot anser vi det vara principiellt felaktigt att såsom beredningen föreslår endast medge sådana avdrag genom förlängning av avskrivningstiden. Vi föreslår i stället att förskjutna avdrag skall få utnyttjas inom avskrivningsplanen genom förhöjning av värdeminskningsavdragen senare år. Vad nu sagts bör givetvis gälla beträffande såväl markanläggningar som byggnader, vilket f. ö. även synes vara beredningens mening. I enlighet härmed bör beredningens lagförslag, som inte innefattar några ändringar i p. 16 av anv. till 29 § KL, kompletteras.

Beredningen föreslår att rätten till primäravdrag skall inträda samtidigt med rätten till årlig avskrivning. Vi tillstyrker detta förslag som undanröjer viss oklarhet i gällande regler. Vi tillstyrker också de övriga förslag beredningen framför i syfte att anpassa bestämmelserna om primäravdrag till de regler som gäller eller föreslås gälla för den årliga avskrivningen.

Lantbrukarnas skattedelegation:

Delegationen anser det angeläget att möjlighet ges till förskjutning av värdeminskningsavdrag. Däremot kan delegationen inte acceptera att detta endast får ske genom förlängning av avskrivningstiden. En sådan ordning skulle strida mot principen att avskrivningstakten skall bestämmas med hänsyn till tillgångarnas beräknade ekonomiska varaktighet. Förskjutna värdeminskningsavdrag måste därför få utnyttjas inom den ordinarie avskrivningsperioden. Med denna viktiga reservation tillstyrker delegationen beredningens förslag. Delegationen tillstyrker även förslaget rörande primäravdrag.

Länsstyrelserna i Malmöhus och *Kopparbergs län* ställer sig avvisande till förslagen att värdeminskningsavdrag och primäravdrag skall få förskjutas. *Länsstyrelsen i Norrbottens län* avvisar förslaget att primäravdrag skall få förskjutas.

Länsstyrelsen i Malmöhus län:

Beredningen föreslår att värdeminskningsavdrag på byggnader, i den mån de yrkats med lägre belopp än vad som högst kunnat medges enligt avskrivningsplanen, skall få förskjutas till efter den antagna varaktighetens slut. Detta motiveras med att ett företag eljest riskerar att gå miste om avdrag för del av anskaffningskostnaden för byggnad som användes i rörelsen. Med hänsyn till den vidsträckta rätten till förlustutjämning torde emellertid denna risk vara av ringa ekonomisk betydelse.

Det bör i sammanhanget också observeras att vid en framtida försäljning av en rörelsefastighet skall, jämlikt punkt 2 a av anvisningarna till 36 § KL, värdeminskningsavdrag, som belöper på tid före avyttringen av fastigheten, återföras till beskattning, dock inte för år då avdraget understigit 3 000 kr. Detta gäller oavsett om avdragen åtnjutits eller ej. Desamma blir dessutom föremål för indexuppräkning. I den avskrivningsplan för rörelsebyggnader som bifogas självdeklarationen anges ackumulerade avdrag för värdeminskning t. o. m. året före beskattningsåret. Den föreslagna förskjutningsrätten skulle – med hänsyn till realisationsvinstbeskattningen – förutsätta en utökning av den årliga avskrivningsplanen med specificerade uppgifter om för vilka år och med vilka belopp avdrag ej yrkats. Uppgifterna skulle behöva avse varje byggnads hela varaktighetstid dvs. kanske en sextioårsperiod. Ett sådant system är knappast praktiskt tillämpbart.

Det bör slutligen understrykas att enligt förslaget får ett förskjutet avdrag åtnjutas först efter i genomsnitt kanske 15–30 års tid med påföljd att nuvärdet av ett sådant avdrag vid en ekonomisk kalkyl blir relativt ringa.

På grund av det anförda avstyrker länsstyrelsen beredningens förslag på denna punkt.

Primäravdrag

Länsstyrelsen ansluter sig här till beredningens förslag utom vad avser den obegränsade rätten att förskjuta primäravdrag. Som anförts ovan skulle en sådan rätt ge upphov till praktiska problem. Det torde vara i det närmaste omöjligt att efter en tidsperiod av kanske 30 år varunder förekommit ett flertal ägarbyten avgöra om rätten till primäravdrag för en byggnad utnyttjats till fullo. Länsstyrelsen förordar därför att vissa tidsbegränsningar uppställes. En skattskyldig bör kunna medges primäravdrag under t. ex. en tioårsperiod efter det att en ny-, till- eller ombyggnad uppförts på plan. Av praktiska skäl bör vidare en begränsning ske på så sätt att en köpare inte äger rätt att utnyttja en säljares förskjutna avdrag.

Länsstyrelsen i Kopparbergs län:

Värdeminskningsavdraget skall avspegla byggnadens fysiska och ekonomiska förslitning. De faktorer som påverkar denna förslitning torde icke ha något samband med företagets aktuella vinstsituation. Ett värdeminskningsavdrag som visst år ej kan utnyttjas, kan återtagas genom bestämmelserna i förlustutjämningsförordningen. Enligt SFS 1978:53 har tiden för förlustavdrag såvitt avser aktiebolag och ekonomiska föreningar förlängts till 10 år. Vid beräkning av realisationsvinst skall omkostnadsbeloppet minskas med värdeminskningsavdrag på byggnad därest dessa för år överstigit 3 000 kr. Betydande utredningssvårigheter torde uppkomma för såväl skattskyldiga som för taxeringsmyndigheterna att vid realisationsvinstberäkning utröna

om avdraget för visst år överstigit 3 000 kr. om möjlighet att förskjuta avdragen medges. Beredningens förslag att värdeminskningsavdrag och primäravdrag skall kunna förskjutas biträdes därför inte av länsstyrelsen.

Länsstyrelsen i Norrbottens län:

Motiven för primäravdraget när detta infördes 1969 var behovet av ökad avskrivningstakt jämfört med vad en strikt linear avskrivning med väsentligen fastlagda procentsatser ger. Avdraget bestämdes till 10 procent med lika fördelning över de första fem åren av en nyuppförd rörelsebyggnads livstid. Att avdraget fick denna enkla utformning motiverades med främst praktiska skäl.

Beträffande de vanliga värdeminskningsavdragen har beredningen föreslagit att dessa, i motsats till vad som nu är fallet, ska få förskjutas. Detta innebär att värdeminskningsavdragen ges en resultatreglerande funktion. Mot detta har länsstyrelsen inga invändningar.

Samma regler om förskjutning föreslås gälla även primäravdragen. Dessutom föreslås beträffande dessa den ändringen att avdrag ska medges med *högst* 2 procent, dvs. avdragets storlek kan varieras inom den angivna ramen.

Reglerna om primäravdrag har hittills varit förhållandevis lätta att tillämpa. De föreslagna ändringarna medför emellertid att reglerna kompliceras högst avsevärt och blir praktiskt svårare att hantera. Det kan dessutom starkt ifrågasättas om det är motiverat att på föreslaget sätt bygga in ytterligare resultatutjämningsmöjligheter.

Länsstyrelsen föreslår att rätten till primäravdrag antingen bibehålles i sin nuvarande utformning med 2 procent under de första fem åren eller också helt slopas.

Enligt *KF* bör det av lagtexten framgå att värdeminskningsavdrag på nyuppförd byggnad medges fr. o. m. den tidpunkt då den färdigställts eller senast då den tagits i bruk. Detta bör gälla också för markanläggningar. Förbundet anser att uttrycket "uppförts eller tagits i bruk" i lagtexten inte är helt klart.

Länsstyrelsen i Stockholms län pekar på en formulering i punkt 16 femte stycket av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen som gett upphov till felaktig tillämpning. Det gäller uttrycket "för år räknat". Enligt länsstyrelsen bör formuleringen ändras så att det framgår att avdraget skall räknas från tidpunkt då anläggningen tas i bruk.

2.2.2 Avskrivning på fastighet som används i rörelseliknande verksamhet

Beredningens förslag att de avskrivningsregler som gäller för en fastighet, som används i rörelse, skall få tillämpas även i fråga om fastighet, som används för ett med rörelse jämförligt ändamål, tillstyrks eller lämnas utan erinran av samtliga remissinstanser. *Kammarrätten i Stockholm* och *länsstyrelsen i Kristianstads län* anser dock att det utvidgade tillämpningsområdet bör definieras tydligare. Länsstyrelsen anför:

Länsstyrelsen tillstyrker beredningens förslag att utvidga tillämpningsområdet av punkt 3 av anvisningarna till 25 § kommunalskattelagen. Sålunda skall reglerna om värdeminskningsavdrag för rörelsebyggnader kunna tillämpas på sådan fastighet, som hyrs ut och används i rörelse eller därmed jämförlig verksamhet bedriven av annan än fastighetsägaren. Begreppet "rörelse eller därmed jämförlig verksamhet" är emellertid inte helt otvetydigt. Sålunda torde det inte helt entydigt kunna sägas, att en ideell förenings kontors- och samlingslokaler eller en statlig institutions lokaler inryms under begreppet "därmed jämförlig verksamhet". Lagtexten bör därför kompletteras så att av denna klart framgår, att anvisningspunkten är tillämplig på alla typer av kontors- och samlingslokaler.

2.2.3 Mindre skador på byggnad

Beredningen anser att mindre skador på byggnad skall betraktas som driftförlust oavsett hur skadan har uppkommit. Kostnad för avhjälpande av skadan skall vara avdragsgill som reparationskostnad och eventuell skadeersättning skall tas upp som intäkt. Enligt beredningen bör de mindre skadorna avgränsas genom en schablonregel. Denna innebär att driftkostnad skall anses föreligga, om kostnaden för återställande av skadad byggnad i ursprungligt skick kan antas uppgå till högst 15 procent av byggnadens taxeringsvärde vid skadetillfället.

Förslaget tillstyrks av *SHIO* och *Familjeföretagens förening*, *Sveriges advokatsamfund*, *Näringslivets skattedelegation* och *länsstyrelserna i Uppsala, Södermanlands, Östergötlands, Jönköpings* och *Malmöhus län*. *Länsstyrelserna i Uppsala* och *Malmöhus län* anser att ändringarna också bör omfatta inkomstslagen jordbruksfastighet och annan fastighet. Även *Lantbrukarnas skattedelegation* ställer sig bakom förslaget. Enligt delegationen bör dock som alternativ en fast beloppsgräns användas som schablonregel. Delegationen anför:

Såsom beredningen anfört vållar begreppet kapitalförlust problem vid bedömningen av avdragsrätten för reparationskostnad i samband med skada på byggnad resp. skatteplikten för erhållen skadeersättning. Många fall har fått föras upp till högsta instans och regeringsrätten har i gränsfallen ofta kommit till skiljaktiga resultat. Man kan härvid spåra en ny syn på det s. k. normalitetsrekvisitet. Vad som tidigare ansågs onormalt och därför hänfördes till kapitalförlust anses i dag som en normal driftförlust. Detta gäller även beträffande förluster utanför skadeområdet.

Enligt delegationens uppfattning föreligger behov av en allmän översyn av kapitalförlustbegreppet. Vad gäller skador på byggnader anser delegationen att begreppet bör slopas helt. Man bör vidare skilja mellan mindre skador som kan åtgärdas genom reparationer och större skador, där avhjälpandekostnaden i princip bör aktiveras och avskrivas. Vid avgränsningen av de mindre skadefallen kan det av praktiska skäl anses lämpligt att använda en schablonregel av föreslagen modell. Det bör dock uppmärksammas att byggnader på jordbruksfastighet och i rörelse kan ha åsatts kollektivt bestämda taxeringsvärden. Med hänsyn härtill bör i dessa fall den angivna procentsatsen gälla det kollektiva taxeringsvärdet. Delegationen finner det

också befogat att alternativt ha en fast beloppsgräns som förslagsvis kan sättas till 3 basbelopp. Till mindre skada bör således hänföras skada där avhjälpandekostnaden inte överstiger antingen 15 procent av byggnadens taxeringsvärde (byggnadernas kollektiva taxeringsvärde) eller 3 basbelopp.

I fråga om större skador bör, som ovan nämnts, kostnaden för återställande av byggnaden i ursprungligt skick aktiveras och läggas till det gamla avskrivningsunderlaget för byggnader. I det fall skadeersättning uppburits bör dock, såsom kommer att framgå av avsnitt 11.5.5, endast den del av kostnaden som överstiger erhållen ersättning få aktiveras och avskrivas.

Länsstyrelsen i Västernorrlands län framhåller att besvärliga tröskeleffekter uppkommer genom den föreslagna schablonregeln med åtföljande kontrollsvårigheter vid gränsfallen. Länsstyrelsen tillstyrker dock förslaget, eftersom det undanröjer rådande tveksamhet om mindre omfattande skador på byggnad är driftförlust eller kapitalförlust.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län har i princip inte något att erinra mot förslaget men ställer sig ändå tveksam till detta. Länsstyrelsen anför:

Beredningen föreslår en schablonregel, som innebär, att om kostnader för återställande av den skadade byggnaden i ursprungligt skick uppgår till högst 15 procent av byggnadens taxeringsvärde vid skadetillfället, så bör skadan skattemässigt behandlas som driftförlust. Taxerat byggnadsvärde är emellertid inte något enhetligt begrepp i detta sammanhang. Det kan omfatta flera byggnader. Bedömandet av om det är fråga om en omfattande eller mindre omfattande skada som drabbat en av de i komplexet ingående byggnaderna, kan då knappast ske med utgångspunkt från taxerat byggnadsvärde. En procentregel leder till att en skada i ett fall anses som omfattande, medan en lika stor skada i ett annat fall anses som mindre omfattande. Länsstyrelsen har inget förslag att framföra utan vill här endast framhålla de olägenheter som är förenade med beredningens förslag.

Länsstyrelsen i Stockholms län delar beredningens uppfattning att det vore praktiskt att i fråga om smärre skador på byggnad inte behöva undersöka om det rör sig om kapitalförlust eller driftförlust. Enligt länsstyrelsen innebär emellertid anknytningen till "byggnadens taxeringsvärde" svårigheter. Länsstyrelsen anför:

"Byggnadens taxeringsvärde" är inte något i skattelagarnas mening vedertaget begrepp. Enligt 10 § kommunalskattelagen skall vid fastighetstaxering för s. k. annan fastighet anges ett delvärde som betecknas "byggnadsvärde". Som sådant värde skall enligt punkt 3 av anvisningarna till nämnda paragraf redovisas det mervärde, som taxeringsenheten har på grund av att den är bebyggd. Detta innebär att taxerat byggnadsvärde ofta inte är något uttryck för byggnadens tekniska nuvärde vid taxeringstidpunkten.

Rörelsebyggnad torde i de flesta fall återfinnas på någon av tre fastighetstyper enligt riksskatteverkets anvisningar för fastighetstaxering; hyres- och kontorsfastighet, industrifastighet eller specialfastighet. Taxeringsvärde för dessa typer av fastigheter beräknas antingen med hjälp av

avkastningsmetoden eller enligt anläggningskostnadsmetoden. I det förra fallet beräknas taxeringsvärdet genom kapitalisering av en verklig eller tänkt hyresavkastning. Som byggnadsvärde anges i så fall skillnaden emellan markvärdet och taxeringsvärdet. I det senare fallet beräknas värdet av mark och byggnad separat; byggnadsvärdet med utgångspunkt från verklig byggnadskostnad. Såsom byggnadsvärde anges för varje taxeringsenhet bara *ett* värde oavsett om i taxeringsenheten ingår flera fastigheter eller om flera byggnader finns på samma fastighet.

Av den föreslagna lagtexten framgår inte om utredningen avsett 15 % av taxeringsenhetens byggnadsvärde – i fråga om stora industrianläggningar kan detta uppgå till 100-tals milj. kr. – eller av det värde varmed den skadade byggnaden ingår i taxeringsvärdet. Detta senare värde framgår inte av fastighetslängden, om det finns flera byggnader på fastigheten. Ofta torde det t. o. m. vara omöjligt att utläsa av fastighetstaxeringsnämndens anteckningar i fastighetsdeklarationen. Det bör även påpekas att enligt 5 § 5 mom. kommunalskattelagen i byggnadsvärde för industribyggnad numera vanligtvis inte ingår värdet av industritillbehör på fastigheten enligt 2 kap. 3 § jordabalken. Om en anknytning till taxeringsvärdet över huvud taget anses möjlig bör lagtexten förtydligas.

Även *AO* anser det vara diskutabelt att knyta gränsdragningen mellan driftförlust och kapitalförlust till en viss procentsats av fastighets taxerade byggnadsvärde. Detta kan ge slumpartade effekter, beroende på att såsom byggnads taxeringsvärde anges för varje taxeringsenhet bara ett enda värde även om det i taxeringsenheten ingår flera fastigheter eller om flera byggnader finns på en och samma fastighet. Enligt AO uppkommer en annan komplikation om byggnad skadas utan att repareras. AO anför:

I sådana fall kan stora utredningssvårigheter uppkomma i frågan om 15-procentsgränsen överskridits eller inte. En reparation som vidtas kan också avse tidigare inträffade skador eller eftersatt underhåll.

Jag vill ifrågasätta om regeln inte i stället kan inarbetas i punkt 17 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen och avse småskador utan närmare precisering. Har skadan behandlats som driftförlust eller reparationen omkostnadsförts bör utfallande försäkringsersättning beskattas.

RSV, TOR och *länsstyrelserna i Kristianstads* och *Hallands län* ställer sig avvisande till förslaget.

RSV:

Den föreslagna schablonregeln kan medföra tillämpningssvårigheter. I de fall arbetet med att återställa den skadade byggnaden påbörjas men inte hinner slutföras under ett beskattningsår kan det i vissa fall vara svårt att vid upprättandet av deklarationen för det beskattningsår arbetet påbörjas beräkna om den totala kostnaden kommer att över- eller understiga 15 % av taxerade byggnadsvärdet. Beredningen synes (s. 510 och 616) nämligen avse att den faktiska kostnaden för återställandet skall vara avgörande för bedömningen om skadan skall få anses vara driftförlust. Den föreslagna författningstexten synes emellertid inte lika strikt knyta den föreslagna 15-procentsregeln till det faktiska kostnadsförhållandet. Även om förslaget vid rättstillämpningen kan komma att ges en något generösare tolkning än

beredningen avsett torde nu behandlade bedömningsfråga ändå kvarstå. Problemet hur kostnader för att avhjälpa mindre skador på byggnad skall behandlas synes inte kunna lösas utan hänsynstagande till gränsdragningen ifråga om den skattemässiga behandlingen av ombyggnads- resp. reparationsarbete på byggnad. För denna uppdelning avses inte 15-procentsregeln gälla. Frågan uppstår då hur gränsdragningen ombyggnad – reparation skall göras när byggnad ombyggs i samband med att en mindre skada avhjälps.

På grund av de nu behandlade tillämpningssvårigheterna men också därav följande kontrollproblem avstyrker RSV förslaget i denna del.

TOR:

Anknytningen av schablonregeln till byggnadens taxeringsvärde kan antas komma att medföra tillämpningssvårigheter. Det beror på att det i taxeringsenheten kan ingå flera byggnader. Avser skadan t. ex. en byggnad i ett större industrikomplex med ett enda taxeringsvärde är det uppenbart att man stöter på problem. En annan svårighet har samband med reparationsarbetets förläggning i tiden. Det kan ha påbörjats under beskattningsåret men vid deklarationstillfället är det oklart om den totala kostnaden kommer att uppgå till 15 procent av taxeringsvärdet. Enligt TOR:s mening bör förslaget inte leda till lagstiftning.

Länsstyrelsen i Kristianstads län:

Med hänsyn till lagregelns placering i punkt 10 anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen synes beredningen mena, att det framlagda förslaget endast skulle avse rörelsebyggnader. Skall en reglering ske av hur beskattningseffekterna blir av mindre skador på byggnad måste emellertid dessa regler enligt länsstyrelsens uppfattning ha generell tillämpning på alla byggnader oavsett det inkomstslag till vilket de hänförs. Vid en sådan utvidgning av tillämpningsområdet framstår bristen i förslaget tydligare. På många jordbruksfastigheter har framför allt ekonomibyggnaderna mycket låga taxeringsvärden. Ekonomibyggnadernas värde uppgår sålunda i många fall på äldre jordbruksfastigheter till 3 000 kr eller ännu lägre belopp. En brand eller liknande skada i ett dylikt bestånd av ekonomibyggnader skulle med de föreslagna reglerna så gott som alltid klassas som kapitalförlust. Å andra sidan skulle, vad avser hyresfastigheter och vissa verkstadsbyggnader, skadorna absolut sett kunna uppgå till betydande belopp och ändå klassas som driftförlust. Exemplifieringen pekar på det olämpliga i att försöka definiera begreppet mindre skada genom att sätta kostnaden i relation till det taxerade byggnadsvärdet vid skadetillfället. Svårigheterna att i lagtext någorlunda rättvisande definiera begreppet mindre skada bedöms dessutom av länsstyrelsen som så stora, att någon lagreglering överhuvud inte bör komma till stånd på denna punkt. Liksom hittills bör det ankomma på praxis att närmare definiera begreppet och att dra upp gränsen mellan drift- och kapitalförlust.

Länsstyrelsen i Hallands län:

Skador på byggnader genom brand eller andra normalt inte påräkneliga händelser hänförs för närvarande till icke avdragsgill kapitalförlust. Ur många aspekter kan detta synas stötande. Fråga är ju dock om kostnader, som hänför sig till objekt i skattepliktig förvärvskälla, vilka i och för sig får skrivas av enligt plan. Gränsen mellan påräkneliga och icke påräkneliga

händelser kan vidare ibland vara svår att dra. Något inkonsekvent är det också att som nu sker medge avdrag för restvärdet vid utrangering av annan anledning än skada. Gentemot de kritiska synpunkter, som nu framförts mot att hänföra skada på byggnad till kapitalförlust, kan invändas att å andra sidan försäkringsersättning för skadad byggnad inte är skattepliktig ens enligt realisationsvinstreglerna.

Genom sitt förslag att hänföra kostnader för mindre skador på byggnad till driftskostnad gör beredningen en principiellt viktig men till sin omfattning inte särskilt betydande ändring i förhållandet mellan kapitalförlust och driftförlust. Förslaget är enligt länsstyrelsens uppfattning inte bra dels ur den synpunkten att det bryter en princip utan att ändra på den helt – med den begreppsförvirring detta skapar – dels därför att den praktiska tillämpningen blir svår. Den föreslagna schablonregeln kan synas lätt att tillämpa och blir det säkert också i sådant fall då skada hänför sig till fastighetstaxeringsenhet med endast en byggnad. Mindre lätt blir tillämpningen i fråga om exempelvis skada på viss byggnad i ett stort industrikomplex, omfattande en mängd byggnader med ett enda taxerat byggnadsvärde, som är omöjligt att fördela på de olika byggnaderna annat än möjligen med ledning av fastighetstaxeringsnämndens arbetsanteckningar. Länsstyrelsen ifrågasätter om inte tiden är mogen för att hänföra alla kostnader för skador på byggnader – i vart fall på industribyggnader – till driftskostnader. I så fall får utfallande försäkringsbelopp beskattas i det inkomstslag till vilket skadad byggnad är att hänföra.

2.2.4 Beräkning av avskrivningsunderlag eller utrangeringsavdrag för skadad fastighet

Enligt beredningens förslag skall avskrivningsunderlag för en byggnad, som skadats genom brand eller dylikt, inte påverkas av kostnad för ny-, till- eller ombyggnad som bestritts med försäkringsersättning. Endast kostnad som bestritts av den skattskyldige själv skall få tillföras avskrivningsunderlaget för byggnaden.

Förslaget tillstyrks eller lämnas i huvudsak utan erinran av *RSV*, *länsstyrelserna i Stockholms, Uppsala, Södermanlands, Östergötlands, Jönköpings, Malmöhus* och *Älvsborgs län*, *KF*, *Lantbrukarnas skattedelegation*, *SHIO* och *Familjeföretagens förening* samt *Sveriges advokatsamfund*.

Länsstyrelsen i Uppsala län anser att regeln också bör gälla i inkomstslagen jordbruksfastighet och annan fastighet. Även *länsstyrelsen i Malmöhus län* anser att ändringen bör omfatta inkomstslaget jordbruksfastighet och – då fastighet hyrs ut för rörelseändamål – inkomstslaget annan fastighet.

Lantbrukarnas skattedelegation framhåller att regeln bör omfatta alla ersättningsfall och inte bara försäkringsfall. Har däremot någon ersättning inte utgått bör såväl det gamla avskrivningsunderlaget som nyuppförandekostnaden få medräknas.

KF har inget att invända mot vad beredningen föreslagit men efterlyser regler för hur hel eller partiell självrisk i samband med skadefall skall behandlas skattemässigt. Förbundet anför:

Om en skattskyldig väljer att själv stå risken för skadefall i stället för att teckna försäkring, bör skadan enligt KF:s mening få behandlas som driftsförlust, då denna kostnad får anses motsvara inbesparade försäkringspremier. Vid skadefall på byggnad bör således utrangeringsavdrag medges för restvärdet av förstörd byggnad eller del av byggnad och anskaffningskostnaden för ersättningsbyggnad läggas till grund för avskrivning.

Näringslivets skattedelegation, *Svenska försäkringsbolags riksförbund* och *länsstyrelserna i Hallands* och *Göteborgs och Bohus län* ställer sig avvisande till förslaget.

Näringslivets skattedelegation:

Enligt gällande rätt betraktas förlust som uppkommit på grund av byggnads förstörelse genom brand e. d. som kapitalförlust. I konsekvens härmed gäller att avdrag inte får göras för den förstörda byggnadens skattemässiga restvärde samt att erhållen försäkringsersättning är skattefri. Ev. återuppförd byggnad får avskrivas i vanlig ordning. Enligt beredningen innebär det förhållandet att försäkringsersättningen ofta täcker återanskaffningskostnaden att denna ordning är otillfredsställande. Beredningen föreslår därför att återuppbyggnadskostnaden i den mån den täcks av försäkringsersättning inte skall få påverka avskrivningsunderlaget. I gengäld skall förlusten inte betraktas som kapitalförlust, dvs. fortsatt avskrivning skall få ske av den förstörda byggnadens skattemässiga restvärde.

Beredningens förslag strider på ett uppseendeväckande sätt mot de grundläggande principerna för avgränsningen mellan å ena sidan kapitalvinst och kapitalförlust och å andra sidan rörelsevinst och rörelseförlust, vilka principer beredningen inte i och för sig ifrågasatt eller ens närmare diskuterat. Vi finner det vid sådant förhållande felaktigt att på en enstaka punkt frångå dessa principer. Beredningens motiv härför – att fråga är om betydande värden – kan inte heller anses särskilt starka. De av beredningen påtalade förhållandena beaktas ju enligt gällande regler vid den realisationsvinstbeskattning, som numera omfattar 100 % av den realiserade vinsten.

Svenska försäkringsbolags riksförbund:

Riksförbundet instämmer i att beredningens uppfattning från fiskala utgångspunkter kan anses sakligt grundad. Riksförbundet vill emellertid erinra om att den föreslagna ändringen innebär en skatteregel som står i strid med reglerna i bokföringslagen och aktiebolagslagen. Detta kan inte anses tillfredsställande och går även emot den eljest dominerande strävan till överensstämmelse mellan redovisningspraxis och skatteregler.

Ända sedan kommunalskattelagens tillkomst har skillnaden mellan driftsförlust och kapitalförlust varit av grundläggande betydelse. Riksförbundet kan inte finna att beredningen tillräckligt motiverat det föreslagna avsteget från denna princip. Den utredning som beredningen har anfört är enligt riksförbundets mening alltför ofullständig för att kunna ligga till grund för lagstiftning.

Länsstyrelsen i Hallands län:

I fråga om behandlingen av utfallande försäkringsersättningar vid skada på byggnad går beredningen ett steg längre i förslag till ändring av nu rådande förhållande mellan kapitalvinst/-förlust och driftsvinst/-förlust. Här föreslår beredningen nämligen att försäkringsbeloppen i praktiken skall beskattas i sin helhet i det fall att ny byggnad uppförs för att ersätta den skadade. Beskattningen sker på så sätt att värdeminskningsunderlaget för den nya byggnaden minskas med försäkringsersättningens belopp. Förslaget kan med beredningens bestickande argumentering synas ge ett materiellt rättvist resultat men är i princip oriktigt. Försäkringsersättningen avser ju ett objekt, som inte längre finns, medan anskaffningskostnaden för den nya byggnaden är en realitet för sig. Beskattningen blir inte heller konsekvent i sådant fall då försäkringsersättningen överstiger nybyggnadskostnaden, kanske på grund av att den skadade byggnaden inte återuppförs eller återuppförs endast delvis. Länsstyrelsen har ovan ifrågasatt om inte försäkringsersättningar för byggnader bör beskattas som intäkt i viss förvärvskälla medan kostnadsavdrag – genom extra avskrivning eller genom utrangeringsavdrag – medges för den skadade byggnaden. Om en så genomgripande ändring av gällande principer inte anses kunna genomföras får man söka andra vägar. Bättre än beredningens förslag synes det då enligt länsstyrelsens mening vara att beskatta försäkringsersättningar enligt reglerna för realisationsvinst. Det bör i så fall övervägas att införa en speciell regel för beräkning av ingångsvärde, innebärande att detta skall bestämmas till hela eller del av eventuellt förefintligt taxeringsmässigt restvärde för den skadade byggnaden eller det skadade byggnadskomplexet. Om byggnad återuppförs bör uppskov medges med realisationsvinstbeskattningen.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län:

Beredningen föreslår nu att försäkringsersättning skattemässigt skall behandlas på samma sätt som statsbidrag. Om det är fråga om en delskada torde någon ändring i nu gällande praxis inte inträffa. Men när det gäller uppförandet av en ny byggnad, medför förslaget att försäkringsersättningen indirekt beskattas genom att den del av anskaffningskostnaden som bestridits med densamma, inte får inräknas i avskrivningsunderlaget. Avskrivningen för den nya byggnaden skall i stället ske på grundval av den förstörda byggnadens skattemässiga restvärde. Länsstyrelsen är tveksam till förslaget, eftersom det indirekt innebär en beskattning av en eljest skattefri ersättning. Ytterligare ett skäl är att den erhållna försäkringsersättningen enligt gällande regler skall beaktas vid en eventuell framtida realisationsvinstberäkning. En ändring inom företagsbeskattningen måste därför medföra en ändring i reglerna om realisationsvinstbeskattning, när det gäller rörelsefastighet. Länsstyrelsen vill även framhålla, att begreppet "byggnad som används i rörelse" inte är entydigt. Det är oklart om avsikten är att i begreppet även inräkna fastighet som används i annans rörelse. Ett genomförande av beredningens förslag i detta hänseende skulle medföra att försäkringsersättningen blir behandlad på olika sätt beroende på om fastigheten återuppförs eller inte. En underlåtenhet att återuppföra en nedbrunnen byggnad skulle medföra fördelar från skattesynpunkt. Länsstyrelsen anser därför att frågan måste utredas ytterligare, innan definitiv ställning tages till densamma.

Enligt beredningens förslag skall den nya regeln tillämpas genomgående i fråga om byggnadsarbete som avser återställande av delskada på byggnad. Om en helt ny byggnad skall uppföras skall regeln tillämpas endast om den nya byggnaden kan anses ersätta den förstörda. Beredningen föreslår i detta hänseende att byggnad, som anskaffas eller börjar uppföras inom tre år efter den dag då den ursprungliga byggnaden förstörts och som är avsedd för samma verksamhet som den förstörda byggnaden, skall anses utgöra ersättningsbyggnad. Detta skall gälla även om den nya byggnaden inte uppförs av den ursprungliga fastighetens ägare utan av en till denna närstående person. Den av beredningen föreslagna avgränsningen av begreppet "ersättningsfastighet" kritiseras i några yttranden.

RSV:

Beredningen uttalar (s 615) att om efter skadefallet en ny byggnad uppförs på en annan ort torde denna endast i undantagsfall kunna behandlas som ersättningsfastighet. Uttalandet – som i och för sig saknar motsvarighet i lagtextförslaget – torde om det följs kunna få till följd att skattskyldig för att komma i åtnjutande av skattemässiga förmåner strävar efter att uppföra ersättningsfastighet på annan ort.

Beredningen föreslår en absolut tidsfrist om tre år från skadetillfället inom vilken tid en nybyggnad skall kunna anses utgöra ersättningsfastighet. Det synes inte vara närmare utrett vilken effekt en sådan tidsgräns kan förväntas få. Det kan emellertid inte uteslutas att regeln kommer att leda till att uppförandet av ersättningsbyggnaden fördröjs på grund av skatteskäl.

De ovan anförda konsekvenserna av beredningens uttalande respektive lagförslag bör enligt RSV:s mening undvikas. RSV avstyrker därför den föreslagna treårsgränsen. Det borde inte medföra några större tillämpningsproblem att denna gräns förutan bestämma om en byggnad skall anses utgöra ersättning för den skadade. Till ledning för denna bedömning kan direktiv ges genom motivuttalanden.

Länsstyrelsen i Älvsborgs län:

Begreppet ersättningsfastighet har inte närmare preciserats i lagförslaget. I kommentaren till detta sägs på s 615 följande: "Har byggnaden uppförts på en annan ort torde den dock endast i undantagsfall kunna behandlas som ersättningsfastighet". Denna tolkning kan locka företag att etablera sig på annan ort. Begreppet ersättningsfastighet bör därför enligt länsstyrelsens mening ges en mer vidsträckt betydelse. Detta bör även gälla kravet på likartad verksamhet. En ny fastighet kan vidare uppföras av en utomstående person som finansierar byggnationen genom lån från den ursprunglige ägaren. Denne kan sedan förvärva fastigheten efter att först ha hyrt den i drygt tre år. Lagförslaget omfattar inte heller detta fall.

Näringslivets skattedelegation:

Beredningen föreslår att den förordade ändrade gränsdragningen mellan kapitalförlust och driftsförlust skall tillämpas i de fall en förstörd byggnad

inom tre år från skadetillfället ersätts med en annan byggnad. En sådan avgränsning framstår som helt godtycklig och i hög grad ägnad att skapa tillämpningssvårigheter ävensom att snedvrida verksamhetsplaneringen. Redan det i och för sig självklara behovet av en dylik spärregel utgör enligt vår mening tillräckligt skäl för att inte genomföra beredningens förslag.

SHIO och *Familjeföretagens förening* förordar att den föreslagna treårsregeln slopas, då den kommer att bli svårtillämpbar och i vissa lägen skapa inte önskvärda tröskeleffekter. *Sveriges advokatsamfund* ifrågasätter lämpligheten av treårsregeln, eftersom den får som en följd att skattskyldiga som väljer att uppskjuta en i och för sig välmotiverad investering premieras i skattehänseende.

Beredningen anför att vissa problem kan uppstå om skadan inte återställts under det år då den inträffade utan först ett senare år. Har värdeminskningsavdrag för det beskattningsår under vilket skadan inträffat beräknats på grundval av ett lägre belopp än det som skall gälla sedan skadan åtgärdats, skall den skattskyldige ha rätt att få dessa omprövade. Enligt beredningen är en förutsättning för detta att han hållit sin rätt att anföra besvär öppen. Vad beredningen uttalat i detta hänseende har föranlett kommentarer av ett par remissinstanser.

RSV:

Beredningen uttalar angående omprövning av värdeminskningsavdrag i de fall skadan avhjälps ett senare beskattningsår än det när skadan inträffade (s 615 m) att en förutsättning härför givetvis är att den skattskyldige har hållit sin rätt att anföra besvär öppen. Beredningen har inte närmare utrett på vad sätt detta skulle ske. Med hänsyn till den föreslagna rätten till förskjutning av värdeminskningsavdrag synes inte någon omprövning av värdeminskningsavdrag erfordras i nu behandlade fall.

Länsstyrelsen i Malmöhus län:

Med beredningens förslag kan ett senare års återställande av en byggnadsskada påverka ett tidigare års avskrivningsunderlag. Med hänsyn till beskattningsårets slutenhet medför detta processuella problem. För att inte riskera att förlora en del av sin avdragsrätt måste den skattskyldige anföra besvär över det tidigare årets taxering redan vid den ordinarie besvärstidens utgång. Hans talan skulle sedan behöva bli vilande upp till tre års tid. Då lagstiftaren inte utan mycket vägande skäl bör öka skattedomstolarnas arbetsbörda synes det vara att föredra att man i stället ger den skattskyldige rätt att ta igen förlorade avdragsbelopp vid beskattningen för det år då skadan åtgärdats. Avdragsfrågorna kan då i sin helhet behandlas av taxeringsnämnden.

Beredningens förslag till lagtext har kritiserats av några remissinstanser.

Länsstyrelsen i Stockholms län:

I föreslagen lagtext för punkt 10 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen andra stycket har angetts att kostnad för återställande av rörelsebyggnad efter brandskada skall behandlas som driftsförlust även om ägaren till den skadade byggnaden – eller honom närstående person – anskaffar ersättningsbyggnad inom tre år. Det förefaller något oklart – även med hänsyn till vad som närmare angetts i motiven (s 514) – hur begreppet närstående här skall uppfattas. Om man syftar på de s. k. fåmansbolagsreglerna bör detta klart anges.

Liknande synpunkter framförs av *länsstyrelsen i Uppsala län*. Länsstyrelsen anför vidare:

Författningsförslaget och vad beredningen anfört synes innebära att regeln inte skall tillämpas i det fall försäkringsersättning erhållits men andra medel använts för att finansiera återställandet. Länsstyrelsen vill ta upp det fall då den skattskyldige för återställandet kan visa att han haft tillgång till andra medel vid sidan av försäkringsersättningen. Enligt länsstyrelsens mening kan regeln då enkelt kringgås och bli verkningslös. Länsstyrelsen ifrågasätter därför om inte regeln bör avfattas så att den blir tillämplig så snart försäkringsersättning utgått och byggnaden återställts oavsett om återställandet finansierats med försäkringsersättning eller med andra medel.

Kammarrätten i Stockholm:

Den föreslagna lagtexten (punkt 10 andra stycket av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen) synes inte på ett tillräckligt tydligt sätt återge vad som anges i motiven. Lämpligen införs efter första meningen förslagsvis följande: "Detta innebär att byggnadens anskaffningsvärde ej påverkas av sådana kostnader för dess återställande som bestritts genom uppburen icke skattepliktig försäkringsersättning."

Enligt *Sveriges advokatsamfund* bör uttrycket "driftförlust" för att undvika missförstånd reserveras för de därmed avsedda fallen. En annan begreppsbestämning bör därför användas i lagtexten.

2.2.5 *Projekteringskostnader för byggnad som inte uppförts*

Enligt beredningens förslag skall avdragsrätt föreligga för projekteringskostnader och liknande för byggnader och anläggningar. Har kostnader nedlagts för att undersöka alternativa lösningar skall de projekteringskostnader, som kan hänföras direkt till det valda alternativet, liksom f. n. inräknas i avskrivningsunderlaget för anläggningen. Kostnader för förkastade alternativ skall få dras av direkt.

Förslaget tillstyrks av *AO, länsstyrelserna i Stockholms, Södermanlands, Östergötlands, Jönköpings, Göteborgs och Bohus* och *Kopparbergs län, BFN, Näringslivets skattedelegation, Lantbrukarnas skattedelegation, SHIO* och *Familjeföretagens förening, KF* och *Sveriges advokatsamfund.*

Lantbrukarnas skattedelegation, som anser det vara i hög grad befogat att

vidta de av beredningen föreslagna ändringarna rörande projekteringskostnader, framhåller att motsvarande situation föreligger beträffande brunnsborrning. Delegationen anför:

Det förekommer således ofta att man vid sökande efter vattentäkt inte träffar på vatten förrän efter flera försök och i vissa fall inte alls finner något vatten. Skattskyldiga som råkat ut för detta har i praxis vägrats avdrag för kostnader för brunnsborrning med motiveringen att det rör sig om en kapitalförlust. Enligt delegationens bestämda uppfattning bör samma regler gälla för misslyckad brunnsborrning som för misslyckad projektering av andra anläggningar.

Länsstyrelsen i Malmöhus län anser att den utvidgade rätten att dra av projekteringskostnader bör begränsas och förses med en spärregel. Länsstyrelsen anför:

Beredningens förslag att projekteringskostnader för ej uppförda byggnader görs avdragsgilla förefaller väl motiverad vad avser kostnader för planering m. m. av skräddarsydda lokaler. På s. 617 anför beredningen visserligen att den föreslagna regeln i första hand torde komma att tillämpas av större handels- och industriföretag men några begränsningar i författningstexten har inte förordats. Enligt länsstyrelsens uppfattning bör avdragsrätten förbehållas den ovan angivna typen av lokaler. Projekteringskostnader för t. ex. arkitektritade enfamiljsvillor, vilka bedömts utgöra tänkbara personalbostäder, motiverar knappast en avdragsrätt. Det bör vidare observeras att beredningens förslag till författningstext kan lämna utrymme för kringgåendeåtgärder. Ett företag som uppför en byggnad skulle kunna låta projekteringskostnaderna härför belasta ett närstående företag och därigenom indirekt få omedelbart avdrag för dessa kostnader. En spärregel mot sådana förfaranden bör införas i lagtexten.

Länsstyrelsen i Malmöhus län anser vidare att reglerna bör gälla även i inkomstslaget jordbruksfastighet och i vissa fall i inkomstslaget annan fastighet, nämligen när fastighet hyrs ut för rörelseändamål.

RSV efterlyser en precisering av begreppet "projekteringskostnader". Verket anför:

Av beredningens redogörelse för gällande rätt (s. 510) framgår att till projekteringskostnader e. d. torde hänföras arkitektkostnader och andra kostnader, som nedlagts under planerings- och förberedelsearbetet. Beredningen har inte närmare preciserat vilka kostnader förslaget avser. Begreppet projektering återfinns bl. a. i 10 § första stycket 5) mervärdeskattelagen. Förutvarande riksskattenämnden har närmare utvecklat vad som i denna lags mening får anses vara hänförligt till projektering, ritning, konstruktion eller därmed jämförlig tjänst avseende mark, byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet (riksskattenämndens meddelande 1969:111.1). Om den av beredningen föreslagna avdragsrätten genomförs erfordras enligt RSVs mening från tillämpningssynpunkt men kanske främst av kontrolltekniska skäl ett klarläggande uttalande angående vad som är att hänföra till "projektering e. d.".

Några remissinstanser är kritiska till den av beredningen föreslagna olika behandlingen av projekteringskostnader, som hänför sig till projekt, som inte kommer till utförande och kostnader för förverkligade projekt.

TOR:

TOR anser sig inte kunna tillstyrka, att projekteringskostnader, som hänför sig till projekt, som inte kommer till utförande, behandlas fördelaktigare – får avdragas direkt – än kostnader för förverkligade projekt, vilka kostnader inlägges i avskrivningsunderlaget för anläggning varom fråga är. Anses ändring i nuvarande regelsystem böra komma till stånd, bör kostnader för såväl förkastade som förverkligade projekt avskrivas genom årlig värdeminskning.

RSV:

Ifrågavarande projekteringskostnader föreslås av beredningen få dras av som driftförlust medan projekteringskostnader som direkt leder till att byggnader uppförs skall aktiveras och inräknas i avskrivningsunderlaget för byggnaderna. Denna skillnad kan medföra tillämpningsproblem när det gäller att hänföra en viss kostnad eller del därav till det ena eller det andra slaget av kostnad. RSV förordar att även projekteringskostnader som avser förkastade lösningar skall aktiveras och räknas in i avskrivningsunderlaget, så att nämnda tillämpningsproblem undviks.

Liknande synpunkter framförs av *länsstyrelserna i Hallands* och *Kopparbergs län.*

Enligt beredningens förslag får företaget – om det på balansdagen inte vet om något av ett eller flera möjliga investeringsalternativ kommer att genomföras – direkt dra av samtliga nedlagda projekteringskostnader. Kommer något projekt till utförande senare skall dock de projekteringskostnader som kan antas ha samband med det valda alternativet aktiveras skattemässigt. Detta tillgår så att dessa projekteringskostnader redovisas som intäktspost i deklarationen samtidigt som motsvarande belopp tas upp på värdeminskningsplan för byggnader resp. markanläggningar. Enligt beredningen skall det också vara möjligt att tillfälligt balansera alla nedlagda projekteringskostnader och dra av kostnaderna för förkastade alternativ det beskattningsår då kostnadernas karaktär klarlagts.

Förslaget att projekteringskostnader avseende projekt som senare år kommer till utförande i efterhand skall aktiveras kritiseras av några remissinstanser.

BFN:

Att skattemässigt medge avdrag direkt för kostnaden för förkastade alternativ torde enligt BFN:s mening överensstämma med företagens bokföringspraxis. Sådana kostnader kostnadsförs i allmänhet i företagens resultaträkning och har sedan tillagts i rörelsedeklarationen såsom icke avdragsgill post. Beredningens förslag innebär en anpassning till bokföringspraxis och tillstyrks av BFN.

Att däremot i efterhand tvingas aktivera projekteringskostnader avseende

projekt som senare år kommer till utförande innebär enligt BFN ett fjärmande från redovisningspraxis. Att i efterhand aktivera en kostnadsförd post torde inte stå i överensstämmelse med bokföringslagens värderingsregler då det gäller anläggningstillgångar. Sålunda kan denna aktivering ske enbart i deklaration, varigenom skapas en skillnad mellan företagens redovisning och deklaration, som lever kvar under hela avskrivningstiden för byggnaden.

Med utgångspunkt från BFN:s strävan att medverka till en ökad samordning av olika lagstiftning rörande företagens redovisning vill nämnden föreslå att en gång kostnadsförda projekteringskostnader må förbli kostnadsförda och att sålunda någon aktivering i efterhand av kostnader för senare valt alternativ skattemässigt inte kommer att krävas.

Om lagstiftaren emellertid väljer att gå på beredningens förslag torde detta komma att kräva en civilrättslig ändring av bokföringslagen så att överensstämmelser uppnås mellan civillagstiftningen och skattelagstiftningen.

RSV:

Enligt förarbetena till bokföringslagen (BFL) (SOU 1973:57 s. 210 ö och prop. 1975:104 s. 186 öx) måste grundprincipen för redovisningen vara att resultatet innefattar endast realiserade vinster. RSV ifrågasätter mot bakgrund härav om den i punkt 10 fjärde stycket andra och tredje meningen av anvisningarna till 29 § KL föreslagna regeln står i överensstämmelse med BFL.

Näringslivets skattedelegation ifrågasätter nödvändigheten av den föreslagna skattemässiga aktiveringsskyldigheten i vissa fall av tidigare omkostnadsförda projekteringsarbeten. Delegationen anför:

Till den del ifrågavarande kostnader är att hänföra till inventarier medför aktiveringsskyldigheten misstämmelse mellan bokförda och skattemässiga värden med de konsekvenser för avskrivningsrätten som detta får enligt beredningens förslag. Med hänsyn till de relativt begränsade kostnader det här gäller bör man enligt vår mening av praktiska skäl kunna avstå från kravet på aktivering.

Liknande synpunkter framförs av *SHIO* och *Familjeföretagens förening*.

Länsstyrelserna i Västernorrlands och *Jämtlands län* förordar från kontroll- och tillämpningssynpunkt alternativet med aktivering av samtliga projekteringskostnader fram till den tidpunkt då företaget kan göra en definitiv uppdelning av kostnader som kan föras upp på värdeminskningsplan resp. omkostnadsföras.

RSV tar upp frågan om hur projekteringskostnader skall dokumenteras. Verket anför:

Om beredningens förslag genomförs, till den del det innebär att avdrag skall medges för projekteringskostnader avseende projekt som inte leder till någonting, anser RSV att man bör ställa vissa uttryckliga krav på att den skattskyldige skall dokumentera att kostnaderna haft ett direkt samband med hans förvärvsverksamhet. Utan en sådan dokumentation är det svårt att kontrollera att yrkade avdrag verkligen avser avdragsgilla kostnader. I det

fortsatta lagstiftningsarbetet bör närmare utredas på vilket sätt den dokumentation, som RSV kräver, lämpligen kan fullgöras av de skattskyldiga.

2.2.6 Avyttring av fasta rörelseinventarier i fastighet

Enligt nuvarande regler beskattas ersättning för fasta rörelseinventarier enligt realisationsvinstreglerna i det fall fråga är om uthyrning till rörelse som bedrivs av annan än fastighetens ägare. Beredningen föreslår att den ifrågavarande ersättningen skall tas upp som intäkt av annan fastighet.

Förslaget tillstyrks eller lämnas utan erinran av samtliga remissinstanser. I ett par yttranden görs särskilda påpekanden.

Näringslivets skattedelegation:

Vi har ingenting att erinra mot att intäkt vid avyttring av till annan fastighet hänförliga tillgångar som avskrivits enligt de för rörelse gällande inventarieavskrivningsreglerna i enlighet med beredningens förslag behandlas som intäkt av annan fastighet. Vid sådant förhållande bör emellertid sista meningen av tredje stycket i p. 1 av anv. till 28 § KL ändras. Enligt denna mening skall nämligen sådan intäkt i vissa fall redovisas som intäkt av rörelse.

Lantbrukarnas skattedelegation:

Enligt delegationens uppfattning är det principiellt riktigt att beskatta ersättning för fastighetsinventarier i förvärvskällan. Delegationen förutsätter att reglerna om särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst är tillämpliga beträffande ersättningen på samma sätt som i rörelse.

Delegationen anser det också befogat att dispensreglerna i 46 § 2 mom., sjätte st KL rörande avdrag för engångsbetald pensionsförsäkring vid avveckling av lantbruk eller rörelse, skall få tillämpas på ersättning av förevarande slag om fastighetsägaren själv haft hand om förvaltningen av fastigheten. Inkomsten har i sådant fall i realiteten karaktär av A-inkomst.

2.2.7 Vissa vid remissbehandlingen aktualiserade frågor

I remissyttranden har flera frågor rörande avskrivning av fastigheter tagits upp som inte behandlats av beredningen. I detta avsnitt återges synpunkter i vissa frågor som inte har återgetts i tidigare avsnitt av remissammanställningen.

Lantbrukarnas skattedelegation tar upp proportioneringsreglerna vid oneröса förvärv av bebyggd fastighet. Delegationen anför:

Vid oneröst förvärv av bebyggd jordbruksfastighet eller rörelsefastighet beräknas den nye ägarens avskrivningsunderlag för byggnader med hjälp av en proportioneringsregel enligt vilken köpeskillingen för fastigheten fördelas i samma proportion som det taxerade byggnadsvärdet förhåller sig till det totala taxeringsvärdet.

Beträffande jordbruksfastigheter skall härvid justering ske med hänsyn till ev. värde av överbyggnad. Eftersom byggnadsvärde på jordbruksfastighet kan bestå av olika delposter skall avskrivningsunderlaget beräknas särskilt för olika byggnader eller byggnadsbestånd. Innan avskrivningsunderlaget erhålles skall i förekommande fall det framproportionerade byggnadsvärdet reduceras med anskaffningskostnaden för fastighetsinventarier. Dock får det sammanlagda avskrivningsunderlaget för byggnaderna jämkas om den del av köpeskillingen för fastigheten som belöper på annat än byggnader – dvs. mark, växande skog, naturtillgångar m. m. – visas mera avsevärt över- eller understiga värdet av dessa andra tillgångar.

Såsom delegationen framhållit vid tillkomsten av jämkningsregeln är denna felkonstruerad och i praktiken nästan värdelös. Bevisningen bör avse byggnaderna och inte de övriga tillgångsslagen. Det är nämligen närmast omöjligt att förebringa bevisning om värdet på de många olika övriga tillgångsslag som normalt förekommer på en jordbruksfastighet. Läggs bevisningen på byggnadsvärdet kan man däremot rätta till uppenbara felaktigheter, t. ex. i de fall då betydande nybyggnation förekommit på fastigheten kort tid före förvärvet. Delegationen finner det stötande att man i dessa fall på grund av bevissvårigheter rörande värdet på de övriga tillgångsslagen inte skall kunna erhålla jämkning. Till bilden hör också de svårigheter som finns vid fastighetstaxeringen när det gäller att få till stånd värdemässigt korrekta inbördes förhållanden mellan de olika delvärden som ingår i taxeringsvärdet på jordbruksfastighet. De s. k. regressionsanalyser som görs vid marknadsvärdeanpassningen av de olika delvärdena kan närmast karaktäriseras som kvalificerade gissningar. Även om det totala taxeringsvärdet skulle vara rätt kan man därför inte utgå från att delvärdena är riktiga i förhållande till varandra.

Som skäl mot att ändra jämkningsregeln har anförts att byggnadsvärdet i teorin är ett restvärde och att motsvarande bestämmelser gäller för rörelsefastigheter. Delegationen tillbakavisar bestämt att en teoretisk syn skall få hindra en materiellt riktig lösning. Att byggnadsvärdet vid fastighetstaxeringen betraktas som ett restvärde understryker snarare behovet av en praktiskt fungerande jämkningsregel. Vad gäller rörelsefastigheterna är det vanligen lättare att förebringa bevisning om markvärdet än byggnadsvärdet. Det rör sig med andra ord om det omvända förhållandet i jämförelse med jordbruksfastigheter. Av just praktiska skäl är jämkningsregeln för rörelsefastigheter riktigt utformad.

Delegationen får därför ånyo framföra kravet att jämkningsregeln ändras på sätt ovan anförts.

En annan sak är att proportioneringsregeln för rörelsefastigheter är i behov av en översyn, vilket sammanhänger med de ändringar som gjordes vid 1975 års allmänna fastighetstaxering. På grund av att det särskilda maskinvärdet togs bort och de s. k. industritillbehören inte ingår i taxeringsvärdet leder regeln till ett felaktigt resultat i de fall då fastighetsförvärvet omfattar industritillbehör. Industritillbehören utgör ju fast egendom och måste särredovisas på något sätt vid förvärvet för att proportioneringsregeln skall bli rättvisande. Frågan synes dock ha kunnat bemästras hjälpligt på grund av den föreliggande jämkningsmöjligheten.

Delegationen anser vidare att avskrivningsreglerna vid benefika förvärv av byggnader och inventarier bör ändras. Delegationen anför:

Efter förslag från den särskilda arbetsgruppen inom företagsskatteberedningen (DsFi 1976:10) ändrades bestämmelserna i p 3 b sista st anv till 29 § KL så att anknytningen till stämpelvärdet vid förvärv av byggnader och inventarier på grund av arv eller testamente borttogs. Däremot tog man i detta sammanhang inte upp frågan om rätt för nye ägaren att vid benefika förvärv få överta förre ägarens avskrivningsplan på samma sätt som gäller för markanläggningar. Denna fråga ansågs ligga inom företagsskatteberedningens utredningsuppdrag.

Delegationen, som vid flera tidigare tillfällen krävt en lagändring med angiven innebörd, nödgas emellertid konstatera att beredningen inte behandlat frågan i sitt slutbetänkande. Delegationen finner detta märkligt särskilt som skatteutskottet anmärkt att frågan om möjligt borde behandlas med förtur (SkU 1974:20).

Enligt delegationens bestämda uppfattning finns det inga skäl att motsätta sig den begärda lagändringen. Den nuvarande regeln, att den förre ägarens taxeringsmässiga restvärde skall anses som anskaffningsvärde för den nye ägaren, innebär ett degressivt avskrivningssystem, som står i strid med den grundläggande principen att avskrivningstakten skall bestämmas av de skilda tillgångarnas beräknade ekonomiska varaktighet. Effekten härav är självfallet mest påtaglig för byggnader. Om en förvärvskälla vid upprepade tillfällen förvärvas genom benefika fång blir byggnadsavskrivningarna orimligt låga. Delegationen kräver att den moderna syn som kommit till uttryck för markanläggningar även skall gälla för byggnader: Tredje meningen i sista stycket av punkten 3 b anv till 29 § KL kan t. ex. ges följande lydelse:

"Har tillgång i samband med förvärv av den rörelse, vari den nyttjas, erhållits annorledes än genom köp eller byte eller därmed jämförligt fång, skall, där ej särskilda omständigheter till annat föranleda, den nye ägaren få åtnjuta de värdeminskningsavdrag som skulle ha tillkommit förre ägaren om denne fortfarande ägt tillgången."

Näringslivets skattedelegation redovisar samma uppfattning.

Lantbrukarnas skattedelegation behandlar också frågan om justering av avskrivningsunderlag på grund av ändrad beskattningsnatur på fastighet. Delegationen anför i detta hänseende:

Om fastighet eller fastighetsdel omtaxeras från jordbruksfastighet till annan fastighet eller vice versa uppkommer frågan hur detta skall påverka avskrivningsunderlaget. Frågan, som främst gäller byggnader men även torde kunna avse markanläggningar och inventarier, har lämnats oreglerad av lagstiftaren och har ej heller varit föremål för någon närmare analys. Emellertid har praktiska fall inträffat då tvist uppkommit om hur man skall förfara.

Det vanligaste fallet har gällt bostadsbyggnader som inte ansetts erforderliga för jordbruket, s. k. överloppsbostäder, och som därför utbrutits till annan fastighet. Efter utbrytningen har de i allmänhet taxerats enligt schablonmetod. Man har då tvekat om och i vad mån avskrivningsunderlaget för byggnader på jordbruksfastigheten skall justeras med hänsyn härtill. Enligt delegationens uppfattning bör en lagreglering komma till stånd.

Näringslivets skattedelegation erinrar om att det finns regler för avskrivningsunderlagets beräkning för det fall skattskyldig erhållit bidrag från staten för anskaffning av byggnader och markanläggningar men att det är oklart hur

bidrag från annat håll, t. ex. kommun eller enskilt företag, skall behandlas. För att undvika risken för att rationella samarbetsformer mellan företag samt mellan kommuner och företag skall motverkas av de negativa konsekvenser en omedelbar beskattning av bidragen skulle få, bör enligt delegationen regler motsvarande de som gäller för statsbidrag införas också för här avsedda bidrag.

Näringslivets skattedelegation anser vidare att samma regler som för inventarier bör bli tillämpliga för byggnader och markanläggningar i de fall kontraktsavskrivning skett eller investeringsfond tagits i anspråk. Det krävs därför hänvisningar i punkterna 7 och 16 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen till punkt 3 sjunde stycket i de föreslagna anvisningarna till samma paragraf.

Några remissinstanser tar upp frågan om avskrivningsunderlaget för byggnader och markanläggningar vid fusion.

Näringslivets skattedelegation:

Enligt nuvarande anvisningar till 29 § KL skall avskrivningsunderlaget för byggnad vid fusion beräknas på samma sätt som gäller för inventarier. I förslaget till ändrade bestämmelser i 2 § 5 mom. Si, där fusionsbestämmelserna samlats, har regler getts för inventarier. Däremot finns inte, vare sig genom särskild bestämmelse eller genom hänvisning i p. 7 av anv. till 29 §, någon motsvarande regel för byggnader. Enligt vår mening bör samma bestämmelse som föreslagits för inventarier gälla också för byggnader. Den innebär visserligen en ändring jämfört med vad nu gäller, nämligen att avskrivningsplanen får tas över av det fusionerande företaget, men denna ändring är sakligt väl befogad. Motsvarande ändring bör som vi framhållit i fråga om inventarieavskrivningen göras för det fall där genom benefikt fång byggnad förvärvats i samband med förvärv av rörelse.

Särskilda regler för beräkning av avskrivningsunderlag för markanläggningar vid fusion saknas f. n. Vi föreslår att samma bestämmelser som vi här förordat för byggnader införs också för markanläggningarna.

Lantbrukarnas skattedelegation är av samma uppfattning. Delegationen anser att avskrivningsreglerna vid fusion kan formuleras enligt följande:

Vid sådan fusion, som avses i 28 § 3 mom. första och andra stycket, skall moderbolag eller övertagande förening, som övertager tillgång från dotterbolag eller överlåtande förening, få åtnjuta de värdeminskningsavdrag som skulle ha tillkommit det överlåtande företaget om det fortfarande ägt tillgången.

KF:

Enligt gällande regler skall som anskaffningsvärde för sådan tillgång anses det belopp som vid fusionstillfället kvarstår i beskattningsavseende oavskrivet hos det överlåtande företaget. Detta medför vid oförändrad procentsats en förlängning av avskrivningstiden utöver vad som eljest gäller för tillgången i fråga. KF anser att lagtexten bör ändras så att det övertagande bolaget eller föreningen får fortsätta det fusionerade företagets värdeminskningsplaner för såväl byggnad som markanläggning. Samma regler bör även gälla vid överlåtelser av fastigheter mellan koncernföretag.

Några remissinstanser behandlar fall då utrangeringsavdrag inte bör medges.

Länsstyrelsen i Östergötlands län:

Beträffande avskrivning på rörelsebyggnader behandlar beredningen enbart i förbigående frågan om utrangeringsavdrag och konstaterar felaktigt på s. 507 att utrangeringsavdrag inte kan erhållas vid uthyrning av byggnad för rörelseändamål då rörelsereglerna tillämpats för värdeminskningsavdrag m. m. Enligt nu gällande lag medges avdrag för utrangering av byggnad till den del byggnaden använts för rörelseändamål och om det verkligen rör sig om en definitiv utrangering (sista stycket av punkt 7 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen och andra stycket av punkt 3 av anvisningarna till 25 § kommunalskattelagen).

Värdeminskningsavdrag för rörelsebyggnad ska – om denna förvärvats genom köp – bestämmas med utgångspunkt från den verkliga anskaffningskostnaden (sista stycket av punkt 3 b av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen). Om köpeskillingen avser både byggnad och mark ska anskaffningskostnaden fördelas på byggnad och mark i förhållande till det vid förvärvet gällande taxerade byggnadsvärdets resp. markvärdets andel av det totala taxeringsvärdet (sjätte stycket av punkt 7 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen).

Till "proportioneringsregeln" finns en "jämkningsregel" knuten. Enligt denna får det framproportionerade byggnadsvärdet jämkas om det framräknade markvärdet visas avsevärt över- eller understiga ett skäligt värde på marken (sjätte stycket av punkt 7 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen).

Av förarbeten och kommentarer till lagtexten framgår att ett frångående av "proportioneringsregeln" förutsätter antingen att relationen mellan taxerat byggnadsvärde och taxerat markvärde är felaktig eller att omständigheter inträffat efter taxeringsvärdets fastställande, som kan påverka relationen mellan mark- och byggnadsvärdena.

Det torde inte vara ovanligt att företag för att erhålla tomtmark för nybyggnation anskaffar äldre bebyggda fastigheter som helt eller delvis används för rörelseändamål. I avvaktan på rivning hyrs fastigheterna ut under en kortare tidsperiod, varvid företaget yrkar värdeminskningsavdrag på ett byggnadsvärde som bort jämkas men med hänsyn till gällande regler inte kan jämkas. I samband med att fastigheterna rivs yrkar företaget utrangeringsavdrag för det oavskrivna beloppet på rörelsebyggnaderna. Varken lagstiftning eller förarbeten syns f. n. ge något entydigt svar på om företagen i nämnda fall är berättigade till utrangeringsavdrag. Eftersom det inte torde föreligga något motiv för att investera i ett byggnadsbestånd, som i och för sig inte behövs för verksamheten, har dylika förvärv närmast karaktär av markanskaffning varför utrangeringsavdrag inte bör vara möjligt. Enligt länsstyrelsens uppfattning är det därför önskvärt att regler intas i kommunalskattelagen eller annat uttalande göres som i angivna fall klart anger när jämkningsregeln ska användas och när utrangeringsavdrag kan medges.

Liknande synpunkter framförs av *länsstyrelserna i Västmanlands* och *Norrbottens län.*

Lantbrukarnas skattedelegation föreslår att avskrivningsreglerna för markanläggningar ändras. Delegationen anför:

Avskrivningsreglerna för markanläggningar tillkom genom lagstiftning 1969 (prop. 1969:100, BeU 1969:45) och gällde då endast rörelsefastigheter. Genom 1972 års jordbruksbeskattning kom reglerna att omfatta även jordbruksfastighet.

I begreppet markanläggning ingår i stort sett alla markarbeten och anläggningar som inte får avskrivas som byggnad eller inventarier. Även kostnad för rivning av byggnad o. d. är att hänföra till markanläggning.

Avdrag medges för värdeminskning av markanläggning med 5 % om året beräknat på ett belopp motsvarande 75 % av anskaffningskostnaden. Dock medges avdrag för täckdike på jordbruksfastighet med 10 % av hela anskaffningskostnaden.

Enligt delegationens uppfattning bör reglerna omprövas. Delegationen finner det framför allt otillfredsställande att inte hela anskaffningskostnaden för markanläggningar får läggas till grund för avskrivningar.

Som motiv för att endast medge 75-procentig avskrivning angavs i 1969 års förarbeten att vissa markarbeten kunde sägas ha ett bestående värde. Delegationen anser att detta motiv numera saknar bärkraft. På grund av det ekonomiska livets lagar, där teknik och strukturrationalisering framtvingat en långt driven specialisering, har det blivit alltmer uppenbart att anläggningar av förevarande slag har en begränsad ekonomisk varaktighet. Beträffande rörelsefastigheter rör det sig vanligen om anläggningar som är skräddarsydda för den speciella produktion som bedrivs på fastigheten. Lägger företaget ifråga ner verksamheten eller övergår det till annan produktion blir ofta de gamla anläggningarna helt värdelösa. Vid nedläggning av verksamhet är det också svårt att över huvud taget finna någon ersättningsindustri eller dylikt, särskilt i det fall fastigheten är belägen på mindre ort.

När det gäller jordbruksfastigheter utgör brunnar och skogsvägar de vanligast förekommande markanläggningarna. Skogsvägarna kan dessutom sägas ha stått modell för den ifrågavarande avskrivningsmetoden. Båda dessa typer av anläggningar har begränsad livslängd. Ingen torde således kunna hävda att en brunn har evig varaktighet. Inte minst den långa torkperioden under mitten av 1970-talet har medfört att vattentillgången sinat och nya brunnar måst borras. Beträffande skogsvägarna har nya avverkningsmetoder – kalavverkning med stora skogsmaskiner – ställt helt nya krav på vägar.

Delegationen hävdar således att praktiskt taget inga markanläggningar i dag har ett bestående värde. Hela anskaffningskostnaden bör därför utgöra avskrivningsunderlag. Dessutom kan hävdas att flertalet av de mest betydelsefulla och kostnadskrävande anläggningarna har en kortare ekonomisk livslängd än 20 år. Avskrivningsprocenten bör därför vara högre än 5 för dessa anläggningar.

Den av delegationen föreslagna ändringen skulle undanröja de oneutrala effekter som i dag uppkommer i de fall då investeringsfond eller dylikt inte kan utnyttjas för utförande av markanläggning.

Ett ytterligare skäl att medge avdrag för hela anskaffningskostnaden är att enligt 1976 års realisationsvinstregler värdeminskningsavdragen skall indexuppräknas när de återförs till beskattning vid fastighetens avyttring.

Även *Svensk industriförening* anser att avskrivningsunderlaget avseende markanläggningar bör ändras från 75 % till 100 % av anskaffningskostnaden.

2.3 Pågående arbeten (11.7)

2.3.1 Allmänna synpunkter

2.3.1.1 Behovet av ny lagstiftning

Flertalet remissinstanser – däribland ett antal *länsstyrelser, BFN, Näringslivets skattedelegation* och *TOR* – delar beredningens uppfattning att det nuvarande rättsläget såvitt gäller den skattemässiga behandlingen av pågående arbeten är ovisst och att klarläggande regler behöver införas. *RSV, länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* samt *Lantbrukarnas skattedelegation* anser dock att ytterligare utredning behövs innan ny lagstiftning kan genomföras.

Länsstyrelsen i Östergötlands län:

Klara regler för värdering av detta slag av tillgångar har hittills saknats. Beredningens förslag att löpande räkningsarbeten vinstberäknas allteftersom delfakturor utställs, medan arbeten till fast pris vinstberäknas först sedan arbetet i sin helhet är färdigt, överensstämmer med de regler som föreslås för byggnadsrörelse. I reservation och särskilt yttrande har framhållits att begreppen fast pris och löpande räkning inte är tillräckligt definierade skatterättsligt för att tillämpningssvårigheter ska undvikas. De nämnda begreppen har hämtats från byggnadsbranschen men torde såvitt kan bedömas i stort kunna vara tillämpliga även för ifrågavarande branscher. Även om reserveringsmöjligheterna i praktiken kan variera något mellan löpande räkningsarbeten och fastprisarbeten, torde detta i regel skattemässigt ha marginell betydelse, varför motiv för att hårddra bestämmelserna saknas.

Att konstruera regler för rätt beskattningsår som helt undviker tvister om när ett arbete är färdigställt är svårt. De riktlinjer som beredningen för sin del angett torde vara tillräckligt detaljerade för den praktiska tillämpningen.

Länsstyrelsen i Västernorrlands län:

Det är angeläget att frågan rörande den skattemässiga behandlingen av pågående arbeten i hantverks- och konsultföretag m. fl. får sin lösning vare sig det sker i form av regler intagna i kommunalskattelagen eller i form av anvisningar från riksskatteverket. Många svårbemästrade problem, inte minst från kontrollsynpunkt, är förknippade med värdering av pågående arbeten och tidpunkt för vinstavräkning av pågående arbeten i hantverks- och konsultföretagen.

Länsstyrelsen i Jämtlands län:

Beredningens förslag innebär regler liknande dem som gäller och föreslås gälla även i fortsättningen för företag inom byggnadsbranschen. Även om vissa gränsdragningsproblem mellan arbeten på löpande räkning resp. till fast pris kan förmodas uppstå synes reglerna ändå vara tillräckligt detaljerade för praktisk tillämpning. Länsstyrelsen tillstyrker således förslaget i dess huvuddrag men vill ifrågasätta vissa delar.

Länsstyrelsen i Norrbottens län redovisar samma uppfattning som länsstyrelsen i Jämtlands län.

BFN:

Vad gäller pågående arbeten i hantverks- och konsultföretag m. fl. har skattereglerna hittills varit oklara. Detta har medfört att årsredovisningarna för denna typ av företag ofta är intetsägande eller vilseledande. BFN anser det därför ytterst angeläget att klara regler införs i skattelagstiftningen.

Näringslivets skattedelegation:

Beredningen föreslår att en lagreglerad skyldighet införs för hantverks- och konsultföretag att redovisa pågående arbeten. Vi tillstyrker att så sker. Vid den närmare utformningen av bestämmelserna härom bör man dock bättre än beredningen söka uppnå en för de ifrågavarande företagen praktisk ordning. Vi hänvisar i detta avseende till vad ledamoten Helmers anfört i sin reservation samt till de yttranden som avgivits av företrädare för berörda branscher.

TOR:

Detta område av skatterätten kan sägas ha varit oreglerad alltför länge. Det är därför angeläget att det nu ges så klara regler som möjligt både ifråga om värdering och resultatavräkning. Det får accepteras att man inte kan uppnå exaktbet. Att t. ex. i fråga om fastprisarbeten konstruera regler för rätt beskattningsår som helt undviker tvister om när arbetet är färdigställt låter sig inte göra. Enligt TOR:s mening är dock de riktlinjer beredningen angett tillräckligt detaljerade för den praktiska tillämpningen.

RSV:

Redan år 1966 framställdes hos dåvarande riksskattenämnden krav på tillämpningsanvisningar angående hur pågående arbeten skattemässigt skulle redovisas. Riksskattenämnden arbetade sedan fram till år 1970 med utformandet av anvisningar för konsulterande arkitekters redovisning av pågående arbeten (RN dnr 50/1966). Detta arbete avbröts i och med att utredningen om företagens beskattning aktualiserades, varvid riksskattenämnden beslutade överlämna arbetsmaterialet till företagsskatteberedningen. Också det nu framlagda förslaget kräver, om det leder till lagstiftning, tillämpningsanvisningar. Enligt RSV:s bedömning skulle arbetet med sådana anvisningar bli minst lika omfattande som det arbete riksskattenämnden lade ned under åren 1966–1970. Som grund för en närmare reglering av de frågor som rör ifrågavarande område borde därför genomföras en mer ingående kartläggning av olika branschers avtals- och redovisningspraxis än beredningen redovisat. Först med stöd av ett sådant material torde en lämplig lagreglering med relativt klargörande motivuttalanden kunna åstadkommas. RSV anser därför att ytterligare utredning krävs innan nu behandlade frågor närmare lagregleras.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län:

I kommunalskattelagen finns för närvarande inte några regler om den skattemässiga behandlingen av pågående arbeten. Bokföringslagen bygger däremot på den s. k. realisationsprincipen, som innebär, att ett arbete skall vinstredovisas, när det är slutfört. Praxis på skatteområdet har inte utvecklats helt i enlighet med bokföringslagens intentioner. Rättsläget är osäkert. Beredningen anser det därför angeläget att regler tillskapas

angående den skattemässiga behandlingen av pågående arbeten i hantverks- och konsultföretag. Strävan bör vara att uppnå överensstämmelse mellan skattelagstiftningen och bokföringslagens redovisningsprinciper. Vissa skillnader torde dock bli ofrånkomliga med hänsyn till de skilda syften som bokföringslagen och skattelagstiftningen har.

Länsstyrelsen anser i likhet med vad beredningen funnit, att det är angeläget att en fast och klar praxis tillskapas. För närvarande torde läget vara sådant, att företag inom vissa branscher genom att fördröja fakturering och uppdragsgivarens utbetalningar till ett följande räkenskapsår, kunnat skapa reserver. I saknad av fasta regler har taxeringsmyndigheterna i allmänhet inte kunnat ingripa mot alltför stora reserveringar. Med hänsyn till förslaget om att företag i framtiden skall få göra avsättning till resultatutjämningsfond, framstår det som än mera angeläget att hithörande frågor regleras. Det är emellertid inte någon lätt uppgift att tillskapa ett regelsystem som fyller rimliga krav på enkelhet och som kan tillämpas av företag inom vitt skilda områden. Beredningen har inte redovisat vad dess förslag betyder för företag inom olika branscher. Innan lagstiftning sker bör beredningens förslag praktiskt testas på företag inom skilda branscher.

Lantbrukarnas skattedelegation:

Delegationen anser det angeläget att den skattemässiga behandlingen av pågående arbeten i konsultföretag regleras. Praxis är på denna punkt svävande och ingen torde i dag kunna säga vad som är gällande rätt.

Emellertid anser delegationen att beredningens förslag behöver överarbetas och större hänsyn tas till de speciella förhållanden som råder inom olika branscher. Inriktningen bör vara att åstadkomma praktiskt fungerande regler som knyter an till vad som kan anses vara god redovisningssed inom respektive bransch.

Sveriges advokatsamfund avstyrker beredningens förslag till generella anvisningsregler avseende den skattemässiga behandlingen av pågående arbeten. Enligt *FAR* är de föreslagna reglerna rörande konsultföretags redovisning av pågående arbeten svårlästa och oklara.

2.3.1.2 Lagstiftningens omfattning och principiella uppbyggnad

Omfattningen av ett nytt regelsystem, såsom det kommit till uttryck i beredningens lagförslag, kritiseras av bl. a. *BFN* och *Näringslivets skattedelegation.*

BFN:

Slutligen vill BFN konstatera att de angivna reglerna endast synes vara avsedda för hantverks- och konsultföretag vilket BFN finner riktigt. De avses tydligen ej gälla tillverkningsföretag som vid sidan av sin normala verksamhet bedriver konsultarbeten. Denna begränsning bör emellertid också framgå av lagtexten. I skattelagstiftningen bör därför en klar definition av hantverks- och konsultföretag göras.

Näringslivets skattedelegation:

Den av beredningen föreslagna ordningen för redovisningen av pågående arbeten skall enligt motiven gälla för hantverks- och konsultföretag. Begränsningen till dessa typer av företag bör givetvis framgå även av lagtexten. I annat fall föreligger risk för att bestämmelserna kommer att uppfattas som tillämpliga även för tillverkningsindustrins beställningsarbeten m. m. En sådan ordning vore helt oacceptabel. Eftersom beredningen inte heller synes ha avsett någon ändring för tillverkningsföretagens del, vill vi i detta sammanhang endast hänvisa till den diskussion av denna fråga som fördes i samband med 1955 års lagstiftning och som ledde till att finansministern i prop. 1955:1 (sid. 255) avvisade ett förslag om att beställningsarbeten m. m. vid lagervärderingen skulle undantas från huvudregelns tillämpning.

Beredningens förslag att ett regelsystem bör gälla för arbeten på löpande räkning och ett annat för arbeten till fast pris godtas allmänt av remissinstanserna. *RSV* och *Lantbrukarnas skattedelegation* anser dock att reglerna om aktivering av kostnader vid arbeten till fast pris bör göras frivilliga. *RSV* anför:

Beredningen föreslår att alla arbeten som utförs till fast pris skall resultatberäknas först när arbetet är färdigställt. Så länge ett sådant arbete är under utförande skall, enligt förslaget, värdet av nedlagda kostnader upptas som tillgång vid den skattemässiga resultatberäkningen. De av beredningen angivna värderingsgrunderna för denna tillgång leder till att kvaliteten på företagets kostnadsredovisning blir av avgörande betydelse för tillgångens värdesättning. Ett sådant åsatt värde är ytterst svårkontrollerbart och svårberäknat. RSV anser därför att företag inte bör tvingas att tillämpa denna redovisningsmetod. Den i punkt 3 nionde stycket första meningen av anvisningarna till 41 § KL föreslagna regeln bör således, enligt RSV:s mening, göras fakultativ.

Länsstyrelsen i Gotlands län ifrågasätter om inte endast en metod för resultatberäkning av pågående arbeten bör få användas oavsett företagsform, företagsstorlek eller om fast pris eller löpande räkning tillämpas.

FAR och *SRS* anför att reglerna om fast pris bör tillämpas även i fråga om arbete som utförs på löpande räkning. Även *SBEF* motsätter sig förslaget att – såvitt gäller arbeten på löpande räkning – intäktsredovisningen skall ske i takt med faktureringen.

FAR:

Beredningen har föreslagit att om fast pris avtalats skall nedlagda kostnader redovisas som pågående arbete. Utföres däremot uppdraget på löpande räkning skall enligt beredningen resultatberäkning ske i takt med faktureringen. Det måste emellertid framhållas att förtida redovisning av vinst, oavsett arten av verksamhet, står i strid mot god redovisningssed. Dessutom vill FAR understryka följande: Ett arbete på löpande räkning kan inte avbrytas när som helst utan ekonomiska konsekvenser för uppdragstagaren. Detsamma är förhållandet rörande exempelvis ett revisionsuppdrag med ett stort antal delprestationer vilka var för sig inte har något egentligt

värde för uppdragsgivaren förrän uppdraget i sin helhet är avslutat. Det är heller ingalunda självklart att kontinuerlig debitering accepteras av uppdragsgivaren. Någon skyldighet att delfakturera föreligger inte för uppdragstagaren såvida detta inte särskilt avtalats.

FAR anser att resultatberäkning i takt med faktureringen som generell regel strider mot god redovisningssed, och en sådan regel kan ej heller tillämpas i praktiken. Såsom FAR uppfattar god redovisningssed för konsultföretag skall vinstavräkning av arbeten på s. k. löpande räkning inte ske förrän uppdraget i sin helhet är avslutat och slutfakturerat. Om fakturering sker före denna tidpunkt bör denna redovisas som skuld. Av detta följer att både den som utfört ett arbete till ett på förhand avtalat pris och den som utfört arbete på löpande räkning bör tillgångsredovisa arbetets nedlagda kostnader som pågående arbete.

FAR anser således att god redovisningssed upprätthålles om såväl s. k. löpande räkningsarbeten som anbudsarbeten resultatavräknas när uppdraget slutförs, vilket medför att under arbetets gång nedlagda kostnader upptas som tillgång under rubriken "Pågående arbeten" till direkt nedlagda kostnader samt att erhållna förskott skuldbokföres och resultatavräkning sker när uppdraget är slutfört. Resultatavräkning bör sålunda ske för exempelvis revisionsuppdrag vid tidpunkten för revisionsberättelsens avgivande och för konsultuppdrag vid avgivande av slutrapport.

SBEF:

På sidan 537 i betänkandet uttalar beredningen att varje faktura avseende byggnadsentreprenad på löpande räkning innefattar en sådan ekonomisk uppgörelse att resultatberäkning bör ske i takt med faktureringen. Uttalandet synes bygga på det förhållandet att enligt 6 kap. 6 § i AB 72 vid löpande räkning ersättning utgår enligt självkostnadsprincipen för vissa kostnader och att därutöver tillkommer entreprenörarvode beräknat till viss procent av kostnaderna. Mot bakgrund av vad beredningen ansett sig kunna konstatera i dessa hänseenden föreslår beredningen att vid löpande räkningsarbeten belopp, som fakturerats eller enligt god redovisningssed hade kunnat faktureras, skall tas upp som intäkt i stället för att aktiveras i avvaktan på att entreprenaden slutförts.

SBEF motsätter sig bestämt att beredningens förslag i denna del blir föremål för lagstiftning. Skälen härtill är följande.

Av förarbetena till bokföringslagen och enligt den branschpraxis som SBEF rekommenderade i sin utgåva "Byggnadsföretagets årsredovisning", Stockholm 1977, bör resultatavräkning inte ske förrän arbeten slutförts och entreprenören skilt sig från uppdraget. Skälet härtill är naturligtvis att det inte är tillåtet enligt bokföringslagen att redovisa vinst innan den är realiserad. Beredningen synes emellertid ha haft den uppfattningen att självkostnadsprincipen och entreprenörarvode baserat på vissa angivna kostnader garanterar att faktura vid löpande räkningsarbeten innebär full kostnadstäckning för entreprenören. Löpande räkningskontrakt innebär emellertid inte alls någon sådan garanti och det ekonomiska resultatet av arbetet föreligger därför inte förrän hela åtagandet är slutfört. Bl. a. följande omständigheter kan nämligen påverka resultatet av ett löpande räkningsarbete så att entreprenören inte ens får kostnadstäckning. Sedan arbetet slutförts kan beställaren göra gällande att kostnaderna varit oskäliga. Detta kan då leda till att såväl tidigare fakturerade kostnader som entreprenörarvoden måste jämkas och återbetalas eller att beställaren vägrar att betala den

resterande, ofta ansenliga fordran som entreprenören kan ha vid entreprenadtidens utgång. En entreprenör står vanligen ansvaret för entreprenaden under hela utförandetiden. Detta innebär att han ansvarar för kostnader som kan uppkomma till följd av att han själv, hans anställda, hans underentreprenörer eller underleverantörer gör misstag i något hänseende. Vidare kan ansvar föreligga för skador som utomstående förorsakar eller som uppkommer till följd av andra omständigheter. Ovanligt är sålunda inte kostnader till följd av vandalisering, sotskador, vatten- och avloppsläckage m. m. Avtal avseende löpande räkningsarbeten är som regel försedda med vitesklausul i händelse av försening med entreprenadens färdigställande. Eftersom vitet aktualiseras först när entreprenören skilt sig från arbetet, kan vitesrisken inte beaktas vid faktureringen under arbetets gång. Beträffande den s. k. självkostnadsprincipen är det vidare mycket vanligt att enligt kontraktet ett fast arvode bestäms för arbetsplatskostnader och kostnader för maskinpark. Detta innebär risk att arvodet inte ger full kostnadstäckning. Dessutom förekommer ibland entreprenader där avtalet är konstruerat som en fastprisdel och en löpande räkningsdel på annat sätt än enbart fast pris för arbetsplatskostnader och maskinpark.

De här redovisade omständigheterna visar enligt SBEF:s mening mycket klart att det är direkt felaktigt att som beredningen föreslår frångå de principer som enligt fast redovisningspraxis tillämpas vid löpande räkningsarbeten. SBEF anser därför att entreprenader på löpande räkning även i framtiden skall resultatavräknas först sedan entreprenaden i sin helhet färdigställts och slutbesiktigats.

SRS:

SRS ifrågasätter, om det överensstämmer med praxis att pågående uppdrag resultatberäknas i takt med delfakturering. Först när uppdraget i sin helhet är slutfört och slutfaktura utfärdats bör vinstavräkning enligt samfundets uppfattning ske. Detta innebär, att ett revisionsuppdrag vinstavräknas först när revisionen är fullbordad, dvs. när revisionsberättelse avgivits. För övriga uppdrag, exempelvis ekonomiska utredningar, bör vinstavräkning ske, när den slutliga redogörelsen över utredningen överlämnats till uppdragsgivaren. SRS anser, att såväl beträffande uppdrag på löpande räkning som till fast pris bör nedlagda direkta kostnader upptas som tillgång intill dess uppdraget är slutfört.

Liknande synpunkter framförs av *SPA* och i den av *AB Jacobson & Widmark, Ingenjörsfirman Orrje & Co AB* och *Vattenbyggnadsbyrån (VBB)* ingivna skrivelsen.

2.3.2 Arbete på löpande räkning

2.3.2.1 Gränsdragningen mellan löpande räkning och fast pris

I åtskilliga remissyttranden påtalas behovet av en klar definition av vad som skall anses utgöra arbete på löpande räkning och vad som skall anses utgöra arbete till fast pris.

RSV:

Beredningen har inte närmare avgränsat vad som är att hänföra till arbete som utförs till fast pris resp. sådant som utförs på löpande räkning. Denna gränsdragningsfråga torde liksom den ovan berörda frågan när ett arbete skall anses vara färdigställt leda till tillämpnings- och kontrollsvårigheter.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län:

Begreppen fast pris resp. löpande räkning är således centrala punkter i beredningens förslag. Vissa reservanter har framhållit, att begreppen inte är entydiga och att marknaden uppvisar en serie varierande former av avtal som inte kan definieras med hjälp av allmänna formuleringar. Länsstyrelsen instämmer i detta uttalande. En förutsättning för en enkel rättstillämpning måste vara, att de båda begreppen ges en klar och entydig skattemässig definition.

Länsstyrelsen i Älvsborgs län:

Beredningen har av olika skäl inte kunnat ange när skattemässig resultatberäkning skall ske utan menar att detta får avgöras vid rättstillämpningen. I detta sammanhang torde gränsdragningen mellan löpande räkning och fast pris vara av stor betydelse. För att erhålla en grund för tillämpningen har vissa reservanter efterlyst en skatterättslig definition av begreppen. Länsstyrelsen instämmer häri och vill i avsaknad av preciseringar påpeka följande. Vad först angår arbeten på "löpande räkning" bör vinstberäkning ske i takt med faktureringen. Vid en fördröjning av denna bör taxeringsmyndigheterna ha möjlighet att gripa in och göra ett tillägg. Den av reservanterna uttalade meningen att det saknas anledning till korrigering torde medföra att nuvarande möjligheter till ej acceptabel resultatreglering skulle bibehållas.

Lantbrukarnas skattedelegation:

Under alla omständigheter erfordras en definition av begreppen "fast pris" och "löpande räkning". Det torde finnas en mängd olika avtalskonstruktioner där tvekan kan uppstå till vilken kategori avtalet är att hänföra. Skall t. ex. alla avtal med kostnadstak hänföras till fast pris? Det kan inte accepteras att företagen skall sväva i ovisshet på denna punkt.

Svenska konsultföreningen:

Arvoderingen till konsultföretagen inom Konsultföreningens sfär sker på en mängd olika sätt. Det är mycket vanligt med blandformer och kombinationer av vad beredningen kallar fast-pris- resp. löpande-räkningsuppdrag. Ibland används ett s. k. tvåstegsförfarande som innebär att konsultföretaget arbetar på löpande räkning i projekteringens inledningsskede då antalet frihetsgrader är stort, medan företaget, efter det projektet fått bestämd form, arbetar på fast pris. Vanligen tillämpade mellanformer är också s. k. incitamentsavtal av skilda konstruktioner samt fast pris för viss prestation knuten till tidsenhet. Den senare formen är ofta använd i samband med kontroll (supervision) av internationella entreprenader. Det är således icke sällan svårt att avgöra om ett uppdrag är att hänföra till fast-pris- eller till löpande-räkningsuppdrag. Det är vidare ej heller ovanligt att ett fast-prisuppdrag p. g. a. ändrade förutsättningar måste kompletteras med ett eller flera löpande-räkningsuppdrag eller att ett fast-prisuppdrag övergår i ett

löpande-räkningsuppdrag. Avslutningsvis kan här anföras att det många gånger synes vara tillfälligheter som avgör om ett uppdrag lämnas ut på fast pris eller löpande räkning.

Av vad nu sagts framgår att det ofta är ogörligt att klassa ett uppdrag som fast-prisuppdrag eller löpande-räkningsuppdrag och att skattesystemet bl. a. av detta skäl måste vara neutralt i förhållande till ersättningsform.

SRS:

Enligt samfundets mening är det ofta svårt att dra en klar gräns mellan arbeten på löpande räkning och andra arbeten. Även för arbeten på löpande räkning finns risk för förluster. Ett avbrytande av ett arbete innebär ofta ekonomiska konsekvenser för uppdragstagaren, även om arbetet utförs på löpande räkning. I många fall består ett konsultuppdrag av ett flertal olika delprestationer. Först när arbetet i sin helhet är slutfört får dessa delar ett värde för uppdragsgivaren. Samfundets ledamöter rekommenderas visserligen i samfundets etiska regler att inte åta sig uppdrag till fast arvode, men det torde vara ganska vanligt att ett tak anges för arvodet. Då ett arbete är slutfört och arvodet skall beräknas med ledning av nedlagd tid kan ofta en skälighetskorrigering av slutsumman ske. Även om ett uppdrag utförs på löpande räkning föreligger inte någon skyldighet för uppdragstagaren att delfakturera.

Svårigheterna att finna en klar gräns mellan arbete på löpande räkning och arbete till fast pris framhålls också av bl. a. *Sveriges advokatsamfund* och *Statskonsult AB*.

Flera remissinstanser behandlar i sina yttranden förslaget om att mindre företag skall – oavsett debiteringsform – få tillämpa reglerna för löpande räkning.

Länsstyrelsen i Stockholms län:

Beredningen föreslår att löpande vinstavräkning generellt skall få tillämpas av de företag som enligt 1 § bokföringslagen undantagits från bestämmelserna om årsbokslut. Enligt länsstyrelsens uppfattning är den föreslagna gränsen alltför snäv. Det vore av värde om flera av de mindre företagen kunde utnyttja det enklare redovisningsförfarande som detta innebär. Gränsen bör därför sättas högre, förslagsvis vid 500 000 kr.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län:

Att frågan om att få en klar och enkel rättstillämpning är svårlöst, framgår också av att beredningen ansett sig böra föreslå att löpande resultatberäkning skall få tillämpas även för arbeten till fast pris av företag som inte är skyldiga enligt bokföringslagen att upprätta årsbokslut. Metoden får enligt förslaget användas endast av fysisk person som driver sin verksamhet utan biträde av flera än två årsanställda och i vars rörelse den årliga bruttoomsättningen understiger 200 000 kr.

Enligt länsstyrelsens mening är det inte lämpligt att införa olika regler för olika företag beroende på dess storlek. Om en sådan gräns anses erforderlig, bör den sättas avsevärt högre, förslagsvis vid en omsättning på 500 000 kr.

SHIO och *Familjeföretagens förening:*

Beredningen konstaterar att den föreslagna ordningen kan vålla problem i första hand för mindre företag. Dessa redovisar nämligen f. n. ofta uppburna à-konto-likvider och dellikvider m. m. som intäkt. Enligt beredningens uppfattning bör denna enklare redovisningsmetod finnas kvar för den som bedriver verksamheten i mindre omfattning. Organisationerna delar beredningens uppfattning. För att undantaget skall ha någon effekt över huvud taget måste fler företag än de som har en årsomsättning på högst 200 000 kr. beröras av undantaget. Ett likartat problem gäller företagens behov av resp. skyldighet att i den löpande bokföringen notera kundfordringar resp. leverantörsskulder. Enligt bokföringsnämnden räcker det att företag med mer än 10 årsanställda för sådan löpande bokföring, vilket anges i nämndens anvisning nr 1. Organisationerna anser att samma gräns skall gälla angående redovisning och beskattning av pågående arbeten i hantverks- och konsultföretag. Alla företag med högst 10 anställda måste därför omfattas av undantagsregeln. Detta skulle också innebära att dessa företag inte skulle behöva periodisera de nedlagda kostnaderna för arbeten som inte avslutats vid räkenskapsårets utgång.

TOR föreslår – liksom *länsstyrelserna i Stockholms* samt *Göteborgs och Bohus län* – att löpande vinstavräkning generellt skall få tillämpas om omsättningen uppgår till högst 500 000 kr. Mot bakgrund av svårigheterna att dra en klar gräns mellan arbeten på löpande räkning och andra arbeten bör det enligt *BFN:s* åsikt övervägas om inte särskilda regler kan gälla för arbeten av begränsad varaktighet. BFN anför i detta sammanhang:

Beredningen föreslår att arbeten på löpande räkning skall resultatavräknas i takt med faktureringen medan övriga arbeten skall resultatavräknas då arbetet blivit färdigställt. BFN anser att det är svårt att dra en klar gräns mellan arbeten på löpande räkning och andra arbeten. För arbeten på löpande räkning med tak finns risker för förluster. Ibland finns inga direkta avtal mellan parterna utan leverantören tar betalt efter nedlagd tid med en viss skälighetskorrigering då arbetet är slutfört. För att undvika besvärliga bedömningsproblem bör enligt BFN:s åsikt övervägas om inte arbeten på löpande räkning med en varaktighet av högst ett år skulle kunna få resultatavräknas efter färdigställandet.

Om beredningens förslag beträffande arbeten på löpande räkning skall genomföras bör klart framgå att erforderliga reserveringar får göras för eventuella förlustrisker, så att värdet av pågående arbeten ej överstiger av bokföringslagen föreskrivet värde. Vidare bör en så långt möjligt klar definition göras av arbeten på löpande räkning. Slutligen bör också av lagstiftningen klart framgå att ett hantverks- och konsultföretag kan på samma gång ha både arbeten på löpande räkning och andra arbeten och att därvid olika principer samtidigt får tillämpas för resp. typ av arbeten.

2.3.2.2 Resultatredovisningen

Beredningens principiella uppfattning att den som utför ett arbete på löpande räkning skall intäktsredovisa fakturerade belopp – men inte aktivera nedlagda utgifter – tillstyrks allmänt vid remissbehandlingen. *BFN* riktar dock viss kritik mot förslaget:

Entreprenad på löpande räkning innebär enligt betänkandet att ersättning utgår enligt självkostnadsprincipen för kostnader för material, arbetsledning, arbetare, hjälpmedel, underentreprenader, försäkringar och övrigt. Härtill kommer entreprenörarvode beräknat såsom en i kontraktet angiven procent av dessa kostnader.

Enligt beredningen bör resultatavräkning avseende byggnadsentreprenad på löpande räkning ske vid den slutliga ekonomiska uppgörelsen. Beredningen anser därvid att varje faktura avseende byggnadsentreprenad på löpande räkning i sig innefattar en sådan slutlig ekonomisk uppgörelse att resultatavräkning bör ske i takt med faktureringen. I och med detta uppnås också överensstämmelse med de regler beredningen föreslagit för resultatavräkning av pågående arbeten hos hantverks- och konsultföretag.

Enligt betänkandet synes praxis emellertid vara att entreprenader på löpande räkning resultatavräknas först sedan entreprenaden i sin helhet färdigställts och slutbesiktigats.

BFN anser att dess ställningstagande i föregående avsnitt "Resultatavräkning – entreprenadarbeten" bör omfatta också entreprenader på löpande räkning. Sålunda bör resultatavräkning ske när entreprenaden i sin helhet färdigställts och slutbesiktigats. Motiven för nämndens ställningstagande kan sammanfattas sålunda:

- önskemål om samma regler för entreprenadarbeten och entreprenad på löpande räkning
- svårighet att i praktiken dra en gräns mellan vad som är entreprenadarbeten och entreprenader på löpande räkning
- svårighet att förutse det slutliga resultatet förrän entreprenaden avslutats.

Nämnden avstyrker sålunda beredningens förslag.

Några remissinstanser befarar att den av beredningen föreslagna skatteflyktsregeln avseende företag, som i mer obetydlig omfattning senarelägger sin fakturering, kan medföra tillämpningsproblem.

RSV:

RSV delar beredningens principiella inställning till den skattemässiga behandlingen av arbeten som utförs på löpande räkning. Beredningen har emellertid knutit bedömningen av vad som är fakturerbart till god redovisningssed. Sistnämnda uttryck brukar syfta på vad som enligt BFL är att anse som god redovisningssed. Av förarbetena till BFL (prop. 1975:104 s. 221 f) framgår att vinstavräkning i princip inte får äga rum förrän arbetet slutförts. BFLs syfte är således inte att framtvinga à conto-fakturering. Mot bakgrund härav kan ifrågasättas vilken framtida innebörd uttrycket "enligt god redovisningssed hade kunnat faktureras" får.

SOK:

Vi delar beredningens grundläggande uppfattning, att resultatberäkning bör ske då arbetet slutförts vad gäller uppdrag i fast pris och i takt med faktureringen vid löpande räkning.

Behovet av de regler, som föreslagits i syfte att framtvinga en snabbare resultatavräkning än vad som krävs med hänsyn tagen till bokföringsmässiga grunder, synes oss däremot övervärderat. Då tjänstesektorn ges möjlighet till resultatutjämning bör skattekreditbildning genom fördröjd fakturering te

sig än mindre attraktiv, då den ju måste betalas med likviditetspåfrestningar.

Som beredningen själv anger torde det vara omöjligt att uppställa specifika regler för när resultatberäkning skall ske. Taxeringsmyndigheterna tvingas således från fall till fall göra bedömningar av rent affärsmässiga förhållanden, vilket inte främjar önskemålen om likformiga bedömningar och förenklad administration.

Sveriges advokatsamfund:

Beredningen har även föreslagit en generell anvisningsregel för arbeten på löpande räkning. Hur sådana arbeten bör behandlas ur redovisnings- och skattesynpunkt torde f. n. – såvitt samfundet har sig bekant – inte råda någon tvekan om. Det torde vara klart att för sådana arbeten någon aktivering av nedlagda kostnader inte skall ske samt att resultatberäkning skall göras i takt med faktureringen. Enligt samfundets uppfattning skall faktureringen enligt god redovisningssed ske när sådant uppdrag slutförts. Om fakturering – med uppdragsgivarens medgivande – sker redan dessförinnan skall även uppburna à-kontobelopp vinstavräknas. Vidare torde enligt rättspraxis gälla att, om uppdrag faktiskt slutförts men fakturering ändå inte skett, beskattning kan ifrågakomma av det belopp som bort faktureras. Samfundet anser det däremot vara helt felaktigt att ifrågasätta beskattning av ett pågående uppdrag där delfakturering faktiskt inte ägt rum. Om en regel enligt beredningens förslag införs, skulle enligt samfundets uppfattning ett avsevärt osäkerhetsmoment införas med risk för godtycklighet i bedömningen och även med risker för materiellt oriktiga resultat. En under uppdragets löptid gjord uppskattning av vilka belopp som "kunnat faktureras" skulle sålunda kunna leda till beskattning av inte bara ännu ofakturerade belopp utan av helt fiktiva inkomster. Vid konsultuppdrag av detta slag kan t. ex. förekomma att vid uppdragets fakturering en justering av allmänt gällande debiteringsnorm bör ske med hänsyn till uppdragets resultat och värde för uppdragsgivaren. Det kan också visa sig att viss tidsåtgång inte, som uppdraget faktiskt utvecklat sig, är debiteringsbar. Det torde vara helt klart att den föreslagna generella regeln inte kan ändra de civilrättsliga förutsättningarna för hur och när fakturering av uppdraget bör ske eller – med uppdragsgivarens medgivande – dessförinnan kan ske. Om nu fakturering faktiskt sker redan under uppdragets löptid, är det redan enligt gällande rätt klarlagt att resultatberäkning skall ske i takt med à-kontofakturering. Det skäl som beredningen anfört för införandet av den generella regeln kan enligt samfundets mening tillgodoses enligt gällande rätt, varför intet synes vara att vinna genom föreslagen särskild reglering. I de fall då uppdragstagaren uppskjuter fakturering, trots att uppdraget är slutfört, kan alltså beskattning ske redan enligt gällande rätt och vidare föreligger det förhållandet att uppdragstagaren med ett sådant förfarande försämrar sin egen likviditet och även gör ränteförluster.

Sveriges redovisningskonsulters förbund anser att rädslan för "obehörig skattekredit" vid fördröjd fakturering är överdriven och missriktad. Enligt förbundets mening framtvingas en från beskattningssynpunkt godtagbar framtagningstakt av likviditetshänsyn. *Länsstyrelsen i Stockholms län* befarar däremot att anknytningen till god redovisningssed kan ge alltför stora skattekrediter och anför:

När det gäller pågående arbeten på löpande räkning föreslås att såsom intäkt skall redovisas summan av de belopp avseende arbetet som den skattskyldige under beskattningsåret fakturerat. Om i mer än obetydlig omfattning fakturering underlåtits av belopp som enligt god redovisningssed hade kunnat faktureras, skall även summan av de belopp, som skäligen kunde ha fakturerats, redovisas som intäkt. Länsstyrelsen ifrågasätter om det är lämpligt att anknyta till det civilrättsliga begreppet "god redovisningssed". Detta begrepp torde kunna tänjas ganska långt och medföra skattekrediter som inte är avsedda. Det bör därför övervägas en klarare regel av innebörd att allt som vid bokslutstillfället är inarbetat skall redovisas som intäkt. Det kan tilläggas att förlustrisken för arbeten på löpande räkning vanligtvis torde vara ganska liten. Det förslag till resultatutjämningsfond med lönekostnaderna som bas, som beredningen föreslagit, bör tillgodose reserveringsbehovet.

2.3.3 Arbete till fast pris

2.3.3.1 Beräkning av aktiverat belopp

Beredningens förslag att den som utför ett arbete till fast pris skall – såvida arbetet inte är färdigställt på balansdagen – aktivera viss del av de direkta kostnaderna samt skuldföra eventuella à-kontobetalningar tillstyrks av de flesta remissinstanser som yttrat sig i saken. Några länsstyrelser anser dock att förslaget kan medföra för stora skattekrediter.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län:

När det gäller beräkningen av det värde för pågående arbeten till fast pris, som bör aktiveras i bokslutet, föreslår beredningen, att detta skall ske med utgångspunkt enbart från de direkta kostnaderna. Skyldighet att balansera de indirekta kostnaderna skall inte föreligga. Beredningen har gjort den bedömningen av sitt förslag att det fiskala intresset inte eftersätts samtidigt som berörda företag ges möjlighet till reservering för förlustrisker och viss konsolidering. Eftersom företag som utför arbete till fast pris enligt förslaget äger rätt att bokföra influtna à-kontobelopp som skuld och dessutom kan utnyttja möjligheten att göra avsättning till resultatutjämningsfond, kan det enligt länsstyrelsens mening ifrågasättas om inte de föreslagna reglerna för redovisning och beräkning av värdet av pågående arbeten till fast pris är alltför generösa. Länsstyrelsen anser, att de praktiska konsekvenserna av förslaget bör utredas, innan detsamma genomföres.

Länsstyrelsen i Gävleborgs län:

Länsstyrelsen finner det angeläget att den skattemässiga behandlingen av pågående arbeten i hantverks- och konsultföretag nu får sin lösning. I många branscher har sådana arbeten inte tidigare resultatberäknats. Dessa företag kan därför vid övergången till de nya reglerna få likviditetsproblem. Värdet av pågående arbeten bör på grund härav vid resultatberäkningen kunna fördelas under förslagsvis en treårsperiod.

I dessa branscher utgör de indirekta kostnaderna regelmässigt en onormalt stor del av de totala kostnaderna. Om endast som enligt förslaget nedlagda direkta kostnader skall aktiveras kan detta medföra omotiverat stora

reserveringar, helst som även den lönebaserade reserveringsmöjligheten på 20 % står företagen till buds.

Länsstyrelsen i Norrbottens län:

De föreslagna bestämmelserna i KL 41 d § kommer att innebära avsevärda reserveringsmöjligheter för hantverks- och konsultföretagen. Samma lönekostnader, som utgör bas för avsättningar till resultatutjämningsfond, kommer också att helt eller delvis ingå i nedlagda kostnader för pågående arbeten. Till pågående arbeten hänförliga indirekta kostnader behöver inte aktiveras. Enligt förslaget skall nämligen "såsom värde av pågående arbete upptas lägst ett belopp motsvarande samtliga vid beskattningsårets utgång nedlagda direkta kostnader". Eftersom de indirekta kostnaderna i branschen kan förmodas vara förhållandevis höga innebär reglerna för avsättning till resultatutjämningsfond och värderingsreglerna för pågående arbeten sedda i kombination med varandra möjligheter att skapa dolda reserver av en storlek som kan ifrågasättas. Länsstyrelsen anser därför att de indirekta kostnadernas storlek bör utredas närmare innan värderingsnormerna för pågående arbeten definitivt beslutas.

Länsstyrelsen i Jämtlands län redovisar samma uppfattning som *länsstyrelsen i Norrbottens län.*

BFN framhåller att de direkta kostnaderna ofta är lägre än anskaffningskostnaderna i bokföringslagens mening. En värdering till de direkta kostnaderna i den offentliga årsredovisningen kan därför ge missvisande bild av företagets resultat och ställning. Enligt BFN bör skattelagstiftningen därför utformas så att den inte hindrar att företagen värderar pågående arbeten till direkta plus indirekta kostnader och redovisar de indirekta kostnaderna som "reserv i pågående arbeten" bland obeskattade reserver i balansräkningen och förändringen av denna reserv bland bokslutsdispositioner i resultaträkningen.

SOK anför att den interna redovisning av kostnader som nedlagts på olika projekt är olika utformad i olika branscher och företag. Noteringar av direkta kostnader och nedlagd arbetstid torde vara det huvudsakliga faktureringsunderlaget. Att från denna arbetstidsredovisning beräkna den lönekostnad som rätteligen bör aktiveras kan därför enligt föreningen i många fall vara förenat med ett omfattande administrativt arbete i företag utan utbyggd internredovisning.

Sveriges reklambyråförbund vänder sig mot att uppförda direkta kostnader för pågående arbeten skall aktiveras vid bokslutet. Skulle emellertid en sådan aktiveringsplikt ändå genomföras anser förbundet att lagervärderingsreglerna bör vara vägledande för aktiveringen. Den av beredningen föreslagna nivån för aktivering av de direkta kostnaderna – 100 % för hantverks- och konsultföretag och 85 % för byggnads- och anläggningsföretag – har i övrigt godtagits eller lämnats utan erinran av flertalet remissinstanser. *FAR* anser emellertid att tillgångsposten Pågående arbeten bör kunna bli föremål för nedskrivning i likhet med vad som tillämpas för företag inom byggnadsentreprenadbranschen. Skyldigheten att uppta pågå-

ende arbeten som tillgång bör enligt FAR kopplas med möjligheter till nedskrivning då debitering av nedlagda kostnader inte alltid kan göras fullt ut. *SRS* anför att skälig nedskrivning bör få göras på värdet av pågående arbeten. Risk föreligger enligt SRS i annat fall att tillgångsposten övervärderas.

SBEF anför – under hänvisning till att byggnads- och anläggningsföretag enligt RSV:s anvisningar f. n. behöver ta upp pågående arbeten till endast 80 % av direkta kostnaderna – att SBEF inte har något att erinra mot att procentsatsen för reserveringar i pågående arbeten sänks från 20 till 15 under förutsättning att de berörda företagen får rätt att göra 20-procentig avsättning till resultatutjämningsfond.

Sveriges advokatsamfund anser att en generell bestämmelse om att slutlig resultatberäkning av ett uppdrag till fast pris skall göras först när uppdraget är slutfört leder för långt. Enligt samfundet förefaller det egendomligt att det inte skulle vara tillåtet att intäktsföra uppburna à-kontobelopp som den skattskyldige själv önskar redovisa till beskattning.

I några remissyttranden behandlas frågan om värdet av den enskilde näringsidkarens eget arbete eller det arbete som utförs av företagsledaren i ett fåmansföretag bör beaktas vid aktiveringen av pågående arbeten.

Länsstyrelsen i Stockholms län:

De föreslagna reglerna för värdering innebär att ersättningen till företagsägare behandlas olika beroende på företagsform. För att nå enhetlighet finns två vägar att gå. Endera kan egenföretagaren få räkna in ersättning för den tid han själv lagt ned på arbetet eller också kan man låta aktiebolaget undanta lönekostnader avseende arbetande delägare. Det sistnämnda alternativet torde vara enklast att tillämpa. Länsstyrelsen föreslår att reglerna ändras i enlighet härmed.

Länsstyrelsen i Älvsborgs län:

Vissa reservanter har föreslagit att lönerna för delägare i fåmansaktiebolag inte skall inräknas i värdet av pågående arbete. En sådan ordning skulle enligt länsstyrelsens uppfattning medföra att syftet med det föreslagna regelsystemet till viss del förfelas. Majoritetens förslag bör även i detta hänseende läggas till grund för lagstiftningen. Som skäl för sin uppfattning har reservanterna anfört att värdet av en företagares egna arbetsinsats i en enskild firma inte tas med vid värderingen av pågående arbeten och att likställighet mellan de två företagsformerna bör föreligga. Emellertid torde enligt länsstyrelsens uppfattning en beräkning av värdet av den egna arbetsinsatsen i en enskild firma fordra besvärliga och komplicerade regler. Det är här också normalt fråga om mindre rörelser för vilka bestämmelser i denna fråga inte har någon större praktisk betydelse.

Länsstyrelsen i Östergötlands län anser däremot att värdet av egenföretagarens egen arbetsinsats bör – för att skapa likformighet mellan olika företagsformer – tas upp i underlaget för pågående arbeten. Liknande synpunkter anförs av *länsstyrelserna i Gävleborgs* och *Västernorrlands län.*

Lantbrukarnas skattedelegation utgår från att värdet av egenföretagarens eget arbete inte skall aktiveras som kostnad för pågående arbete. Om värdet aktiverades skulle detta – anför delegationen – strida mot realisationsprincipen enligt vilken vinst inte behöver upptas förrän den uppburits. Delegationen anser att ett klarläggande uttalande härom erfordras. Enligt *Näringslivets skattedelegation* bör lönen till en i ett aktiebolag arbetande delägare undantas vid beräkning av de direkta kostnaderna för pågående arbeten. Delegationen framhåller att därigenom kommer företagsformen att sakna betydelse vid bestämmandet av taxeringsunderlaget. Även *SRS* pekar på att skillnader vid aktiveringen kan uppkomma beroende på i vilken form verksamheten bedrivs.

Beredningens förslag att nedskrivning inte får ske för pågående arbeten som den skattskyldige utför för närstående företags räkning har kommenterats av *länsstyrelsen i Stockholms län* och *SBEF*. *Länsstyrelsen* framhåller att beredningen inte närmare angett vad som avses med närstående. Enligt länsstyrelsen krävs därför ett förtydligande på denna punkt. *SBEF* anför:

Beredningen föreslår att nedskrivningsrätten vid intressegemenskap skall förbehållas antingen det företag som äger den fastighet på vilken arbete utföres eller det företag som utför arbetet enligt entreprenadavtal. Syftet med bestämmelsen är att förhindra att två företag, som är i intressegemenskap, samtidigt skall kunna göra nedskrivning på samma pågående arbete.

SBEF kan godtaga beredningens intentioner som emellertid inte synes ha kommit till uttryck i lagtexten. Enligt lagtextens utformning punkt 3 tolfte stycket av anvisningarna till 41 § föreligger inte någon valfrihet beträffande nedskrivningsrättens utnyttjande. Vidare leder lagtextförslaget till att nedskrivningsmöjligheterna går förlorade även i de fall det närstående företaget inte själv har någon nedskrivningsrätt.

För att lagtexten skall uppfylla beredningens intentioner måste den därför ändras.

Det av beredningen föreslagna grundavdraget på 10 000 kr. avstyrks av *länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* och av *länsstyrelsen i Kopparbergs län*. *Länsstyrelsen i Kalmar län*, *Lantbrukarnas skattedelegation*, *SRS*, *Sveriges advokatsamfund* och *DEFU* anser däremot att avdraget bör höjas.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län:

Man kan inte komma ifrån att beredningens förslag ställer stora krav på företagens redovisning. Beredningen är medveten härom. Den föreslår därför att aktivering inte skall ske, när värdet av pågående arbeten uppgår till mindre belopp. Man föreslår därför ett generellt avdrag på 10 000 kronor från det framräknade värdet av pågående arbeten. Ett fritt grundavdrag för företag av alla storlekar synes inte motiverat med hänsyn till de försiktiga värderingsprinciper som beredningen föreslår. Länsstyrelsen kan därför inte tillstyrka förslaget om ett fritt bottenbelopp.

Länsstyrelsen i Kopparbergs län:

Beredningen föreslår att skattskyldig skall kunna underlåta att redovisa värde av pågående arbeten om beloppet understiger 10 000 kr. För att inte tröskeleffekter skall uppstå skall även i de fall skyldighet att redovisa värde av pågående arbeten föreligger summan av direkta kostnader få reduceras med beloppet 10 000 kr.

Den skattskyldige måste föra sådana anteckningar att han kan bedöma om nämnda minimigräns uppnåtts eller inte. Nämnda anteckningar bör därför utgöra ett tillräckligt underlag för att värdet av pågående arbeten skall kunna redovisas. Beredningens förslag om undantag för skyldigheten att redovisa värde av pågående arbeten bör inte genomföras.

Länsstyrelsen i Kalmar län:

För att undvika att de mindre företagen enbart av skatteskäl ska tvingas att tillämpa kostnadsredovisning som underlag för värdering av pågående arbeten bör, enligt beredningen, mindre belopp undantas. När värdet av pågående arbeten inte överstiger visst belopp bör redovisning kunna underlåtas. Enligt beredningens uppfattning bör gränsen dras vid 10 000 kr. Det framgår inte av betänkandet om beloppsgränser avser varje enskild entreprenad eller samtliga entreprenader. Gränsen bör, enligt länsstyrelsen, gälla summan av pågående arbeten och inflationsanpassas på så sätt att anknytning görs till basbeloppet. Tillägg till beredningens förslag bör också göras på så sätt att då ovanstående beloppsgräns tillämpas erhållna å-contobelopp redovisas som intäkt dvs samma regler bör gälla som för de rörelseidkare för vilka årsbokslut inte krävs.

Lantbrukarnas skattedelegation:

För det fall aktiveringsmetoden görs fakultativ behövs inget undantag för mindre företag och inte heller någon beloppsgräns. Genomförs däremot beredningens förslag anser delegationen att beloppsgränsen bör anknytas till konsumentprisindex och förslagsvis sättas till två basbelopp.

SRS:

Beredningens gränsbelopp á 10 000 kr. för att de föreslagna reglerna skall behöva iakttas synes alltför snävt tilltaget. Även för ett mycket litet företag passeras denna gräns snart. För att ge det av beredningen föreslagna syftet med gränsvärdet ett meningsfullt innehåll anser SRS, att beloppet bör höjas till minst 30 000 kr.

2.3.3.2 Tidpunkten för resultatredovisningen

Beredningens förslag att den slutliga resultatredovisningen för ett pågående arbete till fast pris skall göras när arbetet är slutfört, dvs. att aktivering av de direkta kostnaderna skall avse endast pågående arbeten som inte är färdigställda vid beskattningsårets utgång, har berörts av *RSV, länsstyrelserna i Stockholms, Södermanlands* och *Östergötlands län, BFN* och *SBEF.*

RSV:

Enligt lagtextförslaget (punkt 3 tionde stycket av anvisningarna till 41 § KL) skall arbeten som utförs till fast pris resultatberäknas när arbetet är färdigställt. Av beredningens uttalanden (s. 522 f jämfört med s. 536 f) framgår att denna tidsangivelse är avsedd att tolkas olika beroende av vilken verksamhet arbetet är hänförligt till. För hantverks- och konsultföretag m. fl. uttalas (s. 522) att den s. k. realisationsprincipen skall tillämpas, men att en snävare gränsdragning än den som gäller från bokföringsmässiga utgångspunkter är nödvändig. Härefter (s. 522 f) utvecklar beredningen närmare hur bedömningen om ett arbete är färdigställt eller inte bör göras. RSV anser att uttalandena inte är tillräckligt klargörande. Beredningens förslag torde därför inte undanröja nuvarande tillämpningssvårigheter.

– – –

Beredningen anför bl. a. följande om den tidpunkt då resultatberäkningen bör ske i samband med entreprenader (s. 536):

> Inom branschen anses "slutlig ekonomisk uppgörelse" föreligga när slutfaktura skickats och beställaren inom avtalad tid godkänt denna. Resultatberäkning sker därför för det beskattningsår under vilket godkännande sker. I de fall slutfaktura skickats men tvist föreligger beträffande någon del, resultatavräknas det belopp som anses ostridigt medan reservering görs för resterande del. Det tvistiga beloppet får dock inte vara av sådan storlek att resultatberäkning framstår som meningslös. Om tvist inte föreligger men entreprenören förbehållit sig rätt att senare få betalt för en vid faktureringstillfället okänd fordran, sker inte resultatberäkning förrän denna fordran preciserats och godkänts. Detta beror på att slutlig ekonomisk uppgörelse inte anses ha träffats mellan parterna. Det förekommer emellertid att resultatberäkning förskjuts med motivering att faktura avseende avtalad indexuppräkning inte utställts. Enligt beredningens uppfattning bör detta förhållande dock inte kunna åberopas som skäl för förskjutning av tidpunkten för resultatberäkning. Den spärregel, som intagits i riksskatteverkets anvisningar, bör därför förtydligas så att det framgår att den inte tar sikte på ett fall som detta.

Den regel i RSV:s anvisningar (RSV Dt 1975:23) som beredningen synes åsyfta lyder:

> Den skattemässiga vinstberäkningen på entreprenadarbeten bör ske vid den slutliga ekonomiska uppgörelsen, dock i regel senast 1 år efter den besiktning som skall ske sedan entreprenören anmält arbetet färdigt, den s. k. slutbesiktningen. Om vid tidpunkt, då vinstberäkning sker, tvist föreligger beträffande visst eller vissa belopp, bör härav föranledd reservering godtas.

Beredningen tycks vilja att RSV skall göra ett tillägg till sina anvisningar med ungefär följande lydelse:

> Slutlig ekonomisk uppgörelse anses ha skett även om faktura avseende avtalad indexuppräkning inte utställts.
>
> RSV vill påpeka att det kan finnas olika orsaker till varför fakturor avseende avtalad indexuppräkning inte utställts. Det kan t. ex. föreligga tvist mellan parterna hur stor beloppshöjning indexuppräkningen skall medföra. I sådant fall skulle det te sig underligt att anse att slutlig

ekonomisk uppgörelse förelåg till den del parterna är oense. Om det inte föreligger någon tvist anser RSV att det i princip inte bör göras någon åtskillnad mellan underlåtenhet att utfärda faktura som grundas på indexavtal och underlåtenhet att utfärda slutfaktura. Det torde, med hänsyn till vad som anförts av RSV, vara lämpligast att även fortsättningsvis låta rättstillämpningen i varje särskilt fall avgöra när resultatberäkning skall ske. RSV anser därför att RSV:s anvisningar inte bör ändras i berört avseende.

RSV vill i detta sammanhang framhålla att anvisningar som RSV fastställt normalt inte bör ändras annat än då förändringar i lagstiftningen motiverar det. Skälet härtill är att ny rättstillämpning inte, utan ny bakomliggande lagstiftning, bör genomdrivas genom ändring av anvisningarna.

RSV har dock i sak inget att erinra mot vad beredningen anfört om hur resultatberäkning bör ske beträffande s. k. huvuddelar av entreprenader.

Länsstyrelsen i Södermanlands län:

Av de entreprenadrättsliga regler som utarbetats inom branschen (AB 72) framgår, att slutfaktura normalt skall utfärdas senast 8 månader efter slutbesiktning. Entreprenör, som slutit avtal enligt AB 72:s bestämmelser, torde därför även skattemässigt vara skyldig att resultatberäkna entreprenaden senast 8 månader efter slutbesiktning. Om parterna kommit överens om att inte tillämpa kap. 6 § 12 i AB 72 och slutfaktura ej heller utfärdats inom 8 månader efter entreprenadtidens utgång, kan resultatberäkningen förskjutas till ett år efter slutbesiktning.

För att man i möjligaste mån skall nå likformighet anser vi, att AB 72:s bestämmelser i detta avseende skall tillämpas även vid den skattemässiga resultatberäkningen oavsett om parterna kommit överens om detta eller inte.

Vi vill i detta sammanhang erinra om att skattskyldighet till mervärdeskatt inträder för utförda entreprenadarbeten, som AB 72 är tillämpliga på, när faktura för slutbesiktigade arbeten utfärdas inom den avtalade tiden (RSV Im 1974:17). Mervärdeskatteutredningen har vidare i sitt delbetänkande (DS B 1977:6) föreslagit, att skattskyldighet och redovisningsskyldighet för byggföretagare som tillämpar faktureringsmetoden skall inträda vid uppburna förskott och à-contobetalningar.

Det får anses önskvärt att, i överensstämmelse med mervärdeskatteutredningens förslag, i möjligaste mån tidigarelägga skattskyldigheten för byggnadsföretagen även vid inkomsttaxeringen. Byggnadsföretagen har i dag goda möjligheter att reglera resultatberäkningen efter eget gottfinnande. Vi anser det motiverat med en skärpning av ifrågavarande bestämmelser.

Länsstyrelsen i Stockholms län:

När det samlade reserveringsutrymmet skall bedömas är det även av betydelse vilka regler som gäller för resultatavräkning. I fråga om varor gäller leveransdagen. För byggnader bör dagen för slutbesiktningen vara avgörande. Emellertid godtas i nuvarande praxis och föreslås även av utredningen att resultatberäkningen kan få anstå till högst ett år efter slutbesiktningen. Länsstyrelsen anser att det är en alltför långt utdragen tidsperiod och föreslår att resultatberäkning skall ske i direkt anslutning till slutbesiktningen, eller högst två månader därefter.

Det är dessutom väsentligt att bestämmelserna i kommunalskattelagen och lagen om mervärdeskatt blir så likformiga som möjligt.

Länsstyrelsen i Östergötlands län:

Beträffande entreprenader på fast räkning är inte de civilrättsliga regler som gäller mellan beställare och entreprenör av sådan art att de fullt ut bör påverka den skattemässiga vinstberäkningen. Som beredningen framhållit i avsnittet om hantverks- och konsultföretag på sidorna 522 och 523, liksom i det allmänna avsnittet om fordringars skattemässiga redovisning på sidan 209, bör den skattemässiga resultatredovisningen ske så snart som prestationen/leveransen i sin helhet är utförd/avlämnad. Tillräcklig anknytning till de civilrättsliga reglerna i AB 72 (Allmänna bestämmelser för byggnads-, anläggnings- och installationsentreprenader) erhålls enligt länsstyrelsens mening genom att anknyta till den där nämnda första tidpunkten vid vilken fakturering får ske, nämligen vid slutbesiktningen. Att ge byggnadsbranschen en respittid på upp till ett år därefter med den skattemässiga vinstredovisningen måste upplevas som orättvist av andra branscher och torde på intet sätt vara materiellt befogad. Länsstyrelsen ifrågasätter därför om inte riksskatteverkets anvisningar bör ändras så att den skattemässiga vinstberäkningen ska ske per den dag som slutbesiktning av objektet skett eller inom kortare tid efter slutbesiktningen än vad som är fallet i dag.

BFN:

Utredningen föreslår i sitt betänkande att resultatberäkning vid entreprenadarbeten bör ske vid den tidpunkt då beställaren godkänt entreprenörens slutfaktura för huvuddel, dock senast 1 år efter slutbesiktningen. För kostnader, som är gemensamma för flera huvuddelar, men inte i sin helhet är nedlagda, bör reservering godtas.

I förarbetena till BFL konstateras att en resultatavräkning i princip inte bör äga rum förrän arbetet slutförts och beställaren skilt sig från uppdraget. Att tillverkaren efter besiktning e.d. kan ha att fullgöra vissa normala justerings- eller kompletteringsarbeten bör inte hindra en resultatavräkning, om betalningsrätten i övrigt är klar. De tillkommande arbetena förutsätts då kunna säkert värderas och tillräckliga reserveringar göras. Motsvarande bör gälla i fråga om garantiansvar. En resultatavräkning bör sålunda inte hindras av att ett normalt garantiansvar till klart bedömbart belopp står kvar.

BFN finner att förslaget i betänkandet i sak överensstämmer med BFL:s bestämmelser. Nämnden är sålunda beredd tillstyrka förslaget.

SBEF:

I betänkandet (sid. 537) uttalar beredningen att riksskatteverkets anvisningar för resultatavräkning bör förtydligas ifråga om entreprenad som är uppdelad på olika huvuddelar. Beredningens uttalande synes innebära att entreprenad vars kontraktssumma sönderfaller i olika huvuddelar med beloppsmässig och geografisk avgränsning skall resultatavräknas när samtliga fordringar för en huvuddel fakturerats. För kostnader som är gemensamma för flera huvuddelar men inte i sin helhet nedlagda vid resultatavräkningstidpunkten uttalar beredningen att reservering bör godtas. Då SBEF har anledning befara att beredningens uttalanden kan komma att feltolkas får SBEF i förtydligande syfte uttala följande.

Begreppet huvuddel används i entreprenadrättsliga sammanhang som en

benämning på en del i ett entreprenadåtagande för vilket särskild kontraktssumma avtalats. Huvuddelen kan därvid t. ex. bestå av en av flera byggnader, ett våningsplan t. ex. gatuplan för butiker i byggnad som omfattar flera våningsplan, en sträcka av en väg i ett entreprenadåtagande. Från huvuddelen skall man emellertid skilja en etapp. Geografiskt kan huvuddel och etapp avse samma sak. Entreprenadsrättsligt behandlas emellertid huvuddel till stor del som en i rättsligt hänseende självständig entreprenad medan däremot inga särskilda rättsverkningar är knutna till en etapp i en etappindelad entreprenad.

Regeln i AB 72 om slutfakturering inom åtta månader från färdigställandet gäller exempelvis inte i fråga om en etapp. Regeln härom kan emellertid vara tillämplig på en huvuddel, men i så fall fordras dels att entreprenaden enligt avtal är indelad i huvuddelar och dels att särskilda delar av kontraktssumman är avtalade för de olika huvuddelarna. Enbart under dessa förutsättningar anses enligt AB 72 en huvuddel utgöra ett avgränsat entreprenadåtagande ingående i en större entreprenad. Men även beträffande huvuddelar förekommer olikheter i jämförelse med en entreprenad, som ej är uppdelad i huvuddelar. Anspråk på skadestånd och viten skall exempelvis enligt AB 72 framställas inom viss tid efter entreprenadens färdigställande. Regeln härom torde avse entreprenaden såsom helhet. Skadeståndsanspråk avseende en huvuddel behöver med andra ord inte framställas förrän alla huvuddelar är färdigställda. Risken för sådana anspråk på en färdigställd huvuddel kvarstår därför till den sista huvuddelen färdigställts. Beträffande entreprenad uppdelad på huvuddelar uppkommer som också antytts i betänkandet problem med gemensamma kostnader för flera huvuddelar. Fråga kan vara dels om kostnader som nedlagts på en huvuddel men som till viss del hänför sig till kostnader för senare färdigställd huvuddel. Som exempel kan nämnas kostnader för vägar och ledningar för vatten m. m. som är hänförliga till gemensamma markområden eller som hänförts till en horisontell huvuddel t. ex. källarplan och gatuplan i affärsbyggnad men som till viss del hänför sig till senare huvuddelar i byggnaden. Vidare kan de gemensamma kostnaderna bli kända när en senare huvuddel färdigställts. Exempel på denna typ av gemensamma kostnader är kostnader för panncentral, lekplatser, parkeringar och liknande i ett bostadsområde. Andra gemensamma kostnader utgörs av kostnader för olika slag av hjälpmedel.

De här redovisade omständigheterna visar att det är ytterst väsentligt att iaktta största försiktighet vid resultatavräkning av annat än färdigställd och slutbesiktigad entreprenad för vilken slutlig ekonomisk uppgörelse träffats. SBEF får därför starkt understryka att särskild resultatberäkning aldrig bör göras för etapp och att huvuddel enligt den definition som lämnats ovan i vart fall inte bör resultatavräknas, i andra fall än när risk för anspråk på skadestånd och viten inte föreligger. Ej heller bör resultatavräkning ske när gemensamma kostnader av nämnvärd omfattning nedlagts på huvuddel eller kan påräknas för senare huvuddel eller när kostnaderna för huvuddelen inte upphandlats på sådant sätt att de skäligen kan beräknas för huvuddel för sig.

2.3.4 Övergångsbestämmelser

Ett antal remissinstanser tar upp frågan om behovet av övergångsbestämmelser om beredningens förslag genomförs. *Länsstyrelsen i Stockholms län* antar att många företag, som tidigare inte redovisat värdet av pågående

arbeten, i många fall kan få redovisa betydande vinstökning det år då de föreslagna reglerna träder i kraft. Länsstyrelsen föreslår därför att den ökning av nettointäkten som föranleds av de nya reglerna får fördelas på en treårsperiod. Liknande synpunkter anförs av bl. a. *länsstyrelserna i Gävleborgs* och *Jämtlands län* och *SRS*.

2.4 Byggnadsrörelse och handel med fastigheter (11.8)

2.4.1 Omsättningstillgång i byggnadsrörelse

Beredningens uppfattning att de fall i vilka fastighet skall anses utgöra omsättningstillgång i byggnadsrörelse bör regleras i lag delas eller lämnas utan kommentar av så gott som samtliga remissinstanser. Endast *RSV* och *SBEF* anser att frågan, liksom hittills, bör lösas genom praxis. Även reglernas närmare utformning godtas i huvudsak. Få invändningar riktas mot förslaget att fastighet, som förvärvats av skattskyldig som driver byggnadsrörelse, anses utgöra omsättningstillgång om den förvärvats i och för rörelsen, vilket enligt beredningen skall vara fallet om syftet med anskaffningen varit att upprusta, bebygga eller avyttra fastigheten eller att använda fastigheten för stadigvarande bruk i byggnadsrörelsen. Några remissinstanser kritiserar dock den valda gränsdragningen.

Länsstyrelsen i Malmöhus län:

Vid bedömningen av om en viss fastighet är att anse som omsättningstillgång eller ej gäller det att klargöra syftet med förvärvet. Byggnadsföretagens anläggningstillgångar skall enligt förslaget anses förvärvade för rörelsen. Till anläggningstillgångar i byggnadsrörelse hänföres exempelvis kontorsbyggnader som inrymmer byggmästarens kontorslokaler. Antag att sådan byggnad innehåller även bostadslägenheter och/eller kontorslokaler som uthyres till utomstående. Fråga uppkommer då om sådan fastighet skall anses förvärvad för byggnadsrörelsen även om den endast till mindre del utnyttjas i denna. Till följd av att man anknyter till syftet med förvärvet kan ytterligare tillämpningssvårigheter förutses. I det antagna fallet var kanske syftet med förvärvet inte alls att använda fastigheten i rörelsen men har byggnaden likväl senare kommit att användas helt eller till större eller mindre del i rörelsen. Det ursprungliga syftet med ett förvärv behöver inte överensstämma med den faktiska användningen under innehavstiden.

Länsstyrelsen vänder sig även mot utformningen av det föreslagna undantaget för fastighet som förvärvats för stadigvarande användning i jordbruk, skogsbruk eller annan rörelse än byggnadsrörelse eller rörelse avseende handel med fastigheter:

Byggmästare skall enligt förslaget kunna utföra ombyggnadsarbeten på fastighet som förvärvats för att stadigvarande användas i annan rörelse än byggnadsrörelse eller handel med fastigheter utan att fastigheten betraktas som omsättningstillgång. Ett byggnadsföretag kan sålunda förvärva en fastighet i vilken den tidigare fastighetsägaren drivit restaurangrörelse,

fortsätta driften (exempelvis genom utarrendering av restaurangrörelsen) en tid, utföra betydande ombyggnadsarbeten på byggnaden, sälja fastigheten och kräva tillämpning av realisationsvinstbeskattningsreglerna. Fråga uppkommer också om byggnadsföretaget – sedan några år förflutit – inte t. o. m. skulle kunna riva byggnaden och uppföra ny sådan, försälja fastigheten och med stöd av föreslagna bestämmelser beskattas i förvärvskällan tillfällig förvärvsverksamhet.

Byggnadsföretag kan driva annan rörelse som har nära anknytning till byggnadsbranschen (elementfabrik, snickerifabrik, försäljning av grus etc). Hittills torde det ha varit vanligt att byggnadsrörelsen och andra branschen närbesläktade rörelser betraktats som *en* förvärvskälla. Gemensam förvärvskälla kan exempelvis föreligga då en verksamhetsgren avser att förädla eller eljest tillgodoföra sig en annan verksamhetsgrens produkter. Av byggmästare bedriven snickerifabrik som tillhandahåller inredningsdetaljer åt byggnadsrörelsen torde därför vara att hänföra till samma förvärvskälla som byggnadsrörelsen. Fastigheten i den närbesläktade rörelsen blir i så fall omsättningstillgång i byggnadsrörelsen enligt beredningens förslag. Om däremot skilda förvärvskällor anses föreligga blir anläggningsfastigheten ej att betrakta som omsättningstillgång. Det synes vara mindre lämpligt att inkomstslaget vid byggmästarens försäljning av sådan fastighet skall vara beroende av om en eller skilda förvärvskällor anses föreligga för den verksamhet byggmästaren bedriver.

Länsstyrelsen i Älvsborgs län efterlyser en precisering av begreppet "i och för rörelsen". Även *SBEF* anser att avgränsningen blir oklar:

Den föreslagna lagtexten synes sålunda vara alltför luddig. De definitioner som ges på lokutionen "i och för rörelsen" – nämligen att syftet varit att upprusta, bebygga eller avyttra eller anskaffa för stadgivarande bruk torde helt omöjliggöra att fastigheter inte förvärvats i och för rörelsen. En fastighet torde nämligen förvärvas antingen för upprustning eller bebyggelse eller också för försäljning. Om fastigheten inte försäljes och ej heller upprustas eller bebygges torde i stället kunna hävdas att den anskaffats för stadigvarande bruk i rörelsen, nämligen för uthyrning eller som driftfastighet i rörelsen. SBEF finner sålunda att förslaget kunde formulerats mycket enklare och endast ange att fastighet som förvärvats av den som bedriver byggnadsrörelse är omsättningstillgång om den inte förvärvats innan rörelsen påbörjats och ej heller blivit föremål för omfattande byggnadsarbeten i rörelsen. SBEF anser emellertid inte heller en sådan omformulering nödvändig utan får i stället föreslå att den praxis som f. n. gäller även framgent i stort sett skall gälla. Detta skulle betyda att alla fastigheter som innehas av den som bedriver byggnadsrörelse behandlas som omsättningstillgångar om i rörelsen utförts byggnadsarbeten som inte endast avser normalt underhåll. Från nämnda princip anser emellertid SBEF att vissa undantag bör göras för sådana fastigheter som används som kontors- eller driftfastigheter. Sistnämnda typ av fastigheter har inte anskaffats för omsättning och bör därför behandlas på samma sätt som anläggningsfastigheter som tillhör andra rörelseidkare. En förutsättning för att kontors- och driftfastigheter inte skall skattemässigt betraktas som omsättningsfastigheter bör enligt SBEF:s uppfattning vara att de inte blivit föremål för nedskrivning i räkenskaperna. Vidare bör ytterligare ett krav vara att de innehafts under förslagsvis minst 10 år. Den skattemässiga behandlingen av anläggningsfastigheter får såsom SBEF påtalat ovan i avsnitt III Investeringsfonder och

investeringsreserv också konsekvenser beträffande möjligheten till ianspråktagande av investeringsfonder. För att stimulera företagen till investeringsfondavsättningar bör därför – oavsett vem som bebyggt fastigheterna – kontors- och driftfastigheter skattemässigt och inte bara civilrättsligt behandlas som anläggningstillgångar.

Beredningens förslag att byggmästares fastighet, som inte anskaffats i och för byggnadsrörelsen, skall anses som omsättningstillgång endast om den varit föremål för omfattande arbeten i rörelsen, anses av flera remissinstanser kunna leda till en inte önskvärd liberalisering i förhållande till nuvarande praxis. *RSV* och ett stort antal av *länsstyrelserna* förordar klarare regler på området.

RSV:

Beredningen definierar vilka fastigheter som skall anses utgöra omsättningstillgång i byggnadsrörelse i sitt förslag till punkt 3 fjärde stycket av anvisningarna till 27 § KL. Förslaget innebär bl. a. att "fastighet, som icke förvärvats i och för byggnadsrörelse, anses som omsättningstillgång om den innehaves av skattskyldig som bedriver byggnadsrörelse och fastigheten varit föremål för omfattande byggnadsarbete i denna rörelse." Gällande rättspraxis är sträng och även byggnadsarbeten som inte varit särskilt "omfattande" har lett till att fastigheter bedömts utgöra omsättningstillgång i byggnadsrörelse. Beredningen anför i sin specialmotivering (s. 611) att en byggmästare bör kunna utföra sedvanliga smärre reparationsarbeten på en i bebyggt skick förvärvad fastighet utan att fastigheten på grund därav får karaktären av omsättningstillgång. Detta uttalande tyder på att beredningen haft för avsikt att i stort sett kodifiera gällande praxis. RSV anser därför att uttrycket "omfattande byggnadsarbete i denna rörelse" bör bytas mot t. ex. "byggnadsarbete i denna rörelse som utgör annat än sedvanligt reparationsarbete av mindre omfattning" om det inte är så att lagstiftaren önskar införa en mera generös praxis.

Länsstyrelsen i Stockholms län:

I fråga om den s. k. objektsmittan har beredningen föreslagit att fastighet, som inte förvärvats i och för byggnadsrörelsen, ändå skall anses utgöra omsättningstillgång om den innehas av någon som bedriver byggnadsrörelse och fastigheten varit föremål för omfattande byggnadsarbete i denna rörelse. Detta ger intryck av att byggmästarsmittan begränsats. Nuvarande praxis torde godta att endast sedvanliga smärre reparationer görs. Lagregeln bör så nära som möjligt anknyta till denna praxis. För att tillämpningen skall bli så enkel som möjligt föreslår länsstyrelsen att godtagbara reparationskostnader omsätts i viss procent av anskaffningskostnaden för byggnaden, förslagsvis 5 %. Vidare anser länsstyrelsen att även ombyggnadsarbeten som utförts av andra än byggmästaren själv eller hans företag skall diskvalificera fastigheten från beskattning enligt realisationsvinstreglerna, eftersom det kan förutsättas att byggmästaren med sin branschkännedom gör viss vinst vid anlitandet av underentreprenörer. Denna vinst bör beskattas i hans rörelse då den motsvarar uttag av egen tjänst. Dessutom skulle den skrivning beredningen föreslår öppna vida möjligheter till ett omfattande byte av entreprenader på fastigheter.

Det bör vidare klargöras att formuleringen "i denna rörelse" inte skall uppfattas så, att arbetena måste ha kostnadsförts i rörelsen. Smitta inträder även i övriga fall, då byggmästaren själv utfört arbetet.

Länsstyrelsen i Södermanlands län:

Beträffande den s. k. objektsmittan går beredningens förslag ut på att lagstiftningsvägen försöka förenkla rådande praxis. Beredningen föreslår, att "fastighet som icke förvärvats i och för byggnadsrörelse anses som omsättningstillgång om den innehaves av skattskyldig som bedriver byggnadsrörelse och fastigheten varit föremål för *omfattande byggnadsarbeten i denna rörelse*" (§ 3 tredje och fjärde st. anv. t. 27 KL). I betänkandet förekommer för nämnda typ av fastighet även uttrycket byggnadsarbete av viss omfattning. Beredningen har inte preciserat vad som avses med ordalydelsen i lagförslaget.

Vi befarar att den föreslagna ordalydelsen gör lagtexten svår att tillämpa i praktiken, vilket i sin tur kan komma att medföra onödiga skatteprocesser. Lagtexten ger tillsammans med motiven intryck av att beredningen velat begränsa byggmästarsmittans omfattning i förhållande till nu gällande praxis. Om detta var beredningens avsikt kan vi inte biträda förslaget. I dagsläget torde en byggmästare endast kunna utföra sedvanliga smärre reparationer på en fastighet förvärvad i bebyggt skick utan att fastigheten på grund därav får karaktär av omsättningstillgång. Vi anser att lagtexten bör utformas med utgångspunkt från att endast smärre och relativt sett obetydliga arbeten kan tillåtas innan objektsmitta inträder. Fastigheten bör därför betraktas som omsättningstillgång om byggnadsarbeten av icke endast ringa omfattning utförts. För ytterligare precisering av uttrycket "i endast ringa omfattning" kan ledning sökas i tillämpningen av 18 § 3 st. lagen om mervärdeskatt. Uttrycket har i här avsedda fall beräknats motsvara ca 5 %. Vi anser, att byggnadsarbeten, vilka uppgår till 5 %–10 % av fastighetens anskaffningskostnad och inte heller överstiger lämpligt avvägd beloppsgräns, t. ex. då fråga är om mycket stora objekt, ej bör föranleda att fastigheten får karaktär av omsättningstillgång. I övriga fall bör presumtionen tala för att fastigheten är omsättningstillgång i byggnadsrörelse.

Olika beskattningskonsekvenser uppstår både vid innehav och avyttring av lageraktier respektive organisationsaktier. På samma sätt som ovan berörts bör, en mera strikt avgränsning göras, när en aktieägares rörelse "smittar" aktieinnehavet så att detta erhåller karaktär av omsättningstillgång i nämnda rörelse. Uttrycket "utfört byggnadsarbete av viss omfattning" återkommer i detta sammanhang i de fall dotterbolag förvaltar moderbolags rörelsefastighet. Samma lösning som ovan förordas även här.

Vi vänder oss även mot formuleringen "i denna rörelse", vilket kan uppfattas så, att arbetena måste ha kostnadsförts i rörelsen. I redogörelsen för gällande rätt konstaterar beredningen emellertid att det är ovidkommande om kostnaderna för byggnadsarbetet belastat rörelsen eller inte (RÅ 1950 Fi 500). Om syftet varit att kodifiera gällande rättspraxis bör nämnda ordalydelse ändras så att det klart framgår, att det inte spelar någon roll om kostnaderna belastat rörelsen eller ej så länge byggmästaren själv utfört arbetet.

Länsstyrelsen i Östergötlands län:

Beredningen har föreslagit att fastighet, som inte förvärvats i och för byggnadsrörelsen, likväl ska anses utgöra omsättningstillgång om den

innehas av någon som bedriver byggnadsrörelse och fastigheten varit föremål för omfattande arbeten i denna rörelse. Begreppet omfattande arbeten eller som det står i lagtexten omfattande byggnadsarbete har inte närmare definierats av beredningen. I kommentarer till författningsförslagen har påpekats att en byggmästare i egen regi bör kunna utföra sedvanliga smärre reparationer på en i bebyggt skick förvärvad fastighet utan att fastigheten på grund härav får karaktären av omsättningstillgång. Enligt länsstyrelsens mening kommer det att uppstå tillämpningssvårigheter om man inte närmare definierar begreppet omfattande byggnadsarbeten.

Enklaste sättet är att fastställa ett visst belopp för att omfattande arbeten ska föreligga. Med hänsyn till byggnaders olika storlek är detta emellertid inte en framkomlig väg. Lämpligare är att anknyta begreppet omfattande arbete till viss procentsats av fastighetens taxeringsvärde, taxerat byggnadsvärde eller anskaffningsvärde. Fastighetens anskaffningskostnad är sannolikt en säkrare beräkningsgrund än taxeringsvärdet. Av praktiska skäl skulle även tomtkostnaden och kostnaden för markarbeten ingå i beräkningsunderlaget.

För att alltid kunna hänföra smärre belopp till sedvanliga reparationer bör även en lägsta gräns sättas.

Liknande synpunkter framförs av *länsstyrelserna i Kalmar, Gotlands, Göteborgs och Bohus, Älvsborgs, Örebro, Västmanlands, Gävleborgs, Västernorrlands* och *Norrbottens län* samt av *TOR*. Lägsta gräns för de arbeten som skall föranleda att fastighet blir hänförlig till omsättningstillgång anses därvid av *länsstyrelsen i Örebro län* böra sättas vid 10 % av anskaffningskostnaden medan *länsstyrelsen i Västernorrlands län* föreslår 10–15 % och *länsstyrelsen i Norrbottens län* 5–10 %.

2.4.2 Omsättningstillgång vid handel med fastigheter

Beredningens förslag till reglering av de förutsättningar som medför att yrkesmässig handel med fastigheter skall anses föreligga godtas eller förbigås utan kommentar av huvuddelen av remissinstanserna. Utformningen av bestämmelserna om s. k. kvalificerad fastighetshandel har föranlett påpekande endast från tre av remissinstanserna. Sålunda har *länsstyrelserna i Jönköpings, Kristianstads* och *Malmöhus län* ifrågasatt om inte reglernas avfattning blivit något snävare än vad beredningen avsett.

Länsstyrelsen i Jönköpings län:

Enligt beredningens uttalande (sid 529) är praxis att rörelsereglerna är tillämpliga vid försäljning av fastighet som anskaffats för att yrkesmässigt avyttras av företag som handlar med fastigheter eller av fastighetsmäklare. Vi ifrågasätter dock om den lydelse första stycket av anvisningspunkt 3 till 27 § fått i förslaget täcker in även mäklare, eftersom en sådan i denna sin egenskap inte själv köper och säljer fastigheter. En omformulering av anvisningspunkten synes därför böra ske så att den inte inskränker mäklarnas skattskyldighet.

Länsstyrelsen i Kristianstads län:

Länsstyrelsen delar beredningens uppfattning, att inkomstberäkningen skall ske enligt rörelsereglerna. Vid försäljning av fastigheter, som anskaffats för att yrkesmässigt avyttras av företag, som handlar med fastigheter eller av fastighetsmäklare. Det är emellertid oklart om beredningens förslag till lagtext täcker in samtliga dessa kategorier. Beredningens förslag innebär sålunda, att handel med fastigheter skall anses föreligga, när någon bedriver verksamhet, som huvudsakligen avser försäljning av fastigheter, vilka uppenbarligen anskaffats för yrkesmässig avyttring. Huvudsaklighetskravet torde i de flesta fall utesluta fastighetsmäklarna. Dessa handlar visserligen ej sällan i viss utsträckning med fastigheter, men den huvudsakliga verksamheten utgörs i normalfallet av förmedlingsverksamhet. Lagtexten bör därför kompletteras så att av denna klart framgår, att även fastighetsmäklarna anses bedriva yrkesmässig handel med fastigheter i den mån de självständigt köper och säljer fastigheter. Detta torde antingen kunna ske genom att huvudsaklighetskravet utgår eller genom ett tillägg till lagtexten, innebärande att handel med fastigheter även skall anses föreligga vid köp och försäljning av fastigheter i anslutning till förmedlingsverksamhet.

Länsstyrelsen i Malmöhus län anför liknande synpunkter.

Vad gäller förslaget om att s. k. okvalificerad fastighetshandel skall anses föreligga då den skattskyldige under en period av fem år sålt minst fem fastigheter och därjämte köpt minst lika många fastigheter är invändningarna flera. *Länsstyrelsen i Kristianstads län* avstyrker bestämmelsen:

Beredningens förslag, att handel med fastigheter vidare skall föreligga, om skattskyldig, som under fem på varandra följande kalenderår förvärvat minst fem fastigheter, under samma tidsperiod avyttrat minst fem fastigheter, kommer att ge upphov till ett antal tillämpningsproblem. Beredningen har inte i något sammanhang närmare definierat vad den avser med begreppet fastighet. Den närmast till hands liggande tolkningen torde vara att jämställa fastighet med registerfastighet. Härvid bör observeras, att en taxeringsenhet, som ofta utgör den naturliga förvaltningsenheten, kan bestå av en eller flera registerfastigheter. Ett inköp av en taxeringsenhet, som består av fem registerfastigheter, kan sålunda vid en strikt tillämpning av lagtexten komma att innebära, att den skattskyldige anses ha köpt fem fastigheter. Vidare kan pekas på möjligheterna, att en fastighet kan köpas upp för att därefter styckas till ett antal nya fastigheter, eller att flera fastigheter köps upp och sammanläggs till en ny fastighet. Exemplen visar på de svårigheter, som kan uppkomma vid försök att reglera när yrkesmässig handel med fastigheter skall anses föreligga genom att närmare precisera det antal köp och försäljningar, som skall äga rum under en given tidsperiod. Det torde över huvud taget vara relativt enkelt, att med hjälp av olika manipulationer kringgå sådana bestämmelser. Det får därför trots allt anses ändamålsenligare att i lagtexten endast i mera allmänna ordalag föreskriva när yrkesmässig handel med fastigheter skall anses föreligga och överlåta åt praxis att närmare precisera de förutsättningar, som bör vara för handen. Visserligen kommer härvid förfarande att råda en viss osäkerhet om när handel med fastigheter kan anses föreligga. Å andra sidan försvåras möjligheterna att kringgå reglerna. Länsstyrelsen föreslår därför, att i punkt 3 av anvisningarna till 27 § kommunalskattelagen införs ett stadgande av

innebörd, att handel med fastigheter anses föreligga, när någon bedriver verksamhet, som avser försäljning av fastigheter, vilka anskaffats för yrkesmässig avyttring. Någon särskild regel om att handel med fastigheter skall anses föreligga vid köp och försäljning av minst fem fastigheter under en femårsperiod bör däremot inte införas.

Kritiska synpunkter framförs även av *länsstyrelserna i Uppsala, Södermanlands, Jönköpings, Kalmar, Malmöhus, Göteborgs och Bohus, Örebro, Gävleborgs* och *Västernorrlands län.*

Länsstyrelsen i Uppsala län:

Beredningen föreslår att yrkesmässig handel med fastigheter skall föreligga när någon under en femårsperiod sålt och köpt minst fem fastigheter. Länsstyrelsen anser att man med denna regel löper risk att träffa inte avsedda fall och också kan riskera att motverka önskvärd rörlighet på bostads- och arbetsmarknaden.

Särskilt förvärvsarbetande makar med fritidshus och egen permanentbostad som på grund av arbetsförhållanden eller eljest byter bostadsort med åtföljande försäljning och köp av bostäder kan snart råka ut för att betraktas som rörelseidkare i regelns mening. Länsstyrelsen som bedömer att man i görlig mån bör undvika att ytterligare vidga området för skattetänkande inom bostadssektorn anser att bestämmelserna bör få sådan avfattning att fastigheter som uppenbarligen anskaffats för och också använts som bostad för ägaren undantas.

Beredningens förslag innebär att skattskyldig som en gång ansetts driva handel med fastigheter inte kan köpa och försälja enstaka fastigheter med vissa angivna undantag utan att dessa fastigheter blir behandlade som omsättningstillgångar i rörelse. Länsstyrelsen finner detta mindre acceptabelt. Länsstyrelsen anser därför att i likhet med vad som f. n. gäller vid icke kvalificerad tomtrörelse att rörelsen bör upphöra om köp och försäljning inte har skett inom viss tidsperiod.

Länsstyrelsen i Södermanlands län:

Definitionen av "icke kvalificerad" handel med fastigheter föranleder i och för sig inte några invändningar från vår sida. Däremot ställer vi oss mera tveksamma till förslaget avseende tidpunkt då rörelsen skall anses påbörjad samt antalet fastighetstransaktioner. Enligt vår mening förefaller förslaget väl generöst, vilket medför att bestämmelsen kan komma att inbjuda till missbruk. Den i förslaget angivna tidsramen om fem år kan lätt överblickas. Det blir därför möjligt att systematiskt köpa och sälja fyra fastigheter under varje femårsperiod utan att detta utlöser rörelsebeskattning. Objektivt sett borde emellertid denna typ av fastighetstransaktioner bedömas som rörelse. En justering av förslaget bör övervägas på denna punkt.

Med den föreslagna utformningen anser vi oss inte kunna biträda beredningens förslag. Det är emellertid viktigt att handel med fastigheter regleras i kommunalskattelagen, då det av praxis inte går att dra någon bestämd slutsats om när handel med fastigheter skall föreligga. Problemet bör emellertid analyseras ytterligare och flera alternativa lösningar övervägas.

Länsstyrelsen i Jönköpings län:

Förslaget i fråga om handel med fastigheter är i övrigt så utformat att fastighetsaffärer kan bedrivas i ganska stor omfattning utan att rörelsereglerna blir tillämpliga. Av särskild betydelse härvidlag är att förslaget bygger på vad som händer under en så kort tid som fem år. Vi anser att man bör se till förhållandena under en längre tid, förslagsvis tio år.

Länsstyrelsen i Kalmar län:

Vid bedömning av när tomtrörelse anses ha påbörjats utgår man endast från antalet fastighetsförsäljningar under en tioårsperiod. Antalet inköpta tomter under samma tidsperiod saknar däremot betydelse. Vid tomtrörelse ges också klara regler för när rörelsen anses ha upphört. Sådana regler har inte föreslagits vad gäller handel med fastigheter.

Spekulation i fastigheter har tilltagit kraftigt under senare år. Denna spekulation är i många avseenden icke önskvärd. De regler som föreslagits innebär att en relativt omfattande handel med fastigheter accepteras utan att beskattning sker enligt rörelsereglerna på grund av att fastigheter även skall ha köpts in för att rörelsen skall anses påbörjad. Inte heller ges några regler för när rörelsen anses ha upphört. Reglerna för handel med fastigheter bör enligt länsstyrelsens mening så när som på antalet försäljningar konstrueras på samma sätt som ovan nämnda regler för enkel tomtrörelse. Vad gäller fastighetshandel kan denna anses ha påbörjats om mer än fem fastigheter försålts under en femårsperiod. Rörelsereglerna tillämpas alltså vid försäljningen av den sjätte fastigheten. Rörelsen kan också anses ha upphört om inte någon fastighet försålts under fem kalenderår. Därefter påbörjas ny beräkning av antalet försäljningar.

Länsstyrelsen i Malmöhus län:

Även om inte reglerna om kvalificerad handel med fastigheter är tillämpliga kan yrkesmässig handel ändå föreligga. Härvid har föreslagits en schablonregel av innebörd att fem inköp och fem försäljningar under en femårsperiod konstituerar rörelse. Rörelsen anses ha påbörjats i och med avyttringen av den femte fastigheten. Vid beräkningen av antalet förvärvade och avyttrade fastigheter skall medtagas förvärv och avyttringar som företagits av den skattskyldiges make och hemmavarande barn under 16 år samt av fåmansföretag i vilket den skattskyldige eller dennes make är företagsledare. Om den skattskyldige är ett fåmansföretag medräknas på motsvarande sätt förvärv och avyttringar företagna av fysiska personer som är företagsledare eller anhöriga till sådana. Om däremot en fysisk person förvärvar ett fastighetsbolag eller en fastighetsförening synes ett sådant indirekt fastighetsförvärv inte komma att medräknas. Någon saklig grund härför kan ej anses föreligga. Aktier och andelar i fastighetsförvaltande bolag eller förening utgör nämligen omsättningstillgångar i rörelse som avser handel med fastigheter.

I redogörelsen för gällande rätt och praxis påpekar beredningen att viss presumtion synes föreligga för att den som driver byggnadsrörelse även idkar yrkesmässig handel med fastigheter. Mot bakgrund härav kan det finnas anledning att närmare undersöka de föreslagna reglernas effekt vid beskattning av byggmästare som köpt och sålt fastighet. Först kan då konstateras att om syftet med ett fastighetsförvärv varit att sedermera avyttra fastigheten, denna skall anses utgöra omsättningstillgång i byggnadsrörelsen.

Tidigare har påtalats svårigheterna att avgöra vad som varit det egentliga syftet med ett förvärv. Ett påstående från ett byggnadsföretags sida att syftet varken varit att upprusta, bebygga eller avyttra utan endast att förvalta synes svårt att motbevisa. Om emellertid den förvärvade fastigheten nästan helt är finansierad genom lån förefaller det påstådda syftet av underordnad betydelse från saklig synpunkt. Fråga synes då vara om förvärv där företaget förväntar sig framtida värdestegring och där det träffade valet bland alternativa fastighetsobjekt är ett resultat av byggmästarens yrkesmässiga insikter och erfarenheter av byggnads- och fastighetsmarknaden. Beredningen anser att en byggmästare eller ett byggnadsbolag skall kunna gå in under den okvalificerade fastighetshandeln, dvs. köpa och sälja ett antal understigande fem fastigheter under en femårsperiod utan att rörelsebeskattning inträder. Ett sådant synsätt kan ifrågasättas. Onerösa fastighetsförvärv av ett byggföretag borde kunna presumeras ha skett i och för rörelsen och anses som ingående i yrkesmässig handel eller byggnadsrörelse.

Avgränsningen mellan olika förvärvskällor av tomtrörelse, kvalificerad tomtrörelse, handel med fastigheter och byggnadsrörelse är redan enligt gällande rätt besvärlig. Resultatet av beredningens bemödanden i detta avseende har enligt länsstyrelsens uppfattning blivit motsatsen till det åsyftade. Gränsdragningsproblemen kan förväntas komma att öka. Ett exempel må anföras. En byggmästare har under åren 1–4 köpt fem och sålt fyra fastigheter. Byggmästaren har hos taxeringsnämnden fått gehör för sin ståndpunkt att syftet med förvärven inte i något fall varit att upprusta, bebygga eller avyttra fastigheterna. År 5 avyttrar byggmästaren den femte fastigheten. Denna försäljning innebär enligt beredningen att byggmästaren anses "driva byggnadsrörelse jämte handel med fastigheter" (sid. 530) och att beskattning skall ske enligt rörelsereglerna. Enligt föreslagen lagtext för okvalificerad handel med fastigheter skall rörelsen anses påbörjad i och med avyttringen av den femte fastigheten. Fråga uppkommer därvid om byggmästaren i fråga driver en eller två förvärvskällor. Har ny förvärvskälla påbörjats torde byggmästaren kunna beräkna den avyttrade fastighetens ingångsvärde med ledning av bestämmelserna i punkt 1 tredje stycket anvisningarna till 28 § KL (uppräkning av ingångsvärde). Beredningens skrivning ("byggnadsrörelse jämte handel med fastigheter") antyder att ny förvärvskälla inte föreligger och att någon uppräkning inte är möjlig då den förvärvskälla vari fastigheten försålts påbörjats före förvärvet av fastigheten.

Om en byggmästare köper en fastighet år 1 och utan att upprusta och bebygga densamma avyttrar den år 4 och säger sig redan vid förvärvet ha haft syftet att avyttra är enligt förslaget fråga om byggnadsrörelse. Om byggmästaren däremot förklarar att syftet med förvärvet var att i framtiden förvalta fastigheten men att på grund av ändrade planer fastigheten år 4 försålts i den då påbörjade kvalificerade handeln med fastigheter torde han samtidigt kunna kräva att uppräkning av ingångsvärdet sker.

Vad ovan sagts visar att föreslagna bestämmelser om olika förvärvskällors omfattning och påbörjande medför alltför många osäkerhetsmoment vid den praktiska tillämpningen och kan leda till materiellt tveksamma beskattningsresultat. Byggmästare som försäljer byggnadstomt skall inräkna försäljningen i byggnadsrörelsen. Samma borde gälla vid försäljning av fastighet. Av samma anledning som fastighetsmäklare vid beskattning av fastighetsförsäljningar inte anses böra kunna åberopa femtalsregeln bör denna inte kunna åberopas av byggföretag. En sådan bestämmelse kan kompletteras med

undantagsbestämmelser för vissa benefika förvärv av fysisk person.

Begreppet fastighet är till sin reella innebörd mycket varierande. Byggnadstomter, sommarstugor, större och mindre villor i glesbygden och storstadscentra, hyresfastigheter, kontorsfastigheter och industrianläggningar av varierande slag inrymmes i begreppet. En fastighet kan vara bebyggd med flera byggnader. Industrihotell och radhusbebyggelse utgör exempel härpå. Avstyckningar kan ske varför *ett* fastighetsförvärv kan skapa förutsättningar för flera fastighetsförsäljningar. Med anledning härav finns anledning överväga om inte schablonregeln kan knytas till köpesumman (eller taxeringsvärdet) för fastigheterna på så sätt att vid värdemässigt betydande affärer antalet köp och försäljningar under en femårsperiod sättes lägre än fem för att rörelse skall anses föreligga. Det kan även finnas anledning erinra om senare års uppmärksammade fastighetsaffärer där fråga varit om handel med fastighetskomplex i storleksordningen flera tiotals miljoner kronor vid en enskild transaktion och där handeln endast indirekt avsett fastigheter eftersom aktier i fastighetsförvaltande bolag omsatts. Det bör därför än en gång understrykas vikten av att sådana affärer kommer att beaktas vid beräknandet av antalet fastighetstransaktioner.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län:

Beredningen föreslår även regler till ledning för bedömande av när yrkesmässig handel med fastigheter skall anses föreligga. Enligt förslaget skall handel med fastigheter anses föreligga, när någon under fem kalenderår avyttrar minst fem fastigheter, och lika stort antal fastigheter förvärvats under samma tidsperiod genom köp, byte eller därmed jämförligt fång. Rörelsen skall anses påbörjad när den femte fastigheten avyttras. Även närstående persons förvärv och avyttring skall beaktas. Med hänsyn till den begränsade tidsramen på fem år synes ett krav på fem fastighetsförvärv och avyttring under samma period vara väl högt. En något lägre gräns bör övervägas exempelvis fyra köp och försäljningar under en femårsperiod.

Länsstyrelsen i Örebro län:

Vad gäller handel med fastigheter föreslår beredningen att yrkesmässig handel skall anses föreligga när någon under en femårsperiod har såväl sålt minst fem fastigheter som köpt minst lika många fastigheter. Sammankopplingen mellan köp och försäljning av fem fastigheter medför, att den som under en femårsperiod köpt åtta fastigheter och sålt fyra och under efterföljande femårsperiod köpt fyra och sålt nio fastigheter inte skall anses driva handel med fastigheter, trots omfattningen och regelbundenheten i denna handel. Vidare synes beredningen ha bortsett från handel med fastigheter, som formellt ägs av juridisk person. I dessa fall utgör aktie eller andel i den juridiska personen ett substitut för fastighet varför handel med dylika aktier och andelar bör utgöra rörelseintäkt och beskattas enligt rörelsereglerna i stället för enligt realisationsvinstreglerna, om handeln – i förekommande fall tillsammans med "ren" fastighetshandel – är av viss omfattning.

Länsstyrelsen är medveten om att det ingalunda är lätt att åstadkomma en generell definition av begreppet yrkesmässig handel med fastigheter. Liksom hittills torde dock bedömningen få grundas på verksamhetens omfattning under en längre period än fem år. Länsstyrelsen anser därför att yrkesmässig handel i regel bör anses föreligga, när någon under en tioårsperiod sålt mer än sex fastigheter om samtidigt mer än tre fastigheter köpts. Med fastighet

bör likställas aktie eller andel i juridisk person, vars huvudsakliga tillgång utgörs av fastighet.

Länsstyrelsen i Gävleborgs län:

I fråga om yrkesmässig handel med fastigheter föreslår beredningen att sådan verksamhet skall hänföras till rörelse bl. a. när någon under en femårsperiod sålt minst fem fastigheter om vederbörande köpt lika stort antal fastigheter under samma tidsperiod. Länsstyrelsen ifrågasätter om inte antalet köp och försäljningar är för högt tilltaget. Skattskyldig kan under angivna förutsättningar framdeles avpassa köp och försäljningar så att han ständigt balanserar på gränsen till rörelse utan att överskrida den.

Även *länsstyrelsen i Västernorrlands län* förordar en sänkning av antalet köp och försäljningar inom femårsperioden.

Sveriges advokatsamfund är i stort sett positivt till förslaget men ifrågasätter bestämmelsernas närmare utformning:

Det ifrågasätts emellertid huruvida det föreslagna kvantitativa kriteriet för yrkesmässig handel med fastigheter fått en nöjaktig utformning. Såvitt samfundet förstår kunde handel med fastigheter anses föreligga med retroaktiv verkan. Vidare saknar samfundet i förslaget närmare anvisningar från beredningen om hur den ifrågasatta beskattningen vid försäljningen av omsättningsfastighet skall göras effektiv och likformig med tanke på att skattskyldigheten kan aktualiseras långt efter det att den verksamhet som gett fastigheten dess karaktär av omsättningstillgång upphört.

2.4.3 Särskilda regler för eget hem

Förslaget att avyttring av en- eller tvåfamiljsfastighet, som förvärvats i syfte att innehas som egen bostad för den som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter, i vissa fall skall beskattas enligt reglerna för tillfällig förvärvsverksamhet och inte som inkomst av rörelse bemöts positivt eller lämnas utan erinran av samtliga remissinstanser. *Länsstyrelserna i Stockholms, Södermanlands, Östergötlands, Älvsborgs* och *Västernorrlands län* anser dock att regler om beskattning av skäligt s. k. byggmästararvode bör införas.

Länsstyrelsen i Stockholms län:

Länsstyrelsen delar beredningens uppfattning att byggmästare under vissa förutsättningar skall ges möjlighet att sälja den villa han själv bor i utan att eventuell vinst underkastas annan beskattning än som följer av 35 och 36 §§ kommunalskattelagen. Vad gäller den enskilde rörelseidkaren anser dock länsstyrelsen att en förutsättning bör vara att avskattning sker när fastighet tas ut ur rörelsen. Först därefter kan tioårsperioden börja löpa. Man når då överensstämmelse med den byggmästare som bedriver sin verksamhet i aktiebolagsform. Vidare skulle överensstämmelse åstadkommas med reglerna i mervärdeskattelagen, som innebär att uttag ur byggnadsrörelse betraktas som omsättning. Samma värde, det allmänna saluvärdet för byggnaden, bör alltså kunna komma till användning både vid inkomsttaxeringen och mervärdeskatteredovisningen.

Länsstyrelsen i Södermanlands län:

Vi delar beredningens uppfattning att byggmästare under vissa förutsättningar skall ges möjlighet att sälja eget hem utan att eventuell vinst underkastas annan beskattning än som följer av 35 och 36 §§ kommunalskattelagen.

I ett avseende innebär dock de föreslagna bestämmelserna, att byggmästares egnahem kommer att behandlas olika beroende på om byggnadsrörelsen bedrivs av fåmansföretag eller inte. Om byggmästare anlitar eget bolag för uppförande av eget hem, blir villan beskattad till marknadspris, dvs. nedlagda direkta och indirekta kostnader plus vinst (byggmästararvode). Skulle bolaget inte debitera marknadspris, beskattas mellanskillnaden hos aktieägaren som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet. Drivs verksamheten i annan form, sker emellertid inte någon beskattning i samband med att byggmästaren tar byggnaden i bruk. Härigenom undkommer byggmästaren sannolikt beskattning av byggmästararvodet om han vid en eventuell försäljning varit mantalsskriven på fastigheten i tio år. Vid förvärv av ersättningsfastighet torde dessutom reglerna om uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst bli tillämpliga.

Valet av företagsform kan således komma att få betydelse för beskattningen av byggmästares egnahem. För att undvika detta bör beskattning av byggmästararvodet ske, då byggnaden tas i bruk även i det fall rörelsen drivs i annan form än som fåmansbolag. Härigenom skulle även överensstämmelse med mervärdeskattelagens bestämmelser åstadkommas. Vid mervärdebeskattningen anses uttag av byggnad som omsättning när uttaget sker ur byggnadsrörelse. Byggnadens saluvärde bestämmes till ortens pris och uttaget hänföres till den redovisningsperiod då byggnaden i huvudsak tas i bruk. Vid tillämpningen av lagen om mervärdeskatt måste således fastighetens saluvärde tas fram. För att undvika orättvisa föreslår vi att det beskattningsvärde, som byggmästare är skyldig att redovisa enligt mervärdeskattelagen vid uttag av byggnad ur byggnadsrörelse, inkomstredovisas för det år då byggnaden tas i bruk. Härifrån skall avdrag medges för samtliga i byggnaden nedlagda kostnader. Har kostnader nedlagts på marken, skall motsvarande värde upptagas till beskattning.

Länsstyrelsen i Östergötlands län:

Beredningens förslag avseende omsättningsfastighet som utgör eget hem är rimligt med tanke på de konsekvenser som en försäljning får om den sker i inkomstslaget rörelse jämfört med tillfällig förvärvsverksamhet. Vad beredningen möjligen förbisett är att någon beskattning av det "dolda byggmästararvodet" inte sker när skattepliktig realisationsvinst inte uppkommer vid försäljningen. Det synes därför rimligt att till bestämmelserna i anvisningarna till 27 § kommunalskattelagen knyta en schablonregel enligt vilken 10 % av försäljningssumman alltid hänföres till och beskattas som inkomst av rörelse medan vinstberäkningen för resterande del av köpeskillingen och samtliga avdragsposter sker enligt bestämmelserna i 35 och 36 §§ kommunalskattelagen.

Länsstyrelsen i Älvsborgs län:

Det får anses principiellt riktigt att byggmästare ges möjlighet att sälja en i egen regi bebyggd en- och tvåfamiljsfastighet, som han själv bebor, utan att eventuell vinst beskattas som inkomst av rörelse.

Beredningen skiljer emellertid på om villan uppförts av ett fåmansföretag eller av en enskild rörelseidkare. I det förra fallet skall fastigheten säljas till marknadsvärde. Även om fåmansföretaget inte belastat resultatet med några kostnader för villans uppförande skall viss beskattning ändå ske. Hänsyn bör tas till rabatt på inköpt material och entreprenörtjänster, eget arbete, ränta på eget kapital och företagarvinst. Skulle bolaget inte debitera marknadspris beskattas mellanskillnaden hos aktieägaren som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet. Byggmästaren kan, efter att ha varit mantalsskriven på fastigheten under tio år, sedan sälja fastigheten utan att eventuell vinst beskattas som inkomst av rörelse. Drivs verksamheten i annan form sker med samma förutsättningar – dvs. att rörelsen inte belastats med några kostnader för villans uppförande – inte någon beskattning då byggmästaren tar denna i bruk. Denne byggmästare kan efter samma tioårsperiod sälja fastigheten utan att eventuell vinst beskattas som inkomst av rörelse.

Beredningen har utan närmare motivering avfärdat tanken att låta uttagsbeskatta (avskatta) byggmästarevilla i samband med färdigställandet. Ett skäl har varit svårigheten att fastställa saluvärdet (marknadsvärdet). Detta är emellertid inte ett bärande argument. När villan färdigställts måste en uttagsbeskattning grundad på saluvärdet alltid ske för att möjliggöra redovisningen till mervärdeskatt. Då byggmästaren flyttar in i villan efter färdigställandet finns således skäl att föreskriva uttagsbeskattning. Från denna tidpunkt kan den tioåriga karensen börja löpa. Skulle byggmästaren inte bo kvar i villan under så lång tid som tio år utgör villan i och med avflyttningen åter omsättningstillgång i byggnadsrörelsen. Värdet av tillgången vid det tillfället är det tidigare redovisade uttagsvärdet.

För att valet av företagsform inte skall ha någon betydelse för beskattning av byggmästarens eget hem föreslår länsstyrelsen att reglerna ändras i enlighet med vad som ovan anförts.

Vissa övergångsregler torde emellertid vara erforderliga. Den av beredningen föreslagna lagstiftningen är till viss del av retroaktiv karaktär. Då de nya reglerna om fåmansbolagen trätt i kraft den 6 april 1976 torde beredningens förslag kunna läggas till grund för ianspråktagande som skett dessförinnan.

Länsstyrelsen i Västernorrlands län:

Länsstyrelsen föreslår ett uttryckligt stadgande om att skäligt byggmästararvode skall bli föremål för beskattning när byggmästare säljer en i egen regi uppförd villafastighet, vilken använts som privat bostad.

Förslaget att byggnadskostnader på fastighet, som belastat byggnadsrörelsen, skall återföras till beskattning då fastigheten säljs riskerar enligt *länsstyrelsen i Kalmar län* att medföra kontrollsvårigheter:

Kontrollproblemen torde komma att bli väsentliga när det gäller att avgöra vilka kostnader som lagts ner på den privata fastigheten. Ett sätt att öka kontrollmöjligheterna är, enligt länsstyrelsens uppfattning, att fastställa fastighetens ingångsvärde redan när fastigheten tas i bruk. Byggmästaren bör därvid i deklarationen uppge vilka och hur stora kostnader som avser den privata bostaden. Dessa uppgifter kan sedan kontrolleras mot de kostnader som belastat rörelsen. I takt med att förbättringar och reparationer görs av fastigheten bör också sådana kostnader redovisas separat i deklarationen.

Även *länsstyrelsen i Värmlands län* anser att de föreslagna reglerna kommer att leda till kontrollproblem.

Länsstyrelsen i Malmöhus län tar upp en speciell situation till behandling:

Länsstyrelsen har intet att erinra mot att viss lättnad införes vid beskattningen av byggmästares försäljning av en eller tvåfamiljsfastighet som under en längre tidsperiod utgjort permanentbostad. Det framlagda förslaget kan leda till tveksamhet på i vart fall en punkt. Om den tidigare nämnda blandade användningen föreligger (kontor/bostadsutrymme, vilket inte är alldeles ovanligt), uppkommer frågan hur beskattning skall ske vid en försäljning efter det att byggmästaren varit mantalsskriven på fastigheten i minst 10 år. Man kan tänka sig antingen en uppdelning på rörelse- och realisationsvinstbeskattning eller endera inkomstslaget efter en huvudsaklighetsprincip. Ett klarläggande på denna punkt synes vara av värde.

Det föreslagna kravet att den skattskyldige skall ha varit mantalsskriven på fastigheten under en tioårsperiod före avyttringstillfället ifrågasätts av *SBEF:*

SBEF vill emellertid ifrågasätta förslaget att den skattskyldige skall ha varit mantalsskriven på fastigheten vid avyttringstillfället och oavbrutet under en tioårsperiod närmast dessförinnan. Med hänsyn till att mantalsskrivningstidpunkt valts kan stadgandet om en tioårsperiod realiter innebära att vederbörande varit bosatt på fastigheten i uppemot 12 år. Enligt SBEF:s mening är detta krav alltför strängt. En villafastighet som en person – oavsett om den det gäller är byggmästarsmittad eller ej - är bosatt på sedan flera år med familj torde knappast säljas därför att man spekulerar i vinst på försäljningen. I de fall spekulation förekommer torde försäljning sålunda ske innan den skattskyldige och de han sammanbor med rotat sig på fastigheten. Enligt SBEF:s uppfattning torde sannolikheten för att en villafastighet anskaffats i spekulationssyfte – redan efter fem års oavbruten bosättning vara mycket litet. SBEF får därför föreslå att tioårsperioden enligt förslaget i en kommande lagstiftning ändras till en femårsperiod. Eftersom femårsperioden anknyter till mantalsskrivningen kan femårsperioden komma att uppgå till mellan 5 år och 2 månader och 7 år, vilket bör vara fullt tillräckligt för att uppfylla de krav som avses skulle tillgodoses med en längre sammanhängande mantalsskrivning.

Lantbrukarnas skattedelegation anser att en särskild bestämmelse behövs för det fall att make som tillsammans med andre maken varit mantalsskriven på fastigheten genom bodelning tillskiftas den senares lagerfastighet före tioårsperiodens utgång. I denna situation bör enligt delegationen fastigheten ändå byta karaktär när tioårsperioden går ut.

2.4.4 Närstående fastighetsinnehav

Vad beredningen föreslagit om att en fastighet skall anses som lagertillgång i byggnadsrörelse om den innehas av företagsledare i fåmansbolag som bedriver sådan rörelse eller av vissa anhöriga till sådan företagsledare eller

till person som bedriver byggnadsrörelse, lämnas i allmänhet utan erinran av remissinstanserna. Även de motsvarande regler som föreslås i anslutning till bestämmelserna om s. k. okvalificerad fastighetshandel godtas i huvudsak. *RSV* och *SBEF* avstyrker emellertid förslaget att anhörigas fastighetsinnehav skall kunna utgöra omsättningstillgång i byggnadsrörelse.

RSV:

RSV avstyrker emellertid den av beredningen föreslagna konstruktionen att fastigheter som ägs av hemmavarande barn under 16 år eller make i vissa fall skall anses utgöra omsättningstillgång. Om en byggmästare säljer en lagerfastighet till ett hemmavarande barn som är 15 år blir den skattemässiga konsekvensen enligt förslaget annorlunda än då byggmästaren säljer en lagerfastighet till ett hemmavarande barn som är 16 år. Enligt RSV:s mening kan olikheten i beskattningshänseende uppfattas som omotiverad. I praktiken lär det dessutom i fråga om fastigheter komma att företas transaktioner mellan närstående personer i en mängd olika varianter som blir svårbedömbara vid tillämpning av förslaget. Det kan vidare påpekas att förslaget inte omfattar benefika fång, och att gränsdragningen mellan benefika och onerösa fång ibland är besvärlig att göra. RSV förordar på grund av vad nu anförts att praxis, liksom hittills, får lösa frågan om i vilka fall fastighet skall anses utgöra omsättningstillgång i byggnadsrörelse.

RSV, vars synpunkter delas av *länsstyrelsen i Jönköpings län*, anser vidare att de föreslagna bestämmelserna om anhörigas fastighetsinnehav är oklara:

Av ordalydelsen i den föreslagna författningstexten (punkt 3 femte stycket av anvisningarna till 27 § KL) får man det intrycket att fastigheten i sådant fall förlorar karaktären av omsättningstillgång när barnet fyller 16 år resp. när make genom äktenskapsskillnad upphör att vara make. Det går även att tolka förslaget så att ifrågavarande fastigheter alltid skall anses utgöra omsättningstillgång hos fastighetsägaren. Beredningen har inte uttalat sig på denna punkt. Om förslaget genomförs anser RSV att det är nödvändigt att tolkningsfrågan blir löst i det fortsatta lagstiftningsarbetet genom ett förtydligande av författningstexten eller genom ett klargörande uttalande.

SBEF:

Enligt beredningens förslag skall den personkrets som kan beröras av byggmästarsmitta omfatta dels skattskyldig som själv bedriver byggnadsrörelse, dels sådan skattskyldigs make eller hemmavarande barn under 16 år, dels företagsledare i fåmansföretag, som bedriver byggnadsrörelse, och dels sådan företagsledares make eller hemmavarande barn under 16 år. Beredningens förslag innebär således att person som inte själv bedriver rörelse skall anses under vissa förutsättningar inneha rörelsetillgång av den anledningen att en nära släkting bedriver rörelse. Förslaget innebär att grundläggande principer för gränsdragningen mellan inkomst av rörelse samt inkomst av icke yrkesmässig avyttring rubbas. Inte beträffande någon annan typ av verksamhet förekommer det att den skattskyldiges make eller barn drabbas av rörelsebeskattning av det skälet att vederbörande är gift med eller avkomling till skattskyldig rörelseidkare.

Något skäl för den föreslagna särlagstiftningen i fråga om anhöriga till

byggmästare har beredningen inte åberopat. SBEF anser därför att den föreslagna lagstiftningen inte bör komma i fråga. Anhöriga till byggmästare bör därför i beskattningshänseende behandlas på samma sätt som släktingar till andra rörelseidkare. Krav på att verksamheten bedrivs yrkesmässigt och självständigt bör därför gälla även i framtiden. SBEF får emellertid understryka att om den föreslagna lagstiftningen genomförs kommer make och barn till byggmästare inte på samma villkor som andra skattskyldiga att kunna – utan att snegla på skattekonsekvenserna – fritt välja mellan kapitalplacering i fastigheter, värdepapper och andra tillgångar. För att undvika negativa skattekonsekvenser kan detta få till följd att i andra avseenden icke önskvärda civilrättsliga hänsyn tas. Exempelvis kan det visa sig ur skattesynpunkt vara mindre fördelaktigt att gifta sig. Vidare kan man av skatteskäl dröja med att överföra fastigheter på barn till dess att de fyllt 16 år. Ytterligare problem uppstår när barnet fyllt 16 år om det innehar fastighet som tidigare varit smittad men för vilken smittan enligt förslaget upphör när barnet fyllt 16 år. Sistnämnda problem avser eventuella nedskrivningar, återföring av värdeminskningsavdrag m. m.

– – –

Beredningen föreslår som ovan konstaterats att byggmästarsmittan skall utvidgas till förutom företagsledare även dennes make och hemmavarande barn under 16 år. Några särskilda övergångsbestämmelser föreslås däremot inte för de fall stadgandet leder till att fastigheter som enligt nu gällande praxis behandlas enligt realisationsvinstreglerna i framtiden kommer att behandlas som omsättningstillgångar. För att förhindra att den personkrets som förslaget kommer att beröra endast av skatteskäl avyttrar fastigheter före lagens ikraftträdande får SBEF därför föreslå att vid tillämpning av punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 28 § KL på berörda personkrets fastighetsinnehav rörelsen skall anses ha tagit sin början vid tidpunkten för lagens ikraftträdande.

Länsstyrelsen i Stockholms län anser att även makes andel i fastighetsförvaltande handelsbolag bör betraktas som omsättningstillgång i den skattskyldiges byggnadsrörelse. *Länsstyrelsen i Södermanlands län*, som förordar att också andel som innehas av hemmavarande barn skall omfattas, anför:

Beredningen föreslår, att om skattskyldig, som driver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter, innehar andel i enbart fastighetsförvaltande handels- eller kommanditbolag, skall såväl andelen som en mot andelen svarande del av fastighetsbeståndet anses ingå som omsättningstillgång i rörelsen.

Regeringsrätten har i dom den 22 september 1977 i anledning av förhandsbesked (RSV/FB Dt 1978:2) ansett, att byggmästares hustrus andel i fastighetsförvaltande kommanditbolag inte skall utgöra omsättningstillgång i rörelse. I sitt förhandsbesked ansåg dock riksskatteverket att hela köpeskillingen vid försäljning av fastigheter skulle utgöra skattepliktig intäkt av rörelse.

Lagförslaget synes inte förhindra att regeringsrättens dom blir vägledande även i framtiden. Enligt vår mening får detta till följd, att den s. k. subjektsmittan begränsas i alltför hög grad. Vidare öppnas möjligheter för byggmästare att genom bildande av handelsbolag eller kommanditbolag undgå full beskattning av byggmästararvodet. Enligt beredningens förslag skulle en av byggmästaren och hans hustru gemensamt ägd fastighet i sin

helhet betraktas som omsättningstillgång om fastigheten uppförts av mannen. Skulle fastigheten däremot ägas av makarna via ett handels- eller kommanditbolag, kan hustruns andel komma att gå fri från rörelsebeskattning. Denna möjlighet att uppnå omotiverade skattelättnader bör enligt vår bestämda mening förhindras.

I punkt 3 femte stycket anvisningarna till 27 § KL har den s. k. subjektsmittan föreslagits omfatta företagsledare i fåmansföretag samt make och barn under 16 år. Bedriver fysisk person byggnadsrörelse, omfattar subjektsmittan även make och hemmavarande barn under 16 år. För att i framtiden undvika kringgåenden bör reglerna om andelar i handelsbolag även gälla den personkrets som omnämnts ovan. Företagsformen bör inte ha någon betydelse vid bedömningen av dessa frågor.

Länsstyrelsen i Kalmar län ifrågasätter om inte delägare i fåmansbolag bör jämställas med företagsledare i sådant bolag vid bedömning av om fastighet utgör omsättningstillgång i byggnadsrörelse resp. om okvalificerad fastighetshandel föreligger:

Beredningen föreslår att regler tillskapas som avgör när handel med fastigheter får sådan omfattning att den skall anses utgöra inkomst av rörelse. Handel med fastigheter skall anses föreligga när någon driver verksamhet som avser försäljning med fastigheter, vilka anskaffats för yrkesmässig avyttring. I övrigt skall handel med fastigheter anses föreligga när någon under fem kalenderår avyttrat minst fem fastigheter, om lika stort antal fastigheter förvärvats under samma tidsperiod genom köp, byte eller därmed jämförligt fång. Rörelsen anses påbörjad i och med avyttringen av den femte fastigheten. Vid beräkning av antalet fastigheter medtas onerösa förvärv samt avyttringar som företagits av make och hemmavarande barn under 16 år samt av fåmansföretag, i vilket den skattskyldige, dennes make eller – om den skattskyldige är hemmavarande barn under 16 år – förälder är företagsledare.

Skillnaden mellan företagsledare och delägare i fåmansföretag är ofta inte stor. Länsstyrelsen ifrågasätter därför om inte reglerna bör kompletteras även för köp och försäljningar som gjorts av delägare.

– – –

Beredningen föreslår vidare att regler införs om att fastighet, som innehas av företagsledare i fåmansföretag, skall anses utgöra omsättningstillgång i byggnadsrörelse under förutsättning att fastigheten, om den innehafts av fåmansföretaget, skulle ha utgjort omsättningstillgång i sådan rörelse.

– – –

I fåmansföretag är det ofta svårt att avgöra vem som är den egentliga företagsledaren. Delägare i bolaget har ofta väsentligt inflytande över beslutsfattandet. Denna omständighet kan i och för sig indikera att delägaren också är företagsledare. För att förenkla tillämpningen samt erhålla större likformighet vill länsstyrelsen ifrågasätta om inte också delägare i fåmansföretag och inte endast företagsledare bör omfattas av ovanstående regler.

Länsstyrelsen i Norrbottens län anför liknande synpunkter samt förordar vidare att den föreslagna åldersgränsen för barn höjs till 18 år.

Länsstyrelsen i Västmanlands län ifrågasätter om den olika behandlingen av omyndiga barns fastighetsinnehav, beroende på ålder och om de är hemmavarande eller inte, är motiverad.

Länsstyrelsen i Blekinge län fruktar att de föreslagna reglerna kommer att medföra kontrollproblem:

Beredningen har föreslagit att fastigheter som innehas av vissa familjemedlemmar skall utgöra lagertillgång i byggnadsrörelsen. Vidare har beredningen föreslagit att vid bedömning om handel med fastigheter förekommer skall hänsyn tas till vissa familjemedlemmars och fåmansföretags förvärv och försäljning av fastigheter. Länsstyrelsen har i sak inget att erinra mot förslagen. Länsstyrelsen vill emellertid fästa uppmärksamhet på vilka praktiska svårigheter som uppstår vid kontrollen av att en sådan lagstiftning efterlevs. För taxeringsnämnden förefaller det nästan omöjligt att på ett tillfredsställande sätt kunna avgöra tidpunkten när handel med fastigheter påbörjas. Under den aktuella femårsperioden, som ligger till grund för bedömning om handel med fastigheter påbörjats, kan olika familjemedlemmar flytta mellan olika kommuner och län, fåmansföretag med säte i olika kommuner kan innehas, varför taxeringsnämnderna inte torde ha praktisk möjlighet att pa detta område utöva en tillfredsställande kontroll. Liknande svårigheter kan även uppkomma vid bedömning om en viss fastighet utgör lagertillgång i byggnadsrörelse. Har en viss fastighet konstaterats vara lagertillgång i byggnadsrörelse eller i handel med fastigheter måste ur kontrollsynpunkt enligt länsstyrelsens uppfattning registrering härav ske på innehavarens taxeringsavi.

Även *länsstyrelsen i Värmlands län* pekar i sitt yttrande på risken för praktiska svårigheter.

2.4.5 *Resultatutjämning och konsolidering*

Beredningens förslag att företag, som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter, ges rätt att skriva ned lager av fastigheter med 15 % av fastigheternas sammanlagda anskaffningsvärde lämnas utan kommentar av flertalet av remissinstanserna. Inte heller förslaget att byggnads- och anläggningsföretag skall medges nedskrivning av värdet av pågående arbeten med dels indirekta byggnadskostnader och dels 15 % av direkta byggnadskostnader föranleder i allmänhet några erinringar. Bland de remissinstanser som har synpunkter på förslagen anses emellertid i allmänhet att nedskrivningsreglerna blir alltför gynnsamma. Ett undantag utgör *SBEF* som menar att förslaget i vissa delar är för restriktivt.

RSV samt några av *länsstyrelserna* förordar en minskning av reserveringsutrymmet för företag som bedriver handel med fastigheter.

RSV:

Beredningen föreslår i punkt 3 tredje stycket av anvisningarna till 41 § KL bl. a. att fastigheter som utgör lagertillgång i handel med fastigheter inte får upptagas till lägre värde än 85 % av fastigheternas anskaffningsvärde.

Den föreslagna regeln torde ge större konsolideringsmöjligheter åt dem som driver handel med fastigheter än de har enligt nuvarande praxis. I vissa fall föreligger knappast någon risk för prisfall. Om t. ex. en fastighetsmäklare strax före beskattningsårets utgång köper en en- eller tvåfamiljsfastighet och säljer den strax efter nästa beskattningsårs början löper han normalt sett ganska liten förlustrisk.

RSV ifrågasätter om inte en schablonmässig nedskrivning med högst 10 % skulle vara tillräcklig beträffande en- och tvåfamiljsfastigheter som utgör omsättningstillgång i rörelse avseende handel med fastigheter.

Länsstyrelsen i Stockholms län:

Beredningen föreslår att den som bedriver handel med fastigheter skall, i likhet med byggmästaren, få skriva ned sitt lager med 15 %. Förlustriskerna torde dock vara betydligt mindre i denna verksamhet. Erfarenheterna visar snarast på att de varit helt obefintliga under senare år. Även om förluster kan tänkas uppkomma i vissa fall anser länsstyrelsen en generell nedskrivning med 15 % alltför generöst tilltagen. Enligt länsstyrelsens mening bör någon procentsats inte anges utan, liksom nu, bör eventuell nedskrivning bedömas från fall till fall. Det torde då oftast visa sig att någon nedskrivning inte är befogad.

Även *länsstyrelserna i Göteborgs och Bohus* och *Älvsborgs län* anser att rätten till nedskrivning av lagerfastigheter i företag som bedriver handel med fastigheter bör inskränkas till vad som kan anses skäligt med hänsyn till risken för prisfall. *Länsstyrelsen i Västernorrlands län* anför:

Handel med fastigheter avser mestadels stora objekt där det rör sig om stora belopp. Länsstyrelsen anser att nedskrivning av fastigheter i sådan rörelse därför bör begränsas till 5 eller 10 % mot föreslagna 15 %.

Länsstyrelserna i Stockholms, Östergötlands, Örebro, Västmanlands och *Norrbottens län* föreslår en generell begränsning av nedskrivningsunderlaget på lagerfastigheter till 10 % av anskaffningskostnaden, medan *länsstyrelsen i Gävleborgs län* kan tänka sig en sänkning till 5 %.

Länsstyrelsen i Örebro län:

De nu gällande reglerna för konsolidering och reservering i byggnadsföretag är – som beredningen påvisat – mycket generösa. Reserveringsutrymmet har därför utnyttjats till mindre än hälften. Trots detta hör det till ovanligheten att andra byggföretag än de allra största – huvudsakligen de börsnoterade – över huvud taget redovisar nettointäkt av rörelse. Med hänsyn härtill och då de goda reserveringsmöjligheterna till en del missbrukats anser länsstyrelsen att viss skärpning av reglerna bör ske. Därvid bör nedskrivningsmöjligheterna på lagerfastigheter i första hand begränsas. Enligt länsstyrelsen bör större nedskrivning inte medges än 10 % av fastigheternas sammanlagda anskaffningsvärden mot av beredningen föreslagna 15 %.

Även *länsstyrelserna i Södermanlands* och *Gotlands län* förordar en lägre nedskrivning än vad beredningen föreslagit. *Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* anför:

Enligt de av riksskatteverket utfärdade anvisningarna för nedskrivning av lager på fastigheter och pågående arbeten äger byggnads- och anläggningsföretag rätt att nedskriva dessa tillgångar till lägst 85 % resp. 80 %. Beredningen har ingående analyserat byggnadsföretagen och funnit att endast omkring 40 % av tillgängligt reserveringsutrymme enligt riksskatteverkets anvisningar utnyttjats. Någon inskränkning i möjligheterna att bilda reserver föreslår beredningen emellertid inte utan endast en anpassning till beredningens förslag om nedskrivning av lagertillgångar och avsättning till resultatutjämningsfond. Beredningen föreslår således, att lagertillgångar av fastigheter och värdet av pågående arbete i byggnadsrörelse skall få nedskrivas till lägst 85 %. Genom rätten att samtidigt göra avsättning till resultatutjämningsfond kommer byggnadsföretagens möjligheter till konsolidering sannolikt att öka. Enligt länsstyrelsens mening bör rätten att skriva ned lager av fastigheter inskränkas betydligt. Länsstyrelsen har inget eget förslag till procentsats utan anser att denna fråga bör utredas ytterligare.

Länsstyrelsen i Älvsborgs län anser att generell nedskrivning inte bör medges för s. k. förvaltningsobjekt:

Begreppet lagerfastigheter inrymmer förutom färdigställda bebyggda fastigheter och tomter jämväl fastigheter under ny- till- eller ombyggnad. Sålunda kan man skilja mellan fastigheter som kan rubriceras som förvaltningsobjekt och fastigheter som är föremål för byggnation i egen regi. Den sist nämnda kategorin kan jämställas med andra pågående arbeten och bör därför följa samma regler. Däremot är det enligt länsstyrelsens uppfattning inte motiverat med en generell rätt till nedskrivning för s. k. förvaltningsobjekt. Enahanda regler bör även gälla för fastighetsförvaltande handelsbolags och försäkringsföretags innehav av fastigheter.

Länsstyrelsen i Kronobergs län, som är positiv till beredningens förslag, tar upp en särskild fråga till behandling:

Enligt vår mening saknas fasta regler på ett område nämligen vid den skatterättsliga situation, som uppkommer då byggmästare köper ut fastigheter ur egna byggnadsbolag. Det är vanligt att byggmästare i sina privata deklarationer yrkar avdrag för nedskrivning av de utköpta fastigheterna enligt reglerna för byggnadsbranschen. Rättsläget är här oklart. I några län tillåter man ett sådant förfarande, i andra inte. Endast ett fåtal fall har varit föremål för prövning i skattedomstolarna och med varierande utgång. Då problemet är relativt vanligt bör det regleras i lag.

Enligt vår mening bör avdrag för sådan nedskrivning inte tillåtas, eftersom fastigheterna efter utköpet mera är att se som tillgångar i en fastighetsförvaltning än som lager i en pågående byggnadsrörelse. Man torde också kunna utgå från att utköp normalt inte sker till överpris, varför anledning till nedskrivning för prisfallsrisk i realiteten inte föreligger. Man får inte heller bortse från risken att bolagens ställning kan urholkas, om det blir förmånligt att köpa ut fastigheter, som annars kunde användas som säkerhet för bolagets åtaganden. En bestämmelse om att avdrag för nedskrivning enligt reglerna för byggnadsrörelse inte är tillåten i dylika fall bör intas i exempelvis § 41 KL.

SBEF vänder sig mot förslaget att – till skillnad mot vad som f. n. är fallet i praxis – även indirekta byggnadskostnader skall inräknas i anskaffningskostnaden för lagerfastighet:

Beredningen föreslår att fastigheter som utgör lagertillgång i byggnadsrörelse icke skall få upptagas till lägre värde än det lägsta av 85 % av summan av fastigheternas anskaffningsvärden eller beräknade skattemässiga restvärden. Till skillnad från vad som enligt nuvarande RSV anvisningar (Dt 1975:23) gäller skall i anskaffningskostnaden inräknas även indirekta kostnader. Om förslaget genomförs kommer därför indirekta kostnader att bli föremål för aktivering samt reservering medges med högst 15 procent av indirekta kostnader. Eftersom enligt nämnda RSV anvisningar samtliga indirekta kostnader får kostnadsföras eller reserveras innebär förslaget att byggnadsföretagens reserveringsmöjligheter högst avsevärt begränsas. Frågor som sammanhänger med konsolideringar och förlustriskreservering grundade på omsättningsfastighetsbeståndet kommer att beröras nedan under B. I detta avsnitt behandlas därför endast de civilrättsliga konsekvenserna av förslaget och aktivering av indirekta kostnader. Följande måste därvid beaktas.

Byggande i egen regi sker ofta i avsikt att den bebyggda fastigheten skall säljas vid lämplig tidpunkt. Ibland sker försäljningen redan under pågående produktion men ofta förblir fastigheten i byggföretagets ägo under längre eller kortare tid. Byggnadsföretagen har på detta sätt en biverksamhet i form av fastighetsförvaltning. Fastighetsbeståndet förnyas i regel kontinuerligt allt beroende på marknad, företagets situation m. m. Egenregiproduktion är nödvändig för att bibehålla sysselsättningsnivån i tider då entreprenadmarknaden är svag. De fastigheter som behålls längre tid än ett år och inte är avsedda för företagets eget kontor, förråd eller dylikt kallas i redovisningshänseende för omsättningsfastigheter och behandlas i skattehänseende som lagertillgångar.

Som ovan nämnts får omsättningsfastigheter enligt gällande regler upptagas till lägst 85 procent av summan av direkta byggnadskostnader. Indirekta byggnadskostnader däremot får omkostnadsföras direkt. Beredningens förslag att även indirekta kostnader skall aktiveras innebär därför att byggnadsföretagens reserveringsmöjligheter försämras med ett belopp som motsvarar 85 procent av summan av indirekta kostnader hänförliga till omsättningsfastigheter.

Ett genomförande av förslaget att inräkna indirekta kostnader i anskaffningsvärdet medför att byggnadsföretagen kommer att på aktivsidan i balansräkningen uppta sina omsättningsfastigheter till högre värden än vad som för närvarande torde vara praxis bland flertalet företag. Detta leder till ökad risk för övervärdering av fastigheterna. Ur civilrättslig synpunkt är det allvarligare om byggnadsföretagens fastighetsbestånd övervärderas än om övervärdering sker av fastigheter för företag i andra branscher. Detta beror på att byggnadsföretagens fastigheter som är omsättningstillgångar, inte ens tillfälligt får övervärderas. Enligt 14 § bokföringslagen gäller att en omsättningstillgång inte får upptas till högre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och verkligt värde. Vidare gäller att omsättningstillgångar på aktivsidan inte får vara värderade högre än som nyss angivits, oavsett eventuell förekomst av obeskattade reserver på passivsidan.

I enlighet med det sagda krävs för att kunna följa bokföringslagens värderingsregler att såväl anskaffningsvärde som verkligt värde kan fastställ-

las. Fastställande av verkligt värde på en bebyggd omsättningsfastighet är dock förenat med stora svårigheter. I regel kan ett varulagers verkliga värde fastställas genom en jämförelse med nyligen sålda likartade produkter. För en av ett byggnadsföretag bebyggd omsättningsfastighet gäller däremot att fastigheten ännu inte blivit prissatt på marknaden. Byggnaden är dessutom som regel unik till såväl utförande som läge. Att fastställa fastighetens marknadsvärde (verkliga värde) är därför förenat med stora svårigheter utom i de fall försäljning sker i anslutning till balansdagen.

Ännu svårare är det naturligtvis att värdera byggnader under uppförande. I dessa fall måste först fastställas vilket verkligt värde fastigheten kommer att ha när byggnaden färdigställts. Därefter måste en uppskattning göras av hur stora kostnader som återstår för att färdigställa byggnaden. Dessa kostnader summeras med de fram till balansdagen nedlagda kostnaderna och summan jämförs med det uppskattade verkliga värdet på byggnaden när den blivit färdigställd.

Att fastställa de återstående byggnadskostnaderna är beroende på olika omständigheter förenat med stora svarigheter. Bl. a. påverkas kostnaderna av klimatfaktorer, grundförhållanden m. m. Vidare är produktionstiden lång vilket ökar risken för oförutsedda ökningar av priser, löner m. m.

Anskaffningskostnaden för en nyproducerad bostadsbyggnad torde ofta ligga över dess verkliga värde. Den nyproducerade bostadsbyggnaden är därför ofta inte räntabel som förvaltningsobjekt. Anskaffningsvärdet för en bostadsbyggnad som t. ex. ett kommunalt bostadsföretag beställer på entreprenad torde regelmässigt överstiga dess avkastningsvärde och marknadsvärde. Med anskaffningsvärdet för byggnadsföretagens nyproduktion i egen regi förhåller det sig på samma sätt. Det kan vidare antagas att den genomsnittliga marginalen vid entreprenadarbeten avseende bostadsfastigheter är lägre än den som gäller för andra entreprenadarbeten t. ex. vägar, broar och liknande objekt. Den genomsnittliga lönsamheten under senare år är nämligen lägre för entreprenadföretag med specialinriktning på bostäder än för andra byggnadsföretag. Någon särskild statistik över marginaler vid bostadsbyggande på entreprenad finns ej, men marginalen i hela entreprenadverksamheten ligger enligt officiell statistik på ett genomsnitt av 1,4 procent för perioden 1969–1976. Det är uppenbart att denna låga marginal mycket lätt äts upp av en inte förväntad kostnadsökning i löner, material av ogynnsam väderlek eller andra liknande omständigheter.

Risken för övervärdering av nyproducerade bostadsbyggnader har accentuerats under senare år som en följd av den dåliga lönsamheten i förvaltningen. Värdet på bostadsbyggnader bestäms av förhållandet mellan intäkter och kostnader. Gällande hyreslagstiftning medför att hyresintäkterna maximeras till den vid varje tillfälle för olika åldersgrupper av fastigheter tillämpade hyresnivån i allmännyttiga (kommunala) bostadsfastigheter (den s. k. bruksvärdeshyresnivån). Bruksvärdeshyresnivån för de fastigheter som bebyggts på senare år har bestämts av hyrorna i de kommunala bostadsföretagens bostadsfastigheter. Eftersom de kommunala bostadsföretagen tillämpar hyresutjämning mellan det äldre och nyare fastighetsbeståndet för att reducera nyproduktionens hyresnivå till lägre hyresuttag än självkostnaden får de privata bostadsföretagen inte kostnadstäckning genom bruksvärdeshyrorna. Konsekvensen blir att nyuppförda hyreshus saknar förutsättning för en balanserad förvaltningsekonomi.

Vad gäller bruksvärdeshyresnivån bör dessutom beaktas att de allmännyttiga bostadsföretagen redovisat att deras samlade fastighetsförvaltningar ger

årliga underskott motsvarande 5–10 kr/m² bostadsyta. Hyresintäkterna är även totalt sett otillräckliga för att balansera kostnaderna. Vidare gäller att de kommunala bostadsföretagen har lägre kostnader till följd av förmånligare räntevillkor och olika former av kommunal subventionering.

Genom en studie hos ett av medlemsföretagen har också kunnat konstateras att produktionskostnaderna i många fall överstiger avkastningsvärdet.

– – –

Detta har sin grund i att tidskoefficient, värderingskoefficient och följaktligen pantvärde inte stigit i takt med den faktiska kostnadsutvecklingen under åren 1975–1977.

– – –

Vidare kan konstateras att byggnadsföretagens soliditet genomsnittligt är avsevärt lägre än soliditeten inom den stationära tillverkningsindustrin. Medianvärdet på soliditeten i byggnadsbranschen torde ligga vid 12 procent. Detta innebär således att byggnadsföretagens eget kapital är litet. Detta i sin tur innebär att om byggnadsföretagens tillgångar övervärderas kan en stor andel av det redovisade egna kapitalet i själva verket vara förbrukat. Byggnadsföretagens årsredovisningar kan på detta sätt bli totalt missvisande beträffande företagens verkliga ställning.

Som framgått av det ovan anförda innebär beredningens förslag ökad risk för övervärdering av ett byggnadsföretags omsättningsfastigheter. Vidare uppkommer redovisningsproblem eftersom det är förenat med stora svårigheter att tillämpa skilda redovisningsprinciper för pågående arbeten i egen regi och pågående arbeten på entreprenad. Ofta byter nämligen arbetena, som visats ovan, karaktär under byggnadstiden. Eftersom svårigheterna att fastställa fastigheternas verkliga värden sålunda är mycket stora måste företagen ha rätt att göra en försiktig värdering och endast aktivera direkta kostnaderna i enlighet med nuvarande praxis.

Mot bakgrund av det anförda får SBEF därför bestämt motsätta sig att indirekta kostnader på sätt beredningen föreslagit skall bli föremål för aktivering. I stället bör de bestämmelser som f. n. gäller enligt RSV:s anvisningar (RSV Dt 1975:23) även i framtiden gälla.

Länsstyrelserna i Södermanlands, Älvsborgs, Värmlands och *Jämtlands län* anser att en sänkning av reserveringsutrymmet bör övervägas.

Länsstyrelsen i Södermanlands län:

De föreslagna nedskrivnings- och avsättningsmöjligheterna för byggnadsföretag innebär sannolikt, att dessa får en i förhållande till dagsläget utvidgad möjlighet till konsolidering. Även en jämförelse med de regler som föreslås för övriga branscher torde utvisa, att byggnadsföretagen behandlats mycket generöst i detta avseende. Förslaget kan innebära, att byggnadsföretagen under en följd av år kan undvika att redovisa beskattningsbar inkomst. Det kan knappast anses rättvist att inte också denna sektor av näringslivet, som f. ö. arbetar utan importkonkurrens, årligen skall bidra till finansieringen av offentlig verksamhet.

Vi anser oss inte ha tillräckligt underlag för att ange en exakt justering av föreslagna procentsatser. En höjning av gränserna för lägsta tillåtna värden bör dock övervägas.

Länsstyrelsen i Älvsborgs län:

Beredningen har gjort en genomgripande analys av byggnadsföretagen. Denna visar bl. a. (s. 534) att endast 40 % av tillgängligt reservutrymme utnyttjas. Detta förhållande borde egentligen ha föranlett beredningen att föreslå inskränkning i reserveringsrätten. I stället föreslår beredningen regler som totalt sett medför utökade reserveringsmöjligheter. Bortsett från de större byggnadsföretagen, som utnyttjar det totala utrymmet för reserveringar endast till utjämning mellan olika räkenskapsår torde många andra eftersträva att utnyttja maximal skattemässig nedskrivning, för att erhålla så låg skattepliktig inkomst som möjligt. De stora reserveringsmöjligheterna medför att vissa byggnadsaktiebolag, frånsett garantibelopp för fastigheten, aldrig åsättes beskattningsbar inkomst. Jämförbara förhållanden föreligger beträffande enskilda firmor såtillvida att företagaren själv kan bestämma en lämplig storlek på rörelsens nettointäkt. Om avsättningsmöjligheter till resultatutjämningsfond bestämmes till 20 % bör därför enligt länsstyrelsens uppfattning reducering göras av nedskrivningsprocenten för pågående arbeten. Alternativt kan det ifrågasättas att medge rätt till nedskrivning på lagerfastigheter. Även vid en tioprocentig nedskrivning av värdet av pågående arbete på annans fasta egendom skulle enligt analysen ovan tillgängligt reserveringsutrymme – räknat för samtliga byggnadsrörelser i landet – totalt sett ingalunda ha tagits i anspråk. Med hänsyn till de betydande förlustrisker som kan föreligga vid fastprisentreprenader bör man inte i första hand begränsa det reserveringsutrymme, som avser arbeten på annans fasta egendom.

2.4.6 Andel i fastighetsförvaltande bolag

Beredningens förslag att skattskyldig, som innehar andel i fastighetsförvaltande bolag, skall ha valfrihet att antingen göra nedskrivning av andelen eller att låta bolaget skriva ned fastigheter i räkenskaperna kritiseras endast av *RSV:*

Förslaget till punkt 3 femte stycket anvisningarna till 41 § KL lyder:

> Bestämmelsen i tredje stycket äger motsvarande tillämpning vid värdering av fastigheter som innehavas av sådant fastighetsförvaltande handelsbolag som avses i punkt 3 sjätte stycket av anvisningarna till 27 §. Har nedskrivning icke skett i handelsbolagets räkenskaper äger delägare i handelsbolaget skriva ned värdet av sin andel i motsvarande mån. Avyttrar delägare i handelsbolag andel i bolaget, skall på delägaren belöpande nedskrivning av fastighet återföras till beskattning hos denne.

Med "handelsbolag som avses i punkt 3 sjätte stycket av anvisningarna till 27 §" menas fastighetsförvaltande handelsbolag som har någon delägare som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter. Förslaget att nedskrivning av sådant bolags fastighetsbestånd skall få ske i bolagets räkenskaper medför vissa komplikationer som inte berörts av beredningen.

Sker nedskrivning i handelsbolagets räkenskaper blir det vissa svårigheter i fall den delägare (nedan kallad rörelsedelägare) bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter medan övriga delägare inte gör det. Vid den skattemässiga inkomstredovisningen bör ju rörelsedelägaren inte tillgodo-

räknas högre nedskrivning än som belöper på hans andel av fastighetsbeståndet under det att de övriga delägarna inte skall tillgodoräknas någon nedskrivning alls. Denna skillnad torde medföra vissa redovisningstekniska problem.

Vidare kan det uppstå komplikationer i samband med avyttring av andel som ägs av rörelsedelägare. Vid sådan avyttring skall på delägaren belöpande nedskrivning av fastighet återföras till beskattning hos honom. Därvid bör ju också motsvarande uppskrivning ske i bolagets räkenskaper. Sker inte sådan uppskrivning skulle det innebära att den som köpte andelen inte skulle kunna göra någon nedskrivning vare sig på sin inköpta andel eller på det mot andelen svarande fastighetsbeståndet, även om han vore rörelsedelägare, trots att den tidigare rörelsedelägarens nedskrivning återförts till beskattning. Uppskrivningen torde avsevärt komplicera bolagets räkenskaper. Olika skattemässiga restvärden kan därigenom uppkomma på två delägares lika stora andelar av bolagets fastighetsbestånd.

Beredningens förslag att tillåta nedskrivning i handelsbolagens räkenskaper kommer med största säkerhet att medföra betydande svårigheter för taxeringsmyndigheterna vid inkomsttaxeringen av delägarna, framför allt i de fall det finns både rörelsedelägare och icke rörelsedelägare i samma bolag.

För rörelsedelägaren är det ur konsolideringssynpunkt tämligen likgiltigt om han får göra nedskrivning på sin andel eller om nedskrivning får ske i handelsbolaget. Vid avyttring av nedskriven andel uppstår inga problem eftersom intäkten från sådan avyttring blir intäkt i rörelse och nedskrivningen således automatiskt återförs till beskattning.

RSV avstyrker beredningens förslag att nedskrivning skall få ske av fastighetsförvaltande handelsbolags fastigheter i bolagets räkenskaper eftersom förslaget medför avsevärda tillämpningsproblem. Förslaget synes inte fylla något självständigt konsolideringsändamål.

2.4.7 Återföring av värdeminskningsavdrag

Förslaget att värdeminskningsavdrag på byggnad som utgör omsättningstillgång skall – om ägaren bedriver byggnadsrörelse, tomtrörelse, handel med fastigheter eller försäkringsrörelse – återföras vid beräkning av rörelseinkomsten men att fastigheterna i gengäld skall få skrivas ned till det skattemässiga restvärdet, kommenteras endast av ett fåtal av remissinstanserna.

RSV, *försäkringsinspektionen* och *kammarrätten i Göteborg* tillstyrker förslaget. Kammarrätten påpekar dock att bestämmelsen i vissa fall innebär en försämring i förhållande till nuvarande läge:

Om värdeminskningsavdraget föranleder att det uppkommer ett underskott på fastigheten är det inte säkert att den skattskyldige kan tillgodogöra sig detta underskott vid den kommunala taxeringen. Används byggnaden i rörelse kan den skattskyldige enligt beredningens förslag underlåta att yrka värdeminskningsavdraget och i stället tillgodogöra sig detta genom en utsträckning av avskrivningstiden. En sådan möjlighet finns dock inte om fastigheten redovisas under inkomstslaget annan fastighet, t. ex. då en byggmästare avvecklat sin byggnadsrörelse men behållit några "smittade"

fastigheter som uthyrs till bostadsändamål. Kammarrätten har redan inledningsvis föreslagit att rätten att skjuta upp värdeminskningsavdrag skall finnas också i inkomstslaget annan fastighet.

Länsstyrelsen i Örebro län anser att alternativet med nedskrivning till fastigheternas sammanlagda restvärden leder till tillämpningssvårigheter och bör utgå.

SBEF är kritisk till förslaget:

Som ovan framgått bedriver byggnadsföretag ofta också fastighetsförvaltning. Inkomsten härav skall redovisas efter de grunder som gäller för redovisning av inkomst av annan fastighet varvid sedvanligt värdeminskningsavdrag för byggnad erhålles. Samtidigt gäller att byggnadsföretag har rätt till nedskrivning för förlustrisker m. m. på fastigheter i byggnadsrörelsen och att intäkt vid försäljning av fastighet skall redovisas som inkomst av rörelse. Beredningen betecknar detta som "den dubbla avskrivningsrätten". SBEF vill emellertid framhålla att fråga är om helt skilda avdragsformer. Värdeminskningsavdraget skall sålunda motsvara den fysiska förslitningen av en byggnad medan nedskrivningen skall ge byggnadsföretaget möjligheter att vid värderingen täcka in risker för förlust, prisfall m. m. Risken för prisfall kan många gånger vara betydande. Marknadsvärdet av en fastighet kan t. ex. ändras på grund av ny lagstiftning. Här kan nämnas de ändrade reglerna för paritetslånesystemet. Fastigheters marknadsvärde kan vidare påverkas av t. ex. ändrade stadsplaner och av att ortens dominerande industri läggs ned m. m.

I betänkandet föreslås att värdeminskningsavdrag, som yrkas i förvärvskällan annan fastighet, skall upptas som intäkt av rörelse. För att byggnadsföretagens reserveringsmöjligheter inte i alltför hög grad skall inskränkas genom återföringen föreslås en alternativ nedskrivningsregel som innebär att nedskrivning får ske till omsättningsfastigheternas skattemässiga restvärden. Innebörden av beredningens förslag är att rätten till reservering för förlust- och prisfallsrisker i omsättningsfastigheter försvinner efter några års innehav. Nedanstående exempel visar tillämpningen av förslaget.

Förutsättningar: Ett byggnadsföretag anskaffar en förvaltningsfastighet år 1 för 100. Årlig avskrivning inkl. primäravdrag de fem första åren är 4. Därefter uppgår avskrivningen till 2.

År	Anskaffnings-värde	Maximal nedskrivning	Ack avskrivning	Lägsta tillåtna värde
1	100	15	4	85
2	100	15	8	85
3	100	15	12	85
4	100	16	16	84
5	100	20	20	80
6	100	22	22	78
7	100	24	24	76
8	100	26	26	74
9	100	28	28	72
10	100	30	30	70

Redan år 4 befinner sig byggnadsföretaget ur reserveringssynpunkt i samma situation som andra fastighetsägare vilket innebär att det inte längre föreligger någon reserv i fastigheten. Byggnadsföretagens möjligheter till konsolidering enligt nu gällande regler upphör därigenom såvitt avser omsättningsfastigheter.

Ur konsolideringssynpunkt har materiallager ringa betydelse och i fråga om pågående arbeten bör reserveringarna först och främst betraktas som förlustriskreserveringar. Omsättningsfastigheterna är därför det viktigaste underlaget för konsolidering. Detta kommer att gälla även om resultatutjämningsfonder införs.

En annan effekt av förslaget är att byggnadsföretagens skattekostnader ökar. Detta sammanhänger med följande.

Förslaget om återföring av värdeminskningsavdragen synes innebära att tillägget för det på fastighetsbilagan yrkade värdeminskningsavdragen skall redovisas som tillkommande post på rörelsebilagan i deklarationen. Denna teknik, att återföra värdeminskningsavdragen i förvärvskällan rörelse ökar byggnadsföretagens skattebelastning med ca 55 % av tilläggspostens storlek. Anledningen till den ökade skattebelastningen är att de flesta företag strävar efter att redovisa en jämn resultatutveckling. Detta innebär att nettovinsten i resultaträkningen ofta kan betraktas som mer eller mindre konstant.

Denna nettovinst kan regleras från år till år genom reservförändringar. Företagens strävan att hålla en jämn vinstnivå torde gälla såväl de mindre och medelstora företagen som de stora börsnoterade företagen. Om tillägget görs i deklarationen kommer därför nettovinsten enligt rörelsebilagan att överstiga nettovinsten enligt resultaträkningen efter övriga avdrag och tillkommande poster med belopp motsvarande det tillagda beloppet.

Den ökade skattebelastningen kan endast elimineras på sätt att nettovinsten minskas genom att nedskrivningarna ökas med det belopp som motsvarar värdeminskningsavdragen eller att andra bokslutsdispositioner företas. Dessa åtgärder leder emellertid till att många byggnadsföretag måste redovisa förlust i resultaträkningen. Att i årsredovisningen behöva visa förlust för att undvika ökade skattekostnader till följd av att tillägget görs i deklarationen är absolut inte godtagbart. På senare år har utformningen av årsredovisningarna starkt förändrats. Informationsmängden har ökat och kvaliteten har förbättrats. Årsredovisningen har för många företag blivit ett viktigt instrument när det gäller att sprida kunskap om företagets verksamhet. Enda sättet att inhämta upplysningar om företagets ekonomiska läge är för många intressentgrupper att läsa årsredovisningen. Det är därför helt otillfredsställande att den tekniska utformningen av förslaget kan komma att i hög grad påverka det i årsredovisningen redovisade årsresultatet och leda till förlustredovisning som i varje särskilt fall måste förklaras. De enda skäl beredningen framför för att ändra nuvarande regler är att de medför betydande tillämpningssvårigheter och att åtnjutna avskrivningar inte återföres till beskattning vid försäljning i den omfattning som bör ske. Enligt SBEF:s uppfattning föreligger inte några tillämpningssvårigheter. Kontrollproblemen med återföring av avskrivningar torde i huvudsak avse avskrivningar före år 1969. Beträffande dessa avskrivningar förbättras inte kontrollen genom de ändringar beredningen föreslår.

Enligt SBEF:s uppfattning är förslaget i denna del därför illa underbyggt. SBEF anser vidare att byggnadsföretagen skall ha rätt till såväl nedskrivning som avskrivning. Nedskrivningen motiveras med att byggnadsföretagen eljest skulle få otillräckliga konsolideringsmöjligheter jämfört med annan

industri. Beredningens målsättning har för övrigt varit att bibehålla i stort sett oförändrade reserveringsmöjligheter. Rätten till avskrivning motiveras med att byggnadsföretagens förvaltningsfastigheter undergår lika stor ekonomisk och fysisk förslitning som fastigheter som ägs av andra fastighetsförvaltare. Värdeminskningsavdragen motsvarar sålunda enbart nedgången av en byggnads värde under dess ekonomiska livslängd. I dessa avdrag ligger därför inte någon konsolidering.

I första hand får SBEF därför hemställa att nuvarande regler bibehålls. I andra hand får SBEF framställa följande yrkande.

För att byggnadsföretagen skall ges möjlighet till konsolideringsnedskrivning – bör föreskrivas att omsättningsfastigheterna skall få upptagas till lägst 85 procent av summan av fastigheternas beräknade skattemässiga restvärden. Återföringen av värdeminskningsavdragen skall vidare ske över resultaträkningen, t. ex. i särskild post under bokslutsdispositioner i stället för på deklarationsbilagan. Härigenom kan återföringens negativa inverkan på årsredovisningens utformning undvikas.

SBEF kritiserar också de föreslagna övergångsreglerna:

Punkten 5 innebär att längre gående nedskrivning än till 85 % av fastigheternas sammanlagda anskaffningsvärde inte tillåts så länge tidigare medgivna värdeminskningsavdrag inte är återförda. Punkten 5 synes få följande konsekvenser. Enligt nuvarande regler medges nedskrivning med dels samtliga indirekta kostnader och dels med 15 % av de direkta kostnaderna. Vidare erhålls avdrag för värdeminskning av byggnad m. m. Enligt förslaget skulle endast nedskrivning medges med belopp som – om man bortser från att en initialnedskrivning på 15 % av direkta kostnader kan erhållas – motsvarar de värdeminskningsavdrag som alla fastighetsägare har rätt till. Skillnaden mellan de föreslagna och de nuvarande reglerna kan därför uppskattas beloppsmässigt till summan av nuvarande nedskrivningsrätt dvs. 15 % av direkta kostnader med tillägg för indirekta kostnader.

En tillämpning av punkt 5 av övergångsbestämmelserna innebär därför att ytterligare konsolidering i omsättningsfastigheter eller förlustriskreserveringar inte är tillåtna förrän tidigare reserveringar grundade på de direkta och indirekta kostnaderna antingen återförts till beskattning eller också uppgår till minst summan av ackumulerade värdeminskningsavdrag på byggnaderna. För byggnadsföretag med stora reserveringar i omsättningsfastigheter medför enligt vad berörda företag upplyser punkten 5 att vare sig nedskrivningar eller avskrivningar kan göras under mellan 5 och 10 år efter det att de nya reglerna trätt i kraft. Konsekvenserna härav blir att dessa företag måste skatta av vinster i en omfattning som inte på något sätt är acceptabelt ur likviditetssynpunkt. Enligt en av statistiska centralbyrån för år 1976 företagen bearbetning av finansstatistiken för byggnadsföretag med minst 50 anställda framgår att likviditeten för 48 % av företagen understiger 1,0. Erfarenhetsmässigt anses det att likviditeten bör överstiga 1,0 för att vara tillfredsställande. Med hänsyn till att otillfredsställande likviditet varit en av de väsentligaste anledningarna till företagsnedläggelser på senare år är det synnerligen olyckligt att införa övergångsbestämmelser med de konsekvenser den föreslagna punkten 5 leder till. SBEF får därför mycket bestämt motsätta sig övergångsbestämmelser enligt förslaget. SBEF får i stället föreslå följande.

Om beredningens förslag beträffande återföring av värdeminskningsav-

drag och aktivering av indirekta kostnader – trots vad SBEF erinrat ovan under IV. A. 4) och B. – leder till lagstiftningsåtgärder måste därför likviditetsförsämringar till följd av reservupplösningar ovillkorligen undvikas. Detta kan ske genom att indirekta kostnader avseende fastigheter som finns vid lagens ikraftträdande inte skall beröras av ändringarna. I sammanhanget kan erinras att motsvarande problem fanns när dåvarande riksskattenämndens anvisningar RN 1966 nr 1:2 ersattes med riksskatteverkets anvisningar 1975:23. Sistnämnda anvisningar innebär bl. a. att vissa kostnader som tidigare behandlats som indirekta fr. o. m. 1977 års taxering skulle behandlas som direkta kostnader och sålunda aktiveras. Enligt en särskild punkt 3 till RSV Dt 1975:23 bestämdes att de nya reglerna om direkta kostnader endast skulle tillämpas på kostnader som nedlades fr. o. m. den 1 januari 1978. Om aktiveringsskyldighet för indirekta kostnader införs behövs därför en övergångsbestämmelse enligt vilken endast indirekta kostnader som nedläggs efter lagens ikraftträdande behöver aktiveras. För att förhindra likviditetsförsämringar måste för det andra det fastighetsbestånd som finns vid lagens ikraftträdande undantas från bestämmelser om återföring av värdeminskningsavdrag som gjorts före lagens ikraftträdande. Övergångsbestämmelser bör därför utformas så att nedskrivningar och avskrivningar i det fastighetsbestånd som finns vid övergångstillfället får behållas och att detta fastighetsbeståndets skattemässiga restvärde skall anses motsvara summan av av- och nedskrivningar. Nedskrivningar får härefter göras med belopp motsvarande avskrivningar enligt plan. Endast beträffande fastigheter som förvärvats fr. o. m. ikraftträdandet bör därför de nya bestämmelserna få tillämpas.

Svenska försäkringsbolags riksförbund anser att det inte är lämpligt att tillämpa de föreslagna reglerna även på försäkringsföretag:

Riksförbundet kan inte finna att likhetstecken i denna fråga kan sättas mellan byggnadsrörelse och försäkringsrörelse. Det lager av fastigheter som byggnadsföretagen redovisar är producerat med tanke på framtida försäljning, dvs. lagrets sammansättning växlar med åren och omsättningen är jämförelsevis stor. Det lager av fastigheter som försäkringsföretagen äger har en annan karaktär. Det är avsett för långvarigt innehav och omsättningen är liten. Med hänsyn härtill anser riksförbundet inte att den föreslagna ändringen kan göras tillämplig på försäkringsbolag. För dessa är den nuvarande metoden med årliga värdeminskningsavdrag uppenbarligen mer ändamålsenlig som princip än en i viss mån utvidgad nedskrivningsmöjlighet som föreslås inträda först när det skattemässiga restvärdet kommer att understiga 85 % av fastigheternas anskaffningsvärden. I fråga om försäkringsbolagens fastigheter är det av väsentligt intresse att bibehålla den årliga avdragsrätten på grund av förslitning m. m. samtidigt med nedskrivningsmöjligheten som har annat syfte. De särskilda bestämmelser som rör beskattning av försäkringsrörelse bör därvid kompletteras med en uttrycklig lagregel att vid försäljning av fastighet inte endast den bokföringsmässiga vinsten utan också återvunna värdeminskningsavdrag skall beskattas. Med hänsyn till de relativt fåtaliga försäljningarna och till att försäkringsbolagen alltid får antagas kunna skattemässigt utnyttja värdeminskningsavdragen torde inte några utredningssvårigheter föreligga som kan medföra olägenheter för försäkringsbolagen eller vid skattemyndigheternas kontrollarbete.

RSV tar särskilt upp lagtextens utformning:

Den föreslagna bestämmelsen omfattar även värdeminskningsavdrag avseende byggnad som utgör omsättningstillgång i försäkringsrörelse. I fråga om livförsäkringsanstalt finns emellertid regler i kommunalskattelagen som direkt står i strid med beredningens förslag. Punkt 7 av anvisningarna till 28 § KL lyder:

> I fråga om beräkning av intäkt av försäkringsrörelse som drivits av livförsäkringsanstalt gäller vad därom stadgas i 30 § med därtill hörande anvisningar.

I punkt 1 av anvisningarna till 30 § finns regler om hur nettointäkt av försäkringsrörelse som drivits av livförsäkringsanstalt skall beräknas. Fjärde stycket av denna anvisningspunkt har följande lydelse:

> Från bruttointäkten får avdragas dels ränta på gäld, dels, i fråga om fastighetsförvaltning, annan enligt 25 § avdragsgill omkostnad för fastighet, dels förlust vid försäljning av annan tillgång än inventarium eller för stadigvarande bruk i rörelsen avsedd fastighet, dels belopp varmed värdet av annan tillgång än inventarium eller för stadigvarande bruk i rörelsen avsedd fastighet enligt denna lag nedskrivits, dels 5 % av vad som återstår av bruttointäkten efter avdrag enligt detta stycke.

Av de citerade lagrummen framgår att livförsäkringsanstalt som bedriver försäkringsrörelse får tillgodoräkna sig både värdeminskningsavdrag och nedskrivning på omsättningsfastigheter som ingår i anstaltens fastighetsförvaltning.

RSV anser att punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 30 § KL måste ändras så att dess innehåll kommer att överensstämma med innehållet i förslaget till punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 28 § KL.

Samma ändring efterlyses av *försäkringsinspektionen.*

Länsstyrelsen i Jönköpings län ifrågasätter om inte övergångsbestämmelsen rörande värdeminskningsavdrag bör kompletteras:

Första meningen av punkt 5 av ikraftträdandebestämmelserna omfattar endast värdeminskningsavdrag som åtnjutits med stöd av punkt 3 av anvisningarna till 25 §, dvs. de fall då fastigheten helt eller delvis användes i ägarens rörelse eller om fastigheten användes i rörelse av annan än ägaren. Denna hänvisning täcker inte övriga värdeminskningsavdrag. Även sådana avdrag bör väl beaktas.

2.4.8 Förvärv genom arv eller gåva

Förslaget att en fastighet, som utgjort omsättningstillgång i den skattskyldiges rörelse, skall behålla denna karaktär hos den som förvärvar tillgången genom arv m. m., dock med möjlighet till frivillig avskattning, har fått ett blandat mottagande. Lösningen tillstyrks av *länsstyrelserna i Uppsala, Göteborgs och Bohus, Örebro* och *Jämtlands län* samt av *Lantbrukarnas skattedelegation* och *SBEF. RSV* samt *länsstyrelserna i Stockholms* och *Kristianstads län* förordar liksom *TOR* att avskattningen görs obligatorisk.

RSV:

Beredningen föreslår att arvlåtares lager av fastigheter i princip skall anses som omsättningstillgång hos arvtagaren, till skillnad mot vad som gäller för närvarande. Beredningen föreslår vidare att frivillig avskattning skall få göras av arvtagare som inte bedriver byggnadsrörelse, tomtrörelse eller handel med fastigheter.

Den föreslagna ordningen kommer att medföra kontrollsvårigheter i fråga om fastigheter som skall anses utgöra omsättningstillgång och som den skattskyldige väljer att inte skatta av. För att beskattningsmyndigheterna skall kunna hålla reda på dessa icke avskattade fastigheter torde det vara nödvändigt att införa ett skatteadministrativt kontrollsystem i form av liggare eller dylikt – något som i längden knappast fungerar tillförlitligt.

RSV ifrågasätter om inte obligatorisk avskattning vore att föredra beträffande skattskyldiga som inte bedriver byggnadsrörelse, tomtrörelse eller handel med fastigheter vid tidpunkten för förvärvet. Ett sådant betraktelsesätt framstår som det enda naturliga när egendom övertas av någon som inte är rörelseidkare och alltså i princip inte har rätt till nedskrivning. Med en obligatorisk avskattning skulle man slippa kontrollsvårigheterna. Beredningen har ansett att det är olämpligt att i samband med arvskifte utkräva både inkomstskatt och arvsskatt eftersom arvtagaren ofta saknar erforderlig skatteförmåga, varför han skulle tvingas realisera arvfallna tillgångar för att kunna betala skatterna. Eftersom rörelsen upphört genom dödsfallet är det en konsekvens av nedskrivningsrätten att utnyttjad nedskrivning tas fram till beskattning. Är skatteskulden så stor att försäljning framtvingas är det principiellt sett inget att säga härom. RSV vill erinra om att skattskyldig enligt 55 § 1 mom. lagen om arvsskatt och gåvoskatt kan få anstånd med att erlägga arvsskatten medelst medgivande från beskattningsmyndigheten att erlägga sådan skatt genom högst tio årliga inbetalningar. RSV förordar i detta sammanhang att man närmare utreder om det inte bör införas ett anstånds- eller uppskovsinstitut också i fråga om inkomstskatt som påförs dödsbo eller arvinge (testamentstagare) i samband med avskattning av "rörelsesmittade" inventarier vid arvfall. Genomförs ett sådant institut är det lämpligt att det samordnas med det befintliga anståndsinstitutet beträffande arvsskatt.

Om obligatorisk avskattning genomförs anser RSV att denna beskattning i princip bör ske hos dödsboet och inte hos arvtagarna. Om dödsboet beskattas slipper dödsbodelägarna att vid arvskifte ta hänsyn till att latent skatteskuld åvilar fastighet som skall skiftas. Ur administrativ synpunkt torde det också vara enklare om beskattningen sker hos dödsboet.

Länsstyrelsen i Kristianstads län:

Om någon, som själv bedriver byggnadsverksamhet, tillskiftas fastighet, som varit omsättningstillgång i arvlåtarens byggnadsrörelse, synes naturligt, att betrakta fastigheten som omsättningstillgång också i arvtagarens byggnadsrörelse. Samma är förhållandet, om arvtagaren fortsätter den av arvlåtaren bedrivna rörelsen. Likaså synes det rimligt, att inte tillåta någon avskattning i samband med arvskiftet i dessa fall. Ur principiell synpunkt inger det emellertid betänkligheter att övervältra skatteskulden på personer, som inte är eller har varit aktiva byggmästare, och som därför inte på något sätt kan sägas fortsätta den av arvlåtaren bedrivna rörelsen. Visserligen kan det hävdas, att vid arv av sådana lagertillgångar, som endast kan avyttras

under sådana former att rörelse får anses föreligga. sker en generell övervältring av skatteskulden på arvtagarna. Det rör sig emellertid i dessa fall om en skatteskuld, som infrias så gott som omgående i samband med avveckling av boet eller rörelsen. Förhållandet kan närmast jämföras med en obligatorisk avskattning av lagerfastigheter i samband med arvskifte. Vid arv av fastighet, som utgör lagertillgång i arvlåtarens rörelse, kommer det emellertid ofta att förflyta mycket lång tid intill dess försäljning sker och skatteskulden sålunda skulle komma att infrias. Det är dessutom inte sällan fråga om äldre fastigheter med stora dolda reserver. En reglering i enlighet med beredningens intentioner kommer sannolikt också att försvåra försäljningen av dessa fastigheter med hänsyn till den beskattning som utlöses i samband med försäljningen. Det torde för övrigt kunna ifrågasättas, om någon effektiv kontroll av att skatteskulden verkligen kommer att infrias vid försäljningen, kommer att kunna genomföras. En sådan kontroll kommer sannolikt att kräva en särskild registrering av alla "smittade" fastigheter för att bli effektiv.

Med hänvisning till vad som anförts ovan avvisar länsstyrelsen beredningens förslag att fastighet, som utgjort omsättningstillgång i avliden byggmästares rörelse, skall anses som lager även för sådan arvtagare, som inte själv är eller har varit byggmästare. Det kan emellertid inte heller accepteras att helt efterskänka skatteskulden i enlighet med nu gällande praxis. Länsstyrelsen föreslår därför i dessa fall en obligatorisk avskattning i samband med arvskiftet. Den skatteskuld, som åvilar de fastigheter, som utgör lager i arvlåtarens byggnadsrörelse, kommer därvid att infrias utan att överföras till nästa generation. Kontrollen av att skatteskulden verkligen infrias kommer naturligen att väsentligt förenklas. Regler om obligatorisk avskattning i samband med arvskifte kommer sannolikt också, i motsats till nu gällande regler, att medverka till att byggmästare i större omfattning säljer ut sitt fastighetsinnehav. Den obligatoriska avskattningen kommer emellertid under alla omständigheter att kunna medföra likviditetsproblem. Generösa anståndsregler för inbetalning av skatten skulle dock bidra till att lösa dessa problem. Dessutom synes rimligt, att i viss utsträckning avräkna den inkomstskatt, som blir en följd av avskattningen, mot arvsskatten. Sålunda bör den inkomstskatt, som beräknas uppkomma till följd av att fastighetens bokförda värde understiger det i arvsskattehänseende gällande värdet, reducera underlaget för arvsskattens beräknande.

Sammanfattningsvis innebär sålunda länsstyrelsens ställningstagande, att om skattskyldig genom arv, testamente eller bodelning i anledning av andra makens död förvärvar fastighet, som utgjort omsättningstillgång i den avlidnes byggnadsrörelse, avskattning skall ske av fastigheten i samband med arvskiftet, såvida inte den skattskyldige själv vid tidpunkten för förvärvet bedriver byggnadsrörelse. I detta senare fall utgör fastigheten omsättningstillgång i den skattskyldiges byggnadsrörelse. Samma regler bör tillämpas för aktier och andelar, som utgjort omsättningstillgångar i den avlidnes byggnadsrörelse. Undantag bör göras i vissa fall för villafastighet, som den avlidne ägt och varit mantalsskriven på vid dödsfallet. I detta avseende ansluter sig länsstyrelsen till de av beredningen föreslagna reglerna.

Beträffande lagerfastighet i s. k. kvalificerad tomtrörelse bör enligt länsstyrelsen avskattning aldrig tillåtas:

Vad gäller de kvalificerade tomtrörelserna får dessa i allmänhet anses vara av så etablerad karaktär, att den som ärver en fastighet, som utgör

omsättningstillgång i sådan rörelse, också måste anses fortsätta denna rörelse. Till följd härav bör sådan fastighet alltid räknas som omsättningsfastighet hos arvtagaren. Någon frivillig avskattning bör i konsekvens härmed aldrig få ske vad avser de kvalificerade tomtrörelserna.

Länsstyrelserna i Jönköpings och *Malmöhus län* anför att vissa tillämpningsproblem är förenade med beredningens förslag.

Länsstyrelsen i Jönköpings län:

Vad gäller punkt 4 första och andra stycket av anvisningarna till 27 § kan man fråga sig huruvida arvtagaren anses bedriva byggnadsrörelse efter att ha ärvt en omsättningstillgång, t. ex. en fastighet. Om han anses bedriva sådan rörelse synes förslaget innebära att denna rörelse sedan kan gå i arv i flera led. Detta medför givetvis bl. a. stora praktiska svårigheter i taxeringsarbetet. Inte heller synes en sådan tolkning av förslaget överensstämma med beredningens uttalande att upplösningen av arvlåtarens reserver och därmed beskattningen förskjuts till den tidpunkt då arvfallen tillgång "avyttras eller på annat sätt" övergår i annans ägo (s. 543). Även denna del av förslaget torde därför kräva ytterligare överväganden.

Vidare synes betydande kontrollproblem uppkomma i fråga om det föreslagna undantaget för en- och tvåfamiljsfastigheter vid förvärv genom arv, när det gäller att bedöma om fastigheten varit föremål för ombyggnadsarbeten eller nedskrivning i arvlåtarens rörelse.

Länsstyrelsen i Malmöhus län:

I anvisningspunkt 4 till 27 § KL föreslår beredningen att vissa tillgångar som utgjort omsättningstillgångar i avliden persons rörelse skall utgöra lagertillgångar även hos förvärvaren. Fråga skall vara om fastighet, aktie, andel eller liknande värdepapper. Man öppnar en möjlighet för förvärvaren av fastighet att – om denne så önskar – ändra karaktären av omsättningstillgång genom avskattning. Sådan avskattning är dock ej möjlig om arvfången egendom utgöres av aktier i fastighetsförvaltande företag som utgjort lagertillgång i byggnadsrörelse. Beredningen har inte närmare preciserat av vilken orsak avskattning i sistnämnda fall ej bör tillåtas. Ur principiell synpunkt kan det knappast finnas anledning göra åtskillnad på fastighet och aktier (andelar) som utgör omsättningstillgångar i byggnadsrörelse.

Beskattningsfrågor i samband med rörelseidkares död uppkommer inte endast när det gäller tillgångar som fastigheter och värdepapper. Enligt länsstyrelsens uppfattning borde beredningen här ha eftersträvat en helhetslösning av hithörande frågor innefattande även egendom som exempelvis konst, antikviteter m. m. som utgjort omsättningstillgångar hos arvlåtaren. Länsstyrelsen anser därför att inkomstbeskattningsfrågor i samband med arvskiften är mogna för lagstiftning först sedan saken utretts i ett vidare perspektiv.

SBEF efterlyser bestämmelser som underlättar den frivilliga avskattningen:

Enligt beredningens förslag skall nuvarande praxis att omsättningsfastigheter kan byta karaktär i samband med bodelning i anledning av dödsfall eller vid arvskifte ändras. SBEF har förståelse för att de skatteskulder som

skapats i den avlidnes rörelse blir föremål för beskattning efter dödsfallet. Beredningens förslag i fråga om avskattning bör emellertid utformas på sådant sätt att möjligheterna till avskattning underlättas. Som förslaget är utformat kan avskattning endast ske i de fall arvtagaren kan betala den skatt som uppkommer till följd av avskattningen. I realiteten torde det bli mycket sällsynt att tillräckliga medel finns vid tidpunkten för avskattningen. Detta sammanhänger med att arvtagaren som regel inte själv har tillräckliga medel och att i de fall arvlåtaren efterlämnat likvida tillgångar av nämnvärd omfattning dessa ofta använts till att betala arvskatten. Med hänsyn härtill torde därför avskattning endast bli möjlig för personer som antingen själva har stora förmögenheter eller som erhåller tillräckliga likvida medel i samband med arvskifte.

Mot bakgrund av vad här redovisats anser SBEF att det är viktigt att avskattning tillåts i samband med att fastigheter övergår till någon som inte bedriver byggnadsrörelse. För att avskattningen skall bli en realitet bör emellertid arvtagaren erhålla uppskov med skattens erläggande till dess att fastighetens marknadsvärde realiseras i samband med avyttring. Till säkerhet för skatteskulden skulle därvid pantbrev i fastigheten eller annan säkerhet kunna lämnas. Om avskattning sker bör emellertid hänsyn härtill tas i samband med arvsbeskattningen. En avskattning innebär i princip detsamma som att den avlidne sålt fastigheten och att medel efter skatt blivit föremål för arvsbeskattning. Om avskattning sker bör därför arvsbeskattning i efterhand kunna nedsättas. SBEF får därför föreslå att lagen om arvskatt och gåvoskatt kompletteras med en bestämmelse av innebörd att arvskatt skall kunna nedsättas genom t. ex. ansökningsförfarande hos länsstyrelsen om avskattning enligt de föreslagna bestämmelserna i kommunalskattelagen skett.

Några av *länsstyrelserna* samt *Lantbrukarnas skattedelegation* har synpunkter på lagtextens avfattning.

Länsstyrelsen i Jämtlands län:

Beredningen föreslår bl. a. att avskattning i vissa fall skall få ske av fastighet som utgjort omsättningstillgång i en avlidens rörelse. På s. 544 i betänkandet sägs att arvtagarna i samband med arvskifte bör ges möjlighet att avskatta lagret av fastigheter till marknadsvärde dock lägst arvlåtarens anskaffningsvärde. I den föreslagna lagtexten, punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 27 § KL, omnämns endast marknadsvärdet. Marknadsvärdet torde med stöd av bestämmelserna i 9 § KL mestadels komma att beräknas med ledning av 1.33 gånger taxeringsvärdet uppräknat med hänsyn till förändringarna i prisindex från senaste allmänna fastighetstaxeringen till tidpunkten för förvärvet. Erfarenhetsmässigt ger en sådan beräkning av marknadsvärdet ofta ett lägre värde än både vad fastigheten skulle betinga i pris vid en försäljning och dess anskaffningsvärde, i synnerhet om fastigheten är nyanskaffad eller nyuppförd. Avskattningen är frivillig och det finns därför ingen anledning att utan tillgång till ett faktiskt saluvärde basera avskattningen på ett beräknat värde som understiger anskaffningsvärdet. Lagtexten bör ändras så att avskattning skall ske utifrån det högsta av marknadsvärdet och arvlåtarens anskaffningsvärde.

Samma påpekande görs av *länsstyrelserna i Stockholms* och *Örebro län.*

Länsstyrelsen i Uppsala län:

Den av beredningen föreslagna avskattningsregeln bör förtydligas. Länsstyrelsen åsyftar den i anvisningarna till 27 § KL punkt 4, andra stycket angivna "skattemässiga restvärde" sammanställd med den i anvisningarna till 41 § KL, punkt 3, tredje stycket intagna definitionen av beräknade skattemässiga restvärden. Om arvlåtaren inte åtnjutit några värdeminskningsavdrag men väl verkställt nedskrivning på fastigheten skulle med den utformning regeln fått den dolda reserven kunna undgå beskattning. Detta torde ej ha varit beredningens mening.

Lantbrukarnas skattedelegation:

Vid utformningen av avskattningsregeln i anvisningspunkt 4 andra stycket till 27 § KL synes beredningen ha utgått från att marknadsvärdet överstiger fastighetens skattemässiga restvärde. För att även täcka in den motsatta situationen bör regeln omformuleras så att som intäkt av rörelse upptas fastighetens marknadsvärde och som kostnad dess skattemässiga restvärde vid tidpunkten för förvärvet.

I författningsförslaget anvisningspunkt 4 sista stycket till 27 § KL avses uppenbarligen både arvskiftes- och bodelningssituationen varför "eller bodelning" bör tilläggas i första meningen.

Förslaget om undantag från bestämmelserna för en- och tvåfamiljsfastighet som tjänat som bostad åt arvlåtaren och på vilken denna vid dödsfallet varit mantalsskriven i minst fem år godtas i allmänhet. *Länsstyrelsen i Södermanlands län* anser dock att den 10-åriga mantalsskrivningsperiod som i övrigt föreslagits beträffande bostadsfastigheter bör gälla även i detta fall.

Lantbrukarnas skattedelegation förordar liberalare bestämmelser för bostadsfastigheter:

I anvisningspunkt 4 till 27 § KL föreslås att en- och tvåfamiljsfastighet inte längre skall utgöra omsättningstillgång i det fall byggmästaren vid dödsfallet har ägt och varit mantalsskriven på fastigheten i fem år. Regeln är tilltalande men det får dock anses olyckligt, att avgörande för om fastigheten skall vara omsättningstillgång eller ej är huruvida byggmästaren avlider före eller efter viss tidpunkt. Dessutom medför regeln att en fastighet kan vara omsättningstillgång endast till en del. Så kan bli fallet då byggmästares efterlevande make genom bodelning förvärvar den avlidnes andel av tidigare gemensamt ägd villafastighet (lager) och byggmästaren vid dödsfallet ägt sin hälft och varit mantalsskriven på fastigheten i fem år. I stället bör regeln formuleras så att om såväl den avlidne som förvärvaren vid dödsfallet var mantalsskrivna på fastigheten så byter fastigheten karaktär då femårsperioden går ut.

2.5 Tomtrörelse (11.9)

2.5.1 Nedskrivning av tomtlager

Förslaget att nedskrivning av lager av mark i tomtrörelse skall få ske utan särskild utredning med 15 % av summan av anskaffningsvärdet av mark och

nedlagda kostnader för exploatering kommenteras av elva av remissinstanserna. Det godtas helt av *länsstyrelsen i Blekinge län*. *Länsstyrelserna i Östergötlands, Örebro, Västmanlands* och *Norrbottens län* tillstyrker generell nedskrivning men förordar att nedskrivningsrätten begränsas till 10 %. *Länsstyrelsen i Älvsborgs län* tillstyrker förslaget endast såvitt avser s. k. kvalificerad tomtrörelse:

Beredningen föreslår en generell nedskrivning med 15 % på fastigheter som utgör lagertillgång i tomtrörelse.

Då fråga är om s. k. kvalificerad tomtrörelse är målinriktningen med verksamheten uppenbar. Detta kan antas ha medfört att exploateringskostnader etc. redan från början behandlats på ett bokföringsmässigt korrekt sätt. Viss likhet föreligger därför med posten pågående arbete i byggnadsrörelse. Vid sådant förhållande är det därför enligt länsstyrelsens uppfattning rimligt att medge generell nedskrivning.

Även om det är farligt att generalisera torde förhållandena vid så kallad okvalificerad tomtrörelse vara annorlunda. Här kan det exempelvis handla om markägare som försäljer tomter i expanderande tätorters randområden. Kostnader för exploatering torde knappast förekomma i någon nämnvärd omfattning. Vidare torde avdrag härför redan ha yrkats och medgivits vid taxeringen. I sistnämnda och liknande fall torde det inte föreligga några förlustrisker. Här är det därför enligt länsstyrelsens uppfattning inte motiverat med generell nedskrivningsrätt. Om förslaget genomförs bör begreppet nedskrivning definieras. Frågan gäller inte endast den synliga nedskrivning som gjorts vid bokslutet. Häri torde jämväl böra inräknas del av exploaterings- och räntekostnader som under tidigare år omkostnadsbokförts.

Även *Lantbrukarnas skattedelegation* tillstyrker en generell nedskrivningsmöjlighet med 15 % i s. k. kvalificerad tomtrörelse.

Förslaget avstyrks av *länsstyrelserna i Stockholms, Gävleborgs* och *Västernorrlands län* som anser att det inte föreligger sådana risker för förluster på tomtmarkslager, som kan motivera rätt till generell nedskrivning.

Länsstyrelsen i Jämtlands län, som delar dessa synpunkter, anser emellertid att förslaget kan godtas med avseende på nedlagda exploateringskostnader.

BFN vänder sig mot kravet på dubbel bokföring:

Vad gäller beskattning av tomtrörelse har beredningen föreslagit bl. a. att nedskrivning av lager av mark får ske utan särskild utredning med 15 % av summan av anskaffningsvärdet av mark och nedlagda kostnader för exploatering. Rätt till avdrag för sådan nedskrivning skall enligt författningsförslaget föreligga "endast om den skattskyldige haft ordnad bokföring, som avslutas med resultaträkning och balansräkning, och en motsvarande nedskrivning skett i bokföringen". Av motiven framgår att beredningen med "ordnad bokföring" avser dubbel bokföring.

Med anledning av vad beredningen sålunda föreslagit vill nämnden framhålla att bokföringslagen ej ställer krav på dubbel bokföring. Likaså gäller att enskild näringsidkare som driver sin verksamhet utan biträde av flera än två årsanställda personer och i vars rörelse den årliga bruttoomsättningssumman understiger 200 000 kronor ej behöver upprätta årsbokslut.

Åtskilliga tomtrörelser torde beröras av denna inskränkning i bokföringsskyldighetens omfattning. Nämnden finner det principiellt olämpligt att via skattelagstiftningen ålägga näringsidkare bokföringsskyldighet av en omfattning som de enligt bokföringslagen uttryckligen är befriade ifrån.

2.5.2 *Återföring av nedskrivna belopp*

Inga principiella invändningar riktas mot beredningens förslag att lagerfastighet i s. k. okvalificerad tomtrörelse skall för all framtid behålla karaktären av omsättningstillgång om nedskrivning en gång företagits på tomten i fråga. *RSV* och *länsstyrelsen i Blekinge län* påpekar dock att regeln torde fordra utbyggda kontrollmöjligheter.

RSV:

Beredningen föreslår (punkt 2 sjätte stycket av anvisningarna till 27 § KL) att avyttring av byggnadstomt skall rörelsebeskattas, oberoende av den tioåriga karenstid som gäller beträffande s. k. icke kvalificerad tomtrörelse, "om den skattskyldige under innehavstiden åtnjutit avdrag för nedskrivning av fastigheten i fråga".

RSV, som materiellt sett inte har något att erinra mot förslaget, vill emellertid framhålla de kontrollsvårigheter som det för med sig. Den skattskyldige är ju inte skyldig att bevara sina räkenskaper längre än tio år om han är bokföringsskyldig och självdeklarationerna bevaras normalt bara sex år. För att beskattningsmyndigheterna skall kunna bemästra kontrollsvårigheterna måste man därför införa ett system med registrering av fastigheter beträffande vilka avdrag för nedskrivning gjorts i icke kvalificerad tomtrörelse. Registreringen måste bevaras så länge den skattskyldige som åtnjutit nedskrivningsavdraget äger ifrågavarande fastighet.

Sveriges advokatsamfund ifrågasätter om en möjlighet till avskattning inte bör införas som komplement:

I anslutning till beredningens under denna rubrik framlagda överväganden vill samfundet endast ifrågasätta om inte möjlighet bör införas att avskatta omsättningsfastigheter i tomtrörelse vid utgången av den tioåriga karensperioden, t. ex. på det sättet att gjorda nedskrivningar återförs till beskattning. Vidare gäller samfundets i föregående avsnitt gjorda uttalande om beskattningens effektivitet och likformighet även för tomtrörelsefallet.

Lantbrukarnas skattedelegation anför:

Delegationen har sig inte bekant huruvida det framlagda förslaget grundas på något konkret fall. Delegationen kan svårligen föreställa sig att den beskrivna situationen kan föreligga eftersom det knappast lär vara möjligt att sälja så många tomter som femton utan att byggnadsplan föreligger. I och med detta lär man kunna inleda 10-årig avskattningsperiod enbart genom att tömma planen med konsekvens att den dolda reserven blir framtagen till beskattning. Skulle det i något avseende brista i delegationens resonemang vill delegationen dock framföra som sin uppfattning att en lagändring är erforderlig. Självfallet bör ingen kunna etablera en lagerreserv utan att densamma någon gång skall återföras till beskattning.

Delegationen framför i övrigt den uppfattningen att begreppet okvalificerad tomtrörelse borde kunna utmönstras ur lagstiftningen:

Före 1967 års markvinstbeskattningsreform tillhörde frågorna kring beskattning av s. k. jordstyckningsrörelse ett ständigt återkommande bekymmer för våra beskattningsmyndigheter och domstolar. I samband med införandet av den eviga realisationsvinstbeskattningen reformerades även beskattningen av jordstyckningsrörelse eller, som den därefter benämns, tomtrörelse. Lagstiftaren gjorde därvid åtskillnad mellan kvalificerad tomtrörelse och icke kvalificerad tomtrörelse. Rekvisiten för tomtrörelse finns intagna i anv. till 27 § KL p 2. Första stycket handlar om de kvalificerade fallen och 2–7 styckena om de icke kvalificerade fallen.

Reglerna rörande okvalificerad tomtrörelse är generösa såtillvida, att de aktualiseras först efter en tämligen omfattande aktivitet – 15 tomtförsäljningar under tio år. Å andra sidan är reglerna ytterst snåriga främst på grund av att lagstiftaren velat förebygga varje tänkbar möjlighet till skatteflyktsåtgärd. De har i vissa fall också komplicerats av billighetsskäl. Som exempel härpå kan nämnas den tidigare omtalade 10-årskarensen.

Man kunde redan 1967 fråga sig om det fanns anledning att vidhålla kravet på beskattning i inkomstslaget rörelse i det fall en lantbrukare sålde tomter från en fastighet, som huvudsakligen var förvärvad för jordbruksändamål. Det enda egentliga motivet härför var att realisationsvinst enligt dåvarande regler skulle beskattas till endast 75 procent i det fall den avyttrade fastigheten innehafts mer än två år. Visserligen fick övergång till tomtrörelse den ytterligare effekten att uppräkning av ingångsvärdet inte längre skulle ske. Betydelsen härav var emellertid så marginell, att den av såväl den skattskyldige som det allmänna kunde betraktas som försumbar.

Numera gäller att hela den uppkomna realisationsvinsten är skattepliktig oavsett innehavstiden. Vid sådant förhållande är det enligt delegationens mening överflödigt att tynga vår skattelagstiftning med särregler för icke kvalificerad tomtrörelse.

Det kan måhända sägas, att bestämmelserna i 2–7 styckena inte vållat några nämnvärda tillämpningssvårigheter. Detta påstående är emellertid endast skenbart sant. Bestämmelserna har aktualiserats endast i begränsad omfattning eftersom fallen av okvalificerad tomtrörelse på grund av konjunkturskäl och andra skäl varit få efter 1967. Det är således inte lagreglernas utformning som är orsak till att de fungerat väl utan det förhållandet, att de inte aktualiserats. Vid en närmare analys lär ingen kunna bestrida att de är ytterst svårtillämpliga.

I den allmänna debatten efterlyses ofta krav på förenklade beskattningsregler. Detta krav är svårt att tillgodose i ett högskattesystem. Delegationen anser sig dock här ha pekat på ett område, där en förenkling lätt går att genomföra.

Delegationen föreslår, att bestämmelserna i 2–7 styckena i p 2 av anv till 27 § KL får utgå. För det fall någon, som vid ikraftträdandet driver okvalificerad tomtrörelse, önskar kvarstå härvid bör detta dock vara möjligt. Särskild föreskrift härom bör intagas i övergångsbestämmelserna.

2.6 Handel med värdepapper (11.11)

Den allmänna uppläggningen av förslaget om regler för handel med värdepapper kritiseras av *länsstyrelsen i Malmöhus län:*

Beredningen påpekar att det torde vara "ytterst sällsynt" att enskild person som inte är fondkommissionär anses i beskattningshänseende driva handel med värdepapper. Eventuell vinst i verksamheten beskattas därför "praktiskt taget alltid" enligt realisationsvinstreglerna. Det hänvisas till att "svårigheterna att göra gränsdragningen mot förvaltning" (sid. 320) skulle vara en sannolik orsak till obenägenheten att hänföra enskild persons värdepappershandel till förvärvskällan rörelse. När det gäller aktiebolag som "bildats för att bedriva handel med värdepapper" påstås risken för sammanblandning med förvaltning vara mindre. Jämförelsen synes något oklar. Det måste även för ett aktiebolag vara de omständigheter under vilka köp och försäljningar av värdepapper sker som avgör om rörelse enligt kommunalskattelagen föreligger – inte en påstådd avsikt enligt exempelvis bolagsordning eller dylikt.

Bakgrunden till att regeringsrätten i endast ett känt fall hänfört enskild persons aktieaffärer till rörelse kan hänga samman med att frågan prövats i så få fall. Enligt länsstyrelsens erfarenhet bedrives i fler fall än beredningen antyder enskilda personers värdepappersaffärer under sådana former att fog finns för hävdande att rörelsebeskattning bör förekomma. I ett betänkande av fondbörsutredningen (SOU 1976:54) konstaterades att antalet aktiebolag som köper och säljer aktier har ökat under senare år. Sådana bolag har ofta lågt aktiekapital men kan likväl redovisa miljonomsättningar. Det kan förekomma att en enskild person äger aktierna i flera sådana bolag och dessutom själv köper och säljer värdepapper i stor omfattning. Beredningen har ägnat stor möda åt att i lagtext och anvisningar fastställa den s. k. byggmästarsmittan och att reglera om och när handel med fastigheter föreligger. Det bör utredas om inte någon liknande reglering är påkallad på området värdepappershandel.

BFN efterlyser en entydig definition av begreppet värdepapper:

BFN har i sak inte några kommentarer till beredningens förslag. Ett påpekande betr. definition av begreppet värdepapper vill nämnden däremot gärna göra. På sidan 549 i betänkandet talas om att "underskott i *värdepappers*rörelsen, som uppkommit genom förluster eller nedskrivning av värdet av *aktier*, kan kvittas mot vinster i annan förvärvskälla". Med värdepapper bör förstås vad som anges i lagen beträffande Stockholms Fondbörs. I lagförslag görs följande uppräkning, nämligen aktier och andra delaktighetsbevis i aktiebolag, obligationer, förlagsbevis och liknande skuldebrev samt andelar i aktiefonder. BFN ser det som angeläget att en entydig definition av begreppet värdepapper används i en framtida proposition.

Förslaget att lager av värdepapper i yrkesmässig handel med värdepapper, som bedrivs av annan än bank, försäkringsföretag och fondkommissionär, inte skall få skrivas ned till lägre belopp än anskaffningsvärdet eller verkliga värdet på balansdagen, godtas överlag av de remissinstanser som yttrat sig i frågan. *Bankinspektionen* anför för sin del:

Inspektionen delar beredningens uppfattning att det i och för sig kan sättas i fråga om handel med värdepapper, som drivs av annan än fondkommissionär e. d., skall anses utgöra rörelse i egentlig mening. Denna verksamhet har onekligen, som beredningen framhåller, mycket speciell karaktär genom

att transaktionerna normalt sker för den skattskyldiges egen räkning. Mot den bakgrunden synes det angeläget att utrymmet för lagernedskrivning i värdepappershandel begränsas på sätt beredningen förordar. Lagret bör även enligt inspektionens uppfattning sålunda, för att bl. a. begränsa möjligheten att kvitta underskott i värdepappersrörelsen mot överskott i annan verksamhet, inte få skrivas ned till lägre belopp än anskaffningsvärdet eller verkliga värdet på balansdagen.

Beredningen förordar att denna begränsningsregel inte skall tillämpas på bankers, försäkringsföretags och fondkommissionärers värdepappersinnehav. Undantag bör enligt beredningen också göras för värdepapper som innehas av dotterbolag till investmentföretag. Beredningen anser att övervägande skäl talar för att nuvarande praxis, som tillåter en nedskrivning med högst 40 % av marknadsvärdet på balansdagen, bibehålls för fondkommissionärer, banker och försäkringsföretag. Inspektionen delar beredningens uppfattning. Vad beredningen anser bör gälla för dotterbolag till investmentföretag har däremot icke uttryckligen angivits i betänkandet. Enligt beredningens egen uppfattning torde en nedskrivning med 40 % innebära att avdrag medges vid taxeringen något utöver vad som är motiverat med hänsyn till förlustriskerna. Sådan extra konsolidering är enligt inspektionen motiverad, när det gäller fondkommissionärer, banker och försäkringsbolag på grund av dessa företags speciella karaktär, vilket kommit till uttryck i att deras verksamhet reglerats i lag och står under tillsyn av offentlig myndighet. Sådana allmänna skäl föreligger däremot inte beträffande dotterbolag till investmentföretag. Med anledning härav kunde det te sig riktigare att låta dessa företag omfattas av den begränsade nedskrivningsmöjlighet som huvudregeln innebär. Vissa klart avgränsade företag, nämligen dotterbolag till börsnoterade investmentföretag anser emellertid inspektionen böra komma i åtnjutande av en något större nedskrivningsmöjlighet. För de börsnoterade investmentföretagen gäller nämligen att de beträffande redovisningsstandard m. m. står under viss tillsyn av börsstyrelsen. Vidare spelar sådana företag en särskild roll som förmedlare av riskvilligt kapital i större skala till näringslivet. Inspektionen anser för sådana dotterbolag en nedskrivning med 20–30 % kunna vara lämplig.

När det gäller förslaget att till värdepappersrörelse hänförlig lageraktie, som erhålles genom arv m. m., skall utgöra omsättningstillgång även i arvtagarens hand utan möjlighet till avskattning är synpunkterna flera. Förslaget avstyrks av *RSV* samt *länsstyrelsen i Stockholms län* som föreslår regler om obligatorisk avskattning.

RSV:

RSV avstyrker emellertid förslaget i dess nuvarande utformning. Beredningen har inte föreslagit att det skall kunna ske någon avskattning i fråga om ärvda aktier. Detta innebär att aktierna kommer att förbli omsättningstillgång i arvtagarens (testamentstagarens) hand tills han avyttrar dem. RSV anser att en sådan ordning kommer att medföra avsevärda tillämpnings- och kontrollsvårigheter och öppna möjlighet för avsiktliga eller oavsiktliga felredovisningar från de skattskyldigas sida.

Man kan tänka sig fallet att arvtagaren – som inte driver handel med värdepapper – äger aktier i ett visst bolag och att han sedan ärver aktier i samma bolag vilka utgjort omsättningstillgång i arvlåtarens rörelse. De ärvda

aktierna blir då omsättningstillgång även hos arvtagaren. Om det efter arvfallet blir fondemission, nyemission eller en kombinerad emission i det aktuella aktiebolaget uppstår genast svårigheter att reda ut vilka av de emitterade aktierna som är omsättningstillgångar. Genomförs flera emissioner i bolaget kan det bli i det närmaste omöjligt att göra nämnda utredning. Det blir också svårt för beskattningsmyndigheterna att kontrollera avyttringar av aktier som utgör omsättningstillgång hos arvtagaren – i synnerhet om avyttringen sker mycket lång tid efter arvfallet.

För att tillämpnings- och kontrollsvårigheterna skall undvikas föreslår RSV att aktier som utgör omsättningstillgång i av arvlåtaren bedriven handel med värdepapper obligatoriskt skall avskattas vid arvfallet genom att mellanskillnaden mellan aktiernas skattemässiga restvärde och marknadsvärdet tas upp som intäkt av rörelse. Arvtagaren (testamentstagaren) får därefter marknadsvärdet som sitt anskaffningsvärde. Den obligatoriska avskattningen bör gälla även beträffande arvtagare som driver handel med värdepapper eftersom ovan berörda tillämpnings- och kontrollsvårigheter också kan uppkomma i fråga om sådan arvtagare.

Länsstyrelsen i Stockholms län:

Beredningens förslag att aktier som erhållits genom arv eller testamente efter någon som drivit handel med värdepapper skall anses utgöra omsättningstillgång även i arvtagarens hand skulle enligt länsstyrelsens mening leda till betydande tillämpnings- och kontrollproblem. Länsstyrelsen vill peka på de svårigheter som kan uppstå med att hålla isär dessa aktier från den skattskyldiges övriga aktier i samma bolag sedan ett antal emissioner av olika slag genomförts. Den dolda reserven bör dock inte förbli obeskattad. Länsstyrelsen föreslår därför att det, på samma sätt som i fråga om fastigheter, skall ske en obligatorisk avskattning. Möjlighet till anstånd med inbetalning av skatten bör finnas.

Regler om obligatorisk avskattning i vissa fall förordas också av *länsstyrelserna i Kristianstads* och *Kopparbergs län.*

Länsstyrelsen i Kristianstads län:

I likhet med vad som föreslagits om fastigheter, som utgjort lager i avliden byggmästares rörelse, föreslår länsstyrelsen, att om skattskyldig genom arv, testamente eller bodelning i anledning av andra makens död förvärvar aktie, andel eller annat värdepapper, som utgjort omsättningstillgång i den avlidnes rörelse, avskattning skall ske av aktierna etc. i samband med arvskiftet, såvida inte den skattskyldige själv vid tidpunkten för förvärvet driver handel med värdepapper eller övertar den avlidnes rörelse.

Länsstyrelsen i Kopparbergs län:

De problem som uppstår med återtagande av tidigare lämnade skattekrediter i samband med dödsfall torde i många fall bero på att den skattskyldige under många år före dödsfallet upphört med egentlig verksamhet i förvärvskällan. Egendomen utgör lagertillgång i en för övrigt vilande verksamhet. Regler bör därför införas om en tvångsvis avskattning av tidigare bildade reserver därest egentlig verksamhet i förvärvskällan ej förekommit under ett antal år. Den tidsgräns som därvid fastställs, förslagsvis fem år, bör i sådant fall vid dödsfall för arvtagarens del anses

konsumerad till den del arvlåtarens verksamhet i förvärvskällan varit vilande.

Syftet med bildande av reserver måste anses vara att underlätta verksamheten för ett i gång varande företag. Därest den verksamhet som möjliggjort uppbyggandet av reserverna i realiteten nedlagts torde det allmänna kunna framställa berättigat anspråk att återtaga den tidigare lämnade skattekrediten. Mot denna bakgrund synes det motiverat att en tidsgräns införes där tvångsvis avskattning senast bör ske.

Sveriges advokatsamfund och *Lantbrukarnas skattedelegation*, som i princip är positiva till beredningens förslag, anser att en möjlighet till frivillig avskattning bör införas.

Länsstyrelsen i Jämtlands län som tillstyrker förslaget påpekar att betydande kontrollproblem kan uppstå om lång tid förflyter mellan förvärv och avyttring av ärvd aktie.

2.7 Vissa frågor angående rätt beskattningsår (11.13)

Bland myndigheterna med uppgifter inom skatteområdet har beredningens förslag om rättelse av felaktiga periodiseringar av tillgångar och skulder fått ett övervägande positivt mottagande eller lämnats utan erinran. Avstyrkande yttranden har dock lämnats av *kammarrätterna i Stockholm* och *Göteborg* och av *länsstyrelsen i Malmöhus län*. Några av myndigheterna, bland dem *RSV*, föreslår vissa ändringar i beredningens förslag eller förordar ytterligare överväganden i vissa hänseenden. Av de övriga remissinstanserna tar endast ett begränsat antal upp förslaget. Avstyrkande yttranden har lämnats av *Lantbrukarnas skattedelegation*, *Näringslivets skattedelegation*, *Svenska försäkringsbolags riksförbund* och *Svenska sparbanksföreningen*. *Sveriges advokatsamfund* ställer sig i huvudsak negativt.

RSV:

Även enligt RSV:s uppfattning finns anledning att söka komma till rätta med sådana materiellt sett stötande effekter som beredningen påpekar. RSV delar också beredningens uppfattning att förslaget har påtagliga kontrollmässiga fördelar genom att kontrollen beträffande balansposterna kan inriktas på det senaste bokslutet.

RSV finner emellertid att beredningens förslag är svårgripbart. Konsekvenserna av förslaget – bl. a. de åtgärder från olika skattskyldigas sida som det kan orsaka – är svåra att bedöma. Även för taxeringsnämndernas och taxeringsintendenternas arbetsformer skulle förslaget få följder. RSV anser inte att problemet behandlats i sitt fullständiga sammanhang. Liksom i fråga om det föregående avsnittet om ändring av bokslut finns ett flertal frågor att beakta på området. Behovet av en enhetlig behandling ifråga om inkomstbeskattningen och mervärdebeskattningen bör i största utsträckning här tillgodoses. RSV anser vidare att ett ställningstagande till beredningens förslag bör föregås av en närmare analys av dels de företagsekonomiska principerna för bokslutsarbetet och dels innebörden av eftertaxeringsbestämmelserna och regeln i 105 § taxeringslagen. Härtill kommer att man måste beakta de konsekvenser förslaget kan få i bevishänseende med hänsyn

till nu gällande regler om tidsgränserna för förvaring av deklarationer och bokföringsmaterial.

RSV kan dock tillstyrka att bestämmelserna om rätt beskattningsår i 41 § KL kompletteras så att därav – i likhet med vad som gäller garantiförpliktelser – uttryckligen framgår att vissa ytterligare klart bestämda reserveringsposter i sin helhet skall återföras till beskattning varje nästföljande beskattningsår. En sådan reglering bör omfatta sådana poster som osäkra fordringar och kursförlustrisker samt andra poster som enligt god bokföringssed i sin helhet skall omprövas varje år. Bestämmelsen måste med hänsyn till eftertaxeringsreglerna vara klar och entydig. Beredningens förslag uppfyller inte det kravet.

I fråga om de balansposter som inte kan eller bör omfattas av en sådan reglering i 41 § KL återstår att tillämpa reglerna om eftertaxering. Detta för med sig att taxeringsintendenten kan behöva hålla sin talan öppen beträffande flera beskattningsår. Den olägenheten får accepteras. Problemet är emellertid att den skattskyldiges invändning om rätt beskattningsår kan komma att framställas på sådant sätt att taxeringsintendenten får svårt att göra invändningar. RSV anser att det av flera skäl, bl. a. att förlustutjämningsreglerna nu för vissa skattskyldiga utsträckts till en tioårsperiod, borde övervägas att i motsvarande mån utsträcka eftertaxeringsfristen för vissa klart avgränsade fall. En sådan lösning – som dock förutsätter särskild utredning, varvid även frågan om bevarandet av självdeklarationer måste beaktas – skulle enligt RSV:s mening vara att föredra framför ett genomförande av beredningens förslag i dess helhet. Om beredningens förslag ändå genomförs fordras en tydligare och utförligare lagreglering som till stor del bör ske genom ändringar i taxeringslagen.

Sammanfattningsvis tillstyrker RSV att frågan om rätt beskattningsår regleras uttryckligt i fråga om vissa klart angivna balansposter men att man i övrigt får lita sig till eftertaxeringsinstitutet som dock kan behöva utvidgas.

Kammarrätten i Stockholm:

Förslaget i detta avsnitt innebär för vissa fall väsentliga avsteg från principen om rätt beskattningsår. Dess genomförande skulle även medföra att eftertaxeringsinstitutet, i den mån det verkar till den skattskyldiges fördel genom sin begränsade räckvidd, skulle komma att förlora sin betydelse i de situationer som förslaget avser. Beredningen har inte heller berört konsekvensen av förslaget vad gäller skattetillägg och skattebrott.

Kammarrätten hyser principiella betänkligheter inför förslaget även om syftet med detsamma är att förhindra ett i och för sig oriktigt skattebortfall. Skattelagstiftningen bygger på regler om rätt beskattningsår, och om en inkomst undgår beskattning vid den ordinarie taxeringen får man finna sig i detta. Beror det inträffade på sådana omständigheter som möjliggör eftertaxering, får det institutet tillgripas. Är anledningen åter den att taxeringsmyndigheterna inte medhunnit en granskning som kunnat föranleda höjd taxering eller åtminstone ett reservationsvis framlagt yrkande om sådan, får det allmänna ta konsekvenserna härav. Gäller tvisten till vilket beskattningsår en inkomst rätteligen är att hänföra, och befinns detta vara ett annat än det som täcks av yrkande från det fiskalas företrädande får skattebortfallet accepteras.

Kammarrätten finner sig med hänsyn till samtliga ovan avgivna omständigheter inte böra tillstyrka att förslaget genomförs. Det bör i varje fall inte

godtas utan ytterligare utredning om dess konsekvenser i fråga om skattetillägg, skattebrott och eftertaxering.

Kammarrätten i Göteborg:

Beredningens förslag i denna del bygger bl. a. på den företagsekonomiskt viktiga principen att avsättningar i ett bokslut, t. ex. till garantifonder, skall återföras till beskattning i nästa bokslut.

I och för sig kan beredningens förslag förefalla materiellt riktigt, eftersom det avser att förhindra skattebortfall. Man måste emellertid betänka att förslaget i själva verket innebär ett nytt extraordinärt rättelseinstitut till det allmännas förfogande. Det sträcker sig uppenbarligen längre än eftertaxeringsinstitutet. Likväl har beredningen inte närmare analyserat verkningarna av sitt förslag i relation till reglerna om eftertaxering. I praxis har man varit mycket restriktiv i fråga om beskattningsåtgärder som har inneburit förtäckt eftertaxering. Det synes kammarrätten betänkligt att införa regler som *öppet* siktar till eftertaxering utanför det institutets ram. Ytterligare utredning behövs så att man kan samstämma nya regler med föreskrifterna om eftertaxering.

Länsstyrelsen i Malmöhus län:

Beredningen ägnar stor uppmärksamhet åt rättsfallet RÅ 1967 Fi 1975. Utgången får exemplifiera vad beredningen anser vara "materiellt sett stötande resultat" till följd av nuvarande beskattningsregler. Här måste emellertid erinras om den lagstiftning som skedde under 1973 som ett resultat av företagsskatteberedningens promemoria Ds Fi 1973:1. Därvid infördes följande passus i anvisningspunkt 1 till 41 § KL: "Som värde av ingående lager, fordringar och skulder skall därvid upptagas värdet av närmast föregående beskattningsårs utgående lager, fordringar och skulder". Departementschefen uttalade i prop. 1973:119: "Regeln innebär samtidigt att den som vid föregående års taxering inte deklarerat utgående fordringar och lager, trots att sådana förelegat, inte heller kan få avdrag för motsvarande ingående balansposter".

I det refererade rättsfallet ansågs arkitekten ha bedrivit rörelse. Vid utgången av år 1963 redovisades uppenbarligen ingen fordran. När beloppet lyftes år 1964 ansågs den skattskyldige trots detta böra få avdrag för ingående kundfordran. Mot bakgrund av citerad lagstiftning och uttalande från departementschefen från 1973 kan med säkerhet antagas att utgången i skattemålet skulle ha blivit annorlunda i dag.

Utgången i rättsfallet från 1967 utgör därför inget argument för de nu föreslagna lagändringarna.

Beredningen understryker att förslaget uteslutande avser balansposter, dock inte vilka som helst. Anläggningstillgångar undantages. Det är viktigt att det av lagtexten klart framgår vilka balansposter den utvidgade rättelsemöjligheten avser. Från denna synpunkt är uppräkningen i lagtexten av tillgångar och skulder som slutar med "eller liknande tillgångar" resp. "eller liknande skulder och reserveringar" inte godtagbar.

På sid. 561 konstruerar beredningen ett exempel. AB A uppbär år 1 likvid 10 000 kr. Beloppet redovisas dolt i balansräkningen under rubriken diverse skulder. Under vilken post i bokföringslagens schema för balansräkning denna rubrik inrangerats anges inte. Vid taxeringen för år 7 upptäcks förfarandet. Beredningen uttalar att beloppet enligt förslaget skall tas till beskattning för år 7. På sid. 620 säges att skattskyldig som inte redovisat

fordran som intäkt och inte heller tagit upp den till beskattning det år den influtit inte kan med stöd av föreslagna bestämmelser taxeras för senare år än betalningsåret. Detsamma påstås gälla "om inbetalning bokförts som skuld och skuldposten senare bokas om t. ex. mot eget kapital". Om den ordinarie besvärstiden för ombokningsåret gått till ända skall eftertaxering tillgripas. Antag att i det givna exemplet bokföring skett direkt på kapitalkontot i stället för på ett ospecificerat skuldkonto. Då skall tydligen rättelse ej kunna ske. Tiden för eftertaxering har dessutom gått ut. Avgörande för om rättelse skall kunna ske blir uppenbarligen inte den materiella innebörden av felbokföringen utan snarare den slumpmässiga benämning bolaget åsatt en post som rätteligen redan år 1 skulle ha krediterats ett intäktskonto.

På sid. 560 anföres: "Vad gäller skuldsidan är förslaget tillämpligt på leverantörsskulder och avsättningar för framtida kostnader av olika slag (garantiutgifter, skadeståndsanspråk o. d.)". Det är synnerligen tveksamt om förslaget är tillämpligt på exemplet. Man kan knappast påstå att fråga är om leverantörsskuld. Utbetalaren var inte leverantör. Avsättning för framtida kostnader är det enligt förutsättningarna inte heller. Fråga uppkommer dessutom om det kan påstås att avdrag erhållits för beloppet. Snarare är det en felbokföring bestående i att motsvarande intäkt inte redovisats. Posten har närmast karaktär av eget kapital.

Exemplet med fiktiva varuskulder på sid. 562 synes leda till minst sagt underliga straffrättsliga konsekvenser. Har en företagare intagit falska fakturor i sin bokföring för att erhålla skattekrediter och detta upptäckes under taxeringsarbetet torde han inte kunna undgå skattetillägg och – om fråga är om större belopp – anmälan till åklagare. Hade felet inte upptäckts skulle skatt ha påförts med för lågt belopp. Om upptäckten göres först år 4 (varvid förutsättes att beloppet återförts år 2) inträder inga beskattningseffekter enligt förslaget. Antag att rörelsen år 2 visade förlust och nedlades vid utgången av detta år. Den skattskyldige kan då ha gjort en definitiv skattevinst motsvarande den skatt han undgick år 1 genom bokföring av falska fakturor. Enligt beredningen synes så kunna ske t. o .m. utan straffrättslig sanktion. Inträder ingen beskattningseffekt lär anmälan till åklagare ej heller komma att göras. Beredningens förslag innebär att det blir tillåtet att skaffa sig skattekrediter med påhittade varuskulder som underlag under förutsättning att man lyckas undgå upptäckt till tidpunkt efter det att återföring skett i räkenskaperna. Lyckas man inte med det sistnämnda inträder omgående beskattningseffekt vartill kommer sanktioner i form av skattetillägg och åtal.

Beredningens förslag har intagits som stycke 7 i punkt 1 av anvisningarna till 41 § KL. Enligt länsstyrelsens uppfattning brister det i förutsättningarna för beredningens motiveringar. I vissa fall synes lagtexten ej heller kunna tillämpas på sätt beredningen avsett. De sanktionsrättsliga och straffrättsliga konsekvenserna av förslaget har inte tillräckligt utretts. Länsstyrelsen anser inte att förslaget kan läggas till grund för lagstiftning.

Länsstyrelsen i Älvsborgs län anser att den föreslagna lagregleringen är delvis onödig. Länsstyrelsen anför:

Genom beredningens förslag finnes bestämmelser om vid vilket taxeringsår en varufordran eller annan kundfordran skall påverka vinstberäkningen. Görs inte detta torde fråga vara om en behörig eller obehörig nedskrivning av densamma. Nedskrivning av en fordran – synlig eller osynlig – får anses vara att jämställa med avsättning till en delcrederefond. Vid varje bokslut

återföres denna till beskattning varvid en ny avsättning göres därest detta anses erforderligt. Underlåtenhet att ta upp fordringar torde sålunda betraktas som en nedskrivning som bestämts vid senaste bokslutet. Effekten av en nedskrivning kvarstår sålunda till det år då fordran influtit. Ett tillägg av varufordringar kan således med detta synsätt inte innebära någon form av s. k. dold eftertaxering (jfr nuvarande praxis betr. avsättning till delcrederefond t. ex. RÅ 1949:50).

De två tillgångsposter som i övrigt nämnes i det föreslagna lagrummet är varulager och pågående arbete. I kommunalskattelagen finnes detaljerade bestämmelser hur varulagret skall värderas. Med beredningens förslag i annat sammanhang torde detta också gälla pågående arbete. Om ifrågavarande poster skulle bli för lågt värderade beroende på synliga eller osynliga nedskrivningar torde detta i sin helhet vara att hänföra till åtgärder vid sista bokslutet. Rättelse av taxeringen bör göras i enlighet härmed.

Med hänsyn till vad länsstyrelsen anfört om tillgångsposterna torde det kunna ifrågasättas om någon lagstiftning beträffande dessa är erforderlig. Med den utformning som sista meningen av sjunde stycket av anv punkt 1 till 41 § KL fått i lagförslaget torde denna tvärtom kunna påverka taxeringsmyndigheternas arbete på ett negativt sätt.

Beträffande skuldposterna får länsstyrelsen anföra följande. Med den nuvarande och föreslagna lagstiftningen beträffande kundfordringar bör avsättning till delcrederefond uttryckligen uteslutas bland de skuldreserveringar som kan ingå i lagrummet.

Lantbrukarnas skattedelegation:

Delegationen delar beredningens uppfattning att regler bör införas så att materiellt sett stötande resultat inte uppkommer av formella skäl.

Emellertid måste gränsen mot eftertaxeringsinstitutet anges klarare. Någon tveksamhet får inte råda om en uppdagad felaktighet skall korrigeras genom eftertaxering (och därmed följande skattetillägg) eller genom det föreslagna förfaringssättet. Under inga förhållanden får bägge systemen vara tillämpliga på en och samma gång. I det sista av beredningens exempel på sid. 562 ifrågasätts dock om inte även eftertaxering formellt sett skulle kunna tillgripas för att korrigera det begångna felet. Om så är fallet är det fråga om en inte acceptabel konkurrenssituation mellan de bägge rättsmedlen. I avvaktan på en mer ingående analys avstyrker delegationen att beredningens förslag i denna del genomförs. Vid denna analys bör även tidsfaktorn beaktas. Det kan inte anses tillfredsställande att en felaktighet skall kunna korrigeras helt oberoende av när den uppdagas.

Näringslivets skattedelegation:

Vi anser att de eftertaxeringsregler som nu finns i beskattningssystemet efter senaste utvidgning ger fullt tillräckliga möjligheter att komma till rätta med sådana fel som står kvar sedan tidigare år. Med utredningens förslag, som inte tar hänsyn till den begränsning bakåt i tiden som eftertaxeringsreglerna innebär, skulle skillnader uppkomma mellan aktiebolag, för vilka deklarationer som räkenskaper bevaras utan tidsbegränsning och för enskilda skattskyldiga. Detta tycks utredningen över huvud taget inte ha beaktat. Inte heller har den tagit närmare ställning till vilka straffrättsliga och sanktionsrättsliga frågor som förslagets genomförande skulle ge upphov till. Som förslaget är utformat skulle också felaktigheten kunna rättas till ett helt annat beskattningsår än det till vilket den verkligen hör.

Vi vill i och för sig inte bestrida att vissa poster i balansräkningen enligt god redovisningssed bör bli föremål för särskild granskning varje bokslut. Vilka poster dessa är bör emellertid anges i kommunalskattelagen och då med användning av definitionerna i bokföringslagen.

Vi avstyrker att förslaget, som inte är tillräckligt utrett, läggs till grund för lagstiftning.

Svenska försäkringsbolags riksförbund:

Enligt riksförbundets mening skulle förslaget i praktiken innebära en utvidgning av eftertaxeringsrätten som i tiden blev obegränsad. Genom att förslaget inte innehåller de för eftertaxeringsrätt stadgade tillämpningskriterierna skulle dess genomförande medföra en helt oacceptabel rättsosäkerhet inom hela taxeringsområdet. Härvid måste dessutom beaktas risken för att skattemyndigheterna vid den ordinarie granskningen av deklarationerna för ett visst taxeringsår skulle kunna ta lättare på granskningsuppgiften i förlitan på att ett begånget fel – om det upptäcks först vid en deklarationsgranskning för ett senare taxeringsår – ändock skulle kunna rättas med stöd av föreslagna regler.

Riksförbundet avstyrker förslaget och anser att eftertaxeringsinstitutet ger tillräckliga möjligheter till rättelse.

Svenska sparbanksföreningen:

Förslaget strider inte bara mot grundläggande element inom skatterätten utan även mot vedertagna rättssäkerhetsprinciper. Begränsningen av förslaget till att endast avse vissa balansposter ger ingen garanti för att rimliga rättssäkerhetskrav tillgodoses. Förslaget går enligt föreningens mening alldeles för långt och bör absolut inte få leda till lagstiftning.

Sveriges advokatsamfund:

Samfundet, som givetvis anser att materiellt riktiga taxeringar skall eftersträvas och att alla försök till skattefusk skall stävjas, ifrågasätter emellertid om den av beredningen föreslagna lagändringen kan anses utformad på ett ur rättssäkerhetssynpunkt godtagbart sätt. Bestämmelsen, som genombryter principerna för det nuvarande eftertaxeringsinstitutet, har utformats alltför schablonmässigt. Samfundet anser att en tidsobegränsad omprövningsregel innebär alltför stor osäkerhet i redovisningen. Det synes därför befogat att ange en tidsgräns för regelns tillämpning. Härvid bör beaktas att, om så lång tid förflutit att den skattskyldige inte enligt vare sig taxerings- eller bokföringslagarna haft att bevara räkenskapsmaterial, taxering enligt regeln i vart fall inte bör kunna göras.

I flera av de återgivna yttrandena framhålls att det av lagtexten klart bör framgå vilka balansposter som den föreslagna rättelsemöjligheten avser. Denna synpunkt framförs också av *länsstyrelsen i Jämtlands län*, som i övrigt tillstyrker beredningens förslag. *AO*, som anser att den föreslagna reformen är angelägen, har däremot motsatt uppfattning i denna fråga:

Jag vill emellertid ifrågasätta om det är en lämplig metod att som föreslagits räkna upp de tillgångar och skulder som får beaktas. Enligt min mening skulle det vara lämpligare att föreskriva att alla sådana poster, vilkas värdemässiga förändringar betraktas som driftförlust resp. skattepliktig intäkt, finge beaktas. Inventarietillgångar skulle dock uttryckligen undantas.

I den av beredningen föreslagna regeln kan t. ex. inte värdeändringar på grund av kursfluktuationer på obligations- och förlagslån och liknande beaktas.

Länsstyrelsen i Västernorrlands län ifrågasätter om inte bestämmelser bör införas som medger rättelse senare år beträffande felaktigheter av annan typ än balansposter.

Länsstyrelsen i Örebro län anser att lagtexten bör utformas så att den täcker felaktigheter i deklarationer för skattskyldiga som inte upprättar balansräkning.

Förslagets samband med reglerna om eftertaxering har berörts i nästan alla de återgivna avstyrkande yttrandena. Även *länsstyrelsen i Blekinge län*, som godtar beredningens förslag, tar upp frågan och pekar på vad ledamoten Helmers anfört om att förslaget förutsätter en närmare analys av systemets samband med eftertaxeringsreglerna. Frågan tas också upp av *länsstyrelsen i Kristianstads län*, som även behandlar frågan om bevisbördan för att felet i fråga inte rättats vid ett tidigare års taxering. Länsstyrelsen anför:

Förfarandet kan därför ses som en form av förtäckt eftertaxering, som dessutom kan utsträckas till taxeringsår, som inte kan omfattas av det normala eftertaxeringsinstitutet. Dessa effekter av de föreslagna reglerna inger principiella betänkligheter. Med hänsyn till att rättelse endast skall kunna ske av vissa balansposter tillstyrker emellertid länsstyrelsen, att rättelse i vissa fall skall kunna ske vid taxeringen för senare år än det år, då felet uppkommit. Taxeringsmyndigheten bör dock i detta sammanhang åläggas bevisbördan för att felet inte rättats vid tidigare års taxering. Sålunda kan en reservering ha återförts till beskattning eller avdrag vägrats för en skuld vid tidigare års taxering. Framför allt i de fall, där taxeringsmyndigheterna aktualiserar en beskattning flera år efter det att felaktigheten uppkommit, bör det ankomma på myndigheten att visa att felet inte rättats tidigare. I intet fall bör emellertid en taxering kunna aktualiseras, om den ursprungliga felaktigheten uppkommit mer än 10 år före det år vid vilket års taxering en rättelse ifrågasätts. Ett rättelseförfarande av den innebörd länsstyrelsen sålunda förespråkar – innebärande att myndigheten helt får bära bevisbördan av vad som kan ha förevarit vid tidigare års taxeringar – kräver dessutom oundgängligen att deklarationer för samtliga skattskyldiga med inkomst av rörelse och inkomst av jordbruksfastighet förvaras i minst 10 år.

Länsstyrelsen i Östergötlands län anför att progressionseffekter och reglerna om skattetillägg i vissa fall enligt förslaget kan medföra ytterligt kännbara ekonomiska konsekvenser för den skattskyldige i förhållande till beskattning enligt gällande regler. Enligt länsstyrelsen är det angeläget att med anledning härav lämpliga tekniska lösningar rörande skatteuttaget ytterligare övervägs. *Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* anser däremot att det får accepteras att vissa för den skattskyldige ogynnsamma progressionseffekter i vissa fall kan uppkomma enligt förslaget, eftersom felaktigheten i fråga orsakats av den skattskyldiges egna åtgärder. Förslagets förhållande till reglerna om skattetillägg har även berörts i yttrandena av

kammarrätten i Stockholm, länsstyrelsen i Malmöhus län och *Näringslivets skattedelegation.*

2.8 Ändrat bokslut vid taxeringen (11.12)

Sexton länsstyrelser är positiva till den av beredningen föreslagna möjligheten att i ökad utsträckning beakta ändrade bokslut eller lämnar förslaget utan erinran. Fem av dessa länsstyrelser motsätter sig dock befogenheten för en taxeringsnämnd att medge anstånd med taxeringsåtgärd om förutsättningar föreligger för att godta ett nytt bokslut.

RSV, kammarrätterna i Stockholm och *Göteborg, AO* samt några länsstyrelser avstyrker förslaget eller redovisar en negativ inställning. Fyra länsstyrelser förordar det förslag till lösning som förts fram av experten Langborn, vilket skiljer sig från beredningens förslag bl. a. däri att det inte innehåller något anståndsförfarande.

De övriga remissinstanser som tagit upp frågan ställer sig i huvudsak positiva till förslaget. Ett undantag utgörs dock av *Lantbrukarnas skattedelegation. BFN* anser att den av beredningen föreslagna möjligheten till rättelse i det efterföljande bokslutet bör utvidgas i förhållande till förslaget. *TOR* motsätter sig förslaget till anståndsförfarande.

RSV:

Den förlängning av taxeringsperioden i första instans och de möjligheter till omprövning av egna beslut i taxeringsnämnden som nu kan väntas bli genomförda bör enligt RSVs uppfattning kunna ge utrymme för att ändrat bokslut i ökad utsträckning bör kunna beaktas vid taxeringen. RSV delar alltså beredningens grundsyn på frågan.

RSV anser sig dock inte kunna tillstyrka att saken nu lagregleras på sätt beredningen föreslagit. En lagreglering borde föregås av en mer ingående analys av bl. a. de civilrättsliga reglerna och dessas förhållande till skattereglerna. De civilrättsliga reglerna är mycket vaga, jfr aktiebolagslagens förarbeten prop. 1975:103 s. 395. Vidare bör frågan om tillåtligheten av ändrat bokslut vid taxeringen kan lagregleras bedömas i relation till nu aktuella straffrättsliga regler, eftertaxeringsbestämmelserna, reglerna om skattetillägg samt frågorna om kvittning vid beräknande av skattetillägg och i den beloppsmässiga taxeringsprocessen. Vidare bör viss hänsyn tas till hur motsvarande frågor behandlas inom mervärdebeskattningen.

En svaghet med beredningens förslag till lagregel är att den, trots att den ger sken av det, inte är uttömmande. Regeln kan och avses nämligen inte omfatta fel beträffande balansposter i stora företag, t. ex. de börsnoterade företagen, utan här får man endast falla tillbaka på praxis. Slutligen anser RSV att det kan ifrågasättas om en så allmänt syftande lagregel som den föreslagna bör vila på ett i sammanhanget så pass obestämt kriterium som "obehörig skatteförmån". Även med detta uttryck kan det bli problematiskt att i längden upprätthålla en för de skattskyldiga mer generös praxis än den som i dag i varierande utsträckning tillämpas. I allt fall fordras utförliga och exemplifierade uttalanden i förarbetena för att säkerställa enhetlig praxis.

Om beredningens förslag att saken bör lagregleras godtas, anser RSV att regeln bör flyttas över till taxeringslagen och där riktas direkt och enbart till

taxeringsnämnderna. Skattedomstolarnas prövning av frågan om tillåtligheten av ändrat bokslut bör som i dag vara fri, låt vara att riksskattenämndens anvisning här ger vägledning.

RSV motsätter sig tanken att taxeringsnämnden skulle kunna låta en taxeringsåtgärd anstå till efter taxeringsperiodens utgång i avvaktan på att ett förutskickat ändrat bokslut ges in, varefter saken skall bevakas av skattechefen. Detta förslag fordrar ett system med kontinuerligt arbetande taxeringsnämnder men är både praktiskt och principiellt sett olämpligt att föra in för taxeringsnämnderna som dessa nu är och avses bli arbetande. Även materiellt sett skulle den förslagna lösningen kunna vara olämplig då den allmänt sett kan påverka bokslutskvalitén i negativ riktning. RSV anser – i likhet med experten Langborn i hans särskilda yttrande – att ändrat bokslut för att kunna beaktas i första instans måste ha givits in till taxeringsnämnden senast den 31 oktober under taxeringsåret. En sådan ordning fordrar enligt RSVs mening ingen lagreglering utan bör kunna upprätthållas genom tillämpningsanvisningar.

Kammarrätten i Stockholm:

Förslaget i detta avsnitt, som avser ökad möjlighet att ändra bokslut i vad det avser vissa balansposter, har fått sitt författningsmässiga uttryck i tillägg till 41 § kommunalskattelagen och 67 § taxeringslagen. Kammarrätten ifrågasätter till att börja med om inte det föreslagna institutet i sin helhet bör ha sin plats i sistnämnda lag. Det avser ett förfarande som har vissa likheter med extraordinär besvärsrätt.

I sak anser kammarrätten att åtskilligt talar för beredningens förslag. Det torde innebära en vidgad möjlighet att ändra bokslut. Nuvarande praxis synes vara alltför restriktiv i detta avseende. Å andra sidan kan den åsikten göras gällande, att förslaget går för långt genom att hänsyn inte skall tas till den bakomliggande orsaken till att viss balanspost blivit felaktig. Rättelse kan därigenom ske även när förfarande som uppenbart utgör försök till skatteundandragande ligger till grund för felaktigheten. Ett villkor för rättelse borde måhända vara att felet av en eller annan anledning kan anses som ursäktligt. Förslaget innefattar ett väsentligt avsteg från principen att avlämnad deklaration skall innehålla riktiga uppgifter. Enligt kammarrättens mening bör en utvidgad möjlighet till ändring av bokslut knappast regleras i lag. Anvisningar från riksskatteverket synes vara att föredra.

Kammarrätten i Göteborg:

Vid en första anblick förefaller beredningens förslag beträffande ändring av bokslut rimliga. Ett närmare studium av förslagen har dock gjort kammarrätten mera tveksam.

Man kan sålunda inte helt klart läsa ut om endast ursäktliga fel skall få ändras eller om möjligheten till ändring skall stå öppen även vid felaktigheter som i vart fall hittills medfört skattetillägg. Vad kammarrätten förstår så kommer möjligheten att finnas även vid inte "ursäktliga" felaktigheter, exempelvis en helt omotiverad nedskrivning av en säker fordran. Detta innebär i så fall en tvivelaktig utvidgning av nuvarande möjligheter att ändra bokslut.

Regelns tillämpningsområde kommer dessutom i stor utsträckning att bestämmas av hur man tolkar det vida begreppet "obehörig skatteförmån". Det uttrycket ligger mycket nära en allmän skatteflyktsklausul och betänkandet ger föga vägledning för rättstillämpningen. Kammarrätten har i det

föregående pekat på nackdelarna av att utan tvingande skäl föregripa en allmän skatteflyktsklausul.

Det är vidare oklart i vad mån förslaget medger ändring av bokslut efter flera år. Mål härom förekommer och ändring av bokslut anses ibland böra tillåtas.

AO:

Förslaget syftar till att åstadkomma en enhetligare och mera rättvis taxeringspraxis vad gäller bedömningen av felaktiga värderingar av balansposter. Genom förslaget skulle också en hel del skatteprocesser kunna undvikas. Det är inte svårt att instämma i dessa målsättningar. Det kan emellertid diskuteras om detta är en fråga som bör lösas lagstiftningsvägen. Redan nu finns anvisningar från dåvarande riksskattenämnden om när ändrade bokslut bör godtas. Dessa anvisningar tar kanske inte sikte endast på den situationen att värdesättningen av viss balanspost inte godtagits, utan på fall där bokslutet omarbetats mera genomgripande. För de mera enkla fall som beredningens förslag tar sikte på – egentligen omrubriceringsfrågor – bör rättelse normalt kunna vidtas under taxeringsperioden. Å andra sidan saknar de företag som har tryckta årsredovisningar praktiska möjligheter att företa ändringar. Det kan inte anses tillfredsställande att ett företag av praktiska skäl inte kan komma i åtnjutande av en förmån som lagligen tillkommer alla. Det är emellertid inte heller acceptabelt att ett företag med hänvisning till t. ex. att det framställer en tryckt årsredovisning eller att det ingår i större koncern där praktisk möjlighet inte föreligger att ändra moderföretagets koncernredovisning, skall komma i åtnjutande av den särskilda rätten att få göra rättelse i nästkommande bokslut – och då kanske göra en annan oacceptabel balansvärdering, som inte heller den kan angripas.

Förslaget tar vidare sikte på enkla rättelsefall. I storföretagen med inkomster redovisade i många förvärvskällor och inkomstslag eller med andelar i handelsbolag kan många komplicerade situationer uppkomma som gör en lagligt garanterad rätt till ändring av bokslut svår eller omöjlig att tillämpa. Även om rätten i princip är beroende av taxeringsnämndens medgivande torde de reella möjligheterna för nämnden att stå emot ett yrkande vara små. Sedan medgivande lämnats måste det allmänna ta på sig uppgiften att kontrollera att det nya bokslutet upprättas och att också avgöra att detta kan läggas till grund för taxeringen. Denna uppgift inträffar vid en tid då taxeringsenheterna är mycket hårt ansträngda av bevärsskrivning.

Ett av de skäl som motiverar den föreslagna reformen är att skattetillägg normalt skall tas ut även på periodiseringsfel. En del av problemet skulle därför kunna lösas genom en föreskrift om att skattetillägg inte skall utgå när felet avser värdering av balanspost och outnyttjat reserveringsutrymme finns. Frågan om formerna för ändrat bokslut bör i övrigt regleras genom anvisningar från riksskatteverket.

Länsstyrelsen i Stockholms län:

Beredningens förslag att lagfästa möjligheterna att ändra bokslut och att införa bestämmelser som syftar till att beskattning sker för annat beskattningsår än det rätta vid felaktigheter i bokslut, är ägnad att inge betänkligheter. – Den föreslagna lagtexten är mycket knapphändig och ger till synes stöd för mycket vid tolkning. De inskränkningar som anförts i motiveringen torde knappast utgöra tillräckligt skydd för missbruk. Många

processer kan förväntas bli följden om förslaget skulle leda till lagstiftning. – Bortsett härifrån må framhållas att den föreslagna bestämmelsen i vart fall synes lämna fältet fritt för företagare att upprätta mindre seriösa bokslut och hoppas på att desamma godtas av de granskande myndigheterna. Det nu sagda gäller t. ex. varufordringar, vilka i praktiken ofta inte redovisas i boksluten eller redovisas med för låga belopp för att man på så sätt skall undvika att ta fram en obekvämt hög nettovinst. Enligt nu gällande bestämmelser föranleder sådana åtgärder, som medför felaktig periodisering, risk för sanktionsåtgärder i form av skattetillägg och ansvar enligt skattebrottslagen i grövre fall.

Vad gäller förslaget att fel skall kunna rättas i följande bokslut kan det sägas innebära ett alltför stort avsteg från principen om rätt beskattningsår.

Enligt länsstyrelsens mening har de anvisningar dåvarande riksskattenämnden meddelat angående de förutsättningar som bör föreligga för att nytt bokslut skall kunna godtas i stort sett fungerat väl. Tillräcklig anledning kan därför inte anses föreligga att i lagstiftningen införa regler som kan förutsättas vålla många tvister samtidigt som de föreslagna reglerna medför avsteg från eljest gällande principer för beskattningen. I den mån regler av den innebörd beredningen föreslagit över huvud taget anses böra införas i lagstiftningen ifrågasätter länsstyrelsen om de inte bör intas i taxeringslagen och sålunda inte i kommunalskattelagen.

Länsstyrelsen i Malmöhus län:

Beredningens förslag innebär att ett ändrat bokslut läggs till grund för taxeringen under förutsättning dels att det upprättats före den dag då deklaration som grundas på efterföljande bokslut avgivits eller bort avgivas, dels att den skattskyldige inte därigenom erhåller oberättigad skatteförmån.

Jämlikt beredningens avfattning av 41 § tredje stycket KL *skall* ett ändrat bokslut godtas vid taxeringen om ovan nämnda förutsättningar är uppfyllda. På s. 556 i betänkandet anger beredningen dock att i fråga om aktiebolag bör krävas att den nya balans- och resultaträkningen godkänts av extra bolagsstämma. Denna uppfattning har inte kommit till uttryck i vare sig nämnda lagrum eller i lagen om statlig inkomstskatt.

Den första förutsättningen är som ovan angivits uppfylld om det ändrade bokslutet *upprättats* före viss dag. Krav på att det skall ha ingivits till taxeringsinstans före viss tidpunkt uppställs ej. Regelns tillämpning i taxeringsprocessen förutsätter emellertid att den skattskyldige anfört besvär senast den 30 april året efter det aktuella taxeringsåret eller har extra ordinär besvärsrätt eller kan yrka kvittning vid eftertaxering. Under pågående process skulle dock en skattskyldig efter t. ex. fyra år kunna presentera ett tidigare upprättat bokslut i kammarrätten och få detta godtaget vid taxeringen.

Vidare saknas en definition av vad som i nämnda lagrum åsyftas med begreppet *"obehörig skatteförmån"*. Beredningen anför på s. 555 att taxeringen alltid skall höjas med belopp motsvarande oredovisade intäkter eller inte avdragsgilla kostnader dvs. fel som inte enbart innebär en förskjutning mellan olika beskattningsår utan som är av definitiv karaktär. Det kan ifrågasättas om detta skulle innebära att en taxeringshöjning, som uppkommit på grund av att ett öppet yrkat avdrag ej godtagits, inte kan elimineras genom ett ändrat bokslut. En sådan tolkning torde inte vara

avsedd. Det får således antas att beredningen endast åsyftar fall när skattetillägg påföres den skattskyldige.

Med hänsyn till utformningen av 116 a § taxeringslagen har frågan om kvittning i vissa fall betydelse för beräkning av underlag för skattetillägg. För att en skattskyldig skall påföras sådant tillägg krävs nämligen att han faktiskt har någon beskattningsbar inkomst. Skattetillägg synes emellertid i vissa fall kunna utgå även om en av taxeringsnämnden ifrågasatt höjning kvittats mot ej deklarerade avdrag. Om t. ex. taxeringsnämnden påvisat en ej redovisad fordran och den därav följande taxeringshöjningen eliminerats genom ytterligare lagernedskrivning, synes förutsättningar för att påföra skattetillägg fortfarande föreligga. Eftersom beredningens förslag innebär att kvittning skall tillåtas mellan balansposter ökar dock möjligheterna att helt eliminera eljest uppkommande beskattningsbar inkomst och därigenom undgå skattetillägg. Detta skulle gynna framför allt fåmansbolagen som ofta väljer att inte redovisa någon vinst.

Beredningen har också föreslagit en ny avfattning av 67 § taxeringslagen. Där framgår bl. a. att taxeringsnämnden i vissa fall får taxera en skattskyldig utan hänsynstagande till ifrågasatta fel. Ett sådant fall är om det kan antagas att felen ifråga kommer att rättas genom bokslutet för nästföljande beskattningsår. Detta förutsätter anvisningar från bokföringsnämnden om hur sådana rättelser skall ske. Beslut med stöd av bestämmelserna i 67 § taxeringslagen skall anmälas till skattechefen. Beredningen har inte kommenterat vilka åtgärder som denna skall vidta om företaget underlåter att göra sådan ändring. Det är tveksamt om man genom eftertaxering kan ändra det tidigare årets taxering. Regeln synes förutsätta utökad besvärsrätt för taxeringsintendent, eftersom systemet med reservationsvis anförda besvär synes alltför tungrott.

Enligt länsstyrelsens bedömning är det i en del fall angeläget att företagen tillåtes inkomma med nya bokslut. Länsstyrelsen ansluter sig till beredningens principiella inställning att ett företags bokslutsdispositioner bör bedömas från helhetssynpunkt. Beredningens förslag på denna punkt är emellertid inte tillräckligt genomtänkt ur taxeringsmässig och processuell synpunkt. Frågan bör därför utredas närmare. Om förslaget skulle läggas till grund för lagstiftning bör beaktas vad experten Langborn anfört i särskilt yttrande angående senaste tidpunkt för ingivande av nytt bokslut samt jämväl behovet av ändringar i aktiebolagslagen och bokföringslagen.

BFN:

Skäligheten i att kvittning får ske skattemässigt under förhandenvarande omständigheter vill BFN inte bestrida. Ur civilrättslig synpunkt synes det emellertid tveksamt att ett sådant kvittningsförfarande skall göras beroende av att motsvarande ändring av årsbokslutet och bolagens årsredovisning görs under året. Lagstiftaren torde inte ha förutsett att fiskala bedömningar skulle föranleda ändringar av årsboksluten. Civilrättsligt har företagen att tillgodose ett informationsbehov hos de olika intressentgrupperna. Bokföringslagen anger maximiregler för värdering av fordringar och skulder och dessa torde normalt inte påverkas av taxeringsdiskussioner vid tillämpning av KL:s minimiregler.

För undvikande av extra bolagsstämmor och därmed sammanhängande formaliteter samt svårigheter att nå ut till olika intressentgrupper med ändrade uppgifter borde enligt BFN möjligheten att rätta felaktigheter i det efterföljande årsbokslutet som beredningen föreslår skall gälla för större

företag, t. ex. börsföretagen,stå öppen för alla bokföringsskyldiga aktiebolag; alternativt bolag som enligt 10 Kap 3 § ABL är skyldiga ha auktoriserad eller godkänd revisor. Det är angeläget inte minst i förhållande till tredje man att man söker vidmakthålla den stadga i redovisningen som det innebär att man å ordinarie bolagsstämma fastställer och godkänner årsredovisningshandlingarna. Kravet på ändrat bokslut torde däremot kunna kvarstå då det gäller enskild näringsidkare och handelsbolag, som ju saknar registreringsplikt och inte behöver lämna någon offentlig redovisning.

FAR:

Det svenska skattesystemet utgår principiellt från att beskattningen skall grundas på företagens redovisning upprättad enligt de civilrättsliga lagarna och därmed god redovisningssed. FAR finner inga skäl att nu frångå denna grundläggande princip. Det är då angeläget att beskattningsreglerna utformas så att inte konflikter eller oklarheter uppstår vid tillämpningen. Det finns särskild anledning att framhålla att de civilrättsliga värderingsreglerna utgår ifrån försiktighetsprincipen, vilken ibland synes stå i motsättning mot skattemyndigheternas ambitioner. Beskattningsreglerna bör beakta svårigheter i den praktiska tillämpningen av dessa regler och endast väsentliga periodiseringsfel i ett bokslut bör föranleda att redovisningen frångås som grund för beskattning.

Lantbrukarnas skattedelegation:

Delegationen finner det glädjande att beredningen vänder sig mot en alltför formalistisk bedömning av periodiseringsfrågorna. Det är ett helt riktigt konstaterande beredningen gör när den framhåller att en vägrad kvittning kan få förödande verkningar för företag med dålig likviditet. Delegationen måste emellertid för sin del framhålla, att verkningarna blir precis lika förödande om en oförutsedd taxeringshöjning har sin grund i annan felaktighet än periodiseringsfel eller felaktig varulagervärdering. Enligt delegationens uppfattning bör rätten att åberopa nytt bokslut därför vara generell. Å andra sidan bör en generell kvittningsrätt inte kunna hindra utdömandet av skattetillägg eller sanktioner enligt skattebrottslagen.

Det vill synas som om beredningen – liksom RSV – hyser uppfattningen att en skattskyldigs rätt att åberopa nytt bokslut alltid är beroende av taxeringsmyndigheternas mer eller mindre uttalade välvilja. Delegationen vill – trots rättsfallet RÅ 1965 not Fi 198 – inte reservationslöst godta detta som en riktig bedömning av gällande lagregler. Av synnerligast intresse i detta sammanhang torde vara dels 1–4 styckena i punkt 1 av anvisningarna till 41 § KL, dels 73–76 §§ TL.

Delegationen vill ifrågasätta om taxeringsnämnd eller skattedomstol på någon grund kan underlåta att pröva skattskyldigs yrkande att ny deklaration, den må vara grundad på nytt bokslut eller inte, skall läggas till grund för taxering förutsatt att detta yrkande framställs innan taxeringen vunnit laga kraft. Enligt 74 § TL äger skattskyldig anföra besvär över taxeringsnämnds beslut även om det inte gått honom emot. I rättstillämpningen har detta stadgande getts den innebörden, att den skattskyldige kan inom besvärstiden ändra sina i deklarationen lämnade uppgifter och yrkanden eller avge en helt ny deklaration med rätt att få sin taxering omprövad i enlighet härmed. Delegationen vill i sammanhanget åberopa de utförliga domskäl som regeringsrätten redovisat i RÅ 1976 ref. 7.

Det av riksskattenämnden gjorda uttalandet kan möjligen vara tillämpligt

om besvär anförs i extraordinär ordning eller om skattskyldig påkallar taxering enligt ett ändrat bokslut först efter den ordinarie besvärstidens utgång. Kodifiering skulle dock ge uttalandet full genomslagskraft. Delegationen finner uttalandet alltför snävt och diskutabelt för att upphöjas till lag. Som tidigare framhållits kan andra fel än periodiseringsfel medföra opåräknade förödande skattekrav. Det kan inte vara rimligt att låta dessa förödande krav – som i sig kan vara tillräckliga för att åstadkomma en konkurssituation och kanske nedläggelse – stå kvar endast för att möjliggöra för det allmänna att därutöver tynga den skattskyldige med hårda sanktioner.

Vad delegationen ovan sagt behöver inte innebära att den skattskyldige skall gå fri från sanktioner. Sådana bör givetvis kunna utmätas även i det fall den skattskyldige genom ändrat bokslut håller taxeringen på oförändrad nivå. Det bör inte vålla några komplikationer att för sådana fall föreskriva, att skattetillägg skall utgå som om felaktigheten hade föranlett taxeringshöjning. Utgångsläge för bedömningen bör därvid vara en tänkt höjning utöver den taxering, som fastställts efter ändringen av bokslutet.

Delegationen vill således i första hand se frågan om ändrat bokslut som ett taxeringsprocessuellt spörsmål. Det bör enligt delegationens mening vara tillräckligt att det i 116 a § TL intas en tilläggsbestämmelse av i föregående stycke angiven innebörd.

Ett stadgande i kommunalskattelagen enligt beredningens förslag skulle mycket väl kunna resultera i en snävare tillämpning än vad som i dag praktiseras och det skulle även kunna medföra vissa, icke avsedda effekter. Delegationen vill bland annat fråga vad som skulle hända i det fall en skattskyldigs bokföring i samband med en taxeringsrevision underkänns för ett antal år bakåt i tiden. I en sådan situation är det inte ovanligt att den skattskyldige uppdrar åt bokföringsbyrå – i regel annan än den som förut biträtt – att i samråd med taxeringsrevisorn rekonstruera bokföringen och upprätta nya såväl bokslut som deklarationer. Samtliga dessa deklarationer bör självfallet kunna läggas till grund för rättade taxeringar. Detta skulle dock strida mot ordalydelsen i den föreslagna lagregeln.

Det behöver för övrigt inte vara en taxeringsrevision som föranleder rekonstruktionen. Det är inte helt ovanligt att en skattskyldig vänder sig till bokföringsbyrå av eget initiativ och begär hjälp med att få tidigare års felaktiga bokföring rättad.

Delegationen finner det således lämpligast att frågan om ändrat bokslut inte särskilt regleras i lag men att det i 116 a § TL uttryckligen föreskrivs att skattetillägg skall utgå även i det fall felaktigheten eliminerats genom ändrade bokslutsdispositioner.

Vad gäller det nyinsatta sjätte stycket i punkt 1 av anvisningarna till 41 § KL vill delegationen tillstyrka att rättelse skall kunna göras i den ordning förslaget innebär. Delegationen vill dock framhålla att periodiseringsfel blir självrättade, i synnerhet sedan vi år 1973 (SFS 1973:322) i punkt 1 första stycket av anvisningarna till 41 § KL fick ett uttryckligt stadgande av innebörd att som värde av ingående lager, fordringar och skulder skall upptas värdet av närmast föregående beskattningsårs utgående lager, fordringar och skulder.

Länsstyrelsen i Södermanlands län understryker att kvittning bör godtas endast i fråga om fel, som är av rent periodiserande art, och liknande synpunkter framhålls av en del andra remissinstanser. *Länsstyrelsen i*

Uppsala län anser att kvittning bör få ske endast beträffande felaktigheter avseende sådana balansposter som enligt beredningens förslag i avsnitt 11.13 Vissa frågor angående rätt beskattningsår avses omprövas varje år. En mer restriktiv inställning synes redovisas av *länsstyrelsen i Kopparbergs län.* Länsstyrelsen anför:

Länsstyrelsen anser i likhet med beredningen att möjlighet bör finnas för skattskyldig att ändra bokslut men ifrågasätter om ändring skall accepteras i den utsträckning beredningen föreslagit. Det är inte ovanligt att skattskyldig avsiktligt underlåter att redovisa exempelvis utestående fordringar för varor eller tjänster med avsikten att skaffa sig en otillåten skattekredit. Att sådan avsiktligt inte redovisad balanspost skall få kvittas mot av taxeringsmyndighet påvisad felaktighet i annan balanspost förefaller stötande.

I nu antydda fall torde grundnoteringarna i bokföringen – om de finns bevarade – inte vara helt tillfredsställande. – Iakttagelser i samband med taxeringsrevisioner ger vid handen att föreskrifter om att bokföringen skall bevaras och hur den skall vara anordnad mången gång nonchaleras. – Det kan därför starkt befaras att den föreslagna möjligheten att korrigera ursprungligen redovisat resultat med hänsyn till "opåräknade skatteanspråk" ger anledning till vidlyftiga skatteprocesser i vilka det gäller att pröva halten i mer eller mindre dubiösa omräkningar av t. ex. lagervärden, pågående arbeten etc. Klara tekniska fel som står i strid mot god bokföringssed bör liksom nu är fallet kunna få rättas. Värderingsfrågor bör däremot inte få aktualiseras.

Länsstyrelserna i Östergötlands och *Hallands län* anser att kvittning i vissa fall bör kunna ske även i fråga om andra fel än rena periodiseringsfel.

Länsstyrelsen i Östergötlands län:

Beredningen framhåller även att oredovisade intäkter etc., som inte enbart innebär en förskjutning mellan olika beskattningsår utan som är av definitiv karaktär, aldrig bör få kvittas mot av- eller nedskrivning eller liknande åtgärd. Utredningen synes därvid inte ha beaktat att ifrågasatta taxeringshöjningar av oredovisade inkomster kunnat elimineras genom att åberopa att faktiska skulder såsom t. ex. löneskulder redovisats med för lågt belopp (RÅ 1966:1399). Oaktat vad beredningen anfört torde man även i fortsättningen få beakta dylika kvittningsinvändningar. En närmare analys av vilka bokslutsposter som får kvittas mot inte redovisade inkomster är därför erforderlig.

I vissa situationer kan det även av praktiska skäl vara olämpligt att begära ändrat bokslut t. ex. när för lågt upptagna utgående kundfordringar kan kvittas mot för lågt upptagna utgående varuskulder.

Länsstyrelsen anser därför att huvudregeln bör vara att kvittning tillåts efter de principer utredningen föreslagit och att krav uppställs på nytt bokslut men att det bör ankomma på riksskatteverket att närmare ange vilka bokslutsposter, som får kvittas mot varandra, i vilka fall oredovisad inkomst får kvittas mot inte rätt upptagen balanspost och i vilka situationer ändrat bokslut inte bör krävas.

Länsstyrelsen i Hallands län:

Möjligheten till ändring av bokslut synes inte böra begränsas till att avse endast redan bokförda balansposter i inskränkt mening. Hinder bör sålunda

inte läggas för att en beskattningsåtgärd, som innebär återföring till beskattning av omkostnadspost, som i och för sig kunnat balanseras för att ned- och avskrivas enligt gängse regler, elimineras genom ändrat bokslut. Dock bör fråga inte vara om eliminering av rättelse, som kan medföra straff eller skattetillägg.

Länsstyrelsen i Kristianstads län tar upp frågan om felaktigheter i den ingående balansräkningen. Länsstyrelsen anför:

Beredningen har särskilt betonat, att ändring av bokslut endast skall godtas vid rättelse av fel, som hänför sig till tillgångar och skulder, som skall redovisas i balansräkningen, då sådana fel normalt endast innebär en förskjutning mellan olika beskattningsår. I sammanhanget bör uppmärksammas, att felaktigt upptagna poster i ingående balansräkning kan innebära definitiva skattevinster. Sålunda kan en underlåtenhet att redovisa en ingående varuskuld i balansräkningen eller på den aktuella deklarationsbilagan innebära en definitiv vinst med hela den utelämnade skuldens belopp. Även om sålunda felet även i detta fall hänför sig till skuld, som upptas i balansräkning bör den ifrågasatta höjningen av taxeringen inte kunna neutraliseras med ändrat bokslut. Bedömningen av om ett ändrat bokslut bör godtas eller ej måste sålunda i varje enskilt fall göras inte bara med utgångspunkt från vilka tillgångs- eller skuldposter felet avser, utan också med hänsyn till om felet innebär ett definitivt skattebortfall eller ej.

Länsstyrelsen diskuterar vidare hur skattskyldiga, som inte upprättar årsbokslut, skall behandlas:

Som förutsättning för kvittning uppställer beredningen ett principiellt krav på att nytt bokslut faktiskt upprättats, i vilket de bokslutsdispositioner företagits, som den skattskyldige önskar åberopa vid taxeringen. Länsstyrelsen ansluter sig till denna bedömning. Emellertid bör uppmärksammas att alla näringsidkare inte är skyldiga att upprätta årsbokslut. Enligt 1 § bokföringslagen äger inte denna lags regler om årsbokslut tillämpning på en enskild näringsidkare, som driver sin verksamhet utan biträde av flera än två årsanställda personer, och i vars rörelse den årliga bruttoomsättningssumman understiger 200 000 kr. I förslag till ny jordbruksbokföringslag avgivet av utredningen om bokföringen inom jordbruket (Ds B 1977:8) har vidare föreskrivits, att reglerna om årsbokslut inte behöver tillämpas av näringsidkare i vars verksamhet den årliga bruttoomsättningssumman normalt understiger 200 000 kr. Rörelseidkare och jordbrukare med omsättning understigande 200 000 kr. kommer sålunda normalt att redovisa sin inkomst på deklarationsbilaga R 1 respektive J2, varvid något formellt årsbokslut inte kommer att upprättas. Beräkningen av inkomsten på dessa bilagor sker emellertid enligt bokföringsmässiga grunder, varför bilagan kan sägas ersätta ett formellt upprättat årsbokslut. Fråga uppkommer härvid i vilken utsträckning en skattskyldig med inkomst av rörelse eller jordbruksfastighet redovisad på bilaga R 1 respektive J2 kan neutralisera en ifrågasatt höjning av taxeringen med yrkande om ändring av de på bilagorna ursprungligen upptagna balansposterna. Normalt torde i dessa fall ett yrkande om t. ex. ytterligare nedskrivning på varulager för att neutralisera en ifrågasatt höjning av taxeringen till följd av oredovisade inkomster få godtas. Ändrat bokslut från skattskyldig som är skyldig att upprätta årsbokslut hade däremot inte godtagits i motsvarande fall. Möjligheterna att vid inkomsttaxeringen

kvitta bort en ifrågasatt höjning av taxeringen skulle sålunda i viss utsträckning bli beroende av om den skattskyldige är skyldig att upprätta årsbokslut eller ej. Detta förhållande är inte tillfredsställande. Det bör därför övervägas om inte den redovisning av inkomsterna som görs på deklarationsbilagorna R 1 och J2, i det avseende som här är ifråga, bör jämställas med upprättat årsbokslut. Yrkande om ändring av den på en sådan bilaga gjorda redovisningen för att neutralisera en ifrågasatt höjning av taxeringen, skulle därvid endast godtas i den mån motsvarande ändring hade godtagits, om den skattskyldige hade varit skyldig att upprätta årsbokslut enligt bokföringslagen eller jordbruksbokföringslagen.

Förslaget om möjlighet till rättelse i det följande bokslutet har berörts i de tidigare återgivna yttrandena av *länsstyrelserna i Stockholms* och *Malmöhus län* samt av *BFN* och *Lantbrukarnas skattedelegation*. Frågan har även tagits upp av *KF*, som framhåller att möjligheten till rättelse i efterföljande års bokslut inte bör knytas till företagets storlek utan till de svårigheter det skulle medföra att upprätta nytt bokslut. Enligt KF har även en liten konsumentförening ett så spritt ägande och en sådan beslutsprocess att det knappast är praktiskt möjligt att få till stånd ett nytt bokslut.

En förutsättning enligt beredningens förslag för att ändrat bokslut skall läggas till grund för taxeringen är bl. a. att det *upprättats* före den dag då deklaration, som grundas på efterföljande bokslut, avgivits eller bort avgivas. Bl. a. *länsstyrelserna i Jönköpings, Kristianstads* och *Värmlands län* anser att kravet att det nya bokslutet upprättats senast den nämnda dagen inte är tillfyllest, utan att det bör krävas att bokslutet då lämnats in till skattemyndigheterna.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län anför att dagen för bokslutets upprättande är ett osäkert begrepp för taxeringsmyndigheterna. Enligt länsstyrelsen är det bättre att ange en sista dag då det nya bokslutet får åberopas. Länsstyrelsen föreslår att man knyter an till den dag då besvär över taxeringsnämndens beslut senast skall ha getts in.

Ett ganska stort antal remissinstanser anser att en eventuell lagreglering av frågan om rätt att åberopa ändrat bokslut bör ske i TL och inte som beredningen föreslagit i KL. Till denna grupp hör – som framgår av redovisningen av deras yttranden i det föregående – *RSV* och *kammarrätterna i Stockholm* och *Göteborg* samt dessutom ett antal länsstyrelser.

FAR tar i anslutning till frågan om rätten att åberopa ändrat bokslut upp sambandet mellan civilrättsliga och skatterättsliga värderingsregler m. m. FAR anför:

FAR vill i detta sammanhang fästa uppmärksamheten på att det finns tillgångs- och skuldposter som berörs av det ovan sagda men som ej behandlats av beredningen. FAR vill exempelvis peka på de nu oklara reglerna när det gäller nedskrivning för konstaterade förluster på fordringar. Andra hithörande poster är garantiavsättningar och avsättning för framtida kostnader, t. ex. åtaganden på grund av uppsägning eller vid omstrukturering av verksamheten. Medan de civilrättsliga redovisningsprinciperna

förutsätter att de beräknade framtida utbetalningarna kostnadsförs i redovisningen vid tidpunkten för leverans eller när beslut om uppsägning, omstrukturering eller dylikt fattats, har taxeringsmyndigheter och skattedomstolar hittills haft en restriktiv inställning. Detta synes bl. a. sammanhänga med att skattemyndigheterna ställt stora krav på bevisning utan att i tillräcklig grad beakta de civilrättsliga redovisningsprinciperna. Konflikter mellan civilrättsliga värderingsregler och skattepraxis har ibland lett till ej helt riktiga bokslut, särskilt i situationer där skatten som följd av en återläggning i deklarationen av ej avdragsgilla reserveringar skulle medföra en kraftig finansiell belastning. Dessa förhållanden samt frånvaron av möjligheter till rättelse mellan olika balansposter har också ibland lett till ett resonemang hos företagare att "visserligen har vi kanske för liten reservering för osäkra fordringar, men detta täcks av reserven i varulager". Ett dylikt förfarande är enligt FAR:s uppfattning olämpligt men inte ovanligt. Med hänsyn till att de nya bokförings- och aktiebolagslagarna ställer krav på öppen redovisning av lagerreserv och andra nedskrivningar samt förändringar i dessa reserver, kommer mycket större krav att ställas på att lagerreserven inte blir en gemensam riskreservering för nödvändiga men av skatteskäl icke möjliga nedskrivningar av andra poster i balansräkningen.

Med hänvisning till det sagda anser FAR att företagsskatteberedningen hade bort behandla de påvisade skillnaderna mellan civilrättslig och skatterättslig utveckling av god redovisningssed, särskilt beträffande de nämnda posterna samt värdering av fordringar och avsättning för framtida utbetalningar. FAR anser det ytterst angeläget att vid den fortsatta departementsbehandlingen vidtas åtgärder för att undanröja de påvisade skiljaktigheterna mellan skatterättslig och civilrättslig behandling.

2.9 Representationskostnader (11.16)

Beredningens förslag att avdrag för kostnader i samband med måltidsrepresentation begränsas till 50 kr. per person förbigås eller lämnas utan erinran av drygt hälften av antalet remissinstanser. Av dem som tagit upp frågan anser de flesta att avdragsrätten i princip bör behållas oförändrad. Några remissinstanser förordar en mindre genomgripande begränsning av avdragsrätten än vad beredningen föreslagit medan andra hävdar att avdragsrätten bör reduceras ytterligare. Av sistnämnda grupp önskar ett fåtal t. o. m. helt avskaffa avdragsrätten.

Beredningens uppfattning att nuvarande regler vållar såväl tillämpnings- som kontrollsvårigheter och att reglerna inbjuder till missbruk delas av flera remissinstanser. *SACO/SR* anför däremot att man inte torde kunna tala om missbruk av reglerna. Liknande synpunkter framförs av *Lantbrukarnas skattedelegation*. Delegationen anför bl. a.:

Delegationen finner det anmärkningsvärt att beredningen ägnat nästa tjugo sidor åt representationskostnaderna. Lika anmärkningsvärt är att man endast fört resonemang av allmän karaktär. Visserligen redovisas ett visst siffermaterial beträffande omfattningen av representationskostnaderna men detta material ger inte stöd för antagandet att representationsavdragen missbrukas i någon större omfattning. Totala representationskostnaden

uppskattas till närmare 700 milj. kr. I genomsnitt beräknas varje aktiebolag ha en representationskostnad om 11 000 kr. och enskilda firmor, handelsbolag och liknande en representationskostnad om 1 200 kr. per företag. Beredningen konstaterar att av 9 500 revisioner som gjorts mot företag har anmärkningar beträffande representationskostnader endast framkommit i 202 fall och att det sammanlagda beloppet i dessa fall uppgår till 458 000 kr. eller i genomsnitt 2 267 kr. per revision.

Detta är det konkreta siffermaterial som beredningen lämnat. Delegationen anser inte att detta material kan ge anledning till de slutsatser som beredningen kommit till. Utan att ha något stöd i undersökningsmaterialet uppger beredningen att det vanligaste missbruket skulle vara att rörelsen belastas med kostnader för privat umgänge och att det framför allt bland fåmansföretagen visat sig att den begränsning i avdragsrätten, som ligger i att representationen skall ha ett omedelbart samband med verksamheten inte iakttas.

Det är fullt möjligt och till och med troligt att ett visst missbruk förekommer beträffande representationskostnader. Att personliga levnadskostnader kan ingå i denna del torde vara ganska klart, men det är förvånansvärt att beredningen inte kunnat påvisa att så är fallet. Utredningsmaterialet talar i stället för att merparten av all representation är klart rörelsebetingad och av det slag att avdrag bör medges. Beredningens motivering till förslaget påminner därför i hög grad om de argument som legat till grund för sanktionslagstiftningen mot fåmansföretag. De många lojala företagarna skall straffas för det missbruk som ett fåtal utövar.

Delegationen motsätter sig den föreslagna ändringen och anser att det liksom hittills skall ankomma på RSV att utforma anvisningar med beloppsramar som anpassas till kostnadsutvecklingen.

Det är en utbredd uppfattning bland remissinstanserna att tillämpnings- och kontrollproblemen kvarstår eller t. o. m. ökar om beredningens förslag genomförs. Denna uppfattning omfattas av *RSV*, *kammarrätten i Göteborg*, *länsstyrelserna i Södermanlands*, *Östergötlands*, *Kopparbergs*, *Gävleborgs* och *Västernorrlands län* samt av *FAR*, *KF*, *TOR* och *DEFU*.

RSV:

Beredningens förslag om begränsning av avdraget till 50 kr. per person och måltid bör visserligen kunna tänkas leda till att företagens totala avdrag för representationskostnader minskar. Helt säkert behöver detta dock inte vara. Bl. a. kan mönstret för representationen komma att ändras så att fler personer allt oftare deltar i representationen. Samma kontrollproblem och bedömningssvårigheter – men också nästan lika stötande inslag – som med dagens regler kan därmed komma att finnas även om beredningens förslag genomförs. Dessa olägenheter försvinner i stort sett först om avdragsrätten helt slopas, även om man också med en sådan reglering inte helt kommer att slippa obehöriga avdrag genom felaktig rubricering av kostnadens art. RSV skulle från renodlade skatteadministrativa synpunkter föredra ett totalt avdragsförbud framför ett omgående genomförande av beredningens förslag. RSV anser i detta sammanhang att det vore önskvärt att frågan om ett avdragsförbud belyses genom att en närmare undersökning företas om de erfarenheter av ett sådant förbud som gjorts i Storbritannien och Norge.

Länsstyrelsen i Södermanlands län:

Från kontrollteknisk synpunkt erbjuder kostnaderna för representation stora svårigheter trots att särskilda bestämmelser införts om viss specifikationsnivå i deklarationerna. Vi befarar att förslaget inte kommer att påtagligt reducera kontrollproblemen. Det är inte osannolikt att en del företag vidtar anpassningsåtgärder t. ex. så att representationsutgifter redovisas på konton för komplexa kostnadsslag under beteckningar såsom försäljningskostnader, reklamkostnader, marknadsföringskostnader etc. Härigenom skapas nya och besvärliga kontrollproblem. Med det anförda vill vi ge uttryck för uppfattningen att förslaget bör arbetas över ytterligare. Med nuvarande utformning torde förväntningarna om att komma till rätta med missbruket på detta område inte infrias.

Länsstyrelsen i Östergötlands län:

Länsstyrelsen vill understryka beredningens uppfattning att nuvarande regler vållar såväl tillämpnings- som kontrollsvårigheter. Beredningens förslag till lägre avdragsbelopp löser emellertid inte något av nämnda problem. Kontrollproblemen torde närmast komma att öka genom en strävan till att på olika sätt erhålla avdrag för nödvändig representation överstigande beloppsramarna, som eljest får betalas av beskattade medel. Den omständigheten att förslaget innebär en drastisk skärpning av nu gällande beloppsgränser torde därför snarare öka än minska det missbruk av bestämmelserna som påtalats av beredningen.

TOR:

TOR vill instämma i vad beredningen anfört om svårigheterna att på taxeringsnämndsstadiet företa någon egentlig kontroll av avdrag för representationskostnader. Inte ens i samband med taxeringsrevision torde det finnas stora möjligheter att kontrollera om det verkligen rör sig om avdragsgilla representationskostnader. Kostnadernas speciella karaktär gör att det, enligt TOR:s mening, inte går att finna någon hållbar metod för att avgränsa kostnader för intäkternas förvärvande mot privata levnadskostnader. Beredningen har, efter att ha diskuterat en rad alternativ för att inskränka avdragsrätten, stannat för en beloppsgräns per måltid på 50 kronor. Visserligen får det förmodas att en så radikal sänkning av den nuvarande beloppsgränsen skulle innebära att det missbruk som under alla förhållanden kan följa av att det finns en rätt till representationsavdrag något reduceras. Anpassningsåtgärder av olika slag kommer dock att företas, såsom t. ex. att flera namn anges på restaurangnotan. Att motbevisa uppgiften att måltiden har samband med verksamheten blir lika svårt som tidigare osv. Sett ur kontrollsynpunkt är därför enligt TOR:s mening rätten till avdrag för representationskostnader diskutabel. TOR är samtidigt medvetet om att avdraget även har en näringspolitisk sida. Resultatet av hotell- och restaurangutredningens arbete kan behöva avvaktas, innan åtgärder övervägs för inskränkning av avdragsrätten för representationskostnader.

En begränsning av den nuvarande avdragsrätten för representationskostnader förordas av *länsstyrelserna i Stockholms, Värmlands, Örebro, Västmanlands, Jämtlands* och *Norrbottens län* samt av *LO*.

Länsstyrelsen i Stockholms län:

Länsstyrelsen delar beredningens uppfattning att nuvarande regler vållar såväl tillämpnings- som kontrollsvårigheter. Genom att iaktta vissa formella föreskrifter i riksskatteverkets anvisningar kan med lätthet kostnader för måltider, som inte är annat än privata levnadskostnader, ges beteckningen representationskostnader och dras av vid taxeringen utan att det finns några nämnvärda möjligheter att kontrollera det berättigade i yrkandet. Reglerna kan alltså sägas inbjuda till missbruk och bör av det skälet ändras. Problemet är att finna en metod som tillvaratar såväl kontrollintressena som företagens intresse av att kunna belasta verksamheten med sådana kostnader som är att betrakta som egentliga representationskostnader. Såvitt länsstyrelsen kan finna har beredningen gjort en fullständig genomgång av de alternativa metoder, med begränsningsregler i vissa avseenden, som teoretiskt är tänkbara. Sådana regler som t. ex. att sätta avdraget i relation till omsättningen, godta avdrag endast inom vissa branscher, undanta kostnader för måltider på kvällstid eller ej medge avdrag för spritkostnader finner länsstyrelsen, i likhet med beredningen, skulle ge ännu större tillämpnings- och kontrollproblem än i dag. Det återstår då egentligen ingen annan metod än att ha en beloppsgräns, såvida man inte helt vill ta bort avdraget. Inte heller ett borttagande av avdraget är dock problemfritt från kontrollsynpunkt, eftersom det då kan förväntas att kostnader av detta slag läggs in i andra resultatposter i bokföringen, såsom resekostnader, reklamkostnader, marknadsföringskostnader och liknande. Vidare bör enligt länsstyrelsens mening avdrag för representation gentemot utländska företag under alla förhållanden godtas utan inskränkning.

Länsstyrelsen i Värmlands län:

Länsstyrelsen delar beredningens uppfattning att schablonavdraget för representation kraftigt bör minskas och att beloppsnivån bör vara lika oberoende av om det är fråga om lunch, middag eller supé. För 1978 godtas enligt riksskatteverkets anvisningar avdrag för representation i form av lunch med 65 kr per person och med 175 kr per person vid middag och supé. Båda beloppen är exklusive mervärdeskattepålägg på 11,43 procent. Avdraget bör begränsas till vad som kan anses utgöra kostnad för en normal måltid. Beredningens förslag, 50 kr per person i 1977 års kostnadsläge, synes skäligt och innebär inte någon väsentlig skillnad mot vad som nu gäller vid representation i form av lunch. Beredningens förslag tillstyrkes därför. Vidare anser länsstyrelsen i detta sammanhang att mervärdeskattelagstiftningen bör ändras så att avdrag för ingående skatt begränsas till högst det belopp som motsvarar den kostnad för vilken avdrag medges vid inkomsttaxeringen.

LO:

LO anser det riktigt att begränsningar genomförs beträffande rätten att göra avdrag för representation. Utvecklingen har successivt medfört en vidare tolkning av vad som är representation i den beskattade verksamheten och nödvändigt för intäktsförvärvet. Det finns en tendens till ökat missbruk. Kontrollmöjligheterna är mycket små, vilket tar sig uttryck i att riksskatteverkets anvisningar om representationsavdrag blivit tämligen generösa och allmänna.

Kammarrätten i Göteborg samt *länsstyrelserna i Östergötlands, Skaraborgs* och *Gävleborgs län* anser att avdragsrätten i princip bör helt avskaffas.

Kammarrätten i Göteborg:

Däremot har kammarrätten svårt att finna någon bärande principiell motivering för att behålla avdragsrätten för representation som gäller affärsförbindelser inom landet. Huruvida hänsynen till restaurangnäringen talar i motsatt riktning saknar kammarrätten anledning att ta ställning till.

Med hänsyn till den stora risken för missbruk bör rätten till avdrag för representation i hemmet böra avskaffas utom i fråga om representation gentemot utländska affärsförbindelser.

Länsstyrelsen i Östergötlands län:

Länsstyrelsen anser att beredningen borde mot bakgrund av att stora delar av representationskostnaderna utgör privata levnadskostnader tagit upp alternativet att helt avskaffa representationsavdragen.

Då utredningen knappast heller föreslagit något system som underlättar kontrollen utan endast begränsat beloppen anser länsstyrelsen att det av beredningen framförda förslaget inte kan läggas till grund för nya bestämmelser på detta område.

Länsstyrelsen har då att välja mellan att föreslå ett utökat kontrollsystem eller att föreslå slopande av avdrag för representation, varigenom sådan representation i skattemässigt avseende inte kan anses utgöra driftkostnad för företaget.

Då länsstyrelsen anser att ett slopande av representationsavdraget inte medför några större olägenheter för företagen föreslår länsstyrelsen att denna utväg väljes.

RSV, länsstyrelsen i Örebro län och *TOR* anser att ett totalt avdragsförbud borde ha övervägts av beredningen.

Länsstyrelsen i Örebro län:

Av den av beredningen lämnade redogörelsen för utländsk rätt på detta område framgår att man i andra länder alltmer börjat inta en negativ inställning till avdragsrätt för representationskostnader. Sålunda synes sådan avdragsrätt numera i princip inte finnas i Norge och Storbritannien med undantag för representation gentemot utlänningar. Med hänsyn härtill kan i och för sig ifrågasättas om det inte borde övervägas att införa motsvarande regler i Sverige.

En så radikal nedskärning av den hittillsvarande avdragsrätten bör dock inte genomföras på en gång utan i flera etapper genom ändring av beloppsramarna i RSV:s anvisningar. Dessa bör vidare förtydligas i vissa avseenden och förutsättningarna för avdragsrätt skärpas. Av anvisningarna bör klarare än nu framgå att stor restriktivitet skall iakttas vid medgivande av avdrag för representationsmåltid. Avdrag bör sålunda inte kunna påräknas för kostnad för representation i form av restaurangbesök i samband med veckoslut eller i övrigt i kombination med dans eller andra förlustelser som tyder på mera sällskaplig samvaro.

Flera remissinstanser framhåller de problem som skulle uppstå för restaurangnäringen vid en nedskärning av avdragsrätten för representation. Näringen måste ägnas omtanke anser *länsstyrelserna i Stockholms, Kristianstads, Malmöhus, Älvsborgs* och *Kopparbergs län* samt *SACO/SR, LO, SHIO* och *Familjeföretagens förening, Sveriges redovisningskonsulters förbund, TOR* och *TCO*. De näringspolitiska problemen understryks särskilt i inkomna skrivelser från *Sveriges hotell- och restaurangförbund* och *SARA*.

Länsstyrelsen i Stockholms län:

Nu bör emellertid, som även flera reservanter i utredningen ansett, frågan om avdraget för representationskostnader ses också från näringspolitiska utgångspunkter. Restaurangnäringen har f. n. stora problem. Till detta kommer att den inkomstkälla som spelautomaterna utgör kommer att tas bort fr. o. m. kommande årsskifte. Ett borttagande eller kraftig nedkärning av representationskostnadsavdraget ungefär samtidigt skulle antagligen avsevärt förvärra krisen inom näringen och då framför allt hos de större och etablerade restaurangerna. Sveriges Hotell- och Restaurangförbund räknar med att förslaget, om det genomfördes, skulle innebära en omsättningsminskning på 20–30 % hos dessa restauranger.

Länsstyrelsen i Kristianstads län:

Den av beredningen föreslagna begränsningen i rätten till avdrag för representationskostnader torde ur rent skattepolitisk synpunkt vara av mindre betydelse. För vissa företag inom restaurantbranschen torde emellertid ett genomförande av beredningens förslag medföra betydande ekonomiska problem. Hotell- och restaurantutredningen, som närmare kartlägger restaurantbranschens ekonomiska problem, väntas framlägga sitt betänkande under våren 1978. Med hänsyn till de företagsekonomiska effekter företagsskatteberedningens förslag kan få för företag inom denna bransch synes lämpligt att frågan om begränsning av rätten till avdrag för representationskostnader samt de förslag, hotell- och restaurantutredningen kommer att framlägga, behandlas i ett sammanhang. Länsstyrelsen föreslår därför, att frågan om begränsning i rätten till avdrag för representationskostnader får anstå intill dess att hotell- och restaurantutredningen framlagt sitt betänkande, och att frågan därefter bedöms även med hänsyn till de rent företagsekonomiska effekter en begränsning av avdragsrätten kan väntas medföra för olika företag inom restaurantbranschen.

LO:

Beträffande tiden och genomförandet av en regeländring på den här punkten vill LO dock ansluta sig till vad som sagts i ett särskilt yttrande, där svårigheterna för restaurangbranschen vid en snabb övergång till nya regler betonas. Samma synpunkt har nämnts också av kommittémajoriteten och av reservanterna Boström m. fl. LO förutsätter att förslag på denna punkt till riksdagen inte lämnas förrän de anställdas organisationer inom restaurangnäringen fått sina synpunkter på genomförandet framförda och vederbörligen beaktade.

Sveriges hotell- och restaurangförbund:

Vår undersökning visar att de 276 hotell och restauranger som ingår i materialet räknar med en total försäljningsminskning på åtminstone 9–10 % och en personalminskning av samma storleksordning. Detta skulle för samtliga utskänkningsrestauranger innebära att 4 000–5 000 arbetstillfällen bortfaller. En av förutsättningarna för bedömningen har varit en begränsning av representationsavdragen i enlighet med utredningens förslag. Det är ju emellertid flera faktorer som samverkar till näringens ekonomiska svårigheter. Det är därför vanskligt att söka ange hur stor del av konsekvenserna som skulle vara föranledd just av representationsförslaget.

Konsekvenserna drabbar ganska ojämnt och svårast utsatta är självfallet stadshotell och förstaklassrestauranger. På vissa företag svarar representationen för 50–70 % av intäkterna och även om bortfallet skulle stanna vid beräknade 35–40 % därav, skulle verksamheten i sin helhet komma att äventyras. De lokala effekterna för sysselsättningen kan därför bli betydande. Därtill kommer försämrad service och kanske även kulturella förluster. Nedläggandet av Hotell Knaust i Sundsvall är ett exempel.

Vi menar att det är nödvändigt att man vid bedömningen av skatteförslaget allvarligt beaktar dessa förhållanden. För de flesta större orter måste det vara av väsentlig betydelse att det finns en inkvarterings- och förplägnadsservice som motsvarar rimliga anspråk på standard och kvalitet.

Länsstyrelserna i Värmlands, Gävleborgs och *Jämtlands län* anser däremot att restaurangbranschens problem får lösas på annat sätt än genom indirekt subvention i form av alltför generösa avdragsregler.

Kammarrätten i Göteborg samt *länsstyrelserna i Stockholms* och *Skaraborgs län* anser att begränsningarna i avdragsrätten inte bör omfatta representation gentemot utländska företag.

Det övervägande antalet remissinstanser, som särskilt yttrat sig i frågan, anser att nuvarande regler i princip bör bibehållas. Detta anser bl. a. *länsstyrelserna i Malmöhus, Hallands, Göteborgs och Bohus, Kopparbergs* samt *Västernorrlands län* ävensom *SACO/SR, Näringslivets skattedelegation, Lantbrukarnas skattedelegation, SRS, SHIO* och *Familjeföretagens förening* samt *TCO.*

Länsstyrelsen i Hallands län:

Till begreppet representationsmåltider vill länsstyrelsen egentligen endast hänföra relativt påkostade måltider, oftast utanför normal arbetstid, i samband med eller som inledning till eller avslutning på viktiga affärsförhandlingar eller vid mera sällan förekommande personliga sammanträffanden med viktiga affärsförbindelser, ofta från annan ort. Därtill kan med viss tvekan läggas s. k. arbetsluncher eller arbetsmåltider. Dessa har emellertid större karaktär av normala levnadskostnader än de tidigare nämnda måltiderna, och torde ofta "bytas" mellan olika företag och företagare.

I det enskilda fallet kan det vara svårt att dra gränsen mellan relativt påkostade representationsmåltider och sådana restaurangmåltider i en krets av vänner eller bekanta, för vilka frekventa krogbesök är ett inslag i deras normala levnadsvanor. Farhågorna för missbruk av avdragsrätten är alltså uppenbara och, som all erfarenhet visar, välgrundade. Till saken hör att även

egentliga representationsmåltider i sig har ett inslag av lyxbetonad livsföring, bekostad av det allmänna och tillgänglig endast för begränsade grupper. Vad nu sagts utgör skäl för att avdragsrätten slopas helt. För en bibehållen avdragsrätt synes endast det förhållandet tala, att representationen blivit tradition och i sin trängre och egentliga mening ett oundgängligt inslag i affärslivet. Oavsett avdragsrätten skulle den då komma att fortbestå under överskådlig tid, men bekostad med beskattade medel. Detta är ingen företagsekonomiskt godtagbar lösning. Länsstyrelsen förordar därför att avdragsrätten bibehålls tills dess utvecklingen i affärslivet eventuellt ändrar förutsättningarna. Målsättningen för ändring av gällande regler bör då, som beredningen uttalar, vara att försöka förhindra obehöriga avdrag.

Länsstyrelsen i Kopparbergs län:

Beredningens motiv för en markant nedskärning av avdragsbelopp förefaller inte vara hållbara. Såsom en av ledamöterna framhållit grundas förslaget på värderingar som ligger utanför de allmänna principer som gäller för företagsbeskattningen. Beredningens förslag kan inte förväntas medföra minskning av kontrollsvårigheter, som för övrigt föreligger i minst lika stor utsträckning på en mängd andra områden vid beskattning. Dessutom skall problem med kontroll inte medföra att man vid taxering frångår företagsekonomiska grundprinciper. Normal arbetstid för affärsförhandlingar eller liknande infaller på kvällstid för mängder av egenföretagare och representanter för företag. Vidare är det helt orealistiskt att den del av representationskostnad, som kan anses belöpa på normala kostnader för mat, undantas från avdragsrätt. Detta medför en ytterligare kontrollsvårighet för taxeringsmyndigheterna. För övrigt kan förslaget inverka negativt på svenska företags möjligheter att på den inhemska marknaden konkurrera med utländska företag, som inte är hämmade av begränsning i rätten till avdrag för normala representationskostnader. Med anledning av det anförda finner länsstyrelsen inte tillräckliga skäl föreligga att frångå nu tillämpad praxis vad beträffar avdragsrätt för representation.

Representation i hemmet lär redan i nuläget vara föremål för en sträng granskning och kritisk bedömning av skattedomstolarna. I den mån det framstår som önskvärt att beskära de lagenliga möjligheterna att belasta en rörelse med personliga levnadskostnader förefaller det av processekonomiska och granskningstekniska skäl angelägnare att rätten till s. k. studieresor (främst till utlandet) och som ofta inte har något klart uttalat sammanhang med verksamhetens inriktning beskärs.

Näringslivets skattedelegation:

Bland alla de detaljförslag som företagsskatteberedningen lagt fram finns också ett förslag, som avser att begränsa den nu gällande avdragsrätten för representationskostnader. Efter en vidlyftig argumentering med synpunkter av de mest skilda slag kommer beredningen fram till den slutsatsen att avdragsrätten för representationskostnader inte kan helt slopas. Även om vi inte ansluter oss till beredningens argumentering, som vi i vissa stycken finner ytterst diskutabel, har vi på denna punkt ingen annan mening än utredningen. Det är visserligen sant som utredningen säger att avdragsrätten för representationskostnader medför förhållandevis stora kontrollproblem, men man måste vara ytterst försiktig att bryta mot de allmänna principer som ligger till grund för våra skattelagar. Det av utredningen insamlade

materialet ger vid handen att flertalet företag lojalt följer de givna normerna vid beräkning av avdragsgilla representationskostnader.

Vi avvisar också på av utredningen anförda skäl att avdragsrätten begränsas till kostnader för representation vid luncher.

Beredningen har själv avvisat tanken att söka komma till rätta med kontrollproblemen och andra problem genom att skärpa kraven på att kostnaderna skall ha omedelbart samband med verksamheten.

Vad som härefter återstår är enligt beredningens uppfattning att ingripa mot begränsningsreglerna då det gäller det avdragsgilla beloppet. Sedan beredningen erkänt att det kan vara både praktiskt och naturligt att man under pågående affärsförhandlingar äter gemensam måltid finner den att merkostnaden borde vara avdragsgill. Avdragsrätten bör enligt beredningen begränsas till normala måltider som intas under normal arbetstid. Endast merkostnaderna finner den böra vara avdragsgilla eftersom måltidskostnader primärt är att anse som levnadskostnader. Som avdragsgillt belopp bör därför i dagsläget 50 kronor exkl. moms per person och måltid vara skäligt. Utredningen har föreslagit att dessa tankegångar lagfästs men förutsätter att riksskatteverket liksom hittills skall fastställa beloppen varje år.

Den anförda motiveringen för detta förslag finner vi helt sakna bärkraft. Den omständigheten att den som frivilligt eller tvingad därtill deltar i en representationsmåltid som gäst eller som representant för det bjudande företaget gör en inbesparing i sina levnadskostnader är i sig inte något skäl att vägra företaget avdrag för kostnaderna. Det är i stället en fråga som rör deltagarnas beskattning. Hur skall förmåner av denna art beskattas om de utgår från egen eller annans arbetsgivare är den fråga beredningen hade bort ställa. Problemen återfinns även inom ett annat område, nämligen avseende traktamentsbeskattningen. Hittills har ingen velat vägra företaget avdrag för utgivna traktamenten. Det är i stället ett problem om och hur traktamentstagaren skall beskattas. Att av det av beredningen åberopade skälet göra en inskränkning i företagets avdragsrätt för representationskostnader bör alltså inte komma i fråga. I princip är, som beredningen själv funnit, representationskostnader jämförbara med vilken annan driftskostnad som helst, om de har samband med den bedrivna verksamheten.

Enligt vår uppfattning är de begränsningar i avdragsrätten och de förtydliganden som gjordes i samband med 1963 års lagstiftning fullt tillräckliga. Den då införda ordningen har fungerat så väl som man rimligen kan begära. Vi vill inte förneka att det finns fall där det är utomordentligt svårt att göra gränsdragningen mellan privat levnadskostnad och verklig driftskostnad men detta är ett problem som främst berör de mindre företagen. För börsnoterade företag kan den av beredningen åberopade argumenteringen inte användas som motiv för begränsning av den typ beredningen föreslår.

Företagsskatteberedningens uttalande om vad som är normal arbetstid får stå för dess räkning. Att representation måste förekomma även efter den normala arbetstidens slut är väl känt, något som dock inte tycks ha trängt igenom hos beredningen. Det är mot denna bakgrund oroväckande att riksskatteverket trots de kostnadsfördyringar som uppstått för representationsmiddagar på restaurang inte velat höja beloppet från 1976 till 1977. Vi utgår ifrån att verket i fortsättningen får sådana direktiv att företagens rätt att få avdrag för de fördyringar som kostnadsutvecklingen föranleder blir tillgodosedda.

RSV, *länsstyrelsen i Älvsborgs län*, *KF* och *Sveriges advokatsamfund* anser att vissa principiella invändningar kan riktas mot beredningens förslag. *Länsstyrelserna i Södermanlands* och *Kopparbergs län* anser att beredningens ställningstagande grundas på politiska överväganden, som ligger utanför principerna för företagsbeskattningen.

RSV:

RSV menar att företagens representationskostnader bör kunna ses som naturliga driftkostnader som – när de läggs ned i rimlig omfattning och riktiga sammanhang – bör medföra rätt till avdrag vid beskattningen. Risken för missbruk av reglerna fordrar en viss återhållsamhet med kostnadsramarna för avdraget. RSV anser det beklagligt att beredningen inte närmare diskuterat möjligheten att finna en total ram för det årliga utrymmet för representationskostnadsavdraget i olika företag. I avsaknad därav återstår inget annat än att se på kostnadsramen för varje enskilt representationstillfälle. RSV har under senare år haft en restriktiv inställning i fråga om bestämmandet av dessa kostnadsramar. Ramarna har inte generellt ökats i takt med prisutvecklingen i restaurangbranschen utan hållits igen genom att de för kalkylen bakomliggande typmåltidernas innehåll beskurits främst i fråga om inslaget av drycker. Så har kostnaden för middag och supé hållits oförändrad i anvisningarna för kalenderåren 1977 och 1978.

RSV är inställt på att fortsätta denna restriktiva linje som bör kunna medföra ett visst successivt närmande till beredningens ståndpunkt. RSV ser dock denna utveckling på rätt lång sikt.

Sveriges advokatsamfund:

Samfundet avstyrker beredningens förslag, som enligt samfundets mening innebär en avvikelse från de allmänna principer som ligger till grund för betänkandet. Vissa kostnader för företagens drift och utveckling blir sålunda enligt förslaget inte avdragsgilla till i princip den del som inte anses utgöra deltagarens merkostnad. Skälen för den föreslagna åtstramningen torde främst vara dels en rådande osäkerhet om det nuvarande anvisnings- och kontrollsystemets effektivitet, dels ett visst ifrågasättande av representationens värde för förvärv av intäkter, dels en godtagen misstro av politisk karaktär.

– – –

Vad nu anförts av samfundet om nyttan av representation är givetvis inget nytt för den i affärsverksamheten initierade. Samfundet anser att företagens skäliga representationskostnader är väl befogade kostnader i driften för intäkternas förvärvande. De bör alltså som andra driftkostnader i princip vara avdragsgilla. Samfundet vill – för undvikande av möjlighet till missförstånd – betona att till avdragsgill representation endast bör hänföras sådana kostnader som varit behövliga för själva verksamheten, vartill hänförs även den mera socialt betonade personalrepresentationen.

Kammarrätten i Stockholm och *FAR* anser schabloniseringen ha gått för långt i beredningens förslag. Vissa remissinstanser, bl. a. *Svensk industriförening*, *Svenska företagares riksförbund*, *SOK* och *Sveriges redovisningskonsulters förbund* samt *Kalmar läns*, *Skånes* och *Västerbottens handelskamrar* betecknar förslaget som orealistiskt.

Kammarrätten i Stockholm:

Kammarrätten har självfallet intet att erinra mot beredningens förslag med syftet att begränsa obehöriga avdrag för representationskostnader. Frågan är emellertid om inte beredningen har gått väl långt i ett avseende, nämligen i sitt förslag om schabloniseringen av kostnadsavdraget för måltidsrepresentation. Det vill synas som beredningen i sin strävan att komma till rätta med missbruket – representationskostnader i fåmansbolag är härvid särskilt uppmärksammade – inte har tagit tillräcklig hänsyn till den kutym som utbildat sig inom affärsvärlden. En begränsning av måltidskostnaden till 50 kronor per person i alla lägen synes innebära en alltför snäv gränsdragning. De seriösa företagens behov av representation, som inte sällan kan behöva förläggas till kvällstid, synes inte ha i rimlig mån beaktats.

Bland dem som vill behålla nuvarande avdragsregler förordar somliga att kraven på bevisningen skärps eller att myndigheternas möjligheter till kontroll utvidgas. Förslag av denna art framförs av *länsstyrelserna i Hallands* samt *Göteborgs och Bohus län*. Lösningen förordas vidare av *Svenska sparbanksföreningen*, *Sveriges advokatsamfund* och *Sveriges redovisningskonsulters förbund*.

Länsstyrelsen i Hallands län:

Beredningens förslag i nämnda avseende, med en ytterligare schablonisering av avdragen och en förskjutning av avdragsrätten från vad länsstyrelsen ovan betecknat som egentliga representationsmåltider till mera normala måltider är inte godtagbart motiverade. I stället bör man enligt länsstyrelsens mening försöka finna former för en ökad kontroll av att avdragsrätten inte missbrukas. Sådan kontroll förutsätter i första hand en ökad och förbättrad dokumentation. Erfarenheterna vid taxeringsrevision visar att dokumentationen för närvarande ofta är mycket bristfällig – av typ krognota med några summariska mer eller mindre oläsliga noteringar på baksidan. I skatteprocesser vinner den skattskyldige trots detta ofta framgång, kanske främst med anledning av att de formella krav på dokumentation som uppställts i riksskatteverkets anvisningar inte anses kategoriska, utan förklaringar och tillrättalägganden i efterhand godtas. Den utredning, som skall bifogas självdeklarationen jämlikt bestämmelserna i 25 a § taxeringslagen tar inte sikte på de enskilda representationstillfällena utan är mycket översiktlig och därför ur kontrollsynpunkt av begränsat värde. Som förutsättning för avdragsrätt synes i framtiden böra krävas att ett ordentligt allegat upprättas för varje representationstillfälle, med uppgifter om år och dag för representationen, namn, titel, yrke och företag för de personer gentemot vilka representationen riktas, men också med uppgifter om namn och befattning på de personer, som företrätt det representerande företaget. För företag med ett mindre antal representationstillfällen, förslagsvis 10 per år, bör uppgifterna från allegaten överföras på fastställda formulär, som skall biläggas självdeklarationen. För övriga mindre och medelstora företag, exempelvis med mindre än 25 miljoner i omsättning eller mindre än 100 anställda, bör uppgifter lämnas på deklarationsformulär R 32 om hur många representationstillfällena varit under året samt hur många personer från företaget, som regelmässigt deltagit i representationsmåltider. I de taxeringsrutiner, som införs i och med att den så kallade RS-organisationen träder i kraft, ges sedan

ökade möjligheter till kontroll genom så kallade taxeringsnämndsrevisioner.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län:

För egen del ansluter sig länsstyrelsen till den uppfattning som flera reservanter givit uttryck för. Avdragsrätten bör således bibehållas tills vidare i avvaktan på den fortsatta utvecklingen inom näringslivet och restaurangnäringen. Under tiden bör man arbeta vidare med kontrollfrågan. Ett sätt att åtminstone förbättra situationen synes vara att ytterligare schablonisera avdragen och att skärpa kravet på dokumentation för att avdrag skall medgivas vid taxeringen.

Flera remissinstanser är kritiska mot beredningens förslag att avdrag inte skall medges för utgifter som kan anses motsvara inbesparade levnadskostnader. *RSV, kammarrätterna i Stockholm* och *Göteborg, länsstyrelserna i Östergötlands, Örebro, Kopparbergs* och *Norrbottens län* samt *Näringslivets skattedelegation* och *SHIO* och *Familjeföretagens förening* ifrågasätter om begränsningen är principiellt riktig.

RSV:

Beredningens förslag till lagtext i punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 20 § KL innebär bl. a. att det direkt i lagtexten skall anges att avdrag inte får åtnjutas för utgifter motsvarande deltagarnas inbesparade levnadskostnader. RSV ifrågasätter dock om en sådan begränsning är principiellt riktig i fråga om företagets beskattning. Samma materiella resultat bör kunna uppnås genom uttalanden i lagmotiven och genom det i dag i bestämmelsen använda uttrycket "skäligt belopp".

Kammarrätten i Stockholm:

Beredningens förslag att avdrag inte skall medges för utgifter som kan anses motsvara inbesparade levnadskostnader måste för den som bär kostnaden för representationen te sig oförståeligt, eftersom även utgiften i denna del är för honom en driftskostnad. Att den som fått denna förmån undgår beskattning får här bortses från. Kammarrätten avstyrker förslaget i denna del.

Länsstyrelsen i Östergötlands län:

Som motiv för förslaget att begränsa den avdragsgilla kostnaden per person till merkostnaden (kostnaden ./. den del som utgörs av normal levnadskostnad), dock högst cirka 50 kronor, anförs att normal levnadskostnad inte är avdragsgill enligt 20 § kommunalskattelagen. Visserligen utgör kostnader för mat och dryck normal levnadskostnad men representationskostnad utgör som regel inte normal levnadskostnad för den som betalar. Däremot innebär representation en inbesparing av normal levnadskostnad för den som blir bjuden, varför det i princip är denna som beskattningsåtgärderna borde riktas mot. Beredningen föreslår dock att beskattningsåtgärderna riktas mot det företag som representerar. För sistnämnda företag utgör representationskostnader, som inte har karaktär av personliga levnadskostnader, driftskostnader i verksamheten. Ett minskat avdrag för driftskostnader kommer företagen troligen att kompensera sig för genom höjda priser vid försäljningen av varor etc.

Bilaga 4

Förordningen (1959:168) om särskilda investeringsfonder för förlorade inventarier och lagertillgångar

Bestämmelser om s. k. eldsvådefonder finns i förordningen (1959:168) om särskilda investeringsfonder för förlorade inventarier och lagertillgångar (prop. 1959:67, BevU 37, rskr 222). Denna förordning ersatte förordningen (1951:230) med provisoriska bestämmelser om särskilda investeringsfonder för ersättande av förlorade inventarier och lagertillgångar. Till grund för 1959 års prop. låg en den 30 september 1958 avlämnad promemoria (1958 års promemoria), som innehåller en översyn av de provisoriska bestämmelserna.

Enligt 1959 års förordning kan avsättning ske till två olika fonder, dels till särskild investeringsfond för förlorade inventarier, dels till särskild investeringsfond för förlorade lagertillgångar. Avsättningsberättigade är varje skattskyldig – fysisk eller juridisk person – som har inkomst av jordbruksfastighet eller rörelse. Är den skattskyldige bokföringsskyldig skall en mot avdraget svarande avsättning göras i räkenskaperna för beskattningsåret. Är han inte bokföringsskyldig torde det räcka med att avsättningen redovisas på deklarationsformuläret för fonderna (1958 års promemoria s. 29).

Avdrag för avsättning till särskild investeringsfond för förlorade inventarier får göras då den skattskyldige erhållit ersättning för maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier och ersättningen utgått på grund av statligt förfogande, eldsvåda eller därmed jämförlig, av den skattskyldiges åtgöranden oberoende anledning. Avdrag för avsättning till särskild investeringsfond för förlorade lagertillgångar skall avse ersättning som utgått av samma anledning och gälla tillgångar, avsedda för omsättning eller förbrukning i verksamheten. Avdraget får inte överstiga ersättningens belopp. Dessutom finns en särskild spärregel för inventarier resp. lagertillgångar. Spärregeln för inventarier tillämpas på skattskyldig som på grund av ersättningen erhållit högre avdrag för avskrivning på inventarier än som i annat fall skulle ha medgivits. Avdraget för fondavsättningen skall då jämkas i motsvarande mån. Sävitt gäller lagertillgångar får avdraget inte överstiga ett belopp som motsvarar minskningen av dold reserv i varulagret under beskattningsåret.

Spärregeln för inventarier tillkom i samband med lagstiftning år 1956 och avsåg att anpassa förordningens bestämmelser till de år 1955 införda reglerna om räkenskapsenlig avskrivning på inventarier. Enligt dessa regler får den s. k. nettometoden användas. Denna innebär att ersättning som uppburits för avyttrade eller förlorade inventarier som anskaffats tidigare år avräknas från avskrivningsunderlaget. I propositionen framhölls att följden av att nettometoden tillämpats borde bli en reducering av det belopp som fick dras

av genom fondavsättning. En reducering borde emellertid ske endast då nettometoden medfört en lägre värdesättning på inventariebeståndet än vad eljest kunnat godkännas enligt reglerna för den räkenskapsenliga avskrivningen. Innebörden av det sagda belystes i propositionen med ett exempel (prop. 1956:42 s. 14–15).

Vid beskattningsårets ingång är inventariebeståndets bokförda värde 100 000 kr. Det sker inte någon nyanskaffning under beskattningsåret men ersättning erhålls med 40 000 kr. för förlorade inventarier. Det förutsätts att avskrivning enligt huvudregeln utnyttjas helt och att avskrivning enligt kompletteringsregeln får ske med 50 000 kr.

Om nettometoden inte utnyttjas får avskrivning ske enligt följande:

	Huvud-regeln	Kompletterings-regeln
Ingående bokfört värde 100 000		
Avskrivning	30 000	50 000
Lägsta tillåtna värde vid beskattningsårets utgång	70 000	50 000

Utnyttjas nettometoden blir lägsta tillåtna bokförda värde på inventariebeståndet i den utgående balansräkningen 70 % av (100 000–40 000) = 42 000 kr. enligt huvudregeln. Effekten av nettometoden blir alltså att det vid taxeringen godtagbara lägsta värdet på inventariebeståndet går ned med (70 000–42 000 =) 28 000 kr. Eftersom den skattskyldige enligt kompletteringsregeln kunnat bokföra inventariebeståndet vid beskattningsårets utgång till lägst 50 000 kr., uppgår dock den verkliga fördelen av nettometoden till endast (50 000–42 000 =) 8 000 kr. Den annars avdragsgilla fondavsättningen på 40 000 kr. skall därför sättas ned med 8 000 kr. Om den skattskyldige inte helt utnyttjat nettometoden utan nöjt sig med att skriva ned inventariebeståndet till exempelvis 45 000 kr., skall fondavsättningen sättas ned med (50 000–45 000 =) 5 000 kr.

I 1958 års promemoria diskuterades (s. 21–22) om ytterligare begränsningar i rätten att göra fondavsättning borde ske då nettometoden används. Tillämpas denna metod och har den skattskyldige tillräckligt avskrivningsunderlag uppvägs beskattningen av ersättningen för förlorade inventarier av ett motsvarande avdrag för avskrivning på kvarvarande inventarier. Något behov av att få sätta av till investeringsfond skulle då inte föreligga. Är däremot det kvarvarande avskrivningsunderlaget mindre än ersättningen för de förlorade inventarierna, blir ersättningen helt eller delvis beskattad, om möjlighet inte fanns att sätta av till investeringsfond. Förordningens bestämmelser skulle eventuellt kunna utformas så, att avsättning till investeringsfond fick ske högst med belopp, varmed ersättningen översteg kvarvarande avskrivningsunderlag. Enligt promemorian torde emellertid nettometoden inte helt ersätta möjligheten att göra avsättning till investeringsfond ens i de fall, då tillräckligt avskrivningsunderlag finns. Det kan nämligen dröja flera år innan ersättningsanskaffning kan göras och under de mellanliggande åren blir den skattskyldige beskattad för högre vinster på grund av att avskrivningarna dessa år blir lägre än de skulle ha varit, om inte

nettometoden tillämpats. Försäkringsersättningen kan på så sätt, trots nettometoden, bli beskattad innan ersättningsanskaffning kunnat ske. Detta är, enligt promemorian, ett förhållande som man bör ta hänsyn till när fråga är om vinster på grund av händelser, som inte kunnat förutses av den skattskyldige. Därtill kommer att skattskyldig som använder planenlig avskrivning i allmänhet inte kan tillämpa nettometoden. Med hänsyn härtill föreslogs ingen ändring i möjligheten att sätta av belopp till fond för förlorade inventarier.

Jag har tidigare nämnt att nya avskrivningsregler på inventarier infördes år 1955. I detta sammanhang tillkom också nya regler för lagervärdering vid inkomstbeskattningen, bl. a. den s. k. supplementärregel I. Denna regel är avsedd att förhindra att tillfälliga lagerminskningar framtvingar en upplösning och därmed beskattning av den dolda reserven i lagret. Om värdet på lagret är lägre än medeltalet av motsvarande värden vid utgången av de två föregående beskattningsåren, får enligt regeln nedskrivning ske med 60 % av nämnda medeltalsvärde. Vid större lagerminskningar kan härigenom nedskrivningsbeloppet komma att överstiga värdet av varulagret vid utgången av det aktuella beskattningsåret. Lagret får då upptas till noll och överskjutande nedskrivningsbelopp avsättas till ett särskilt lagerregleringskonto på balansräkningens skuldsida. Sådan avsättning skall återföras till beskattning påföljande år, då frågan om eventuell avsättning prövas enligt de förutsättningar som gäller vid detta års utgång. I 1958 års promemoria diskuterades om de nya lagervärderingsreglerna gjorde bestämmelserna om investeringsfond för förlorade lagertillgångar överflödiga. Därvid undersöktes vilka effekter de olika reglerna ger i ett tänkt fall. I promemorian anfördes följande exempel.

I exemplet förutsätts

att prisnivån är densamma under de fem åren.

att med lagrets värde förstås det lägsta av lagrets anskaffnings- eller återanskaffningsvärde efter avdrag för inkurans,

att den skattskyldige år 3 förlorat hela sitt lager genom brand och i brandskadeersättning erhållit 100 000 kr.,

samt *att* nytt lager anskaffats vid utgången av år 3 för 10 000 kr. och att lagret år 4 nått samma storlek som tidigare.

Om den skattskyldige helt utnyttjar möjligheterna att skriva ned lagret blir resultatet följande.

	År 1	År 2	År 3	År 4
Lagrets värde	100 000	100 000	10 000	100 000
Bokfört värde	40 000	40 000	0	40 000
	60 000	60 000	10 000	60 000
Avsättning till lagerregleringskonto			50 000	
Reserv i varulager	60 000	60 000	60 000	60 000

Om lagret kunnat återanskaffas år 4 är den skattskyldige i exemplet helt tillgodosedd genom lagervärderingsreglerna. Förlusten av lagret år 3 har inte medfört att någon del av den dolda reserven behövt tas fram till beskattning. Detta skulle dock bli fallet om värdet av lagret år 1 varit lägre än 100 000 kr. eller om år 1 inte funnits, dvs. om rörelsen påbörjats först år 2. I sistnämnda fall kan medeltalsregeln inte tillämpas. Enligt promemorian finns det knappast anledning att enbart för dessa specialfall behålla bestämmelserna om investeringsfond för förlorade lagertillgångar. Om man vill tillgodose dessa fall, bör det ske genom att lagervärderingsreglerna ändras så att som jämförelselager alternativt godtas lagret vid närmast föregående beskattningsårs utgång.

Har lagret inte kunnat i sin helhet återanskaffas år 4 kan lagervärderingsreglerna inte förhindra att lagerreserven helt eller delvis måste tas fram till beskattning. Om ett industriföretag drabbas av eldsvåda och maskinparken skadas och lagret av råmaterial och hel- och halvfabrikat förstörs, kan det tänkas att det tar flera år innan lagret ånyo nått sin tidigare storlek. Lagerutvecklingen kan exempelvis vara följande.

	År 1	År 2	År 3	År 4	År 5	År 6
Lagrets värde	100 000	100 000	–	30 000	60 000	100 000
Bokfört värde	40 000	40 000		0	24 000	40 000
	60 000	60 000		30 000	36 000	60 000
Avsättning till lagerregleringskonto			60 000	– 30 000		
Reserv i varulager	60 000	60 000	60 000	30 000	36 000	60 000

Även med helt utnyttjande av lagervärderingsreglerna måste i detta fall 30 000 kr. av lagerrreserven tas fram till beskattning år 4. Om i stället möjligheten att sätta av till investeringsfond för förlorade lagertillgångar utnyttjats kunde avsättning till sådan fond ha skett år 3 med 60 000 kr. under förutsättning att någon avsättning till lagerregleringskonto inte verkställts. (Avsättning till investeringsfond får inte ske med större belopp än som motsvarar minskningen av dold reserv i varulager. I lagerreserv skall därvid givetvis även inräknas avsättning till lagerregleringskonto.) Väljer den skattskyldige att år 3 sätta av 60 000 kr. till investeringsfond för förlorade lagertillgångar, blir beskattningseffekten år 3 densamma som om avsättning i stället skett till lagerregleringskonto. Reserven på 60 000 kr. kan i båda fallen behållas. Har emellertid avsättning gjorts till investeringsfond, kan den skattskyldige under år 4 och följande år utnyttja fonden för nedskrivning av lagerökning med så stort belopp att dold reserv i lagret tillsammans med kvarvarande investeringsfond uppgår till 60 000 kr., dvs. reserven behålls oförändrad.

Enligt 1958 års promemoria kunde det således konstateras att bestämmelserna om investeringsfond för förlorade lagertillgångar – även med

beaktande av lagervärderingsreglerna – fyllde ett behov när verksamheten är nystartad eller i de fall då återanskaffningen av lagret tar flera år.

Som förutsättning för avdrag för avsättning till fartygsfond enligt förordningen (1954:40) om särskild investeringsfond för avyttrat fartyg m. m. gäller att den skattskyldige till länsstyrelsen skall överlämna bankgaranti uppgående till hälften av det avsatta beloppet. Ett motsvarande krav gäller för avdrag för avsättning till återanskaffningsfond för fastighet enligt lagen (1967:752) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till fond för återanskaffning av fastighet. Bankgaranti krävs emellertid inte för avdrag för avsättning till investeringsfonder för förlorade inventarier och lagertillgångar. Denna fråga diskuterades i prop. 1959:67. Det framhölls där att avsättning till eldsvådefond endast kan ske i anledning av brand eller andra utom den skattskyldiges rådighet liggande händelser. Den skattskyldige har alltså inte – såsom fallet är vid försäljning – haft möjlighet att vid framtagning av vinsten ta hänsyn till beskattningsreglerna. Möjligheterna att göra fondavsättning har vidare en naturlig begränsning. Avsättningen får nämligen inte överstiga värdet av de brandskador och liknande som under året drabbat verksamheten. Därigenom sätts även en gräns för det allmännas förlustrisker. Med hänsyn härtill ansåg departementschefen att bankgaranti eller annan särskild säkerhet i vart fall tills vidare inte borde fordras vid avsättning till eldsvådefond (s. 43). Riksdagen delade denna bedömning.

Belopp som avsatts till eldsvådefond får tas i anspråk utan särskilt medgivande av myndighet. Fond för förlorade inventarier får användas för avskrivning på maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier (nya eller begagnade) som anskaffats under beskattningsåret. Fond för förlorade lagertillgångar får utnyttjas för nedskrivning av råvaror samt hel- och halvfabrikat med högst ett belopp motsvarande kostnader under beskattningsåret för tillverkning eller anskaffning av sådana tillgångar. Detta gäller dock endast i den mån tillverkningen eller anskaffningen innefattar lagerökning under året.

Har nya inventarier anskaffats redan under samma beskattningsår som de gamla förlorats, får belopp, som kunnat avsättas till eldsvådefond, användas för avskrivning på de nyanskaffade inventarierna. Man förfar således som om avsättning till fonden skett och fonden därefter omedelbart tagits i anspråk för sitt ändamål.

Har eldsvådefond inte tagits i anspråk för sitt ändamål senast under det beskattningsår, för vilket taxering sker under tredje året efter det beskattningsår då avdrag för fondavsättningen medgavs, skall fonden återföras till beskattning. Återföring skall också ske om den skattskyldige trätt i likvidation, dödsbo skiftats eller fonden använts på felaktigt sätt. I ett fall (RRK R77 1:57) hade en skattskyldig ombildat en enskild firma till aktiebolag genom s. k. apportbildning. I överlåtelsen ingick en eldsvådefond. Överlåtelsen av fonden ansågs innebära att denna tagits i anspråk på otillåtet sätt, varför fonden återfördes till beskattning hos den skattskyldige.

Om den skattskyldige visar att han har svårigheter att ta sin fond i anspråk inom föreskriven tid, kan RSV förlänga tidsfristen med ytterligare högst tre år.

När eldsvådefond återförs till beskattning skall det återförda beloppet ökas med 3 % – vid likvidation, arvskifte eller fusion 2 % – för varje taxeringsår som förflutit sedan det år då avdrag medgavs t. o. m. det år då återföring sker. Vid återföringen får varken nettointäkten eller den till kommunal inkomstskatt skattepliktiga inkomsten av förvärvskällan understiga det återförda beloppet jämte ränta.

Av uppgifter som har inhämtats från länsstyrelserna framgår att det vid 1978 års taxering fanns 39 särskilda investeringsfonder för förlorade inventarier och 7 särskilda investeringsfonder för förlorade lagertillgångar. De belopp som fanns avsatta till särskilda investeringsfonder för förlorade inventarier varierade mellan 7 285 kr. och 5 119 911 kr. medan beloppen avsatta till särskilda investeringsfonder för förlorade lagertillgångar varierade mellan 35 000 kr. och 1 219 000 kr. I flera län fanns inga belopp avsatta till de ifrågavarande fonderna.

Bilaga 5

Begreppet kapitalförlust

5.1 Historik

Enligt 1883 års bevillningsförordning fick avdrag vid beräkning av inkomst av arbete ske "för omkostnader för bedrivande av rörelse eller yrke" (§ 10 mom. 4 c)). I förordningen angavs inte hur förluster skulle behandlas. I en till förordningen utfärdad instruktion för taxeringsmyndigheterna intogs dock en bestämmelse av följande lydelse: "Huruvida skattskyldigs tillfälliga årsförlust (t. ex. genom kreatursssjukdom, skeppsbrott, varulagers förstöring och dylikt) bör betraktas såsom minskning i årets inkomst eller såsom kapitalförlust, pröve taxeringsmyndigheterna efter rörelsens och förlustens storlek och beskaffenhet" (§ 14). Något vägledande uttalande gjordes inte i samband med bestämmelsens tillkomst.

Vid bedömning av om en förlust var avdragsgill skulle hänsyn således tas till rörelsens och förlustens storlek och beskaffenhet. Detta torde ha inneburit att en förlust av sådan beskaffenhet att man i allmänhet inte kunde räkna med detta slag av förlust i en viss förvärvskälla hänfördes till kapitalförlust, oavsett förlustens storlek. Även om det var fråga om förlust av sådan beskaffenhet att man med vanlig förtänksamhet hade att räkna med möjligheten av sådana förluster, kunde förlusten hänföras till kapitalförlust. Detta var fallet om förlusten var alltför stor i förhållande till förvärvskällans omfattning.

1902 års förordning om inkomstskatt innehöll ett stadgande att "vid taxering för inkomstskatt må skattskyldig njuta avdrag för sådan förlust å rörelse eller yrke, som ej är att hänföra till kapitalförlust" (8 § 2 mom.). 1910 års förordning om inkomst- och förmögenhetsskatt behöll samma bestämmelse om avdragsrätt för förlust (10 §). Den samtidigt utfärdade nya bevillningsförordningen och till denna fogade anvisningar till ledning vid taxeringen behöll de tidigare återgivna bestämmelserna om avdragsrätt vid bevillningen (11 § 2 mom. resp. 8 §).

Frågan om avdragsrätt för förluster togs upp i det utredningsarbete som ledde fram till 1928 års kommunalskattelag.

Kommunalskattesakkunniga ansåg att den dåvarande prövningen om en förlust var relativt stor eller liten var olämplig. Resultatet kunde ofta bli stötande för rättskänslan. Enligt deras förslag skulle avdrag medges för förlust inom en förvärskälla "när förlusten oavsett dess storlek prövas vara av sådan *art*, att man med vanlig förtänksamhet skäligen har att i den förvärvskälla, som i varje särskilt fall är i fråga, räkna med förlust av sådan beskaffenhet". Kommunalskattesakkunnigas lagstiftningsförslag låg till grund för 1920 års proposition med förslag till kommunalskattelag (prop. 1920:191). Propositionen, som inte bifölls av riksdagen, innebar dock vad

beträffar förlustavdrag inte någon ändring i förhållande till då gällande bestämmelser i ämnet.

1918 års inkomstskattesakkunniga erinrade i en promemoria (prop. 1921:213, bilaga 1, s. 47) om den då alltjämt gällande bestämmelsen att frågan om en tillfällig förlust skulle anses som kapitalförlust eller inte skulle avgöras med hänsyn till bl. a. rörelsens och förlustens storlek. De sakkunniga, som anslöt sig till kommunalskattesakkunnigas ståndpunkt, ansåg att denna bestämmelse var mindre tillfredsställande. Det ansågs nämligen stötande att förlustens storlek skulle vara avgörande för avdragsrätten, så att en mindre förlust i en affär fick dras av, medan en förlust av likartad beskaffenhet i en annan affär av samma slag inte var avdragsgill bara därför att förlusten varit stor i förhållande till rörelsens storlek.

I enlighet med inkomstskattesakkunnigas förslag ändrades år 1921 bestämmelserna om avdragsrätt för förluster (prop. 1921:213, SFS 1921:417). I 10 § förordningen om inkomst- och förmögenhetsskatt angavs sålunda att skattskyldig ägde rätt till avdrag för sådan förlust på fast egendom eller verksamhet, som inte var att hänföra till kapitalförlust. Dessutom infördes särskilda anvisningar till ledning vid taxeringen följande bestämmelser (som också kom att gälla vid bevillningstaxeringen):

Såsom behållen årsinkomst av viss inkomstkälla anses det överskott av intäkter, som återstår efter avdrag av dels här ovan omförmälda omkostnader, dels även de förluster, som uppstått i verksamheten och som icke äro att anse såsom kapitalförluster. Huruvida förlust är att anse såsom minskning i årsinkomsten eller såsom kapitalförlust, pröve beskattningsmyndigheterna efter verksamhetens och förlustens beskaffenhet.

I allmänhet gäller, att förlust är att anse såsom minskning i årsinkomsten, när förlusten oavsett dess storlek prövas vara av sådan art, att man i den verksamhet, varom fråga är, har att räkna med förluster av detta slag. Så t. ex. skall såsom kapitalförlust *icke* anses:

en näringsidkares förlust genom prisfall å eller förstöring av varulager, tillverkningar, lager av råvaror, förbrukningsartiklar och dylikt;

en näringsidkares förlust å utestående fordringar för försålda varor och tillverkningar eller för utfört arbete i hans rörelse eller yrke;

ett bankbolags förlust genom belåning av förfalskade lånehandlingar;

en bankkassörs eller annan kassaförvaltares förlust genom felräkning vid in- eller utbetalning av penningar, som han på grund av sin befattning omhänderhar.

I det betänkande som 1918 års inkomstskattesakkunniga avlämnade år 1923 (SOU 1923:69) angavs i 11 § förslaget till förordning om inkomst- och förmögenhetsskatt att avdrag inte fick ske för "förlust, som är att hänföra till kapitalförlust". I punkt 3 av anvisningarna till samma paragraf gavs närmare bestämmelser om avdragsrätt för förluster. Som en allmän regel skulle gälla att förlust fick dras av endast om och i den mån den stod i samband med någon den skattskyldiges förvärvsverksamhet, dvs. sådan verksamhet varav intäkten skulle beskattas som inkomst. Förlust av egendom, som inte hörde till en förvärvskälla i förordningens mening, fick således aldrig dras av vid

inkomstberäkningen och inte heller förlust på sådana transaktioner som inte ägde ett normalt samband med den skattskyldiges förvärvsverksamhet. I enlighet därmed skulle förlust, som drabbat den skattskyldiges personliga lösegendom, och förlust på borgensförbindelse, som inte ingåtts i och för den skattskyldiges förvärvsverksamhet, i inkomstskattehänseende alltid behandlas som kapitalförlust.

Som kapitalförlust i förvärvsverksamhet skulle, enligt anvisningarna, anses förlust som drabbade förvärvskällan som sådan. Förlust, som drabbade anläggningskapitalet i ett företag, var sålunda att hänföra till kapitalförlust, medan däremot förlust, som drabbade driftskapitalet inte var att anse som kapitalförlust. Det påpekades att det låg i sakens natur att förlust genom värdeminskning på grund av slitning o. d. vid användandet av tillgångar, som utgjorde beståndsdelar av anläggningskapitalet i ett företag, inte var att anse *såsom kapitalförlust utan var att likställa med driftkostnad.*

Till anläggningskapitalet hänfördes egendom, som utgjorde beståndsdel av en anläggning för näringsverksamhet, dvs. för driften avsedd fastighet och för driften gjorda anläggningar och inrättningar och därtill hörande kraftledningar och andra ledningar, motorer, maskiner och driftsinventarier. Vidare räknades till anläggningskapitalet fast egendom i egenskap av beståndsdel av förvärvskällan fast egendom, egendom, som var beståndsdel av förvärvskällan kapital samt egendom, som utgjorde beståndsdel av förvärvskällorna arbetsanställning m. m. och tillfällig förvärvsverksamhet, såsom inventarier, instrument, facklitteratur m. m. Till driftskapitalet hänfördes å andra sidan tillgångar, som var föremål för produktion eller tillverkning, bearbetning eller försäljning eller råvaror avsedda för förbrukning i ett företag.

Enligt anvisningarna var sådan förlust i förvärvsverksamhet, vilken uppkommit genom uteblivandet av en intäkt som normalt bort inflyta i verksamheten och vilken sålund ingick såsom ett led i förvärvsverksamheten, inte att anse såsom kapitalförlust. Hit räknades exempelvis "till följd av arrendators eller hyresgästs insolvens utebliven betalning av arrende eller hyra, förlust genom gäldenärs oförmåga att betala ränta, till följd av köpares insolvens eller underkännande av levererad vara utebliven betalning för varor eller produkter, som den skattskyldige fört i handel eller tillverkat, prisfall under inköps- eller tillverkningspris, förstöring eller försämring av varulager, tillverkningar, lager av råvaror och förbrukningsartiklar eller dylikt, utebliven återbetalning av lån, som skattskyldig i av honom driven penningrörelse utlämnat på grund av förfalskade lånehandlingar, med mera dylikt."

1921 års kommunalskattekommitté synes i huvudsak ha anslutit sig till inkomstskattesakkunnigas förslag (SOU 1924:53 s. 72 f och s. 420 f). Kommittén gjorde dock väsentliga förkortningar och redaktionella omarbetningar i de sakkunnigas förslag. Kommitténs förslag blev därför väsentligt

oklarare än det ursprungliga förslaget. Endast i ett avseende synes kommittén ha föreslagit en saklig ändring. Såsom kapitalförlust betecknades i dess förslag även det fall då skattskyldig lidit förlust "genom hos honom begången stöld". Någon motivering till denna avvikelse lämnades inte.

Vid 1928 års lagstiftning infördes i 20 § och punkt 8 av anvisningarna till 29 § KL bestämmelser om kapitalförlust, vilka anslöt sig till kommunalskattekommitténs förslag med undantag för att föreskriften om att förlust genom stöld skulle anses såsom kapitalförlust uteslöts. I punkt 8 (numera punkt 10) av anvisningarna till 29 § KL angavs att till driftförlust i rörelse räknades inte "förlust, som skattskyldig kan hava lidit vid sidan av vad som normalt ingår sasom ett led i förvärvsverksamheten, således i regel icke genom borgensförbindelse eller genom prisfall å eller förstöring genom brand eller olyckshändelse av sådana tillgångar, som användas till stadigvarande bruk i rörelsen. Den förlust, som föranleds av en dylik, oberoende av rörelsen uppkommen skada, är att anse såsom *kapitalförlust*".

1928 års bolagsskatteberedning föreslog i ett år 1931 avlämnat betänkande (SOU 1931:40) att rörelseidkare skulle ha fri avskrivningsrätt på inventarier och att vinst vid avyttring av inventarier skulle beskattas som intäkt av rörelse. Som en konsekvens av detta förslag föreslogs att driftförlustbegreppet skulle utvidgas till att omfatta "jämväl förlust, som genom brand eller dylik händelse drabbat till rörelsen hörande inventarier". Till driftförlust skulle däremot inte hänföras "förlust, som skattskyldig kan hava lidit vid sidan av vad som normalt ingår såsom ett led i förvärvsverksamheten, således i regel icke förlust genom borgensförbindelse. Den förlust, som föranledes av en dylik, oberoende av rörelsen uppkommen skada är att anse såsom *kapitalförlust*. Jämväl förlust å byggnad genom brand eller dylik händelse är att hänföra till kapitalförlust. Uppstår förlust vid försäljning av till rörelsen hörande fastighet eller byggnad, är även denna att anse såsom kapitalförlust, såvida den ej enligt 35 § skall bedömas såsom förlust å tillfällig förvärvsverksamhet".

Bolagsskatteberednigens förslag föranledde inte någon lagstiftning. Även 1936 års skattekommitté lade fram ett förslag om fri avskrivningsrätt på inventarier. Därvid utgick kommittén från att någon ändring i reglerna om avdrag för driftförlust till skillnad från kapitalförlust inte vara påkallad. En sådan ändring ansågs kunna få långtgående konsekvenser, vilkas betydelse det var svårt att överskåda (SOU 1937:42 s. 231). Skattekommitténs förslag lades år 1938 till grund för lagstiftning. Innebörden av ändringarna behandlas nedan i avsnittet om förlust på inventarier.

Bestämmelsen i anvisningarna till 29 § KL om kapitalförlust har efter kommunalskattelagens tillkomst ändrats vid två tillfällen.

I samband med 1951 års nya regler för beskattning av vinst vid avyttring av inventarier ändrades bestämmelsen att till kapitalförlust skall hänföras förlust genom prisfall eller brand av "sådana tillgångar, som användas till stadigvarande bruk i rörelsen". Orden "sådana tillgångar" utbyttes då mot

"fastighet". Även denna ändring kommer att beröras närmare i avsnittet om förlust på inventarier.

År 1965 infördes ett andra stycke i punkt 10 av anvisningarna till 29 § KL (prop. 1965:126, BevU 43, rskr 379, SFS 1965:573). Enligt detta stycke medges avdrag för ackordsförlust – om det kan antas att ackordet har sin grund i intressegemenskap mellan borgenär och gäldenär – endast om koncernbidrag kunnat lämnas mellan företagen. Skälet till denna regel är att vinst genom ackord i praxis inte ansetts utgöra skattepliktig inkomst.

5.2 Nuvarande regler

5.2.1 Inledning

Enligt 20 § KL får vid beräkning av inkomsten från särskild förvärvskälla avdrag inte göras för förlust som är att hänföra till kapitalförlust. I punkt 5 av anvisningarna till samma paragraf hänvisas beträffande kapitalförlust i rörelse till punkt 10 av anvisningarna till 29 § KL. Vad där sägs angående kapitalförlust i rörelse skall äga motsvarande tillämpning även för andra förvärvskällor.

Enligt sistnämnda anvisningspunkt utgör kapitalförlust sådan förlust som skattskyldig har lidit vid sidan av vad som normalt ingår såsom ett led i förvärvsverksamheten. Det skall vara fråga om en oberoende av rörelsen uppkommen skada.

Motsatsen till kapitalförlust är driftförlust. I punkt 10 av anvisningarna till 29 § KL anges också vad som skall utgöra driftförlust i rörelse. Som sådan förlust skall anses "uteblivandet av en intäkt, som normalt bort inflyta i rörelsen". Detta sägs innebära att intäktens uteblivande skall vara av sådan beskaffenhet att det i den ifrågavarande förvärvsverksamheten kan räknas med eventuellt uppkommande förlust i stället för vinst och att förlusten alltså "ingår såsom ett led i förvärvsverksamheten".

Såsom exempel på driftförlust anges

a) till följd av köpares insolvens utebliven betalning för varor eller produkter, som den skattskyldige fört i handel eller tillverkat,

b) prisfall under inköps- eller tillverkningspris, förstöring eller försämring av varulager, tillverkningar, lager av råvaror och förbrukningsartiklar e. d., och

c) utebliven återbetalning av lån, som skattskyldig i av honom driven penningrörelse utlämnat på förfalskade lånehandlingar.

I nu angivna fall är den skattskyldige berättigad att göra erforderlig nedskrivning av varulagrets värde eller erforderlig avskrivning på utestående fordringar eller vidta därmed jämförlig åtgärd för att minska sin eljest skattepliktiga inkomst.

Bestämmelserna i punkt 10 av anvisningarna till 29 § KL om driftförlust och kapitalförlust i rörelse gäller enligt uttryckliga föreskrifter också

beträffande jordbruksfastighet (punkt 10 av anvisningarna till 22 § KL) och beträffande annan fastighet varav inkomsten beräknas enligt bokföringsmässiga grunder (punkt 9 av anvisningarna till 25 § KL).

Vid en bedömning av kapitalförlustbegreppet kan det vara instruktivt att skilja mellan kapitalförluster utanför och kapitalförluster i en förvärvsverksamhet. Med förvärvsverksamhet avses i detta sammanhang verksamhet som är hänförlig till något av inkomstslagen jordbruksfastighet, annan fastighet, rörelse, tjänst eller kapital. De problem som är förenade med kapitalförlustbegreppet vid beräkningen av realisationsvinst och annan inkomst tillhörande inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet behandlas senare i ett särskilt avsnitt.

Som exempel på kapitalförluster utanför en förvärvsverksamhet kan nämnas prisfall, förstöring eller stöld av personliga tillhörigheter. Andra exempel är skadeståndsskyldighet som uppkommit på annat sätt än i förvärvsverksamhet, t. ex. när någon kör bil privat, och förlust genom borgensförbindelser som inte ingåtts i samband med någon förvärvsverksamhet. Att förluster av detta slag inte får dras av är uppenbart.

Vad gäller förluster i en förvärvsverksamhet uppställs i princip ett krav på *normalitet* för att en avdragsgill driftförlust skall anses föreligga. Detta uttrycks i punkt 10 av anvisningarna till 29 § KL på sådant sätt att som driftförlust i rörelse skall anses "uteblivandet av en intäkt, som normalt bort inflyta i rörelsen". Kapitalförlust är däremot en förlust som skattskyldig har lidit "vid sidan av vad som normalt ingår såsom ett led i förvärvsverksamheten". Detta innebär att driftförluster i första hand träffar omsättningstillgångar medan kapitalförluster i första hand träffar anläggningstillgångar. Vid KL:s tillkomst synes dessa riktlinjer ha gällt utan undantag. Under årens lopp har emellertid i lagen gjorts flera ändringar som bryter mot den ursprungligen tänkta skiljelinjen mellan driftförlust och kapitalförlust. Som exempel kan nämnas rätten till avdrag för prisfall på inventarier enligt punkt 3 c fjärde stycket och punkt 4 sjätte stycket av anvisningarna till 29 § KL. Då dessa och andra ändringar, som har berört kapitalförlustbegreppet, vidtagits har någon motsvarande översyn inte gjorts av punkt 10 av anvisningarna till 29 § KL. Innebörden av bestämmelserna i denna anvisningspunkt är därför inte helt klar. I avsikt att fastställa vad som enligt gällande rätt utgör kapitalförlust i förvärvskälla redovisas i det följande hur olika förluster behandlas i avdragshänseende. Genomgången avser, om inte annat anges, förluster i rörelse. Den gäller dock också – om än med de väsentliga modifikationer som följer med tillämpning av kontantmetoden – i övriga inkomstslag med undantag för tillfällig förvärvsverksamhet.

5.2.2 Förlust av varulager

I punkt 1 av anvisningarna till 41 § KL finns allmänna bestämmelser om nedskrivning av varulager. Utgångspunkten är att det värde på lagret som har angetts i den skattskyldiges räkenskaper (bokslut) skall godtas vid inkomsttaxeringen. För att förhindra uppbyggnad av alltför stora skattekrediter finns dock vissa begränsningsregler.

Bestämmelserna om nedskrivning av varulager innebär att nedskrivning kan göras även när ingen verklig värdeminskning eller förlust av varulagret föreligger. Det kan därför synas rimligt att nedskrivning alltid skall få ske då en verklig förlust har inträffat. I allmänhet är detta också fallet. I fråga om stöld av varulager krävs dock för att driftförlust skall föreligga att man normalt kan räkna med stöld i den ifrågavarande verksamheten. Detta gäller t. ex. stöld av utomstående i snabbköpsbutiker. Även stöld av varulager i andra typer av butiker kan utgöra driftförlust (jfr också avsnitt 5.2.9).

5.2.3 Förlust på fordringar

En skattskyldigs fordringar kan ha olika karaktär. Man brukar skilja mellan *driftfordringar* och *lånefordringar.*

Med driftfordringar förstås fordringar som uppkommer genom försäljning av varor eller utförandet av tjänster. Även fordringar som uppkommer i samband med avyttring av inventarier samt försäkringsersättningar och skadestånd som avser detta slag av tillgångar hör till denna kategori. Driftfordringar skall tas upp som intäkt det år de uppkommer. Förlust på sådana fordringar är att hänföra till driftförlust.

För att avdrag skall medges krävs i regel att det skall vara fråga om en konstaterad förlust vilket normalt är fallet vid ackord eller konkurs. Även om en förlust på driftfordran inte är definitiv, medges avdrag för nedskrivning av helt eller delvis osäkra fordringar om det kan anses sannolikt att fordringen är osäker intill det nedskrivna beloppet. Fordringsrisken skall normalt bedömas för varje fordran för sig. I vissa undantagsfall, t. ex. inom avbetalningshandeln, kan dock avdrag medges för nedskrivning med viss procent av det sammanlagda värdet av kundfordringarna på balansdagen.

Till lånefordringar hänförs fordringar som uppkommer när medel t. ex. placeras i bank eller lånas ut till andra personer eller företag. I fråga om skattskyldiga som driver penningrörelse eller försäkringsrörelse utgör lånefordringar varulager i rörelsen. Fordringarnas värde vid beskattningsårets utgång påverkar därför det skattepliktiga resultatet. Motsatsen gäller i princip i annan typ av verksamhet. Förlust i samband med utlåning av ett tillfälligt likviditetsöverskott räknas då normalt till kapitalförlust.

I ett rättsfall (RÅ 1967 Fi 591) yrkade en skattskyldig som drev livsmedels- och manufakturaffär avdrag för nedskrivning med 25 000 kr. av en fordran på 65 041 kr. som avsåg hennes broder. Fordringen hade uppkommit på grund

av varuleveranser till brodern. Varorna hade därvid debiterats till nettopriser och den skattskyldige hade endast uppburit bonus av de ursprungliga leverantörerna. Avsikten med transaktionerna torde enligt TI ha varit att tillhandahålla brodern krediter, som han på grund av mindre god solvens inte kunnat erhålla. Hennes leveranser var därför i detta fall inte en normal företeelse i hennes rörelse utan i realiteten ett slags indirekt borgensåtagande. Förlust i sådan hjälpverksamhet borde betraktas som kapitalförlust. Regeringsrätten ansåg att nedskrivning av fordringen inte var avdragsgill i rörelsen, eftersom omständigheterna vid tillkomsten av ifrågavarande krediter åt brodern inte var sådana att krediterna kunde "anses ingå som ett normalt led i hennes förvärvsverksamhet". (En ledamot ansåg att fordringen på brodern utgjorde en fordring i den skattskyldiges rörelse och att det yrkade avdraget därför skulle medges. Jfr också RÅ 1971 Fi 144.)

Det finns dock ett undantag från regeln att förlust på lånefordringar inte är avdragsgill. Det kan nämligen finnas sådant samband mellan långivarens förvärvsverksamhet och låntagarens förvärvsverksamhet att lånefordringen anses ha tillkommit som ett led i långivarens verksamhet. Förlust på fordringen är då avdragsgill. I enlighet härmed medgavs ASEA avdrag för förlust på fordran på grund av försträckning av pengar och varor till ett danskt elektricitetsbolag (RÅ 1911 ref. 53). Vidare har bolag, som lidit förlust på fordran hos ett konkursdrabbat dotterbolag, tillerkänts avdrag för förlusten (Rå 1917 Fi 65 och RÅ 1924 Fi 287).

5.2.4 Förlust på inventarier

Som tidigare har nämnts föreskrevs i KL ursprungligen att till driftförlust i rörelse räknades inte "förlust, som skattskyldig kan hava lidit vid sidan av vad som normalt ingår såsom ett led i förvärvsverksamheten, således i regel icke genom borgensförbindelse eller genom prisfall å eller förstöring genom brand eller olyckshändelse av sådana tillgångar, som användas till stadigvarande bruk i rörelsen. Den förlust, som föranledes av en dylik oberoende av rörelsen uppkommen skada, är att anse såsom *kapitalförlust*".

Denna föreskrift ändrades inte i samband med tillkomsten år 1938 av nya regler för avskrivning på inventarier (prop. 1938:258, BevU 32, rskr 392, SFS 1938:368). Genom denna lagstiftning tillerkändes vissa skattskyldiga rätt till s. k. fri avskrivning på maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier. Å andra sidan skulle allt vad som för dessa skattskyldiga inflöt vid avyttring av inventarier tas upp som intäkt av rörelse. Vidare infördes i punkt 3 av anvisningarna till 29 § KL bestämmelserna om planenlig avskrivning på inventarier. Dessa senare bestämmelser gäller fortfarande. Enligt den planenliga avskrivningen skall det årliga värdeminskningsavdraget normalt bestämmas enligt avskrivningsplan till viss bråkdel av anskaffningsvärdet. Under vissa omständigheter kan dock avskrivningsplanen frångås. Detta är möjligt bl. a. om den skattskyldige kan visa att värdet av tillgång har nedgått avsevärt mer än som motsvarar sammanlagda beloppet

av tidigare verkställda och på året belöpande värdeminskningsavdrag. Han får då tillgodoräkna sig härav föranlett högre avdrag än enligt avskrivningsplanen (punkt 3 c fjärde stycket). Då en tillgång utrangeras får vidare avdrag ske för vad som i beskattningsavseende kvarstår oavskrivet av anskaffningsvärdet (punkt 3 d). De nu angivna fallen då avskrivningsplanen kan frångås stred tydligen vid bestämmelsernas tillkomst mot den då gällande lydelsen av punkt 10 av anvisningarna till 29 § KL.

Genom lagstiftning år 1951 infördes i punkt 3 av anvisningarna till 29 § KL bestämmelser som innebär att intäkt vid avyttring av maskiner och inventarier i rörelse alltid i sin helhet skall utgöra intäkt av rörelse. Samtidigt ändrades orden "sådana tillgångar" i punkt 10 av anvisningarna till 29 § KL till "fastighet" (prop. 1951:170, BevU 62, rskr 357, SFS 1951:761). I specialmotiveringen anförde departementschefen att ändringarna i punkterna 3 och 10 av anvisningarna till 29 § berodde på de föreslagna ändrade bestämmelserna för beskattning av intäkt genom avyttring av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier. Han anförde vidare att bestämmelsen i punkt 10 att till kapitalförlust skulle räknas förlust genom prisfall på eller förstöring genom brand eller olyckshändelse av sådana tillgångar som användes till stadigvarande bruk i rörelsen "för övrigt icke (torde) stå i överensstämmelse varken med de föreslagna eller med de nu gällande bestämmelserna om dylika tillgångars behandling i beskattningshänseende i övrigt" (prop. 1951:170 s. 87).

I inkomstslaget rörelse hänförs således prisfall på maskiner och inventarier och skada eller förstöring av sådana tillgångar numera till driftförlust. Detta gäller också vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet och inkomst av sådan annan fastighet på vilken rörelsereglerna tillämpas (punkt 3 andra stycket av anvisningarna till 25 § KL).

Tillbehör till en fastighet, som inte ingår i rörelse eller jordbruk, anses normalt utgöra en del av byggnaden. Skada på sådana fastighetsdelar betraktas alltså som en skada på byggnaden. Frågan om avdragsrätten för den förlust som i dessa fall uppstår bedöms därför enligt samma regler som gäller för förlust på byggnader.

I ett rättsfall (RRK R77 1:10) ansågs förlust genom brand av musikinstrument, som använts för stadigvarande bruk i förvärvskällan tjänst, hänförlig till kapitalförlust. Detta motiverades med att intäkt genom avyttring av inventarier, som är avsedda för stadigvarande bruk i förvärvskällan tjänst, inte utgör intäkt av tjänst.

Skador på inventarier som används i förvärvskällan tjänst utgör dock inte alltid kapitalförlust. Kan man normalt räkna med risk för skada på tillgång i en viss förvärvsverksamhet, är kostnader för att reparera tillgången avdragsgilla (RÅ 1969 ref. 4 och RRK R73 1:46 jfr även RÅ 1970 ref. 67).

5.2.5 Förlust på patent och liknande tidsbegränsade tillgångar

Enligt punkt 5 av anvisningarna till 29 § KL får avdrag ske för värdeminskning som patenträtt och liknande tidsbegränsad rättighet undergått på grund av minskning av giltighetstiden. Även kostnad för anskaffning av hyresrätt och av varumärke, firmanamn eller annan rättighet av goodwills natur får dras av genom värdeminskningsavdrag. Bestämmelserna i punkterna 3 och 4 av anvisningarna till 29 § KL tillämpas beträffande värdeminskning på nämnda tillgångar. På samma sätt som gäller för inventarier i rörelse torde avdrag medges för förluster som drabbar de nu ifrågavarande tillgångarna.

5.2.6 Förlust på aktier, andelar och liknande tillgångar

Enligt punkt 6 av anvisningarna till 29 § KL får avdrag för värdeminskning av aktier, andelar och liknande tillgångar endast ske där värdeminskningen inte är att likställa med kapitalförlust.

Bestämmelsen infördes år 1938 i samband med de nya regler för avskrivning på inventarier som har berörts i avsnittet om förlust på inventarier. I detta avseende hade 1936 års skattekommitté (SOU 1937:42) föreslagit följande bestämmelse: "Avdrag för värdeminskning å aktier, andelar och liknande tillgångar må äga rum allenast där värdeminskningen ej är att likställa med kapitalförlust, dvs. där en småningom skeende nedgång av värdet vid förvärvet kunnat förutses som en naturlig utveckling, och värdeminskningen följaktligen är att betrakta såsom en på förhand beräknad omkostnad i rörelsen. Där avdrag som nu sagts är medgivet, må sådant ske med belopp varmed värdet nedgått enligt vad omständigheterna gör uppenbart eller sannolikt." Kommittén hade övervägt (s. 248) om det var behövligt med ett lagstadgande i ämnet, eftersom ingen ändring åsyftades i vad som redan då gällde. Emellertid menade kommittén att det ofta var oklart för beskattningsmyndigheterna vad som gällde i detta avseende. Det utgjorde ett skäl att i lagtexten ange de principer som var tillämpliga. Ett ytterligare sådant skäl var att det inte var alldeles säkert att värdeminskningsavdrag enligt dåvarande regler var medgivet om inte konstaterad förlust förelåg. Kommittén menade att avdrag för avskrivning borde få ske också då värdeminskningen var att anse som en på förhand förutsebar omkostnad, dock endast i den utsträckning som nedgång i värdet verkligen också ägt rum.

I den departementspromemoria på vilken propositionen grundades påpekades att det av kommittén föreslagna stadgandet inte riktigt återgav dåvarande rättsläge utan innefattade mera inskränkta avskrivningsmöjligheter än som medgavs enligt praxis (prop. 1938:258 s. 252–253). Den av kommittén i anvisningspunkten angivna tolkningsnormen fick därför utgå. Med hänvisning till att den huvudsynpunkt som i detta sammanhang borde

anläggas var skillnaden mellan driftförlust och kapitalförlust fick bestämmelsen sin nuvarande utformning. Denna ansågs inte innebära någon inskränkning i avdragsrätten.

Frågan om avdragsrätt för förlust på aktier är beroende på aktieinnehavets karaktär. Avdrag medges sålunda inte på aktier som innehas i kapitalplaceringssyfte (kapitalplaceringsaktier). Med uttrycket kapitalplaceringsaktier menas i princip sådana aktier som innehas som alternativ till annan finansiell placering. För förlust på andra aktier, dvs. aktier som utgör omsättningstillgång eller är s. k. rörelsebetingade, medges däremot i princip avdrag. Med rörelsebetingade aktier förstås aktier, vilkas innehav har ett direkt samband med den skattskyldiges egen rörelse. Det kan gälla aktier som innehas som ett led i organisationen av den skattskyldiges verksamhet, s. k. organisationsaktier, eller aktier i ett företag som är kund eller leverantör till den skattskyldige eller aktier som mottagits som likvid för varor eller tjänster.

I fråga om aktier som utgör omsättningstillgång medges avdrag för förlust även då förlusten endast är sannolik. För rörelsebetingade aktier torde dock krävas att förlusten är definitiv. Detta kan i allmänhet först konstateras vid försäljning av aktierna eller genom att det företag, som aktierna gäller, försatts i konkurs e. d. I vissa fall utgör den omständigheten att en bokföringsmässig förlust konstaterats vid t. ex. likvidation inte tillräckligt bevis för att avdragsgill förlust föreligger. Detta gäller i allmänhet i fråga om organisationsaktier. Förlusten kan då motsvaras av en dold reserv, t. ex. en hyresrätt, som överförts till moderbolaget utan vederlag. I sådant fall anses någon definitiv förlust inte föreligga.

5.2.7 Förlust genom borgensförbindelse

Enligt punkt 10 av anvisningarna till 29 § KL hänförs till kapitalförlust "i regel" förlust genom borgensförbindelse. Av formuleringen framgår att avdrag undantagsvis kan medges för förlust på borgensförbindelse.

För avdragsrätt krävs att borgensförbindelsen haft samband med rörelsen. Sålunda har ett bryggeriaktiebolag fått avdrag för förlust på borgensförbindelse, som bolaget iklätt sig i och för sin rörelse (RÅ 1930 Fi 524). I ett rättsfall (RÅ 1938 Fi 706) hyrde ett fastighetsaktiebolag, som länge haft en butikslokal outhyrd, ut denna till en köpman. Då denne saknade rörelsekapital, tecknade bolaget i samband med uthyrningen borgen för ett lån till köpmannen på 5 000 kr. Sedermera gick köpmannen i konkurs och bolaget måste då infria borgensförbindelsen. Bolaget medgavs avdrag för denna förlust. – Direktören i ett murbruksbolag hade tecknat borgen för en byggmästare i samband med att denne åtagit sig ett byggnadsuppdrag. Borgensförbindelsen gällde enligt anteckning i dess styrelseprotokoll bolaget men vederbörande bank hade krävt personlig borgen av direktören. När byggmästaren försatts i konkurs infriade bolaget borgensförbindelsen och medgavs avdrag för förlusten (RÅ 1948 Fi 596). – I ett annat fall (RÅ 1969 Fi

1720) hade ett bolag från ett annat företag förvärvat tillverkningsrätt till tåkappsväv och vissa för tillverkningen erforderliga maskiner. Som ersättning erlade bolaget visst belopp kontant samt övertog borgensansvar för förlagslån på 50 000 kr. På grund av låntagarens bristande likviditet måste bolaget inlösa 20 000 kr. av lånet. Regeringsrätten medgav avdrag för detta belopp, eftersom tillverkningen av tåkappsväv utgjort ett led i bolagets rörelse och borgensåtagandet utgjort villkor för förvärv av tillverkningsrätten och utrustningen.

I ett senare avgjort mål (RRK R75 1:52) ansågs en leverantörs borgensförbindelse, vars syfte var att möjliggöra snabbare likvider från en detaljistkund och att i övrigt främja affärsförbindelsen, ingången i och för leverantörens rörelse. Förlust i anledning av förbindelsen ansågs därför avdragsgill som driftkostnad. Förlust som en arbetstagare åsamkats på grund av borgensåtagande för arbetsgivarens förpliktelser har däremot ansetts utgöra inte avdragsgill kapitalförlust (RRK R76 1:61).

Har borgensförbindelsen inte normalt samband med rörelsen medges inte avdrag för förlust på förbindelsen. I ett fall (RÅ 1930 Fi 441) hade en rörelseidkare för att erhålla utsträckt kredit i en bank varit tvungen att ikläda sig borgen för bankens direktör. Då bankdirektören sedan försatts i konkurs och rörelseidkaren åsamkats förlust på borgensförbindelsen, medgavs han inte avdrag för denna förlust. I ett annat fall (RÅ 1946 Fi 1014, 1015) hade ett svenskt bolag, som var anslutet till en utländsk koncern, i denna egenskap fått ikläda sig garantiförbindelse för ett holländskt bolag, anslutet till samma koncern. På grund av garantiförbindelsen hade det svenska bolaget fått vidkännas betydande förluster. Bolaget erhöll inte avdrag för dessa.

5.2.8 Avdragsrätt för skadestånd, m. m.

Skadestånd kan vara både en avdragsgill och en inte avdragsgill utgift. Vid bedömandet av vilket som är fallet får man i första hand skilja mellan skadestånd som utgår i form av livränta och skadestånd i form av engångsersättning. I form av livränta utgivna skadestånd torde så gott som alltid vara avdragsgilla. Vid personskada gäller avdragsrätten dock numera endast belopp som för mottagaren utgör ersättning för förlorad inkomst av skattepliktig natur eller för förlorat underhåll. I fråga om skadestånd i form av engångsersättning kan man, såvitt gäller avdragsrätten, indela fallen i följande fyra kategorier (jfr Rabe i SvSkT 1961 s. 411 ff och Severin i SvSkT 1979 s. 711 ff):

1. Skadestånd som utgör levnadskostnad eller eljest inte kan hänföras till förvärvskälla.

2. Skadestånd på grund av avtalsbrott.

3. Skadestånd som utgör ersättning för skada på eller förlust av omhänderhavd tillgång.

4. Utomobligatoriska skadestånd i yrkesverksamhet.

Skadestånd som hör till den första kategorin är inte avdragsgilla.

Beträffande skadestånd på grund av avtalsbrott gäller att avdragsrätt föreligger om skadeståndet utgått på grund av brott mot ett i förvärvsverksamheten ingånget avtal. I enlighet härmed medgavs ett bryggeriaktiebolag avdrag för skadestånd och rättegångskostnader som bolaget ådragit sig på grund av brott mot avtal om konkurrensbegränsning (RÅ 1943 Fi 747). I ett fall (RÅ 1956 Fi 581) hade en person befraktat ett fartyg för oljetransporter och i strid mot befraktningsavtalet beordrat fartyget till en i avtalet ej angiven hamn, varför han ålagts att utge skadestånd till fartygets ägare. Regeringsrätten medgav honom avdrag för skadeståndet med hänvisning till att det "utgått på grund av avtalsbrott i rörelse". I rättsfallet RÅ 1956 ref. 6 hade en person i samband med att han på sommaren 1950 fränträtt en befattning som verkställande direktör för en skofabrik omedelbart vidtagit åtgärder för att starta en egen skofabrikation. Han hade hyrt lokaler och köpt maskiner. På grund av ändringar i den statliga regleringen av skobranschen hade planerna emellertid inte kunnat fullföljas. Han hade därför annullerat maskinköpet mot erläggande av ett skadestånd på 5 000 kr. Regeringsrätten medgav avdrag för skadeståndet, eftersom mannen ansågs ha påbörjat driften av rörelsen under beskattningsåret och "vid sådant förhållande hinder ej möter" att medge avdrag för kostnaden. I rättsfallet RÅ 1967 ref. 12 medgavs ett bilförsäljningsbolag, som brutit mot föreskrifterna i överenskommelse mellan staten och branschförbund samt i anledning därav haft att erlägga 5 430 kr. – utgörande ett som skadestånd betraktat vitesbelopp – avdrag för vitesbeloppet. I ett fall (RÅ 1975 Aa 542) yrkade ett revisionsbolag avdrag för utdömd ersättning på 50 000 kr. jämte rättegångskostnader på 10 367 kr. Ersättningen och kostnaderna hade utbetalats i samband med förmedling av lånetransaktion mellan två av bolagets klienter. Låneförmedlingen ansågs utgöra ett led i bolagets verksamhet varför bolaget ansågs berättigat till de yrkade avdragen. I ett ärende angående förhandsbesked (RRK R74 1:23) förklarades en skattskyldig, som bytt anställning och därvid förpliktats att till förre arbetsgivaren återbetala viss tidigare beskattad lön, vara berättigad till avdrag för återbetalning det år då återbetalning skett.

Till ifrågavarande grupp av skadestånd kan också hänföras skadestånd som en jordbrukare eller rörelseidkare får utge på grund av fel eller brist i sålda varor. Skadeståndet är då avdragsgillt.

Däremot vägrades i ett rättsfall (RÅ 1949 Fi 90) en fastighetsägare avdrag för skadestånd till hyresgäster för att de avstått från nyttjanderätt till butikslokaler, vilka han tagit i anspråk i samband med ombyggnad av fastigheten och därefter upplåtit till andra hyresgäster. Utgången berodde tydligen på att skadeståndet hänförts till kostnad för ombyggnad av fastigheten. Enligt 25 § 2 mom. KL får avdrag inte göras för sådan kostnad. Vidare gäller att en fastighetsägare, som i samband med försäljning av fastighet får utge skadestånd, kan få avdrag för skadeståndet endast vid

beräkning av eventuell realisationsvinst i anledning av försäljningen (RÅ 1946 Fi 969, RÅ 1964 Fi 18 och RÅ 1963 ref. 36).

En arbetsgivare kan bli skyldig att betala skadestånd för att han inte iakttagit bestämmelser i lagen (1976:580) om medbestämmande i arbetslivet. I ett ärende angående förhandsbesked hade ett bolag utgett skadestånd på 300 kr. på grund av brott mot lagens §§ 19 och 38. Regeringsrätten fann att skadeståndet utgjorde en i bolagets rörelse avdragsgill omkostnad (dom 1980-03-04).

Har ett avtalsbrott gjorts av rent personliga skäl och utgår skadestånd till följd av avtalsbrottet anses förlusten ha uppkommit oberoende av förvärvsverksamheten. Avdrag medges därför inte (RÅ 1942 Fi 290).

För skadestånd som hör till kategori 3, dvs. skadestånd som utgör ersättning för skada på eller förlust av omhänderhavd tillgång, finns en uttrycklig lagregel i förvärvskällan tjänst. Enligt 33 § 1 mom. KL får avdrag nämligen ske för förlust av medel, för vilka den skattskyldige varit på grund av sin tjänst redovisningsskyldig. Avdragsrätt föreligger dock inte om återbetalningsskyldigheten beror på förskingring eller annat brott (punkt 2 av anvisningarna till 33 § KL).

I rättspraxis har avdrag medgivits även för förlust av andra i tjänsten omhänderhavda tillgångar än kontanta medel. Avdrag har sålunda medgivits ölutkörare som ålagts ersättningsskyldighet för värdet av sönderslagna flaskor (RÅ 1934 Fi 804) och skobutiksföreståndare och lagerföreståndare för ersättning för brist i varulager (RÅ 1938 Fi 178 resp. RÅ 1938 Fi 427). I rättsfallet RÅ 1960 ref. 17 fick dock en bilförsäljare, som dömts för vårdslöshet i trafik under demonstrationskörning av arbetsgivarens bil, inte avdrag för de kostnader som han enligt avtal med arbetsgivaren varit skyldig att erlägga för reparation av bilen, eftersom kostnaderna "uppkommit under sådana omständigheter att de – även med beaktande av att vissa skaderisker naturligt äro förenade med demonstrationskörning – få anses ligga vid sidan av normal verksamhet som bilförsäljare". (Två ledamöter i RR var skiljaktiga.) I ett rättsfall, som inte avsåg förvärvskällan tjänst (RÅ 1948 ref. 46), hade ett handelsbolag genom avtal med Arméförvaltningen åtagit sig att tillverka överdragskläder av material som Arméförvaltningen skulle tillhandahålla. Bolaget hade i sin tur uppdragit åt annan person att ombesörja tillverkningen. Dennes syfabrik härjades av brand, varvid material som tillhörde Arméförvaltningen förstördes. Det hade enligt avtal ålegat bolaget att hålla materialet försäkrat men detta hade av förbiseende inte blivit gjort. Arméförvaltningen hade därför vägrat att betala en bolagets fordran på 10 382 kr. och i stället med detta belopp gottgjort sig för den genom branden uppkomna förlusten. Bolaget som redovisade beloppet som förlust i rörelsen medgavs avdrag för förlusten, eftersom den "måste anses vara att hänföra till driftförlust i bolagets rörelse".

Vad beträffar utomobligatoriska skadestånd i förvärvsverksamhet torde avdragsrätten vara beroende av i vad mån skadan varit av sådan art att den

utgjort en normal risk i verksamheten. I rättsfallet RÅ 1948 ref. 56 hade en advokat biträtt en klient vid bildandet av ett aktiebolag och därvid ställt sig som en av bolagets stiftare. Vid bolagsbildningen hade en annan av stiftarna lämnat oriktiga uppgifter angående värdet av tillgångar, som överfördes till bolaget. Sedan bolaget försatts i konkurs ålades advokaten att solidariskt med en annan av stiftarna utge ersättning till bolaget och advokaten utbetalade till följd härav 11 625 kr. Advokaten, som påstod att ett av de vanligaste advokatuppdragen var att bilda aktiebolag och att även ställa sig som stiftare eller tecknare av en eller annan aktie, medgavs avdrag för det utbetalade beloppet. I ett ärende angående förhandsbesked (RN 1954 nr 8:4) hade en person cyklat omkull på gatan framför en hyresfastighet som ägdes av en fastighetsförening. Omkullkörningen berodde på att en isvall bildats på gatan. Föreningen, som haft skyldighet att ombesörja viss gaturenhållning, hade vid ifrågavarande tillfälle brustit i denna skyldighet. Föreningen ansågs därför ansvarig för cyklistens skador och förpliktades att till denne utge livränta. I ärendet uppgavs att gaturenhållningen i första hand ålegat en hos föreningen anställd portvakt, vilken dock försummat detta. Då en sådan försummelse från en anställds sida inte kunde anses falla utanför de risker, som en fastighetsägare erfarenhetsmässigt har att räkna med vid skötseln av en fastighet av förevarande slag, ansågs den kostnad som föreningen åsamkats på grund av försummelsen avdragsgill. Detta gällde oavsett om utgifterna avsåg engångsbelopp eller inte. I rättsfallet RÅ 1959 Fi 1525 hade en möbelfabrikör, vars fabrik drevs med vattenkraft från en dammanläggning, låtit dämma upp vattnet till högre nivå än han ägde rätt till. Han medgavs inte avdrag för belopp, som han enligt dom utgivit till viss markägare för vattenskador. (En ledamot i regeringsrätten ansåg att beloppet var avdragsgillt, eftersom den uppkomna skadan avsåg minskad höskörd och försämrat bete under den tid då vattnet var uppdämt över tillåten nivå.)

Vederlag till statsverket vid illegal handel med ransonerade varor e. d. torde vara avdragsgillt (RÅ 1949 Fi 1113 och RÅ 1968 Fi 209). Böter är däremot inte avdragsgilla. Böter har nämligen ansetts hänförliga till rent personliga utgifter, även om de ådömts på grund av utövande av illegal verksamhet, som anses som förvärvskälla och för vilken inkomsten alltså är skattepliktig.

5.2.9 Förlust genom brott

I enlighet med huvudprincipen får avdrag för förlust av kontanta medel göras om förlusten kan betraktas såsom något för rörelsen normalt. Sålunda torde avdrag medges om förlusten förorsakats av felväxling. Har kontanta medel däremot gått förlorade genom en extraordinär händelse, t. ex. genom brand, föreligger inte avdragsrätt.

Förlust av kontanta medel genom brottsligt förfarande av anställd torde normalt bedömas som driftförlust om brottet begåtts av någon som genom sin

tjänst har medel under sin förvaltning. Har brottet begåtts av annan anställd är förlusten däremot att hänföra till kapitalförlust. Detta gäller också om det är fråga om stöld av utomstående. I enlighet härmed medgavs ett bolag avdrag för förlust på grund av förskingring av bolagets kontorschef (RÅ 1935 ref. 14). I ett annat fall (RÅ 1940 Fi 690) fick ett elektricitetsverk avdrag för förlust, orsakad genom förskingring av två av verkets tjänstemän. Å andra sidan vägrades en handelsidkerska avdrag för förlust genom att en springflicka tillgripit kontanter ur kassalådan (RÅ 1941 Fi 347) och ett detaljhandelsbolag fick inte avdrag för förlust genom att ett hos bolaget anställt handelsbiträde stulit 1 700 kr., som förvarats i ett kuvert på en hylla i bolagets kontor (RÅ 1957 Fi 1765). Vidare fick ett restaurangföretag inte avdrag för förlust genom stöld av dagskassa från en utanför restaurangen stående bankbil, trots invändning att tillgreppet endast kunnat ske genom försummelse från anställt bankbuds sida (RÅ 1963 Fi 1406, 1407).

I ett ärende angående förhandsbesked hade en bank under år 1977 utsatts för stöld eller rån vid sju tillfällen. Därvid hade banken tillhöriga pengar och värdehandlingar tillgripits eller förstörts. Riksskatteverkets rättsnämnd förklarade att den del av förlusten som avsåg värdehandlingar utgjorde driftförlust medan den del som avsåg svenska pengar utgjorde kapitalförlust. Regeringsrätten fann emellertid att de förluster som banken lidit inte kunde anses normalt ingå som ett led i bankens förvärvsverksamhet oavsett om förlusterna hänfört sig till svenska eller utländska pengar eller till värdehandlingar. Förlusterna var därför i sin helhet att anse som kapitalförlust (dom 1979-10-05).

I ett annat fall, som också gällde brott mot bank, yrkade PK-banken avdrag med 108 991 kr. för kostnader banken haft i samband med det s. k. Norrmalmstorgsrånet. Av kostnaderna avsåg 27 209 kr. mat, förstörda kläder och hälsovård, 44 954 kr. reparationer, städning och bevakning, 4 142 kr. reseersättning till personal, 1 960 kr. blommor och 30 726 kr. varugåvor (klockor, smycken etc.) till bankens personal. Regeringsrätten, som medgav avdrag för kostnaderna, yttrade (dom 1979-10-24):

De kostnader för banken, som avses med det till regeringsrätten fullföljda avdragsyrkandet, hänför sig till sådana områden av driften av bankrörelsen där kostnadsposter av varierande skäl fortlöpande uppkommer under normala driftsförhållanden såsom för reparation och underhåll av inventarier, för städning och bevakning av lokaler och personal. Att inom sådana områden kostnaderna under det aktuella beskattningsåret blivit onormalt stora till följd av att bankverksamheten bedrivits under exceptionella förhållanden, nämligen under och efter ett brottsligt angrepp mot ett av bankens kontor, föranleder inte att kostnadsökningen skall anses vara kapitalförlust för banken. (Två ledamöter skiljaktiga.)

5.2.10 Förlust i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet

I 20 § KL stadgas kategoriskt att förlust som är att hänföra till kapitalförlust inte är avdragsgill. Detta är emellertid inte helt korrekt. Kapitalförlust kan nämligen i stor utsträckning beaktas vid beräkning av realisationsvinst. Avyttras aktier för ett pris som understiger inköpspriset kan t. ex. förlusten kvittas mot realisationsvinst eller lotterivinst som uppkommit under samma beskattningsår. Motsvarande gäller i princip även vid fastighetsavyttringar. Avyttras annan personlig lös egendom än aktier etc. med förlust – det kan t. ex. gälla en bil som har använts för privat bruk – är förlusten i regel inte avdragsgill (jfr RÅ 1970 ref. 67). Den värdeminskning som har skett av egendomen anses hänförlig till levnadskostnad. Avyttras sådan egendom med vinst kan denna dock beskattas som realisationsvinst. Vinsten anses nämligen öka skatteförmågan.