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 WİRTEN

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 når 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.


1 Riksdagen 1980/81. 1 saml. Nr 68. Bil. A
I fråga om den räkenskapsenliga avskrivningen föreslås att vid tillämpning av den s. k. kompletteringsregeln anskaffningsvärdenet skall reduceras med tidigare avdrag för kontraktsavskrivning och för avskrivning mot investeringsfond.


Enligt förslaget skall kapitalförlustbegreppet ändras så att skada eller förstöring genom brand eller annan olyckshändelse av fastighet – såvitt gäller underlaget för beräkning av värdeinmätningsavdrag – 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 värdeinmätnings som har inträffat genom skadan. Även efter olyckan medges alltså avdrag enligt värdeinmätningsplanen. Har byggnaden totalförstörts får utransigeringsavdrag i stället göras.

Förslaget innebär således en inskränkning i kapitalförlustbegreppet. Tillämpningsområdet för detta begrepp föreslås också börja 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 inomst i den män 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 c. 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 c. d. för skadade eller förstörda fastigheter, skall få sättas av till en s. k. eldsvådefond. Det avsatta beloppet, som är avdragsgilt, 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 skattehånsende. I propositionen föreslås att sådana nu införs. Utgångspunkten är att inkomsten av ett pågående arbete skall beräknas antingen

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 vårderingen 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.


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 jämfört 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 rörelseledande färmansföretag. 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 tillfällar 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 arvengens hand. I vissa fall skall dock den nye ägaren genom s. k. avskattning kunna föra över fastigheten från rörelsegrupperna till realisationsvinstsystemet. Avskattningen innebär att den nye ägaren beskattas för det belopp varmed fastigheten varit nedskiven 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 kompleteras 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 börja gå i fråga om representation som utövas efter utgången av år 1980.
1 Förslag till
Lag om ändring i kommunalkattelagen (1928:370)

Härigenom föreskrivs i fråga om kommunalkattelagen (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.

19 §

Till skattepliktig inkomst enligt denna lag räknas icke:

vak som vid bodelning eller eljest på grund av giftorätt tillfallit make eller
vak som förvärvats genom avr. testamente, fördel av oskift bo eller gåva;
vinst å icke yrkesmässig avyttring av lösg endom 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 jämligt lagen (1962:381) om allmän
om arbetsskadeförsäkring tillfallit den försäkrade, om icke ersättningen
grundas på förvärvsinkomst av 6 000 kronor eller högre belopp för år eller
utgör förrådrapenning, 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 militärtjänst-
göring eller i fall som avses i lagen (1977:265) om statligt personskadeskydd
eller lagen (1977:267) om krigsskadesersättning till sjöman om icke ersätt-
ningen grundas på förvärvsinkomst av 6 000 kronor eller högre belopp för år.
ävenom 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 ansvarsförsäkring eller på grund av skadeståndsfo-
säkring och avser förlorad inkomst av skattepliktig natur;

ersättning på grund av ansvarsförsäkring enligt grunder som fast-
ställits 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 insjuknande
dagen 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 skadeför-
säkring, dock ej i den mån köpeskil-
lings, som skulle ha/P intuit förestå
försäkrad egendom i stället försätts,
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 drift-
byggnad på jordbruksfastighet,

2 Senaste lydelse 1979:1157.
nuvarande lydelse

bruksfastighet, av annan fastighet eller av rörelse eller i den män ersättningen eljest motsvarar sådan skattepliktig intäkt eller motsvarar sådan avdragsskill omkostnad. vilken är att hänföras till någon av nämnda förvärvskällor:

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 jämligt 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 män 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). internutbidrag, 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 sjömankrock;

kontantunderstöd, som utges 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;

förslagens lydelse

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 värdenminskningsavdrag, dels i den män köpeskilling, som skulle ha influerit om den försäkrade eller skadade egendomen i stället hade sälts. hade varit att hänföras till intäkt av fastighet eller av rörelse och dels i den män ersättningen eljest motsvarar skattepliktig intäkt av eller avdragsskill omkostnad för fastighet eller rörelse:
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 upphurit från personalstiftelse ur medel, för vilka avdrag icke medgivits vid taxering, vid första tillfälle dylika medel finnas i stiftelsen;

gottgörelse som arbetsgivare upphurit 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 §

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 biblehällande. 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;

värden 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

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. (Se vidare anvisningarna.)

(Se vidare anvisningarna.)

25 §

1 m. o. m. 1 m. o. m. Från bruttoäkten av annan fastighet får, om inte annat föranledes av vad nedan i 2 och 3
må. stadgas, a v d r a g göras för omkostnader, såsom för:

brandförsäkring, reparation och underhåll av byggnader:
vicevård, portvakt, gardiskarl, vattenförbrukning, renhållning och belyssning, förbrukningsartiklar med
mera dylikt, i den mån dessa kostnader kunna anses åligga fastighetsägaren såsom sådan:
pensioner, periodiska understöd eller därmed jämförliga periodiska
utbetalningar på grund av förutvarande anställning å fastigheten;
värde- minskning, som byggnad är
underkastad;
värde- minskning genom slitning, utrangering eller eljest av fastighets-
ägaren tillhöriga maskiner och andra inventarier, som höra till fastigheten;

ränta å lånat, i fastigheten nedlagt kapital samt tomträttsavgåld eller liknande avgåld:
anskaffning och insättning av

4 Senaste lydelse 1979:1017.
sådana utrustningsdetaljer i skyddsrum, vilka endast hava värde ur civilförsöwwarssynpunkt, såsom speciella dörrar, luckor och karmar för dessa, inre begränsningsväggar för gasfång vid ingångar och reservutgångar, luftrenare och tillhörande fördelningsledningar.

29 §

1 m o m.5 Från bruttointäkten av rörelse mō a v d r a g göras för allt, som är att anse som driftkostnad. Hit räknas, bland annat:

- hyra för annan tillhörig fastighet i rorelsen:

kostnad för anskaffning av rämmen och varor till förädling, förbrukning eller försäljning i rorelsen: skolande – där vad sålunda förädlats eller eljest kommit till användning utgjorts av produkter eller rämmen 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 rämmen upptagas till det belopp, varmed de redovisas såsom intäkt av fastigheten eller av den särskilda förvärvskällan, samt – där moderbolag eller övertagande förening övertagit dessa rämmen eller varor från dotterbolag eller överlåtande förening vid sådan fusion som i 28 § 3 mom. första eller andra stycket avses – värdet av samma rämmen eller varor upptagas till belopp, motsvarande det hos dotterbolaget eller den överlåtande föreningen i beskatt-

kostnad för anskaffning av rämmen och varor till förädling, förbrukning eller försäljning i rorelsen: och skall – där vad sålunda har förädlats eller eljest kommit till användning har utgjorts av produkter eller rämmen 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 rämmen 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 rämmen eller varor från dotterbolag eller överlåtande förening vid sådan fusion som avses i 28 § 3 mom. – värdet av samma rämmen eller varor tas upp till belopp, motsvarande det hos dotterbolaget eller den överlåtande föreningen i beskatt-

5 Senaste lydelse 1979:no12.
Nuvarande lydelse

ingsavseende gällande värdet av dessa tillgångar vid fusionstillfället:
avlöningar, pensioner, periodiska utbetalningar och andra kostnader för personal, som är eller varit anställd i rörelsen;
kostnad för reparation och underhåll av till driften hörande byggnader, inträttringar, maskiner, inventarier och dylikt;
värdeminskning genom slitage, utrangering eller eljest av rörelseidkaren tillhöriga maskiner och andra inventarier eller, om dylik tillgång är underkastad hastig förbrukning, kostnad för anskaffning av tillgång-
en;
värdeminskning å patenträtt och annan liknande rättighet;
värdeminskning genom slitage och därmed jämförlig orsak, som byggnad, vilken är avsedd för användning i ägarens rörelse, är underkastad;
värdeminskning å markanläggning, avsedd för användning i ägarens rörelse;
värdeminskning å naturtillgångar såsom gruvor, stenbrott och dylikt genom deras tillgodogörande;
ränta á lånat kapital, som nedlagts i rörelsen, så ock á gäld, som den skattskyldige ådragit sig för sin utbildning för rörelsen;
kostnad för facklitteratur, instrument och dylikt, som varit nödvigt för utövande av vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet;
speciella för rörelsen utgående skatter eller avgifter till det allmänna;

Föreslagna lydelse

ingsavseende gällande värdet av dessa tillgångar vid fusionstillfället:
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, markanläggningar, maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier o. d.:
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 på patenträtt och annan liknande rättighet;
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 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 på naturtillgångar, såsom gruvor, stenbrott o. d. genom deras tillgodogörande;
ränta på lånat kapital, som har nedlagts i rörelsen, och på gäld, som den skattskyldige har ådragit sig för sin utbildning för rörelsen;

Nuvarande lydelse

förlust, som uppstått i rörelsen och ej är att hänföra till kapitalförlust:

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 gasfäng vid ingångar och reservutgångar, luftrenare och tillhörande fördelningsledningar.

Har skattekyldig tillgodoräknat sig avdrag för vårdenminskning å tillgång, skall avdraget anses i beskattningsavseende åtnjutet i den mån det medfört att den taxerade inkomsten beräknats till lägre belopp än ejest 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 vårdenminskningsavdrag utgör tillgångens i beskattningsavseende oavskrivna värde.

41 d §

Vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet och rörelse medges avdrag för belopp som i räkenskaperna har avsatts till resultatutjämningsskonsfond. 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-

Senaste lydelse 1979:612.
Nuvarande lydelse

högst tjugo procent av summan av de belopp som den skattskyldige under beskattningsåret har erlagt som lön till arbetstagare hos honom i förvarvskällan (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 förvarvskällan 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 förvarvskälla vari ingår lager av värdepapper, fastigheter eller liknande tillgångar.


I fråga om handelsbolag och dödsbo, som i beskattningshänseende behandlas som handelsbolag, beräknas avdrag för avsättning till resultatutjämningsfond för bolaget respektive dödsboet. Ågs 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.
Avdrag för avsättning till resultatutjämningsfond skall återföras till beskattnings nästföljande beskattningsår.

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

Anvisningar

till 20 §

1.7 Till skattskyldigs levnadskostnader, för vilka avdrag enligt denna paragraf ej medges, räknas bland annat premieer 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 åro att hänföras till omkostnader i förvärvskälla endast om de har omedelbart samband med verksamheten, såsom då fråga uteslutande är om att inleda eller bibehålla affärssförbindelser 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 hänföras till personalvård. Avdrag må i det enskilda fallet icke åtnjutas med större belopp än som kan anses skäligt.

5.8 Angående vad som är att hänföras till kapitalförlust i rörelse hänvisas till punkt 10 av anvisningarna till 29 §. Vad där stadsats angående

7 Senaste lydelse 1979:1157.
8 Senaste lydelse 1951:324.
Nuvarande lydelse

sådan förlust i rörelse skall äga motsvarande tillämpning även för andra förvärvskällor.

Föreslagen lydelse

kan anses normal för förvärvskällan i fråga.

Till kapitalförlust räknas dock inte

a) genom brand, annan olyckshändelse eller bruttslig handling uppkommen skada, förstörelse eller förlust, i den mån köpeskilling som skulle ha influtit om den skadade eller förlorade egendomen i stället hade sälts hade utgjort intakt 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.
4. Till intäkt av jordbruk med binäringar hänförs 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 värdenomineringsavdrag. Likaledes hänförs hit intäkt genom annan inkomstgivande användning av jordbrukets eller dess binäringars alster, inventarier eller arbetspersonal, såsom körsor, utnyttning av dragare, maskiner och dylikt. Hit hänförs även värden 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 inte har tillhört den skattskyldiges hushåll, eller för förädling eller förbrukning i rörelse, som drivits av den skattskyldige, eller för utgörande av undantagsförmåner eller annan förlåtenhet som ålagt 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 nyttjanderätten 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 upphörer från
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 pensionsutfastelse m. m. i sin balansräkning en post Avsatt till pensioner. äga 28 § 1 mom. sötte-nionde styckena motsvarande tillämpning i fråga om jordbruksfastighet.

10. Ersättning på grund av skadeförsäkring skall anses såsom intäkt av jordbruksfastighet, i den män köpe- skilling, som skulle hava influirt därest försäkrad egendom i stället förslåts, varit att hänföra till intäkt av jordbruksfastighet eller i den män ersättningen eljest motsvarar sådan skattepliktig intäkt eller motsvarar sådan avdragsgill omkostnad, vilken är att hänföra till nämnda förvärvskälla.

(till 22 §)

1. Till driftkostnader hänförs lön eller liknande vederlag liksom underhåll åt personal, som använts för jordbruket eller dess binäringer; undantag av bestämmelser, pensioner, periodiska utbetalningar på grund av förutvarande anställning på fastigheten, arrendeavgift; avgård, 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, skyddsdukning, skogspanning m. m., samt vid skogssvårvarkning kostnader för virkets huggning, tillredning, utdrivning, flottning m. m.; kostnader för försäkring av personal, byggnader, skog, gröda, djur, fördrag och inventarier som inte är att hänföra till personlig lösegendom, m. m. Skall ersättning för avyttrade skogsprodukter behandlas som engångsersättning på grund av allframtidssupplåtelse (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.

2 Riksdagen 1980/81. 1 saml. Nr 68. Bil. A
Nuværende lydelse

Föreslagen lydelse

påräknas i jordbruksdrift, såsom upptagande av nya fönster- eller dörröppningar samt flyttnings av innerväggar eller inredning i samband med omdisponering av ekonomibyggnad, exempelvis i samband med omlägning 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 civilförsvarsynpunkt, såsom speciella dörrar, luckor och karmar för dessa, inre begränsningsväggar för gasfång vid ingångar och reservutgångar, luftrevar och tillhörande fördelningsledningar.

Kostnad för inköp och planering av träd och buskar för yrkesmässig frukt- eller bärödlings får efter den skattskyldigens eget val dras av antingen i sin helhet för det är kostnaden uppkommitt eller enligt avskrivningsplan. Vid planelig 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.


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

utfattelse 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.

Punkt 18 av anvisningarna till beträffande inkomst av jordbruksfastighet.

3. Kostnad för anskaffande av byggnad, som är belägen på fastigheten och som är avsedd att användas för driften i förvärvskällan, därunder inbegripet behövlig bostadsbyggnad, dragas av genom årliga värdeinskränkningar. 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.

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.

Föreslagen lydelse

3. Utgifter för anskaffande av driftbyggnad som är belägen på fastigheten, där i inbegripet för driften behövliga bostadsbyggnader, dragas av genom årliga värdeinskränkningar. Avdraget beräknas enligt avskrivningsplan till viss procent för årsräknet av byggnadens anskaffningsvärde. Beräkningen görs från **tidenpunkt 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 ök ägares eller brukares bostadsbyggnad, i den mån byggnaden ej representerar ett större värde

---

12 Senaste lydelse 1975:259.
Nuvarande lydelse


I byggnads anskaffningskostnad inräknas ej kostnaden för sådana delar och tillbehör som åro särskilt avsedda att direkt tjäna byggnadens användning i driften. I enlighet härmed inräknas ej i anskaffningskostnaden för ekonomibryggnad kostnad för sådan tillgång som bås, box eller spilda, båsavskiljare, foderbord, fodergrind, vattenkopp, spaltgolv, utrustning för skrap- och svinnutgödsling med tillhörande urinbrunn eller gödselbehållare, gödselstad, mjölkningsanläggning, kylbassäng, pump, sådan ledning för elektrisk ström, vatten eller avlopp som är avsedd för driften, däremot för 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.

Föreslagna lydelse


Nuvarande lydelse

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 hör till marken, hänföras till avskrivningsunderlaget för 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 jämförtligt 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 anskaffningsvärden 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 jämförtligt fång, skall den verkliga utgiften utgöra anskaffningsvärdet. Har

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 hänföriga till driften. Om utgifterna för ledningen till minst tre fjärdedelar kan anses hänföriga till byggnadens allmänna användning skall ledningen i sin helhet hänföras till byggnaden.

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 utgifter för vissa till marken hörande ledningar inräknas i anskaffningsvärdet för en byggnad.
Nuvarande lydelse

bestånd anses belöpa så stor del av fastighetens anskaffningskostnad som det vid fastighetstaxeringen fastställde 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 avskrivningsunderlaget för byggnader erhålls. Det sammanlagda avskrivningsunderlaget för byggnaderna får jämkas om den del av fastighetens anskaffningskostnad som inte anses belöpa på byggnaderna jämnt 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 jämförtligt 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 fastställde 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 anskaffningsvärdenet 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 jämnt byggnadsinventarier visas mera avsevärt över- eller understiga värdet av mark, växande skog, naturtillgångar, särskilda förmåner m.m. som 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 förmåna 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**

*Föreslagen lydelse*

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

*Procentssatsen för värdeinmynningsavdrag i fråga om en byggnad bestäms 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 uppfört av nyttjaderättshavare och är jordägaren icke enligt nyttjaderätsavtalet skyldig att vid nyttjaderättstidens 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 – utöver årliga värdeinmynningsavdrag – 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. Överlätes byggnad*...
Nuvarande lydelse

den inom denna tidrynd, får den nye ägaren på motsvarande sätt tillgodosöra sig de avdrag som återstodo för överlätaren.

Utrangeras eller nedrivas 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 värderingsavdrag. 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 arbeten som utförts under tid då han ägt fastigheten. Värderingsavdrag medgives icke för reparation eller underhåll. För tillfälligt anläggning, som är avsedd att användas endast ett fåtal år, får anskaffningskostnaden i sin helhet dragas av för det är då anläggningen anskaffades.

Föreslagen lydelse

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

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


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, skaktning eller rivi-
ning av byggnad eller annat som tidigare funnits på fastigheten. Vidare
inrättas i anskaffningskostnaden kostnaden för köpplan, parkerings-
plats eller dylikt. Till anskaffnings-
kostnaden hänförs även värde av
markanläggning som enligt punkt 4
andra stycket av anvisningarna till
21 § utgör intäkt av jordbruksfastig-
het för jordägaren.

Däremot inrättas ej i anskaff-
ningskostnaden för markanläggning
costnaden för anordning som är
avsedd att användas tillsammans
med vissa maskiner eller andra
inventarier i driften, exempelvis
utanför djurstall belägen gödselbas-
säng, urinbrunn eller liknande an-
ordning eller ledning för vatten,
avlopp, elektrisk ström, gas eller
annat. Ej heller inrättas kostnaden
för stängsel och annan jämförlig
avspärrningsanordning. I fråga om
sådana tillgångar gäller föreskrifterna
i punkt 5 om avdrag för värdenminsk-
ning 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
värdenminskningsavdrag i sin helhet
behandlas enligt reglerna för maski-
ner och inventarier, om kostnaden
såsom röjning, skaktning eller riv-
ning av byggnad eller annat som
tidigare har funnits på fastigheten.
Till markanläggning hänförs också
köpplan, parkeringsplats e. d., täck-
dike, öppet dike, invallnings-
och vattenavledningsföretag, mark-
eller skogsvåg eller brunn. Till anskaff-
ningsvärdet för markanläggning hän-
förs även värdet av en markanlägg-
ningsom enligt punkt 4 andra styck-
et av anvisningarna till 21 § utgör
intäkt av jordbruksfastighet för
jordägaren. I anskaffningsvärdet för
inrättas utgifter för iståndsättande
och omläggnings av ett fört anlagt
räckvid. 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 stadigvaran-
de bruk avsedda inventarier i driften
(markedenturer). I enlighet därmed
hänförs till markinventarier exemp-
elvis sådan anordning som gödsel-
bassäng som är belägen utanför djur-
stall, urinbrunn eller liknande an-
ordning eller ledning för vatten,
avlopp, elektrisk ström, gas eller
annat. Till markinventarier hänförs
också stängsel och annan jämförlig
avspärrningsanordning. Anskaff-
ningsvärdet för en ledning som är
avsedd för såväl den på fastigheten
bedrivna verksamheten som en byggnad
annat användning fördelas
mellan markinventarier och byggnad-
en i förhållande till hur stor del av
ledningen som tjänar den på fastighe-
ten bedrivna verksamheten respekti-
Nuvarande lydelse

före ledningen till minst tre fjärde delar kan anses hänförlig till den verksamhet som bedrives i förvärvskällan. Vid det omstända förhållande skall hela kostnaden för ledningen inräknas i anskaffningskostnaden för byggnaden.

Avdrag för årlig värderminskning 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 skogsvåg eller brunn, beräknas avdraget enligt avskrivningsplan till 5 procent årligen av ett belopp som motsvarar tre fjärde delar av anskaffningskostnaden.

Övergår fastighet till ny ägare på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fäng, får den nye ägaren ånja de värderminskningsavdrag för markanläggning som skulle ha tillkommit förra ägaren om denne fortfarande ägt fastigheten. Övergår fastheten till ny ägare genom köp, byte eller därmed jämförligt fäng, får överlåtaren för det är då överlåtelsen sker göra avdrag för den del av avskrivningsunderlaget för vilket han inte tidigare ånja avdrag. Motsvarande gäller när

Föreslagen lydelse

ve byggnadens allmänna användning. Ledningen skall dock i sin helhet hänföra till markinventarier om utgifterna för ledningen till minst tre fjärde delar kan anses hänförliga till den på fastigheten bedrivna verksamheten. Om utgifterna till minst tre fjärde delar 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 tanspråktagna beloppet.

Övergår en fastighet till en ny ägare på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fäng, får den nye ägaren göra de värderminskningsavdrag för markanläggning som skulle ha tillkommit den förra ägaren om denne fortfarande hade ägt fastigheten. Vad nyss sagt 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 värde- minskningsavdrag. Avdrag för värde- minskning 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 inventari- er i rörelse. Är tillgång, som avses i denna punkt, underkastad hasig för- brukning, vilket vanligen kan anses vara fallet när tillgången kan beräk- nas ha en varaktighetstid av högst tre år, får dock hela anskaffningskostna- den 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 fäng, får överlataren det år då överlatelsen sker göra avdrag för den del av det avskrivningsbara anskaffningsvärdet för vilket han inte tidigare har medgetts avdrag. Vad nu sags gäller även när verksamheten på jordbruksfastigheten läggs ned utan samband med avyttring av fastigheten.

5. Ugifter för anskaffande av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier dras i regel av genom årliga värde- minskningsavdrag 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 ugiften för deras anskaffande dras av under anskaffningsåret. Omedelbart avdrag får även ske i fråga om inventarier av mindre värde.

Regler om avdrag avseende beståll- da men inte levererade inventarier (kontraktssavskrivning) 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

---

Nuvarande lydelse

6.15 Avdrag för värdereminskning av tillgång som avses i punkterna 3–5 åminnades 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 åminnadt 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 tionde stycket i enlighet med vad där föreskrives.

Föreslagen lydelse

beräkning av inkomst av jordbruksfastighet.

6. Avdrag för värdereminskning 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 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

har med nyttjanderätt, och blir jordägaren omedelbart ägare till vad som anskaffats. får nyttjanderätts-
havaren åtnjuta avdrag enligt bestämmelserna i punkt 5.

Har nyttjanderättsförrådet erhållit ersättning av jordägaren för vad som anskaffats, får nyttjanderätts-
havaren på en gång göra avdrag för den del av anskaffningskostnaden för vilken han inte tidigare åtnjutit
avdrag, dock icke med högre belopp än ersättningen. För det beskattningsår då nyttjanderätten upphör
får nyttjanderättsförrådet göra av-
drag för vad som återskulle oavskrift av anskaffningskostnaden.

4. 16 Ersättning på grund av skade-
försäkring skall anses såsom intakt av
annan fastighet, i den mån köpes-
skilling, som skulle vara något
därast försäkrad egendom i stället
försäkrats, varit att hänföra till intakt av
annan fastighet eller i den mån ersätt-
ningen ejighet motsvarar sådan skatte-
pliktig intakt eller motsvarar sådan
avdragsgill omkostnad, vilken är att
hänföra till nämnda förvärvskälla.

till 24 §

4. Till intakt av annan fastighet
räknas vad som inflyter vid avyttring
av sådana maskiner och andra för
städvarande bruk avsedda inventa-
rier, vilka i avskrivningshanseende
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 under-
kastad. Avdraget beräknas enligt
avskrivningsplan på byggnadens an-
skaffningsvärde. Angående minskn-
ing av avskrivningsunderlag för

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

Föreslagen lydelse

ren dra av dessa utgifter enligt
bestämmelserna i punkt 5.

Har nyttjanderättsförrådet erhållit
ersättning av jordägaren för vad
som har anskaffats, får nyttjande-
ättsförrådet på en gång göra avdrag
för vad som återskulle oavskrift av
anskaffningsvärde, dock inte med
högre belopp än ersättningen. Det
beskattningsår då nyttjanderätten
upphör får nyttjanderättsförrådet
göra avdrag med avskriven del av
anskaffningsvärde.
Nuvarande lydelse

byggnad när särskilt värdeminskningssavdrag beräknas för värmeppannor 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 fastighetsavgifterna fastställda byggnadsvärdet utgör av fastighetens hela avgifter. Om den återstående delen av anskaffningskostnaden för fastigheten visas mer avsevärt över- eller understiga ett skäligt markvärde, får dock det för byggnaden beräknade värdet jämna. Har byggnad förvärvats på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämfört fäng, skall som anskaffningsvärde anses det belopp, som i beskattningsavscende kvartär oavskrivit för överlätaren om ej särskilda omständigheter förändrade annat. Vid beräkning av anskaffningsvärdet i vissa fall äger de två sista meningarna av punkt 3 b sista stycket av anvisningarna till 29 s 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
digställets. Av punkt 2 b framgår att underlaget för avskrivning enligt nu förevarande punkt skall minskas, när särskilt värdeminskningssavdrag 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 planering, parkeeringen, anläggning och 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.

Han en byggnad förvärvats genom köp, byte eller därmed jämfört fäng, 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 anskaffningsvärden för byggnad inräknas även kostnad för planering, parkeringsplats och annan jämforlig anläggning på fastigheten, även om anläggningens värde ingår i det markvärde som fastställts vid fastighets taxation. Vidare får i anskaffningsvärden 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.

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 underskattar ett skälligt markvärde, får dock det för byggnaden beräknade anskaffningsvärdet jämkas. Har den skattskyldige eller någon, som står honom nära, vidlagit åtgärder för att den skattskyldige skall kunna tillgodOrderBya sig ett högre anskaffningsvärde än som synes rimligt och kan det ansas 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 inspråktagna beloppet.

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

Procentssatsen för värderingsavdrag är 1.5 för byggnad av

Det årliga värderingsavdraget beräknas efter 1.5 procent för
b. Avdrag enligt 25 § 1 mom. för årlig värdevinstkning av varmepanor, hissmaskiner och jämförlig maskinell utrustning, vars värde ingår i taxeringsvärdet (byggnadsvärdet), medges enligt särskild avskrivningsplan efter högre procental än för byggnaden i övrigt. Värdevinstningsavdraget 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 anlägningsbidrag avseende nyttighet för fastighet, som fastighetens ägare erlart, om nyttigheten är knuten till fastigheten och ej till ägaren personligen.

Avskrivs maskinell utrustning enligt särskild plan, skall underlaget för beräkning av värdevinstningsavdrag för byggnaden minskas i motsvarande mängd. Om tillgång som ingår i sådan utrustning på grund av förslitning eller teknikens utveckling

18 Senaste lydelse 1975:259.
Nuvarande lydelse

blivit oanvändbar innan fastigheten avyttrats, medgives avdrag för den del av tillgångens värde som kvarstår oavskrivna enligt planen.

Avdrag för årlig värderminska
enligt särskild avskrivningsplan med-
gives även beträffande lösa inventari-
er. Utrangeras sådant inventariam,
får avdrag ske för vad som återstår
oavskrivet av anskaffningsvärdet.

Föreslagen lydelse

ningsvärdet i den män beloppet över-
stiger vad som inflytter genom avyt-
tring av material e. d. i samband med
utransentina.

3. Utgifter för anskaffande av
maskiner och andra för studigvan-
de bruk avsedda inventarier, vilka i
avskrivningshänseende inte hänförs
till byggnad, dras av enligt bestäm-
melserna i punkterna 3–5 av anvis-
ningarna till 29 §.

4. Används en fastighet helt eller
delvis i ägarens rörelse, skall avdrag
för kostnaden för den del av fastig-
heten som har använts i rörelsen
medges vid beräkning av nettoäkta
av rörelsen i enlighet med bestämmel-
serna i 29 § med tillhörande anvis-
ningar.

Används i annat fall än som avses i
första stycket en fastighet för annat
ändamål än som bostad skall, om
fastighetsägaren begär det, bestämmel-
serna i punkterna 3–5, 7, 16 och
17 av anvisningarna till 29 § tillämp-
pas på fastigheten eller den del därav
som används för annat än bostadsän-
damål.

Avskrivs en tillgång som avses i
denna punkt enligt ovannämnda reg-
ler för avskrivning av tillgångar i
rörelse, får tillgångens värde icke

Senaste lydelse av förutvarande punkt 3 1969:363.

3 Riksdagen 1980/81. I saml. Nr 68. Bil. A
Nuvarande lydelse

ingå i underlaget för annan avskrivning enligt 25 § 1 mom.

Föreslagen lydelse

annan avskrivning enligt 25 § 1 mom.

till 27 §

2. Tomtrörelse anses föreligga, när någon bedriver verksamhet som huvudsakligen avser försäljning av mark för bebyggelse (byggnads- tomt) 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 bebyg- gelse.

I övrigt anses försäljning av byggnadsområdet ingå i tomtrörelse, om den skattekyliga under tio kalanderår – från den första datums utläsning av avses i 2 § lagen (1978:970) om uppskattning av realisationsvinst – avyttrat minst femton byggnadsområdet. Dessamma gäller om makar under äktenskapet sålt tillhopa minst femton byggnadsområden under angivna tid. Harper förklaring av byggnadsområdet skett från olika fastigheter eller från olika delar av en fastighet, medräknas vid beräkning- en av antalet tidigare sålda byggnadsområden endast sådana områden som med hänsyn till deras inbördes läge normalt kan anses ingå i en och samma tomtrörelse. Vid beräkning av antalet tidigare sålda byggnadsområden likställas med förklaring upplåtelse av mark i och för bebyggelse genom köp, byte eller därmed jäm-

20 Senaste lydelse 1978:971.
Nuvarande lydelse

förlig överlåtelse eller genom gåva överförts till föraldrar, 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 överlätaren och den nye ägaren sammanlagt avyttrat minst femton byggnadstomter. Tomtrörelsen anses tagna 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 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 icke tomtrörelse utgör den huvudsakliga verksamheten.

Har skattskyldig och hans make, om de med hänsyn till antalet tomtrörelser enligt andra stycket anses ha drivit tomtrörelse, icke under de senaste tio kalenderåren före taxeringsåret sält någon byggnadstomt, anses avyttring av byggnadstomt förlig överlåtelse eller genom gåva överförts till föraldrar, 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 överlätaren 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 tomtrörelser enligt andra stycket anses ha drivit tomtrörelse, inte sält någon byggnadstomt under de senaste tio kalenderåren före taxeringsåret, anses avyttring av byggnads-
Nuvarande lydelse

tomt som därefter sker inte som tomtrörelse, om inte 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 sagt 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 någon andra är i intressegemenskap, obehörig skatteformän.

Frågan om oskiflat dödsbos avyttr-

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 sags skall avyttring av byggnadstomten anses utgöra led i tomtrörelse, om nedskrivning av byggnadstomten har skett i rörelsen och nedskrivet belopp inte har återförts till beskattning minst tio år före taxeringssåret.

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 någon andra är i intressegemenskap, obehörig skatteformän. Som skattepliktig intäkt av tomtrörelse räknas likväl belopp, varmed egendomens värde har nedskrivits i rörelsen, den män 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 omsättningsställgång hos fastighetsägaren, om denne eller dennes make bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter. Detsamma gäller om fastighetsägaren eller dennes make är företagsledare i ett fámansföretag och fastigheten skulle ha utgjort omsättningsställgång i byggnadsrörelse eller handel med fastigheter om den hade förvärvats av fámansföretaget.

Vad i första stycket sagt gäller inte om

a) fastigheten uppenbarligen har förvärvats för stadigvarande användning i jordbruk, skogsbruk eller rörelse, som bedrivs av fastighetsägare, dennes make eller av fámansföretag 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 omsättningsställgång, 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 värde av dennes eget arbete tas upp som intakt endast om varor av mer än ringa värde tas ut ur byggnadsrörelsen i samband med arbetet.

Innehav 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 innehaft av den skattskyldige, skall aktien eller andelen anses utgöra omsättningstillgång. Vad nu sagt gäller dock endast om

a) företaget är ett fämansföretag 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 fallet som avses i föregående stycke c) skall – förutom andelen – en mot andelen svarande del av handelsbolagets fastigheter anses som omsättningstillgång hos delägaren. Vad nu sagt gäller dock endast de av bolagets fastigheter som skulle ha utgjort omsättningstillgångar om de innehaft av delägaren.

Skattskyldig, som enligt bestämmelserna i denna avseende betecknas under punkt 4 innehav omsättningstillgång, anses bedriva rörelse.

4. Förvärv av skattskyldig genom arv eller testamenta eller genom bödelning i anledning av makes död värdepapper, fastighet eller liknande
Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

tillgång, som har utgjort omsättnings-
tillgång i den avlidnes rörelse, anses
tillgången utgöra omsättningsförmågan
even hos den skatskyldige.

Vad i första stycket sagt gäller
endast om

a) den skatskyldige vid tidpunk-
ten för förvärvet själv bedriver rörelse
i vilken tillgången hade utgjort
omsättningsförmågan om den hade för-
värvats genom köp, byte eller därmed
jämförligt fang.

b) den skatskyldige avser att för-
sätta den avlidnes rörelse eller
c) annan skatskyldig än som
avses under a) och b) förvärvar
tillgång, som är nedskrivet vid för-
värvet, och avstår från att begära
avskattning.

Med avskattning avses att den
skatskyldige tar upp nedskrivnings-
ens belopp som intäkt av rörelse för
det är då förvärvet ägde rum.

till 28 §

1. Till intäkt av rörelse hänföras
samtliga intäkter i pengar eller
varor, som influitis 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 skatskyldige 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 över-
låtelse utgör då så att säga den sista

21 Senaste lydelse 1979:1149.
Nuvarande lydelse

affärsändelsen 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-
inkomst. såsom exempelvis vid avyt-
tring av personlig lösegendom eller
för stadigvarande bruk i rörelsen
avsedda fastigheter eller andra till-
gångar — angående för sådant bruk
avsedda maskiner och andra inventa-
rier så och patenträtter och liknande
tidsbegränsade rättigheter ävensom
hyresrätter och rättigheter av good-
wills natur, se dock andra och tredje
stycena här nedan. Den intäkt, som
erhålls genom en dylik, oberoende
av rörelsen verkställd avyttring, skall
tagas i betraktande vid inkomstber-
räkningen för förvärvskällan tillfälligt
förvärvsverksamhet och bedömas
efter de för denna förvärvskälla stad-
gade grunder. Såsom skattepliktig
intäkt räknas icke statligt avgångsve-
derlag 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 beräk-
ning av värdeinskränkningsavdrag lik-
ställda tillgångar (jfr punkterna 7 och
16 av anvisningarna till 29 §). Till
intäkt av rörelse hänförs även intäkt
vid avyttring av patenträtt eller lik-
nande tidsbegränsad rättighet. Det-
samma gäller intäkt vid avyttring av
hyresrätt och av varumärke, firma-
namn eller annan rättighet av good-
wills natur. Om beräkning i vissa fall
av intäkt vid överlättelse 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 driftin-
komst, t. ex. vid avyttring av person-
lig lösegendom eller för stadigvaran-
de bruk i rörelsen avsedda fastighete-
er. 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 avgångsve-
derlag 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 maski-
ner och andra för stadigvarande
bruk avsedda inventarier eller av
tillgångar som är likställda med dessa
vid beräkning av värdeinskränknings-
avdrag. Om beräkning i vissa fall av
intäkt vid överlättelse av skepp och
luffartyg m. m. finns bestämmelser
i 2 § lagen (1966:172) om avdrag för
avskrivning på skeppskontrakt
m. m.
Nuværende 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 intakt 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 mär nettointäkt uppställt genom försäljningen kommer att hæro på resultatet av rörelsen i dess helhet under beskattningsåret. Därvid iakttages utöver vad som gäller enligt anvisningarna till 27 § följande. Om fastighet, som utgör lagerjustering i tomtrörelse, byggnadsrörelse eller handel med fastigheter, 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 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 värdeämnets avdrag hänföras eller hänförts till maskiner och andra inventarier (tjfr punkterna 7 och 16 av anvisningarna till 29 §), upptagas såsom intakt av

Föreslagen lydelse

Skattskyldig, som driver tomtrörelse, byggnadsrörelse eller handel med fastigheter, skall som intakt 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 mär nettointäkt har uppstått genom försäljningen kommer att hæro på resultaten av rörelsen i dess helhet under beskattningsåret. Utöver vad som gäller enligt anvisningarna till 27 § skall därvid iakttagas 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 tagor omvalsättningstillgång i rörelse skall värde- minskningsavdrag som belöper på tid före avyttringen återföras till beskatting 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 salts. Som köpeskilling gäller därvid tillgångens verkliga värde vid utskiftningen.

Till 29 §

1. Har annan fastighet helt eller delvis använts i ägarens egen rörelse, får hyresvärdet av vad så använts icke avdragas såsom omkostnad i rörelsen. Detta hyresvärdet har nämligen icke upptägits 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.

Har den skattskyldige i rörelse, som av honom utövats, för fördeling eller förbrukning tillgodogjort sig produkter från eget jordbruk eller någon dess binäring eller från eget skogsbruk eller räumen från egen eller av honom brukad, i rörelsen ej använd fastighet, skall, såsom av 21 och 24 § § framgår, värdet av sådana produkter eller räumen i vissa fall upptagas såsom intäkt av fastigheten.

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 hyresvärdet 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 har utövats av honom, för fördeling eller förbrukning tillgodogjort sig produkter från eget jordbruk eller någon dess binäring eller från eget skogsbruk eller räumen från egen eller av honom brukad, i rörelsen inte använd fastighet, skall, som framgår av 21 och 24 § §, värdet av sådana produkter eller räumen i vissa fall tas upp som intäkt av

Nuvarande lydelse

ten. Sker så, får samma värde avfö
ras 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 § siks, är att anse som
särskild förvärvskälla.

Kostnad för inköp och planering
av träd och buskar för yrkesmässig
frukt- eller bärodling får efter den
skattskyldiges eget val avdragas
antingen i sin helhet för det är
kostnaden uppkommit eller enligt
avskrivningsplan. Vid planenlig av-
skrivning fördelas kostnaderna på ett
antal år i följd så att de kan i sin helhet
avdragas under den tidpunkt odling-
en beräknas vara ekonomiskt an-
vändbar. Förskrifterna i punkt 16
sjätte stycket äga motsvarande till-
lämpning.

3. a.23 Kostnaden för anskaffande
av maskiner och andra för stadigvaran-
de bruk avsedda inventarier
avdrages i regel genom årliga värde-
minskningsavdrag antingen enligt
bestämmelserna nedan i denna
punkt för planenlig avskrivning eller
jämlikt reglerna i punkt 4 för räkens-
skapsenlig avskrivning. Åro tillgäng-
ar, 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 till-
lämpas under anskaffningsåret av-

fastigheten. I sådana fall får samma
värde dras av som omkostnad i
rörelsen. Detta gäller också, om han
i rörelsen har tillgodogjort sig pro-
dukter av annan av honom utövat
rörelse, som är att anse som särskild
förvärvskälla.

Utgifter för inköp och planering
av träd och buskar för yrkesmässig
frukt- eller bärodling får efter den
skattskyldiges eget val dras av
antingen i sin helhet detta är då
inköpet eller planeringen har ägt
rum eller genom årliga värdeminsk-
ningsavdrag. Värdeinskningssav-
draget beräknas enligt avskrivnings-
plan till viss procent för år räknat av
odlingens anskaffningsvärde. Beräk-
ningen görs från den tidpunkt då
odlingen har färdigställts. Procent-
satsen för värdeinskningsavdrag
bestäms efter den tid odlingen beräk-
nas vara ekonomiskt användbar.
Förskrifterna i punkt 16 sjätte och
sjunde styckena skall tillämpas.

3. Utgifter för anskaffande av
maskiner och andra för stadigvaran-
de bruk avsedda inventarier dras i
regel av genom årliga värdeinsk-
ningsavdrag enligt bestämmelserna
om räkenskapsenlig avskrivning i
punkt 4 eller om restvärdeavskri-
vning i punkt 5. Kan inventariernas
ekonomiska livslängd anas uppgå
till högst tre år, får emellertid hela
utgiften för deras anskaffande dras
av under anskaffningsåret. Omel-
bart 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 famansföretag 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 värden är rättigheter till leverans av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier enligt ej fullgjorda köpekontrakt stadgas i punkt 2 av anvisningarna till 41 §.

Föreslagen lydelse

Har ett famansföretag 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 anskaffning-

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 bestäm-

(punkt 4 första stycket)

4. 24 Skattskyldig må. efter därom hos taxeringsnämnd eller. om besvär anfört, länsrätt framsätter 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 bestäm-

4. Skattskyldig kan efter yrkande hos taxeringsnämnd eller. om besvär har anfört. hos länsrätt medges rätt att tills vidare få avdrag för värde-

Senaste lydelse 1979:612.
Nuvarande lydelse

räknas enligt avskrivning. Såsom förutsättning här för 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 företed 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 föranleder, såsom anskaffningsvärde för tillgången anses det belopp som kvarstår i beskattningsavseende oavskrivet för överlätaren. Skulle det i något fall befinnas, att den skattskyldige eller någon, som står honom 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 att den skattskyldiges räkenskaper och i företed 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 bestäms med utgångspunkt i inventariernas skattemässiga restvärde vid beskattningsårets ingång.

Prop. 1980/81:68

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 skäl män jämkas. Såsom anskaffningsvärde för tillgång som moderbolag eller övertagande förening överläger 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 avvisningarna till 41 § omförmått 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 ances den verkliga kostnaden minskad med det tidigare jämnt litet synnerligen stadgande åtnjutna avdraget. Vad nu sagt 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 skäl män 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 skatteägda 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 ances 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.
Nuvarande lydelse

gavarande tillgångar må för visst beskattningsår åtnjutas med högst trettio procent för år räknat av summan av bokfört värde på tillgångarna enligt balansräkningen för närmast föregående räkenskapsår och an-skaffningsvärdet på 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 skat-
skyldig erhålla 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 arbetsstillfälle eller för en konjunktur, som väntas bliva allenast tillfällig, eller av annan liknande omständighet, må för det beskattningsår, varunder tillgången anskaffats, avdrag göras vid inkomsteräkningen för sådant överpris eller sådan merkostnad. Därest avdrag som nu sagts medgivits, skall avdrag enligt bestämmelserna i and-

Föreslagna lydelse

visst beskattningsår göras med högst trettio procent för år räknat av summan av bokfört värde på inventarierna enligt balansräkningen för närmast föregående räkenskapsår och an-skaffningsvärdet 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 skat-
skyldige 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 arbetsstillfälle 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 merugift. 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 ståtgas 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 fortfara-
rande tillhörde rörelsen, sedan å detta värde avräknats en beräknad årlig avskrivning av tjugu procent. Visar skattskyldig att nämnda till-
gångars 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 anskaff-
ningsvärde och anskaffningsår för tillgångar, som övertagits genom sådan fusion, som in 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 obrukbare utrangeras under samma år, må avdrag åtnjutas för anskaffningsvärdet eller avskrivken del där-
av. Med avyttring likställs det fall, att tillgång uttages ur rörelsen för att tillföras annan rörelse, som utgör särskild förvärvsskäla, eller för att nytjas för annat ändamål. Att belopp, som erhålls vid avyttring av tillgång, i sin helhet skall upptagas såsom intäkt av rörelse, där som stad-
gas i punkt I andra stycket av anvisningarna till 28 §.

Finnes skattskyldig hava i räken-
skaperna verkställt avskrivning med

Föreslagen lydelse
återstående del av anskaffningsvärdet.

Oavsett vad ovan föreskrivs får avdrag för avskrivning med belopp som erfordras för att det bokförda värdet inte skall överstiga anskaffningsvärdet av samtliga in-

ventarier, vilka vid beskattningsårets utgång tillhörde rörelsen, sedan från detta värde har avräknats en berä-

kjad 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 anskaff-
ningsvärde och anskaffningsår för inventarier, som har övertagits ge-
nom 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 sam-
ma år, medges avdrag för anskaff-
ningsvärdet. Med avyttring likställs att inventarier tas ut ur rörelsen för att tillföras annan förvärvsskäla eller för att användas för annat ändamål. Av bestämmelserna i punkt I 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 räkenkaperna
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 räkskaperna avskrivits icke föranleda ändring av 

det värde, varå räkskapsenlig avskrivning beräknas. Avdrag för 

belopp, med vilket den skattskyldige i 

räkskaperna verkställt avskrivning 

utöver vad vid taxering blivit god-

kant, må åtnjutas först sedan tax-

eringen i fråga blivit slutligt avgjord 

och enligt särkild av taxerings-

nämnd eller, om besvär anförlts, läns-
rätt godkänd avskrivningsplan, avse-
ende en tid av minst fem år, räknat 

från och med beskattningsåret efter 

det varunder avskrivningen i fråga 

verkställdes.

Den omständigheten att vid till-
lämpning av bestämmelserna ovan 
avdrag vid beskattningen skull över-
enstämma med avskrivning enligt 
räkskaperna utgör ej hinder för 
skattskyldig att efter övergång till 
räkskapsenlig avskrivning utöver 
avdrag enligt räkskaperna tillgo-
dogöra sig från tiden före övergången 

resterande, i räkskaperna gjord-
da men ej vid beskattningen åtnjuta 
avdrag antingen inom ramen för 
avskrivningsplan som avses i punkt 3 

eller, med taxeringsnämnds eller, om 

desvär anförlts, länsrätts särkilda 

medgivande, på en gång eller enligt 
särkild av vederbörande nämnd 
godkänd avskrivningsplan avseende 

e en tid av högst tio år. Efter övergång 
till räkskapsenlig avskrivning må 

dock i intet fall sådant avdrag tillgod-
donjutas, som avses i punkt 3 c tredje 
stycket.

4 Riksdagen 1980/81. 1 saml. Nr 68, Bil. A
Nuvarande lydelse

Har före övergång till räkenskapsenlig avskrivning skattskyldig vid taxeringen tillgodoräknats större värdeömskrivningsavdrag 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 sådan på tidigare år enligt avskrivningsplan belöpande värdeömskrivningsavdrag, som den skattskyldige ej kunnat utnyttja, anses hava tillgodoräknats honom.

Har aktiebolag eller ekonomisk förening, som ämner avdrag för avskrivning å maskiner eller andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier i enlighet med bestämmelserna för räkenskapsenlig avskrivning, upptagit 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 tredje stycket skall anses som anskaffningsvärde för bolaget eller föreningen, får företaget efter yrkande hos taxeringstjänst eller, om besvära anfört, länsrätt framställt yrkande berättigas att även efter fusionen tillämpa räkenskaps-

Föreslagen lydelse

Har skattskyldig före övergång till räkenskapsenlig avskrivning tillgodoräknats större värdeömskrivningsavdrag 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 skattepliktigt 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 taxeringstjänst eller, om besvära har anfört, 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 anskaffningsvärden, 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 §)

5. Vid restvärdeavskrivning för skattskyldig 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 förörade 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.

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 räkenskapenl avskrivning i punkt 4 andra-fjärde samt sjätte, sjunde och
Nuvarande 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-octfte styckena av nämnda anvisningar.

5. Avdrag får jämnväl ske för värdenminskning, som patenträtt och liknande tidsbegränsad rättighet undergått på grund av minskning av giltighetstiden. Det är härvid utan betydelse om rörelseidkaren förvarvat 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 värdenminskningsavdrag avdrages också kostnad för anskaffning av hyresrätt och av varumärke, firmanavn eller annan rättighet av goodwill natur.

Beträffande värdenminskningsavdrag för tillgång som avses i första stycket äga föreskriftena i punkterna 3 och 4 motsvarande tillämpning.

Om moderbolag eller överlägande förening genom sådan fusion, som i 28 § 3 mom. första eller andra stycket avses, övertager patenträtt, hyresrätt eller tillgång av goodwill natur, skall vid beräkning av värdenminskningsavdrag och av vad som återstår avskrivet av anskaffningsvärdet av tillgången så anses som om bolagen eller föreningarna utgjort en skattskyldig.

7. Kostnaden för anskaffande av byggnad, vilken är avsedd för

Föreslagen lydelse

nionde styckena gäller i tillämpliga delar också i fråga om restvärdeavskrivning.

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 förvarvat 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 goodwill natur dras av enligt de nämnda bestämmelserna.

7. Utgifter för anskaffande av en byggnad, som är avsedd för använd-

26 Senaste lydelse 1975:259.
Nuvarande lydelse
användning i ägarens rörelse, avdrages genom årliga värdeinskungsavdrag enligt föreskrifterna i denna punkt. Är fråga om rent tillfälliga byggnader, avsedda att användas endast ett fatal är, får dock byggnadskostnaden i sin helhet avdragas för det är då anskaffningen ägt rum.

I byggnads anskaffningsvärde inträknas ej värden av sådana delar och tillbehör, som är avsedda att direkt tjäna byggnadens användning för rörelseändamål, även om deras värde ingår i det vid fastighetsstaxeringen fastställda byggnadsvärdet.

I enlighet härmed inträknas ej i värdet av industribyggnad värdet av tillgångar avsedda för den industriella driften säsom maskiner, anordningar för godstransport som t. ex. räls, traversbanor och hissar, behandlare, ställningar för lagring e. d. samt ej heller värdet av anordningar för användningen av dessa tillgångar som t. ex. särskilda fundament. I byggnadens värde inträknas vidare ej värdet av ledningar för vatten, avlopp m. m., avsedda att direkt tjäna den industriella driften, eller värdet av speciella värmearrangeeringar, ventilationsanordningar eller särskilda skorstenar för avledande av gaser och annat som alstras vid produktionen. I värdet av byggnad som är avsedd för affärsändamål inträknas exempelvis ej värdet av hyllor, diskar eller annan butiksinnredning, rulltrappor m. m. Tjänstgör en konstruktion, för vilken ett byggnadsvärde har fastställts vid fastighetsstaxeringen, i sin helhet
Nuvarande lydelse
gör konstruktion, för vilken byggnadsvärde fastställts vid fastighets-
taxeringen, i sin helhet eller till viss del som maskin eller redskap, såsom kan vara fallet med oljecisterner och siloanläggningar, anses värden av sådan konstruktion ej ingå i byggnadens värde.

Föreslagen lydelse

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 gäller för beräkning av värdenomteckningsadvrag m. m. för maskiner och andra inventarier i rörelse.

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

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 byggnadsvärnet.

Värdeminskningssavdrag 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 fastighets- taxeringen fastställda byggnadsvärdet utgör av fastighetens hela taxeringsvärde. Om den återstegande delen av anskaffningskostnaden för fastigheten visas mera avsevärt över- eller understiga ett skälligt markvärde, får dock det för byggnaden beräknade vårdet jämkas. Till anskaffningsvärdet räknas även de kostnader för till- eller ombyggnad som nedlagts efter förvärvet av byggnaden.

Föreslagen lydelse

Avdrag för årlig värdedeminskning av byggnad beräknas enligt avskrivningsplan till viss procent av anskaffningsvärde. Procentsatsen för värdedeminskningsavdraget bestämmes efter den tid byggnaden anses kunna utnyttjas. Vid denna bedömning skola beaktas jämvåld 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. År på grund av särskilda omständigheter av annan art än nyss nämnts byggnadens värde för rörelsen begränsat till förhållandeför kort tid, skall hänsyn tagas även här till.

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 tanspråktagna 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 värdenings- ningsavdrag på byggnaden som skulle ha tillkommit den förre ägaren om denne fortfarande hade ägt byggnaden. Vad nyss sagtis 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 värdenings- ningsavdrag 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. År på grund av särskilda omständigheter av annan art än nyss nämnts byggnadens värde för rörelsen begränsat till förhållandeför kort tid, skall hänsyn tas även till detta. Så kan vara fallet exempelvis då fråga är om en byggnad för utnyttjande av en begränsad malm- fyndighet eller då en byggnad som
Så kan vara fallet exempelvis då fråga är om byggnad för utnyttjande av en begränsad malmfyrklang eller då byggnad, som är belägen på annans grund och som användes i rörelse, vid nyttjanderättens upphörande icke skall löses av jordägaren.

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

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

11. 27 Punkt 1 ättande 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.

Nuvarande lydelse

et. avdraget genom årliga värde-
minskningsavdrag enligt föreskrifter-
na i denna punkt. Avdrag nedgives
endast för sådan kostnad som
beträffar 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 är då anläggningen
anskaftades.

I anskaffningsvärdet för markan-
läggningar inräknas kostnaden för
sådana markarbete genom vilka
marken görs plan eller fast, såsom
röjning av träd, buskar och annat,
shakning av jord- och bergmassor,
uppforandet av stödmurar och torr-
läggning av marken. Till anskaff-
ningsvärdet föres även kostnaden för
rivning av byggnad eller annat som
tidigare funnits på fastigheten. Vid-
are inräknas i anskaffningsvärdet
kostnaden för olika anordningar
såsom vägar, kanaler, hamninlopp
och andra tillfarter. Köpplaner, par-
keringsplatser, fotbollsplaner och
tennisbanor eller därmed jämförliga
anläggningar för personal, planete-
ringar e. d. samt, i den mån de ej vid
fastighetstaxering åro att hänföra till
byggnad, även brunnar, källare och
tunnlar e. d.

Däremot inräknas ej i anskaff-
ningsvärdet för markanläggningar

Föreslagen lydelse

dras av genom årliga värde-
minskningsavdrag. Avdrag medges, om
inte annat följer av sjätte stycket,
endast för sådana utgifter som har
besträffats av den skattskyldige själ-
v och endast om utgifterna avser arbe-
ten som har utförts under tid då han
har ägt fastigheten. Avdraget beräk-
nas enligt avskrivningsplan till 5 pro-
cent för är 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 är då anlägg-
nningen anskaffades.

Till markanläggning hänförs så-
dant markarbete som behövs för att
marken skall göras plan eller fast,
såsom röjning, schaktning, rivning
av byggnad eller annat som tidigare
funnits på fastigheten. Uppföran-
det av stödmurar och torrläggning av
marken. Till markanläggning hän-
förs också olika anordningar såsom
vägar, kanaler, hamninlopp och
andra tillfarter, köpplaner, parke-
ringsplatser, fotbollsplaner och
tennisbanor eller därmed jämförliga
anläggningar för personal, plantes-
ringar 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

tknaden 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., industriispår, 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 vårdenhinningsavdrag för maskiner och inventarier i punktarna 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., industriispår, 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 punktarna 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 anges den verkliga utgiften för markanläggningen minskad med fyra tredjedelar av det tanspråktagna beloppet.
Nuvarande lydelse

I anskaffningsvärdet för markanläggningar inräknas ej heller kostnaden för sådana anordningar, som ingå i det vid fastighetsstaxeringen ansatta markvärdet, såsom ledningar för vatten, avlopp, elektrisk ström, gas m. m. samt andra därmed jämförliga anordningar som åro nödvändiga för en byggnads allmänna användning. Vid beräkning av värdeinskningsavdrag 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 fjärde del 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 värdeinsknings av markanläggning beräknas enligt avskrivningsplan på ett avskrivningsunderlag, som motsvarar tre fjärde delar 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 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 värdenminskningsavdrag för markanläggning på fastigheten som skulle ha tillkommit förre ägaren, om denne fortsatt använde ägaren. *Har däremot fastigheten övergått till ny ägare genom köp, byte eller därmed jämförtligt fång, får överlätaren göra avdrag för vad som kvarstår oavskrivet i beskattningsavseende av avskrivningsunderlaget. Vad nu sagtoms oavskrivet restvärde tillämpas även när den på fastigheten bedrivna rörelsen nedläggs 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 fortsatt hade ägt fastigheten. Vad nyss sagt gäller också om ett moderbolag eller en övergående 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 jämförtligt fång, får överlätaren det år då överlätelsen sker göra avdrag för den del av det avskrivningsbara anskaffningsvärdet för vilket han inte tidigare har medgett avdrag. Vad nu sagt gäller även när den på fastigheten bedrivna rörelsen läggs ned och fastighetens markanläggningar på grund därav saknar värde för fastighetens ägare.*

**till 30 §**  

1. 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 intäktsförsäkringsanstalt.

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 fjarde stycket av anvisningarna till 28 § tillämpas. I bruttointäkten upptages vidare hyresvärde av fastighet, som*

---

åt inländsk försäkringsanstalt meddelad annan försäkring än pensionsförsäkring utan att hos sig behålla premiereserven, anses som räntetäkt ränta på värdet av återförsäkrarens ansvarighet enligt den räntefot som legat till grund för premieberäkningen.

Från bruttointäkten får avdragas dels ränta på gåld, 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 kronatal så, att örealt 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 återbäringssmedel som tillkommer försäkringstagare.

till 35 §

1. **Avyttras jordbruksfastighet eller fastighet, som ingått i den skatte-skyldiges rörelse, skall, såvida viss del av vederlaget enligt punkt 4 av avyttring av fastighet enligt punkt 10 av anvisningarna till 21 §, punkt 4 av anvisningarna till 24 § eller punkt 1

Nuvarande lydelse

anvisningarna till 21 § eller punkt 1 av anvisningarna till 24 § utgör intäkt av jordbruksfastighet eller rörelse, denna del av vederlaget icke medräknas vid beräkning av realisationsvinst.

2. a. 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 kosnad som hänför sig till sådan del av fastigheten och som vid inkomsttaxeringen behandlats enligt reglerna för maskiner och andra inventari.

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 befann 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 uppförs på avskrivningsplan, och med förbättringskostnad jämförlig reparations- eller underhållskostnad får dock inräknas i omkostnadsbeloppet endast för år då de nedlagda kostnad-

31 Lydelse enligt prop. 1980/81:32.

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.

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 utgifter 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 uppförs på avskrivningsplan, och med förbättringskostnad jämförlig reparations- eller underhållskostnad får dock inräknas i omkostnadsbeloppet endast för år då de nedlagda kostna-
Nuvarande lydelse

na uppgått till minst 3 000 kronor.

Kostnad enligt föregående stycke, som uppförts på avskrivningsplan, skall normalt anses nedlagd det är 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.

Föreslagen lydelse

derna har uppgått till minst 3 000 kronor. Kostnad, som har uppförts på avskrivningsplan, skall normalt anses nedlagd det är 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 förbättringsarbetet eller därmed jämförligt reparations- eller underhållsarbetet i ägarens byggnadsrörelse skall — med inaktuering av de begränsningar som har angetts i föregående stycke — 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 värdereminskningssavdrag m. m., som belöper på tid före avyttringen av fastigheten, såsom avdrag på grund av avyttring av skog, avdrag för värdereminskning av annan naturtillgång eller för värdereminskning av täckdik och andra markanläggningar (jfr punkt 4 fjärde–sjätte stycken och punkt 7 av anvisningarna till 22 § samt punkt 16 femte och sjätte stycken av anvisningarna till 29 §). På samma sätt skall omkostnadsbeloppet minskas med avdrag för värdereminskning 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

Omkostnadsbeloppet skall minskas med värdereminskningssavdrag m. m., som belöper på tid före avyttringen av fastigheten, såsom avdrag på grund av avyttring av skog, avdrag för värdereminskning av annan naturtillgång eller för värdereminskning av täckdiken och 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 värdereminskning 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 är då avdraget har understigit 3 000 kronor. Omkost-
Nuvarande lydelse

för är då avdraget understigit 3 000 kronor. Omkostnadsbeloppet skall
minskas även med belopp varmed fastigheten avskrivits i samband med
ianspråktagande av investeringsfond e. d.

Föreslagen lydelse

nadsbeloppet skall minskas även
med belopp varmed fastigheten har
avskrivits i samband med ianspråk-
tagande av investeringsfond e. d.

Vid beräkning av omkostnadsbeloppet skall fastighet, som förvärvats före
år 1952, anses förvärvad den 1 januari 1952. Ingångsvärde 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 innehåfts mer än tjugot år får den
skattskyldige vid vinstberäkningen som ingångsvärde upptaga ett belopp
motsvarande 150 procent av det taxeringsvärde, som gällde tjugot år före
avyttringen. Har taxeringsvärdet åsatts vid fastighetstaxering som verkställd
år 1970 eller senare får dock som ingångsvärde upptagas endast 133 procent
av taxeringsvärdet. Om ingångsvärde beräknas med ledning av det
taxeringsvärde som gällde tjugot år före avyttringen, skall hänsyn vid
vinstberäkningen icke tagas till kostnader och avdrag, som belöper på
tidigare än tjugot år före avyttringen. Fanns taxeringsvärde ej åsatt tjugot 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
bodning i anledning av makes död, får den skattskyldige, i stället för
köpeskilling eller motsvarande vederlag för fastigheten vid närmast föregå-
ende 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 motsva-
rande 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 ingångsvärde upptagit
med stöd av bestämmelserna i detta stycke, skall hänsyn vid vinstberäkning-
en icke tagas till kostnader och avdrag, som belöper på tidigare än året före
dödsåret.

5 Riksdagen 1980/81. I saml. Nr 68. Bil. A
Beräknas ingångsvärdet med ledning av taxeringsvärde skall, såviva viss del av taxeringsvärdet avser egendom som i kostnadsbaserande 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 värdeavtjäningsavdrag hänföres till maskiner och andra inventarier.


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

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, avdraget ytterligare ett belopp av 3 000 kronor för varje påbörjat kalenderår före taxeringsåret som bostadsbyggnaden under innehavstiden fanns på fastigheten. Om det taxerade byggnadsvärdet inte uppgått eller bort uppgåt 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 än år 1952 och inte heller för senare än år 1980. Finns på fastigheten mer än en bostadsbyggnad beräknas nu avsett avdrag endast för fastighetens huvudbyggnad. Sker vinstberäkningen med utgångs-
punt från taxeringsvärdet tjugo är 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 är 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 skatskyldige 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 skatskyldige så önskar skall dock så stor del av det för hela fastigheten beräknade omkostnadsbeloppet – i förekommande fall minskat med värdenminskningsavdrag 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 skatskyldige önskar det och värden av skogen och skogsmarken på den avyttrade fastighetsdelen är mindre än 20 procent av värden 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 skatskyldige erhållit sådan engångersättnings 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 värdenminskningsavdrag m. m. – anses belöpa på den del av fastigheten som ersättningen avser, som engångersättningsen 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 skatskyldige under inneavstånden 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 värde minskningsavdrag 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 värde minskningsavdrag m. m. – för hela fastigheten omedelbart före avyttringen av fastighetsdelen.

Vad i föregående stycke föreskrivits äger motsvarande tillämpning om den skattskyldige under innehavstiden erhållit engångersättning 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 åsats eftersom att det avsättning, markupplåtelserna 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 skadeöverföring utgått, beaktas icke vid beräkning av realisationsvinst i vidare mån än kostnaden överstigit ersättningen. Har ersättning på grund av skadeöverföring uppburits med större belopp än det som gått åt för skadans avhjälpande gäller följande. Fastighetens ingångsvärde, omräknat enligt tioa stycket till tiden för skadetillfallet, minskas med skillnad mellan ersättningen och kostnaden för skadans avhjälpande. För tid efter skadetillfallet ligger återstoden av det omräknade ingångsvärde till grund för omräkning enligt tioa stycket.

Kostnad för förbättringsarbete eller därmed jämförligt reparations- och underhållsarbete för vilket för- säkringsersättning eller annan skadeöversättning har utgått beaktas, såvida ersättningen inte räknas till skattepliktigt inkomst enligt denna lag, vid beräkning av realisationsvinsten 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 tioa stycket till tiden för skadetillfallet, minskas med skillnad mellan ersättningen och kostnaden för skadans avhjälpande. För tid efter skadetillfallet ligger återstoden av det omräknade ingångsvärde till grund för omräkning enligt tioa stycket.

Avyttrar delägare i fämansföretag eller honom närstående person fastighet till företaget får vid vinstberäkningen fastighetens ingångsvärde icke
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.22 Vid avyttring av egendom som avses i 35 § 4 mom.  iakttages följande. Har den skattskyldige tidigare åtnjutit avdrag för värdenminskning eller dylikt av egendomen, minskas omkostnadsbeloppet med sådant avdrag, i den män vid avyttringen återvunna avskrivningar icke skola upptagas som intakt av jordbruksfastighet eller rörelse. Vad som förstås med i beskattningsavseende åtnjutet värdenminskningsavdrag framgår av 29 § 1 mom. andra stycket.

2c. Vid avyttring av egendom som avses i 35 § 4 mom. iakttas följande. Har den skattskyldige tidigare medgetts avdrag för värdenminskning e. d. av egendomen, minskas omkostnadsbeloppet med sådant avdrag i den män vid avyttringen återvunna avskrivningar inte skall tas upp som intakt av fastighet eller av rörelse. Värdenminskningsavdrag, som den skattskyldige har yrkat, skall anses medgivet i den män 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.

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

till 41 §

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

33 Senaste lydelse 1979:612.
Nuvarande lydelse

inbegripet djur, råmateriel, 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 får i varvsrörelse tillämpas även i fråga om skepp eller skeppsbygge, på vilket den skattskyldige utfört eller avser att utföra arbeten 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, råmateriel, hel- och halvfabrikat m. m., till pågående arbeten samt till fordrings- och skuldpuster. Värdet av utgående lager, pågående arbeten samt fordrings- och skuldpuster bestäms med hänsyn till förhållandena vid beskattningsårets utgång. Som värde av ingående lager, pågående arbeten samt fordrings- och skuldpuster tas upp värdet av närmast föregående beskattningsårs utgående lager, pågående arbeten samt fordrings- och skuldpuster. 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 arbeten 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.

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 skull dock på yrkan av den skattskyldige justering av det bokförda resultatet underlåtas i den mån det är uppenubart att denne – i överensstämmelse med reglerna för inkomstberäkning i denna lag – genom dispositioner i bokslutet avseende nämnda tillgängs- och skuldposter eller genom större avskrivningar på anläggningsstillgångar än som skett skulle ha kunnat redovisa ett lägre resultat än det som skulle framkomma efter justeringen. Om särskilda omständigheter förankleder 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 vedertagen redovisningssed eller enligt vad som beträffande jordbruk är allmänt brukligt bör tas upp som intäkt i räkenskaperna, även om inkomsten ännu inte upphurits kontant eller eljest kommit den skattskyldige tillhanda t.ex. i form av levererade varor, fullgjorda prestationer eller på annat häremd jämförligt sätt. Vad som gäller i fråga om inkomstposterna har motsvarande tillämpning i fråga om utgiftsposter. Avdrag för tantiem eller liknande ersättning från fämansföretag till företagsledare eller honom närstående person får dock åtnjutas först 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 upphurits kontant eller eljest kommit den skattskyldige tillhanda t.ex. i form av levererade varor, fullgjorda prestationer eller på annat häremd jämförligt sätt. Vad som gäller i fråga om inkomstposterna tillämpas också i fråga om utgiftsposter. Avdrag för tantiem eller liknande ersättning från fämansföretag till företagsledare eller honom närstående person får dock åtnjutas först under det år då ersätt-
Nuvarande lydelse

under det är 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 förfaringsrätten att fordringar tas upp som inkost under det är, då de uppkommer, och att räntor hänförs till inkostmen för det är, på vilket de belöper, i bäge fallen oberoende av om de verkligen influtit under nämnda är eller inte. Å andra sidan bör förskottvis influfta räntor, som till större eller mindre del belöper på ett kommande år, till denna del bokföringsmässigt hänföras till det sistnämnda årets inkost. Avdrag för ränta på lån ur statens lånetof för lån med uppskanten ränta åtnjuts för det år då räntan har betalats.

Vid tillämpning av föregående stycke skall iaktas bl. a. att värdet av avyttrade varor skall – även om fakturering inte skett – redovisas som fordon, 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 §.

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

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

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 förfaringsättet, att fordringar tas upp som inkost under det är, då de uppkommer, och att räntor hänförs till inkostmen för det är, på vilket de belöper, i bäge fallen oberoende av om de verkligen har infiltrat under nämnda är eller inte. Å andra sidan bör förskottvis infiltrta räntor, som till större eller mindre del belöper på ett kommande år, till denna del bokföringsmässigt hänföras till det sistnämnda årets inkost. Avdrag för ränta på lån ur statens lånetof för lån med uppskuten ränta åtnjuts för det är då räntan har betalats.
att det påverkar följande års inkomstberäkning.

2. 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 skälen belöper på tillgångarna, därvid hänsyn doch 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 svarar mot den konstaterade värdenedgången på lagret på balansdagen. Oaktat vad nu sagt medges dock avdrag för inkurans med fem procent av det lägsta av lagrets anskaffnings- och återanskaffningsvärdet om detta inte framstår såsom uppmuntrat pååkallat, eller med det högre procental som riksskatteverket kan ha angett för lagren inom vissa branscher eller hos vissa grupper av skattskyldiga.

Lager av djur på jordbruksfastighet eller i renkötselrörelse får inte tas upp till lägre belopp än fyrtio procent av den genomsnittliga produktionsskostnaden 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 dyrbare 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 medeltalets värde. Därvid skall lagren vid jämförelseårens utgång tas upp till anskaffningsvärdena eller, om återanskaffningsvärdena på balansdagen i 34 Senaste lydelse 1979:612.
fråga varit lägre, sistnämnda värden, i förekommande fall efter avdrag för inkurans. I fråga om djur på jordbruksfastighet eller i renkötselrörelse gäller dock att värden 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 värdenet av lagret vid beskattningsårets utgång medges avdrag även för det överskjutande beloppet om den skatskyldige avsatt motsvarande belopp i räkningsperioderna till lagerregleringskonto. Har avdrag medgivits för sådan avsättning skall avsättningen återföras till beskattning nästföljande beskattningsår, därvid frågan om avdrag för förråddy avsättning till lagerregleringskonto får prövas enligt bestämmelserna ovan.

Skatskyldig, som ingår i en grupp näringsidkare mellan vilka intressege-
menskap 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 sagtis gäller dock endast i fråga om verksamhet i förvärvskälla som har 
sådant samband med verksamheten i den skatskyldiges 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 lägsta sjuttio procent av varornas värde beräknat efter lägsta 
marknadspris under beskattningsåret eller under något av de närmast 
föregående nio beskattningsårens. 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 
skatskyldiges 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 
återanskaffningsvärdena, i förekommande fall efter avdrag för inkurans.

Har den skatskyldige 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 
ennligt 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 
skatskyldige 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
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 män det visas, att inköpspriset för tillgångar av samma slag på balansdagen understiger det kontraherade priset. Därav görs sömnolikt att sådant prisfall kommer att inträffa innan tillgångarna levereras eller säljs vidare av den skattskyldige i förläggandet 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 män den skattskyldige visar, att inköpspriset för tillgångar av samma slag på balansdagen understiger det kontraherade priset. Därav görs sömnolikt att sådant prisfall kommer att inträffa innan tillgångarna levereras.

3. 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.

35 Senaste lydelse 1979:612.
Nuvarande lydelse

ringar av förvaltade medel i aktier, obligationer, lånefordrivar 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 skälligt.

Lager av värdepapper får inte tas upp till lägre belopp än vad som med hänsyn till risk för prisfall m.m. framstår som skälligt. Dock gäller att sådan aktie eller andel i fastighetsförvaltande företag, som enligt punkt 3 återstår stycket av avvisningarna 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 sagt, 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 yrke avdrag för avsättning till resolututjämningsfond 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 resolututjämningsfond.

Föreslagen lydelse

tioner, lånefordringar och liknande tillgångar (värdepapper) och inte hel- ler i fråga om lager av fastigheter och liknande tillgångar.
Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Vid tillämpning av föregående stycke beräknas anskaffningsvärdena enligt de grunder som anges i punkt 3 av anvisningarna till 22 §. Har tillgången övergått till ny ägare genom avhandling eller testamente eller genom bodelning i anledning av makes död, gäller för den nye ägaren samma rätt till nedskrivning av tillgången som skulle ha tillkommitt förra ägaren om denne fortfarande hade ägt tillgången.

Utan hinder av vad som föreskrivits i tredje stycket om den lägsta värdesättning på lager av lastigheter och liknande tillgångar, som kan godtas vid inkomstberäkningen, får det lägre värde på lagret godtas som den skattskyldige med beaktande av medgivna värdeminnskningavdrag och föreliggande risk för prisfall visar vara påkallat.

Förvärvas aktie i svenskt aktiebolag av skattskyldig, som driver bank- eller annan penningrärelse eller försäkringsrärelse, eller av annan skattskyldig, för vilken aktien utgör omsättningstillgång och är det inte uppenbart att den skattskyldige därtill genom 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 meddel, 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 beskattningsså, 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 överlätelse av aktien eller upplösning av bolaget redovisar förlust, skall därför avräknas det belopp som motsvarar utdelningen. Utdelning som avses i detta stycke anses i första hand gälla
Nuvarande 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 inbetalda insats.

§ 3 a. I fråga om skattekyliga, som bedriver byggnads- eller anläggningserörelse 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 avsnittsbeteckningen. Utföra de pågående arbetena på löpande räkning gäller bestämmelserna i tredje, fjärde och niende styckena. Beträffande arbeten, som utförs till fast pris, gäller bestämmelserna i fjärde nionde styckena. Enskild näringsidkare i vars verksamhet den årliga bruttokommissionssumman 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 avräkningstidsdel, den faktsiska tidsavgången och - i förekommande fall - den skattekyliga faktska utgifter för arbetet. I annat fall anses arbetet utfört till fast pris.

Värden av pågående arbeten, som utförs på löpande räkning, behöver inte tas upp som tillgång. Istället skall som intäkt redovisas summan av de belopp avseende arbetena som den
Nuvarande lydelse

skattekylldige har fakultativt under
beslutsamhetsåret.

Värdet av pågående arbeten som
utförs till fast pris far, såvitt gäller
byggnads- eller anläggningsrörelse,
tas upp till lägst ett belopp motsvaran-
de 85 procent av de vid beslutsam-
hetsårets utgång nedlagda direkta kostna-
derna avseende de arbeten för vilka
slutlig resultaterdovising 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 beslutsamhetsårets utgång
nedlagda direkta kostnader avseende
de arbeten för vilka slutlig resultater-
dovising då inte har skett. Från
sistnämnda värde får avdrag ånnytats
med högst ett belopp motsvarande
basbeloppet för den vissa manaden av
räkenskapsåret, dock inte med högre
belopp än som svarar mot de direkta
costnaderna. Har den skattskyldige
 erhållit ersättning för arbeten, 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 skattskyldiga, dennes make eller
barn under 16 år. År upphagsstaga-
ren ett handelsbolag skall som direkt
costnad inte anses värdet av arbetsin-
sats som utförs av delägare i bol-
get.

Uppgår värdet av pågående arbe-
ten i byggnads- eller anläggningsrör-
else till lägre belopp än medelhålet av
värdena av sådana arbeten vid
utgången av de två närmast föregån-

Föreslagen lydelse
Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

de beskattningsåren (tjämförelse-åren), får värden av pågående arbeten vid beskattningsårets utgång tas upp till lägst en belopp motsvarande skillnaden mellan värden av pågående arbeten vid nämnda tidpunkt och 15 procent av tjämförelseårens medeltalsvärd. 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 underlättat att slutredovisa eller fakturera belopp som enligt god redovisningssed hade kunnat slutredovisas eller faktureras skall som intäkt tas upp de belopp som skälig 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 återförlits till beskattning senast vid 1984 års taxering.


Vad i första stycket sags 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 fämansföretag 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.


2 Förslag till
Lag om eldvådefonder

Härigenom föreskrivs följande.


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

2 § Eldvådefond som avses i denna lag är

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

Med inventarier, byggnader, markanläggningar och lagertillgångar förstår 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 nämnna är 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 eldvådefond begränsas i motsvarande mån.

Avdrag för avsättning till eldvådefond 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 inventarer: för avskrivning av inventarer samt för kostnader för reparation och underhåll av inventarer;

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 värdenminskningsavdrag;

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, inventarer 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 värdenminskningsavdrag. 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, såviva 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 sägts 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 eldvådefond, 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 eldvådefond eller del av sådan fond tagits i anspråk enligt denna lag, utgör det ianspråktagna beloppet inte skattepliktigt 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 anläggningsstillgång, skall vid beräkning av värdeemininskningssavdrag 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 eldvådefond avsatt belopp anses ha tagits i anspråk före senare avsättningar.

8 § Eldvådefond 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 avsättning- en 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 tillfälligt en ny ägare genom bodelning eller genom av eller på grund av förordnande i testamente. Riksskatteverket får dock, om det finns särskilda skäl, medge att eldvådefonden 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 eldvådefond
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 eldvådfond. 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 eldvådefond skall i förekommande fall gälla en del av sådan fond.

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

9 § Har eldvådefond 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 eldvådefond 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 eldvådefond skall anges i vilken förvärvskälla hos det övertagande företaget som fonden skall anses avsatt.

Har en eldvådefond 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.


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

1 m.m.\(^2\) Vad i denna lag sägs skall, med den begränsning som följer av vad nedan i 2–4 mom. gäller, med den begränsning som följer av vad nedan i 2–5 mom.

stadgas, äga tillämpning beträffande all ackumulerad inkomst.

stadgas, beträffande all ackumulerad inkomst.

2 mom.\(^3\) 1 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 vattenuppdrämning eller framdragande av kraftledning, allt under förutsättning att intäkten icke föranlett avdrag för insättning å skogskonto;

2) intäkt i form av engångersättning 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 § jordabanken samt intäkt för jordägare avseende värde av förbättring som nyttjanderättsnivå avsedde bekostat;

3) intäkt, som uppkommit genom att egendom tagits å anspråk genom expropriation eller liknande förfarande eller eljest avyttrats under sådana förhållanden att dylik tvängsförsäljning måste anses vara för handen, under förutsättning att intäkten

\(^1\) Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:860.
\(^3\) Senaste lydelse 1978:946.
Nuvarande lydelse

icke föranlett avdrag för insättning å skogskonto eller för avsättning till särskilda investeringsfonder för förlorade inventarier och lagertillgångar;

4) intäkt i form av skadestånd eller annan ersättning avseende inkomstbortfall till följd av skador och inträng 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 värdenminskningsavdrag åro 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 tilläggs det återförda beloppet icke skall anses utgöra sådan inkomst.

Föreslagen lydelse

tagits i anspråk genom expropriation eller liknande förfarannde 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 eldsvåndefond;

7) intäkt, som har uppkommit genom att eldsvåndefond har återförts till beskattning på grund av att jordbruksdriften har upphört eller — såvitt avser eldsvåndefond för lagertillgångar — på grund av att djurskötseln har upphört, dock att särskilt tillägg på det återförda beloppet inte skall anses utgöra sådan inkomst.

3 m.m. 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

att intäkten inte har föranlett avdrag för avsättning till eldvådefond:

2) intäkt – i samband med avyttring av fastighet – genom avyttring av maskiner och andra för studigvarande bruk avsedda inventarier, vilka i avskrivningshänseende inte hämförs till byggnad; samt

3) intäkt, som har uppkommit genom att eldvådefond har återförs till beskattnings på grund av att hela eller den huvudsakliga delen av förvärskällan har avvecklats, dock att särskilt tillägg på det återfördas beloppet inte skall anses utgöra sådan inkomst.

Avmom. 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 uppskot med beskattnings enligt lagen (1979:611) om upphovsmannakonto;

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

3) intäkt i form av engångersättning, 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 engångersättning, 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 eldvådefond;

4) intäkt i form av engångersättning 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

5) intäkt vid avyttring, i samband med överlåtelse, upplåtelse eller nedläggande av rörelse:
6) intäkt, som uppkommit däri genom att avyttringen av särskilda investeringsfonder för förlorade inventarier och lagertillgångar eller för avyttrat fartyg eller till särskild nyanlåtningsfond återförts till beskattning under sådana förhållanden att, därefter det återförda beloppet i stället utgjort köpeskilling för tillgångarna i fråga, köpeskillingen enligt 5) ovan skulle ansetts såsom ackumulerad inkomst, dock att ränta som tilläggs det återförda beloppet icke 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. 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 upphäres såsom ersättning för årlig pension, skall i allmänhet anses hänför sig till tio år. Engångsbeloppet, som beskalts med tillämpning av bestämmelserna i fjärde stycket av anvisningarena till 19 § kommunalskattelagen.
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 skatthyllige innehålla den avyttrade egendomen. Realisationsvinst av 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 att 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 skatthyllige bedrivit jordbruket eller rörelsen. Har skatthyllig åtnjutit ackumulerad inkomst som nu sags 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 skatthyllige 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 ej lest om det framstår såsom uppenbart att inkomsten hänför sig till kortare tid.

Föreslagna 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 skatthyllige innehålla den avyttrade egendomen. Realisationsvinst av 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.

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 skatthyllige 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 skatthyllige innehålla fastigheten. Har skatthyllig åtnjutit ackumulerad inkomst som nu sags 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 skatthyllige bedrivit jordbruket eller rörelsen eller innehava fastigheten eller varit delägare i bolaget, därest han så yrkar och företer utredning om det antal år vartill inkomsten hänför sig, eller om det ej lest 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 jämvilj 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, däreft andra maken haft inkomst, skulle hava taxerats med tillämpning av nämnda bestämmelse. Vad nu sagt skall äga motsvarande tillämpning när andel i handels- eller kommanditbolag, som ågts 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 utgöras ackumulerad inkomst.

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

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

Vid skatteberäkning enligt 1 § skall den avlidne och dödsboet anses som en och samma skattekylig.

till 2 §

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 män sådant avdrag medgivits vid inkomsttaxeringen.

I fråga om intäkt genom avyttring av tillgäng, vilken kan vara föremål för värdeminskningavdrag, skall såsom nettobeloppet av ackumulerad inkomst i regel anses köpeskillingen efter avdrag för tillgängens 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 beskattningsarets ingang. Den dolda reserven skall i regel beräknas till skillnaden mellan, a 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, tomtyckningsrörelse eller annan rörelse avseende yrkesmässig handel med fastigheter ävenom penningräkning 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 frångått 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) omförmåld ersättning avses i första hand sådan ersättning för inkomstbortfall som erhålls med anledning av exempelvis stadsplanering eller gatureglering. Härmed likställs frivilligt överenskommnen ersättning, vilken avtalats under sådana förhållanden att möjlighet till tvångsatgärder förelegat om frivillig uppgörelse ej träffats.

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 överenskommnen ersättning, vilken avtalats under sådana förhållanden att möjlighet till tvångsatgärder förelegat om frivillig uppgörelse inte 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, därav ersättning på grund av skadeförsäkring utgått och ersättningen icke föranlett avdrag för avsättning till

7 Senaste lydelse 1977:43
Nuvarande lydelse

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 utgång kvarvarande, icke avyttrade inventarier och varor – främst tillgångar som vid upplåtelse av rörelse utarrendercrats – äro av allenast obetydlig omfattning.

att vid nämnda tidpunkt icke kvarstår avsättning, som skett till lagrerregleringskonto eller särskild nyanskningsfond 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.

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.

Utöver vad i nästföregående stycke sågs skall som förutsättning för skatteberäkning för ackumulerad inkomst vid upplåtelse av rörelse gälla, att upplåtelserna 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 eldsvädefonder 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.

Föreslagen lydelse

ersättningen inte har föranlett avdrag för avsättning till eldsvädefond.

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 utgång kvarvarande, inte avyttrade inventarier och varor – främst tillgångar som vid upplåtelse av rörelse har utarrenderats – är av endast obetydlig omfattning.

att vid nämnda tidpunkt inte kvarstår avsättning, som har skett till lagrerregleringskonto, särskild nyanskningsfond, särskild investeringsfond för avyttrat fartyg eller eldsvädefond.
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 värdenminskning eller dyl. som kan förskjutas från ett år till ett annat eller som avser tillgång, vid vars försäljning eventuellt vinst skall bedömas enligt reglerna för skattepliktig realisationsvinst, och avdrag för värdenminskning av byggnad, som avgör lagertillgång, får dock inte tillgodoräknas den skattskyldige med större belopp än han har yrkat i deklarationen för förluståret. Till värdenminskningsavdrag som nu sags räknas bl. a. avdrag för värdenminskning av byggnad, av sådana maskiner och andra inventarer som avskrivs enligt reglerna för planenlig avskrivning, av patenträtt eller liknande tidsbegränsad rättighet och av varumärke, firmanamn eller andra rättigheter av goodwillars natur och även avdrag för minskning av skogs ingångsvärde.

Har särskild nyanskaffningsfond eller fond för återanskaffning av fastighet eller annan investeringsfond än allmän investeringsfond återförs till beskattnings, 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 återfärda beloppet inryms i den för förlustäret 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 svensk 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.

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 restituerade 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 §.

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 lager tillgång eller är avsedd att användas som bostad, och för avskrivning av ny-, till- eller ombyggnad av 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 värdemins-

ningsavdrag.

d) kostnader för undersökningsarbete, förberedande arbeten och 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 arbeten som utförs, inventarier som levereras och i övrigt kostnader som hänförs 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 c) 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
Nuvaranude 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 beskattningsårs och avdrag på grund av arbetet inte redan har skett, under det sista året ta investeringsfon den 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).

Med byggnader, inventarier och markanläggningar förstår 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.

Öreslagen lydelse

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 förstår 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

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 procen 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 § fjarde 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).

11 §
Allmän investoringsfond 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

g) beslut har fattats att företaget skall träda i likvidation eller
Nuvarande lydelse

Förelagens lydelse

h) beslut har meddelats att företaget skall försätas 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 fonten återföras till beskattning enligt enligt vad nyss sagt.

Vid sådan fusion, som avses i 28 § 3 mom. första eller andra stycket kommunalstalletagen (1928:370), får moderbolaget eller den övertagande föreningen i beskattningsavseende överta allmän investeringsfond. Har fonten övertagits skall det anses som om moderbolaget eller den övertagande föreningen gjort inbetalning till riksbanken den dag då dotterbolaget eller den överlåtande föreningen gjorde inbetalning.

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 heliga dotterföretag, eller

b) att båda företagen är heliga 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 förmögenhet av ett eller flera av dess heliga dotterföretag och det andra företaget antingen är ett annat sådant aktiebolag eller också moderföretaget eller dess heliga dotterföretag.

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

misk förening eller svensk sparbank och med helägt dotterföretag svenskt aktiebolag vars aktier till mer än nittio procent ägs av moder-
företaget.

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

Riksbanken skall på framställning av det överlättande 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 över-
tagits skall det anses som om moder-
företaget gjort avsättning till fonden och inbetalning till riksbanken vid den tidpunkt då det överlättande företaget gjorde avsättningen och inbetalningen.

**Föreslagen lydelse**

ning eller svensk sparbank och med helägt dotterföretag svenskt aktie-
bolag vars aktier till mer än nittio procent ägs av moderföretaget.

Har allmän investeringsfond över-
tagits skall det anses som om det övertagande företaget gjort avsätt-
ning till fonden och inbetalning till riksbanken vid den tidpunkt då det överlättande 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.

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 företaget för visst beskatt-
ningsår inbetalat mer än hälften av det belopp som företaget avser att avsätta till allmän investeringsfond

f) om beslut har meddelats att företaget skall förtsätas i konkurs.

g) om allmän investeringsfond helt eller delvis har överförts till annat företag och medlen därför skall överföras till annat företags konto för investering eller

h) om företaget för visst beskatt-
ningsår inbetalat mer än hälften av det belopp som företaget avser att avsätta till allmän investeringsfond
**Nuvarande lydelse**

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 e) skall länsstyrelsen på framställning av företaget besluta om utbetalning av medel som svarar mot hälften av den återförda fonden i den man medlen inte tidigare har återgått till företaget. Sägamt 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 överskutande beloppet.

**Föreslagen lydelse**

eller för vilket avdrag vid taxeringen har medgetts enligt bestämmelserna i 2 §.

I fall som avses i första stycket e) skall länsstyrelsen på framställning av företaget besluta om utbetalning av det överskutande 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 viss 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 bedömt av drag för avsättning till allmän investeringsfond eller ianspråktagande av fonden
Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

ändras, skall länsstyrelsen snarast meddela arbetsmarknadsstyrelsen detta.

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

Riksbanken skall till arbetsmarknadsstyrelsen och länsstyrelsen överlända uppgifter angående de för beskattningsåret gjorda inbetalningarerna till konton för investering senast den 31 maj under taxeringsåret eller, om belopp har betalats in vid senare tidpunkt, snarast därefter. I uppgiftarnas, 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 äktas 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.


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.

b) avskrivning av inventarier som 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 hår i riket och för avskrivning av sådan del av anskaffningsvärde av markanläggning som får dras av genom årliga värdenminskningsavdrag.

d) kostnader för undersökningsarbete, förberedande arbete eller tillredningsarbete i guva, stenbrott eller annan liknande tyndighet hår i riket.

e) kostnader för tekniskt och naturvetenskapligt försknings- och utvecklingsarbete samt kostnader för utbildning av arbetstagare hos den skattskyldige.

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

Belopp, som har avsatts till allmän investeringsreserv, får tas i anspråk endast för arbeten 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
särskilt medgivande av regeringen.

Ianspråkttagande 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 utnyrningsrörelse.

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 bedrivit fiske.

Med byggnader, inventarier och markanläggningar förstår vi 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).

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 oljelagringssanläggningar, m.m.

Härigenom föreskrivs att i 7 § 1 och 2 mom. lagen (1958:575) om avskrivning å vissa oljelagringssanläggningar, 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.

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

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**

<table>
<thead>
<tr>
<th>Föreslagen lydelse</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>25 a §</td>
</tr>
</tbody>
</table>

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, betjänings, hotellrum, teaterbiljetter o. dyl. i sammand med affärsförhållande och liknande, med angivande av huru mycket av kostnaderna som belöper å representation utövad i den skattskyldiges eller hos honom anställdes hem.

2) kostnader som vid 1) sägs i sammand 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 anställdes 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 sammand med personalfeber, 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 representations tillhörnharter och representationsbidrag, med angivande av huru mycket härav som upptagits å kontrolluppgift, samt

7) övriga representationskostnader.

**Kostnader för språdrycker och vin**

skall – oaktat kostnaderna inte är avdragsgilla vid inkomstberäkningen – anges särskilt.

Denna lag trädde 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.

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

Foresseslagen lydelse

4 §


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 m- män investeringsfond är högst.

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, Åslin, Burenstam Linder, Johansson, Wirtén, Holm, Andersson, Danell

Föredragande: statsrådet Mundebo

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

1 Inledning


1 Ledamöter vid avgivande av betänkandet var riksdagsledamoten Alvar Andersson, ordförande, riksdagsledamoten Curt Boström, regeringssrådet Sven Broden, fil. lic. Gösta Dahlström, professor Dag Helmers, t.c ombudsmannen Sune Isaksson, riksdagsledamoten Tage Johansson, andre vice talmannen Tage Magnusson, riksdags ledamoten 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 hämnivas 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 fämansföretag.


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 förvärvsskäld damst på de har samhånd med den verksamhet som bedrivs i denna. Detta följer av bestämmelserna i 20 § KL och av reglerna för de olika inkomstslagen. Som framfört 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 rättsstillämpningen.


Remissinstanserna instämmer över lag i vad beredningen anförd 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, repro duktioner, dekorationssödermål o. d. De ställer sig emellertid tveksamma till de principer för avgränsning av det avdragssälla 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 dyrarare konstföremål på många håll hälsats med tillfredsställelse, har också stark kritik inte minst från tekniska utgångspunkter.

8 Riksdagen 1980/81. I saml. Nr 68. Bil. A
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 dybarare 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 förvärvs-
kläa på grund av antingen de redan gällande fämansföretagsreglerna eller de föreslagna nya reglerna. Enligt beredningen bör sådana avyttringar bedömas efter realisationsvinstreglerna i 35 och 36 8§ KL. Detsamma föreslås gälla i fråga om sådana bilar i fämansföretag som är dyrare än nödvändigt till den del de inte anses som inventarier. Särskilda regler föreslås också angående värde- 
minskningsavdrag på sådana bilar.


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, ehiru detta strider mot gällande regler, och föreslår att treårssgränsen 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 värde- 
minskningsavdrag under flera år. I praktiken torde taxaeringsmyndigheterna 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 värde- 
gräns 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


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 värden 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 värden. 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 anskaffningsvärden 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 kapitalplaceringarnas natur, på inventariekontot. Den skattskyldige blir i så fall hänvisad till de i allmänhet mindre förmånliga reglerna för planenlig avskrivning.


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 resultatkontot. 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.


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

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. Hänvisninga 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.


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 innebära 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 beaktas. Den planenliga avskrivningen måste betecknas som relativt otidsenlig. Den

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 anförts 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 slipas i fråga om restvärdeavskrivningen och att metoden får tillämpas även i inkomstslaget rörligt.


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 regelbundet avdrag för värdenminskning 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 värdenminskningsavdrag, avpassade efter tillgångens ekonomiska livslängd, om inte annat är särskilt föreskrivet. Syftet med bestämmelsen är enligt beredningen endast att lagfåta 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 befattar 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.


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

2.2.1 Inledning


Grundprincipen för avskrivning av tillgångar av fast egendoms karaktär är numera att avskrivningen alltid skall baseras på anskaffningsvärdet. Härom avses i fråga om byggnad den verkliga utgiften för anskaffandet av tillgången, dvs. vid nybyggnad den faktiska anlägningsutgiften. 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 taxeringssvärden. Det årliga avdraget för värdeförmindning av byggnad skall beräknas enligt avskrivningsplan till viss procent av anskaffningsvärdet.

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

Om en i rörelse använd byggnad eller ekonomibyggnad eller personalbostad på jordbruksfastighet uttrangeras eller rivs ned får avdrag ske för vad som återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet. Avdraget skall dock minsas med vad som influtit vid försäljning av byggnadsmaterial o. d. i samband med uttrangeringen 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, byggnadsstillbehör och markanläggningar har – anför företagskatteskebedringen – 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 värdeförmindningsavdrag på byggnad och markanläggning samt reglerna om avskrivning vid utnyttning 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 värdeminsningssavdrag på byggnad och markanläggning, m. m.

Värdeminsningssavdrag 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 förbjudet mot förskjutning av avdragen skall medföra att ett företag gar 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 värdeminsningssavdrag. Regeln får således den innebörden att för helt beskattningsår på tolvmånader får reguljär avskrivning göras med högst den föreskrivna procentansen. Utnyttjas inte rätten till avskrivning helt utsträcks alltså avskrivningsplanen i motsvarande mån. Även primärawdrag skall enligt förslaget alltid få åtnjutas intill dess att ett belopp motsvarande 10 % av anskaffningsvärdet uppnåttts, dock aldrig med mer än 2 % per tolvmånadersperiod.

Primärawdrag 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 primärawdraget. Vidare skall rätten till primärawdrag 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 värdeminsningssavdrag, som den skattskyldige avställt från, skall kunna utnyttjas endast genom förlängning av avskrivningstiden. De föreslår i stället att sådana avdrag skall få utnyttjas inom avskrivningsplanen genom förhöjning av värdeminsningssavragen senare år.

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

I likhet med beredningen anser jag beträffande rätten till primärtillåtelse att hänvisar vid beräkning av avdraget skall tas till beskattningsårets längd och till hur länge byggnaden har innehaft 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 rorelsefastighet får tillämpas även i fråga om en fastighet som används i en rorelse 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 rorelsen på fastigheten. För att rorelsereglererna skall få tillämpas krävs emellertid att fastigheten används i rorelse i KL:s mening. Reglerna har således inte fått tillämpas om byggnaden hyser ut till eller används av t. ex. fackliga eller ideella organisationer trots att användningen och förslutningen kan vara densamma som i rorelse i en verksamhet som tekniskt sett betecknas som rorelse.

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

Förslaget tillsyns 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 försäkring som drabbat byggnaden eller avse sådana ändringsarbeten som är normalt påräknliga 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 försäkring eller av ändringsarbeten av nämn slag. Skadan eller försäkringen måste vidare ha föranletts av risker som är normala för en byggnad. Till normala risker hör först och främst tidens tand och brukslitaget. Har skadan eller försäkringen 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 prissätt på eller förstoring 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 extraordinär händelser. Den vanligaste händelsen av detta slag torde vara brand. I rättsfallet RÅ 1958 ref. 8 hade en skattskyldig, som förvärvat en brändskadad byggnad, yrkat avdrag med 7 000 kr. för reparation av brandskador. Han medgavs inte avdrag för reparationskostnaderna, eftersom brandskadan var att hämföra till kapitalförlust och den omständigheten att han förvärvat byggnaden först sedan skadan inträffat inte föranledde att han ända ägde rätt till avdrag för kostnaderna.

Andra extraordinära risker för en byggnad är kraftiga skydd, 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 sprängmännen, 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), 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 småre ekonomibyggnader eller om byggnader av enklare konstruktion.


Har en byggnad skadats genom brand eller annan olyckshändelse och är den förlust som har förrorsakats av skadan att hänföra till kapitalförlust, medges avdrag varken direkt eller indirekt för förlusten. Inområde av detta är att – vid begränsning av värdeäningsnadsavdrag – 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 värdeäningsnadsavdrag. 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 nyan- skaffningsvärdet 1 200 000 kr.

Vid en skada på en del av en byggnad tillämpas motsvarande beräkningsätt 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 förhållanden att byggnad åsammats 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 reparationskostnad och bör enligt beredningen därför vara omedelbart avdragssgilla. 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 inför. 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.


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.


En regel av nu angiven innebörd bör tillämpas i fråga om byggnader på vilka värdenminskningsavdrag 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.


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 skattslydig, 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 värdenminskningsavdrag för byggnaden som har medgetts vid taxering till statlig inkomstskatt [punkten 6 av övergångsbestämmelserna till lagen (1969:363) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)]. Har en skattslydig 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 upkräftträdande av lagen (1972:741) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)]. Särskilt med hänsyn till att försäkringersättningar 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.


De nya reglerna om förluster på byggnader bör tas in i punkt 5 av anvisningarna till 20 § KL (jfr avsnitt 2.3). Förslagen förändrer också ändringar i punkt 3 av anvisningarna till 22 § samt punktarna 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 underlättelse 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 treårssfristen. Denna spårregel kan vidare antas bli föremål för kringgående-åtgärder från de skattekyligas 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 skattekyliga. I syfte att undvika sådana problem kommer jag i det följande att lägga fram förslag om att belopp, som har erhållits i försäkringsersättning c. 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 förråv 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 beskattnings 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 rorelse, jordbruksfastighet och annan fastighet. Frågan om sådan inkomst är skattepliktig framgår emellertid av bestämmelserna i 19 §. Nyss nämnda bestämmelser kan därför slipas.

Har ersättning på grund av skadeförsäkring utgått för inventarier och lagertillgångar kan lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt 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


Enligt heredningens 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 förelås 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 förelås att samtliga nedlagda projekteringsutgifter får dras av direkt. Kommer något

9 Riksdagen 1980/81. I saml. Nr 68. Bil. A
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 värdeeminskningplan 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 ombud 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 Taxeringsnämndsordföranden 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 värdeeminskningssalg.

For 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 kapitaalförlust. 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


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 lösg egendoms natur bör tas upp till beskattning i förvärvsskällan. 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 lösg 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 förädlade 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 föräldras 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.

Landbruksnars 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 förebringen bevisning om värdet av de många övriga tillgångsslag som normalt förekommer på en jordbruksfastighet.


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.


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 anförts. 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 värdeninskningssavdrag 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 änderingar 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 värdeninskning med 5 % om året på ett belopp motsvarande 75 % av anskaffningsvärden. Dock medges avdrag för täckdiken på jordbruksfasthet med 10 % om året beräknat på ett reducerat 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.


Enligt nuvarande regler skall såsom avdragsgill omkostnad anses anskaff-

Jag vill slutligen förordra att bestämmelserna om avskrivning på fastigheter omarbetas i språkligt hanseende och att i huvudsak samma terminologi används i inkomstslagen jordbruksfastighet. annan fastighet och rörelse. Detta förändrar 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 inomst såvida inte köpecinning, 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 avdragsskill omkostnad, som är att hänföra till något av nämnda inkomstslag.


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.


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 uttalad. 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.


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. Beträdande 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
Prop. 1980/81:68

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 kapitalför-

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 värderingskänsla 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 §).

Har förlust uppkommit i en förvårvsverksamhet 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, prissall och försämring av varulager och den fortlöpande värde- minskning 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 samhänd med den skattskyldiges egen rörelse. Även förlust på lånförräderingar, som inte utgör lagertillgångar, och på borgensförbindelse räknas som driftförlust, om fordringen eller förbindelsen tillkommit som ett led i förvårvsverksamheten.

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 avdragsgill 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.


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

2.4 Pågående arbeten

2.4.1 Allmänna synpunkter

2.4.1.1 Behovet av ny lagstiftning


KL saknar – liksom BFL – utryckliga 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 slutförs, har skattedomstolarna enligt beredningen intagit den ståndpunkten att resultatredovisningen i princip skall ske löpande genom beskattning av dellikider för uppdrag som är under arbete. Mot bakgrund av detta och då rättslagen 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 ofräknomliga 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.


2.4.1.2 Lagstiftningens omfattning och principiella upphyggad

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 läkarer 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 samman 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 crinran 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.


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).

behandlas enligt reglerna för arbete till fast pris.


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 var långt tid än beräknat eller om totalkostnaden av annan anledning blir betydligt större än vad parterna ursprungligen räknat med. Däremot bör förekomsten av vitesklauoler 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 uppdragstagarens 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 arbeten som utförs av annan än uppdragstagaren, t. ex. arvoden till underentreprenörer som den skattskyldiga anlitat.


2.4.2 Arbete på löpande räkning

Som framgått av det föregående har företagsstatteberedningen föreslagit att resultatredovisningen av arbeten som utförs på löpande räkning skall ske i takt med faktureringen. Värden av pågående arbeten behöver därför aldrig
aktiveras i boksluten. Avdrag för driftkostnader görs på vanligt sätt.


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 undvika.

Enligt beredningens förslag skall skatteflyktsregeln tillämpas om den skattskyldige i mer än obetydlig omfattning underlättar 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 skatteflyktstregeln kunna åberopas om den skatthyligaste formellt sett avstå från att fakturera medan arbetet pågår men i stället fortlöpande uppbör delbetalningar som skall avrättas mot den slutliga fakturan. Regelns tillämpningsområde är alltså begränsat till företag som senarelägger sin fakturering för att vinna obehöriga fördelar i skattehandseende.

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 tilltala skatthyliga, 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 skatthyliga som enligt 1 § BFL inte är skyliga att upprätta årsbokslut, dvs. för enskilda näringsidkare i vars verksamhet den årliga bruttoomsättningen normalt understiger ett belopp motsvarande 20 gånger basbeloppet. För tydligare skall bör betonas att valfriheten i fråga om beskattningssystemet är begränsad till arbeten som utförs till fast pris. Reglerna för fast pris kan således aldrig användas på uppdrag som utförs på löpande räkning.


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 värdningen av ett eget tillverkat varulager. Värdet av pågående arbeten skall således beräknas på grundval av de vid räkenskapsårets utgång nedlagda direkta kostnaderna. Eventuella a-conto-betalningar skall enligt förslaget skuldföras medan samtliga driftkostnader i verksamheten dras av på vanligt sätt.

I fråga om byggnads- och anlägningsarbeten 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 övertvågande antalet remissinstanser har godtagit den av beredningen föreslagna principlösningen eller lämnat denna utan erinram. 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-kontobetalningar 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-kontobelopp 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.


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 unterentreprenörer och konsulter ingår också bland
de direkta kostnaderna. Typiska indirekta kostnader är allmänna administrationskostnader inkl. lön m. m. till kontors- och förrådspersonal, värdeinskning 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.


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 arbetssats inte aktiveras blir att man inte heller bör aktivera det arbete som utförs av företagsledaren i ett fämansföretag 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 fämansföretag 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.


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 beskattningssåren. Beredningen har föreslagit att en motsvarande regel skall införas vid värderingen av pågående arbeten i byggnads- och anläggningssverksamhet. 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 skatteflyktighetsträ. 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 yrkats avdrag för avsättning till resultatutjämningsfond (41 d § sista stycket KL). I fråga om lagertillgångar som omfattas av de reguljära nedskrivningsreglerna minskar sådana 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 anläggningssgrants, 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


en.

I fråga om arbeten på löpande räkning föreslog jag att en skatteflyktsregel skulle införas som tog sikte på uppdragstagaren 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 underlätit att slutredovisa arbeten som enligt
god redovisningssed hade kunnat slutfaktureras, bör därför den skattemässiga inkomstberäkningen baseras på de belopp som skäligen hade kunnat slutredovisas.


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 omplaceringer 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 räkskaperna gjorda nedskrivningen av fastigheternas värden kan godtas i skattehänsende.

beräkning av rörelseinkomsten medges avdrag för inköp av fastigheter medan vederlaget för sålda fastigheter skall tas upp som intäkt. Värde av fastigheterna vid beskattningsårets ingång blir i praktiken en avdragspost och värde 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 såvitt lagret inte skrivits ned till lägre belopp än 40 % av anskaffnings- eller återanskaffningsvärdet. Dessa regler är dock enligt punkt 3 i samma anvisningspunkt inte tillämpiga 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.


Företagskattberedningen 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. Sådana 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 att ena sidan lagerfastigheter, dvs. fastigheter som utgör omsättningstillgång i rörelse, och å andra sidan fastigheter som utgör anläggningsstillgång i näringsverksamhet och privata fastigheter. Förslaget

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 diskutrerar 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 skattekyldiga 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


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 köpeskillningarnas 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


Frågan om när en fastighet skall anses utgöra omsättningstillgång i byggnadsrörelse har inte varit föremål för lagstiftning. Inte heller rättspraxis ger något utomordentligt svar på denna punkt. I huvudsak torde dock gälla att en fastighet skall betraktas som lagertillgång i beskattningshanseende om den – oavsett användningsområde i övrigt – blivit föremål för annat byggnadsarbete av ägarens byggnadsrörelse än sedvanliga småre reparatio-


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.


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 upprättad farhågor för att en sådan anknytning till syftet med förvärvet kan komma att ge upphov till tillämpningsproblem.


Såvitt gäller skattskyldiga som bedriver byggnadsrörelse framstår det enligt min mening som naturligt att utgå från att ett fastighetsinköp normalt sker för rörelsens räkning. Presumptionen 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).


Bedömningen av om en fastighet förvärvats för att utgöra anläggningstillgång i jordbruk, skogsbruk eller rörelse, som bedrivs av den skattskyldige eller homon närstående rättssubjekt, törda 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 upprunstar 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

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.

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. Gransörgluckorna mellan omsättningstillgångar och andra fastigheter har, liksom beträffande byggnadsrörelse, överlämnats åt praxis.

Företagskattelagstiftningen 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 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.

Efter den 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 jämfört fång förvärvas av den som bedriver handel med fastigheter, blir att anses 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 fämansföretag 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 anläggningsstillgång – 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

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 innehås 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 innehås 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 hemnävarande 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 innehås av maken
eller barnet, blir att anse som omsättningstillgång om fastigheten skulle ha utgjort omsättningstillgång om den innehävs av rörelseidkaren själv. Bedrivs byggnadsrörelsen av ett fämansföretag 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 remissinits frågasätter dock om inte delägare i ett fämansföretag bör jämställas med företagsledare i företaget. Från ett par håll framförs vidarc 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 såviva 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 jämförtligt fång. Förvärv genom t. ex. gåva eller bodelning under äktenskapets bestånd medför alltså inte någon spridning av smittan.

I har smittas överförs 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 fåmansätt byggnadsföretag, regelbundet 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.


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-

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 innehavts av skatskyldiga, som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter, om aktie- eller andelsinnehavet kan ses som ett substitut för direktagda fastigheter. Vid avyttring av aktierna eller andelarna har därför inkomsten beräknats enligt rörelsereglerna trots att aktie- eller andelsinnehavet företagsekonomiskt närmast kan ses som en anläggningsstillgång.

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 anläggningsstillgångar. Förvaltats fastigheterna av ett handelsbolag har däremot skattedomstolarna i några fall ansett att såväl andelarna som de av bolaget ägda fastigheterna utgjort omsättningstillgångar i byggnadsrörseln eller fastighetshandeln. Denna inställning får bl. a. ses mot bakgrunden av den enkelbeskattningsprincip som tillämpas i fråga om handelsbolags inkomster.


Mot bakgrund av det anförda bör enligt min mening aktier eller andelar,
som företagsledaren i ett fastighetsförvaltande fånmansföretag eller dennes
make innehav i företaget, anses som omsättningstillgångar såvita företagets
fastigheter skulle ha utgjort omsättningstillgångar om de innehavs direkt av aktie-
- eller andelsägaren. Motsvarande bör gälla även i andra situationer då
intressegemeenskap råder mellan aktie- eller andelsägaren och det fastighets-
förvaltande företaget. Med intressegemeenskap 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 fånmansföretag och företagsledare i ett sådant företag
anges i 35 § 1 a mom. KL.

Ett fastighetsförvaltande företag kan i vissa fall innehåva både sådana
fastigheter som skulle ha utgjort omsättningstillgångar om de innehavs
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 innehåver en enda
fastighet av omsättningskarakter. Även en proportionering i förhållande till
karaktären hos samtliga förvaltningsföretagets fastigheter synes kunna
komma i fråga.

De allmänna bestämmelser om gränsdragningen mellan omsättningssfas-
tigheter och andra fastigheter som jag föreslagit i det föregående torde
medföra att rättsstillämpningen 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 framtid. Bestämmel-
serna 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 anda omsättningssfastighet 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
skattdysligar har ett betydande aktie-
- eller andelsinnehav torde han i
allmänhet ha möjlighet att påverka sammansättningen av de av företaget
ägda fastigheterna. Smittar från en eller ett fåtal omsättningssfastigheter kan
dundvikas genom att samtliga omsättningssfastigheter samlas i ett särskilt
rättsområde. Jag föreslår alltså att en aktie eller en andel i ett fastighetsför-
valtande företag skall anses utgöra omsättningstillgång i rörelse redan om
någon av företagets fastigheter hade utgjort omsättningstillgång om den
innehavs direkt av aktie-
- eller andelsägaren.

Som jag nyss har redovisat föreslår beredningen att särskilda regler skall
gälla när en skattdyslig, som bedriver byggnadsrörelse eller handel med


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 innehav av make eller hemmanavarande 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 innehav av t. ex. maken till en byggnästare, normalt skall behandlas som omsättningstillgång i rörelse. Jag är vidare ensen 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.

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 innehavts 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 anläggningsstillgångar. I en undantagssituation av detta slag bör enligt min uppfattning smittan rimligen omfatta endast de på delägarens andel belöpande andelarna av omsättningstillgångarna.

De föreslagna bestämmelserna bör tas in i den nya punkten 3 av anvisningarna till 27 § KL.

2.5.6 Uttagsbeskattnings


Beredningen föreslår att frågan om i vilka situationer byggnadsarbete smittar fastigheter uttryckligen regleras i KL. Förslaget innebär, som redovisas i det föregående, att smittan överföras 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 byggnästaren har sin permanenta bostad. För att hindra att en framtidig 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 svårhämstrade 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 värden 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 överläter 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 fämansföretag – eller en honom närstående person – skall beskattas för förmån som denne åtnjuter genom att förvärva egendom från fämansföretaget till lägre pris än egendomens marknadspris. Värdet av förmånen skall i detta fall beskattas som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet.


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 uppmunna. År rörelseidkaren en fysisk person måste för det första ställning tas till i vad mån vårdet 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 nu föreslagna reglerna om uttagsbeskattning bygger på min tidigare redovisade inställning att en fastighet behåller sin ställning som anläggnings tillgång 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. Vårdet 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

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 tillfäller någon genom arv, gåva eller annat s. k. benefiktt fång.

Om en person, som äger en omsättningssfastighet, 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.


Enligt beredningens uppfattning kan det inte accepteras att betydande

Enligt beredningen bör avskattningen grundas på fastighetens marknadsvärde vid förvärvstillfället. Från reglerna om att fastigheten även i den nye ägares 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 arvsfiske. 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 arvfältna omsättningstillgångar bör läsas gemensamt för alla lagertillgångar i rörelsen. Några remissinstanser anser att avskattningsreglerna bör kombineras med liberalare anstämdbestämmelser 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 äsyftad. De inkomstskatterättsliga konsekvenserna av att en fastighet, som utgör omsättningsstillgång, 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 omsättningsstillgång 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

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 tillfållit den nye ägaren genom arv bör dagen för arvskiftet normalt utgöras för 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.


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 ärda egendomen skall upphöra att vara omsättningsstillgång 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 uppbryggnad 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 spörmål avser jag dock att uppehålla mig något vid beredningens förslag om inskränkning i rätten att göra värdenominensavdrag på omsättningsfastigheter.

2.5.8.1 Avdrag för värdenominens på omsättningsfastighet

Det förhållanden att en fastighet utgör omsättningsstillgång i rörelse och härigenom kan utgöra underlag för nedskrivning hindrar inte att fastighetens ägare samtidigt kan vara berättigad att få avdrag för värdenominens av fastighetens byggnad. Den löpande inkomstberäkningen skall ske på samma sätt oavsett om fastigheten är en anläggningsstillgång eller en omsättningsstillgång. 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 omsättningsstillgång i rörelse, avyttras skall enligt praxis återvunna värdenominensavdrag 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 värdenominensavdrag kan fastställas.

mellan fastighetens anskaffningsvärde och summan av de värdeminskningssavdrag 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.


Jag delar beredningens uppfattning att det kan finnas skäl att i viss mån begränsa reserveringsutrymmet för byggnadsföretag och andra skattskyldiga som innehav omsättningssfastigheter. 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 avskrivnings-
reglerna. 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 värdeminskingsavdrag 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 realisations-
vinstberäkningen bör medgivna värdeminskingsavdrag återföras även om den skattskyldige på grund av rörelsens dåliga resultat i praktiken inte kunnat utnyttja avdrag. 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 självsatt inte komma i fråga.

2.5.8.2 Nedskrivning av omsättningfastigheter

Som jag framhållit i det föregående är de allmänna nedskrivningsreglerna inte tillämpliga på omsättningfastigheter. 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, prissätt m. m. framstår som skälighet. Bestämmelsen avser omsättningfastigheter 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 lagerstillgångar 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 inga nedlagda exploateringskostnader. Som en konsekvens av beredningens förslag om ändrade avskrivningsregler för
omsättningsskattigheter 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 – hårduöver 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 lagervärden, 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 förrördes 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.

For 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 femtomprocentig nedskrivning på omsättningsskattigheter 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 omsättningsstillgängar i rörelse. Det i räkenskaperna angivna värdet på fastigheterna bör godtas om det inte understiger 85% av anskaffningsvärdet. I anskaffningsvärdet bör inräknas såväl direkta som indirekta kostnader. Detta innebär att nedskrivningsutrymmet begränsas till 15% av fastigheternas totala anskaffningsvärdet. 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.


Som BFN anfört bör rätten till nedskrivning på omsättningstgatherier 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 avsättts till resultatutjämningsfond. Avdraget baseras, som jag tidigare framhållit, på lönesumman och – i förekommande fall – fysisk persons egen inkomst i


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


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 skatterättsliga 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 anförda 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 avläggar exploäretten, 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 man avdrag för avsättning till täckande av sådana utfästelser är avdragsgälla 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.


2.6.3 Återföring av nedskrivning av tomfläger

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 tomfläget i en

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 omsättningsskatt för all framtid. Oavsett när tomten försäljs skall därför hela försäljningsvinsten beskattas som inkomst av rörelse.

Föreslaget 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 lagstiftningen 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 standpunkt 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 syssått föreligger, om den skattskyldige utnyttjar möjligheten till nedskrivning av tomblåter. 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

12 Riksdagen 1980/81. 1 saml. Nr 68. Bil. A

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 rörelsereglene (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 skattdyrkande är rättsläget mer osäkert. Särskilt då den skattdyrkande är en enskild person har praxis visat sig ofta det svåra att utmana skol godta att inkomsteräkningen sker enligt rörelsereglerna. Framför allt torde detta gälla om genomförda köp och försäljningar skett enbart för den skattdyrkliges egen räkning. Bedrivs däremot verksamheten i aktiebolagsform, synes förutsättningarna för att rörelse skall anses föreligga vara större.

Ansats 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, prissag 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 däremot 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 skattelätttacker och risk för obehöriga transaktioner. Beredningen har därför ifrågasatt om inte all värdepappers-handel som bedrivs av annan än fondkommissionär e. d. skall beskattas enligt realisationsvinstreglerna. Beredningen har emellertid inte angett 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 skattdyrklig 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 skatteförsökliga. Länsstyrelsen i Malmöhus län ifrågasätter om inte en mer omfattande reglering av den skattemässiga behandlingen av värdepappersrörelse är påkallad.


### 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. Sådana 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 förlofar 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 förvävar värdepapperet genom arv, testamente eller bodelning i anledning av makes
död. Till skillnad mot vad beredningen föreslagit i fråga om omsättningstigheterna föreslås ingen möjlighet till avskattnings 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 omsättningstigheterna 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 utjort omsättningstillgångar i den avlidnes rörelse. Detta innebär att värdepapperen behåller sin lagerkarakter hos den som förvarar tillgångarna genom avr. testamenta 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 realisationsvästsystemet. Denna avskattning bör – liksom i fråga om avr av t. ex. omsättningstigheterna – ske vid taxeringen för förvärvsätet.

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 omsättningstyp 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 arvda 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 kommmit 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 värdedeminsning 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 värdesättingen 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.


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 kårnäringsle 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 rättssaker 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 oriktigt genom att antingen en varufordran felaktigt inte tagits upp eller genom att en leverantörsskulder 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, underläts. I situationer då eftertaxering inte är möjlig anses denna tillämpning kunna medföra konsekvenser som inte är godtagbara i materiellt häNSEende.


Vid remissbehandlingen har förslaget fått ett övervägande positivt mottagande eller lämnats utan erinran av myndigheterna inom uppgifter inom skatteområdet. De remissinstanser som företrädare 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 skattefall.

För egen del gör jag följande bedömning.

Beredningen synes i sina överväganden ha utgått från att kontinuitetsprincipen i det civilrättsliga resultatberäkningssystemet inte gäller fullt ut vid den skatteändliga 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 skalet till att fordringen inte tagits upp i bokslutet för beskattningsår 1 lämnats öppet. Skulet 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 föreligger, 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 tillgodosest 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 skuldepost som minskar det bokföra 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 reservation 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 reservation för andra framtida utgifter än garantiattaganden.

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.


Vad jag framfört bör förankra 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 upprätta årsbokslut eller ej. Byggnader, maskiner och andra tillgångar beträffande vilka den skattemässiga värdesättningen bestäms på grundval av bestämmelserna om avdrag för värdenminskning 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 förestår 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 skattetillågg 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 boksutet för beskattningsår 1, då fordringen uppkom, dels i boksutet 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 skattetillågg.

En annan fråga som aktualiserats under remissbehandlingen är vem som skall ha bevisbärdan för att en oriktig eller underlåten bokslutsåtgärd inte föranlett beskattning vid någon tidigare taxering. Det har härvid gjorts gällande att bevisbärdan 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 felaktiviteten 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 felaktiviteten 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 beloppprocess. 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 lagfåsas 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 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 detta 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 resultatergivande 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 framtid 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 årsbokslutens och företagens årsredovisningar civilrättligt har uppgiften att tillgodose informationsbehov hos olika intressentgrupper. Från principiell utgångspunkt är det med hänsyn här till 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 förtydjsten att en materiellt riktig taxering kan åstadkommas

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 påverkas av att lager, pågäende arbeten eller fordringar tagits upp för lågt eller någon skuldpost, t. ex. en reservering för vissa framtidiga utgifter, tagits upp med för högt belopp samtidigt som företaget har utrymme för ytterligare av- och nedskrivningar eller andra resultatreglerande åtgärder. Enligt min mening 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 kvittningssätt skall få tillämpas i det enskilda fallet.


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 anläggningsstillgångar.

Enbart de omständigheterna att felet är av kvittningsbar natur och att kvittningsutrymme finns bör inte vara tillräckliga för att rättelse skall underlätas. 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 skatte tilläggs. 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 kvitning 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 forslaget 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 kvitning 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.


2.10 Representationskostnader


Enligt företagskattberedningen bör avdragsrätten inriktas på kostnader för normala måltider. En annan riktpunkt bör vara att måltiderna skall intas

Enligt beredningen bör avdrag för kostnader för representation i skatteklassificering eller anställdes 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.


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 spritförråden och vin. Beteknignarnas spritförråder 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. Avdragstillståndet för spritförråden 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 föreslag-
na avdragsgeloppet, högst 50 kr. per person och måltid, synes dock innebära en alltför stark begränsning. Detta gäller i synnerhet beloppssramen för middag eller supé. Det finns heller inte anledning att förmoda att en sådan påtaglig begränsning av avdragsutrymmet skulle i någon nämnvärd utsträck-
ning minska missbruket eller förenkla kontrollen av representationsavdrag-
en. 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 inbespara levnadskost-

nader.

Vad jag nu har anfört leder mig till slutsatsen att beloppssramarna för avdragsgill måltidsrepresentation bör beräknas enligt de grunder som f. n.


I samband med behandlingen av avdragsrätten för representationskostna-

2.11 Vissa övriga frågor


2.12 Ikraftträdande


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 skattekyliga gått över från planenligt till räkenskapsenligt 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.


I detta sammanhang vill jag nämna att några särskilda bestämmelser som reglerar övergång från planenligt 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 2.6. Enligt förslaget skall – även om försäljning av byggnadstomt inte skett de senaste tiotåren – avyttring av sådan tomst 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 tiotågquito är 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 tioårskarens, 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

13 Riksdagen 1980/81, I saml. Nr 68. Bil. A
realisationsvinstreglerna på grund av bestämmelserna i punkt 2 femte stycket av anvisningarna till 27 § KL, får eventuellt nedskrivning som gjorts tidigare anses ha formlösh 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.


2.13 Avslutande synpunkter


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 uppfinnarens skatter och avgifter. I detta sammanhang kan även framhållas att remissbehandlingen av forskningskattekommittens betänkande (Ds
B 1980:01) Stimulans av forskning och utveckling nyigen avslutats.

Det utredningsarbete, som jag nu har nämnt, tar i första hand sikte på konkreta frågor inom olika delar av företagsbeskattnings. 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 nettovinstdskatter 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 företag och andra juridiska personer sedan en tid tillbaka övervägs av en expertgrupp vari ingår företära 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 angelaget 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 förlustutjämnning vid taxering för inkomst
5 lag om ändring i lagen (1979:609) om allmän investoringsfond
6 lag om ändring i lagen (1979:610) om allmän investeringsreserv
7 lag om ändring i lagen (1958:575) om avskrivning å vissa oljeforings-
anläggningar. 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 kommunalkattelagen (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 försäljs, varit att hänföras 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.

Skattereglerna 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 värdenminskningsavdrag 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 män är 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 lösh egendom än aktier o. d. är exempelvis i regel inte avdragsgill. Detta gäller särskilt bilar, båtar och andra bruksföremål. Den värdenminskning 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 värdenmiss-
ningsavdrag 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 till-
komsten av denna bestämmelse har ett nytt system för byggande och
finansiering av skyddsrum införts. Som jag har anförts i den allmänna
motivering (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.

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 till-
komsten av denna bestämmelse har ett nytt system för byggande och
finansiering av skyddsrum införts. Som jag har anförts i den allmänna
motivering (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.

Nuvarande andra stycket finns bestämmelser som anger när ett
värdenmissningsavdrag skall anses åtnjutet. Vidare anges vad som skall
anses utgöra en tillgång i beskattningsavseende avskrivna värde. Denna
fråga regleras enligt mitt förslag i punkt 3 av anvisningarna till 29 §. Det nu
behandlade stycket kan därför utgå.

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 innelar 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 spritttrycker 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, prisskill och försämring av lagertillgångar och den fortlöpande värdeminsksning 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 värdeminsksning som har inträffat genom skadan. Vidare medges avdrag för kostnader för återställande av tillgången i ursprungligt skick. Väljer den skattskyldige att utranga 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 gör en extra avskrivning. Har tillgången anskaffats under samma beskattningsår får avdrag göras för anskaffningsvärdet eller oavskrivnen 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 brottlig 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 avdragsgillä 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 värdeominstruktionsavdrag 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 värdeominstruktur som har inträffat genom skadan. Även efter olyckan medges alltså avdrag enligt värdeominstruktionsplanen. 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 försäkringssättningsarvid e. d. för byggnader och markanläggningar, som har skadats genom brand eller annan olyckshändelse, utgör skattepliktig intakt i förvärvskällan. Enligt mitt förslag
till lag om eldsvådefond får emellertid ett belopp motsvarande försäkrings-
ersättningen sätta 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.
Därför 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 skattskyld-
dige 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 överensstämm-
mer 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 innehås 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 vårdenmanskning 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 vårdenmikinskningsavdrag. Om avdrag medgavs för
vårdenmanskning som är endast beräknad skulle detta kunna leda till en
definitiv – och i sål som 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.

Enligt andra stycket d) skall förlust på borgensförbindelse som helsingas 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 rorelse 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 behandlingen 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 binärningar 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 frågavarande 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 karmac för dessa, inre begränsningsväggar för gasfäng 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 bärödlings 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 anställda 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, naturaformåner eller annat, dock högst för vad som motsvarar marknads- mässigt 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 värdereminskning av en driftbyggnad skall beräknas enligt

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 föransledda 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 säkla 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 fastighetstaxeringenslagen (1979:1152), som skall tillämpas första gången i fråga om 1981 års
allmänna fastighetstaxering, har delvärden överbyggnad slopats. Detta förändrar den 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.


I niende 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 beskattningårets längd och till hur länge byggnaden har innehåfts under beskattningsåret.


Punkt 4 av anvisningarna till 22 § (2.2)

I anvisningpunktens 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 anskaffningsvärd skall då anses den verkliga utgiften för markanläggningen minskad med det

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 värdeominskningsavdrag 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 värdeominskning m. m. av inventorier 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)**

1 första stycket har gjorts ändringar av språklig natur.

Bestämmelserna i andra stycket överensstämmer i huvudsak med gällande rätt. Vissa förttydliganden 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 stycket 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 förvärvskallan. 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)


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 fäng. Bestämmelserna överensstämmer i princip med nuvarande regler. Ändringarna är av redaktionell och språklig natur.


I sjätte stycket har gjorts ändringar av språklig natur.
Regeln i sjunde stycket innebär en nyhet. Enligt denna kan utrangerings-
avdrag 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 maski-
nell utrustning endast om tillgången på grund av förslitning eller teknikens
utveckling blivit oanvändbar innan fastigheten avyttreras. 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 värdenminsk-
ning av lösa inventarier. Enligt förslaget skall reglerna om värdenminskning av
inventarier tas in i punkt 3 av anvisningarna. Den nu aktuella bestämmelsen
can 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 lösgendoms 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 bedrivas 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 sådana, om
fastighetsägaren begär det, rörelse reglerna 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 tomtagret förrän
eventuell nedskrivning av lagret återförrts till beskattning.

Vissa redaktionella ändringar har skett i sjuende 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 innehåller någon vid tiden för rörelsens påbörjande och inte heller fastigheter som han erhåller i av eller gåva. För det fall att en ård fastighet utgör omsättningstillgång hos arvätaren 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 nya ägaren bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter eller om sådan rörelse bedrivs av ett fämansföretag i vilket den nye ägaren eller dennes make är företagsledare.


Undantaget under e) 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 e) är stränga. Som ordlagen 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 fastighet 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 förvarvskälla 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 bestriven av deltagarna själva. Likaså skall fastigheter, som ägs av ett handelsbolag, anses ägda direktt 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 bedrivit rörelse. Regeln utgår från det skattemässiga resultat som skulle ha uppkommit om företagets fastigheter i stället innehavts 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 omsättningstillgång hos andelsägaren. Sistnämnda regel har betydelse endast vid inkomstbeskattningen. Vid förmögensberäkningen 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 omsättningfastigheten 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 §.


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 förvärven enligt tredje stycket i vissa fall möjlighet att återföra nedskrivningen till beskattnings vid taxeringen för förvärvsåret (s. k. avskattnings). 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 framtidiga 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 värderingsavdrag skall emellertid beaktas på vanligt sätt. Sker ingen avskattning skall tillgången alltid behandlas som omsättningstillgång. Framhållas kan slutligen att rätten till värderingsavdrag vid beräkning av den löpande fastighetsinkomsten inte påverkas av om den skattslydiga väljer att skattra 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 omsättning
fastighet, 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 ingångsvärden 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 skattslydige bedriver eller tidigare har bedrivit rörelse, utgått. Att en skattslydig 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 värderingsavdrag framgår redan av andra stycket. Regeln beträffande en skattslydig som tidigare har bedrivit rörelse tog sigte på fastigheter som upplätits till utomstående rörelseidkare och för vilka fastighetsägaren begär 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 sälunda 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 värderingsavdrag 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 stadigvarande bruk i försäkringsrörelsen. Av allmänna principer torde vidare följa att värderingsavdraget skall återföras om den
skattskyldige överläter en fastighet genom ett benefiktfång, t. ex. i form av en gåva till en anhörig. Avdragen skall återföras till beskattnings 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 bärödlings 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.

<table>
<thead>
<tr>
<th>Stycke i förslaget</th>
<th>Nuvarande lagrum (avser stycke i anvisningspunkten där inte annat angetts)</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>1</td>
<td>1</td>
</tr>
<tr>
<td>2</td>
<td>punkt 3 b fjärde stycket av anvisningarna till 29 § utom sista mening-</td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td>en</td>
</tr>
<tr>
<td>3</td>
<td>punkt 3 b fjärde stycket sista meningan av anvisningarna till 29 §</td>
</tr>
<tr>
<td>4</td>
<td>5</td>
</tr>
<tr>
<td>5</td>
<td>2</td>
</tr>
<tr>
<td>6</td>
<td>3</td>
</tr>
</tbody>
</table>
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 fjärde 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 innebörden 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 eventuellt kontraktssavskrivning eller använd-
ning av investeringsfond eller liknande redan vid fastställande av anskaffningsvärdet. Med hänsyn till detta fyller orden "eller oavskriv en del därav" inte längre någon uppgift.

Tiopte 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 länsräten. Den föreslagna justeringen innebär att avdraget i stället bestäms till 20 % per år. Avdraget kan inte förskjutas.


Sista meningen i nuvarande tionde stycket blir onödig genom den föreslagna restvärdeavskrivningen och har tagits bort.

Tolvte 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 medes 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 förorlrats 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 medes utöver denna avdrag för mellanskillnaden. Det ankommer på skattskyldig som vill utnyttja denna möjlighet att företa 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 sälts 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 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)**


Andra stycket innebär bestämmelser om gränssnäringar mellan sådana delar av och tillhörer 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 häröras 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 anvisningpunktens. 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 häröras till byggnadsinventarier om utgifterna för ledningen till minst tre fjärdedelar kan anses häntörliga till rörelseändamålet. Om utgifterna för ledningen till minst tre fjärdedelar kan anses häntörliga till byggnadens allmänna användning skall ledningen häröras 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 byggnadsverket utgör av det totala taxeringsvärdet. I taxeringsvärdet ingår inte s. k. industrielltbehör 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 meningens 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.


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 överlätarens avskrivningsplan. Detta innebär att den nye ägaren kommer i samma skattesituation som den föregående ägaren befannit
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 primäraavdrag. Enligt förslaget skall rätten till primäraavdrag inträda samtidigt med den ordinarie avskrivningsrätten, dvs. när byggnaden har färdigställts. Vid beräkning av avdraget skall i konsekvens med detta hänsyn också tas till beskattningsarets längd och till hur länge byggnaden har innehafts under beskattningsarets.

I tionde stycket har gjorts ändringar av språklig natur.

**Punkt 11 av anvisningarna till 29 §**

I anvisningpunktten 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.


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 värdeinkäntningsavdrag 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 värdenminskningsavdrag 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 §. Innehörden 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 hänsynsvis ändrats. Detta hänger samman med de föreslagna ändringarna i avskrivningsreglerna på byggnader och markanläggningar.

Enligt nuvarande regler i nionde stycket gäller vid skadeförsäkringsfall att förbättringskostnad är avdragstill vid realisationsvinstbeskattning endast i den män 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 skillnaderna mellan försäkringsersättning 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 förstärts eller skadats, normalt skattepliktiga. Skatteplikten omfattar ersättningar för byggnader som är avsedda att användas i rörelse, driftbyggnader på jordbruksfastigheter och byggnader på konventionellt taxerade

**Punkt 2 c av anvisningarna till 36 §**

I anvisningspunkten anges hur åtnjutna värdeminskningssatser på annan löshändelse 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 förrådsfastighet eller rörelse. Enligt mitt förslag kommer återvunna värdeminskningssatser på ifrågavarande slag av egendom också att kunna tas upp till beskattning i inkomstslaget annan fastighet. Detta föranler en ändring av förevarande anvisningpunkt.

F. n. finns i anvisningspunkten en hänvisning till 29 § 1 mom. andra stycket såvitt gäller innebörden av uttrycket "i beskattningsavseende åtnjutet värdeminskningssats". 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 skatteäggiga 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 beskattningsärets 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 fordrningar, 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 1981:01) har jag ansett att det inte är lämpligt att nu föra in begreppet reserveringar för framtida utgifter i lagtexten. Jag har i stället näckt mig med att i den föreslagna bestämmelsen använda ordet "skuldpster" 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 omsättningfastigheter. År 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 innehafs direkt av aktie- eller andelsägaren. Vid beräkningen av aktierna 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 andelen 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.


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 omsättningfastighet kan bli föremål för såväl ned- som avskrivning medför emellertid att hänsyn måste tas till medgivna värde- minskningsavdrag 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 utförd i den allmänna motiveringen. Jag skall därför nu i huvudsak upphålja 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 årsskrut, 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 intäktssedovisningen 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 nedflagda direkt kostnaderna och - i hantverks- eller konsultrörelse - lägst ett belopp motsvarande samtliga nedflagda 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 sättet stycket motsvarar supplementärregel 1 i punkt 2 sjätte stycket av anvisningarna till 41 §. Regel, 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 på 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.


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 syntes bl. a. på det fallet att uppdragsgivaren, t. ex. ett byggnadssköterska, 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 värden 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. År 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 uppbarna a-kontobetalningar. 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 skatterättsliga resultat som om de båda företagen hade utgjort en enda skattskyldig. År 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-koontorsättningarna till uppdragstagaren kan ge upphov till.


4.2 Förslaget till lag om eldsvådfonder

Tillämpningsområdet (1–2 §§)

Enligt förordningen (1950:168) om särskilda investeringsfonder för förorade 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.


11 § 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.


12 § andra stycket föreskrivs att de vid inkomsttaxeringen använda inventarie-, byggnads-, markanläggnings- och lagerbegreppen gäller vid tillämpning av eldsvådedefondssystemet.

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 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 spårsregeln om den skattskyldige har gjort utrangeringsavdrag. Avdragsutrymmet begränsas då – sedan hänsyn tagits till eventuellt vederlag för byggnadsmaterial o. d. – med belopp motsvarande det skatteämnets 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. Spårsregelns 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:

<table>
<thead>
<tr>
<th></th>
<th>Huvudregeln</th>
<th>Kompletteringsregeln</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Ingående bokförd värde 100 000</td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Avskrivning</td>
<td>30 000</td>
<td>50 000</td>
</tr>
<tr>
<td>Lägsta tillåtna värde vid beskattningsårets utgång</td>
<td>70 000</td>
<td>50 000</td>
</tr>
</tbody>
</table>

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 det 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 dragdenna 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.


15 Riksdagen 1980/81. I samled. Nr 68. Bil. A
en kraftig prisstegning 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 högst 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 beskattnings-
årets 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.,
är avdrag således görs med högst 1 000 kr. för belopp som sätts av till
eldsvådefond för lagertillgångar. Avdraget får dock inte överstiga ersättnin-
gen 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 lagerröjning 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.
Ianspråkatgandet 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 olycksändelsen 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.


Själva ianspråktagandet av en eldsvådeffond, dvs. den bokföringsåtgärd varigenom fonden så att säga försviner 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 omfat- ta 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 eldsvådeffonden enligt bestämmelserna i 9 § senast skall tas i anspråk.

Ianspråktagande i viss förvärvskälla (5 §)

Enligt förslaget skall en eldsvådeffond 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 karakter av en kapitalplacering. Vid prövningen bör hänsyn också tas till kommunernas skatteunderlag.
Verkningar av ianspråkttagande m. m. (6-7 §§)

Ett ianspråkttagande av en eldsvädefond 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 ianspråkttagande 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 eldsvädefond har tagits i anspråk för exempelvis anskaffning av inventarier skall dessa – såvitt gäller beräkning av vårdenminskningsavdrag – 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 ianspråkttagande 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 ianspråktagett fondbelopp.

Regeln i 7 § förslaget att ett tidigare till eldsvädefond 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 eldsvädefond 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 eldsvädefond 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 §). Pföljden när ianspråkttagandet sker i en annan ordning än den förutsatta är, enligt första stycket 1), att fonden återföras till beskattning.

Enligt första stycket 2), som inte har någon motsvarighet i den nu gällande förordningen, skall eldsvädefonden återföras till beskattning om hela eller den huvudsakliga delen av den aktuella förvärvskällan har överlåtits eller om verksamheten har upphört. Med huvudsaklig del avses atminstone 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. Eldsvädefonden 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 eldsvädefond 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 regeringsrådets 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 uppstås då en eldsvådelond återförs till beskattning.

Av andra stycket framgår att en äganderättsövergång genom bodelning eller genom arv eller på grund av förordnaende i testamentet i princip skall behandlas på samma sätt som överlätelse genom exempelvis försäljning eller gäva. 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 testamentet. 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 nedbrunnna 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 sammansvungenhet kan erinras om att en dispensregel med samma syfte finns i 3 § lagen (1978:970) om uppskot med beskattning av realisationsvinst. För tydlighetens skull kan slutligen påpekas att något förvärv inte bör anses ha åtgärdat om en make själv bedrev verksamheten redan före arvskifte 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 förhållandena, 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 återförts till beskattning skall det återförda beloppet ökas med 3 % – vid likvidation, avskifte eller fusion 2 % – för varje taxeringsår som har förlutit sedan det är då avdrag medgavs t. o. m. det är 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 eldsvådfond 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 räntebäckning 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 eldsvådfond skall kombineras med ett särskilt tillägg på 30 % av det återförda beloppet. Det finns ingen anledning att behandla en återföring på grund av likvidation, avskifte 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 §)


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 uttagsmarkerings 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) 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 färre stycken av anvisningarna till 3 § skall med avyttring likställas förust av tillgång, om försäkringsersättning eller annan ersättning för skada har utgått och ersättningen inte har föranlett avdrag för avsättning till eldvådefond. I 3 mom. 3) anges att särskild skatteberäkning får göras för intäkt, som har uppkommit genom att eldvådefond har återförs 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 unges 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 tvetan inte torde föreligga om avsikten med bestämmelsen har den fått en i viss man 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 hantering 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 värdenminskning 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 konkursgärdet, vid taxeringen för det beskattningsår under vilket beslut om konkurs har meddelats.
13 §

1 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 fjonde 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 tas i anspråk för arbeten på en markanläggning, som utgör omsättningsstigning 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
Prop. 1980/81:68

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 kontraktssavskrivning 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 lagrädets yttrande inhämtas över förslagen till
1. lag om ändring i kommunalkattelagen (1928:370),
2. lag om eldvädefonder,
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 förlustutjärnning 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.
I 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. 1950:170
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 § 1976:885
punkt 3 b av anvisningarna till 29 § 1977:1172
punkt 3 c av anvisningarna till 29 § 1970:169
punkt 3 d av anvisningarna till 29 § 1950:170
punkt 6 av anvisningarna till 29 § 1938:308
punkt 10 av anvisningarna till 29 § 1965:573
punkt 4 av anvisningarna till 41 § 1979:612.
19 §
Till skattepliktig inkomst enligt denna lag räknas icke:

- vad som vid bodelning eller eljest på grund av giftorätt tillfallit make eller
  vad som förvärvas genom arv, testamente, fördel av oskift bo eller giva;
- vinst av 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 riken utfärdade
  premieobligationer och ej heller sådan vinst i utländska 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
  om arbetskadeförsäkring tillfallit den försäkrade, om icke ersättningen
  grundas på förvärvsinkomst av 6 000 kronor eller högre belopp för år eller
  utgor förädlarpenning, så ock sådan ersättning enligt annan lag eller särskild
  för fattning, som utgatt anmerkades än på grund av sjuktörsäkring, som nyss
  sagtis, till någon vid sjukdom eller olycksfall i arbete eller under militärtjänst-
  givning eller i fall som avses i lagen (1977:265) om statligt personskadeskydd
  eller lagen (1977:267) om krigsskadeersättning till sjömän om icke ersätt-
  ningen grundas på förvärvsinkomst av 6 000 kronor eller högre belopp för år,
  även om 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 livränten är skattepliktig enligt 32 § 1 eller 2 mom., så ock
  ersättning som utgår på grund av trafikförsäkring eller, med nedan angivet
  undantag, annan ansvarsförsäkring eller på grund av skadestandsförsäkring
  och avser förlorad inkomst av skattepliktig natur;
- ersättning på grund av ansvarighetsförsäkring enligt grunder som fast-
  ställits i kollektivavtalet mellan arbetsmarknadens huvudorganisationer till den
  del ersättningen utgar under de första trettio dagarna av den tid den skadade
  är arbetsoförmögen och beräknas så att ersättningen uppgår för insjukån-
  dedagen till högst 30 kronor och för övriga dagar till högst 6 kronor för
dag;
- belopp, som till följd av försäkringsfall eller återköp av försäkringen utgatt
  på grund av kapitalförsäkring;
- försäkringsersättning eller annan
  ersättning för skada på egendom
  dock att skatteplikt föreligger dels i
  den mån ersättningen avser drift-
  byggnad på jordbruksfastighet.

---

2 Senaste lydelse 1970:1157.
Nuvarande lydelse

bruksfastighet. av annan fastighet eller av rörelse eller i den man ersättningseljest motsvarar sådan skattepliktig intäkt eller motsvarar sådan avdragsskill omkostnad, vilken är att hänföra till någon av nämnda förvärskällor;

Föreslagen lydelse

hygien på fastighet som avses i 24 § 1 mom., hygien som är avsedd för användning i ägarens rörelse eller sådan del av värdet av markanläggning som får dras av genom årliga värdeförmögningsavdrag, dels i den man köpeskilling. som skulle ha influtit om den försäkrade eller skadade egendomen i stället hade sälts, hade varit att hänföra till intäkt av fastighet eller av rörelse och dels i den man ersättningseljest motsvarar skattepliktig intäkt av eller avdragsskill omkostnad för fastighet eller rörelse.

vinstandel, återbäring eller premieåterbetalning, som utgått på grund av annan personförsäkring än pensionsförsäkring eller sådan sjuk- eller olöcksförsäkring 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 man givaren enligt 20 § eller punkt 5 av avvisningarna till 46 § icke är berättigad till avdrag för utgivet belopp;

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

studiöstöd 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 hänryck den bidragsberättigade icke göra avdrag för kostnader avsett skola bestridas med bidrag af förevarande slag;

allmänt barnbidrag;

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

kontantunderstöd, som utgives av arbetslöshetsnämnd med bidrag av statsmedel;

handikapplersättning enligt 9 kap. lagen om allmän försäkring, så ock hemsjukvårdsbidrag, som utgår av kommunala eller landstingskommunala medel till den vårdbehövande:
kommunalt bostadsstöd enligt lagen (1962:392) om hustrutillägg och kommunalt bostadsstöd till folkpension; 
kommunalt bostadsstöd 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 upphurit från personalstiftelse ur medel, för vilka avdrag icke medgivits vid taxering, vid första tillfälle dylika medel finnas i stiftelsen; 
gottgörelse som arbetsgivare upphurit från pensionsstiftelse, till den del stiftelsen ej ägt andra medel för att lämna gottgörelsen än sådana för vilka avdrag icke utnämnts 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 §

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, ända skall avräknas i vissa fall och inräknas i bruttointäkt hos mottagaren framgår av 43 § 3 mom. 

Avdrag må icke ske för: 
den skattekyligis levnadskostnader och därtill hänförda utgifter, däruti 

inbegripet vad skattekylig utgivit såsom gåva eller såsom periodiskt 
derstöd eller därmed jämförlig periodisk utbetalning till person i sitt 
 
hushåll;

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

ränta a den skattekyliges eget, i hans förvärvsverksamhet nedlagda 
kapital;

svenska allmänna skatter;
kapitalavbetalning a skuld;
avgift enligt 8 kap. studiestödslagen (1973:349);
avgift enligt lagen (1972:435) om överlastavgift;

1 Senaste lydelse 1979:1146.
avgift enligt lagen (1976:666) om påföljder och ingripanden vid olovligt byggande m. m.;
belopp, för vilket arbetsgivare är ansvarig enligt 75 § uppbörslagen (1953:272):

avgift enligt lagen (1976:206) om felparkeringsavgift:
överförbrukningsavgift enligt ransomeringslagen (1978:268):
förlust, som är att hänföra till kapitalförlust m. m. i vidare mån än som får ske enligt 36 §.
(Se vidare anvisningarna.)

Se vidare anvisningarna.

1 m.o.m. 4 Från bruttointäkten av annan fastighet må, där ej annat förankledes av vad nedan i 2 och 3 mom. stugor, avdrag göras för omkostnader, såsom för:
brandförsäkring, reparation och underhåll av byggnader:
vicevård, portvakt, gardiskarl, vattenförbrukning, renhållning och behållning, förbrukningsartiklar med mera dyligt, i den mån dessa kostnader kunna anses ärliga fastighetsägaren såsom sådan;
pensioner, periodiska understöd eller därmed jämförliga periodiska utbetalningar på grund av förutvarande anställning å fastigheten:
vrådminskning, som byggnad är underkastad;
vrådminskning genom slitning, utstrangering eller eljest av fastighetsägaren tillhöriga maskiner och andra inventarier, som höra till fastigheten:

rånta ålånat, i fastigheten nedlagt kapital samt tomträttsavgäld eller liknande avgäld:
anskaffning och insättning av

4 Senaste lydelse [1979:1017].
sådana utrustningsdetaljer i skyddsrum, vilka endast hava värde ur civilförvarvssynpunkt, såsom speciella dörrar, luckor och kurvor för dessa, inne begränsningsväggar för gaslång vid ingångar och reservutgångar, hittrenare och tillhörande fördelningsledningar.

29 §

1 m.m. I från bruttointäkten av rörelse må 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 rämmen och varor till förädling, förbrukning eller försäljning i rörelsen; skolande- där vid salunda förädlat eller eljest kommit till användning utgjorts av produkter eller rämmen från fastighet, som av den skattsylige ägts eller brukats, eller från annan av homom idkad rörelse, som är att anse som särskild förvärvsskälla – värdet av samma produkter eller rämmen uppdragas till det belopp, varmed de redovisas såsom intäkt av festighet eller av den särskilda förvärvsskällan, samt – där moderbolag eller övertagande förening övertagit dessa rämmen eller varor från dotterbolag eller överförande förening vid sådan fusion som i 28 § 3 m.m. första eller andra stycket avses – värdet av samma rämmen eller varor uppdragas till belopp, motsvarande det hos dotterbolaget eller den överförande föreningen i beskatt-

1 m.m. Från bruttointäkten av rörelse har avdrag göras för allt, som är att anse som driftkostnad. Hit räknas, bland annat:

kostnad för anskaffning av rämmen och varor till förädling, förbrukning eller försäljning i rörelsen; och skall- där vid salunda har förädlat eller eljest kommit till användning har utgjorts av produkter eller rämmen från fastighet, som av den skattsylige har ägts eller brukats, eller från annan av homom idkad rörelse, som är att anse som särskild förvärvskälla – värdet av samma produkter eller rämmen tas upp till det belopp, varmed de redovisas som intäkt av festighet eller av den särskilda förvärvsskällan, samt – där moderbolag eller övertagande förening har övertagit dessa rämmen eller varor från dotterbolag eller överförande förening vid sådan fusion som avses i 28 § 3 m.m. – värdet av samma rämmen eller varor tas upp till belopp, motsvarande det hos dotterbolaget eller den överförande föreningen i beskatt-

5 Senaste lydelse 1979:612.
Nivaranande lydelse

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;

värderminsänkning genom släting, uttagningseller ejtjäst av rörelseidkaren tillhöriga maskiner och andra inventarier eller, om dylik tillgång är underkastad hastig förbrukning, kostnad för anskaffning av tillgången;

värderminsänkning på patenträtt och annan liknande rättighet;

värderminsänkning genom släting och därmed jämförlig orsak, som byggnad, vilken är avsedd för användning i ägarens rörelse, är underkastad;

värderminsänkning på markanläggning, avsedd för användning i ägarens rörelse;

värderminsänkning på naturtillgångar såsom gruvor, stenbrott och dylikt genom deras tillgodogörande;

ränta åt lånat kapital, som nedlagts i rörelsen, så och å gåld, som den skattskyldige ådragit sig för sin utbildning för rörelsen;

kostnad för facklitteratur, instrument och dylikt, som varit nödvigt för utövande av vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet;

speciella för rörelsen utgående skatter eller avgifter till det allmänna:

16 Riksdagen 1980/81. I saml. Nr 68. Bil. A
Nivårande lydelse

förlust, som uppstått i rörelsen och ej är att hänföra till kapitalförlust;

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 skyddsmark vilka endast har av värde ur civilförsvarssynpunkt, såsom speciella dörrar, luckor och karmar för dessa, intre begränsningsväggar för gasfäng vid ingångar och reservutgångar, luftrenare och tillhörande fördelningsledningar.

Har skattskyldig tillgodoräknat sig avdrag för värdenminskning å tillgång, skall avdraget anses i beskattningssavseeende ämnadet i den män det medfört att den lagerade inkomsten beräknats till lägre belopp än eljest skolat ske eller och medfört ökning av förlustbelopp som må utnyttjas för avdrag enligt de särskilda bestämmelserna om rätt till förlustutjämning. Tillgångens anskaffningssvärde minskat med ämnadia värdenminskningsavdrag utgör tillgångens i beskattningssavseeende oavskrivna värd.

41 d §

Vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet och rörelse medges avdrag för befolk som i räkenskaperna har avsatts till resultatutjämningslond. Avdraget får uppgå till

Vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet och annan rörelse än penning- och försäkringsrörelse medges avdrag för befolk som i räkenskaperna har avsatts till resul-

Senaste lydelse 1979:612.
Nuvarande lydelse

Högst \textit{tjugo} procent av summan av de belopp som den skattskyldige under beskattningsåret har erlagt som lön till arbetstagare hos honom i förvärsväskan (lönekostnad). I fråga om skattskyldig, som är fysisk person, får avdraget uppgå till högst summan av \textit{tjugo} procent av lönekostnaden och \textit{femton} procent av den vid taxeringen till statlig inkomstskatt beräknade inkomsten av förvärsväskan efter avdrag för den lönebaserade men före avdrag för den inkomstbaserade fondavsättningen och - i förekommende 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 egenvärd.

Avdrag för avsättning till resultatutjämningsfond medges inte i fråga om förvärsväskilla 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 avgiftskyldighet 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 anstellen föreligger (för 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. Ägdes 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.

Föreslagen lydelse
tutjämningsfond. 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 förvärsväskan (lönekostnad). I fråga om skattskyldig, som är fysisk person, får avdraget uppgå till högst summan av \textit{tjugo} procent av lönekostnaden och \textit{femton} procent av den vid taxeringen till statlig inkomstskatt beräknade inkomsten av förvärsväskan efter avdrag för den lönebaserade men före avdrag för den inkomstbaserade fondavsättningen och - i förekommende 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 egenvärd.
Avdrag för avsättning till resultatutjämningsfond skall aterföras till beskattning nästföljande beskattningsår.

Av punkt 2 tionde och elfte stycke ena av avvisningarna till 41 § framgår att avsättning till resultatutjämningsfond kan medföra att rätten till lagermedskrivning begränsas.

Av punkt 2 tionde och elfte stycken samt punkt 3 tredje stycket av avvisningarna till 41 § framgår att avsättning till resultatutjämningsfond kan medföra att rätten till lagermedskrivning begränsas.

Anvisningar

till 20 §

1. Till skattekyldiga levnadskostnader, för vilka avdrag enligt denna paragraf ej medges, räknas bland annat premiär för egna personliga försäkringar och avgifter till kassem, föreningar och andra sammanutslagningar, i vilka den skatteliktige är medlem. Avdrag får dock göras för sådana premiärer och avgifter i den omfattning som anges i 25 § 1 mom., 33 § och 46 § 2 mom. samt punkt 2 av avvisningarna till 22 §, punkt 9 av avvisningarna till 29 § och punkt 6 av avvisningarna till 33 §.

Utgifter för representation och liknande andamål åro att hänföra till omkostnader i förvärvskälla endast om de har omedelbart samband med verksamheten, såsom de fråga uteslutande är om att inleda eller bibehålla affärsförbindelser och liknande eller då utgifterna avser jubileum för företaget, invigning av mera betydande anläggningar för verksamheten, stapelavlåpning eller jämförliga händelser eller då utgifterna avser jubileum för företaget, invigning av mera betydande anläggningar för verksamheten, stapelavlåpning eller jämförliga händelser eller då utgifterna åro att hänföra till personalvård. Avdrag må i det enskilda fallet icke åtminnas med större belopp än som kan anses skäligt.

5. Angående vad som är att hänföra till kapitalkostnader i rörelse hänvisas till punkt 10 av avvisningarna till 29 §. Vad där stodgats angående

5. Till kapitalkostnader räknas förlost som inte har samband med någon förvärvskälla samt förlost som visserligen har sådant samband men inte

---

Senaste lydelse 1979;1157.
Senaste lydelse 1951;324.
Nuvarande lydelse

sådan förlust i rörelse skall äga motsvarande tillämpning även för andra förvärvskällor.

Föreslagen lydelse

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 man köpskilling som skulle ha influerat om den skadade eller förstorade egendomen i stället hade såltits hade utgjort intakt i förvärvskällan.

b) genom brand eller annan olyckshändelse uppkommen skada på eller förstörelse av byggnad eller av sådan del av markanläggning för vilken värdeinskningssavdrag kan komma i fråga.

c) förlust på låneforderingar, 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 sådans 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 sådans skattskyldige nära.

e) utgör för projektering av byggnader och markanläggningar, avsedda för stadsvarande bruk i jordbruk, skogsbruk eller rörelse, även om byggnads- eller anläggningsarbetet inte genomförts.
4. Till intäkt av jordbruk
med binäringar hänföres intäkt
genom avyttring av djur, andra varor
eller produkter eller av maskiner och
andra inventarier, avsedda för stadig-
varande bruk, eller av tillgångar som
är likställda däremed vid beräkning av
värdenminskningsavdrag. Likaledes
hänföres hit intäkt genom annan
inkomstgivande användning av jord-
brukets eller dess binäringars alster,
inventarier eller arbetspersonal, så-
som körslor, utnyttning av dragare,
maskiner och dylikt. Hit hänföres
även värdet av vad skattskyldig
direkt tillgodogjort sig av jordbru-
kets eller dess binäringars avkast-
ning för sin, sin familjs eller annan
hushållsmedlems räkning eller för
avlönning eller liknande vederlag åt
personal, som inte tillhört den skatt-
skyldiges hushåll, eller för förädling
eller förbrukning i rörelse, som dri-
vits av den skattskyldige, eller för
utgörande av undantagsförmåner el-
ler annan förpliktelse som ålegat den
skattskyldige i förhållande till någon
som inte 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 beskattningsåret nyttjanderättshava-
rens rätt till fastigheten upphört, om förbättringen utförts under tid varunder
jordägaren innehaft fastigheten. Intäkten beräknas på grundval av tillgangens
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 upphört från

9 Senaste lydelse 1972:741.
Nuvarande 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 tryggnande av pensionsutförsel m. m. i sin balansräkning en post Avsatt till pensioner, äga 28 § 1 mom. sjätte-nionde stycke(na motsvarande tillämpning i fråga om jordbruksfastighet.

10. Ersättning på grund av skade-
försäkring skall anses såsom intäkt av jordbruksfastighet, i den män köpe-
skilling, som skulle hava influerit därefter försäkrad egendom i stället försäljts, varit att hänföra till intäkt av jordbruksfastighet eller i den män ersättningen ejest motsvarar sådan skattepliktig intäkt eller motsvarar sådan avdragshylla omkostnad, vilken är att hänföra till nämnda förvärvs-
källa.

11. Till driftkostnader hänförs lön eller liknande vederlag liksom underhåll åt personal, som används för jordbruket eller dess binäringar: undantagsförmåner, pensioner, periodiska utbetalningar på grund av förutvarande anställning på fastigheten; arrendeavgift; avgärd, som hänför sig till fastigheten; ränta på lanat kapital som nedlads i fastigheten eller används för dess drift; kostnader för inköp av djur, utgård, godset, dylikt; kostnader för reparation och underhåll av driftbyggnader, markanläggningar och inventarier; kostnader för anläggning av ny skog: kostnader för vårdf och underhåll av skog, såsom förvaltning, bevakning, väg- och byggnadsunderhåll, skyddsliknande, skogsindelning m. m., samt vid skogsavverkning kostnader för vikets huggning, tillredning, utdrivning, flottning m. m.; kostnader för försäkring av personal, byggnader, skog, gröda, djur, för-råd och inventarier som inte är att hänföra till personlig lösegendom, m. m. Skall ersättning för avyttrade skogssprodukter behandlas som engangsersättning på grund av allframtidsupptagelse (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.
paräknas i jordbruksdrift, såsom upptagande av nya förster- eller dörröppningar samt flyttning av innerväggar eller inredning i samband med omdisponering av ekonomibyggnad, exempelvis i samband med omläggnings 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 skyttelrum som har värde endast från civilförsvars-synpunkt, såsom speciella dörrar, luckor och karmar för dessa, inre begränsningsväggar för gaslång vid ingångar och reservgångar, hufvude- och tillhörande fördelningsled-ningar.**

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

Utgifter för inköp och planering av träd och buskar för yrkesmässig frukt- eller bärödlings får efter den skattskyldiges eget val dras av antingen i sin helhet det är då inköpet eller planeringen har ägt rum eller genom årliga värdeminskningssavdrag. **Värdeminskningssavdraget beräknas enligt avskrivningsplan till viss procent för är räknat av odlingsens anskaffningsvärde. Beräkningen görs från den tidpunkt då odlingen har fördigställts. Procent- satsen för värdeminskningssavdrag bestäms efter den tid odlingen beräknas vara ekonomiskt användbar. Föreskrifterna i punkt 4 sjätte och sjunde stycken 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 personalstifelse och kostnad för pensionsförsäkring får ske enligt bestämmelserna om försäkring i punkt 2 av anvisningarna till 29 §.

Redovisar arbetsgivare enligt lagen (1967:531) om tryggande av pensions-
utläsning m. m. i sin balansräkning en post Avsatt till pensioner. åger 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, naturförmåner eller annat, dock högst för vad som motsvarar marknadsmässigt vederlag för barnets arbetsinsats. Motsvarande belopp får dras av som driftkostnad. För kvinnor och underhåll till skattskyldigs barn, som ej fyllt 16 år, får avdrag inte göras. Lönen och underhålet skall då inte heller tas upp som inkomst för barnet.

Punkt 18 av anvisningarna till beträffande inkomst av jordbruksfastighet.

3. Kostnad för anskaffande av byggnad, som är belägen på fastigheten och som är avsedd att användas för driften i förärvsskälen, däremot inbegripet behövlig bostadsbyggnad, drages av genom årliga värdeminskningssvårdrag. För tillfällig byggnad, som är avsedd att användas endast ett fåtal år, får dock anskaffningskostnaden i sin helhet dragas av för det är då byggnaden anskaffades.

Som för driften behövlig bostadsbyggnad anses dels byggnad, som är upplät till personal (personalsbo-

stad), dels ockägres eller brukares bostadsbyggnad, i den man byggnaden ej representerar ett större värde

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 värdenminskningen som kan anses belöpa på behövlig bostadsbyggnad. Med ekonomi-
byggnad 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 här-
med inräknas ej i anskaffningskostnad för ekonomibyggnad kostnad för
sådan tillgång som bas, box eller spilta, båsavskiljare, foderbord, foder-
grind, vattenkopp, spaltgolv, ut-
rustning för skrap- och svämungod-
ling med tillhörande urinbrunn eller
gödselbehållare, gödselstads, mjölni-
ningsanläggning, kylbassäng, pump, 
sadan ledning för elektrisk ström, 
vatten eller avlopp som är avsedd för
driften eller fläkt eller ventilations-
anordning. I byggnads anskaffnings-
kostnad inräknas ej heller kostnaden
för sådan tillgång som silo- eller
torkanläggning, fast transportör, 
hiss eller liknande. Däremot inräk-
nas i anskaffningskostnaden för
byggnad kostnaden för sådan anord-
ning 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 stor-
lek. Avdrag får sålunda avse endast
så stor del av värdenminskningen som
kan anses belöpa på behövlig
bostadsbyggnad. Med ekonomi-
byggnad avses annan driftbyggnad
än bostadsbyggnad.

I en byggnads anskaffningsvärde
inräknas inte avgifter för sådana delar
och tillbehör, som är avsedda att
direkt tjäna byggnadens användning
i driften (byggnadsinventarier). I
enlighet härmed räknas som bygg-
nadsinventarier sådana tillgångar
som bas, box eller spilta, båsavskil-
jare, foderbord, fodergrind, vatten-
kopp, spaltgolv, utrustning för
skrap- och svämungödsling med till-
hörande urinbrunn eller gödselbe-
hållare, gödselstads, mjölningsan-
läggning, kylbassäng, pump, sådan
ledning för elektrisk ström, vatten
eller avlopp som är avsedd för dri-
ffen eller fläkt eller ventilationsan-
ordning. Som byggnadsinventarier
räknas också sådana tillgångar som
silol eller torkanläggning, fast trans-
portör, hiss eller liknande. Däremot
inräknas i anskaffningsvärde för en
byggnad avgifter för sådana anord-
nningar som är nödvändiga för bygg-
nadens allmänna användning, såsom
ledning för vatten, avlopp, elektrisk
ström eller gas och annan liknande
anordning. Anskaffningsvärde 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 tjarar
Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Driften respektive byggnadens allmänna användning. Ledningen skall dock i sin helhet hänföras till bygg-
nadsinventariet om utgifterna för led-
ningen till minst tre fjärde delar kan an-
ses hänförliga till driften. Om utgi-
fterna för ledningen till minst tre fjärde

delar kan anses hänförliga till byggnadens allmänna användning skall ledningen i sin helhet
hänföras till byggnaden. I fråga om byggnadsinventariet tillämpas de föreskrifter som enligt
punkt 5 gäller för maskiner och andra för ständigvarande bruk avsedda inventarier.

Av punkt 4 tredje stycket framgår att vissa ledningar, som hör till marken, hänföras till avskrivnings-
underlaget för byggnad.

Avdrag för årlig vårdenminskning 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 anskaffningskostna-
den hänföres även kostnad för till-
eller ombyggnad samt värde av
byggnad som enligt punkt 4 andra
stacket av anvisningarna till 21 §
utgör intäkt av jordbruksfastighet
för jordägaren. Har behyggd fastig-
het förvärvats genom köp, byte eller
därmed jämförligt fäng, skall på
särskilda byggnader eller byggnads-

Av punkt 4 tredje stycket framgår att utgifter för vissa till marken hörande ledningar inräknas i an-
skaffningsvärdet för en byggnad.

Har en byggnad uppförts av den
skatteklyvlig, är byggnadens an-
skaffningsvärdet den skatteklyvliges
utgifter för uppförande av byggnad.

Till anskaffningsvärdet hänförs även utgifter för till- eller ombyg-
nad samt värde av byggnad som
enligt punkt 4 andra stycket av
anvisningarna till 21 § utgör intäkt
av jordbruksfastighet för jordäga-
ren. Har en byggnad förvärvats

genom köp, byte eller därmed jämför-
ligt fäng, skall den verkliga utgif-
ten utgöra anskaffningsvärdet.
Navaranade lydelse

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

Har en investeringsfond e. d. eller statshjälp tagit i anspråk för anskaffning av en byggnad skall som anskaffningsvärde för byggnaden anses den verkliga utgiften för byggnaden minskad med det anspråktagna beloppet.
Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Övergår en byggnad till en ny ägare på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämforligt fäng, för den nye ägaren göra de värderingsavdrag på byggnaden som skulle ha tillkommit den förra ägaren om denne fortvarande hade ägt byggnaden. Vad nyss sagt gäller också om en moderbolag eller en överlägande förening övertar en byggnad från ett dotterbolag eller en eller ägande förening vid sådan fusion, som avses i 28 § 3 mom.

Procentsatsen för värderingsavdrag i fråga om en byggnad bestäms med hänsyn till den tid varunder byggnader av olika slag anges kunna utnyttjas. Därvid skola beaktas även sådana omständigheter som att byggnads användningstid kan antas 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 nyttjanderättssavtalet 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 — utöver årliga värderingsavdrag — med 10 procent av den i planen upptagna kostnaden för ny-, till- eller ombyggnad. Avdraget fördelas med 2 procent under var och ett av de första fem beskattningsväven räknat från och med det år då kostnaden nedlades. Överläses byggnad-
Nuvarande lydelse

---

den inom denna tidrymd, får den nye ägaren på motsvarande sätt tillgodogöra sig de avdrag som återstod för överklararen.

Utrangeras eller nedvdes ekonomibyggnad eller personalbostad, får avdrag ske för vad som återstår avskrivet av anskaffningskostnaden, i den man beloppet överstiger vad som inflyter genom avyttring av byggnadsmaterial eller dylikt i samband med utrangeringen eller rivningen.

4.\textsuperscript{12} Kostnad för anskaffande av markanläggning på jordbruksfastighet, vilken anläggning är avsedd för driften i förvärvskällan, dragas av genom årliga värdeningsavdrag. 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 arbeten av utförs under tid då han ågt fastigheten. Värdeningsavdrag medgives icke för reparation eller underhåll. För tillfälliga anläggningar, som är avsedd att användas endast ett fåtal år, får anskaffningskostnaden i sin helhet dragas av för det är da anläggningen anskaffades.

---

Föreslagen lydelse

---

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

Utrangeras en driftbyggnad, får avdrag göras för vad som återstår avskrivet av anskaffningsvärdet i den man beloppet överstiger vad som inflyter genom avyttring av byggnadsmaterial \textit{e. d.} i samband med utrangeringen.


Till markanläggning hänför sådana markarbete som behövs för att marken skall göras plan eller fast.

---

\textsuperscript{12}Senaste lydelse 1972:741.
Nuvarande lydelse

att marken skall göras plan eller fast, sasom röjning, schaktning eller rivning av byggnad eller annat som tidigare funnits på fastigheten. Vidare inräknas i avskaffningskostnaden kostnaden för körlan, parkeringsplats eller delikt. Till avskaffningskostnaden hänförs även värde av markanläggning som enligt punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 21 § utgör intäkt av jordbruksfastighet för jordägaren.

Föreslagen lydelse


Till markanläggning hänförs inte sådana anordningar som är avsedda att användas tillsammans med vissa maskiner eller andra inventarier i drift. exempelvis utanför djurstall belägen gädda-bassäng, urinbrunn eller liknande anordning eller ledning för vatten, avlopp, elektrisk ström, gas eller annat. Ej heller inräknas kostnaden för stängsel och annan tämligen avspärrningsanordning. I fråga om sådana tillgängar gälla föreskrifterna i punkt 5 om avdrag för värdeninskning av maskiner och inventarier. Ledning som på samma fastighet tjanar såväl en byggmads allmänna användning som den i förvärvskällan bedrivna verksamheten får i fråga om värdeninskningsavdrag i sin helhet behandlas enligt reglerna för maskiner och inventarier, om kostnaden...
Nuvarande lydelse

för ledningen till minst tre fjärde delar kan anses hänförlig till den verksamhet som bedrivs i förvärvskällan. Vid det omvänt förhållande skall hela kostnaden för ledningen anskrivas i anskaffningskostnaden för byggnaden.

Avdrag för årlig värdeförmögenhet av täckliknande enligt avskrivningsplan till 10 procent av anskaffningskostnaden. I täckliknande inbegripas täckt avlopp i direkt anslutning till täckliknande. I anskaffningskostnaden för inräknas kostnaden för isådana omfattande och omfattande av förut anlagt täckliknande.

I fråga om annan markanläggning, såsom oppet däcke, invallnings- och vattenavledningsförrågor, mark- eller skogsväg eller brunn, beräknas avdraget enligt avskrivningsplan till 5 procent årligen av ett belopp som motsvarar tre fjärde delar av anskaffningskostnaden.

Övergår fastighet till ny ägare på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämforligt fang, får den nya ägaren rätt att de värdeförmögenhet avdrag för markanläggning som skulle ha tillkommit förre ägaren om denne fortfarande ägt fastigheten. Övergår fastigheten till ny ägare genom köp, byte eller därmed jämförligt fang, får överlätaren för det att då överlätelsen sker göra avdrag för del av avskrivningsunderlaget för vilket han icke tidigare anmält avdrag. Motsvarande gäller när

Föreslagen lydelse

ve byggnadens allmänna användning. Ledningen skall dock i sin helhet hänföras till markanvändningar eller utgifterna för ledningen till minst tre fjärde delar kan anses hänförliga till den på fastigheten bedriva verksamheten. Om utgifterna till minst tre fjärde delar kan anses hänförliga till byggnadens allmänna användning skall ledningen i sin helhet hänföras till byggnaden.

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

Har en investeringsfond e. d. eller statstidagit ansvar i ansvar för avskrivning av en markanläggning skall den avskrivningsverden för markanläggningen anses den verkligen utgiffen för markanläggningen minskad med den anspråkliga beloppet.

Övergår en fastighet till en ny ägare på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fang, får den nye ägaren göra de värdeförmögenhet avdrag för markanläggning som skulle ha tillkommit förre ägaren om denne fortfarande ägt fastigheten. Vad nyss sagt gäller också om ett moderbolag eller ett övergivande företag övertar en fastighet från ett dotterbolag eller en överhyrande företag 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 värdeminnesningsavdrag. **Avdrag för värden** avskrivning får göras antingen enligt bestämmelserna nedan i denna punkt om restvärdeavskrivning eller med motsvarande tillämpning av föreskrifterna i punkt 5 b d av anvisningarna till 29 § om planenlig avskrivning eller punkt 4 av samma anvisningar om räkenskapsenlig avskrivning av maskiner och inventarier i förelse. 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 är då tillgången anskaffades.

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

Föreslagen lydelse

ägare genom köp, byte eller därmed jämförligt fang. får överlätaren det är då överlätelsen sker göra avdrag för den del av det avskrivningsbara anskaffningsvärdet för vilket han inte tidigare har medgetts avdrag. Vad nu sags 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 värdeminnesningsavdrag 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 anskaffningsväret. Omedelbart avdrag får även ske i fråga om inventarier av mindre värde.

Regler om avdrag avseende beställda men inte levererade inventarier (kontraktavskrivning) 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


17 Riksdagen 1980/81. 1 saml. Nr 68. Bil. A
Föreslagen lydelse

beräkning av inkomst av jordbruksfastighet.

b. Avdrag för värdenminskning av tillgang som avses i punkterna 3–5 medges endast 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 avdrag enligt avskrivningsplan med 10 procent av hela anskaffningskostnaden för täckande 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 föreskrivs.

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 stadgvarande bruk avsedda inventarier, som han inne-

---

15 Senaste lydelse 1978:944.
Nuvarande lydelse

har med nyttjanderätt, och blir
jordägaren omedelbart ägare till vad
som anskaffats, får nyttjanderätts-
havaren ännuav avdrag enligt be-
stämmelserna i punkt 5.

Har nyttjanderätts tavaren erhal-
lit ersättning av jordägaren för vad
som anskaffats, får nyttjanderätts-
havaren på en gång göra avdrag för
den del av anskaffningskostnaden för
vilken han icke tidigare ännuav,
drag, dock icke med högre belopp än
ersättningen. För det beskatt-
ningssär då nyttjanderätten upphör
får nyttjanderätts tavaren göra av-
drag för vad som återstår oavskrivat
av anskaffningskostnaden.

Föreslagen lydelse

ren dra av dessa utfåger enligt
bestämmelserna i punkt 5.

Har nyttjanderätts tavaren erhal-
lit ersättning av jordägaren för vad
som har anskaffats, får nyttjande-
ätts tavaren på en gång göra avdrag
för vad som återstår oavskrivet
av anskaffningsvärden, dock inte med
högre belopp än ersättningen. Det
beskattningssär då nyttjanderätten
upphör får nyttjanderätts tavaren
göra avdrag med oavskriven del av
anskaffningsvärden.

till 24 §

4. Ersättning på grund av skade-
försäkring skall anses såsom intäkt av
annan fastighet, i den män köpe-
skilling, som skulle ha ha infrälit
dårest försäkrad egendom i stället
för sålt. Vart att hänföras till intäkt av
annan fastighet eller i den män ersät-
tningen eljest motsvarar sådan skat-
epåligt intäkt eller motsvarar sådan
avdragsslut omkostnad. vilken är att
hänföras till nämnda förvarvskälla.

4. Till intäkt av annan fastighet
räknas vad som inflverer vid avyttring
av sådana maskiner och andra för
stadsvarande bruk avsedda inventa-
rer, vilka i avskrivningshänseende
inte hänförs till byggnad.

till 25 §

2 a. Avdrag enligt 25 § 1 mom.
medgiver för sådan värdenminskning,
som byggnad även med normalt
underhåll och aktiav vär är under-
kastad. Avdraget beräknas enligt
avskrivningsplan på byggnadens an-
skaffningsvärde. Angående minsk-
ning av avskrivningsunderlag för

16 Senaste lydelse 1950:308.
17 Senaste lydelse 1979:1017.
Nuvarande lydelse

byggnad när särskilt värdaanskningsavdrag beräknas för varmepan- nor och annan maskinell utrustning, se under b nedan.

Som byggnads anskaffningsvärde anses den verkliga kostnaden för dess anskaffande. Vid beräkning av an-
skaffningsvärde för byggnad, som förvärvats tillsammans med den mark på vilken den är belägen, anses
så stor del av fastighetens anskaff-
ningskostnad beräknats på byggnaden, som det vid fastighetstaxeringen fast-
ställda byggnadsvärdet utgör av fast-
ighetens hela taxeringssumma. Om
den återskäende delen av anskaff-
ningskostnaden för fastigheten visas
mera avsevärt över- eller understiga ett skäligt markvärde, får dock det för
byggnaden beräknade värdet jäm-
kas. Har byggnad förvärvats på
annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fäng, skall som
anskaffningsvärde anses det belopp,
som i beskaffningssvårande kvarstår
avskrivet för överlåtaren om ej sär-
skilda omständigheter föranleda an-
nat. Vid beräkning av anskaffnings-
värden i vissa fall äger de två sista
meningarna av punkt 3 b sista stycket
av anvisningarna till 29 § motsvaran-
de tillämpning.

I byggnads anskaffningsvärde in-
räknas kostnad för till- eller ombyg-
nad som nedlågts efter förvärvet av
byggnaden samt kostnad för repara-
tion och underhåll för vilken avdrag
inte medges på grund av föreskrifter-
na 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 värdaanskningsavdrag be-
räknas för varmepanor, hissmaski-
nor och jämförlig maskinell utrust-
ning.

Har en byggnad uppförts av den
skattskyldige, är byggnadens an-
skaffningsvärde den skattskyldiges
utgifter för uppfostrings av byggnan-
den. Till anskaffningsvärdet hänfö-
ra även utgifter för till- eller ombyggnad
samt utgifter för reparation och
underhåll för vilka avdrag inte med-
ge på grund av föreskrifterna i 25 § 2
mom. första stycket b) eller c) och för
vilka bidrag inte har utgått. I anskaff-
ningsvärdet för en byggnad inräknas
even utgifter för planering, para-
ringsplats 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
fjunnits på fastigheten, om rivningen
kan anses ha varit betingad av och
har skett i nära anslutning till den nya
byggnadens uppfostrings.
Nuvarande lydelse

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

Föreslagen lydelse

ten belopna på byggnaden, som det vid fastighetsavskattningen fastställda byggnadsvärdet utgör av fastighetsvärdena taxeringsvärde. Om den del av vederlaget för fastigheten som enligt denna beräkning inte anses belopna på byggnaden visas mera avsevärt över eller underskog ett skälaktigt 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 tillgodondöra sig ett högre anskaffningsvärde än som syns rimligt och kan det antas att detta har skett för att någon av dem bereda obehörig förman i beskattningsavseende, skall anskaffningsvärdet i skälig mån jämkas.

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

Ovriga en byggnad till en ny ägare på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämformligt långt, får den nye ägaren göra de värdenminskningsavdrags på byggnaden som skulle ha tillkommit den förre ägaren om denne fortfarande hade ägt byggnaden. Vad nyss sagtis gäller också om ett moderbolag eller en övergående förening övertar en byggnad från ett dotterbolag eller en överlämnande förening vid sådan fusion, som avses i 28 § 3 mom.

Procentsatsen för värdenminskningsavdrag är 1,5 procent för
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 värdeminskaing av värmepean-
nor, hissmaskinerier och jämför-
lig maskinell utrustning, vars värde
ingår i taxeringsvärdet (byggnads-
värdet), medges enligt särskild
avskrivningsplan efter högre pro-
centtal än för byggnaden i övrigt.
Värdeminsinskingsavdraget beräknas
på utrustningens anskaffningsvärde.
Angaende beräkningen av detta vär-
de 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 fastig-
hetens ägare erlatt, om nyttigheten
är knuten till fastigheten och ej till
ägaren personligen.

Avskrivs maskinell utrustning
enligt särskild plan, skall underlaget
för beräkning av värdeminsinskings-
avdrag för byggnaden minskas i mots-
varande mån. Om tillgång som
ingår i sådan utrustning på grund av
fördämning eller teknikens utveckling

18 Senaste lydelse 1975:259.

Föreslagen lydelse

sten, tegel, betong eller annat jämför-
ligt material och 1.75 för byggnad
av trä. I fall som avses i 25 § 2 mom.
första stycket c) är procenttalen 3.
Avdraget får dock beräknas efter
högre procenttal, om särskilda
omständigheter föreligger därut-
in.

Utrangeras byggnad, som avses i
24 § 1 mom., får avdrag göras för vad
som återsärs oavskrivet av anskaf-
ningsvärdet i den mån beloppet över-
stiger vad som inflyter genom avyst-
ning av byggnadsmaterial e. d. i samband med utrangeringen.

2 b. Avdrag enligt 25 § 1 mom.
för årlig värdeminskaing av värme-
pannor, hissmaskinerier och jämför-
lig maskinell utrustning, vars värde
ingår i taxeringsvärdet (byggnads-
värdet), medges enligt särskild av-
skrivningsplan efter högre procent-
tal än för byggnaden i övrigt. Värde-
minsinskingsavdraget beräknas på ut-
rustningens anskaffningsvärde. An-
gaende beräkningen av detta vär-
de gäller i tillämpliga delar vad som
sägs i punkt 2 a andra – fjarde stycketa.
Vidare medges avdrag enligt särskild
avskrivningsplan för anslutningsavgift
eller anläggningsbidrag avseende
nyttighet för fastighet, som fastig-
hetens ägare har erlatt, om nyttigheten
är knuten till fastigheten och inte
till ägaren personligen.

Avskrivs maskinell utrustning en-
ligt särskild plan, skall underlaget
för beräkning av värdeminsinskings-
avdrag enligt punkt 2 a minskas i mots-
varande mån. Utrangeras sådan
utrustning, får avdrag göras för vad
som återsärs oavskrivet av anskaff-
Nuvarande lydelse
blivit oanvändbar innan fastigheten avvitrats, medgives avdrag för den del av tillgångens värde som kvarstår oavskrivna enligt planen.
Avdrag för årlig värdeförsämring enligt särskild avskrivningsplan medgives även beträffande lösa inventarier. Utangeras sådant inventarium, får avdrag ske för vad som återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet.

3.10 Användes fastighet helt eller delvis i ägarens rörelse, skall avdrag för kostnaden för fastigheten till den del som sådana 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 bedrivna av annan än fastighetsägaren. Vid utangering 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.

Avskrivs tillgång som avses i denna punkt enligt ovanmältta regler för avskrivning av tillgångar i rörelse, far tillgangens värde icke

Föreslagen lydelse
ningsvärdet i den män beloppet översidor vad som inflyter genom avvitrings av material e. d. i samband med utangeringen.

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 medgivas vid beräkning av nettointäkt av rörelsen i enlighet med bestämmelserna i 29 § med tillhörande anvisningar.

Används i annan fall än som avses i första stycket en fastighet för annan 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 tillgång som avses i denna punkt enligt bestämmelserna i första eller andra stycket, far tillgangens värde inte inga i underlaget för

\[29\] Senaste lydelse av förutvarande punkt 3 1980:81:68.
Nuvarande lydelse

ingå i underlaget för annan avskrivning enligt 25 § 1 mom.

Föreslagen lydelse

annan avskrivning enligt 25 § 1 mom.

till 27 §

2. Tomtrörelse anses föreligga, när någon bedriver verksamhet som huvudsakligen avser försäljning av mark för bebyggelse (byggnadstomt) från fastighet, som uppenbarligen förvärvats för att inga i yrkesmässig markförsäljning, såsom när fastighet köpts av ett tomtebolag eller dylikt eller när förvärv 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 från samt överlåtelse som avses i 2 § lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst – avyttrat minst femton byggnadstonter.

Detsamma gäller om makar under äktenskapet sälj tillhoppa minst femton byggnadstonter under angivna tid. Har försäljning av byggnadstonter skett från olika fastigheter eller från olika delar av en fastighet, medräknas vid beräkningen av antalet tidigare sålda byggnadstonter endast sådana tomter som med hänsyn till deras inhördes lage normalt kan anses ingå i en och samma tomtrörelse. Vid beräkning av antalet tidigare sålda byggnadstonter likställdes med försäljning upplåtelse av mark i och för bebyggelse, utom då fråga är om kommuners upplåtelse av tomträtt. Har fastighet genom köp, byte eller därmed jám-

31 Senaste lydelse 1978:971.
Nuvårande 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 samla de innehaft 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 göras 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 inga i den övriga verksamheten, om icke tomtrörelse utgör den huvudsakliga verksamheten.

Har skattskyldig och hans make, om de med hänsyn till antalet tomtrörelseringar enligt andra stycket anses ha drivit tomtrörelse icke under de senaste tio kalenderåren före tavningsåret sålt någon byggnadstomt, anses avyttring av byggnadstomt.
Nadstomt som därefter sker ej som tomtrörelse, om icke byggnadstomten ingår i fastställd stadsplan eller byggnadsplan eller avyttringen skett under sedana förhållanden att tomtrörelse på nytt anses föreligga enligt bestämmelserna i första eller andra stycket. Ovetalset som avses i 2 § lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst verkar icke avbrytande på uppehåll som nu nämns.

Avyttrar skattskyldig återstoden av lagret i sedan 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 likvä belopp, varmed egendomens värde nedskrivits i rörelsen och som icke återförs till beskattning tidigare. Vad som sagt 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 någon är i intresseagemenskap. Obelörig skatteforman. Som skattepliktig intäkt av tomtrörelse räknas likvä belopp, varmed egendomens värde har nedskrivits i rörelsen, i den mån nedskrivningen inte har återförs till beskattning tidigare.

Frågan om oskifte dödsbos avyt-
Nuvarande lydelse

ring av byggnadstomt är att hänföra till tomtrörelse eller ej bedöms 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 jämforligt fang, utgör omsättningsstillgang 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 omsättningsstillgang i byggnadsrörelse eller handel med fastigheter om den hade förvärvats av fåmansföretaget.

Vad i första stycket sagt 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 tvåfamiljefastighet 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 omsättningsstillgäng, varit föremål för byggnadsarbete i byggnadsrörelse, som – direkt eller genom ett handelsbolag – bedrivs av fastighetsägaren, skall värdet av arbetet tas upp som intakt i byggnadsrörelsen. Bedrivs
Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

byggnadsrörelsen – direkt eller genom ett handelsbolag – av fysisk person skall dock värden av denna egens arbete tas upp som intakt endast om varor av mer än ringa värde tas ut ur byggnadsrörelsen i samband med arbetet.

Innehav 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 innehåll av den skattskyldige, skall aktien eller andelen anses utgöra omsättningstillgång. Vad nu sägs gäller dock endast om

a) företaget är ett samansfört företag och den skattskyldige är företagsledare i företaget eller maker till företagsledare,

b) intressegemenskap eftersom räderi mellan den skattskyldige och företaget eller

c) företaget är ett handelsbolag.

I fall som avses i föregående stycke

c) skall – förutom anleden – en mot andelen svarande del av handelsbolagens fastigheter anses som omsättningstillgång hos delägaren. Vad nu sägs gäller dock endast de av bolagens fastigheter som skulle ha utgjort omsättningstillgångar om de innehavits av delägaren.

Skattskyldig, som enligt bestämmelserna i denna avtalspunkten eller punkt 4 innehav omsättningstillgång, anses bedriva rörelse.

4. Förvärvar skattskyldig genom arv eller testament över genom budning i anledning av makes dotter värdepapper, fastighet eller liknande
Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

tillgång, som har utgjort omsättningstillgång i den avlidnede rörelse, avses tillgången utgörer omsättningstillgång även hos den skattskyldige.

Vid i första stycket sags gäller endast om

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

b) den skattskyldige avser att fortsätta den avlidneds rörelse eller

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

Med avskattning avses att den skattskyldige tar upp nedskrivningen belopp som avsikt av rörelse för det av då förvärvet ägde rum.

till 28 §

1. Till intäkt av rörelse hänförs samtliga intäkter i pengar eller varor, som har influvat i rörelsen. Detta innebär, att intäkten skall vara av den normalt ära att räkna med och ingar sasom ett led i den förvärvsuppköpsverksamheten, varom fråga är. Hit räknas alltså inflytande betalning för varor eller produkter, som den skattskyldige för i handel eller tillverkan och gäller detta även för det fall, att rörelseidkaren vid överlatelse av rörelsen till annan later i överlatelsen inga befintliga varor eller produkter. Denna överlatelse utgör da så att säga den sista

21 Senaste lydelse 1979:1149.

1. Till intäkt av rörelse hänförs samtliga intäkter i pengar eller varor, som har influvat i rörelsen. Detta innebär, att intäkten skall vara av den normalt ära att räkna med och ingar sasom ett led i den förvärvsuppköpsverksamheten. Hit räknas alltså inflytande betalning för varor eller produkter, som den skattskyldige handlar med eller tillverkar. Det sägs gäller även da rörelseidkaren vid överlatelse av rörelsen later befintliga varor eller produkter inga i överlatelsen. Denna överlatelse utgör da så att säga den sista affärss-
Nuvarande lydelse

affärsändelsen i hans rörelse. Däremot räknas inte hit sådan intakt, som till den skattskyldige kan inflyta vid sidan av rörelsen eller utanför vad som normalt är att anse som driftinkomst, ensom exempelvis vid avyttring av personlig lösegendom eller för stadigvarande bruk i rörelsen avsedda fastigheter eller andra tillgångar - angående för sådana bruk avsedda maskiner och andra inventarier sa ock patenträttar och liknande tidsbegränsade rättigheter även som hyresrättar och rättigheter av goodwill naturen, se dock andra och tredje stycket här nedan. Den intakt, som erhålls genom en dylik, oberoende av rörelsen verkställd avyttring, skall tagas i betraktande vid inkomstberäkningen för förvärvskällan tillfälld förvärvsverksamhet och bedömas efter de för denna förvärvskälla stadgade grunder. Säson skattepliktig intakt räknas icle statligt avgangsvederlag i form av engangsbelopp till renskotselutövar i samband med det att han upphör med sin renskötsel.

Till intakt av rörelse hänförs intakt vid avyttring av för stadigvarande bruk avsedda maskiner och andra inventarier samt därmed vid beräkning av värdeämningsdragen likställda tillgångar tfr punkterna 7 och 16 av avvisningarna till 29 §. Till intakt av rörelse hänförs även intakt vid avyttring av patenträttar eller liknande tidsbegränsad rättighet. Dessamma gäller intakt vid avyttring av hyresrätt och av varumärke, firma- namn eller annan rättighet av goodwill naturen. Om beräkning i vissa fall av intakt vid överlåtelse av skepp händelsen i hans rörelse. Däremot räknas inte hit sådan intakt, som kan inflyta till den skattskyldige vid sidan av rörelsen eller utanför vad som normalt är att anse som driftinkomst, t. e. v. vid avyttring av personlig lösegendom eller för stadigvarande bruk i rörelserna avsedda fastigheter. Intakt, som erhålls genom en sådan oberoende av rörelsen gjord avyttring, skall tas upp som intakt vid beräkning av realisationsväsentligt 35 och 36 §. Som skattepliktig intakt räknas inte statligt avgangsvederlag i form av engangsbelopp till renskotselutövar i samband med att han upphör med sin renskötsel.

Föreslagen lydelse

Till intakt 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 värdeämningsdragen. Om beräkning i vissa fall av intakt vid överlåtelse av skepp och luftfartyg m. m. finns bestämmelser i 2 § lagen (1960:172) om avdrag för avskrivning på skeppskontrakt m. m.
Nuvarande lydelse

och luftfartyg m. m. finns bestämmelser i 2 § lagen (1960:172) om avdrag för avskrivning på skeppskontrakt m. m.

Skattskyldig, som driver tomtrörelse, byggnadsrörelse eller handel med fastigheter, skall väsen intakt av rörelsen uppta vad som infliuit vid försäljning av sedan fastighet eller del därav, oberoende av sättet för fastighetens förvärvande och tiden för innehaftet, vararefter frågan om och i vad man nettointakt upptäckt genom försäljningen kommer att beror på resultatet av rörelsen i dess helhet under beskattningssaret. Därför taktages 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 ingangs värde 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 sista gång under bruk använt i rörelsen, skall den del av försäljningssumman som belöper på sadana till fastigheten hörande tillgångar, vilka vid beräkning av vårdenomskinningsavdrag hänföras eller hänförs till maskiner och andra inventarier (frf punkterna 7 och 16 av anvisningarna till 20 §), upptagas såsom intakt av

Föreslagen lydelse

Skattskyldig, som driver tomtrörelse, byggnadsrörelse eller handel med fastigheter, skall som intakt av rörelsen ta upp vad som har infliuit vid försäljning av sedan fastighet eller del därav som utgör omsättningsförmågan i rörelsen, vararefter frågan om och i vad man nettointakt har uppställt genom försäljningen kommer att beror på resultaten av rörelsen i dess helhet under beskattningssaret. Utöver vad som gäller enligt anvisningarna till 27 § skall därför taktas följande. Om fastighet, som utgör omsättningsförmågan 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 av anvisningarna till 36 §. Detta värde utgör fastighetens uppräknade ingangs värde i rörelsen även vid senare års taxeringar.
Nuvarande lydelse

rörelse, varmed återstående delen av försäljningssumman skall upptagas såsom intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet, i den man de i 35 § angivna förutsättningarna för skattepliktig realisationsvinst föreligga.

Avyttras fastighet som utgör om- sättningstillgång i rörelse skall varde- minskningsavdrag som belöperut i före avyttringen återföras till beskat- tning i rörelsen.

Utskiftar svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk företning tillgång på annat sätt än genom sedan fusion som avses i 28 § 3 mom., och skulle vid en försäljning av tillgången köpeskillingen ha varit skattepliktig i förvärvskällan, anses bolaget eller företagen ha anlitat skattepliktig inkomst, som om tillgången sålts. Som köpeskilling gäller däremot tillgångens verkliga värde vid utskiften.

till 29 §

1. Har annan fastighet helt eller delvis använts i ägarens egen rörelse, får hyresvärdet av vad så använts inte avdragas såsom omkostnad i rörelsen. Detta hyresvärde har nämligen inte upptagas såsom inkomst av annan fastighet (från punkt 1 av anvisningarna till 24 §). Avkastning en 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 räkningen från egen eller av honom brukad, i rörelsen ej använd fastighet, skall, såsom av 21 och 24 §§ framgår, värdet av sedan produkter eller räkningen i vissa fall upptagas såsom intäkt av fastighets-

Föreslagen lydelse

1. Har annan fastighet helt eller delvis använts i ägarens egen rörelse, får hyresvärden av vad så använts inte avdragas såsom omkostnad i rörelsen. Detta hyresvärde har nämligen inte upptagas såsom inkomst av annan fastighet (från punkt 1 av anvisningarna till 24 §). Avkastning en av fastigheten kommer i stället till synes som en del av rörelseinkomsten.

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 räkningen från egen eller av honom brukad, i rörelsen inte använd fastighet, skall, som framgår av 21 och 24 §§, värdet av sedan produkter eller räkningen i vissa fall tas upp som intäkt av

Nuvarande lydelse

ten. Sker så, får samma värde avfä-
ras såsom omkostnad i rörelsen.
Detsamma gäller, om han i rörelsen
tillgodogör sig produkter av annan
rörelse, som han utövat och som,
efter tv i 188 sågs, är att anse som
särskild förvärvskälla.

Kostnad för inköp och planering
av träd och buskar för yrkesmässig
frukt- eller bärödlings går der en
skattskylldes eget val avdragas
antingen i sin helhet för det är
kostnaden uppkommit eller enligt
avskrivningsplan. Vid planen av-
skrivning fördelas kostnaderna på ett
antal år i fyllt så att de kan i sin helhet
avdragas under den tidvänd odl-
gen beräknas vara ekonomiskt an-
vändbar. Föreskrifterna i punkt 16
själva stycket åga motsvarande till-
lämpning.

3. a. 23 Kostnaden för anskaffande
av maskiner och andra för stadigva-
rande bruk avsedda inventarier
avdrages i regel genom årliga värde-
minskningsavdrag antingen enligt
bestämmelserna nedan i denna
punkt för planen avskrivning eller
jämnlikt reglerna i punkt 4 för räken-
skapsenlig avskrivning. Åro tillgäng-
ar, varom nu är fråga, underrättade
hastig förbrukning, vilket vanligen
can anses vara fallet, när de beräknas
hava en varaktighetstid av högst tre
år, men dock oavsett om planen av-
skrivning eller räkenskapsenlig avs-
skrivning till-
lämpas under anskaffningsaret av-

Föreslagen lydelse

fastigheten. I sådant fall får samma
värde dras av som omkostnad i
rörelsen. Detsamma gäller också, om han
i rörelsen har tillgodogör sig pro-
dukter av annan av honom nuvald
rörelse, som är att anse som särskild
förvärvskälla.

Ugifter för inköp och planering
av träd och buskar för yrkesmässig
frukt- eller bärödlings går der en
skattskylldes eget val avdragas
antingen i sin helhet det är då
inköpet eller planeringen har ägt
rum eller genom arliga värde-
minskningsavdrag. Värde-
minskningsav-
gragen beräknas enligt avskrivnings-
plan till viss procent för av räknat av
odlingen anskaffningsvärde. Berä-
kningen görs från den tidpunkt då
odlingen har färdigställts. Procent-
satsen för värde-
minskningsavdrag
bestäms efter den tid odlingen berä-
kas vara ekonomiskt användbar.
Föreskrifterna i punkt 16 själva och
sjunde styckena skall tillämpas.

3. Ugifter för anskaffande av
maskiner och andra för stadigva-
rande bruk avsedda inventarier
avdras i regel genom årliga värde-
minskningsavdrag antingen enligt
bestämmelserna om räkenskapsenlig avskrivning i
punkt 4 eller om restvärdeavskriv-
in i punkt 5. Kan inventarierna
ekonomiska livslängd attas uppvisa
till högst tre år, får emellertid hela
ugiften för deras anskaffande dras
av under anskaffningsaret. Omedel-
bart avdrag får även ske i fråga om
inventarier av mindre värde.

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

18 Riksdagen 1980/81. 1 saml. Nr 68. Bil. A
Nuvarande lydelse
dragas helt kostnaden för deras anskaffande.

Har famansföretag anskaffat inventarier, som uteslutande eller så gott som uteslutande är avsedda för företagsledares eller honom närstående persons privata bruk, får avdrag som här avses ej ämnas.

(punkt 4 tolfta stycket)

Ängande avdrag för nedskrivning av värden a rättighet till leverans av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier enligt ej fullgjorda köpeavtal med avdrag på grund av anskaffning.

(punkt 4 första stycket)

4. Skattskyldig må, efter därom hostaxeringsnämnd eller, om besvär anförs, länsrätt framställt yrkande, berättigas att under förutsättning av motsvarande avskrivning i räkningskuperna tills vidare ämnas avdrag för avskrivning av maskiner eller andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier i enlighet med bestämmelserna nedan i denna punkt för

Föreslagen lydelse

Har ett famansföretag 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 avsedda beställda men inte levererade inventarier (kontraktssakavskrivning) finns i punkt 2 sista stycket av anvisningarna till 41 §.

Har den skattskyldige yrkat avdrag för värderminskning 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 förhöjning av avdrag för inkomst. Inventarierens avskrivningsvärde minskat med medgivna värderminskningsavdrag anger det skatteägda restvärdet.

4. Skattskyldig kan efter yrkande hostaxeringsnämnd eller, om besvär har anförs, hos länsrätt medges rätt att tills vidare få avdrag för värderminskning av sina inventarier enligt reglerna i denna avsnittpunkt om räkningskupor avskrivning. Som förutsättning för detta gäller

- att den skattskyldige har haft ordnad bokföring som avslutas med

24 Senaste lydelse 1979:612.
Nivarande lydelse

räkenskapsenlig avskrivning. Såsom förutsättning härfor skall gälla att den skattskyldige haft ordnad bokföring, som avslutas medelst vinst- och förlustkonto, samt att tillfredsställande utredning föreligger om vad som daterar i beskattningseva-
seende avskrivet av anskaffningsvärdet i frågavaraande tillgångar samt dessa även i avskrivningar å desamma i den skattskyldiges räkenske-
par och i företed utredning redovisas på sådant sätt, att trygghet föreligger att vid avyttring av till-
gångarna framdeles möjligens upp-
kommende vinster ej skola undgå taxering.

(punkt 3 b fjärde stycket)

Såsom tillgångs anskaffningsvärde skall anses, da tillgången förvarvats genom köp eller byte eller därmed jämförligt fång. Den verkliga kostnad-
den för dess anskaffande och da tillgången anordrades övergått till rörelsen, dess allmänna saluhärde vid tiden för övergången. Dock skall iakttagas följande. Har tillgång i samband med förvärv av den rörelse, vari den nyttjas, erhållits avorderdes än genom köp eller byte eller där-
med jämförligt fång. Skall, där ej särskilda omständigheter till annat föranleda, såsom anskaffningsförde för tillgången anses det belopp som kvarstår i beskattningsevaende av-
skrivet för överhåret. Skulle det i något fall befinner, att den skattskyld-
dige eller någon, som star honom

Föreslagen lydelse

årsbokslut:

b) att avdraget motsvarar avskriv-
ningen i räkenskaperna;

c) att tillfredsställande utredning föreligger om inventariernas skat-
mässiga restvärde;

d) att inventarierna och avskrivna
belopp redovisas på ett sådant sätt i den skattskyldiges räkenskaper och i företed utredning att trygghet före-
ligger att vinster vid avyttring av tillgångarna inte undgår beskattning: samt

e) att – om den skattskyldige inte
upprätat årsbokslut för det närmast
föregående räkenskapsåret – det bok-
förda värdet av inventarierna före
avskrivning bestäms med utgångs-
punkt i inventariernas skattemässiga
restvärde vid beskattningsårets ing-
gång.

Som anskaffningsvärde för invan-
tarier skall anses, da inventarierna
har förvarvats genom köp, byte eller
därmed jämförligt fång. Den verkliga
ugiften för deras anskaffande och
da inventarierna har förvarvats på
annat sätt, deras marknadsvärde vid
tiden för förvärvet. Dock skall föl-
jande iakttas. Har inventarierna
ingått i en rörelse, som den skattskyld-
dige har förvarvat på annat sätt än
 genom köp eller byte eller därmed
jämförligt fång. Skall. om inte sär-
skilda omständigheter föranleder an-
nat, som anskaffningsvärde för
inventarierna anses det för den tilig-
gare ägaren gällande skattemässiga
restvärden. Har den skattskyldige
eller någon, som star honom nära,
vidtagit åtgärd för att den skattskyld-
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. skall anskaffningsvärdet i skäligen män jämnkas. Såsom anskaffningsvärde för tillgång, som moderbolag eller övertagande förening övertar 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 åtminnått i punkt 2 av anvisningarna till 41 § om förmånt avdrag å värdet av rättighet till leverans av tillgångar enligt ej fullgjorda köpekontrakt, skall vid beräkning av avdrag för värderingskort med 30 procent av anskaffningsvärdet såsom anskaffningsvärde anses den verkliga kostnaden manskad med det tidigare jämnligt nyssnämnda stadgande åtminnått avdraget. Vad nu sagt skall äga motsvarande tillämpning, om investeringsfond i enlighet med vad för sådan fond finnes stadgar tagits i anspråk för avskrivning av under beskattningsåret anskaffade tillgångar.

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

Avdrag för avskrivning å här ifrå-
Nivarannde lydelse

gavarande tillgångar må för visst beskattningssär åtjutas med högst 30 procent för år räknat av summan av bokfört värde på tillgångarna enligt balansräkningen för närmast föregående räkenskapsår och anskaffningsvärdet då sådana under beskattningssätet anskaffade tillgångar, vilka vid utgången av beskattningssätet fortfarande tillhörde rörelsen. Vad sålunda statgats skall gälla oavsett när under beskattningssätet tillgångarna anskaffats.

Hava under beskattningssätet 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 åtjutas med belopp motsvarande den i anledning av avyttringen eller försäkringsfallet uppkomna intäkten. Därest skattningskylig 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 bli allenaftest tillfällig, eller av annan liknande omständighet, må för det beskattningssätet, varunder tillgången anskaffats, avdrag goras vid inkomstberäkningen för sådant överpris eller sådan merkostnad. Därest avdrag som nu sagt medgivits, skall avdrag enligt bestämmelserna i und-

Föreslagen lydelse

visst beskattningssär göras med högst 30 procent för åt räknat av summan av bokfört värde på inventarierna enligt balansräkningen för närmast föregående räkenskapsår och anskaffningsvärdet på sådana under beskattningssätet anskaffade inventarier, vilka vid beskattningssätets utgång fortfarande tillhörde rörelsen. Vad nu sagt gäller oavsett när under beskattningssätet inventarierna har anskaffats.


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 beskattningssätet, varunder inventarierna har anskaffats, avdrag för sådant överpris eller sådan merutgift. Om avdrag som nu sagt har medgivits, skall avdrag enligt bestämmelserna i femte stycket beräknas på därefter
Nuvarande lydelse

ra stycket beräknas å därefter återstående del av anskaffningsvärde.

Oaktat vad ovan studges må avdrag medgivas för avskrivning med belopp som erfordras för att det bokförda värdet icke skall övertiga anskaffningsvärdet å samtliga nu ifrågavarande tillgångar, vilka vid utgången av beskattningssäret fortfarande tillhörde rörelsen, sedan å detta värde avräknats en beräknad årlig avskrivning av 10 procent. Visar skattskyldig att nämnda tillgångars verkliga värde understiger även salunda beräknat värde, må avdrag medgivas jämväl för hvar 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 å 28 § 3 mom. avses, de i fusionen deltagande företagen anses som en skattskyldig.

Då tillgångar, som anskaffats under beskattningssäret, avyttras, förloras eller såsom för rörelsen obruksbara utrangeras under samma år, må avdrag åntjutas för anskaffningsvärdet eller avskriven del därav. Med avyttring likställes det fall, att tillgång uttages ur rörelsen för att tillföras annan rörelse, som utgör särskild förvärvskälla, eller för att avytjas för annat ändamål. Att belopp, som erhålls vid avyttring av tillgång, i sin helhet skall uppgås såsom intäkt av rörelse, därmed stadgas i punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 28 §.

Finnes skattskyldig hava i räkenskaperna verkställt avskrivning med aterstående del av anskaffningsvärdet.

Oavsett vad ovan föreskrivs för avdrag för avskrivning medges med belopp som erfordras för att det bokförda värdet inte skall övertiga anskaffningsvärdet av samtliga inventarier, vilka vid beskattningssärets 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 salunda 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.

Da inventarier, som har anskaffats under beskattningssäret, 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 åmjuva avdrag vid taxeringen, må den omständigheten att avdrag för avskrivning medgivis med lägre belopp än vad i räkenskaperna avskrivits icke föranleda ändring av det värde, varav räkenskapsenlig avskrivning beräknas. Avdrag för belopp, med vilket den skattskyldige i räkenskaperna verkställ avskrivning utöver vad vid taxering blivit godkänt, må åmjugis först sedan taxeringen i fråga blivit slutligt avgjord och enligt särskild av taxeringsnämnd eller, om besvär anförs, länsrätt godkänd avskrivningsplan, avseende en tid av mest fem år, räknat från och med beskattningsåret efter det varandra 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 i resterande, i räkenskaperna gjorda men ej vid beskattningen åmjuva avdrag aningen inom ramen för avskrivningsplan som avses i punkt 3 eller, med taxeringsnämnds eller, om besvär anförs, länsrättens särskilda medgivande, på en gång eller enligt särskild av vederhörande nämnd godkänd avskrivningsplan avseende en tid av högst tio år. Efter övergång till räkenskapsenlig avskrivning må dock i inte fall sådant avdrag tillgodogjutas, som avses i punkt 3 e 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 föranledt avdrag vid beskattningen. Avdrag för sådant belopp görs genom årlig avskrivning efter 20 procent för helt år.
Har före övergång till räkenskapsenlig avskrivning skattskyldig vid taxeringen tillgodoräknats större värdeavsminkningsavdrag 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 heller vill, med en tredjedel för nämnda beskattningsår och ett varvt av de två närmast följande åren. Vid tillämpning av detta styrke skall även sådant på tidigare år enligt avskrivningsplan belopande värdeavsminkningsavdrag, som den skattskyldige ej kunnat unyttja, anses hava tillgodoräknats honom.

Har aktiebolag eller ekonomisk förening, som ämnjuter 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 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, utan att företaget efter yrkande hos taxeringsnämnd eller, om besvär har anföarts, länsrätt främstallt yrkande berättigas att även efter fusionen tillämpa räkenskaps-
Enligt avskrivning, under förutsättning att skillnaden mellan värdet  
enligt räkenskaperna och annalkningsvärdet, beräknats på sätt i punkt 3 b sista stycket sägs, uppstanes som intakt under det beskattningssår, då fusionen genomförs, eller, om företaget hellre vill, med en tredjedel för  
nämnda beskattningssår och ett vart av de två närmast följande åren.  
(punkt 5 andra och tredje styckena av anvisningarna till 22 §)

5. Vid restvärdeavskrivning för skattskyldig, under förutsättning av motsvarande avskrivning i räkenskaperna, utjutar avdrag för visst beskattningsår med högst 25 procent för är räknat av tillgångarnas restvärde. 
Med restvärde förstas tillgångarnas bokförda värde enligt balansräkningens räkenskapsräte närmast före 
beskattningssåret med tillägg av avskaffningskostnaden för tillgångar, som anskaffats under beskattningssåret, och med avdrag för belopp motsvarande vad som utgör intäkt i form av vederlag för under samma år avvitrade, skadade eller förfladda tillgångar. Dock skall i 
restvärdet ej inräknas avskaffningskostnaden för tillgång som anskaffats under beskattningssåret och avytt 
rats, förlorats eller utrangerats under samma år.

Anskaffningskostnaden för maskiner och andra för stadigvarende bruk 
avsedda inventarier beräknas med
Nuvarande 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 rikenskapsenlig avskrivning i punkt 4 tredje, femte och sjunde-elfte stycken i nämnda anvisningar.

5. 25 Avdrag får jämnval ske för värdeinskning, som patenträtt och liknande tidsbegränsad rättighet undergår på grund av minskning av giltighetsperioden. Det är härvid utan betydelse om föreläsarens förvarvat 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 värdeinskningssavdrag avdrages också kostnad för anskaffning av hyresrätt och av varumärke, firma eller annan rättighet av goodwills natur.

Beträffande värdeinskningssavdrag för tillgång som avses i första stycket åga föreskrifterna i punktarna 3 och 4 motsvarande tillämpning.

Om moderbolag eller iakttagande förenings 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 värdeinskningssavdrag och av vad som återstår avskrivet av anskaffningsvärden av tillgången så avses som om bolagen eller föreningarna utgjort en skattekyldig.

7. 26 Kostnaden för anskaffande av byggnad, vilken är avsedd för

Föreslagen lydelse

nionde stycken gäller i tillämpliga delar också i fråga om restvärdeavskrivning.

6. Avdrag enligt bestämmelserna i punktarna 4 och 5 får även göras för utgifter för anskaffning av patenträtt och liknande tidsbegränsad rättighet. Det är härvid utan betydelse om föreläsarens har förvarvat 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.

7. Utgifter för anskaffande av en byggnad, som är avsedd för använd-
avdragena av genom årliga värderingsavdrag. Av-
draget beräknas enligt avskrivnings-
plan till viss procent för av räkna av
byggnadens anskaffningsvärde. Be-
räkningen görs från den tidpunkt då
byggnaden har färdigställts. I fråga
om en byggnad, som är avsedd att
anvandas endast ett fåtal år, får dock
anskaffningsutgifterna i sin helhet
ådra av det är då byggnaden anskaf-
fades.

I en byggnads anskaffningsvärde in-
räknas inte utgifter för sädana delar
och tillbehör, som är avsedda att direk-
t tjäna byggnadens användning för
rörande småhåll, även om deras vär-
de ingår i det vid fastighetsavgöringen
fastställda byggnadsvärdet.

I enlighet härmed inräknas ej i
värdet av industribyggnad värdet av
tillgångar avsedda för de industri-
ella drifts såsom maskiner, anord-
nningar för godstransport som t. ex.
räls, traversbanor och hissar, behal-
lare, 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 sär-
skilda skorstens 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 butiksinn-
redning, rulltrappor m. m. Tjänst-

Prop. 1980/81:68

283
Nuvarande lydelse
gör konstruktion, för vilken byggnadsvärde fastställts vid fastighets-
taxeringen, i sin helhet eller till viss del som maskin eller redskap, såsom
kan vara fallet med oljecister och siloanläggningar, anses värdet av
sadan konstruktion ej ingå i byggnadens värde.

er eller till viss del som maskin eller
redskap, såsom kan vara fallet med
oljecister och siloanläggningar, anses en sådan konstruktion som
byggnadsinventarier. Däremot
inräknas i anskaffningsvärdet för en
byggnad utgifter för sedanu anord-
ningar 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 rörels-
svandamal som byggnadens allmänna
användning fördelas mellan bygg-
nadsinventarier och byggnaden i för-
hållande till hur stor del av ledningen
som tämar rörelsesvandamalen respek-
tive byggnadens allmänna använd-
ning. Ledningen skall dock i sin
helhet hanteras till byggnadsinven-
tarier om utgifterna för ledningen till
måst tre fjärdedelar kan anses hänt-
förliga till rörelsensvandamalen. Om
utgifterna för ledningen till måst tre
fjärdedelar kan anses häntförliga till
byggnadens allmänna användning
skall ledningen i sin helhet hanteras
till byggnaden.

I fråga om tillgängar, vilkas värde
enligt andra och tredje styckena ej
inräknas i byggnadens värde, tillämpas
på stället de föreskrifter som enligt
punkterna 3 och 4 gäller för beräk-
ning av värdenminskningsavdrag
m. m. för maskiner och andra inven-
tarier i rörelse.

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

Föreslagen lydelse

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 framgar
att utgifter för vissa till marken
hörande anordningar inräknas i
anskaffningsvärdet för en byggnad.

Prop. 1980/81:68
Nuvarande lydelse

även om de icke ingå i byggnadsvär-
det.

Värdenminskningsavdrag för bygg-
nad beräknas på ett anskaffningsvär-
de, bestämt enligt de grunder som
angivs 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 fastiget-
taxeringen fastställda byggnadsvär-
det utgör av fastighetens hela tax-
eringsvärde. Om den återstående
delen av anskaffningskostnaden för
fastigheten visas mera avsevärt över-
eller understiga ett skäligt markvär-
de, får dock det för byggnaden
beräknade värdet jämkas. Till an-
skaffningsvärdet räknas även de
ekostnader för till- eller ombyggnad
som nedlagts efter förvärvet av bygg-
naden.

Föreslagen lydelse

Har en byggnad uppförs av den
skattskyldige, är byggnadens an-
skaffningsvärde den skattskyldiges
utgifter för uppförande av byggnad-
en. Till anskaffningsvärden hänsö-
res även utgifter för till- eller ombyggnad.
Har en byggnad förvärvats
jämte köp, hyra eller därmed jäm-
förligt fäng, skall den verkliga utgif-
ten utgöras anskaffningsvärdet.
Förvärvades byggnaden tillsammans
med den mark på vilken den är
belägen, anses så stor del av vederla-
gat 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 fastiget-
hens hela taxeringsvärdet. Vad som
enligt denna beräkning anses belöpa
på byggnaden kan även innefatta
byggnadsinventarier. Vederlaget för
byggnadsinventarier skall avräknas,
varefter anskaffningsvärdet för byg-
naden erhålls. Om den del av veder-
laget för fastigheten som enligt denna
beräkning inte anses belöpa i bygg-
naden jämte byggnadsinventarier vis-
sas mera avsevärt över- eller understiga ett skäligt markvärde, får dock
det för byggnaden beräknade an-
skaffningsvärdet jämkas. Har den
skattskyldige eller någon, som står
honom nära, vidtagit åtgärder för att
den skattskyldige skall kunna tillgo-
doräkna sig ett högre anskaffnings-
värde än som synes rimligt och kan
det antas att detta har skett för att åt
någon av den bereda obehörig för-
Nuv湨塘de lydelse

män i beskattningsavscende, skall anskaffningsvärde i skälig män jäm-
kas.

Har en investeringsfond e. d. eller statsbidrag tagits i anspråk för
anskaffning av en byggnad, skall som
anskaffningsvärde för byggnaden an-
ses den verkliga angiften för byggnad-
men minskad med det iänspråktagna
beloppet.

Övergår en byggnad till en ny
ägare på annat sätt än genom köp,
byte eller därmed jämförligt jämf, får
den nye ägaren göra de värdemin-
ningsavdrag på byggnaden som skul-
le ha tillkommit den förra ägaren om
denna fortfarande hade ägt byggnad-
nen. Vad nyss sagts gäller också om
ett moderbolag eller en övertagande
förening övertar en byggnad från ett
dotterbolag eller en överlämnda före-
ning vid sådan fusion, som avses i
28 § 3 mm.

Procentsatsen för värdemin-
ningsavdrag i fråga om en byggnad
bestäms med hänsyn till den tid
byggnaden anses kunna utnyttjas.
Därvid skall beaktas även sådana
omständigheter som att byggnadens ekono-
miska varaktighetstid kan antagas
komma att röra inflytande av fram-
tida rationaliseringar, förändringer
med hänsyn till teknikens utveck-
ing, omläggning av verksamhet och
liknande. År på grund av särskilda
omständigheter av annan art än nyss
nämnte byggnadens värde för rörel-
sen begränsat till förhållandevis kort
tid, skall hänsyn tagas även härrif.
Nuvårande lydelse

Sa kan vara fallet exempelvis då frågan är om byggnad för utnyttjande av en begränsad malmynighet eller då byggnad, som är belägen på annans grund och som används i rörelse, vid nyttjanderättens upphörande icke skall löses av jordägaren.

Skattskyldig far i fråga om byggnad, som är avsedd att användas i hans rörelse, göra avdrag inom avskrivningsplanen — utom för arliga värdermässningsavdrag med 10 procent av den på planen upptagna kostnaden för ny-, till- eller ombyggnad. Avdraget fördelas med 2 procent under var och ett av de fem första beskattningsåren räknat från och med det år då kostnaden nedlagts. Överlättes byggnaden inom denna tidrymd, får den nye ägaren på motsvarande sätt tillgångaroka sig de avdrag som återstår för överlätaren.

Utrangeras eller neddrivs i rörelse använd byggnad, får avdrag ske för vad som återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet, i den man detta belopp överskrids vad som inflyter vid avyttring av byggnadsmaterialier o. dyl. i samband med utrangeringen eller rivningen.

11. Punkt 1 åttaande stycket av anvisningarna till 22 § äger motsvarande tillämpning beträffande inkomst av rörelse.

16. 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 icke skall losas av jordägaren.

Skattskyldig far i fråga om en byggnad, som är avsedd att användas i hans rörelse, göra avdrag inom avskrivningsplanen — utom med arliga värdermässningsavdrag med 10 procent av de på planen upptagna ugifterna för ny-, till- eller ombyggnad (primäravdraget). Primäravdraget medges med 2 procent för år räknat från den tidpunkt då byggnaden eller den till- eller ombyggda delen av byggnaden har färdigställts. Förvaras byggnaden av en ny ägare, får denne tillgångaroka 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 man beloppet överstiger vad som inflyter genom avyttring av byggnadsmaterialier o. d. i samband med utrangeringen.

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

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

Nuvarande lydelse
dras av genom årliga värde-
minskningsavdrag enligt föreskrifter-
nu i denna punkt. Avdrag medges.
endast för sådana kostnad som
bestritts av den skattskyldige och
avser arbete, vilket utförts under tid
han ägt fastigheten. Är fråga om rent
tillsäglda anläggningar, avsedda att
användas endast ett fatal år, får
anskaffningskostnaden i sin helhet
avdragas för det år då anläggningen
anskaffades.

I anskaffningsvärdet för markan-
läggningar inräknas kostnaden för
sådana markarbete genom vilka
marken göres plan eller fast, såsom
röjning av trä, buskar och annat,
schaktning av jord- och bergmassor,
uppförandet av stödmurar och torr-
läggning av marken. Till anskaff-
ningsvärdet föres även kostnaden för
rivning av byggnad eller annat som
tidigare funnits på fastigheten. Vida-
re inräknas i anskaffningsvärdet
kostnaden för olika anordningar
såsom vägar, kanaler, hamninlopp
och andra tillfarter, körplaner, par-
keringsplatser, fotbollsplaner och
tennisbanor eller därmed jämforliga
anläggningar för personal, planter-
ingar e. d. samt, i den män de ej vid
fastighetstaxering åro att hänföra
till byggnad, även brunnar, källare
och tunnlar e. d.

Däremot inräknas ej i anskaff-
ningsvärdet för markanläggningar
Föreslagen lydelse
derhöfs inte
sådana anordningar som är avsedda
Nuvarande lydelse

tillgängar – 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.,
inustrispår, traversbandor samt led-
ningar för vatten, avlopp, elektrisk
ström, gas m. m. Ej heller inräknas
kostnaden för stängsel och andra
jämförliga avspärrningsanordning-
ar. På dessa tillsammans tillämpas
föreskrifterna om värdeinkastnings-
avdrag för maskiner och inventarier i
punkterna 3 och 4.

Föreslagen lydelse

att användas tillsammans med vissa
maskiner eller andra för stadigvaran-
de bruk avsedda inventarier i rörelse
eller sådana inventarier som an-
vänds för viss verksamhet såsom
fundament e. d., industrispår, tra-
versbandor samt ledningar för vatten,
avlopp, elektrisk ström, gas m. m.
(markinventarier). Till markinventar-
ier hänförs också stängsel och andra
jämförliga avspärrningsanordning-
ar. Anskaffningsvärdet för en led-
nings som är avsedd för såväl den på
fastigheten bedrivna verksamheten
som en byggnads allmänna använd-
ning fördelas mellan markinventarier
och byggnaden i förhållande till hur
stor del av ledningen som tjänar den
på fastigheten bedrivna verksamhet-
en respektive byggnadens allmänna
användning. Ledningen skall dock i
sin helhet hänföras till markinventar-
ier om utgifterna för ledningen till
minst tre fjärrledar kan anses hän-
förliga till den på fastigheten bedriv-
na verksamheten. Om utgifterna till
minst tre fjärrledar kan anses hän-
förliga till byggnadens allmänna
användning skall ledningen i sin hel-
het hänföras till byggnaden.

I fråga om markinventarier tillämp-
pas de föreskrifter som enligt punk-
terna 3–5 gäller för maskiner och andra för stadigvarande bruk avsed-
da inventarier.

Har en investeringsfond e. d. eller
statbidrag tagits i anspråk för
anskaffning av en markanläggning,
skall som anskaffningsvärde för
markanläggningen anses den verkli-
giga utgiften för markanläggningen
minskad med det ianspråktagna
beloppet.
Nuvarande lydelse

I anskaffningsvärdet för markan-
läggningar inräknas ej heller kostna-
den för sådana anordningar, som
ingå i det vid fastighetsräkningen
åsatta markvärdet, såsom ledningar
för vatten, avlopp, elektrisk ström,
gas m. m. samt andra därmed jäm-
förliga anordningar som är nödvän-
diga för en byggnads allmänna
användning. Vid beräkning av vår-
deminskningsskatt värdet av dessa
slags anordningar inräknas i
avskrivningsunderlaget för byggnad.
Dock gäller att, om på samma fastig-
het kostnaden för de ledningar som
avses i detta stycke vid sammanlägg-
ning med kostnaden för sådana led-
ningar som avses i närmast föregåen-
de stycke kan antagas understiga en
fjärrkedel av det sammanlagda kost-
nadsbeloppet för ledningarna, även
de i detta stycke åsysta ledningarna
får i avskrivningshänseende hänföras
till maskiner och inventarier enligt
nästföregående stycke. Vid det om-
vända förhållandet skola ledningarna
i sin helhet hänföras till avskriv-
ningsunderlaget för byggnad.

Avdrag enligt första stycket för
årlig värdenminskning av markan-
läggning beräknas enligt avskri-
ningsplan på ett avskrivningsunder-
lag, som motsvarar tre fjärrkedelar av
anskaffningsvärdet. Avdraget utgör
för år räknat 5 procent av avskriv-
ningsunderlaget, oavsett om anlägg-
ningsens 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 värdenminskningsavdrag 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 jämförtligt fäng, får överlastaren göra avdrag för vad som kvarvar oavskrivat i beskattningsansvarande av avskrivningsunderlaget. Vad nu sagt om oavskrivet restvärde tillämpas även när den på fastigheten bedrivna rörelsen nedlägges och fastighetens markanläggningar pa 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 avsats sagt gäller också om ett moderbolag eller en överlåtande förenings och fastighet från ett dotterbolag eller en överlåtande förenings vid sådan fusion, som avses i 28 § 3 mom.

_Overgår en fastighet till en ny ägare genom köp, byte eller därmed jämförtligt fäng, får överlastaren det är då överlätelsen sker göra avdrag för den del av det avskrivningsbara anskaffningsvärdet för vilket han inte tidigare har medgetts avdrag._ Vad nu sagt gäller även när den på fastigheten bedrivna rörelsen läggs ned och fastighetens markanläggningar pa grund därav _saknar_ värde för fastighetens ägare.

_till 30 §_

1.20 Vid beräkning av nettointäkt af försäkringsrörelse som drivits av _livförsäkringsanstalt_ skall följande åkttagas.

_Som bruttointäkt upptages intäkt av kapital- och fastighetsförvaltning med undantag af den del af intäkten som belöper på pensionsförsäkringar, vilka anstalten meddelat direkt eller meddelat i aterförsäkring at inlandsk försäkringsanstalt._

_Som bruttointäkt upptages även vinst vid försäljning av eller vid uppskrivning av värdet af annan tillgång än inventarium eller för stadigvarande bruk i rörelsen avsedd fastighet. I bruttointäkten upptages vidare hyresvärde af fastighet, som används i försäkringsrörelsen. Har _livförsäkringsanstalt_ hos utländsk försäkringsanstalt återförsäkrat direktt meddelad eller i aterförsäkring

20 Senaste lydelse 1969-749.
Nuvarande lydelse

åt inlänsk försäkringsanstalt meddelad annan försäkring än pensionsförsäkring utan att hos sig behålla premiereserven. anses som räntetäkt ränta på värdet av återförsäkrarens ansvarighet enligt den räntefot som legat till grund för premieberäkningen.

Föreslagen lydelse

använts i försäkringsrörelsen. Har livförsäkringsanstalt hos utländsk försäkringsanstalt återförsäkrat direkt meddelad eller i återförsäkring åt inlänsk försäkringsanstalt meddelad annan försäkring än pensionsförsäkring utan att hos sig behålla premiereserven, anses som räntetäkt 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 rorelsen avsedd fastighet. dels belopp varmed värdet av annan tillgång än inventarium eller för stadigvarande bruk i rorelsen 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 busbelopp som enligt 1 kap. 6 § lagen den 25 maj 1962 (nr 381) om allmän försäkring fastställs för januari månad under taxeringsåret. Avdraget skall för varje försäkring beräknas till helt krontal så, att åretal 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 Avyttrars jordbruksfastighet eller fastighet, som ingått i den skattskyldiges rörelse, skall, såvida viss del av vederlaget enligt punkt 4 av

Nuvarande lydelse

av anvisningarna till 21 § eller punkt 1 av anvisningarna till 28 § utgör inte av jordbruksfastighet eller rörelse, denna del av vederlaget inte medräknas vid beräkning av realisationsvinst.

2 a. Skall vid beräkning av realisationsvinst på grund av avyttring av fastighet vederlaget för viss del av fastigheten upptagas som intakt av jordbruksfastighet eller rörelse (jfr punkt 1 av anvisningarna till 35 §) far i omkostnadsbeloppet inte inräknas kostnad som hänför sig till sedan 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 intakt av avyttring 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 män den avyttrade egendomen på grund därav vid avyttringen befintigt 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 bi eller c i och för vilken bidrag ej utgatt. Förbättringskostnad. som icke uppförts på avskrivningsplan, och med förbättringskostnad jämförlig reparations- eller underhållskostnad får dock inräknas i omkostnadsbeloppet endast för att de nedlagda kostnader-

31 Senaste lydelse 1979:1017.

Föreslagen lydelse

av anvisningarna till 28 § tas upp som intakt av fastighet eller av rörelse, medräknas inte denna del av vederlaget vid beräkning av realisationsvinst.

2 a. Skall vid beräkning av realisationsvinst på grund av avyttring av fastighet vederlaget för viss del av fastigheten upptagas som intakt av fastighet eller av rörelse (jfr punkt 1 av anvisningarna till 35 §) far i omkostnadsbeloppet inte inräknas utgift som hänför sig till sedan del av fastigheten som vid inkomsttaxeringen har behandlats enligt reglerna för maskiner och andra för studievarande bruk avsedda inventarier.

Som förbättringskostnad enligt punkt 1 räknas även kostnad som under tid, då intakt av avyttring 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 män den avyttrade egendomen på grund därav vid avyttringen befintigt 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 bi eller c i och för vilken bidrag ej har utgått. Förbättringskostnad som inte har uppförts på avskrivningsplan, och med förbättringskostnad jämförlig reparations- eller underhållskostnad far dock inräknas i omkostnadsbeloppet endast för att de nedlagda kostna-
Nuvarande lydelse

na uppgätt till minst 3 000 kronor.
Kostnad enligt föregående stycke, som uppförts på avskrivningsplan, skall normalt anses nedlagd det är att köstnaden uppförts på planen. I andra fall skall sådan kostnad normalt anses nedlagd när faktura eller räkning erhållits, varav framgår vilket arbete som utförts.

Föreslagen lydelse

derna har uppgätt till minst 3 000 kronor. Kostnad, som har uppförts på avskrivningsplan, skall normalt anses nedlagd det är att köstnaden har uppfört 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 inäkt i rörelsen på grund av byggnadsarbetet.

Omkostnadsbeloppet skall minska 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 värde- minskning 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 minska 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
Nuvarande lydelse


Har avyttrad fastighet förvärvats genom arv eller testamente eller genom bodelning i anledning av make eller 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 av arvs- och skattehäneendes 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 arvs- och skattehäneende gällande värde. Fanns taxeringsvärde ej åsatt året före det år då dödsfallet inträffade, får motsvarande värde uppskattas på sätt 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 ingångsvärde med ledning av taxeringsvärde skall, såvvida viss del av taxeringsvärdet avser egendom som i kostnadshänseende hänförts till maskiner och andra inventarier i jordbruk eller rörelse (jfr punkt 1 av avsöningarna 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 värdeminskningssvar- drag hänföres till maskiner och andra inventarier.


Det för fastigheten gällande ingångsvärdet – antingen detta utgör köpeskillingen vid förvärvet, taxeringsvärdet tjugot 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 värdeminskningssvar- drag m.m., vilka skola minska omkostningsbeloppet, skola omräknas till de belopp, vartill de skulle ha uppgått efter det allmänna prisläget under det är då avyttringen skedde.

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

Ivar 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 uppgått 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-
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 medgivas avdrag enligt detta stycke endast för tid då byggnaden därefter åter utsätts för huvudsakligen för bostadsändamål.

Vinstberäkning på grund av avyttring av del av fastighet skall grundas på förhållanden 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 värdeinskningssvaret 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 skog 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 engångersättning 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 värdeinskningssvaret m. m. – anses belöpa på den del av fastigheten som ersättningen avser, som engångersättningen 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 här till 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 värdenominationsavdrag m. m. – för fastigheten, som belöpt på den avyttrade fastighetsdelen. Skall denna andel anses ha motsvarat hälften av erhållens ersättning för fastighetsdelen. Andelen skall dock i det fall anses överstiga omkostnadsbeloppet – i förekommande fall minskat med värdenominationsavdrag m. m. – för hela fastigheten omedelbart före avyttringen av fastighetsdelen.

Vad i föregående stycke föreskrivits åger motsvarande tillämpning om den skattskyldige under innehavstiden erhållit engångersättning 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 åsätts efter det att delavyttringen, markupplåtelsen eller marköverföringen m. m. åt 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 utgätt, beaktas icke vid beräkning av realisationsvinst vid likvidation av saken överstigt ersättningen. Har ersättning på grund av skadeförsäkring upphurits 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 skillnad 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 utgjort 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 upphurits 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 skillnad 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 fämansföretag eller homon närstående person fastighet till företaget får vid vinstberäkningen fastighetens ingångsvärde icke
beräknas på grundval av taxeringsvärde enligt sjätte och sjunde styckena. Ej heller får omräkning göras enligt tionde stycket eller tillägg göras enligt tolkta 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. 2. c. Vid avyttring av egendom som avses i 35 § 4 mom. iakttagas följande. Har den skattskyldige tidigare åtnjutit avdrag för värdenminskning eller dylikt av egendomen, minskas omkostnadsbeloppet med sådant avdrag, i den mån vid avyttringen återvunna avskrivningar icke skola uppagas som intäkt av jordbruksfastighet eller rörelse. Vad som förstås med i beskaffningsavseende åtnjutet värdenminskning avdrag framgår av 29 § 1 mom. andra stycket.

1. 1. 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 avvisningspunkt. Vid inkomsteräkning enligt bokföringsmässiga grunder tages hänsyn till in- och utgående lager av varor, däri

33 Senaste lydelse 1979:612.
inbegripet djur, råmateriel, hel- och halvfabrikat m. m., samt till fordringar och skulder. Som värde av ingående lager, fordringar och skulder skall dävid upptagas värdet av närmast föregående beskattningsårs utgående lager, fordringar och skulder. Bestämmelserna i 41 § om lager får i varvsrörelse tillämpas även i fråga om skepp eller skeppsbygge, på vilket den skattskyldige utfört eller avser att utföra arbete i icke oväsentligt 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).

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 sagt i föregående stycke endast i den män annat inte följer av 24 § 3 mom. och 25 § 3 mom.

Har det bokförda resultatet påverkats av att bland intäktarna 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 justera, däri inbegripet djur, råmateriel, hel- och halvfabrikat m. m., till pågående arbeten samt till fordrings- och skuldpuster. Värdet av utgående lager, pågående arbeten samt fordrings- och skuldpuster bestäms med hänsyn till förhållandena vid beskattningsårets utgång. Som värde av ingående lager, pågående arbeten samt fordrings- och skuldpuster tas upp värdet av närmast föregående beskattningsårs utgående lager, pågående arbeten samt fordrings- och skuldpuster. 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 arbetet icke oväsentligt omfattning, without 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).
Nuvarande lydelse

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

Föreslagen lydelse

tet justeras så att det kan läggas till grund för inkomstberäkningen enligt denna lag. Sådan justering skall emellertid på yrkande av den skatteskylldige underlätats i de fall resultaten har påverkats av att ligger, 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 skatteskylldige – i övriga sammanhang med reglerna för inkomstberäkning i denna lag – genom dispositioner i bokslutet avseende nämnande tillgängs- och skuldposter eller genom större avskrivningar på anläggningstillgångar än som skett skulle ha kunnat redovisas ett lägre resultat än det som skulle framkomma efter justeringen. Om särskilda omständigheter föranleder det skall dock resultaten justeras även i sådana fall.

Vid beräkning av inkomst enligt bokföringsmässiga grunder skall iafttas, 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 konstant eller eljest kommit den skatteskylldige 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 utgiftsposter. Avdrag för tantiem eller liknande ersättning från fämansföretag till företagsledare eller honom närstående person får dock åtnjutas först.
Nuvarande lydelse

under det är 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 förfaringsättet, att fordringen tas upp som inkomst under det år, då de uppkommer, och att räntor hänförts till inkomsten för det år, på vilket de belöper, i början fallen oberoende av om de verkliga influft under nämnda år eller inte. Å andra sidan bör förskottsvis influfta 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 lånfond för lån med uppskjuten ränta åtnjuts för det år då räntan har betalats.

Vid tillämpning av föregående stycke skall läktas bl. a. att värdet av avyttrade varor skall – även om fakturering inte skett – redovisas som fordran, såväl 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 influft 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 §.

Om beskattningsskyldigheten, med frångående av den skattningspunkt 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.

Motvarande gäller för det fall, att beskattningsskyldigheten ansett att en förlust, som är i och för sig avdragsskild, inte far beaktas vid inkomstberäkningen för det är då den redovisats i räkenskaperna eller beskattningsskyldigheten i annat fall visst är frångått den skattningspunkt bokföring på sådant sätt.

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 förfaringsättet, att fordringen tas upp som inkomst under det år, då de uppkommer, och att räntor hänförts till inkomsten för det år, på vilket de belöper, i början fallen oberoende av om de verkliga influft under nämnda år eller inte. Å andra sidan bör förskottsvis influfta 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 lånfond för lån med uppskjuten ränta åtnjuts för det år då räntan har betalats.
att det påverkar följande års inkomstberäkning.

2. 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.

Laget vid beskattningsårets utgång får inte tas upp till lägre belopp än fyrtil 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 skiljer 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 sagt medges dock avdrag för inkurans med fem procent av det lägsta av lagrets anskaffnings- och återanskaffningsvärdena och detta inte framstår såsom uppenbart opärligt, eller med det högre procenttalen 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 fyrtil procent av den genomsnittliga produktionskostnaden för djur av det slag och den ålderssammansättning varom fråga är. Regeringen eller efter regeringens hemnägdare 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 fyrtil 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 läger efter avdrag med sextio procent av sagda medeltalsvärde. Därvid skall lagren vid jämförelseårens utgång tas upp till anskaffningsvärdena eller, om återanskaffningsvärdena på balansdagen i
fråga varit lägre, sistnämnda värden. i förekommande fall efter avdrag för inkurans. I fråga om djur på jordbruksfastighet eller i renkötselrörsel 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 medeltalsvärdet överstiger värdet av lagret vid beskattningsårets utgång medges avdrag även för det överskjutande beloppet om den skatskyldige avsatt motsvarande belopp i räkenskaperna till lagerregleringskonto. Har avdrag medgivits för sådan avsättning skall avsättningen återföras till beskattnings nästföljande beskattningsår, därvid frågan om avdrag för förnyad avsättning till lagerregleringskonto får prövas enligt bestämmelserna ovan.

Skatskyldig, 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 sagtis gäller dock endast i fråga om verksamhet i förvärvskälla som har sådant samband med verksamheten i den skatskyldiges förvärvskälla att verksamheterna skulle ha ansetts utgöra en förvärvskälla om de hade bedrivits av ett enda företag.

Ingår rävaror eller stabelvaror i lagret, får dessa varor eller en del av dem tas upp till lägst sjutton 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 skatskyldiges 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 återansknaffningsvärdet, i förekommande fall efter avdrag för inkurans.

Har den skatskyldige 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 femtiotalet 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 skatskyldige 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
den hanför 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 inkomsteräkningen, får det lägre värde på lagret godtas som den skattskyldige med hänsyn till föreliggande risk för pristall 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 balansom dagen understiger det kontraherade priset, eller det görs sannolikt att sådant pristall kommer att inträffa innan tillgångarna levereras eller säljs vidare av den skattskyldige i öfverändrat eller förrådlat 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 balansom dagen understiger det kontraherade priset, eller det görs sannolikt att sådant pristall 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 inkomsteräkningen, gäller inte i fråga om penningförvaltande företags och forsäkringsföretags place-

35 Senaste lydelse 1979:612.

20 Riksdagen 1980/81. 1 saml. Nr 68. Bil. A
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.

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 omsättnings- tillgång 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 sagtis, 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 intresseemestrap med den skattskyldige, har yrkat avdrag för avsättning till resultatutjämningsfond.

Föreslagen lydelse

tioner, lånefordringar och liknande tillgångar (värdepapper) och inte hel- ler i fråga om lager av fastigheter och liknande tillgångar.
Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Vid tillämpning av föregående stycke beräknas anskaffningsvärden enligt de grunder som anges i punkt 3 av anvisningarna till 22 §. Har tillgången övergått till ny ägare genom arv eller testamentete 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 inkomsteräkningen, får det lägre värde på lagret godtas som den skattdystige med beaktande av medgivna vårdenminskningsavdrag och föreliggande risk för prisfall visar vara påkallat.

Förvärvas aktie i svenskt aktiebolag av skattdystig, som driver bank- eller annan penningrörelse eller försäkringsrörelse, eller av annan skattdystig, för vilken aktien utgör omsättningstillgång, och är det inte uppenbart att den skattdystige 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 skattdystige av medel, vilka fanns hos det utdelande bolaget vid förvärvet och inte motsvarar tillskudet belopp, inte föranleda att aktien vid inkomsteräkningen för den skattdystige 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 skattdystiges 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 skattdystiges 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 skattdystiges inkomst, påverkas och medför detta att den skattdystige 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

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


Ett arbetes anses utfört på löpande räkning om ersättningen uteslutande eller så gon som uteslutande fastställs på grundval av ett på förhand bestämt urvode 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 intakt redovisas summan av de belopp avseende arbetena som den
Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

skattskyldige har fakturerat under beskattningsåret.


Som direkt kostnad anses inte värdet av den arbetsinsats som utförs av den skattskyldige, dennes make eller barn under 16 år. Av 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 medeltälet av värdena av sådana arbeten vid utgången av de två närmast föregåen-
Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

de beskattningsåren (jämförelse-
åren), får värdet av pågående arbeten
vid beskattningsårets utgång tas upp
till lägst ett belopp motsvarande skill-
ningen mellan värdet av pågående
arbeten vid nämnda tidpunkt och 15
procent av jämförelseårens medel-
talsvärdens. 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 intresse-
gemenskap råder mellan den skat-
tskyldige och uppdragsgivaren och
anledning finns att anta att bestä-
mmelserna ovan i denna anvisnings-
punkt utnyttjats för att bereda obehör-
rig skatteförmån åt den skattskyldige
eller uppdragsgivaren, nämnda be-
stämmelser inte gälla. I nu avsedda
fall skall den skattskyldiges inkomst
på grund av arbetena beräknas efter
vad som med hänsyn till omständig-
heterna framstår som skäligt.

Har den skattskyldige i betydande
omfattning underlättat att slutredovisa
eller fakturera belopp som enligt god
redovisningssed hade kunnat slutre-
dovisas eller faktureras skall som
intäkt tas upp de belopp som skälig
hade kunnat slutredovisas eller faktu-
reras.

Kan den skattskyldige göra sannol-
likt att det belopp, som enligt bestä-
mmelserna ovan skall redovisas som
intäkt av pågående arbeten, överstig-
ger vad som kan anses förenligt med
god redovisningssed, får inkomsten i
skälig uträckning 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 punktorna 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.


Vad i första stycket sagt gäller inte om fastigheten under åren 1978–1982 varit föremål för annat byggnadsarbete än normalt underhåll i byggnadsrörselse som bedrivs av den skattskyldige, dennes make eller av fämansförétag 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.


2 Förslag till
Lag om eldsvådefonder

Härigenom föreskrivs följande.


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 § kommunalmedskattelagen (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 förflorats 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 lagerreserverna 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 § Eldsvädefond får tas i anspråk för följande ändamål:

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

2) eldsvädefond 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) eldsvädefond 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 värdenminskningsavdrag;

4) eldsvädefond 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 eldsvädefond, 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 eldsvädefond för byggnader respektive eldsvädefond för markanläggningar, i anspråk för avskrivning av byggnaden respektive den del av anskaffningsvärden av markanläggningen som får dras av genom årliga värdenminskningsavdrag. Därvid skall så anses som om avsättning till eldsvädefond har gjorts varefter beloppet omedelbart har tagits i anspråk för sitt ändamål.

Om eldsvädefond 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 eldsvädefonden 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 sagt gäller också i fråga om ny- eller ombyggnad av fartyg eller luftfartyg eller i fråga om byggnadsinventarier och markinventarier enligt kommunalt att skattelagen (1928, 370).

5 § Eldsvädefond får tas i anspråk endast för avskrivning, nedskrivning eller kostnad i den förvärvsskälla till vilken avsättningen hänför sig. Riksskatte-
verket far dock, om det finns särskilda skal, medge att eldsvedefond, som har avsatts i viss förvärvskälla, far tas i anspruk för investering eller kostnad i annan förvärvskälla. Mot riksskatteverkets beslut far talan inte föras.

6 § Har eldsvedefond eller del av sådan fond tagits i anspruk enligt denna lag, utgör det anspråktagna beloppet inte skattepliktigt intakt. Andra sidan far sådana utgifter, för vilka fonden har tagits i anspruk, vid taxeringen inte dras av som driftkostnad. Har fonden tagits i anspruk för anskaffning av en anläggningsstillgang, skall vid beräkning av vardeminskningssvindag som anskaffningsvärde för tillgången räknas enligt den del av utgifterna som inte har täckts av det anspråktagna beloppet. Har fonden tagits i anspruk för anskaffning av lager, skall lagret anses nedskrivet med det anspråktagna beloppet.

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

8 § Eldsvedefond skall återföras till beskickning om 1) fonden har tagits i anspruk i strid med 4 och 5 §§.
   2) hela eller den huvudsakliga delen av den förvärvskälla, där avsättningen till fonden har gjorts, under beskickningsets har överlagits eller verksamheten har upphört.
   3) det företag som innehar fonden skall anses upphöst genom fusion enligt 14 kap. aktiebolagslagen (1975:1385) eller 96 § 1 mom. lagen (1951:308) om ekonomiska föreningar eller 78 § lagen (1955:410) om sparbanker och fonden inte enligt femte stycket har överlagits 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 skattenskyldige skall försättas i konkurs, eller
   6) fonden inte har tagits i anspruk senast under det beskickningsets, för vilket taxering sker under tredje taxeringsets 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. Riksskatteverkiet far dock, om det finns särskilda skal, medge att eldsvedefonden i stället för att återföras till beskickning övertas av förvärvskällans nye ägare. I fråga om sådant medgivande skall bestämmelserna i 10 § tredje och fjärde styckena tillämpas.

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

Riksskatteverket kan, om det finns särskilda skal, medge att eldsvedefond
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 taxeringarsaket efter det då avdrag för avsättningen har medgetts.

Vid sådan fusion, som avses i 28 § 3 mom. kommunalkattelagen (1928:370), får moderbolaget eller den övertagande föreningen i beskattningsavseende överta eldsvadefond. 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 övertagna föreningen. Vad som har sagt nu gäller även i fråga om fusion enligt 78 § lagen om sparbanker.

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

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

9 § Har eldsvadefond 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 betriebs 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 eldsvadefond 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 heligt dotterföretag svenskt aktiebolag vars aktier till mer än nittio procent ägs av moderföretaget.

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

Har en eldsvadefond övertagits skall det anses som om det övertagande
företaget gjort avsättning till fonden vid den tidpunkt då det överlätande företaget gjort avsättningen.

11 § Skattskyldig, som vid beskattningsårets utgång ha en eldsvådefond eller som under beskattningsåret har avvecklat sin eldsvådefond, skall vid själveklaration 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 förelse 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.


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 betrakta 3 § 4 och 5 mom.,
dels att 3 § 1 och 2 mom., nya 5 § 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 fögas ett nytt moment, 3 mom., av nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

3 §

1 m.m. 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.

Föreslagen lydelse

3 §

1 m.m. 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 av växande skog på grund av brand eller annan därmed jämförlig av den skattskyldiges atgoranden oberoende anledning samt intäkt genom avyttring av skog och skogsprodukter, om avverkningen framställs av brand, stormfällning, torna, insektsskador eller dylikt eller av vattenuppdämning eller framdragande av kraftledning, allt under förutsättning att intäkten icke föranlett avdrag för insättning av skogskonto;

2) intäkt i form av engångersättning vid upplåtelser 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 jordgäare avseende värde av förbättring som nyttjanderättshavare bekostat;

3) intäkt, som uppkommit genom att egendom tagits i anspråk genom expropriation eller liknande förråndrade eller ej, ejt avyttrats under sådana förhållanden att dylik tvangsförsäljning maste anses vara för luppen, 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 oluckshändelse, eller intäkt, som har uppkommit genom att egendom har

1 Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:860.
3 Senaste lydelse 1978:946.
Nuvarande lydelse

icke föranlett avdrag för insättning å skogskonto eller för avsättning till särskilda investeringsfonder för förlorade inventarier och lagertillgångar;

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

5) intäkt vid avyttring av djur i samband med upphörande av djurskot-
sel;

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 värdenminskningsavdrag äro att hänföra till byggnad, ävenom 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, däremot det återförda beloppet i stället utgjort köpeskilling för de förlorade tillgångarna, köpeskillingen enligt 5) eller 6) ovan skulle anses sasom ackumulerad inkomst, dock att ränta som tillägges det återförda beloppet icke skall anses utgöra sådan inkomst.

Föreslagen lydelse

tagits i anspråk genom expropriation eller liknande förfarande eller eljest har avyttrats under sadana förhållanden att sådan tvängsförsäljning maste anses föreligga, allt under förutsättning att intäkten inte har föranlett avdrag för insättning på skogskonto eller för avsättning till eldvådelfond;

7) intäkt, som har uppkommit genom att eldvådelfond har återförts till beskattning på grund av att jordbruksdriften har upphört eller – såvitt avser eldvådelfond för lagertillgångar – på grund av att djurskotteln har upphört, dock att särskilt tillägg på det återförda beloppet inte skall anses utgöra sådan inkomst.

3 m.m. I fråga om inkomst av annan fastighet skall lagens bestämmelser endast gälla följande intäkter, nämligen:

1) intäkt i form av forsäkringsersättning 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 eldvådefond.

2) intäkt i samband med avyttring av fastighet – genom avyttring av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier, vilka i avskrivningshänseende inte hanftors till byggnad; samt

3) intäkt, som har uppkommit genom att eldvådefond har återförts till beskattnings 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 uppskow med beskattnings 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 engangsersättning, som erhållets på grund av avbrottsförsäkring eller såsom skadestånd eller dväligt för inkomstbortfall i rörelsen till följd av expropriation, rekvisition eller annat liknande förfarannde;

4) intäkt i form av engangsersättning 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.
under förutsättning att avyttringen eller avlösningen skett i samband med överlåtelse, upplåtelse eller nedläggande av förelse;

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

6) intäkt, som uppkommit därigenom att avsättning till särskilda investeringsfonder för förloade inventarier och lagertillsågar eller för avyttrat fartyg eller till särskild nyanländningsfondat återförs till beskattning under sådana förhållanden att, däremot det återfördel beloppet i stället utgjort köpeskilling för tillgångarna i fråga, köpeskillingen enligt 5) ovan skulle anses såsom ackumulerad inkomst, dock att ränta som tillägges det återfördel beloppet icke skall anses utgöra sådan inkomst.

Vad i denna lag stadgas om överlåtelse, upplåtelse eller nedläggande av förelse skall äga motsvarande tillämpning beträffande förelsetilläg och förelsegren.

**Anvisningar**

till 1 §

1. Inkomst skall enligt denna lag anses hanförlig 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 intjuten inkomst skall anses utgöra ackumulerad inkomst enligt denna lag fördras, att inkomsten hänför sig till minst två beskattningsår.

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

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

5 Senaste lydelse 1977:43.
Nuvarande lydelse

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

Ackumulerad inkomst, som avses i 3 § 4 mom., skall anses hänföras sig till det antal år den skattskyldige innehaft aktien eller andelen.

Intäkt av skogsbruk skall anses hänförlig till det antal år som motsvarar förhållanden 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 7), skall anses hänför sig till det antal av den skattskyldige bedrivit jordbruket eller rörelsen. Har skattskyldig ätnjutit ackumulerad inkomst som nu sagtis 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, däremot 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.

Har jordbruk eller rörelse, som bedrivits av den ena av två makaar, övertagits av den andra makaen, skall denne, om han så yrkar, anses ha haft jordbruket eller rörelsen jämväl under den förstnämnda makens innehav av förvarvsskäften, under förutsättning att makarna däremot taxerade med tillämpning av 11 § 1 mom. lagen om statlig inkomstskatt eller, däremot andra makaen haft inkomst, skulle ha haft jordbruk eller rörelse, som ägts av den ena av två makaar, övertagits.

Föreslagen lydelse

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

Ackumulerad inkomst, som avses i 3 § 5 mom., skall anses hänföras sig till det antal år den skattskyldige innehaft aktien eller andelen.

Ackumulerad inkomst, som avses i 3 § 2 mom. vid 5) 7) samt i 3 § 4 mom. vid 2), 5) och 7), skall anses hänför sig till det antal av den skattskyldige bedrivit jordbruket eller rörelsen. Ackumulerad inkomst, som avses i 3 § 3 mom. vid 2) och 7), skall anses hänför sig till det antal år den skattskyldige innehaft fastigheten. Har skattskyldig ätnjutit ackumulerad inkomst som nu sagtis 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, däremot 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.
Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

av den andra makaen samt när jordbruk, rörelse eller andel i bolag i samband med den ena makaens död övertagits av den andra makaen, och denne var ensam dödsbodelägare. Inkomst, som enligt tredje stycket av anvisningarna till 52 § kommunalsticksateln (1928:370) taxeras hos make, skall icke till någon del anses utgöras av acumulerad 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 dödsb och den avlidne anses som en och samma skattskyldig.

Vid skatteberäkning enligt 1 § skall den avlidne och dödsbrot anses som en och samma skattskyldig.

till 2 §

Vid beräkning av nettobeloppet av acumulerad inkomst skall intäkt av skogsbruk i föremakande fall minskas med till intäkten hanförligt avdrag enligt punkt 7 eller 8 av anvisningarna till 22 § kommunalsticksateln, i den man sedan avdrag medgivits vid inkomsttaxeringen.

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

Såsom nettobeloppet av acumulerad inkomst genom avyttring av andra varor eller produkter i rörelse än i nästföregående stycke sista punkten sägs skall anses dold reserv i lagertillgångarna vid beskattningsarets ingång. Den dolda reserven skall i regel beräknas till skillnaden mellan, a ena sidan, det lägsta av tillgångarnas anskaffningsvärde och ateranskaffningsvärde efter avdrag i föremakande fall för inkurans samt, a andra sidan, deras bokförd värde vid nämnda tidpunkt. Vid avveckling av byggnadsrörelse, tomstyrningsrörelse eller annan rörelse avseende yrkesmässig handel med fastigheter ävensom penningrörelse skall dock såsom dold reserv i regel anses skillnaden mellan tillgångarnas verkliga värde vid beskattningsarets ingång och deras bokförd värde vid samma tidpunkt.

Såsom nettobeloppet av acumulerad inkomst genom avyttring av varor (inkusive djur) och produkter i jordbruksförlag skall anses dold reserv i
Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse
till 3 §7

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

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

Med skadestånd eller annan i 3 §, med vid 3) omförnämd ersättning avses i första hand sådan ersättning för inkomstbortfall som erhålls med anledning av exempelvis stadsplanering eller gatureglering. Härmed likställs frivilligt överenskommens ersättning, vilken avtalats under sådana förhållanden att möjlighet till tvångsatgarer förelegat om frivillig uppgörelse ej träffats.

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 överenskommens ersättning, vilken avtalats under sådana förhållanden att möjlighet till tvångsatgarer förelegat om frivillig uppgörelse inte träffats.

Med tillämpning av bestämmelserna i 3 § 2 mom. vid 5) och 6) och 3 §, med 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 för- lorade inventarier och lagertilgångar.

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-

7 Senaste lydelse 1977:43
Nuvarande lydelse

riker och varor – fransett tillganger som vid upptäck av rörelse utanredersats – äro av allenast obetydlig omfattning.

att vid nämnda tidpunkt icke kvarstår avsättning, som skett till lagerregleringsskonto eller särskild
nyansknafningsfond eller som, till ersättande av avyttrat fartyg eller till
ersättande av förflorade tillgängar i
verksamheten, skett till särskilda investeringsfonder för avyttrat fartyg
eller för förflorade inventarier och
lager tillgängar,

samt att, såvitt avser rörelse,
den skattskyldige icke under beskattningsåret börjat ny rörelse, som med hänsyn till vanor sortiment eller
liknande kan anses utgöra fortsättning av den tidigare rörelsen.

Utöver vad i nästföregående stycke sägs skall som fortsättning för skatteberäkning för accumulerad inkomst vid upptäck av rörelse gälla, att
upptäckten 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 gangen i fråga om beskattningsar för vilket taxering i första instans sker
år 1984. Vad i lagen föreskrivs i fråga om eldsvadefonder och särskilt tillägg
vid återföring av sådan fond skall gälla även i fråga om fonder enligt
förordningen (1959:168) om särskilda investeringsfonder för förflorade
inventarier och lagertillgängar och räntetillägg vid återföring av sådan
fond.

Föreslagen lydelse

riker och varor – fransett tillganger som vid upptäck av rörelse har
utanredersats – är av endast obetydlig omfattning.

att vid nämnda tidpunkt inte
kvarstår avsättning, som har skett till
lagerregleringsskonto, särskild
nyansknafningsfond, särskild inve-
steringsfond för avyttrat fartyg
eller eldsvadefond,

samt att, såvitt avser rörelse,
den skattskyldige inte under beskatt-
ningsåret har börjat ny rörelse, som med hänsyn till vanor sortiment eller
liknande kan anses utgöra fortsättning av den tidigare rörelsen.

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 gangen i fråga om beskattningsar för vilket taxering i första instans sker
år 1984. Vad i lagen föreskrivs i fråga om eldsvadefonder och särskilt tillägg
vid återföring av sådan fond skall gälla även i fråga om fonder enligt
förordningen (1959:168) om särskilda investeringsfonder för förflorade
inventarier och lagertillgängar 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 inkomst1 skall ha nedan angivna
lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Anvisningar

till 2 §

1. Förlost, som berättigar till för
lustavdrag, skall beräknas på
grundval av den för förlustetet
avgivna självdeklarationen men får
bestämmas till större eller mindre
belopp än vad deklarationen utvisar.
Avdrag för sådana värdenminskning
eller dyrk, som kan förskjutas från ett
år till ett annat eller som avser till-
gång, vid vars försäljning eventuell
vinst skall bedömas enligt reglerna
för skattepliktig realisationsvinst, och
avdrag för värdenminskning av bygg-
nad, som utgör lagertillgang, får
dock inte tillgodoräknas den skatte-
skyldiga med större belopp än han
har yrkat i deklarationen för förlust-
året. Till värdenminskningsavdrag
som nu sagt räknas bl. a. avdrag för
värdenminskning av byggnad, av
sudana maskiner och andra inventa-
rier som avskrivs enligt reglerna för
planenlig avskrivning, av patentrett
eller liknande tidsbegränsad rättighet
och av vartmärke, firmauppm eller
andra rättigheter av goodsills natur
och även avdrag för minskning av
skogs ingångsvärde.

Har särskild nyanskaffningsfond eller fond för uteranskaftning av fastighet
eller annan investeringsfond än allmän investeringsfond återforts till
beskaffning, skall vid beräkning av den förlust, som berättigar till förlostav-

1 Senaste lydelse av lagens rubrik 1978:53.
2 Senaste lydelse 1975:617.
Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

drag, bortses från det belopp, som på grund av återföringen upptagits som skattepliktig intäkt. Vad nu sagt gäller endast i den man det till beskattning återförda beloppet inryms i den för förlustäret 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 restituerade allmänna svenska skatter,

e) minskats med belopp som enligt 6 § har återförlats från lagerinvesteringskonto jämta tillägg på sådant belopp samt

f) minskats med belopp som har föranlett höjning av årsvinsten på grund av övertagande av allmän investeringsfond enligt 13 §.

Har belopp på lagerinvesteringskonto återförlats 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 hår i riket belägen byggnad, som inte utgör lagerillgång eller är avsedd att användas som bostad, och för avskrivning av ny-, till- eller ombyggnad av sådan byggnad.

b) avskrivning av inventarier som, om de inte utgör transportmedel i internationell trafik, är avsedda att användas i hår 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 anskattningsvärdet av markanläggning som får dras av genom årliga värdenminskningsavdrag.

c) kostnader för främjande av skogsbruk eller för reparations- och andra underhållsarbeten på en här i riket belägen markanläggning, som inte ingör anseende tillgång i rörelse, och för avskrivning av den del av en sådan markanläggnings anskattningsvärd som får dras av genom årliga värdenminskningsavdrag.

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 intresseegemenskap för 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 e), får företaget, savida 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 varar mot uppkomna kostnader under de ifrågavarande åren. Vad nu sags

Om allmän investeringsfond enligt beslut enligt 4 § får tas i anspråk för arbete som avses i första stycket a) eller e), får företaget, savida 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 varar mot uppkomna kostnader under de ifrågavarande åren. Vad nu sags
Nuvarande 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 § kommunalsskattelagen (1928:370).

Med byggnader, inventarier och markanläggningar förstår vi 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 § kommunalsskattelagen.

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-
Nuvarande lydelse

den inte enligt fjärde stycket har
övertagits av det övertagande företaget eller
g) företaget har beslutat träda i
likvidation.

Föreslagen lydelse

skall anses upplöst och fonden inte
enligt fjärde stycket har övertagits av
det övertagande företaget.
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 avsätt-
ningen har gjorts.

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

Vid sådan fusion, som avses i § 28
3 mom. första eller andra stycket
kommunalskattelagen (1928:370),
får moderbolaget eller den överta-
gande föreningen i beskattningsav-
seende överta allmän investerings-
fond. Har fonden övertagits skall det
anses som om moderbolaget eller
den övertagande föreningen gjort
inbetalning till riksbanken den dag
då dotterbolaget eller den överlätan-
de föreningen gjorde inbetalning-
en.

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

13 §

Regeringen eller, efter regeringens bemyndigande, arbetsmarknadsstyrel-
sen kan, om särskilda skäl föreligger, medge att ett företag 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
hälstågda dotterföretag, eller
b) att båda företagen är hälstågda 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-
nittio procent ägs av moderföretaget tillsammans med eller genom förmö- ling av ett eller flera av dess heliga dotterföretag och det andra företaget
ningen är ett annat sådant aktiebolag eller också moderföretaget eller dess
heliga 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 moder-
företaget.

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 över-
tagits skall det anses som om moder-
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 återfört till
beskattning.
d) om allmän investeringsfond
full som avses i 11 § första stycket
a)–g) helt eller delvis har återfört
till beskattning.
e) om allmän investeringsfond helt

företaget skall försätta i konkurs.
Nuvarande lydelse

helt 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 §.

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 män medlen inte tidigare har återgått till företaget. Sådant beslut får inte utan medgivande av taxeringsintendent fattas för att 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 överskutande beloppet.

Föreslagen lydelse

eller delvis har överförts till annat företag och medlen därför skall överföras till annat företags konto för investering eller

d) 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 §.

I fall som avses i första stycket d) skall länsstyrelsen på framställning av företaget besluta om utbetalning av det överskutande 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 rikskatteverket. 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 medgats avdrag för avsättning till allmän investeringsfond. Har beslut om avdrag för avsättning till allmän investeringsfond eller anspråktagande 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 underrättas 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.


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

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.

b) avskrivning av inventarier som, om de inte utgör transportmedel i internationell trafik, är avsedda att användas i hår 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 värdenminskningsavdrag.

d) kostnader för undersökningsarbete, förberedande arbete eller tillredningsarbete i gruvor, stenhuvit 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.

Lanspråktägande av allmän investeringsreserv för ändamål som anges i första stycket e) får göras endast av skattskyldig som bedriver industriell tillverkning. Lanspråktägande enligt första stycket d)-f) får göras endast efter
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 skattdyklig har förvärvat från näringsidkare med vilken han är förbunden i väsentlig ekonomisk intressegemeenskap får allmän investeringsreserv tas i anspråk endast om inventarierna har tillverkats under beskattningssåret.

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 utlynningsrörelse.

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 bedrivit fiske.

Med byggnader, inventarier och markanläggningar förstñas 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).

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 gangen 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.


22 Riksdagen 1980/81. 1 saml. Nr 68. Bil. A
8 Förslag till
Lag om upphävande av förordningen (1963:216) om extra avskrivning och särskilt investeringsavdrag vid inkomsttaxeringen

LAGRÅDET

PROTOKOLL
vid sammanträde
1980-09-25

Närvarande: f. d. justitierådet Petréen, 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 Mundelbo 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 kammarråttsassessor 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 kommunalkavelagens upphylgnad, med en fördelning av bestämmelser som i och för sig har samma värde 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 avsikt 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 kommunalkavelagen, tillfället också utnyttjas för att förbättra lagens systematik och begripelighet.

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 kommunalkavelagen 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 tillfredsställande. 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 §**


**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 meningar som detta stycke ges följande lydelse: "I de fall resultatet har påverkats av att lager, pågående arbeten eller fordringspost har tagits upp med för låg belopp eller skuldpost med för högt belopp skall dock på yrkande av den skattskyldige justering av det bokförd resultattet underlätats i den mån det är uppenbart att denne – i överensstämmelse med reglerna för inkomsteräkning 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 meningens i stycket.
Övergångsbestämmelserna

Okvalificerad tomtrörelse anses enligt punkt 2 femte stycket av anvisningar-arna till 27 § kommunalsskattelagen ha avbrutits, om den skattskyldige och dennes make inte sålt någon byggnadstomt under de senaste tio kalenderå- ren. Tomtförsäljning som sker häerefter 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 utgörda 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 övergångsbestämme-loerna en övergångsregel som innebär att en företagen nedskrivning inte skall påverka tioårskarenseren. Om nedskrivningen återförts till beskattning vid 1983 eller 1984 års taxering. 1 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 anvisnings-arna till 27 § kommunalsskattelagen, eventuell nedskrivning som gjorts tidigare får anses ha formlöst fallit bort. Det kan emellertid inträffa att tioårssfristen räknat från senaste tomtförsäljningen löper ut först efter 1984 och att vid bedömningen av en efter tioårssfristens utgång skedd tomtförsälj-ning 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, Åslin, 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 anmälde lagrådets yttrande1 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 oljelagringstaläggningar, 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 anskaffningsvärden för en markanläggning dras av genom årliga värdenominativesavdrag. Resterande 25 % av anskaffningsvärde är över huvud taget inte avdragsgilt. I 5 § första stycket c) lagen om allmän investeringsfond föreskrivs i konsekvens med detta att ett fonduthytjande får avse endast den avskrivningsbara delen av anskaffningsvärdet. Nyssnämnda anvisningspunkter innehåller också regler om hur ett fonduthytjande inverkar på den ordinarie avskrivningsrätten. Om dessa regler tillämpas enligt sin ordaljdelse kan dock resultatet bli att avdragsrätten kommer att överstiga 75 % av anläggningens anskaffningsvärde. Detta har självtalat inte varit meningen. Jag föreslår därför att reglerna om samordning mellan ordinarie avskrivning och fonduthytjande ändras så att det klart framgår att ett fonduthytjande inte medför att 75 %-spären kan överskridas. Härutöver bör några redaktionella justeringar göras i 29 § och lagförslagets ingress.


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 nögräknade 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 sambandhanten 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 man 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 lagrådsrenissen 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

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. Alltför jämt 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 spritdycker och vin tillämpas redan på representation som utövas fr. o. m. den 1 januari 1981.


**Lagen om allmän investeringsfond, m. m.**


I samband med riksdagens behandling av lagstiftningen om tillfälligt


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 i anspråktagandet 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 eldsödefonder samt i lagen om ändring i lagen (1958:575) om avskrivning å vissa oljelagringsanläggningar. m. m.

Hemställan

Med hänvisning till vad jag nu har anförts 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.
Prop. 1980/81:68

Innehållsförteckning

Proposition .......................................................... 1
Propositionens huvudsakliga innehåll ................................ 1
Lagförslag .............................................................. 5
1. Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370) ........ 5
2. Lag om eldsvädefonder ........................................... 82
3. Lag om ändring i lagen (1951:763) om beräkning av statlig
   inkomstskatte 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 investeringsre-
   serv .............................................................. 105
7. Lag om ändring i lagen (1958:575) om avskrivning å vissa
   oljeflakningsanläggningar, m. m. ............................. 107
8. Lag om upphävande av förordningen (1963:216) om extra
   avskrivning och särskilt investeringsavdrag vid inkomsttaxer-
   ingen ............................................................. 108
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 Inventarierekamerat .................................. 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 värdekontingensavdrag på bygg-
         nads- 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 frå-
         gor .......................................................... 131
   2.2.9 Avsättning till eldsvädefonder ......................... 134
2.3 Begreppet kapitaltörlust .................................... 135
2.4 Pagäende 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 uppbryggnad ......................... 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 Resultatutjämnning och konsolidering .......... 169
2.5.8.1 Avdrag för värdeminskning på omsättningens fastighet ............................... 169
2.5.8.2 Nedskrivning av omsättningens fastigheter ........................................... 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 Återförring 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 ävnda 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 eldsvådfonder .................... 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 förlustutjämnning 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 investerings-
avdrag vid inkomsttaxeringen .................................. 234

5 Hemställan .................................................. 234
6 Beslut ..................................................... 234

Bilaga 1–5 Se del B .............................................. 234
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
Sammanfattning av betänkandet Beskattning av företag (SOU 1977:86 och 87)

I begreppet företagsbeskattning inryms ett flertal skilda skatteformer. Sålunda kan såväl olika bruttosskatter 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 kapitel 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 utgångspunktarna för beredningens överväganden.


En mervärdesskatt 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-

Beredningens samlade bedömning är att varken en BNP-moms eller en l-moms bör införas.


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 råvarustillgångar. En allmän råvaruskatt skulle medföra att antalet skatteskyltska bli stort. Undantas vissa råvaror uppstår följderverkningar på prisbildningen för färdigvaror berörende på om


Beredningen lägger inte fram något förslag om s. k. generalisera arbetsgivaravgifter, dvs. avgifter som skall utgå på annan inkomst än inkomst av förvärvsarbeta. Beredningen föreslår dock en utvidgning av underlaget för de traditionella arbetsgivaravgifterna i så måtto att värdet av billöftan – 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 motsåndskraft 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 dubbelskattas. Möjligheterna att bilda obeskattade reserver anses dock – i förnämning 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 sty-
medel. Av särskild betydelse i dessa sammanhang är investeringsfonderna. Även om investeringsfondssystemet undergått en successiv förbättring är det emellertid enligt beredningen behämtat med vissa svagheter. Framför allt när det gäller att stimulera företagen till investeringar i maskiner under lågkonjunkturer.


Beredningen diskuterar olika möjligheter att inom nettovinstbeskattningens ram lindra beskattningen av inflationsvinster men konstaterar att några praktiska metoder att bemästra detta problem i n. knappast finns.

I syfte bl. a. att komma från att företagen praktiskt taget enbart genom lagermedskrivning kan hygga 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 lönekostnadsavskrivning måste alla företag ändå ha.

Möjligheten att bilda skattekrediter genom avskrivning på maskiner och andra inventarier behålls i förändrad omfattning. Genom att öka den andel av årsvinster som får sättas av till investeringsfond från nuvarande 40 % till 50 % förbättras dock möjligheten till snabb avskrivning på anläggnings- tillgångar. Detta medför också viss kompensation till de företag som får sina skattekreditmöjligheter reducerade genom övergången från lagermedskrivning till lönekostnadsreservering. Vidare föreslås att det investerings- avdrag som kan utgå när investeringsfond tas i anspråk för maskininves- teringar höjs från nuvarande 10 % till 20 %. Höjningen gör att man med
investeringsfondsinstitutet i högre grad än f.n. kan stimulera maskinin-
vesteringar 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 laga yt-
rande från arbetstagsorganisationerna hos företaget.

I avsnitt 8.3 föreslås flera förändringar vad gäller skattesatsen för juridiska
personer. För det första föreslås att aktiebolag och ekonomiska företningar
samt andra juridiska personer, som f.n. erlägger statlig inkomstskatt med
40 % eller 32 %, inte längre skall taxeras kommunalt. Dessa bolag och
företningar m.f. 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 bör-
fallet 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.

I avsnitt 8.4 föreslås att dubbelbeskattningen av aktiebolagens vinster enarr
beredningen i avsnitt 8.4 bl. a. om de negativa effekter denna har på fö-
retagens kapitalansknaffningsmöjligheter. För att inte försvåra anskaffningen
av riskvilt 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 be-
gränsat 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 in-
vesteringsreserv. Systemet har konstruerats med investeringsfondssystemet
som förebild. Avsättning föreslås få ske med högst 50 % av egenföretagarens
inkomst av förvärvskällan. Till skillnad mot fondssystemet föreslås dock
att ett belopp motsvarande hela avsättningen skall betalas in på bankräkning.
Medlen får användas huvudsakligen för investeringar men även för underhål-
let av byggnader och anläggningar liksom för reparation av fartyg. Något
ansökningsförfarande föreslås inte utan medlen får främst utnyttjas för de i lagen
angivna ändamålen. Reserverna måste tas i anspråk inom fem år. Har så
inte skett återförs reserveren till beskattning jämte ett tillägg av 30 %.

För kulturarbetare föreslås särskilda regler om uppskov med beskattning-
en. Systemet, som är utformat på ungefär samma sätt som skogskonto-
systemet, gäller endast rörelseinkomster som en kulturarbeteare får i egenskap
av upphovsman enligt lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och
konstnärliga verk. Uppskov med beskattningen medges enligt förslaget en-
dast om upphovsmannainkommen 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 uppskatt skall erhållas krävs att 100 % av uppskottsbeloppet 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 upplinnarverksamhet går ut på att vissa kostnader, som nedlagts innan försäljningen 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 stabiliseringspolitisiska styrmedel. Här pekar beredningen bl. a. på möjligheten att utnyttja investeringsavdrag vid mervärdeskatteredovisningen.


Tanken på en regional differentiering av nettovinstbeskattningen avvisas.

Vad gäller frågan om stödformerna skall vara generella eller selektiva uttalas beredningen att en klar fördel med generella stödformer är att de är lätt 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 gynna 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 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 uppbryggnad lämnas förslag till en rad tekniska förenklingar i lagstiftningen (avsnitt II.6). I samband med detta föreslås att de nuvarande konjunkturinvesteringsfonderna ersätts av allmänna investeringsfonder.


Beredningen har utarbetat förslag till regler som gör det möjligt att vid taxeringen i större utsträckning än f. n. t. hänsyn till ändrade bokslut (avsnitt II.12). I ett därpå följande avsnitt föreslås en omläggning av rättelseförfirandet såvitt gäller felaktiga periodiseringar av tillgångar och skulder (avsnitt II.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 II.14 och II.15).

Kapitlet avslutas med förslag om nya bestämmelser för avdrag för representationskostnader (avsnitt II.16). Avdrag för målter föreslås begränsas till 50 kr (exklusive mervärdeskatt) per person.

Kapitel 12 innehåller kommentarer till de olika lagförslagen och ikraftträandebestämmelserna. 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 I–III). Därutöver redovisas statistiska uppgifter beträffande skatteuttagets struktur och utveckling m. m. (bilaga 4).
Företagsskatteberedningens författningsförslag

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

Härigenom föreskrivs i fråga om kommunalsskattelagen (1928:370) nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

<table>
<thead>
<tr>
<th>Föreslagen lydelse</th>
</tr>
</thead>
</table>

41 §

Inkomst av jordbruksfastighet eller förelse skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, i den mån dessa icke stå i strid med särskilda bestämmelser i denna lag.

I andra fall än nu sägts 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, även som 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 avgivs, 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.
Anvisningar
till 20 §

1. Till skattskyldigs levnadskostnader, för vilka avdrag enligt denna paragraf ej medgives, räknas bland annat premier för egna personliga för- siktningar 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 till- gång som är avsedd för stadigvarande bruk i förvärvskälla får, såvida annat icke är särskilt föreskrivet, avdragas genom årliga värdenominingsavdrag med belopp så anpassade att tillgången blir avskriven under den tidsperiod den beräknas vara ekonomiskt använt.

Utgifter för representation och liknande ändamål ärö att hänföra till omkostnader i förvärvskälla endast om de hava omedelbart samband med verksamheten, såsom då fråga uteslutande är om att inleda eller bibehålla affärspåren och liknande eller då utgifterna avse jubileum för företaget, invigning av mer betydande anläggningar för verksamheten, stapelavloppning eller jäm- förliga händelser eller då utgifterna ärö att hänföra till personalvärd. Av- drag må i det enskilda fallet icke ån- jutats med större belopp än som kan anses skåligt.

5. 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.

19 Senaste lydelse 1951:324.
Nuvanande 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 inbegrifte behövlig bostadsbyggnad, drages av genom årliga värdeinskningssvar. Avdrag för tillfällig byggnad, som är avsedd att användas endast ett fåtal år, får dock anskaffningskostnaden i sin helhet dragas av för det är då byggnaden anskaffades.

Som för driften behövlig bostadsbyggnad anses dels byggnad, som är upptäckt 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 värdeinskningen som kan anses belöpa på behövlig bostadsbyggnad. Med ekonomibyggnad avses annan driftbyggnad än bostadsbyggnad.

I byggnads anskaffningskostnad inträknas ej kostnaden för sådana delar och tillbehör som är särskilt avsedda att direkt tjäna byggnadens användning i driften. I enlighet härmed inträknas ej i anskaffningskostnad för ekonomibyggnad kostnad för sådan tillgång som båt, box eller spjuta, basavskiljare, foderbord, fodergrind, vattenkopp, spaltgolv, utrustning för skrap- och svämningödsling med tillhörande urinbrunn eller gödselbehållare, gödselstug, mjölkansläggnings, kylbassäng, pump, sådan ledning för elektrisk ström, vatten eller avlopp som är avsedd för driften eller fläkt eller ventilationsanordning. I byggnads anskaffningskostnad inträknas ej heller kostnaden för sådan tillgång som silo- eller torkanläggning, fast transportsrör, hiss eller liknande. Däremot inträknas 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 inträknas i anskaffningskostnad för byggnaden tillämpas i stället föreskrifterna enligt punkt 5 om värdeinskningssvar för maskiner och inventarier.

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

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

Har byggnad uppförs 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, skull 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 hortsett 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 skull inräknas i anskaffningskostnad för byggnad. Kostnaden för tillgång av nu avsett slag skull således avräknas, varefter avskrivningsunderlag för byggnader erhållits. 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 under prestationen av mark, växande skog, naturtillgångar, särskilda förmåner m. m. för 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 värdereminskning 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, skull 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 hortsett 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 skull inräknas i anskaffningskostnad för byggnad. Kostnaden för tillgång av nu avsett slag skull således avräknas, varefter avskrivningsunderlag för byggnader erhållits. 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 under prestationen av mark, växande skog, naturtillgångar, särskilda förmåner m. m. för 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 sista stycket av anvisningarna till 29 § i tillämpliga delar.

Procentsatsen för värdereminskning 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 rationaliserings, teknikens utveckling, omläggnings av verksamhet och liknande förhållanden. Har byggnad upplösts av nytjanderätts- havare och är jordägaren icke enligt nytjanderättsavtalet skyldig att vid nytjanderättsstidens utgång eller avtalets upphörande lösa byggnaden, skall särskild hänsyn tagas till detta förhållande.

Skattskyldig får i fråga om ekonomibyggnad och personalbostad göra avdrag inom avskrivningsplänen – utöver årliga värdeminskningssavdrag – 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 nedlades. Överlåtes byggnaden inom denna tidrymd, får den nye ägaren på motsvarande sätt tillgodogöra sig de avdrag som återstod för överlåtaren.

Utrangeras eller neddrives 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.

Föreslagen lydelse

sådana omständigheter som att byggnads användningstid kan antagas komma att röna inflytande av framtida rationaliserings, teknikens utveckling, omläggnings av verksamhet och liknande förhållanden. Har byggnad upplösts av nytjanderätts- havare och är jordägaren icke enligt nytjanderättsavtalet skyldig att vid nytjanderättsstidens utgång eller avtalets upphörande lösa byggnaden, skall särskild hänsyn tagas till detta förhållande. Har skattskyldig för viss beskattningsår yrkat avdrag med lägre belopp än vad som högst kunnat medges enligt avskrivningsplänen, får han tillgodoräkna sig det resterande avdraget genom utsträckning i erforderlig mån av avskrivningsstiden efter den antagna varaktighetstidens slut.

Skattskyldig får i fråga om ekonomibyggnad och personalbostad göra avdrag inom avskrivningsplänen – utöver årliga värdeminskningssavdrag – 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 ombygda delen av byggnaden upplöpts eller tagits i bruk. Överlåtes byggnaden, får den nye ägaren på motsvarande sätt tillgodogöra sig de avdrag som återstod för överlåtaren.

Bestämmelserna i punkt 7 sjunde stycket av tillskivningarna till 29 § äger motsvarande tillämpning i fråga om byggnad i jordbruk eller skogsbruk.
5. Kostnad för anskaffande av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier drages i regel av genom årliga värdenminskningsavdrag. Avdrag för värdenminskning får göras antingen enligt bestämmelserna nedan i denna punkt om restvärdet avskrivning 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. År tillgång, som avses i denna punkt, underkastad hastig förbrukning, vilket vanligen kan anses vara fallet när tillgången kan beräknas ha en varaktighetsid av högst tre år, får dock hela anskaffningskostnaden dragas av för det år då tillgången anskaffades.

Vid restvärdet avskrivning 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 restvärdet 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

Nuvarande lydelse

avsedda inventarier beräknas med läkttagande 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 räken-skapsenlig avskrivning i punkt 4 tredje, femte och sjunde-eljte 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 anskaffningssvinaden 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.

Omvastighetens 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 förrskriftena i de nämnda punkterna 3a–c äro tillämpade får avdrag ske för vad som återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet.

Avskrives tillgång som avses i denna punkt enligt ovannämnda

Nuvarande lydelse

regler för avskrivning av tillgångar i rörelse, får tillgångens värde icke ingå i underlaget för annan avskrivning enligt 25 § 1 mom.

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 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.

Föreslagen lydelse

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. 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 §

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 tomtebolag 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 – från ett avstånd som avses i 35 § 2 mom. andra stycket – avyttat minst femton byggnadstomter. Detsomma gäller om makar under äktenskapet sätt tillhoppa 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.

26 Senaste lydelse 1967:748.
Nuvarande hydelse

Föreslagen hydelse
till dödsbo, varifrån skattskyldiga eller någon av nämnda personer är del-
ligare, eller till aktiebolag, handelsbolag eller ekonomisk förening, varifrån
skattskyldige ansam eller tillsammans med sådana personer på grund av
det samhälle innehavet av aktier eller andelar har ett bestämmande infly-
tande, anses tomtrörelse föreligga, om överlätaren och den nye ägaren sam-
manlagt avyttat 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.

Såljes 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 tomt-
försäljningar enligt andra stycket anses ha drivit tomtrörelse, icke under
den senaste tio kalenderårens 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 avyt-
tringen 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 avbryta på uppehåll som nu
nämnts.

Avyttring av byggnadstomt anses –
utan hinder av vad i föregående stycke
sags – utgöra led i tomtrörelse om den
skattskyldige under innehavstiden åt-
njutit avdrag för nedskrivning av fastig-
heten i fråga.

Avyttrar skattskyldig återstoden
av lagret i sådan tomtrörelse som av-
ses i andra stycket, anses vinsten av
denna avyttring – utom den del av
vinsten som belöper på mark inom
fastställd stadsplan eller byggnads-
plan – 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 återförlits till beskattning tidigare.
Vad som sägs om försäljningsvin-
stens beskattning som realisations-
vinst gäller icke, om avyttringen kan

Avyttrar skattskyldig återstoden
av lagret i sådan tomtrörelse som av-
ses i andra stycket, anses vinsten av
denna avyttring – utom den del av
vinsten som belöper på mark inom
fastställd stadsplan eller byggnads-
plan eller belöper på tomt som avses i
föregående stycke – icke som inkomst
av rörelse utan som realisations-
vinst. Vad som sägs om försälj-
ningsvinstens beskattning som rea-
lisationsvinst gäller icke, om avyt-
tringen kan antagas ha skett väsent-
ligen i syfte att bereda den skattsky-
dige eller egendomens förvärvare
Nuvarande lydelse

antagas ha skett väsentligen i syfte att bereda den skattskyldige eller egendomens förvärvare eller annan, med vilken någonting 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 ansökas för yrkesmässig avyttring.

I övrigt anses handel med fastigheter föreligga om skattskyldig, som under fem på varandra följande kalenderår förvarvat minst fem fastigheter genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, under samma tidperiod 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 hemmavaranande barn under 16 år samt av färmonsföretag, i vilket den skattskyldige eller dennes make är företagsledare. År den skattskyldige under 16 år medräknas förvärv och avyttring som företagits av föräldrar, hos vilka barnet är hemmavaranande, samt av färmonsföretag i vilket någon av föräldrarna är företagsledare. År den skattskyldige ett färmonsföretag, medräknas förvärv och avyttringar som företagits av företagsledare i sådant företag samt av dennes make och hemmavaranande 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 sagt 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, behyra 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 innehas av skattskyldig som bedriver byggnadsrörelse och fastigheten varit föremål för omfattande byggnadsarbete i denna rörelse. Vad nu sagt 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.

Innehav företagsledare i fämansföretag eller dennes make eller hemmavaranne barn under 16 år fastighet, som förvärvats genom köp, byte eller därmed jämtförligt lång och som skulle ha utgjort omsättningstillgång i byggnadsrörelse om den innehas av fämansföretaget, anses fastigheten utgöra lagertillgång i sådan av fastighetsägaren bedriven rörelse. Bedriver fysisk person byggnadsrörelse, skall vad nu sagt gälla även fastighet som innehas av dennes make eller hemmavara-
Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse
randc 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 om sättningsstillgång i rörelsen, om fastigheterna vid direktnämnd skulle ha utgjort omsättningsstillgång i rörelsen.

Avyttrar fysisk person en- eller tvåfamiljensastighet skill, såvida den skattskyldige ägt och varit manstalsskriven på fastigheten vid avyttringstillsättningsdagen och oavbrutet under en tioårsperiod närmast dessförinnan, avyttringen – utan hinder av att fastigheten har utgjort omsättningsstillgång i rörelse – beskattas enligt reglerna i 35 och 36 §§.

Vad i föregående stycke safts 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. Bestämmer och i föregående stycke gäller heller icke skattskyldig, som medgivits avdrag för nedskrivning av fastighet, såvida icke nedskriften belöper återförts till beskattningsföre ingången av tioårsperioden.

4. Förvärvar skattskyldig genom arv, testamente eller bodelning i an ledning av andra makens död fastighet, aktie, andel eller liknande värdepapper, som utgjort omsättningsstillgång in den avlidnes rörelse, utgör sådana tillgångar lager även hos den skattskyldige. Detta gäller dock icke beträffande en- och tvåfamiljensastighet, som den avlidne ägt och varit manstalsskriven på vid tidpunkten för dödsfallet och oavbrutet under en fem-
**Nuvarande lydelse**

årspериод närmast dessförinnan. Fastighet anses likväl som omsättningsstillgång, om den under ifrågavarande femårspériod varit föremål för sådan ombyggnad eller sådan nedskrivning som avses i punkt 3 sista stycket.

Skattskyldig, som genom arv, testament eller bodelning av andra makens död förvärvar fastighet äger, såviva fastigheten enligt föregående stycke utgör omsättningsstillgång i den skattskyldiges rörelse, såsom intäkt av rörelse upptagna 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, tomrörelse eller handel med fastigheter.


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-

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

inomst, såsom exempelvis vid avyttning 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 erhålls genom en dylik, oberoende av rörelsen verkställd avyttning, 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 avyttning av för stadigvarande bruk avsedda maskiner och andra inventarier samt därmed vid beräkning av värdeominshämningsavdrag likställda tillgångar (jfr punkterna 7 och 16 av anvisningarna till 29 §). Till intäkt av rörelse hänföres även intäkt vid avyttning av patenträtt eller liknande tidsbegränsad rättighet. Detsamma gäller intäkt vid avyttning 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 infiltrit vid förslåning 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 förslåningen kommer att bero på resultatet av rörelsen i dess helhet under beskattningssåret. Därvid iakttages utöver vad som gäller enligt anvisningarna till 27 § följande. Om fastighet, som utgör lagentillgång i tomtrörelse, byggnadsrörelse eller handel med fastigheter, förvärvats innan rörelsen påbörjats, hänknas 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, avyttar 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 värdeominshämningsavdrag hänförsas 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 föreliggja.

Utökar svensk 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 värdeominshämningsavdrag, som utgör omsättningstillgång i försäkringsrörelse, byggnadsrörelse, tomtrörelse eller rörelse
Nuvarande lydelse

försäljning av tillgången köpeskillingen ha varit skattepliktig i förvärvskällan, anses bolaget eller föreningen ha åt-
njutit skattepliktig inkomst som om till-
gången sälts. Som köpeskilling gäller därvid tillgångens verkliga värde vid utskiftningen.

Föreslagen lydelse

avseende handel med fastigheter, skall ett mot avdraget svarande belopp vid samma års taxering upptagas som in-
täkt av rörelse.

till 29 §

3. Kostnaden för anskaffande av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier avdrages i re-
gel genom årliga värdeminsinskningssav-
drag. Äro tillgångar, varom nu är fråga underkastade hastig förbrukning, vil-
et vanligen kan anses vara fallet när de beräknas hava en varaktighetstid av högst tre år, må dock under anskaffi-
ningsåret avdragas hela kostnaden för deras anskaffande.

Avdrag får jämväl ske för värde-
minsinskning, som patenträtt och liknan-
de tidsbegränsad rättighet undergått
på grund av minskning av giltighetssti-
den. Det är härvid utan betydelse om
rörelseidkaren förvåvat rättigheten
för att utnyttja den vid tillverkning som
han bedriver eller om han tillgodogör
sig rättigheten genom att överlåta ut-
nyttjandet av denna till annan. Genom
värdeminsinskningssavdrag avdrages och
så kostnad för anskaffning av hyresrätt
och av varumärke, firmanamn eller
annan rättighet av goodwills natur.

Har fämansföretag ankaftalt inven-
tarier, som uteslutande eller så gott
som uteslutande äro avsedda för före-
tagsledares eller honom närstående
persons privata bruk, får avdrag som
här avses ej åtnjutas. Avdrag som nu
sagts får – oavsett om den skattskyldige
är ett fämansföretag eller ej – icke
heller åtnjutas om anskaffningen avser
tillgång av privat karakter vilken helt
saknar anknytning till den skattskyld-
ges egentliga förvärvsverksamhet. Av-
Nuvarande lydelse

dragningsrätt föreligger dock i fråga om konstföremål, vars anskaffningskostnad framstår som skälig med hänsyn till den av den skattslydige bedrivna verksamheten.

Har fämansföretag anskaffat personbil, som uppenbarligen är hänförlig till en dyrare prisklass än vad som framstår som motivert med hänsyn till företagets verksamhet, får avdrag som i första stycket sags åtnjutas endast för den del av anskaffningskostnaden som motsvarar kostnaden för en till verksamheten anpassad bil.

Avyttrar skattslydig egendom, för vilken avdragsrätt enligt tredje stycket icke förelagat, skall eventuell beskattning på grund av avyttringen ske enligt bestämmelserna i 35 och 36 §§. Vad nu sags åger motsvarande tillämpning på sådan del av personibil för vilken avdragsrätt enligt fjärde stycket icke förelagat.

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, försävitt ej vid förvärv av rörelsen på grund av arv eller testamentet stämpelplikt beräknats efter lägre belopp. i vilket fallet det belopp efter vilket stämpelplikt sålunda beräknats skall anses såsom anskaff-
Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

ningsvärde. Skulle det i något fall befinnas, att den skatthävligare eller någon, som står honom nära, vidtagit åtgärd för att den skatthävligare skall kunna tilländeräknas 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 skatthävlig beträffande under beskattningsåret anskaffade tillgångar tidigare åtnjutit i punkt 2 av anvisningarna till 41 § omförmått 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 avdragen. Vid nu sagt 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 jö det be- skattningsår under vilket rörelsen på- börjats åtnjutas med högst trettiota procent för är 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 skatte- nassiga restvärdet. För annat beskattningsår än nu sagt får avdrag åtnjutas med högst trettiota 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 förfärande tillhörde rörelsen. Vad såhunda stadgats skall gälla oavsett när under visst beskattningsår tillgångarna anskaffats.

Avdrag enligt föregående stycke får icke ämnutas 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, avyttras eller havs dylika tillgångar gått förlorade därvid för sistnämnda fall försörjningsersättning avtalats, må särskilt avdrag för avskrivning ämnutas med belopp motsvarande den i anledning av avyttringen eller försörjningsstället uppkomna intäkten. Därest skattskyldig erhållit avdrag i enlighet med bestämmelserna i detta stycke, skall underlaget för beräkning av avdrag enligt åtundre 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 överskrida anskaffningsvärdet på samtliga nu ifrågavarande tillgångar, vilka vid utgången av beskattningsåret förfärande tillhörde rörelsen, sedan på detta värde avräknats en beräknad årlig avskrivning av tjugotio procent. Visar skattskyldig att nämnda tillgångars verkliga värde understiger även sådana beräknat värde, må avdrag medgivas jämfört för härav betingad ytterligare avskrivning. Avdrag enligt detta stycke får medgivnas endast under förutsättning att den skattskyldige haft ordnad bokföring, som avslutas med resultaträkning och balansräkning, samt att det skattemässiga restvärdet överensstämmer med det i balansräkningen för motsva-
Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

rande beskattningssår upptagna värden på samma tillgångar.

Då tillgångar, som anskaffats under beskattningssåret, avyttras, föröras eller såsom för rörelsen obrukbara utrangeras under samma år, må avdrag åtnjutas för anskaffningsvärdenet 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 intakt av rörelse, därom stadgas i punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 28 §.

Har skattskyldig, i annat än i första stycket andra meninget angivet fall, under viss beskattningssår yrkat avdrag för hela kostnaden för anskaffande av tillgång, som avses i denna punkt, skall ett belopp motsvarande sjutton procent hårav upptagas såsom intakt i förvärvskällan för beskattningssåret. 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 fullgforda 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 värdenminskningsavdrag 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 fastighetsstaxeringen fastställda byggnadsvärdet.

I enlighet härmed inräknas ej i värdet av industribyggnad värdet av till-

28 Senaste lydelse 1975:259.
gångar avsedda för den industriella driften såsom maskiner, anordningar för godstransport som t. ex. räls, traversbanor och hissar, behällare, 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 skorstener 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 butiksirredning, rulltrappor m. m. Tjänstgör konstruktion, för vilken byggnadsvärde fastställts vid fastighetsavgiftningen, i sin helhet eller till viss del som maskin eller redskap, såsom kan vara fallet med oljecister 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 gäller för beräkning av värderingskontingent 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 anskaffningsvärde för byggnad, även om de icke ingå i byggnadsvärdet.

Värderingskontingent 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 fastighets anskaffningskostnad belöpa på byggnaden, som det vid fastighetstaxeringen fastställda byggnadsvärdet utgör av fastighetens hela taxpayeringsvärde. Om den återstående delen av anskaffningskostnaden för fastigheten visas mera avsevärt över- eller understiga ett skälligt 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.

Värderingskontingent 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 fastighets anskaffningskostnad belöpa på byggnaden, som det vid fastighetstaxeringen fastställda byggnadsvärdet utgör av fastighetens hela taxpayeringsvärde. Om den återstående delen av anskaffningskostnaden för fastigheten visas mera avsevärt över- eller understiga ett skälligt 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-
Avdrag för årlig värdenminskning av byggnad beräknas enligt avskrivningsplan till viss procent av anskaffningsvärdet. Procentsatsen för värdenminskningsavdraget bestämmes efter den tid byggnaden anses kunna utnyttjas. Vid denna bedömning skola beaktas jämvilt 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 förhållandevi kort tid, skall hänsyn tagas även härtill. Så kan vara fallet exempelvis då fråga är om byggnad för utnyttjande av en begränsad malmfyrighet eller då byggnad, som är belägen på annans grund och som användes i rörelse, vid nyttaenderättens upphörande icke skall lössas av jordägaren.

Skattskyldig får i fråga om byggnad, som är avsedd att användas i hans rörelse, göra avdrag inom avskrivningsplanen – utom för årliga värdenminskningsavdrag – med 10 procent av den på planen upptagna kostnaden för ny-, till- eller ombyggnad. Avdralagts efter förvärvet av byggnaden.

Avdrag för årlig värdenminskning av byggnad beräknas enligt avskrivningsplan till högst viss procent av anskaffningsvärdet. Procentsatsen för värdenminskningsavdraget bestämmes efter den tid byggnaden anses kunna utnyttjas. Vid denna bedömning skola beaktas jämvilt 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 förhållandevi kort tid, skall hänsyn tagas även härtill. Så kan vara fallet exempelvis då fråga är om byggnad för utnyttjande av en begränsad malmfyrighet eller då byggnad, som är belägen på annans grund och som användes i rörelse, vid nyttaenderättens upphörande icke skall lössas av jordägaren. Han skattskyldig för visst beskattningsår yrkat avdrag, med lägre belopp än vad som högst kunnat medges enligt avskrivningsplanen, får han tillkodoräkna sig det resterande avdraget genom utsträckning i erforderlig mån av avskrivningsperioden 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 värdenminskningsavdrag – med 10 procent av den på planen upptagna kostnaden för ny-, till- eller ombyggnad. Avdralagts efter förvärvet av byggnaden.
Nuvarande lydelse

get fördelas med 2 procent under var tid och ett av de fem första beskattningsåren räknat från och med det är 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.

10. In 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 intäkten 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 köparens insolvens utebliven betalning för varor eller produkter, som den skattskyldige fört i handel eller tillverkat, prisfall under inköps- eller tillverkningspris, förstöring eller förstämning av varulager, tillverkningsar, lager av råvaror och förbrukningsartiklar eller dyl., utebliven återbetalning av lån, som skattskyldig i av honom driven penningrörelse utlämnat på förfalskade lånshandlingar m. m. dyl. I dylika fall är skattskyldig berättigad att i beskattningavseende göra nödig nedskrivning å varulagrets värde eller erforderlig avskrivning å utestående fordrningar 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 borgensförhinderelse eller genom prisfall å eller förstöring genom brand eller olyckshändelse av lustighet, som användes för stadigvarande bruk i rörelsen. Den förlust, som föranledes av en dylik, oberoende av rörelsen uppkommen skada, är att anse såsom kapitalförlust.

Föreslagen lydelse

Föreslagen med högst 2 procent årligen räknat från och med det år då byggnaden eller den till- eller ombyggda delen av byggnaden uppförs eller tagits i bruk. Överlåtes byggnaden, får den nye ägaren på motsvarande sätt tillgodoräkna sig de avdrag som återstår för överlåtaren.

Har byggnad, som används i rörelse, skadats genom brand eller liknande olyckshändelse skall – utan hinder av vad som sags 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

Föreslagen lydelse

för att återställa byggnaden besträfts med ersättning på grund av skadeförsäkring. Vad nu anförts skall äga motsvarande tillämpning om ägaren till den skadade byggnaden – eller en honom närmstaende person – men tre år från skadetillfället anskaftar eller på-börjar 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 driftförhast såvida kostnaden för att återställa byggnaden i ursprungligt skick kan antagas uppgå till högst 15 procent av byggnadens taxeringsvärde vid skadetillfället.


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 uppenbarli-gen icke är på obeständig, äger borgenären rätt till avdrag för avskrivning på sin fordran hos gäldenären endast som för koncernbidrag enligt 43 § 3 mom.
Nuvarande lydelse

Förestagen lydelse

Regeringen kan förklara att, om förlust på aktier eller andelar i svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk för- 
enning eller utländskt bolag med uppgift att driva verksamhet av väsentlig betydelse från samhällsekonomisk syn- 
punkt framkommer vid avyttring av aktierna eller andelarna eller vid företagets upplösning, förlusten skall utgö-
ra avdragsgill omkostnad för ägaren av aktierna eller andelarna. Detta gäller i fråga om långtids beträffande förlust på lån eller dylikt som hän-
nut företaget.

Bestämmelserna i föregående stycke-
et om förlust äga motsvarande till-
lämpning på förlust, som beräknas 
skola framkomma. Regeringen be-
stämmer därvid hur avdraget i det sär-
skjlda fallet skall beräknas. Har skat-
tskyldig ånmjutit avdrag, som avses i det-
ta stycke, skall avdraget frånräknas 
avdragsgill förlust, som sedermera 
uppkommer vid avyttring av aktierna 
eler andelarna eller vid upplösning av 
företaget. Uppkommer vinst genom att 
aktierna eller andelarna avyttras eller 
genom att tillskruet kapital återfås, 
skall vinsten upptagas som skatteplik-
tig intäkt av rörelse hos den som haji 
vinsten.

till 35 §

1. Avyttras jordbruksfastighet

eller fastighet, som ingått i den skat-
tskyldiges rörelse, skall, såvida viss 
del av vederlaget enligt punkt 4 
av anvisningarna till 21 § eller punkt 1 
av anvisningarna till 28 § utgör in-
täkt av jordbruksfastighet eller rö-
relse, denna del av vederlaget 
icke medräknas vid beräkning av 
realisationsvinst.

2.a. 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 fastighetensdelen, 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 värdeinskränkningsavdrag, som belieföper på tid före avyttringen av fastigheten, såsom avdrag för värdeinskränkning av skog eller annan naturtillgång eller för värdeinskränkning av täckdiken eller andra markanläggningar (jfr punkt 4 fjerade-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 värdeinskränkning 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 belieföper

Nuvarande lydelse


Har avyttrad fastighet förvärvats genom arv eller testamente eller genom bodning 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 avrättning av annat äganderättstillstånd, belöper 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, såvvida viss del av taxeringsvärdet avser egendom som i kostnadshänseende hänförs 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 reducierung skall dock icke göras om mindre än 25 procent av hela vederlaget för den avyttrade fastigheten belöper på egendom, som vid beräkning av värdefinskingsavdrag hänförs 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 värdefinskingsavdrag hänförs till maskiner och andra inventarier, utgör av hela vederlaget för den avyttrade fastigheten. Vad nu sagt gäller även om taxeringsvärdet åsatts år 1975 eller senare.
Nuvarande 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 värdenmässningsavdrag 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 tjuo 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 värdenmässnings-avdrag m.m., vilka skola minska omkostnadsbeloppet, skola omräknas till de belopp, var till de skulle ha uppgått efter det allmänna pristäget under det är då avyttringen skedde.

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

Har avyttring av fastighet omfattat byggnad, som i huvudsak är avsedd att användas för bostadsändamål och som vid avyttringstillfället varit eller bort vara åtskilt 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 uppgått till 10 000 kronor, avdrages 3 000 kronor för varje påbörjat kalenderår under innehavstiden som byggnaden utnyttjats till stadigvarende bostad. Avdrag medgivs icke för tidigare år än år 1952. Finnes på fastigheten mer än en bostadsbyggnad beräknas nu avsett avdrag endast för fastighetens huvudbyggnad. Sker vinstberäkning med utgångspunkt från taxeringsvärdet tjuo 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 tjuo år före avyttringen eller året före dödsfallet. Om bostadsbyggnad rivits eller förstörts genom brand eller liknande, skall avdrag enligt detta stycke medgis 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 medgivs 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 värdenmässnings-avdrag 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

med bostadshus och vederlaget är mindre än 10 procent av fastighetens taxeringsvärde, får vidare ingångsvärde på den avyttrade fastighetsdelen utan särskild utredning beräknas till 1 krona per kvadratmeter, dock ej till högre belopp än köpeskilningen.

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

Har den skattsyldige erhållit sådant engångersättning 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 engångersättningen utgör av fastighetens hela värde vid tiden för upptäckelsen eller inskränkningen i förlofanderätten.

Har den skattsyldige under innehavstiden avyttrat del av fastighet skall hänsyn tagas härrifil 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 erhållna ersättningen 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 skattsyldige under innehavstiden erhållit engångersättning som avses i punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 35 §. Har den skattsyldige 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 avstådade 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, åro bestämmelserna i de två föregående styckena icke tillämpliga.

Kostnad för förbättringsarbete eller därmed jämförtligt 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 uppskattats med större belopp än det som gått åt för skadans avhjälpande gäller följande. Fastighetens ingångsvärde, uppräknat enligt tionde stycket till tiden för skadatillfålet, minskas med skillnaden mellan ersättningen och kostnaden för skadans avhjälpande. För tid efter skadetillfålet ligger återstoden av det uppräknade ingångsvärdet till grund för uppräkning enligt tionde stycket.

Avttrtar delägare i fälmansföretag eller homon närstående person fastighet till företaget får vid vinstberäkningen fastighetens ingångsvärde icke be-
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. Inkomst av jordbruksfastighet eller rörelse skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Hånsyn skall därför tagas till in- och utgående lager av varor, där inbegripet djur, råmaterial, hel- och halvfabrikat m.m., samt till fördringar och skulder. Som värde av ingående lager, fördringar och skulder skall därvid upptagas värdet av närmast föregående be- skattningsårs utgående lager, fördrin- gar 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).

För skattskyldig, som haft ordnad bokföring, skall beräkningen av inkomst ske på grundval av hans bokföring med iakttagande av följande.

Därest vinstdetalsat påverkas därav, att bland intäkter upptagits sådana intäkter, vilka icke skola beskattas såsom inkomst, eller utslutits intäkt, som skolat medräknas, eller bland utgifterna avförlits sådana poster, för vilka vid inkomstberäkningen avdrag icke får ske, skall företagas erforderlig justering av det bokföringsmässiga vinstdetalsat till överensstämmelse 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, där est 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 renkötselsrörelse 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 lägt till fyrtio procent av allmänna saluvärden.

Däreft värden 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 sådana medeltalsvärde. Därvid skola såsom värden å lagren vid jämförelseårens utgång hava upptagits anskaffningsvärdena eller, däreft återanskaffningsvärdena å balansdagar i fråga varit lägre, sistnämnda värden, i förekom-
måtte fall efter avdrag för inkurs. 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. Förelig- ger sådana 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 räken- skaperna gjorts till lagerregleringskon- to. Då avdrag för sådan avsättning medgivits, skall avsättningen återföras till beskattnings nästföljande beskat- tningsår, dävid frågan om avdrag för förrydd avsättning till dylikt konto får prövas enligt bestämmelserna ovan. Inåg i lagret råvaror eller stapelvaror, må lagret av sådana varor eller del därav upptagas till lägst sjuttio procent av värdet å tillgångarna i fråga beräk- nat efter lägsta marknadspris under beskattningsåret eller under något av de närmast föregående nio beskat- tningsåren. 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 ut- gången av de två närmast föregående beskattningsåren icke gälla. 

Utån avseende å vad förut stadgats angående den lägsta värdesättning å • lagret, som vid inkomstberäkningen kan godtagas, må det lägrest 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 in- komstberäkningen godtagas, har icke avseende å penningsförvaltande före-
Nuvarande lydelse
tags och försäkrningsföretags placering-
ar av förvaltade medel i aktier, obli-
gationer, lånefordringar m. m. eller å
skattskyldigs lager av fastigheter och
liknande tillgångar beträffande vilka
en sådan värdesättnings 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 skälilt.
Förvärvas aktie i svenskt aktiebolag
av skattskyldig, som driver bank- eller
annan pengningsrörelse eller försäk-
ringsrörelse, eller av annan skattskyld-
gig, för vilken aktien utgör varulager-
tillgång, och är det icke uppenbart att
den skattskyldige därigenom erhåller
tillgång av verkligt och särskilt värde
för honom med hänsyn till hans rörel-
se, må sådan nedgång i aktiens värde
som beror på utdelning till den skatt-
skyldige av medel, vilka vid förvärvet
kunnos hos det utdelande bolaget och
icke motsvara tillskjutet belopp, ej för-
anleda att aktien vid inkomstberäk-
ningen för den skattskyldige upptages
till lägre belopp än som motsvarar hans
anskaffningskostnad för aktien. Har
indenna, innan sådan utdelning skett,
upptagits till lägre belopp än den skatt-
skyldiges anskaffningskostnad, må ak-
tien vid utgången av det beskattnings-
ar, varunder utdelningen äger rum,
icke upptagas till lägre belopp än ak-
tiens värde i beskattningshänseende
vid ingången av samma år med tillägg
av ett belopp. som motsvarar skillna-
den mellan den skattskyldiges anskaff-
ningskostnad för aktien och nämnda
värde, dock högst av det utdelade be-
loppet.Sker utdelning utan att det vär-
de för aktien, som ligger till grund för
beräkningen av den skattskyldiges in-
komst, påverkas och medföra detta att
den skattskyldige efter överlåtelse av
aktien eller upplösning av bolaget re-
Nuvarande lydelse

dovisar förlust, skall därifrån avräknas det belopp som motsvarar utdelningen.
Utdelning som avses i detta stycke anses i första hand sälla 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 inbetalda insats.


Vid bestämmanden av lagrets an- skaffningsvärde skall så anses som om de lager tillgångar, vilka kvarligga i lag- ret vid beskattningstidens utgång, åro de senaste av den skattskyldige an- skaffade eller av honom tillverkade. För tillgångar, som den skattskyldige framställt eller bearbetat, skola såsom anskaffningsvärde anses direkta tillverkningskostnader (materialkostna- der och arbetslön) ökade med ett till- lägg som motsvarar vad som av de indirekta tillverkningskostnaderna skäl- gen belöper å nu ifrågavarande till- gångar, dävid hänsyn dock icke behö- ver tagas till ränta å eget kapital.

Nedskrivning av värdet å rättigheter till leverans av lager tillgångar enligt ej fullgforda köpekontrakt må godkän- nas endast i den mån det visas, att inköpspriset för tillgångar av samma slag
Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

å balansdagen understiger det kontra-
herade priset, eller det göres sannolikt, att dylikt prisfall kommer att inträffa
innan tillgångarna levereras eller av
den skattskyldige i oförändrat eller för-
ändrat skick försäljas. Beträffande vår-
det å rättigheter till leverans av maski-
nen och andra för stadigvarande bruk
avsedda inventarier enligt ej fullgjorda
köpekontrakt må nedskrivning av vår-
det därå godkännas endast i den mån
den skattskyldige visar, att inköpspriset
för tillgångar av samma slag å balans-
dagen understiger det kontraherade
priset, eller det göres sannolikt, att dy-
likt prisfall kommer att inträffa innan
tillgångarna levereras.

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 köp-
mannaxed eller enligt vad som beträffande jordbruk är allmänt brukligt
bör i räkenskaperna uppföras såsom inkomstpost. även om den ännu icke
av den skattskyldige uppbureris i kontanta penningar eller ejlast kommit
honom tillhanda t.ex. i form av levererade varor, fullgjorda prestationer
eller på annat härmed jämförligt sätt. Vad sålunda gäller i fråga om in-
komstposten har motsvarande tillämpning i fråga om utgiftsposterna. Av-
drag för tantiem eller liknande ersättning från fåmansföretag till företags-
ledare eller honom närstående person får dock åtnjutits först under det år
då utbetalning skett. I fråga om tiden för inkomst- och utgiftsposters upptag-
tande enligt bokföringsmässiga grunder tillämpas i allmänhet det förfa-
ringssättet, att fördringar uppföras såsom inkomst under det år, då de upp-
komma, och att ränteintäkter hänföras till inkomsten för det år, på vilket
de belöpa, i bägge fallen oberoende av huruvida de verklig infliutit under
nämnda år eller icke. Å andra sidan lärer det vara vedertaget, att förskottvis
influtna räntor, som till större eller mindre det belöpa å ett kommande
år, till denna del bokföringsmässigt hänföras till det sistnämnda årets in-
komst.

Vid tillämpning av föregående stycke skall iakttagas bl. a. att skatt-
skyldig skall—även om faktauering icke
skett—såsom fordran redovisa vårdet
av avyttade varor såvvida dessa vid be-
skattningsårets utgång levererats till
den nye ägaren.
Har den skattskyldiges taxering blivit för låg till följd av att värden 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 framförta garantiutgifter eller liknande skulder och reserveringar medgivits med för högt belopp, skall, såvida yrkande om rättelse av felet icke framställts inom den ordinarie besvärtiden, 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 infiltrer. Avdrag för minskning i ingående virkesförråd m. m., var till upplåtaren kan vara berättigad, fördelas därvid på de särskilda åren i förhållande till den under varje år infiltrna 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 här till 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 börja 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 stycken här ovan sägs angående det lägsta värde på skattskyldiga 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, låneforderningar m. m. eller på skattskyldiges 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, prislapp 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 balanslagen eller anskaffningsvärdet.

Förrådas aktie i svenskt aktiebolag av skattskyldig, som driver bank- eller annan penningrörelse eller försäkringsrörelse, eller av annan skattskyldig, för vilken aktien utgör varulager-tillgång, 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 inkomstberäk- ningen 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 skatts- skyldiges 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

lopper. Sker utdelning utan att det värde för aktien, som ligger till grund för beräkningen av den skatskyldiges inkomst, påverkas och medför detta att den skatskyldige efter överlättelse 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 inbetalda insats.

Fastigheter. som utgöra lagerillgång i byggnadsrörelse, tomtrörelse, handel med fastigheter eller föräckningsrörelse, får icke upptagas till lägre värde än det lägsta av åttonde procent av summan av fastigheternas anskaffningsvärden eller summan av fastigheternas beräknade skattemässiga restvärden. Det beräknade skattemässiga restvärden för en fastighet utgör skillnaden mellan anskaffningsvärdet och summan av de värdeominskningsavdrag som den skatskyldige enligt 22, 25 och 29 § under innehavstiden hade kunnat åtnjuta vid inkomsteräkningen för fastigheten i fråga.

Vid tillämpning av föregående stycke beräknas anskaffningsvärdet 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 innehas av sådana 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. Avytrar 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 sam-
manlagda värdet av de i rörelsen in-
gående fastigheterna är lägre än vad
som följer av tredje–femte styckena fär
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 avyttad fastighet, får avdrag
ännuas med belopp som i räkenska-
perna för beskattningsåret avsatts för
täckande av utfästelsen. Överstiger av-
sättningen uppenbarligen de beräk-
nade kostnaderna på grund av utfä-
stelsen, skall avdraget nedsättas i mot-
svarande mån. Avdraget skall återför-
ras till beskattning nästföljande be-
skattningsår.

Vid beräkning av värde av pågående
arbete skall, såvitt gäller arbete som
utföres till fast pris, bestämmelserna
nedan i tionde – trettonde styckena till-
lämpas. För arbete som utföres på lö-
pande räkning gäller bestämmelserna
i fjortonde stycket. Sistnämnda be-
stämmelser 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 åttioprocent 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 sagt 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 åtminstone med högst 10 000 kronor, dock icke med högre belopp än som svarar mot de direkta kostnaderna. Har den skattskyldige uppburt 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 värden av pågående arbete i byggnads- eller anläggningsrörelse vid utgången av beskattningsåret lägre än det genomsnittliga värdet av pågående arbeten vid utgången av de två närmaste föregående beskattningsåren, äga de i punkt 2 fjärde 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 värden av pågående arbeten understiger ett värde, som beräknats enligt tionde – elfte styckena, får det lägre värde godtagas som den skattskyldige med hänsyn till föreliggande risk
Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

för förhust eller prissätt visar vara på-
kallat.

Pågående arbete som utförs på lö-
pande räkning skall icke redovisas som
 tillgång. I stället skall såsom intäkt re-
dovisas summan av de belopp avseen-
de arbetet som den skatsskyldige under
beskattningsåret fakturerat eller – så-
vida den skatsskyldige i mer än obetyd-
lig omfattning underåt att faktureras
belopp som enligt god redovisningssed
hade kunnat faktureras – summan av
de belopp som skäligen kunde ha fak-
turerats.

Denna lag träder i kraft två veckor efter den dag, då lagen enligt uppgift
på den har utkommit från trycket i Svensk förlagningssamling, och tillämpas
första gången på beskattningsår för vilket taxering i första instans sker år

2. De nya bestämmelserna i punkt 3 tredje-femte styckena av anvis-
ningarna 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 anvis-
ningarna till 29 § tillämpas endast på skada som uppkommit under bes-
skattningsår 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 skatsskyldig med stöd av punkt 3 av anvisningarna till 25 § enligt
dess äldre lydelse åtnjutit avdrag för vårdenminskning av byggnad, som vid
ingången av det beskattningsår för vilket taxering i första instans sker år
1981 utgör lagertillgång i byggnadsrörelse, tomtrörelse, handel med fastig-
heter eller försäkringsrörelse, äger den skatsskyldige återföra sålunda åtnjutna
avdrag till beskattningsår vid 1981 års eller senare års taxeringar. De till be-
skattningsåterförd beloppen skall upptagas som intäkt av rörelse (jfr punkt
1 sista stycket av anvisningarna till 28 §). Intill dess samtliga tidigare åtnjutna
värdenminskningsavdrag återförs till beskattningsår, vid tillämpning av
punkt 3 tredje stycket av anvisningarna till 41 §, fastigheterna icke upptagas
till lägre värde än åtiofem procent av summan av fastigheternas anskaff-
ningsvärden.

6. Har tom, 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

är upptagits till lägre värde än anskaffningsvärdet. Åger den skattskyldige senast vid 1982 års taxering till beskattning återförade 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 anger i femte och sjunde styckena av anvisningspunkten inte anses som intäkt av förelse utan som realisationsvinst.
2 Förslag till
Lag om ändring i taxeringslagen (1956:623)

Härigenom föreskrivs att taxeringslagen (1956:623) skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

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

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

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

3) kostenad i form av underhåll, hyra, löner m. m. avseende fastighet, våning och inventarier, som helt eller huvudsakligen nyttagar för representationssändamål och liknande,

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

5) kostenad för gävor, som icke äro att hänföra till reklam och som icke upptagits såsom löneförmån d kontrolluppgift.

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

7) övriga representationskostnader.

Har vid inkomstberäkningen avdrag gjorts för kosten gentemot de an-

---

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

ställda i samband med personalfester, informationsmöten och liknande händelser skall vid självdeklarationen förgas uppgift om dessa kostnader enligt fastställt formulär.

67 §

Omräkning av inkomst på grund av 43 § 1 mom. kommunalkattelagen eller taxering till kommunal inkomstskatt på grund av 57 § 3 mom. samma lag må icke verkställas av taxeringsnämnd. Anser nämnden att sådan åtgärd bör vidtas 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 fulfföjd 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 kommunalkattelagen (1928:370) upprättar ett ändrat bokslut, får taxeringsnämnden, om yrkande framställte därem, åsära 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. Ar en ändring av bokslutet förenad med synnerlig olägenhet för den skattskyldige för taxeringsnämnden vidare, om det kan antagas att det ifrågasatta felet kommer att rättas genom bokslutet för nästföljande beskattningsår, åsära den skattskyldige taxering utan hänsynstagna till felet i fråga.

Har taxeringsnämnden meddelat beslut med stöd av föregående stycke, skall skriftlig anmälan göras till skattechefen.
Har fastighets taxeringsvärde legat till grund för inkomsttaxering eller förmögenhetstaxering och sker genom beslut av regeringsrätten, kammarrätt eller fastighetstaxeringssätt sådan ändring beträffande fastighetstaxeringen att inkomsttaxeringen eller förmögenhetstaxeringen bör bestämmas till annat belopp än som skett, må besvär med yrkande om härav föranledda 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.

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 ånjudit avdrag i den ordning som föreskrives i samma stycke, må för det fall att den skattskyldige genom beslut av regeringsrätten, kammarrätt eller skatte-rätt befunnits icke skolat taxeras för intäkten i fråga, besvär med yrkande om härav föranledda 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.
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 länsstyrer, Centralorganisationen SACO/SR. Föreningen Auktionserade 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 (LÖ), 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 handels­kammarrör förbundet, Svenska kommunförbundet, Svenska konsultförening­en, Svenska organisationer, Sveriges företagareförbund (SOK), Svenska revisorsam­fundet (SRS), Svenska sparbanksföreningen, Svenska uppfannareföreningen, Sveriges advokatsamfund, Sveriges fastighetsägareförbund, Sveriges fiska­res riksförbund, Sveriges företagsbankers förbund, Sveriges grossist­förbund, Sveriges handels­organisation (SHIO) och Familjeföretagens förening, Sveriges häradsfullmännenförbund, Sveriges industri­förbund, Sveriges köpmannaförbund, Sveriges redareförening, Sveriges redovisningskonsulters förbund, Sveriges reklambyråförbund, Taxerings­nämndsförordandenas riksförbund (TOR). Tjänstebägarens centralorganisation (TCO) och Trädgårdsnäringens riksförbund. Skrivelse har även inkommit från delegationen för företagens uppgiftslämnande (DEFU), statens kulturråd, Sveriges göteborgsförening, Sveriges hotell- och restaurangförbund och några ytterligare organisationer samt ett antal företag.

Länsstyrkorna i Stockholms län har till sitt yttrande fogat ett yttrande från lokala skattemyndigheten i Stockholms fägderi. Länsstyrkorna 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. Länsstyrkorna i Gotlands län har till sitt yttrande fogat ett yttrande från lokala skattemyndigheten i Visby fägderi. Länsstyrkorna i Malmöhus län har till sitt yttrande fogat ett yttrande från Skånes handelskammare. Länsstyrkorna i Västerbottens län har bifogat ett yttrande från Västerbottens handelskammare. LRF och Sveriges företags­bankers förbund åberopar utlåtande av Lantbrukarnas skattedeligation. LO

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 lagrådebemissen. 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 fämansföretag, som anskaffat inventarier avsedda uteslutande eller så gott som uteslutande för företagsledares eller homon närstående persons privata bruk, har beredningen föreslagit en bestämmelse av innebörd, att värde

minskningsavdrag 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 fämansföretag. Kravet att tillgången helt skall sakna anknytning till förvärvsverksam-
heten medför svåra tillämpningsproblem för beskattningsmyndigheterna. Bevislåget torde i dessa sammanhang inte sällan vara sådant, att taxerings-
myndigheterna visserligen kan visa att en viss tillgång huvudsakligen eller i
allt väsentligt inköpts för privat bruk. Att mot en skattskyldigs beståande
visa att en tillgång helt saknar anknytning till förvärvsverksamheten torde
däremot i flertalet fall vara näst intill omöjligt. Den av beredningen
foreslagna 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 inventari-
begreppet 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, investeringsav-
drag 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 lös 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 lös konstföremål
mottagits ganska kritisert. 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 remissin-
stanser 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 förutsät-
tning att bestämmelserna föreses med noggranna tillämpningsanvisningar.
Länsstyrelsen i Södermanlands län anser att beredningens synpunkter på
avdragsrätten är väl avvägda. Enligt länsstyrelsen bör dock den foreslagna
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 förestår, bör denna rätt gälla även i de fall föremålen placerats i personalens arbetsrum, i stilrelserum, i representationslokaler eller dylikt. Svarbedömbara gränssnägningsfrågor 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:


SHIO. Familjeföretagens förenings 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 skattedeligation:

När det gäller rätten till avdrag för konstföremål delar vi beredningens uppfattning att praxis hittills varit allt för restriktiv. Att en viss konstnärlig utmyckning sker av en arbetsplats är, som beredningen framhåller, i varje fall numera närmast självklart och lika självklart är att avdragsrätten bör anpassas hårtill. 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, regelbundet skall behandlas enligt inventariergerna och alltså avskrivas. Enligt vår mening bör av bl. a. förenklingsskäl kostnaderna för sådana föremål av inventariekarakter, som inte har något större marknadsförde, t. ex. litografi, produktioner och porträtt av anställda eller styrelseledamöter, få omkostnadsföras. RSV bör kunna lämna anvisningar om schablonmässiga beloppssänker 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 byggnader och byggnad skall behandlas enligt reglerna för byggnadsavskrivning. Självfallet måste också som beredningen uttalar kostnaderna för den konstnärliga utmyckningen 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.

Vi försäkra att loses tillgång i konstverk eller annat föremål för vilken anskaffningskostnad inte dras av vare sig omedelbart eller genom avskrivning, skall givetvis sässom beredningen uttalat vealisationsvinstreglerna tillämpas.

_Länsstyrelsen i Kalmar län anser att administrativa skäl till en lösning av liknande lag. Länsstyrelsen anför:_


_Tillämpningsproblemen understryks i en hel rad yttranden. I RSV:s yttrande anför 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
foremålet. En dylik ordning medför avsevärdare tillämpningsproblem och det kan befaras att praxis blir oenhetlig. Det uppstår kontrollproblem vid försäljning av konstföremål. Man kan vidare framstålla 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 värdeerningsavdrag återföras till beskattnings 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:


TOR samt länsstyrelserna i Stockholms, Värmlands, Gävleborgs, Västernorrlands och Jämtlands län tar upp frågan om behovet av ökad uppgifts-skyldighet. Länsstyrelsen i Stockholms län anför:


Enligt länsstyrelserna i Göteborgs och Bohus samt Ålsvborgs och Värmlands län är praxis inte fullt så restriktiv som beredningen antagit. Enligt dessa länsstyrelser medges f. n. avdrag för t. ex. enkla 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 enkla reproduktioner, dekorationssöremål o. d.
Länsstyrelsen i Kristianstads län:


AO:

Beträffande tillgångar av lös egendoms natur bör avskrivningsrätten förbehållas enklare föremål av dekorationsskick. Riskerna för att ett företag efter fullbordad avskrivning överföra föremål till t. ex. delägare måste anses alltför stor.

Länsstyrelserna i Blekinge, Kopparbergs och Jämtlands län framhåller att avdrag för konst ingen principiella betänkande. 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 förmodar:

Förslaget innebär att avdrag för värdeminskning medges även om konstföremålen inte har ett bestående eller stigande värde. Andra inventarier är utsatta för värdenedgång på grund av förslutning etc. Avdraget svarar här mot en företagsekonomisk kostnad och kan också ge utrymme för konsolidering. Mot bakgrund av företagsseskattningens 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 förslutningen vilket inget är relevant för denna form av tillgång 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 fämansföretagen, återigen skapar gränsdragningsproblem mellan vad som är privat tillgängligt och vad som skall hänföras till rörelsens tillgångar.

Som redan framgått föreslår bl. a. Näringslivets skattedelegation att konstföremål upp till viss beloppssräns skall få behandlas som omedelbart avdragsskillde kortsittande inventarier. I yttrandet från bl. a. länsstyrelserna i Västra Götaland och Gävleborgs län samt DEFU framhålls att det för den praktiska tillämpningen är angeläget med en beloppssräns. Föremål med ett värde i avdragshänseende som understiger detta belopp skulle då behandlas
som vanliga rörelseinventarier medan dyrare föremål inte alls skulle vara avdragsspilla. Länsstyrelsen i Malmöhus län anför:


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 – trådssinventarier. 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 överensstämme 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 riktar kritik mot att det skattemässiga restvärde inte skall få understiga de bokföringsmässiga restvärden 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 förordad om beredningens förslag genomfördes.

Enligt RSV är det vanligt 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:


*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) slocas. 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 beskattningssärets 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 snarre 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 årsboksut 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 dyrbare inventarier, huvudsakligen lastbilar och entreprenadmaskiner, som byts ut relativt sällan. För dessa kategorier företagare kan visserligen
räkenskapsnivå avskrivning enligt huvudregeln, i vart fall temporärt, innebär 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 räkenskapsnivå 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 skattdygdig som upprättar årsbokslut enligt bokföringslagens bestämmelser. Förbättrade kontrollmöjligheter har anförlts 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 skattdygdig 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 rörelseidkarens deklarationer är bedömnings av yrkade avdrag för bilkostnader i rörelsen. I princip skall rörelseidkaren medges avdrag för så stor del av de totala bilkostnaderna, som belöper på körslingar för rörelsen. Vid övergång till en gemensam avskrivningsmetod kommer problemet att särskilja värdeömskänningsavdraget för personbilen i rörelsen att accentueras. Ur granskningssynpunkt är det därför av stor vikt att värdeömskänningsavdraget 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 skattningsmyndighetens synpunkt. Det kan emellertid antas att vissa mindre rörelseidkare som för närvarande tillämpar planenlig avskrivning önskar behålla denna avskrivningsmetod eftersom metoden upptätsas 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 fisikal 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 skyliga att
upprätta årsbokslut enligt l § bokföringslagen bör ha rätt till planenlig avskrivning.

Länsstyrelsen i Södermanlands län anser däremot att den planenliga metodens bör utmönstras. Länsstyrelsen anför:


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 Ålvsborgs län tar upp frågan om det behövs regler som gör de skattemässiga avskrivningarna beroende av bokföringen. Länsstyrelsen anför:


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 förhinder för stora investeringsfondsavskrivningar. Vi ifrågasätter om verkligt behov av denna spärrregel föreligger. Beträffande önskemålet att begränsa fondavsättningarna vill vi framhålla att ett 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 restvärdet. Även på denna punkt ifrågasätter vi behovet av en sådan spärrregel. 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 vinner 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 hatter 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 redovisningssef vad beträffar redovisningen av avskrivningar i bolagens årsredovisningar. Nämnden avser därvid den uppdelning av avskrivningar enligt plan (på anläggningsarnas 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 försakat 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 länstyrelererna 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. länstyrelererna 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.

**Länstyrelen 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.


**Länsstyrelsen i Malmöhus län:**


Den av beredningen föreslagna "förenklade formen av räkenskapsenlig avskrivning" förefaller mycket komplicerad när man granskar beredningens

Enligt länsstyrelsens bedömning kan inte enbart det förhållandet att vissa mindre näringsdikare inte är i lag ålagda skyldighet att tillämpa en ordnad bokföring motivera att man inför nya och krangliga regler som skulle avse samtliga skattskyldiga. Det synes angåt att även de mindre näringsdikarna 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 smårre skattefavorer till dem som har att bära kostnaderna för en sådan ordnad bokföring.

Länsstyrelsen i Göteborg 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 slappas. 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 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 spärre Belg ti som innebär, att det skattemässiga restvärdet inte får nedbrinjas under det i balansräkningen upptagna värdet av samma tillgångar. Denna regel synes vara generell. Den synes inkonsekvent, eftersom beredningen syftar till att den generella avskrivningsmetoden, 30-regeln, även skall kunna användas av rörelseidkare som inte upprätta 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

**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 declarationer på ett helt annat sätt bygga på bokföringen.

Länsstyrelsen finner det vara mindre välbetänkt att i ett sådant lage släppa den direkta kopplingen mellan avskrivningar på maskiner och inventarier i bokföringen och vårdenominningsavdraget enligt räkenskapsenlig metod vid taxaeringen jämta 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 beskattningsen. Utgångspunkten anges bör vara att likartade möjligheter till skattemässig avskrivning skall gälla för alla rörelseidkare.

Eftersom alla rörelseidkare oavsett verksamhetens omfattning har rätt att upprätta årsbokslut och härsigenom 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 kompletteringaregnen 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 motordon i yrkesmässig trafik. Eftersom 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, alltiför höga utrangeringsavdrag och ejräntningar i periodiseringen av verksamhetens resultat. Den planenliga avskrivningen bör finnas kvar för dessa situationer men de säregler för förskjutna ej utnyttjade avskrivningar som skapar svårigheter vid tillämpningen bör kunna slopas.

Berdningens förslag att anskaffningsvärdet även vid tillämpning av kompletteringsregeln i förekommande fall skall anses vara köpeskillingen minskad med kontrakts- eller fondavskrivning tillstyrks av länstyrerarna i Södermanlands, Blekinge, Gävleborgs och Västernorrlands län. Länstyrer- sen i Uppsala län tillstyrker den föreslagna ändringen men pekar på behovet av övergångsregler.

Länstyrerens i Göteborgs och Bohus län har invändningar mot förslaget. Länstyrelsen anför:

Beträffande den s. k. kompletteringsregeln eller 20-regeln föreslår bered- ningen 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

Berdningens förslag till rättelseregler för det fall att inventarier felaktigt omkostnadsförs har kritiserats vid remissbehandlingen. Länstyrerens i Södermanlands län anser dock att det finns skäl som talar för förslaget. Länstyrelsen anför:

Berdningen 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 förvärvskäll. Avdrag för det till beskaffning 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 besvärregel 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 anskaffnings- tidpunkten nära.

Lantbrukarnas skattedelegation och länstyrerens i Västernorrlands län tillstyrker också förslaget. Åtskilliga andra länstyrer anser däremot att beredningens förslag inte bör genomföras.

Länstyrerens i Uppsala län:

Berdningen 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 utnyttjade avskrivningsmöjligheten är så stor att höjningen helt kan elimineras förbätta 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 tillgängar, som redovisats på maskiners och inventariers konto beaktats. Om dessa senare tillgängar 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 rymms 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 föreliggande. Följande exempel belyser dessa skilda uppfattningar:

<table>
<thead>
<tr>
<th></th>
<th>A</th>
<th>B</th>
<th>C</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Ingående balans</td>
<td>100</td>
<td>100</td>
<td>100</td>
</tr>
<tr>
<td>I bokföring och deklaration upptaget värdenminskningsavdrag</td>
<td>16</td>
<td>26</td>
<td>30</td>
</tr>
<tr>
<td>Utgående balans</td>
<td>84</td>
<td>74</td>
<td>70</td>
</tr>
<tr>
<td>Omkostnadsfört inventarium</td>
<td>20</td>
<td>20</td>
<td>20</td>
</tr>
<tr>
<td>Maximalt värdenminskningsavdrag med hänsyn till inventarium enligt ovan</td>
<td>36</td>
<td>36</td>
<td>36</td>
</tr>
<tr>
<td>D:o lägsta värde (100 + 20 ./ . 36 =)</td>
<td>84</td>
<td>84</td>
<td>84</td>
</tr>
<tr>
<td>Rättelse enligt beredningen:</td>
<td>6</td>
<td>6</td>
<td>6</td>
</tr>
<tr>
<td>-----------------------------</td>
<td>---</td>
<td>---</td>
<td>---</td>
</tr>
<tr>
<td>30% värdeniminingsavdrag</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>70% tillägg till nettointäkten</td>
<td>14</td>
<td>14</td>
<td>14</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>Rättelse enligt länsstyrelsen:</th>
<th>6</th>
<th>6</th>
<th>6</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>30% avskrivning</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Ytterligare avskrivning</td>
<td>14</td>
<td>4</td>
<td>0</td>
</tr>
<tr>
<td>Tillägg till nettointäkten</td>
<td>0</td>
<td>10</td>
<td>14</td>
</tr>
</tbody>
</table>

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 läggas på plan i enlighet med beredningens förslag. Härigenom kommer bokföringsmässigt och skattemässigt restvärde att överensstämma.

**Länsstyrelsen i Kopparbergs län:**


**Länsstyrelserna i Älvsborgs och Värmlands län,** som också är kritiska till förslaget, påpekar att lagförslaget innebär att 70% av det omkostnadsfördra 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:

Länsstyrelsen i Örebro län avstyrker av liknande skäl förslaget. Länsstyrelsen föreslår en annan lösning:


2.1.2.3 Felaktig fördelning av avskrivningsunderlag

Beredningen föreslår ingen ändring av de nuvarande reglerna. Lantbrukskarnas skattedelag 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 förstag 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 maximbeloppet 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 uppmärksammats. 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 beskattnings tid 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 tillgängen i fråga omföres till annat ej resultatpåverkande konto.

Problematten behandles även av kammarrätten i Göteborg, som för fram tanken på en särskild fastställelsedelan. Kammarrätten anför:


2.1.2.4 Avskrivning i inkomstslaget tjänst

Vid remisssbehandlingen 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 länstyrelsen i Stockholms län anser dock att siktet i första hand bör vara inställt på att väsentligt höja schablonavdraget under inkomst av tjänst. Länstyrelsen anser vidare att den föreslagna lagstexten 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 levnads- kostnad. Enligt RSV:s mening ger den föreslagna ordlydelsen utrymme för en mycket generösare praxis än den nuvarande. Beredningen har inte uttryckt någon avsikt att det skall ske en sådan ändring i rättstillämpningen.

Länstyrelserna 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 inkomstlagen 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 inkomstlagen 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 knyttning av den skattemässiga behandlingen vid avyttring av inventariettillgångar 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 värdeminskningssavdrag 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 skogsköras 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 inventariettillgång avyttras, eventuell vinst exempelvis på grund av för höga värdeminskningssavdrag bör i motsats till vad som för närvarande gäller beskattas fullt ut.

Länsstyrelsen i Hallands län:

I fråga om värdeminskningssavdrag 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 värdeminskningssavdrag kan komma i fråga. Reglerna bör utformas på sådant sätt att återvunna värdeminskningssavdrag 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 värde
minskningsavdrag införs i 20 § KL. Syftet är att lagfärstå 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 riksskatt-
terverket.

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 värde minskningsav-
drag 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 värde minskning på lösa inventarier enligt särskild avskriv-
ningsplan. Beredningen föreslår ingen ändring i detta avseende. Fastighetens
förvaltning bedrivs emellertid i stor utsträckning av fysiska och juridiska
personer som är bokföringskvalificerade enligt bokföringslagen och som i många
fall är skyldiga att upprätta årsbokslut med balansräkning och resultaträk-
nings. För dessa företag bör införas möjlighet till värde minskningsavdrag
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 värde minskningsavdrag 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 tillstyrkas av AO, länsstyrelserna i Stockholms, Uppsala, Södermanlands, Östergötlands, Jönköpings, Göteborgs och Bohus, Åhusborgs samt Norrbottens län. KF. Sveriges advokatsamfund och Sveriges redovisningskonsulters förbund.

Även Näringslivets skattedelegation och Lantbrukarnas skattedelegation samt SHIO och Familjeföretagens förening tillstyrker förslaget att värde
minskningsavdrag skall kunna förskjutas. Dessa remissinstanser anser dock att förskjutna värde
minskningsavdrag skall få utnyttjas inom den ordinarie avskrivningsperioden.

Näringslivets skattedelegation:

Vi delar utredningens uppfattning att gällande avskrivningsregler bör
komplettas med en rätt till förskjutning av inte utnyttjade värde
minskningsavdrag 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 förhöj
ning av värde
minskningsavdrag den senare året. Vad nu angår gor givetvis gälla
beträffande såväl markanläggningar som byggnader, vilket f. ö. även synes
vara beredningens mening. I enlighet härmed bör beredningens lagförslag,
samt inte innefattar några ändringar i p. 16 av avt. till 29 § KL,
kompletteras.

Beredningen föreslår att rätten till primärvägg avdragn skall inträda samtidigt
med rätten till årlig avskrivning. Vi tillstyrker detta förslag som undanröjar
viss oklart i gällande regler. Vi tillstyrker också de övriga förslag
beredningen framför i syfte att anpassa bestämmelserna om primärvägg till
de regler som gäller eller föreslås gälla för den årliga avskrivningen.

Lantbrukarnas skattedelegation:

Delegationen anser det angeläget att möjlighet ges till förskjutning av värde
minskningsavdrag. 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
hansyn till tillgångarnas beräknade ekonomiska varaktighet. Förskjutna
värde
minskningsavdrag måste därför få utnyttjas inom den ordinarie
avskrivningsperioden. Med denna viktiga reservation tillstyrker delegationen
beredningens förslag. Delegationen tillstyrker även förslaget rörande
primärvägg.

Länsstyrelserna i Malmöhus och Kopparbergs län ställer sig avvisande till
förslagen att värde
minskningsavdrag och primärvägg skall få förskjutas. Länsstyrelsen i Norrbottens län avvisar förslaget att primärvägg skall få
förskjutas.
Länsstyrelsen i Malmöhus län:

Beredningen föreslår att värdeminskningssavdrag på byggnader, i den män de yrkats med lägre belopp än vad som högst kunnat medges enligt avskrivningssplanen, 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 slutligen understrykas att enligt förslaget får ett förskjutet avdrag åtnjutits först efter i genomsnitt kanske 15–30 års tid med påföljd att nuvärden av ett sådant avdrag vid en ekonomisk kalkyl blir relativt ringa.

På grund av det anförda avstyrker länstyrelsen beredningens förslag på denna punkt.

Primärdrag


Länsstyrelsen i Kopparbergs län:

om avdraget för visst år överstigit 3 000 kr. om möjlighet att förskjuta avdragen medges. Beredningens förslag att värdeminskningsavdrag och primäravdrag skall kunna förskjutas biträdde 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 väsentlig fastlaga 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 komplexeras 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 bibehålls 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 ”uppört 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. Sådana skall reglerna om värdefinskning avdrag för rörelsebyggnader kunna tillämpas på sådan fastighet, som hyrs ut och används i rörelse eller därmed jämförlig verksamhet bedrivna av annan än fastighetsägaren. Begreppet ”rörelse eller därmed jämförlig verksamhet” är emellertid inte helt otvetydigt. Sådana 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 kortläsas 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 skade ersättning skall tas upp som intäkt. Enligt beredningen bör de mindre skadorna avgöras genom en schablonregel. Denna innebär att driftskostnad 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 skatte delegation och län styrelserna i Uppsala, Södermanlands, Östergötlands, Jönköpings och Malmöhus län. Län styrelserna i Uppsala och Malmöhus län anser att ändringarna också bör omfatta inkomstslagen jordbruksfastighet och annan fastighet. Även Lanbrikarnas skattededlegation ställer sig bakom förslaget. Enligt delegationen bör dock som alternativ en fast beloppsskrän användas som schablonregel. Delegationen anför:

Såsom beredningen anfört vällar begreppet kapitalförlust problem vid bedömningen av avdragsrätten för reparationskostnad i samband med skada på byggnad resp. skatteplikten för erhållen skade ersättning. Många fall har fått föras upp till högsta instans och regeringsrätten har i gränsfallen oftast kommit till skiljaktiga resultat. Man kan härvid spåra en ny syn på det s. k. normalitetsrekvisitet. Vad som tidigare ansågs onormalt och därför håndterades 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 avhjälpande kostnaden i princip bör aktiveras och avskrivas. Vid avräkningen av de mindre skadafallen 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 taxeringsvärd. Med hänsyn här till bör i dessa fall den angivna procentsatsen gälla det kollektiva taxeringsvärdet. Delegationen finner det
också befogat att alternativt ha en fast beloppssgräns som förslagsvis kan sättas till 3 basbelopp. Till mindre skada bör således hänföras skada där avhälpanekostnaden 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 upphurits 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 kontrollsårigheter vid gränsfallen. Länsstyrelsen tillstyrker dock förslaget, eftersom det undanröjer rådande tveksamhet om mindre omfattande skador på byggnad är driftförloset eller kapitalförloset.

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 driftförloset. Taxerat byggnadsvärde är emellertid inte något enhetligt begrepp i detta sammanhang. Det kan omfatta flera byggnader. Bedömendet 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 byggnads-värde. 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 kapitalförloset eller driftförloset. 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 taxeringenheten 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

Av den förscagna lagtexten framgår inte om utredningen avsett 15 % av taxeringenhetens byggnadsvärde – i fråga om stora industribyggnader kan detta uppgå till 100-tals milj. kr. – eller av det värde varmed den skadade byggnaden ingår i taxeringar vet. 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 fastighetetaxeringensvärdet. Det bör även påpekas att enligt 5 § 5 momkommunalskattelagen i byggnadsvärde för industribyggnad numera vanligtvis inte ingår värdet av industritillbehör på fastigheten enligt 2 kap, 3 § jordabalken. Om en anknytning till taxeringarvet 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 taxeringenhet bara ett enda värde även om det i taxeringenheten 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-procentgränsen 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 § kommunalskattelagen och avse småskador utan närmare precisering. Har skadan behandlats som driftförlust eller reparationen omkostnadsfört 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 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 den faktiska kostnadsförhållandet. Även om förslaget vid rättstillämpningen kan komma att ges en något generösare tolkning än


På grund av de nu behandlade tillämpningssvårigheterna men också därav följande kontrollproblem avstyrker RSV förslaget i denna del.

**TOR:**


**Länsstyrelsen i Kristianstads län:**

Med hänsyn till lagregelns placering i punkt 10 anvisningarna till 29 § kommunalskattelagens synes beredningen mena, att det framflagda 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 skadad 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 pocker 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 framförs mot att hänföra skada på byggnad till kapitalkostnad, kan invändas att å andra sidan försäkringsersättning för skadad byggnad inte är skattepliktig ens enligt realisationsvinstreglerna.


2.2.4 Beräkning av avskrivningsunderlag eller utrangeringsavdrag för skadad fastighet

Enligt beredningens förslag skall avskrivningsunderlag för en byggnad, som skadats genom brand eller dylik, inte påverkas av kostnad för ny-, till- eller ombyggnad som bestritts med försäkringsersättning. Endast kostnad som bestritts av den skattskyldige själv skall få tillföra avskrivningsunderlaget för byggnaden.

Förslaget tillstyrks eller lämnas i huvudsak utan erinran av RSV, länstyrrelserna i Stockholm, Uppsala, Södermanlands, Östergötlands, Jönköpings, Malmöhus och Ålvsborgs län. KF, Lantbrukarnas skattedeligation, SHIO och Familjeföretagens förening samt Sveriges advokatsamfund.

Länstyrrelsen i Uppsala län anser att regeln också bör gälla i inkomstslagen jordbruksfastighet och annan fastighet. Även länstyrrelsen i Malmöhus län anser att ändringen bör omfatta inkomstslagets jordbruksfastighet och – då fastighet hyrs ut för föreelseändamål – inkomstslaget annan fastighet.

Lantbrukarnas skattedeligation framhåller att regeln bör omfatta alla ersättningsfall och inte bara försäkringsfall. Har däremot någon ersättning inte utgåt bör såväl den gamla avskrivningsunderlaget som nyuppförande-kostnaden 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 skatteägnat. Förbundet anför:
Om en skattskyldig väljer att själv stå risken för skadfall i stället för att teckna försäkring, bör skadan enligt KF:s mening få behandlas som driftsförlust, då denna kostnad får anses motsvara inbesparrade försäkringspremier. Vid skadfall på byggnad bör således utrangeringsavdrag medges för restvärdet av förstörda byggnad eller del av byggnad och anskaffningskostnaden för ersättningbyggnad 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:


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 att överensstämmelse mellan redovisningspraxis och skatteregler.

Anda 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:


Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län:

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 avgörandsn som av begreppet ”ersättningsfastighet” kritiseras i några yttranden.

**RSV:**

Beredningen uttalar (s 615) att om efter skadecfallet 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 lagtextförlaget – torde om det följs kunna få till följd att skattskyldig för att komma i åttautande av skattenässiga förmåner strävar efter att uppföra ersättningsfastighet på annan ort.

Beredningen föreslår en absolut tidsfrist om tre år från skadecfallet inom vilken tid en nybyggnad skall kunna anses utgöra ersättningsfastighet. Det synes inte vara närmare utret vilken effekt en sådan tidsgräns kan förväntas få. Det kan emellertid inte uteslutas att regeln kommer att leda till att uppförandet av ersättningsbyggnaden fördöjs på grund av skatteskäl.


**Länsstyrelsen i Älvsborgs län:**


**Näringslivets skattedelag:**

Beredningen föreslår att den förordade ändrade gränssnätningen 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 självlara behovet av en dylik spärrregel utgör enligt vår mening tillräckligt skäl för att inte genomföra beredningens förslag.

SHIO och Familjeföretagens förening förordar att den föreslagna treårsregnens slopas, då den kommer att bli svårtillämpbar och i vissa lägen skapa inte önskvärda tröskleeffekter. Sveriges advokatsamfund ifrågasätter lämpligheten av treårsregnern, eftersom den får som en följd att skattskyldiga som väljer att uppskjuta en i och för sig välmotiverad investering premieras i skattehänseende.


**RSV:**

Beredningen uttalar angående omprövning av värdeinskningssvdrag i de fall skadan avhjälps ett senare beskattningsår än det när skadan inträffade (s 615 m) att en förutsättning härfor 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 värdeinskningssvdrag synes inte någon omprövning av värdeinskningssvdrag erfordras i nu behandlade fall.

**Länsstyrelsen i Malmöhus län:**


Beredningens förslag till lagtext har kritiserats av några remissinstanser.
Länsstyrelsen i Stockholms län:

I föreslagen lagtext för punkt 10 av anvisningarna till 29 § kommunal-
skattelagen andra stycket har angetts att kostnad för återställande av
rörelsbyggnad 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. färnansbolagsreg-
lerna bör detta klart anges.

Liknande synpunkter framförs av länsstyrelsen i Uppsala län. Länsstyrel-
sen anför vidare:

Författningsförslaget och vad beredningen anfört synes innebära att regeln
inte skall tillämpas i det fall försäkringsersättning erhållits men andra medel
änvänts för att finansiera återställandet. Länsstyrelsen vill ta upp det fall då
den skattningskårda 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 ifrågasätte
därfor om inte regeln bör avfattas så att den blir tillämplig så snart
försäkringsersättning utgått och byggnaden återställts oavsett om återstäl-
landet finansierats med försäkringsersättning eller med andra medel.

Kammarrätten i Stockholm:

Den föreslagna lagtexten (punt 10 andra stycket av anvisningarna till 29 §
kommunalskattelagen) synes inte på ett tillräckligt tydligt sätt återge vad som
anges i motiven. Lämpligen infördes 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 "driftsförlust" 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 projekterings-
kostnader och liknande för byggnader och anläggningar. Har kostnader
nedlagts för att undersöka alternativa lösningar skall de projekteringskost-
nader, som kan hänföras direkt till det valda alternativet, liksom f. n.
inräknas i avskrivningsunderlaget för anläggningen. Kostnader för förkasta-
de alternativ skall få dras av direkt.

Förslaget tillstyrks av AO, länsstyrelserna i Stockholms, Södermanlands,
Östergötlands, Jönköpings, Göteborgs och Bohus och Kopparbergs län,
BFN, Näringslivets skattedeligation, Lantbrukarnas skattedeligation, SHIO
och Familjeföreningens förening, KF och Sveriges advokatsamfund.

Lantbrukarnas skattedeligation, som anser det vara i hög grad befogat att
vidta de av beredningen föreslagna ändringarna rörande projekteringskostnader, framhåller att motsvarande situation föreligger beträffande brunnsboring. 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 brunnsboring med motivering att det rör sig om en kapitalförlust. Enligt delegationens bestämda uppfattning bör samma regler gälla för misslyckad brunnsboring 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 spårregel. Länsstyrelsen anför:

Beredningens förslag att projekteringskostnader för ej uppförda byggnader görs avdragsgilla förefaller väl motiverad vad avser kostnader för planering m. m. av skråddarsydda 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 förbehandlas den ovan angivna typen av lokaler. Projekteringskostnader för t. ex. arkitecturitade enfamiljssvillor, 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 spårregel 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 hänförtill till projektering, ritning, konstruktion eller därmed jämställd tjänst avseende mark, byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet (riksskattenämndens meddelande 1969:111:1). Öm 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 projekteringstkostnader, som hänför sig till projekt, som inte kommer till utförande och kostnader för förverkligade projekt.

TOR:

TOR anser sig inte kunna tillstyrka, att projekteringstskostnader, som hänför sig till projekt, som inte kommer till utförande, behandlas fördelaktigare – får avdragas direktt – än kostnader för förverkligade projekt, vilka kostnader inlägges i avskrivningsunderlaget för anläggnings varom fråga är. Anses ändring i nuvarande regelsystem bör komma till stånd, bör kostnader för såväl förkastade som förverkligade projekt avskrivas genom årlig värdeminskning.

RSV:

Ifrågavarande projekteringstskostnader föreslås av beredningen få dras av som driftförlust medan projekteringstskostnader som direktt 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 projekteringstskostnader 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.


Förslaget att projekteringstskostnader 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 projekteringstskostnader avseende
projekt som senare år kommer till utförande innebär enligt BFN ett fjärrande från redovisningspraxis. Att i efterhand aktivera en kostnadsförd post torde inte stå i överensstämmelse med bokföringslagens värderingsregler då det gäller anläggningsstillgångar. 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 nämnda föreslå att en gång kostnadsfördas projekteringsskostnader må förblivna 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 ö) måste grundprincipen för redovisningen vara att resultatet innefattar endast realiserade vinster. RSV ifrågasätter mot bakgrund härav om den i punkt 10 fjarde stycket andra och tredje meningen av ansöningarna till 29 § KL föreslagna regeln står i överensstämmelse med BFL.

*Närlingslivets skattedelegation* ifrågasätter nödvändigheten av den föreslagen skattemässiga aktiveringsskyldigheten i vissa fall av tidigare omkostnadsförda projekteringarbeten. Delegationen anför:

Till den del ifrågavarande kostnader är att härföra till inventarier medför aktiveringsskyldigheten misstämpling mellan bokförd 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 framföras av *SHIO och Familjeföretagens förening.*

*Länsstyrelserna i Västernorrlands och Jämtlands län* förordrar från kontrolloch tillämpningssynpunkt alternativet med aktivering av samtliga projekteringsskostnader fram till den tidpunkt då företaget kan göra en definitiv uppdelning av kostnader som kan föras upp på värdenominationsplan resp. omkostnadsföras.

RSV tar upp frågan om hur projekteringsskostnader skall dokumenteras. Verket anför:

Om beredningens förslag genomförs. till den del det innebär att avdrag skall medges för projekteringsskostnader avseende projekt som inte leder till något. 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 skattekyliga.

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 skattedelegering:

Vi har ingentings att erinra mot att intäkt vid avyttring av till annan fastighet hänförliga tillgångar som avskrivits enligt de för rörelse gällande inventarie- avskrivningsreglerna i enlighet med beredningens förslag behandlas som intäkt av annan fastighet. Vid sådant förhållande bör emellertid sista meningen av tredje stycket i p. l av anv. till 28 § KL ändras. Enligt denna menning skall nämligen sådan intäkt i vissa fall redovisas som intäkt av rörelse.

Lantbrukarnas skattedelegering:

Enligt delegationens uppfattning är det principiellt riktigt att beskatta ersättning för fastighetseinventarier 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 engangsbetald 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 Å-inkomst.

2.2.7 Vissa vid remissbehandlingen aktualiserade frågor

I remissyttroden 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 skattedelegering tar upp proportioneringsreglerna vid oncrösa 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 byggnadsbeständ. Innan avskrivningsunderlaget erhålls skall i förekommande fall det framproporionerade byggnadsvärdet reduceras med anskaffningskostnaden för fastighetsinventarier. Dock får det sammanlagda avskrivningsunderlaget för byggnaderna jämnas om den del av köpeskillningen 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 jämningsreglerna är denna felkonstruerad och i praktiken nästan värdeförs. Bevisningen bör avse byggnaderna och inte de övriga tillgångsslagen. Det är nämligen närmast omöjligt att förebringen bevisning om värdet på de många olika tillgångsslag som normalt förekommer på en jordbruksfastighet. Laggs bevisningen på byggnadsvärdet kan man däremot rätta till upprenbara 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 bevissvärigheter rörande värdet på de övriga tillgångsslagen inte skall kunna erhålla jämnning. Till bilden hör också de svårigheter som finns vid fastighetstaxeringen när det gäller att få till stånd värdeämnas korrekt inbördes förhållanden mellan de olika delvärdened 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.


Delegationen får därför änya framföra kravet att jämningsreglern ändras på sätt ovan anförts.

En annan sak är att proportioneringsreglern 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. industriellbehörden inte ingår i taxeringsvärdet leder reglern till ett felaktigt resultat i de fall då fastighetsförvärvet omfattar industritillbehör. Industriellbehörden utgör ju fast egendom och måste särradovisas på något sätt vid förvärvet för att proportioneringsreglern skall bli rättvisande. Frågan synes dock ha kunnat bemåtras hjälpfullt på grund av den föreliggande jämningsmöjligheten.

Delegationen anser vidare att avskrivningsreglerna vid benefika förvärv av byggnader och inventarier bör ändras. Delegationen anför:
Efter förslag från den särskilda arbetsgruppen inom företagsskatteberedningen (DsF 1976:10) ändrades bestämmelserna i p 3 b sista st anv till 29 § KL så att anknutningen till stämplervärdet vid förvärv av byggnader och inventarier på grund av arv eller testamenteful borttogs. Däremot tog man i detta sammanhang inte upp frågan om rätt för nye ägaren att vid benifika förvärv få överta förra 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 1974:20f).

Enligt delegationens bestämmda uppfattning finns det inga skäl att motsätta sig den begärda lagändringen. Den nuvarande regeln, att den förra ägarens taxeringsmässiga restvärde skall anses som anskaffningsvärde för den nye ägaren, innebär ett degressivt avskrivningssystem, som står i strid med den grundläggande principen att avskrivningstäten 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 benifika få blir byggnadsavskrivningarna orimligt låga. Delegationen kräver att den moderna syn som kommit att 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 annorlides än genom köp eller byte eller därmed jämförligt fång, skall, där ej särskilda omständigheter till annat förankrda, den nye ägaren få åtnjuta de värdeminskningsavdrag som skulle ha tillkommit förra 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 oreringad 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 schablonmethod. Man har då tvetat om och i vad mån avskrivningsunderlaget för byggnader på jordbruksfastigheten skall justeras med hänsyn härtil. 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 hår avsedda bidrag.

Näringslivets skatte delegation 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.

Nägra remissionstanser tar upp frågan om avskrivningsunderlaget för byggnader och markanläggningar vid fusion.

Näringslivets skatte delegation:


Landbrukarnas skatte delegation 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 övergående förening, som övergår tillgång från dotterbolag eller överlåtande förening, få åtminstone de värdeminskningssvaret 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 fusionstilfället kvarstår i beskattningsavseende avskrivet hos det överlåtande företaget. Detta medför vid oförändrad procentats en förlängning av avskrivningstiden utöver vad som eljest gäller för tillgången i fråga. KF anser att lagtexten bör ändras så att det övergående bolaget eller föreningen får fortsätta det fusionerade företagets värdeminskningssplaner för såväl byggnad som markanläggning. Samma regler bör även gälla vid överlåtelser av fastigheter mellan koncernföretag.
Några remissinstanser behandlar fall där utrangeringsavdrag inte bör medges.

**Länsstyrelsen i Östergötlands län:**

Beträffande avskrivning på rörelsebyggnader behandlar beredningen enbart i förbipående frågan om utrangeringsavdrag och konstaterar felaktigt på s. 507 att utrangeringsavdrag inte kan erhållas vid utnyttjning av byggnad för rörelsescändamål då rörelsereglerna tillämpats för värderingsnivån avdrag m. m. Enligt nu gällande lag medges avdrag för utrangering av byggnad till den del av byggnaden använts för rörelsescändamål 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).

Värderingsnivån avdrag 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 byggnadsvärldets resp. markvärldets andel av det totala taxeringsvärdet (sjätte stycket av punkt 7 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen).

Till "proportioneringsreglern" finns en "jämkningsregel" knuten. Enligt denna får det framproducerade byggnadsvärdet jämkas om det framräknade markvärdet visas avsevärt över- eller understiga ett ställdes värde på marken (sjätte stycket av punkt 7 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen).

Av förarbeten och kommentarer till lagtexten framgår att ett fråggande av "proportioneringsreglern" förutsätter antingen att relationen mellan taxerat byggnadsvärde och taxerat markvärde är felaktig eller att omständigheter inträffat efter taxeringsvärldets fastställande, som kan påverka relationen mellan mark- och byggnadsvärdena.

Det torde inte vara ovanligt att företag för att erhålla tomtrakt för nybyggnation anskaffar äldre bebyggda fastigheter som helt eller delvis används för rörelsescändamål. I avsikt på rivning hyr fastigheterna ut under en kortare tidsperiod, varvid företaget yrkar värderingsnivån på ett byggnadsvärde som bort jämkas men med hänsyn till gällande regler inte kan jämkas. I samband med att fastigheterna rivas 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 byggnadbestånd, 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 framföras av länsstyrelsena i Västmanlands och Norrbottens län.

**Lantbrukarnas skatte delegation** föreslår att avskrivningsreglerna för markanläggningar ändras. Delegationen anför:

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 täckdikke på jordbruksfastighet med 10 % av hela anskaffningskostnaden.

Enligt delegationens uppfattning bör reglerna ömprövas. 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 säkert bär kraft. På grund av det ekonomiska livets läger, där teknik och strukturrationalisering framstiger en långt driven specialisering, har det blivit alltmer uppenbart att anläggningar av förevarande slag har en begränsad ekonomisk verksamhet. Beträffande rörelsefastigheter rör det sig vanligen om anläggningar som är skräddarsydda för den speciella produktion som bedrivs på fastigheten. Lägger företaget ifråga om 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.


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 värdeminskningsevradragen 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 länsstyrser, BFN, Näringslivets skattedelegation och TOR – delar beredningens uppfattning att det nuvarande rättsläget såvitt gäller den skattemässiga behandlingen av pågående arbeten är ovisst och att klargörande 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 räkning arbeten vinstberiknas alltefter som delfakturor utställs, medan arbeten till fast pris vinstberäknas först sedan arbetet i sin helhet är färdigt, överensstämmer med de regler som föreslås för byggnadsrörsel. 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 byggnadshranken men torde såvitt kan bedömas i stort kunna vara tillämpliga även för ifrågavarande brancher. Även om reserveringsmöjligheterna i praktiken kan variera något mellan löpande räkning arbeten 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 undvikar 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 konsultrådet m. fl. får sin lösning vari 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 tidpunkten för vinstavräkning av pågående arbeten i hantverks- och konsultrådet.

Länsstyrelsen i Jämtlands län:

Beredningens förslag innebär regler liknande dem som gäller och föreslås gälla även i fortsättningen för företag inom byggnadshranken. 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 konsulftöretag m. fl. har skattereglerna hittills varit oklara. Detta har medfört att årsredovisningarna för denna typ av företag ofta är intetsägande eller vîlseledande. BFN anser det därför ytterst angeläget att klara regler införs i skattelagstiftningen.

Näringslivets skattedelegation:

Beredningen föreslår att en lagreglerad skyldighet införs för hantverks- och konsulftöretag att redovisa pågående arbeten. Vi tillstyrker att så sker. Vid den närmare utformningen av bestämmelserna häröm 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:


RSV:


Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län:

I kommunalkattnelagen 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 vinsträdivisas, när det är slutfört. Praxis på skatteområdet har inte utvecklats helt i enlighet med bokföringslagen intentioner. Rättsslaget 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 överensstämelse mellan skatтелagstiftningen och bokföringslagen redovisningsprinciper. Vissa skillnader torde dock bli ofrånkomliga med hänsyn till de skilda syften som bokföringslagen och skatтелagstiftningen har.


Lantbrukarnas skattedelegation:

Delegationen anser det angeläget att den skattemässiga behandlingen av pågående arbeten i konsultföretag regleras. Praxis är på denna punkt svåvande och ingen torde i dag kunna säga vad som är gällande rätt.

Emellertid anses 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 konsultarbete. 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 havarverks- och konsulföretag. 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 huvudregels tillämpning.

Beredningens förslag att ett regelsystem bör gälla för arbeten på löpande räkning och ett annat för arbeten till fast pris godtas allmänt av remissin- stanserna. 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 resultateräknas 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 resultateräkningen. De av beredningen angivna värderingsgrunden för denna tillgång leder till att kvaliteten på företagets kostnadsredovisning blir av avgörande betydelse för tillgångens värdesättnings. Ett sådant åsats 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 resultateräkning 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 resultateräkningen 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 understyrka följande: Ett arbete på löpande räkning kan inte avbrytas när som helst utan ekonomiska konsekvenser för upphandlagare. Detsamma är förhållandet rörande exempelvis ett revisionsuppdrag med ett stort antal delprestationer vilka var för sig inte har något egentligt

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 resultatarvräknas när uppdraget slutförs, vilket medför att under arbetets gång nedlagda kostnader upptas som tillgång under rubriken "Pågående arbeten" till direkt nedlagda kostnader samt att erhålla förskott skuldbokför. Resultatarvräkning sker när uppdraget är slutfört. Resultatarvräkning bör sålunda ske för exempelvis revisionsuppslag vid tidpunkten för revisionsberättelsens avgivande och för konsultuppdag vid avgivande av slutrapport.

**SBEF:**

På sidan 537 i betänkandet uttalar beredningen att varje faktura avseende byggnadstreprenad på löpande räkning innefattar en sådan ekonomisk uppgörelse. Beredningen avslutar beräkning beroende på faktureringen. Uttalandet synes bygga på att 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 slutförs.

SBEF motsätter sig bestämt att beredningens förslag i denna del blir föremål för lagstiftning. Skälen härrör från följande.

risterande, ofta ansenliga fordran som entreprenören kan ha vid entrepre-
nadtidens utgång. En entreprenör står vanligen ansvaret för entreprenaden
under hela utförandetiden. Detta innebär att han ansvarar för kostnader som
kann uppkomma till följd av att han själv, hans anställda, hans underentre-
prenörer eller underleverantörer gör misstag i något hänseende. Vidare kan
ansvar föreligga för skador som utomstående förorsakar eller som uppkom-
ter till följd av andra omständigheter. Ovanligt är sådana inte kostnader till
följd av vandalisering, sotskador, vatten- och avloppsläckage m. m. Avtal
avseende löpande räkningsarbeten är som regel försedd 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 kontrakt ett
fast arvode bestäms för arbetsplatskostnader och kostnader för maskinpark.
Detta innebär risk att arvodet inte ger full kostnadstäckning. Dessutom
förekommer ibland entreprenaderna 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 räknings-
arbeten. SBEF anser därför att entreprenaderna på löpande räkning även i
framtid måste resultatavräknas först sedan entreprenaden i sin helhet
färddigställts och slutbesiktigs.

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 utfärdat bör vinstavräkning enligt
samfundets uppfattning ske. Detta innebär, att ett revisionsuppdrag
vinstavräknas först när revisionen är fullbordad, dvs. när revisionsterättelse
avgivits. För övriga uppdrag, exempelvis ekonomiska utredningar, bör
vinstavräkning ske, när den slutliga redogörelsen över utredningen överlämn-
ats 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, Ingenjörfirman 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 reserveranter har framhållit, att begreppen inte är entydiga och att marknaden upprvisar en serie varierande former av avtal som inte kan definieras med hjälp av allmänna formuleringar. Länsstyrelsen instämmer i detta uttalande. En förutsättning för 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 reserveranter efterlyst en skatterättslig definition av begreppen. Länsstyrelsen instämmer här i och vill i avsaknad av preciserings påpekta följande. Vad först angår arbeten på "löpande räkning" bör vinstberäkning ske i takt med faktureringen. Vid en fördjupning av denna bör taxeringsmyndigheterna ha möjlighet att gripa in och göra ett tillägg. Den av reserveranterna uttalade meningens att det saknas anledning till korrigerande medföra att nuvarande möjligheter till ej acceptabel resultatreglering skulle bibehållas.

**Landbrukarnas skattedeligation:**

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:**

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 sagt 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:


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 § 8 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 svåröver. Framgår också av att beredningen ansett sig börja 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 ärliga 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 å-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 kundfördragar resp. leverantörskulder. 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 räkskapsårets 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 svårigheter 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 skälighetskorrigerande 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 förlustepis, så att värden på 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 intäktredovisa 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 utgör enligt självkostnadsprincipen för kostnader för material, arbetsledning, arbetare, hjälpmedel, underentreprenader, försäkringar och övrigt. Här till kommer entreprenörarnas beräknat såsom en i kontraktet angiven procent av dessa kostnader.

Enligt beredningen bör resultatavräkning avseende byggnadsentreprenad på löpande räkning ske vid den slutliga ekonomiska uppgöraren. Beredningen anser därvid att varje faktura avseende byggnadsentreprenad på löpande räkning i sig innefattar en sådan slutlig ekonomisk uppgörande 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 hanterings- och konsultföretag.

Enligt betänkandet synes praxis emellertid vara att entreprenader på löpande räkning resultatavräknas först sedan entreprenaden i sin helhet färdigställts och slutbesiktigsats.

BFN anser att dess ställningstagande i föregående avsnitt "Resultatavräkning - entreprenadarbete" bör omfatta också entreprenader på löpande räkning. Sålunda bör resultatavräkning ske när entreprenaden i sin helhet färdigställts och slutbesiktigsats. Motiven för nämndens ställningstagande kan sammanfattas sålunda:
- önskemål om samma regler för entreprenadarbete och entreprenad på löpande räkning
- svårighet att i praktiken dra en gräns mellan vad som är entreprenadarbete och entreprenader på löpande räkning
- svårighet att förutse det slutliga resultatet för trä 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:


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 framställa en snabbare resultatavräkning än vad som krävs med hänsyn tagen till bokföringsmässiga grunder, synes oss däremot övervärderat. Då tjänstesektorn ges möjlighet till resultatutjämnning 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:


Sveriges redovisningskonsulters förbund anser att rädslan för ”obehörig skattekredit” vid fördömd fakturering är överdriven och missriktad. Enligt förbundets mening framtvingas en från beskattningssynpunkt godtagbar framtagningstakt av likviditetshånsyn. 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 underlättas av belopp som enligt god redovisningssed hade kunnat faktureras, skall även summan av de belopp, som skälig kan ha fakturerats, redovisas som intäkt. Länsstyrelsen ifrågasätter om det är lämpligt att anknuta 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 inarbeteat skall redovisas som intäkt. Det kan tilläggas att förlustrisken för arbeten på löpande räkning vanligtvis torde vara ganska liten. Det förslag till resultatutjämningsfond med löneknadorna som bas, som beredningen föreslagit, bör tillgodose reserveringsbevovet.

2.3.3 Arbete till fast pris

2.3.3.1 Beräkning av aktiverat belopp


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 förlustrisken och viss konsolidering. Eftersom företag som utför arbete till fast pris enligt förslaget äger rätt att bokföra influtna å-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 värden av pågående arbeten till fast pris är alltiför generösa. Länsstyrelsen anser, att de praktiska konsekvenserna av förslaget bör utredas, innan detsamma genomföras.

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 likviditetssvårigheter. Värdet av pågående arbeten bör på grund härav vid resultatberäkningen kunna fördelas under förslagsvis en treårsperiod.

I dessa branscher utgör de direkta kostnaderna regelbundet en onormalt stor del av de totala kostnaderna. Om endast som enligt förslaget nedlagda direkta kostnader skall aktiveras kan detta medföra omotiverat stora
reseveringar, 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 andra 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 framhäller 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 intermedredovisning.

Sveriges reklambyråförbund vänder sig mot att uppförda direkta kostnader för pågående arbeten skall aktiveras vid bokslutet. Skulle emellertid en sådan aktiveringssplikt 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 byggnadentreppenadbranschen. 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 å-kontobelopp som den skattskyldige själv önskar redovisa till beskattning.

I några remissyttranden behandlas frågan om värdet av den enskilde näringsidkarens eget arbete eller ett arbete som utförts av företagsledaren i ett fämansföretag bör beaktas vid aktiveringen av pågående arbeten.

Länsstyrelsen i Stockholms län:


Länsstyrelsen i Älvsborgs län:

Vissa reservanter har föreslagit att lönerna för delägare i fämansaktiebolag inte skall inträkna i värdet av pågående arbeten. En sådan ordning skulle enligt länsstyrelsens uppfattning medföra att syftet med det föreslagna regelsystemet till viss del förföljas. 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 likställhet 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 rörselser för vilka bestämmelser i denna fråga inte har någon större praktisk betydelse.


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 arbeten.

SBEF kan godtaga beredningens intentioner som emellertid inte synes ha kommit till uttryck i lagtexten. Enligt lagtextens utformning punkt 3 tolfta stycket av anvisningarna till 41 § föreligger inte någon valfrihet beträffande nedskrivningsrätten utnyttjande. Vidare leder lagtextförlaget till att nedskrivningsmoglijheten 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 skatte delegation, SRS, Sveriges advokatsamfund och DEFU anser däremot att avdraget bör höjas.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län:

Länsstyrelsen i Kopparsbergs län:

Beredningen föreslår att skattskyldig skall kunna underlåta att redovisa värde av pågående arbeten om beloppet understiger 10 000 kr. För att inte tröskleffekter skall uppstå skall även i de fall skylighet att redovisa värde av pågående arbeten föreligger summan av direkta kostnader få reduceras med beloppet 10 000 kr.


Länsstyrelsen i Kalmar län:


Lantbrukarnas skattedelegation:

För det fall aktiveringsmetoden görs fukaltativ 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 å 10 000 kr. för att de föreslagna reglerna skall behöva inaktas 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 Tidpunktens 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 beskattningssårets utgång, har berörts av RSV, länsstyrelserna i Stockholms, Södermanlands och Östergötlands län, BFN och SBF.

RSV:

Enligt lagtextförlaget (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 tidsangivelser är avsedda 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 tillämpningssvårligheter.

Beredningen anför bl. a. följande om den tidpunkt då resultatberäkningen bör ske i samband med entreprenader (s. 536):


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 tidpunkten 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 principe inte bör göras någon åtskillnad mellan underlättenhet att utfärda faktura som grundas på indexavtal och underlättenhet 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 här till 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 entreprenadrätsliga 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.


Det får anses önskvärt att, i överensstämmelse med mervärdesskatteutredningens 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:

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 fordringsers 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-, anlägnings- och installationsentreprenader) erhålls enligt länsstyrelsens mening genom att anknyta till den där nämnda första tidpunkten vid vilken faktureringen sker, nämligen vid slutbesiktningen. Att ge byggnadsbranschen en respektid på upp till ett år därefter med den skattemässiga vinstredovisningen måste upplevas som orättvisor av andra branscher och torde på intet sätt vara materiellt befogad. Länsstyrelsen ifrågasätter därför om inte riksskatterverkets 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 entreprenadarnas skattande 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 tillverkarerna 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 sökta värderas och tillräckliga reservationer 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.

BFIN finner att förslaget i betänkandet i så överensstämmer med BFL:s bestämmelser. Nämnden är sålunda beredd tillstyrka förslaget.

**SBFF:**

I betänkandet (sid. 537) uttalas beredningen att riksskatterverkets anvisningar för resultatavräkning bör förtidligas ifråga om entreprenad som är uppdelad på olika huvuddelar. Beredningens uttalande synes innebära att entreprenad vars kontraktsrummam sönderfaller i olika huvuddelar med beloppsmässig och geografisk avgränsning skall resultatavräknas när samtliga fordringar för en huvuddel fakturcrats. För kostnader som är gemensamma för flera huvuddelar men inte i sin helhet nedlagda vid resultatavräkningsstidpunkten uttalas beredningen att reservering bör godtas. Dä SBFF har anledning befara att beredningens uttalanden kan komma att fejtolkas får SBFF i förtidligande syfte uttala följande.

Begreppet huvuddel används i entreprenadrättsliga sammanhang som en


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 sådan sätt att de skälen kan beräknas för huvuddel för sig.

2.3.4 Övergångsbestämmelser

Ett antal remissinstanser tar upp frågan om behovet av övergångsbestämmelser om heredningens förslag genomförs. Länsstyrelsen i Stockholms län antar att många företag, som tidigare inte redovisat värdet av pågående
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 remissinstaner. 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 remissinstaner kritiserar dock den valda gränsdragningen.

Länsstyrelsen i Malmöhus län:


Länsstyrelsen vänder sig även mot utformningen av det föreslagna undantaget för fastighet som förvärvats för stadigvarande användning i jordbruks, skogsbruk eller annan rörelse än byggnadsrörelse eller rörelse avseende handel med fastigheter:

Byggnästare 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 förvärvav 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 förflyttat – 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 fördela eller eljest tillgodoföra sig en annan verksamhetsgrens produkter. Av byggnästare 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 byggnästarens försäljning av sådan fastighet skall vara beroende av om en eller skilda förvärvskällor anses föreligga för den verksamhet byggnästaren bedriver.

Länstyrelsen i Åhusborgs län efterlyser en precisering av begreppet "i och för rörelsen". Även SBEF anser att avgränsningen blir oklar:

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 anläggningsstillgångar.

Beredningens förslag att byggnästares 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 förordrar 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 byggnästare bör kunna utföra sedvanliga småre 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. objektssmittan har beredningen föreslagit att fastighet, som inte förvärvats i och för byggnadsrörelsen, ändå skall anses utgöra omsättningstillgång om den innehaves av någon som bedriver byggnadsrörelse och fastigheten varit föremål för omfattande byggnadsarbete i denna rörelse. Detta ger inträk av att byggnästarmittan begränsats. Nuvarande praxis torde godta att endast sedvanliga småre 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 byggnästaren själv eller hans företag skall diskvalificera fastigheten från beskattnings enligt realisationsvinstreglerna, eftersom det kan förutsättas att byggnästaren 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 föreslå 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 kostnadsfört i rörelsen. Smittas inträder även i övriga fall, då byggmästaren själv utför 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 innehar 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 precisert vad som avses med ordalydelsen i lagförslaget.

Vi befarar att den föreslagna ordalydelsen gör lagtexten svar att tillämpa i praktiken, vilket i sin tur kan komma att medföra onödiga skatteprocesser. Lagtexten ger tillsammans med motiven inträffar en av beredningen velat begränsa byggmästarsmittans omfattning i förhållande till nu gällande praxis. Om var detta beredningens avsikt kan vi inte biträda förslaget. I dagsläget torde en byggmästare endast kunna utföra sedvanliga småreparationer på en fastighet förvånad i bebyggt skick utan att fastigheten på grund därav får karaktär av omsättningstillgång. Vi anser att lagtexten bör utformas med utgångspunkt från att endast småreparationer och relativt sett övertygande arbeten kan tillåtas innan objektsmitta inträder. Fastigheten bör därför betraktas som omsättningstillgång om byggnadsarbeten av icke endast ringa omfattning utförts. For ytterligare preciserande av uttrycket "i endast ringa omfattning" kan ledning sökas i tillämpningen av 18 § 3 st. lagen om mervärdeskatt. Uttrycket har i huvudsak fall beräknats motsvara ca 5%. Vi anser, att byggnadsarbeten, vilka uppgår till 5%–10% av fastighetens anskaffningskostnad och inte heller överstiger lämpligt avvägd beloppsskräns, 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 beskattningsskevans upptäckar både vid innehav och avyttring av lagerakter respektive organisationalaktier. 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 kostnadsfört i rörelsen. I redogörelsen för gällande rätt konstaterar beredningen emellertid att det är ovidkommande om kostnaderna för byggnadsarbetet belastat rörelsen eller inte (RA 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:

Berdningen 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 byggnästare 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 länstyrelsens mening kommer det att uppstå tillämpningsvårheter om man inte närmare definierar begreppet omfattande byggnadsarbete.


For att alltid kunna hänföra smärre belopp till sedvanliga reparationer bör även en lägsta gräns sättas.

Liknande synpunkter framförs av länstyrelserna i Kalmar, Gotlands, Göteborgs och Bohus, Östgöta, 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 länstyrelsen i Örebro län bör sättas vid 10% av anskaffningskostnaden medan länstyrelsen i Västernorrlands län föreslår 10-15% och länstyrelsen 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 förbegas utan kommentar av huvuddelen av remissinstanserna. Utformningen av bestämmelserna om s. k. kvalificerad fastighetsandel har föranlett påpe-kande endast från tre av remissinstanserna. Sålunda har länstyrelserna i Jönköpings, Kristianstads och Malmöhus län ifrågasatt om inte reglernas avfattning blivit något snävare än vad beredningen avsett.

Länstyrelsen i Jönköpings län:

Enligt beredningens uttalande (sid 529) är praxis att rörelserglerna 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 avvisningspunkt 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 avvisningspunkten synes därför börja ske så att den inte inskränker mäklarnas skattskyldighet.
Länsstyrelsen i Kristianstads län:

Länsstyrelsen delar beredningens uppfattning, att inkomstberäkningen skall ske enligt förelserereglerna. Vid försäljning av fastigheter, som anskaffats för att yrkesmässigt avyttrar 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 utgör 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 sällt minst fem fastigheter och därjämte köpt minst lika många fastigheter är invändningarna flera. Länsstyrelsen i Kristianstads län avstyrker bestämmelsen:

innebörden, 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 säljt 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 ömsesvärd rörlighet på bostads- och arbetsmarknaden.

Särskilt förvärvarbetandet makar med fritidshus och egen permanentbostad som på grund av arbetsförhållanden eller eljest byte bostadsort med åtföljande försäljning och köp av bostäder kan snart räka ut för att betraktas som rorelseidkare i regelns mening. Länsstyrelsen som bedömer att man i övergripande 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:


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 utgör man endast från antalet fastighetsförädlningar under en tidssperiod. 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 förädlningar konstrueras på samma sätt som ovan nämnda regler för enkel tomtrörelse. Vad gäller fastighetshandel kan denna anses ha påbörjats om mer än fem fastigheter föräldras under en femårspериod. Rörelsereglerna tillämpas alltså vid föräldringen av den sjätte fastigheten. Rörelsen kan också anses ha upphört om inte någon fastighet föräldras under fem kalenderår. Därefter påbörjas ny beräkning av antalet förädlningar.

Länsstyrelsen i Malmöhus län:


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 byggnäckte som köpt och sålt fastighet. Först kan då konstateras att om syftet med ett fastighetsförvärv varit att sedermera avyttra fastigheten, denna skall anses utgöras 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 värdestegning och där det träffade valet bland alternativa fastighetssbjektet är ett resultat av byggmästarens yrkesmässiga insikter och erfarenheter av byggnads- och fastighetsmarknaden. Beredning-
en anser att en byggmästare eller ett byggnadsbolag skall kunna gå in under den okvalificerade fastighetshandeln, dvs. köpa och sälja ett antal underst-
gående fem fastigheter under en femårspериod utan att rörelsebeskattning inträder. Ett sådant syftet 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 tomtrölle, 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 väntade. Gränslagningssproblem som kan förväntas komma att öka. Ett exempel på anföras. En byggmästare har under åren 1–4 köpt fem och säl-
lyra fastigheter. Byggmästaren har hos taxeringsnämnden fått ge för sin ståndpunkt att syftet med förvärvet 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 upptäcker därmed 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 I 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 förälskats 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 förälsks i den då påbörjade kvalificerade handeln med fastigheter torde han samtidigt kunna kräva att uppräkning av ingångsvärde sker.

Vad ovan sagt visar att föreslagna bestämmelser om olika förvärvskällors omfattning och påbörjande medför alltför många osäkerhetsmoment vid den praktiska tillämpningen och kan leda till materiellt tveksamma beskattnings-
resultat. Byggmästare som försäljer byggnadstornet skall inräkna försäljning-
en i byggnadsrörelsen. Samma borde gälla vid försäljning av fastighet. Av

sammanledning som fastighetsmäklare vid beskattning av fastighetsförsäl-
ningar inte anses bör kunna åberopa femtelsregeln bör denna inte kunna åberopas av byggföretag. En sådan bestämmelse kan kompletteras med
undantagsbestämmelser för vissa benefika förvärv av fysisk person.


Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län:


Länsstyrelsen i Örebro län:

Vad gäller handel med fastigheter föreslår beredningen att yrkesmässig handel skall anses föreligga när någon under en femårsperiod har såväl säljt minst fem fastigheter som köpt minst lika många fastigheter. Sammantagningen mellan köp och försäljning av fem fastigheter medför, att den som under en femårsperiod köpt åtta fastigheter och säljt fyra och under efterföljande femårsperiod köpt fyra och säljt nio fastigheter inte skall anses driva handel med fastigheter, trots omfattning 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" fastighetsandel 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 säljt 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 häntöras till rörelse bl. a. när någon under en femårspериod sätt 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 främdeles avpassa köp och försäljningar så att han ständigt balanserar på gränsen till rörelse utan att överskrida den.

Även länsstyrelsen i Västernorrlands län förordrar en sänkning av antalet köp och försäljningar inom femårsperioden.

Sveriges advokatsamfund är i stort sett positivt till förslaget men ifrågasätter bestämmelsernas närmare utformning:

Det ifrågasättes 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 omsättningsskattighet 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 Stockholm, Södermanlands, Östergötlands, Ångsborgs och Västernorrlands län anser dock att regler om beskattning av skäligt s. k. byggnästarvade bör införas.

Länsstyrelsen i Stockholms län:

Länsstyrelsen deltar beredningens uppfattning att byggnästare 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 tioårspérioden börja löpa. Man når då överensstämmelse med den byggnästare 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 egna hem kommer att behandlas olika beroende på om byggnadsrörelsen bedrivs av färmansföretag 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 (byggnästarravode). Skulle bolaget inte debitera marknadspris, beskattas mellanskillnaden hos aktieägaren som intäkt av tillfälliga 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 byggnästarravoden om han vid en eventuell försäljning varit mantalskriven på fastigheten i tio år. Vid förvärv av ersättningsfastighet torde dessutom reglerna om uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst bli tillämpliga.


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 möjliggör förbisett är att någon beskattning av det "dolda byggmästarravoden" inte sker när skattepliktiga 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 hänförs 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.


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.


**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:

Även länstyrelsen i Värmlands län anser att de föreslagna reglerna kommer att leda till kontrollproblem.

Länstyrelsen i Malmöhus län tar upp en speciell situation till behandling:


Det föreslagna kravet att den skattskyldige skall ha varit mantalskriven på fastigheten under en tioårsperiod före avyttringstillfället ifrågasätts av SBEF:


Enligt SBEF:s uppfattning torde sannolikheten för att en villafastighet anskrivits i spekulationssyfte – redan efter fem års oavbruten bosättning vara mycket litet. SBEF får därför förelåt att tioårsperioden enligt förslaget i en kommande lagstiftning ändras till femårsperiod. Eftersom femårsperioden anknuter till mantalskrivningen kan femårsperioden komma att uppgå till mellan 5 och 2 månader och 7 år, vilket bör vara fullt tillräckligt för att uppfylla de krav som avses skulle tillgodoses med en längre sammanhängande mantalskrivning.

Lantbrukskarnas skattedelegation anser att en särskild bestämmelse behövs för det fall att rele som tillsammans med andra maken harit mantalskriven på fastigheten genom bodelning tillsiftas den senares lagerfastighet för tioårsperiodens utgång. I denna situation bör enligt delegationen fastigheten ändå byta karakter 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 fämansbolag 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 skatteäquivale konserven enligt förslaget annorlunda än då byggmästaren säljer en lagerfastighet till ett hemmavarande barn som är 16 år. Enligt RSV:s mening kan olikheten i beskattningshanseende uppfattas som emotiverad. I praktiken får det dessutom i fråga om fastigheter komma att företas transaktioner mellan närstående personer i en mängd olika varianter som blir svårbedömba 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 förordrar på grund av vad nu anfört att praxis, liksom hittills, får lösa frågan om i vilka fall fastighet skall anses utgöra omsättningstillgång i byggnadsrörelse.

**RSV,** vars sympunkter 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 inträcket att fastigheten i sådant fall förövar 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 bli 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 byggnäsmästarsmitta omfatta dels skattskyldig som själv bedriver byggnadsrörelse, dels sådan skattskyldigs make eller hemmavarande barn under 16 år, dels företagsledare i famansforetag, 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 innehåa 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 förkommer det att den skattskyldiges make eller barn drabas av rörelsebeskattning av det skälet att vederbörande är gift med eller avkomling till skattskyldig rörelsecidkare.

Något skäl för den föreslagna särlagstiftningen i fråga om anhöriga till

Beredningen föreslår som ovan konstaterats att byggmästarsmitten skall utvidgas till förutom företagsledare även dennes make och hemmavaranande barn under 16 år. Några särskilda övergångsbestämmelser föreslås där emot inte för de fall stadganget leder till att fastigheter som enligt nu gällande praxis behandlas enligt realisationsvinstreglerna i framtiden kommer att behandlas som omsättningsstillgångar. 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 anvisningarnas 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 omsättningsstillgång i den skattekyliga byggnadsrörelse. Länsstyrelsen i Södermanlands län, som förordrar att också andel som innehås av hemmavaranande barn skall omfattas, anför:

Beredningen föreslår, att om skattekylig, 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 inga som omsättningsstillgång i rörelsen.

Regeringsråten 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 omsättningsstillgång i rörelse. I sitt förhandsbesked ansåg dock riksskatteverket att hela köpeskillingen vid försäljning av fastigheter skulle utgöra skattepliktigt intäkt av rörelse.

Lagförslaget synes inte förhindra att regeringsrådets dom blir vägledande även i framtiden. Enligt vår mening får detta till följd, att den s. k. subjektmitten begränsas i alltför hög grad. Vidare öppnas möjligheter för byggmästare att genom bildande av handelsbolag eller kommanditbolag undgå full beskattning av byggmästarravodet. Enligt beredningens förslag skulle en av byggmästaren och hans hustru gemensamt ägd fastighet i sin
helhet betraktas som omsättningstillgång om fastigheten uppförs av männ. 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 skatteättningar bör enligt vår bestämda mening förhindras.

I punkt 3 femte stycket anvisningarna till 27 § KL har den s. k. subjektsmitten föreslagits omfatta företagsledare i fämansföretag samt make och barn under 16 år. Bedriver fysisk person byggnadsrörelse, omfattar subjektsmitten även make och hemmavarande barn under 16 år. För att i framtiden undvika kringgående 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 fämansbolag bör jämnställas med företagsledare i sådant bolag vid bedömning av om fastighet utgör omsättningstillgång i byggnadsrörelse resp. om okvalificerat 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 avyttrar minst fem fastigheter, om lika stort antal fastigheter förvärvats under samma tidsperiod genom köp, byte eller därmed jämförligt fäng. Rörelsen anses påbörjad i och med avyttringen av den femte fastigheten. Vid beräkning av antalet fastigheter medtas onerösa förvärv samt avyttringar som företagets avmake och hemmavarande barn under 16 år samt av fämansföretag, i vilket den skatthårdliga, dennes make eller – om den skatthårdliga är hemmavarande barn under 16 år – föreläder är företagsledare.

Skillnaden mellan företagsledare och delägare i fämansföretag 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 innehav av företagsledare i fämansföretag, skall anses utgöra omsättningstillgång i byggnadsrörelse under förutsättning att fastigheten, om den innehåfts av fämansföretaget, skulle ha utgjort omsättningstillgång i sådan rörelse.

I fämansföretag 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 fämansföretag 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 omnydiga 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:


Även länsstyrelsen i Värmlands län pekar i sitt yttrande på risken för praktiska svårigheter.

2.4.5 Resultatutförmning 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 alltfor gynnsamma. Ett undantag utgör SBF 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 prisskill. Om t. ex. en fastighetsägare strax före beskattningsårets utgång köper en en- eller tvåfamiljshusfastighet 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 tvåfamiljshusfastigheter som utgör omsättningstillgång i rörelse avseende handel med fastigheter.

**Länsstyrelsen i Stockholms län:**

Beredningen föreslår att den som driver handel med fastigheter skall, i likhet med byggmästaren, få skriva ned sitt lager med 15 %. Förväntas riskerna tordeck 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 procentats 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 Ålesborgs län anser att rätten till nedskrivning av lagerfastigheter i företag som driver handel med fastigheter bör inskränkas till vad som kan anses skäligt med hänsyn till risken för prisskill. **Länsstyrelsen i Västnorrlands 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:**


Enligt länsstyrelsens bör större nedskrivning inte medges än 10 % av fastigheternas sammanlagda anskaffningsvärden mot av beredningen föreslagna 15 %.

Även länsstyrelserna i Södermanlands och Gotlands län förordrar 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 länstyrelsens mening bör rätten att skriva ned lager av fastigheter inskränkas betydligt. Länstyrelsen har inget eget förslag till procentsats utan anser att denna fråga bör utredas ytterligare.

Länstyrelsen i Älvsborgs län anser att generell nedskrivning inte bör medges för s. k. förvaltningsobjekt:

 Begreppet lagerfastigheter inrymmer förutom färdigställda bebygda 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. Där emot är det enligt länstyrelsens uppfattning inte motiverat med en generellt rätt till nedskrivning för s. k. förvaltningsobjekt. Enahanda regler bör även gälla för fastighetsförvaltande handelsbolags och försäkringsföretags innehav av fastigheter.

Länstyrelsen i Kronobergs län, som är positiv till beredningens förslag, tar upp en särskild fråga till behandling:


Enligt vår mening bör avdrag för sådan nedskrivning inte tillåtas. eftersom fastigheterna efter utköp avt 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 prisfårskrisk 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 restvärdet. Till skillnad från vad som enligt nuvarande RSV anvisningar (DT 1975:23) gäller skall i anskaffningskostnaden inräknas även indirekta kostnader. Om förslaget genomföras 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 reserveras eller reserveras innebär förslaget att byggnadsföretagens reserveringsmöjligheter högst avsevärt begränsas. Frågor som i avsnittet med konsolideringar och förlustriskreservering grundade på omsättningsfastighetsbeståndet kommer att beröras sedan under B. I detta avsnitt behandlas därför endast de civilrättsliga konsekvenserna av förslaget och aktivering av indirekta kostnader. Följande måste därför beaktas.

Byggnads 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 byggnadsföretagets 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 sviselsättningssvan i tider då entreprenadmarknaden är svag. De fastigheter som behålls längre tid än ett år och inte är avsedda för förslagets 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 omkostnadsförras 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 upptä 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 omsättningstillgängar, inte ens tillfälligt får övervärderas. Enligt 14 § bokföringslagen gäller att en omsättningsfölling inte får upptas till högre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och verkligt värde. Vidare gäller att omsättningsföllingar på aktivsidan inte får vara värderade högre än som nyss angivits, oavsett eventuell förekomst av obeskattade reserver på passivsidan

I enlighet med det sagt äggs krav för att kunna följa bokföringslagens värderingsregler att såväl anskaffningsvärde som verkligt värde kan faststäl-

Ännu svårare är det naturligtvis att värdera byggnader under uppforaning. 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 färdigställt.

Att fastställa de återstående byggnadskostnaderna är beroende på olika omständigheter förenat med stora svårigheter. Bl. a. påverkas kostnaderna av klimatfaktorer, grundförhållanden m. m. Vidare är produktionstiden lång vilket ökar risken för oförutsedda ökningar av priser, löner m. m.


Risk för övervärdering av nyproducerade bostadsbyggnader har accentuerats under senare år som en följd av den dåliga löshänsenheten 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 hyresattag än självkostnaden får de privata bostadsföretagen inte kostnadsstäckning 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.


Som framgått av det ovan anförda innebär beredningens förslag ökad risk för övervärdering av ett byggnadsföretags omsättningsskattighet. 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 hyrta nämligen arbetena, som visats ovan, karakter under byggnadstiden. Eftersom svårigheterna att fastställa fastigheternas verkliga värden salunda 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 D1 1975:23) även i framtiden gälla.

Länsstyrelserna i Södermanlands, Älvsborgs, Värmlands och Jämtlands län anser att en sänkning av reserveringsutrymmet bör övervågas.

Länsstyrelsen i Södermanlands län:

De föreslagna nedskrivnings- och avsättningsmöjligheterna för byggnadsföretag innebär sannolikt, att dessa får en i förhållande till dagsläget utvidgas 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 beskattningsbär 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 procentsatsar. En höjning av gränserna för lägsta tillätna vården bör dock övervågas.
Länsstyrelsen i Ålsborgs län:


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 innehas av sådant fastighetsförvaltande handelsbolag som avses i punkt 3 sjätte stycket av anvisningarna till 27 §. 1Har nedskrivning icke skett i handelsbolagets räkenskaper äger delägare i handelsbolaget skriva ned värdet av sin andel i motsvarande mån. Avytttrar delägare i handelsbolagandelägare i bolaget, skall på delägaren belöopande 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 rörelseandelägare) bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter medan övriga delägare inte gör det. Vid den skattemässiga inkomststredovisningen bör ju rörelseandelägaren inte tillgodo-
räknas högre nedskrivning än som belöper på hans andel av fastighetsbe-
standet 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 rörelsedelägares nedskrivning återförts till beskatt-
ning. Uppskrivningen torde avsevärt komplicerha bolagets räkenskaper.
Olika skattemässiga restvärden kan därigenom uppkomma på två delägares
lika stora andelar av bolagets fastighetsbestä.

Beredningens förslag att tillåta nedskrivning i handelsbolagens räkenska-
papper 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 nedskriv-
ningen således automatiskt återförts till beskattning.

RSV avstyrker beredningens förslag att nedskrivning skall få ske av
fastighetsförvaltande handelsbolags fastigheter i bolagets räkenskaper efters-
omb förslaget medför avsevärd tillämpningsproblem. Förslaget synes inte
fylla något självständigt konsolideringsändamål.

2.4.7 Återföring av värdenminskningsavdrag

Förslaget att värdenminskningsavdrag på byggnad som utgör omsättnings-
tillgång 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 remissinstan-
cerna.

RSV, försäkringsinspektionen och kamnarrätten i Göteborg tillstyrker
försäkring. Kamnarrätten påpekar dock att bestämmelsen i vissa fall innebär
en försämring i förhållande till nuvarande lage:

Om värdenminskningsavdraget föranleder att det uppkommer ett under-
skott på fastigheten är det inte säkert att den skattdyldige kan tillgodogöra
sig detta underskott vid den kommunala taxeringen. Används byggnaden i
rörelse kan den skattdyldige enligt beredningens förslag underläta att yrka
värdenminskningsavdraget 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
byggnästare avvecklat sin byggnadsrörelse men behållit några ”smittade”
fastigheter som uthyrs till bostadsändamål. Kammarrätten har redan inledningsvis föreslagit att rätten att skjuta upp värdeämningsavdrag skall finnas också i inkomstlaget annan fastighet.

Länsstyrelsen i Örebro län anser att alternativet med nedskrivning till fastigheternas sammanlagda restvärden leder till tillämpningssvårigheter och bör utgå.

SBEF är kritik till förslaget:

Som ovan framgänt bedriver byggnadsföretag ofta också fastighetsförvaltning. Inkomsten härav skall redovisas efter de grunder som gäller för redovisning av inkomst av annan fastighet varvid sedvanligt värdeämningsavdrag för byggnad erhålls. 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. Värdeämningsavdraget skall sålunda motsvara den fysiska försäljningen av en byggnad medan nedskrivningen skall ge byggnadsföretaget möjligheter att vid värderingen täcka in risker för förlust, prissfall m. m. Risken för prissfall 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 puritetslänesystemet. Fastigheters marknadsvärde kan vidare påverkas av t. ex. ändrade stadsplaner och av att ortens dominerande industri läggs ned m. m.

I betänkandet föreslås att värdeämningsavdrag, som yrkas i förvirrskällan 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 omsättningssättigheternas skatterädda restvärden. Innebörden av beredningens förslag är att rätten till reservering för förlust- och prissfallsrisker i omsättningssättigheter försvinner efter några års innehav. Neminstående exempel visar tillämpningen av förslaget.


<table>
<thead>
<tr>
<th>År</th>
<th>Anskaffningsvärde</th>
<th>Maximal nedskrivning</th>
<th>Ack avskrivning</th>
<th>Lägsta tillåtta värde</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>1</td>
<td>100</td>
<td>15</td>
<td>4</td>
<td>85</td>
</tr>
<tr>
<td>2</td>
<td>100</td>
<td>15</td>
<td>8</td>
<td>85</td>
</tr>
<tr>
<td>3</td>
<td>100</td>
<td>15</td>
<td>12</td>
<td>85</td>
</tr>
<tr>
<td>4</td>
<td>100</td>
<td>16</td>
<td>16</td>
<td>84</td>
</tr>
<tr>
<td>5</td>
<td>100</td>
<td>20</td>
<td>20</td>
<td>80</td>
</tr>
<tr>
<td>6</td>
<td>100</td>
<td>22</td>
<td>22</td>
<td>78</td>
</tr>
<tr>
<td>7</td>
<td>100</td>
<td>24</td>
<td>24</td>
<td>76</td>
</tr>
<tr>
<td>8</td>
<td>100</td>
<td>26</td>
<td>26</td>
<td>74</td>
</tr>
<tr>
<td>9</td>
<td>100</td>
<td>28</td>
<td>28</td>
<td>72</td>
</tr>
<tr>
<td>10</td>
<td>100</td>
<td>30</td>
<td>30</td>
<td>70</td>
</tr>
</tbody>
</table>
Redan är 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 därför genom såvitt avser omsättningssforheter.

Ur konsolideringssynpunkt har materiallager ringa betydelse och i fråga om pågående arbeten bör reserveringarna först och främst betraktas som förlustriskreserveringar. Omsättningssforheterna 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 värdeeminnskningssdragen synes innebära att tillägget för det på fastighetsbilagan yrkade värdeeminnskningssdraget skall redovisas som tillkommande post på rörelsebilagan i deklarationen. Denna teknik, att återföra värdeeminnskningssdraget i förvärvsskällan 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.


Enligt SBF:s uppfattning är förslaget i denna del därför illa underbyggt. SBF åner vidare att byggnadsföretagen skall ha rätt till såväl nedskrivning som avskrivning. Nedskrivningen motiveras med att byggnadsföretagen eljest skulle få otillräckliga konsolideringsmöjligheter jämfört med annan

I första hand får SBEF därför hemställa att nuvarande regler bibehålls. I andra hand får SBEF framställa följande yrkande.

For att byggnadsföretagen skall ges möjlighet till konsolideringsnedskrivning – bör föreskrivas att omsättningsfastigheterna skall få upprättas till lägst 85 procent av summan av fastigheternas beräknade skattemässiga restvärden. Återföringen av värdeminskningsavdrag skall vidare ske över resulträttningen, t. ex. i särskild post under bokslutsdistributionen i stället för på deklarationsbågen. 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 förlustrisksreserveringar inte är tillåtna förrän tidigare reserveringar grundade på de direkta och indirekta kostnaderna antingen återförs till beskattnings 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 likviditetsynpunkt. 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 företagsnedläggningar 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-

Svenska försäkringsbolags riksförbund anser att det inte är lämpligt att tillämpa de föreslagna reglerna även på försäkringsföretag:

RSV tar särskilt upp lagtextens utformning:

Den föreslagna bestämmelsen omfattar även vårdeminskningssavgad avseende byggnad som utgör omsättningstillgång i försäkringsrörelse. I fråga om livförsäkringsanstalt finns emellertid regler i kommunalkattelagen 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 guld, dels, i fråga om fastighetsförvaltning, annan enligt 25 § avdragsskill omkostnad för fastighet. dels förlust vid försäljning av annan tillgång än inventarium eller för stadigvarande bruik i rörelsen avsedd fastighet. dels belopp varmed värdet av annan tillgång än inventarium eller för stadigvarande bruik 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 vårdeminskningssavgad och nedskrivning på omsättningstätigheter 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.

Länstyrelen i Jönköpings län ifrågasätter om inte övergångsbestämmelsen rörande vårdeminskningssavgad bör kompletteras:

Första meningen av punkt 5 av ikraftträdandebestämmelserna omfattar endast vårdeminskningssavgad 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 vårdeminskningssavgad. 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 karakter hos den som förvärvar tillgången genom arv m. m., dock med möjlighet till frivillig avskattning, har fått ett blandat mottagande. Lösningen tillstyrks av länstyrelerna i Upptala, Göteborgs och Bohus, Örebro och Jämtlands län samt av Länbrukskommers skatte delegation och SBEF. RSV samt länstyrelerna i Stockholms och Kristianstads län förordar liksom TOR att avskattningen görs obligatorisk.
RSS:

Beredningen föreslår att arvlätarens 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.

RSS 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 arvsföte utkräva både inkomstskatt och arvsskatt eftersom arvtagaren ofta saknar erforderlig skatteförmåga, varför han skulle tvingas realisera arvfallna tillgångar för att kunna betala skatten. Eftersom rörelsen upphört genom dödsfallet är det en konsekvens av nedskrivningsrätten att utnyttjad nedskrivning tas fram till beskattning. År skatteskulden så stor att försäljning framvingas är det principiellt sett inget att säga härom. RSS vill erinra om att skattskyldig enligt 55 § 1 om. lagen om arvsskatt och gåvoskatt kan få anstånd med att erlägga arvsskatten medelst medgivande från beskattningsmyndigheten att erlägga sådan skatt genom högst tio åriga inbetalningar. RSS fördrar i detta sammanhang att man närmare utreda 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 RSS att denna beskattning i princip bör ske hos dödsboet och inte hos arvtagarna. Om dödsboet beskattas slipper dödsbodelägarna att vid arvsföte ta hänsyn till att latent skatteskuld avvilar 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, tillskrivs fastighet, som varit omsättningstillgång i arvlätarens byggnadsrörelse, synes naturligt, att betrakta fastigheten som omsättningstillgång också i arvtagarens byggnadsrörelse. Samma är förhållandet, om arvtagaren fortsätter den av arvlätaren bedrivna rörelsen. Likaså synes det rimligt, att inte tillåta någon avskattning i samband med arvskiftet i dessa fall. Ur principiell synpunkt inget det emellertid betänkningar att övervälta skatteskulden på personer, som inte är eller har varit aktiva byggmästare, och som därfrö inte på något sätt kan sägas fortsätta den av arvlätaren bedriva rörelsen. Visserligen kan det hävdas, att vid arv av sådana lagerstillgångar, som endast kan avyttras
under sådana former att rörelse får anses föreligga, sker en generell överväljning av skatteskulden på arvtagarna. Det rör sig emellertid i dessa fall om en skatteskuld, som infras 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 arvsfiske. 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 infras. 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 beskattnings som utlöses i samband med försäljningen. Det torde för övrigt kunna ifrågasättas, om någon effektiv kontroll av att skatteskulden verkligen kommer att infras vid försäljningen, kommer att kunna genomföras. En sådan kontroll kommer sannolikt att kräva en särskild registrering av alla "sgrättade" fastigheter för att bli effektiv.


Sammanfattningsvis innebär sålunda länsstyrelsens ställningstagande, att om skattskyldig genom arv, testamentea eller bodelning i anledning av andra makens död förvarvar fastighet, som utgjort omsättningstillgång i den avlidnes byggnadsrörre, avskattning skall ske av fastigheten i samband med arvskiftet, såvida inte den skattskyldige själv vid tidpunkten för förvärvet bedriver byggnadsrörre. I detta senare fall utgör fastigheten omsättningstillgång i den skattskyldiges byggnadsrörre. Samma regler bör tillämpas för aktier och andelar, som utgjort omsättningstillgångar i den avlidnes byggnadsrörre. 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 ärvit 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 arvlätarens reserver och därmed beskattningen förskjuts till den tidpunkt då arvfallen tillgång "ayttras 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 arvlätarens rörelse.

Länsstyrelsen i Malmöhus län:


Beskattningsfrågor i samband med rörelseidkars död uppkommer inte endast när det gäller tillgångar som fastigheter och värdepapper. Enligt länsstyrelsens uppsättning borde beredningen här ha eftersträvat en helhetslösning av hithörande frågor innefattande även egendom som exempelvis konst, antikviteter m. m. som utgjort omsättningstillgångar hos arvlätaren. Länsstyrelsen anser därför att inkomstbeskattningsfrågor i samband med arvskiften är mögna 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

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 därför 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 säljt 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 gävokst 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 lågst 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 saluverde 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 avskattningsreglern bör förtydligas. Länsstyrelsen äsyftar 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 värdeminskning avdrag men väl verkställt nedskrivning på fastigheten skulle med den utförning regeln fått den dolda reserven kunna undgå beskattnings. Detta torde ej ha varit beredningens mening.

Lantbrukarnas skattedelegation:

Vid utformningen av avskattningreglern 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 författningförslaget anvisningspunkt 4 sista stycket till 27 § KL avses uppenbarligen både arvs- och bodelningssituationen varför "eller bodelning" bör tilläggas i första meningen.

Förslaget om undantag från bestämmelserna för en- och tvåfamiljshastighet som tjänat som bostad åt arvlåtaren och på vilken denna vid dödsfall varit mantalskriven i minst fem år godtas i allmänhet. Länsstyrelsen i Södermanlands län anser dock att den 10-åriga mantalskrivningsperiod som i övrigt föreslagits beträffande bostadsfastigheter bör gälla även i detta fall.

Lantbrukarnas skattedelegation förordar liberalare bestämmelser för bostadsfastigheter:

I anvisningspunkten 4 till 27 § KL föreslås att en- och tvåfamiljshastighet inte längre skall utgöra omsättningstillgång i det fall byggmästaren vid dödsfall har ägt och varit mantalskriven på fastigheten i fem år. Regeln är tilltalade 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 omsättnings- tillgång 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 mantalskriven på fastigheten i fem år. I stället bör regeln formuleras så att om såväl den avlidne som förvårvaren vid dödsfallet var mantalskrivna 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 Åtvidaborgs 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 exploateringiskostr nader 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 Lantbrukarknas skatte delegation 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 föruster på tommarkslager. 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 särskilt utredning med 15 % av summan av anskaffningsvärdet av mark och nedlagda kostnader för exploatering. Rätt till avdrag för sådan nedskrivning skall enligt förlätningsförslaget 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 nämnda framhålla att bokföringslagen ej ställer krav på dubbel bokföring. Likaså gäller att enskild näringsidkare som driver sin verksamhet utan biträd af 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 bokförings-
skylldhetens omfattning. Nämnden finner det principiellt olämpligt att via
skattelagstiftningen ålägga näringsidkare bokföringsskyldighet av en omfatt-
nings som de enligt bokföringslagen uttryckligen är befriade ifrån.

2.5.2 Återföring av nedskrivna belopp

Inga principiella invändningar riktas mot beredningens förslag att lager-
fastighet i s. k. okvalificerad tomtrörelse skall för all framtid behålla
karaktären av omsättningstillgång om nedskrivning en gång företagits på
tomten i fråga. RSV och länstyrelsen 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 byggnadsmot 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 beskattningssmyndigheterna skall kunna bemästra kontrollsvårigh-
eterna måste man därför införa ett system med registrering av fastigheter
beträffande vilka avdrag för nedskrivning gjorts i icke kvalificerad tomtrö-
relse. 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
omsättningssvårigheter i tomtrörelse vid utgången av den tioåriga karen-
perioden, t. ex. på det sättet att gjorda nedskrivningar återföras till beskattning.
Vidare gäller samfundets i föregående avsnitt gjorda uttalande om beskatt-
ningsens effektivitet och likformighet även för tomtrörelsefallet.

Lantbrukarnas skatte delegation anför:

Delegationen har sig inte bekant huruvida det framlagda förslaget grundas
på något konkret fall. Delegationen kan svårigen 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 avskattningperiod enbart genom att
tömma planen med konsekvens att den dolda reserven blir framtagen till
beskattning. Skulle det i något avseende brista i delegationens resonemang
vilj 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:


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 snärga främst på grund av att lagstiftaren velat förebygga varje tänkbar möjlighet till skattefyktsåtgärder. De har i vissa fall också komplicerats av billighetsskäl. Som exempel härpå kan nämnas den tidigare omtalade 10-årskarenensen.

Man kunde redan 1967 fråga sig om det fanns anledning att vidhålla kravet på beskattning i inkomstslaget rörelse i det fall en fattbrukare sälde tomter från en fastighet, som huvudsakligen var förvär vad för jordbruksändamål. Det enda egentliga motivet härfor var att realisationsvinst enligt dåvarande regler skulle beskattas till endast 75 procent i det fall den avyttrade fastigheten innehaft mer än två år. Visserligen fick övergång till tomtrörelse den ytterligare effekten att uppräkning av ingångsvärde inte längre skulle ske. Betydelsen härav var emellertid så marginal 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.


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 gör 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, ønskar kvarstår 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 länstyrelsen i Malmöhus län:

Bakgrunden till att regeringsrätten i endast ett känt fall hänförte 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 likvärlig redovisa miljonområden. 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 nämnanden däremot gärna göra. På sidan 549 i betänkandet talas om att "underskott i värdepappersrörelsen, 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 delaktighetsförvärv 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 framtidiga 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 fondkommissariat e. d., skall anses utgöra rörelse i egentlig mening. Denna verksamhet har onekligen, som beredningens 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 sått beredningen förordrar. Lagret bör även enligt inspektionens uppfattning sålunda, för att bl.a. begränsa möjligheten att kvitta underskott i värdepappersrörslan mot överskott i annan verksamhet, inte få skrivas ned till lägre belopp än anskränkningsvärdet eller verkliga värdet på balansdagen.

Beredningen förordrar att denna begränsningsregel inte skall tillämpas på bankers, försäkringsföretags och fondkommissionärers värdepappersinnehav. Undantag bör enligt beredningen också göras för värdepapper som innehåvs av dotterbolag till investeringsföretag. 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 förde en nedskrivning med 40 % innehåvs att avdrag medges vid taxeringen något utöver vad som är motiverat med hänsyn till förlustrisken. 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 riktigtare att låta dessa företag omfattas av den begränsade nedskrivningsmöjlighet som huvudregeln innebär. Vissa klart avgränsade företag, nämligen dotterbolag till börsnoterade investmentföretag anses emellertid inspektionen bör 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 erhålls genom av m. m., skall utgöra omsättningstillgång även i arvtagarens hand utan möjlighet till avskattning är synpunktena 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 arvtagar – som inte driver handel med värdepapper – äger aktier i ett visst bolag och att han sedan åter aktier i samma bolag vilka utgjort omsättningstillgång i arvlätarens 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 föreslär RSV att aktier som utgör omsättningstillgång i av arvlätaren bedriven handel med värdepapper obligatoriskt skall avskattas vid arvfallet genom att mellanskillnaden mellan aktierna 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 utgöras omsättningstillgång även i arvtagarenhand 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 byggnästares rörelse, föreslår länsstyrelsen, att om skattskyldig genom arv, testamente eller hederliga av en eller annat värdepapper, som utgjort omsättningstillgång i den avliden rörelse, avskattning skall ske av aktierna etc. i samband med arvsförlusten, såvida inte skattskyldiga själva vid tidpunkten för förvärvet driver handel med värdepapper eller övertar den avliden 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 lager tillgång i en för övrigt vilande verksamhet. Regler bör därför införas om en tvångsvis avskattning av tidigare bildade reserver däremot egentlig verksamhet i förvärvskällan ej förekommit under ett antal år. Den tidsgräns som därvid fastställs, förlagsvis fem år, bör i sådant fall vid dödsfall för arvtagarens del anses
konsumerad till den del avlåtarens verksamhet i förvärvskällan varit vilande.

Syftet med bildande av reserver måste anses vara att underlätta verksamheten för ett i gång varande företag. Däremot den verksamhet som möjliggjort uppbyggnad av reserverna i realiteten nedlagts torde det allmänna kunna framställa berättigat anspråk att återta 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 avrd aktie.

2.7 Vissa frågor angående rätt beskattningsår (11.13)


RSV:

Även enligt RSV:s uppfattning finns anledning att söka komma till rätta med sådana materiellt sett stötande effekter som beredningen pekar. RSV delar också beredningens uppfattning att förslaget har påtagliga kontrollmässiga fördelar genom att kontrollen beträffande balansposterna kan inriktas på den senaste bokslutet.

RSV finner emellertid att beredningens förslag är svagriphart. Konsekvenserna av förslaget – bl. a. de åtgärder från olika skatthygdis sida som det kan orsaka – är svåra att bedöma. Även för taxeringsnämndernas och taxeringsskiktena arbetsformer skulle förslaget få följd. RSV anser inte att problemet behandlats i sitt fullständiga sammanhang. Likt som i fråga om det föregående avsnittet om ändring av bokslut finns ett flertal frågor att beakta på området. Behovet av en enhetlig behandling fråga om inkomstbeskattningen och mervärdebeskattningen bör i största utsträckning hör 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 effektutvecklingsbesättelserna och regeln i 105 § taxeringslagen. Här till 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 förlag uppfyller inte det kravet.

1 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 tanan 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 svår att göra invändningar. RSV anser att det av flera skäl, bl. a. att förlustutjämningarna reglerna nu för vissa skattskyldiga utsträckts till en tidssperiod, 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 förlag i dess helhet. Om beredningens förlag ändå genomförs fordas en tydligare och utförligare lagreglering som till stor del bör ske genom ändringar i taxeringslagen.

Sammanfattningsvis tillstyrker RSV att frågan om rätt beskattningsår regleras utryckligt i fråga om vissa klart angivna balansposter men att man i övrigt får lika sig till eftertaxeringsinstitutet som dock kan behöva utvidgas.

Kammarrätten i Stockholm:

Förlaget 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 förlaget avser. Beredningen har inte heller berört konsekvensen av förlaget vad gäller skattetillägg och skattebrott.


Kammarrätten finner sig med hänsyn till samtliga ovan avgiven omständigheter inte böra tillstyrka att förlaget 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.


Länsstyrelsen i Malmöhus län:


Utgången i rättsfallet från 1967 utgör därför inget argument för de nu föreslagna lagändringarna.


fordran som intäkt och inte heller tagit upp den till beskattning det är den infliutit inte kan med stöd av föreslagna bestämmelser taxeras för senare är än betalningsåret. Detsamma påstås gälla "om inbetalning bokförts som skuld och skuldupposten senare bokas om t. ex. mot eget kapital". Om den ordinarie besvärtiden för ombokningsåret gått till ända skall eftertaxering tillgripas. Antag att i det givna exemplet bokföring skett direkt på kapitalkontot i stället för på ett specifikerat skuldkonto. Då skall tydligt 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 åsått en post som rätteligen redan är 1 skulle ha krediters ett intäktsskonto.


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:


De två tillgångsposter som i övrigt nämnes i det föreslagna lagrummet är varulager och pågående arbete. I kommunalskattelagen finns 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 hanföra 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 tvåtorn kunna påverka taxeringsmyndigheternas arbete på ett negativt sätt.

Beträffande skuldpodstorna får länsstyrelsen anföra följande. Med den nuvarande och föreslagna lagstiftningen beträffande kundfordringar bör avsättning till delcrederedefond uttryckligt uteslutas bland de skuldservice- ringar 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.


Näringslivets skattedelegation:


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 riksförsbindets 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 granskningssuppgiften i forlitan på att ett begået 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 rätts säkerhetsprinciper. Begränsningen av förslaget till att endast avse vissa balansposter ger ingen garanti för att rimliga rättssäkerhetskav tillgodoses. Förslaget går enligt föreningens mening alldeles för långt och bör absolut inte få leda till lagstiftning.

Sveriges advokatsamfund:


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. Inventariettillgångar 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 upprätta balansräkning.

Förslagets samband med reglerna om eftertaxering har berörts i nästan alla de återgivna avstyrkande yttranden. 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 bevisbörjan 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 ingår principiella betänkelligheter. 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 är, då felet uppkommit. Taxeringsmyndigheten bör dock i detta sammanhang åläggas bevisbörjan 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 aktualliserar 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 rättelsefrågasätts. Ett rättelseförfarande av den innebörda länsstyrelsen sålunda föresprår – innebärande att myndigheten helt får bära bevisbörjan av vad som kan ha förevarit vid tidigare års taxeringar – kräver dessutom undgångligen 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 angående 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
2.8 Ändrat bokslut vid taxering (11.12)

Sexton länsstyrelser är positiva till den av beredningen föreslagna möjligheten att i ökad utsträckning beakta ändrade bokslut eller lämna 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.

R SV, kammarätterna 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 expertern Langborn, vilket skiljer sig från beredningens förslag bl. a. där 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 skattedele- gation. 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.

R SV:

Den förändring i taxeringsperioden i första instans och de möjligheter till omprövning av egna beslut i taxeringsnämnden som nu kan våntas bli genomförd börs enligt RSV:s uppfattning kunna ge utrymme för att ändrat bokslut i ökad utsträckning bör kunna beaktas vid taxeringen. RSV delar alltså beredningens grundsyn på frågan.


En svaghet med beredningens förslag till lagregler 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 börsonoterade 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 skatteformän”. Även med detta uttryck kan det bli problematiskt att i längden upprätthålla en för de skattedöda generösa praxis än den som i dag i variierande 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 riktes 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 förutskiket 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 bokslutsvalitén i negativ riktning. RSV anser – i likhet med experterna 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 besvärssätt.


**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 tvetsam.

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 fordon. 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
foregående 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 börja tillåtas.

AO:


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 recella möjligheterna för nämnden att stå emot ett yrkande vara små. Sedan medgivande lämnats måste det allmänta 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 taxeringshenheterna är mycket hårt ansträngda av bevärskrivning.

Ett av de skäl som motiverar den föreslagna reformen är att skattestillägg normalt skall tas ut även på periodiseringsfel. En del av problemet skulle därför kunna lösas genom en foreskrift om att skattestillägg 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 lagfåsta 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 anförs 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 obevänt hög nettovinist. Enligt nu gällande bestämmelser föranleder sådana åtgärder, som medför felaktig periodisering, risk för sanktionsåtgärder i form av skattetillägg och ansvar enligt skattebrottslagen i gråvre fall.

Vad gäller förslaget att fel skall kunna rättas i följande bokslut kan det sägas innebära ett alltför stort avstång från principen om rätt beskattningsår.

Enligt länsstyrelsens mening har de anvisningar dåvarande riksskatterättsnämnden 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 förutsätta vålla många tvister samtidigt som de föreslagna reglerna medför avstång från eljest gällande principer för beskattningen. I den mån regler av den innebörde beredningen föreslagit över huvud taget anses böra införas i lagstiftningen ifrågasätter länsstyrelsen om de inte bör intas i taxeringslagen och sålunda inte i kommunalskattelagen.


daltimore: 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 skattechalige inte därigenom erhåller obrettigtad skatteförman.

Jämlikt beredningens avfattning av § 3 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 taxeringinstans före viss tidpunkt uppställs ej. Regelns tillämpning i taxeringprocessen förutsätter emellertid att den skattechalige anfört besvär senast den 30 april året efter det aktuella taxeringsåret eller har extraordinär besvärsäte eller kan yrka kvittning vid eftertaxering. Under pågående process skulle dock en skattechalige 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 skatteförman". 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 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 lagerredskrivning, 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 fömansbolagen som ofta väljer att inte redovisa någon vinst.


Enligt länsstyrelsens bedömning är det i en del fall angeläget att företagen tillåtes inkomna 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 genomtänt ur taxeringsmässig och processuell synpunkt. Frågan bör därför utredas närmare. Om förslaget skulle läggas till grund för lagstiftning bör beaktas vad expertern Langborn anfört i särskilt yttrande angående senaste tidpunkt för ingivande av nytt bokslut samt jämväl behovet av ändringar i aktiebolagslagen och bokföringslagen.

**BNF:**

Skälibheten 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. Civilrättligt har företagen att tillgodose ett informationsbehov hos de olika intressentgrupperna. Bokföringslagen anger maximiregler för värdering av fordrningar 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 årsredovisnings handlingarna. Kravet på ändrat bokslut torde däremot kunna kvarstå då det gäller enskild näringssidkare 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:**


Det vill synas som om beredningen – liksom RSV – hyser uppfattningen att en skattskyldigs rätt att åberopa nytt bokslut alltid är beroende av taxeringensmyndigheternas mer eller mindre uttalade välviltja. 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 taxeringensnämds 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 lämna 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 regeringsråtens redovisat i RÅ 1976 ref. 7.

Det av riksskattenämnden gjorda uttalandet kan möjligen vara tillämpligt

Vad delegationen ovan sagt behöver inte innebära att den skattskyldige skall gå fri från sanktioner. Sådana bör givetvis kunna utmäras 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 skatte tillfälligt skall utgå som om felaktigheten hade föransatt taxeringshöjning. Utgångsläge för bedömningen bör däremot 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 delegationen vara tillräckligt att det i 116 a § TL intas en tilläggsbestämmelse av i föregående stycke angiven innebörd.


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 skatte tillfälligt 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 självvittande. 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
Prop. 1980/81:68

Uppsala län anser att kvittningsbörda skall vara 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 undrar 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 händan 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 redovisad resultat med hänsyn till "opåräknad skatteandrapräk" ger anledning till vidlyftiga skatteprocesser i vilka det gäller att pröva halten i mer eller mindre dubioza 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 aktualliseras.

Länsstyrelserna i Östergötlands och Hallands län anser att kvittningsfall bör kunna ske även i fråga om andra fel än rena periodiseringsfel.

Länsstyrelsen i Östergötlands län:

Beredningen framhåller även att redovisade intäkter etc., som inte endast 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 därvänt inte ha beaktat att ifrågasatta taxeringshöjningar av redovisade inkomster kunnat elimineras genom att åberopa att faktiska skulder såsom t. ex. löneskulder redovisats med för lågt belopp (RÅ 1966:1399). Ouktat vad beredningen anförde torde man även i fortsättningen få beakta dylika kvittningsavhändningar. 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 kvittningsfall tillåts efter de principer utredningen föreslagit och att krav uppställs på nytt bokslut men att det bör ankomma på riksskattseverket att närmare ange vilka bokslutsposter, som får kvittas mot varandra, i vilka fall redovisad 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 böras 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 gångse regler, elimineras genom ändrat bokslut.
Dock bör fråga inte vara om eliminering av rättelse, som kan medföra straff
eller skatteavgifter.

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 uppmärksam-
mas, 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 deklarationsbi-
lagan 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
balansräkningen 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 diskutera vidare hur skattekyliga, 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 skattekyliga önskar åberopa vid taxeringen. Länssty-
relsen 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 bruttoomsättningssum-
man 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 näringsid-
kare 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 skattekylig 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.
yterligare nedskrivning på varulager för att neutralisera en ifrågasatt
höjning av taxeringen till följd av oredovisade inkomster få godtas. Ändrat
bokslut från skattekylig 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 sälunda 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 dävid 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 yttranden av länsstyrelserna i Stockholms och Malmöhus län samt av BFN och Lantbrukarnas skatte delegation. 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 ågande 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 läggs 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 krivas 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 knytar an till den dag då besvärligt taxeringernas 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 kammar rätterna 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 tillgängs- 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 garantiansättnings 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 skatteomständigheterna 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 skatterpraxis 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 förvarande 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 företagsskatterberedningen hade bort behandla de påvisade skillnaderna mellan civilrättslig och skatterättslig utveckling av god redovisningssed, särskilt beträffande de nämnda postererna samt värdering av fordringar och avsättning för framtida utbetalningar. FAR anser det ytterst angeläget att vid den fortsatta departementsbehandlingens 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 häften 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 väljar såväl tillämpnings- som kontrollsvarigheter 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 framföras av Lantbrukarnas skattedeligation. Delegationen anför bl. a.:

Delegationen finner det annämningsvärt att beredningen ägnat nästa tjuo sidor åt representationskostnaderna. Lika annämningsvärt är att man endast fört resonemang av allmän karaktär. Visserligen redovisas ett visst siftermaterial beträffande omfattningen av representationskostnaderna men detta material ger inte stöd för antagandet att representationsavdragens 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 stod i undersökningsmaterialet uppger beredningen att det vanligaste missbruket skulle vara att rörelser belastas med kostnader för privat umgänge och att det framför allt bland fämansföretagen visat sig att den begränsning i avdragsrätten, som ligger i att representationen skall ha ett omedelbart samband med verksamheten inte äkttas.


Delegationen motsätter sig den föreslagna ändringen och anser att det liksom hittills skall ankomma på RSV att utforma anvisningar med beloppssamar som anpassas till kostnadsutvecklingen.

Det är en utredd uppfattnings bland remissinstanserna att tillämpnings- och kontrollproblemen kvarstår eller t. o. m., ökar om beredningens förslag genomförs. Denna uppfattnings omfattas av RSV, kammarrätten i Göteborg, länsstyrelserna i Södermanlands, Östergötlands, Kopparbergs, Gävleborgs och Västernorrlands län samt av FAR, KF, TOR och DEFU.

RSV:

Länsstyrelsen i Södermanlands län:


Länsstyrelsen i Östergötlands län:


**TOR:**


En begränsning av den nuvarande avdragsrätten för representationskostnader förordas av länsstyrelserna i Stockholms, Värmelands, Örebro, Västmanlands, Jämtlands och Norrbottens län samt av LO.
Länsstyrelsen i Stockholms län:


Länsstyrelsen i Värmlands län:


LO:

Kammarätten i Göteborg samt länsstyrelserna i Östergötlands, Skaraborgs och Gävleborgs län anser att avdragsrätten i princip bör helt avskaffas.

Kammarätten i Göteborg:

Däremot har kammarätten 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 kammarätten anledning att ta ställning till.

Med hänsyn till den stora risken för missbruk bör rätten till avdrag för representation i hemnet börja 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 driftskostnad för företaget.

Då länsstyrelsen anser att ett slopande av representationsavdraget inte medför några större olägenheter för företagen föreslår länsstyrelsen att denna utväg väljas.

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 här till 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 beloppssamtalen i RSV:s anvisningar. Dessa bör vidare förtydligas i vissa avseenden och förutsättningarna för avdragsrätt skärpas. Av anvisningarna bör klargöra 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'S SR, LO, SHIO och Familjeföreningens förening, Sveriges redovisningskonsulter förbund, TOR och TCO. De näringspolitiska problemen understycks särskilt i inkomna skrivelser från Sveriges hotell- och restaurangförbund och SARA.

Länsstyrelsen i Stockholms län:


Länsstyrelsen i Kristianstads län:


LO:

Beträffande tiden och genomförandet av en regeländring på den här punkten vill LO dock ansluta sig till vad som sägts 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 reserverantera Bostrom 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 försiljningsminskning på åtminstone 9–10 % och en personalminskning av samma storleksordning. Detta skulle för samtliga utskänkningsrestauranger innebära att 4 000–5 000 arbetsställen bortfaller. En av förutsättningarna för bedömningen har varit en begränsning av representeringsavdraget i enlighet med utredningens förslag. Det är ju emellertid flera faktorer som samverkar till närings ekonomiska svårigheter. Det är därför vanskligt att söka ange hur stor del av konsekvenserna som skulle vara förankrade just av representeringsförslaget.

Konsekvenserna drabbas 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 föruster. Nedläggandet av Hotell Knautz 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 förplågnadsservice som motsvarar rimliga anspråk på standard och kvalitet.

Länsstyrelserna i Värmlands, Gävleborgs och Jämtlands län anser däremot att restaurangbranschens problem får löses på annat sätt än genom direkta 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 remissinstantser, 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 även som Saco/Sr, Näringslivets skattedelegation, Landbruksnämnden skattedelegation, SRS, SHIO och Familjeföreningens förening samt TCO.

Länsstyrelsen i Hallands län:

Till begreppet representationsmåltider vill länsstyrelsen egentligen endast hänföra relativt påkostade måltider, oftast utanför normal arbetsid, i samband med eller som inledning till eller avslutning på viktiga affärsförhandlingar eller vid mera sällan förekommande personliga sammanträffen med viktiga affärsförbindelser, ofta från annan ort. Därtill kan med viss tvekan läggas s. k. arbetsluncher eller arbetsmåltider. Dessa har emellertid större karakter av normala levnadskostnader än de tidigare nämnda måltiderna, och torde ofta ”bypassa” 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 frequenta 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

**Länsstyrelsen i Kopparbergs län:**


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 processekonometiska och granskningstechniska 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:**

Bländ alla de detaljförslag som företagskatteberedningen 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 stoppas. 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 skatte lagar. Det av utredningen insamlade
materialet ger vid handen att flertalet företag lojalit följer de givna normerna vid beräkning av avdragsgilla representationsskostnader.

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 åter gemensam miltid finner den att merknadnaden borde vara avdragsgill. Avdragsrätten bör enligt beredningen begränsas till normala miltider som intas under normal arbetsstid. Endast merknadnaderna finner den börava avdragsgilla eftersom miltidskostnader primärt är att anse som levnadskostnader. Som avdragsgillt belopp bör därför i dagstäget 50 kronor exkl. moms per person och miltid vara skäligt.

Utredningen har föreslagit att dessa tankesättar lagfås men förutsätter att riksskatteverket liksom hittills skall fastställa beloppet varje år.


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 restaurangsbranschen utan hållits igenom att de för kalkylen bakomliggande typmål tidernas innehåll beskurits främst i fråga om inslaget av drycker. Så har kostnaden för middag och uppe 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 salunda 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 förvå av intäkter, dels en godtagen misstro av politisk karakter.

Vad nu anförts av samfundet om nytta 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 förvårande. 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 hänför även den mera socialt betonade personalrepresentationen.

Kammarrätten i Stockholm:

Kammarrätten har självfallet inteatt erinra mot beredningens förslag med syftet att begränsa obehöriga avdrag för representationskostnader. Frågan är emellertid om inte beredningen har gatt väl långt i ett avseende, nämligen i sitt förslag om schabloniseringen av kostnadsavdraget för mältidsrepresentation. Det vill synas som beredningen i sin strävan att komma till rätta med missbruket – representationskostnader i fämansbolag är härvid särskilt uppmärksammade – inte har tagit tillräcklig hänsyn till den kultur som utbildat sig inom affärsverlden. En begränsning av mältidskostnaden till 50 kronor per person i alla lägen synes innebära en alltför sniv gränsdragning. De seriösa företagens behov av representation, som inte säkert kan behöva förläggas till kvällstid, synes inte ha i rimlig mån beaktats.

Bland dem som vill behålla nuvarande avdragsregler förordar somliga att kraven på bevisningens 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:

ökade möjligheter till kontroll genom så kallade taxeringsnämndsteknik.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län:


Flera remissinstanser är kritiska mot beredningens förslag att avdrag inte skall medges för utgifter som kan anses motsvara inbesparade levnadskostnader. RSV. kammarråtena i Stockholm och Göteborg, länsstyrelserna i Östergötlands, Örebro, Kopparbergs och Norrbottens län samt Näringslivets skatte delegation 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 innehåller 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 förmåna undgår beskattning får här bortses från. Kammarätten avstyrker förslaget i denna del.

Länsstyrelsen i Östergötlands län:

Som motiv för förslaget att begränsa den avdragsgilla kostnaden per person till merkostnaden (kostnaden ./ den som utgörs av normal levnadskostnad), dock högst cirka 50 kronor. förörs att normal levnadskostnad inte är avdragsgill enligt 20 § kommunalskattelagen. Visserligen utgör kostnader för mat och dryck normal levnadskostnad men representeringskostnad 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 beskattningssägärda borde rikta mot. Beredningen föreslår dock att beskattningsåtgärder i riktas mot det företag som representerar. För siftnämnda företag utgör representationskostnader, som inte har karaktär av personliga levnadskostnader, driftskostnader i verksamheten. Ett minskat avdrag för driftskostnader kommer företagen trots att kompensera sig för genom höjda priser vid försäljningen av varor etc.
Förordningen (1959:168) om särskilda investeringsfonder för förlorade inventarier och lagertillgångar


Spårregeln för inventarier tillkom i samband med lagstiftning år 1956 och ansågs att anpassa förordningens bestämmelser till de år 1955 införda reglerna om räkenskapenlig avskrivning på inventarier. Enligt dessa regler får den s. k. nettometoden användas. Denna innebär att ersättning som upphurits för avyttrade eller förlorade inventarier som anskaffats tidigare är avräknas från avskrivningsunderlaget. I propositionen framhölls att följden av att nettometoden tillämpats borde bli en reducering av det belopp som fick dras

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:

<table>
<thead>
<tr>
<th>Huvudregeln</th>
<th>Kompletteringsregeln</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Ingående bokfört värde 100 000</td>
<td>30 000</td>
</tr>
<tr>
<td>Avskrivning</td>
<td>70 000</td>
</tr>
<tr>
<td>Lägsta tillåtna värde vid beskattningsårets utgång</td>
<td>50 000</td>
</tr>
</tbody>
</table>

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 (70 000–40 000) = 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 näst 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 borde 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


I exemplet förutsätts

att prissnivån är densamma under de fem åren.

att med lagrets värde förstås det lägsta av lagrets anskaffnings- eller återanskningsvärde efter avdrag för inkurans.

att den skattskyldige år 3 förloper hela sitt lager genom brand och i brandskadeersättning erhållit 100 000 kr. samtidigt att ett nytt lager anskaffats vid utgången av år 3 för 10 000 kr. och att lagret är 4 natt samma storlek som tidigare.

Om den skattskyldige helt utnyttjar möjligheterna att skriva ned lagret blir resultatet följande.

<table>
<thead>
<tr>
<th></th>
<th>År 1</th>
<th>År 2</th>
<th>År 3</th>
<th>År 4</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Lagrets värde</td>
<td>100 000</td>
<td>100 000</td>
<td>10 000</td>
<td>100 000</td>
</tr>
<tr>
<td>Bokfört värde</td>
<td>40 000</td>
<td>40 000</td>
<td>0</td>
<td>40 000</td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td>60 000</td>
<td>60 000</td>
<td>10 000</td>
<td>60 000</td>
</tr>
<tr>
<td>Avsättning till lagerrégoringskonto</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td>50 000</td>
</tr>
<tr>
<td>Reserv i varulager</td>
<td>60 000</td>
<td>60 000</td>
<td>60 000</td>
<td>60 000</td>
</tr>
</tbody>
</table>
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 behövts 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 sista nämnda fall kan medeltalsregeln inte tillämpas. Enligt promemorium 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.

I får lagret inte kunnat i sin helhet återanskaffas år 4 kan lagervärderingsreglerna inte förhindra att lagerrserven 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 nätt sin tidigare storlek. Lagerutvecklingen kan exempelvis vara följande.

<table>
<thead>
<tr>
<th></th>
<th>År 1</th>
<th>År 2</th>
<th>År 3</th>
<th>År 4</th>
<th>År 5</th>
<th>År 6</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Lagrets värde</td>
<td>100 000</td>
<td>100 000</td>
<td>~</td>
<td>30 000</td>
<td>60 000</td>
<td>100 000</td>
</tr>
<tr>
<td>Bokfört värde</td>
<td>40 000</td>
<td>40 000</td>
<td>~</td>
<td>~</td>
<td>0</td>
<td>24 000</td>
</tr>
<tr>
<td>Avsättning till lagerregleringskonto</td>
<td>60 000</td>
<td>60 000</td>
<td>~</td>
<td>30 000</td>
<td>36 000</td>
<td>60 000</td>
</tr>
<tr>
<td>Reserv i varulager</td>
<td>60 000</td>
<td>60 000</td>
<td>60 000</td>
<td>60 000</td>
<td>36 000</td>
<td>60 000</td>
</tr>
</tbody>
</table>

Även med helt utnyttjande av lagervärderingsreglerna måste i detta fall 30 000 kr. av lagerrserven 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 verkställs. (Avsättning till investeringsfond får inte ske med större belopp än som motsvarar minskningen av dold reserv i varulager. I lagerrserv 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 kvvarvarande 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.


Har nya inventarier anskaffats redan under samma beskattningsår som de gamla förlorats, får belopp, som kunna avsättas till eldvådefond, användas för avskrivning på de nyanskaflade inventarierna. Man förfar sakedes som om avsättning till fonden skett och fonden därefter omedelbart tagits i anspråk för sitt ändamål.

Har eldvådefond 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 beskattningsåret. Återföring skall också ske om den skattskyldige trät 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 eldvådefond. Överlåtelsen av fonden ansågs innebära att denna tagits i anspråk på otilåtet sätt, varför fonden återfördes till beskattnings 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 återföras till beskattning skall det återförda beloppet ökas med 3% – vid likvidation, arvskifte eller fusion 2% – för varje taxeringsår som förflyttat sedan det är då avdrag medgavs t. o. m. det är då återföring sker. Vid återföringen får varken nettointäkten eller den till kommunal inkomstskatt skattepliktiga inkomsten av förvärvskällan understiga det återförda beloppet jämnt ränta.

Begreppet kapalförlust

5.1 Historik

Enligt 1883 års beviltningsförordning 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 utfärdat instruktion för taxeringsmyndigheterna intogs dock en bestämmelse av följande lydelse: "Huruvida skattskyldigs tillfälliga arsförlust (t. ex. genom kreaturssjukdom, skeppsbröt, varulagers förstöring och dylikt) bör betraktas såsom minskning i årets inkomst eller såsom kapalförlust, 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 kapalförlust, oavsett förlustens storlek. Även om det var fråga om förlust av sådan beskaffenhet att man med vanlig förståndssamhälle hade att räkna med möjligheten av sådana förluster, kunde förlusten hänföras till kapalförlust. Detta var fallet om förlusten var alltför stor i förhållande till förvärvskällans omfattning.

1902 års förordning om inkomstskatt innehöll ett stadgande att "vid taxering av inkomstskatt må skattskyldig njuta avdrag för sådan förlust av rörelse eller yrke, som ej är att hänföras till kapalförlust" (§ 2 mom.). 1910 års förordning om inkomst- och förmögenhetsskatt behöll samma bestämmelse om avdragsätt för förlust (10§). Den samtidigt utfärdade nya beviltningsförordningen och till denna fogade anvisningar till ledning vid taxeringen behöll de tidigare återgivna bestämmelserna om avdragsätt vid bevilningen (11 § 2 mom. resp. 8§).

Frågan om avdragsätt för förluster togs upp i det utredningsarbete som ledde fram till 1928 års kommunalkattelag.

Kommunalkattesakkunniga ansåg att den dåvarande prövningen om en förlust var relativt stor eller liten var olämplig. Resultatet kunde ofta bli stötande för rättstödslagen. Enligt deras förslag skulle avdrag medges för förlust inom en förvärvskälla "när förlusten oavsett dess storlek prövas vara av sådan art, att man med vanlig förtänsamhet skäligen har att i den förvärvskälla, som i varje särskilt fall är i fråga, räkna med förlust av sådan beskaffenhet". Kommunalkattesakkunnigas lagstiftningsförslag låg till grund för 1920 års proposition med förslag till kommunalkattelag (prop. 1920:191). Propositionen, som inte bifölls av riksdagen, innebar dock vad
beträffar förlustavdrag inte någon ändring i förhållande till där gällande bestämmelser i ämnet.

1918 års inkomstkassesakkunniga 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 kommunnaskassesakkunnigas ståndpunkt, ansåg att denna bestämmelse var mindre tillfredsställande. Det ansågs nämligen stödande 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.


Såsom behållna årssinkomst av viss inkomstkälla anses det överskott av intäkter, som återstår efter avdrag av dels här ovan omförnämda omkostnader, dels även de förluster, som uppstått i verksamheten och som icke är att anse såsom kapitalförluster. Huruvida förlust är att anse såsom minskning i årssinkomsten eller såsom kapitalförlust, pröver beskicktningsmyndigheterna efter verksamheten och förlustens beskaffenhet.

I allmänhet gäller, att förlust är att anse såsom minskning i årssinkomsten, 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 prissäll eller förstöring av varulager, tillverkningar, lager av ravaror, förbrukningsartiklar och dylik;

en näringsidkares förlust å utesstående fordringar för försäljda varor och tillverkningar eller för utfört arbete i hans rörelse eller yrke;

ett bankbolags förlust genom belåning av förfalskade lånhandlingar;

en bankkassörs eller annan kassaförvaltarens förlust genom felräkning vid in- eller utbetalning av penningar, som han på grund av sin befattning omhändertar.

I det betänkande som 1918 års inkomstkassesakkunniga 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 skattekyliges 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
inomkostberäkningen 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 inomskostskattehanseende alltid behandlas som kapitaalförlust.

Som kapitaalförlust i förvärvsverksamhet skulle, enligt anvisningarna, anses förlust som drabbade förvärvskällan som sådan. Förlust, som drabbade anläggningskapitalet i ett företag, var sålunda att hänföra till kapitaalförlust, medan därefter förlust, som drabbade driftskapitalet inte var att anse som kapitaalförlust. Det påpekades att det låg i sakens natur att förlust genom värdereminskning på grund av slutning o. d. vid användandet av tillgångar, som utgjorde beståndsdelar av anläggningskapitalet i ett företag, inte var att anse såsom kapitaalförlust utan av liknande 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 driftsintervisar. 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 inflytta i verksamheten och vilken sålunda ingick såsom ett led i förvärvsverksamheten, inte att anse såsom kapitaalförlust. Hit räknades exempelvis ”till följd av arrendatärgers eller hyresgästs insolvens utebliven betalning av arrende eller hyra, förlust genom gäldenärs oförmåga att betala ränta, till följd av köparens insolvens eller underkänande av levererad vara utebliven betalning för varor eller produkter, som den skattskyldige fört i handel eller tillverkat, prisfall under inköps- eller tillverkningspris, förstoring 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 lånhandlingar, med mera dylikt.”

1921 års kommunalskattekommiss synes i huvudsak ha anslutit sig till inomskostskattesakkunnigas 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 kommitténs 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 "för lust, som skattskyldig kan hava lidit vid sidan av vad som normalt ingår som 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".

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 "för lust, 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. Uppstå 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".

Bolagsskatteberedningens förslag föranledde inte någon lagstiftning. Även 1936 års skattekommitté lade fram ett förslag om fri avskrivningsrätt på inventarier. Därvid utgick kommitténs 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.


5.2 Nuvarande regler

5.2.1 Inledning

Enligt 20 § KL får vid beräkning av inkomsten från särskild förövarkälla avdrag inte göras för förlust som är att hänföras 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 åga motsvarande tillämpning även för andra förövarkällor.

Enligt sistnämnda anvisningspunkt utgör kapitalförlust sådan förlust som skattskyldig har lidit vid sidan av vad som normalt ingår såsom ett led i förövarkväsenheten. Det skall vara fråga om en oberoende av rörelsen uppkomna 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 inflytta i rörelsen". Detta sägs innebära att intäktens uteblivande skall vara av sådan beskaffenhet att det i den ifrågavarande förövarkväsenheten kan räknas med eventuellt uppkommande förlust i stället för vinst och att förlusten alltså "ingår såsom ett led i förövarkväsenheten".

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) prissäld fall under inköps- eller tillverkningspris, förstoring 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 jämförligt 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 (pont 10 av anvisningarna till 22 § KL) och beträffande annan fastighet varav inkomsten beräknas enligt bokföringsmässiga grunder (pont 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 inkomstlagen 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 anläggningsstillgångar. 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 e 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 därfor inte helt klar. I avsikt att fastställa vad som enligt gällande rätt utgör kapitalförlust i förvärvsälla 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 värdenminskning 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 snabbköpbutiker. 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 skattskyldig fordringar kan ha olika karaktär. Man brukar skilja mellan driftfordringar och lånefordringar.

Med driftfordringar förstår fordringar som uppkommer genom försäljning av varor eller uttörandet 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 är 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 avbetalningshanen, 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. Fordrningarnas värde vid beskattningsårets utgång påverkar därför det skattepliktiga resultatet. Motsatsen gäller i princip i annan typ av verksamhet. Förlust i samband med utfångning av ett tillfälligt likviditetsöverskott räknas då normalt till kapitalförlust.

I ett rättsfall (RA 1967 Fö 591) yrkade en skattskyldig som drev livsmidels- och manufakturaffär avdrag för nedskrivning med 25 000 kr. av en fordran på 65 041 kr. som avsåg hennes bröder. Fordringen hade uppkommit på grund
av varuleveranser till brodern. Varorna hade dävidt debiterats till nettoperiser och den skattskyldige hade endast uppbirit 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 företelse i hennes rörelse utan i realiteten ett slags indirekt borgensättagande. Förlust i sådan hjälpverksamhet borde betraktas som kapitalförlust. Regeringsråtten ansåg att nedskrivning av fordringen inte var avdragsgill i rörelsens, 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.)


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 priifall å eller förstoring genom brand eller olyckshändelse av sådana tillgångar, som användas till stadigvarande bruk i rörelsen. Den förlust, som föranledes av en dylik oberoende av rörelsen uppkomen skada, är att anse såsom kapitalförlust”.

av tidigare verkställda och på året belöpande värdenminskningsavdrag. Han får då tillgodoräkna sig härav förantlett högre avdrag än enligt avskrivningsplanen (punct 3 c fjärde stycket). Då en tillgång utrangeras får vidare avdrag ske för vad som i beskattningsavseende kvarstår oavskrivet av anskaffningsvärdet (punct 3 d). De nu angivna fallen då avskrivningsplanen kan frångås stred tydligare 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 skal utgöras 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 prissfall 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 prissfall 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 rörelse reglerna tillämpas (punct 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 fastighetssafter betraktas alltså som en skada på byggnaden. Frågan om avdragssätten för den förlust som i dessa fall uppstår bedöms därför enligt samma regler som gäller för förlust på byggnader.

I ett rättssfall (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.

5.2.5 Förlust på patent och liknande tidsbegränsade tillgångar

Enligt punkt 5 av anvisningarna till 29 § KL får avdrag ske för värdeernskning som patentträtt 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 goodwill natur får dras av genom värdeernskningsavdrag. Bestämmelserna i punkterna 3 och 4 av anvisningarna till 29 § KL tillämpas beträffande värdeernskning 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 värdeernskning av aktier, andelar och liknande tillgångar endast ske där värdeernskningen inte är att likställa med kapitalförlust.

Bestämmelsen infördes år 1938 i samband med de nya regler för avskrivning på inventarier som har berörs i avsnittet om förlust på inventarier. I detta avseende hade 1936 års skattekommitté (SOU 1937:42) föreslagit följande bestämmelse: "Avdrag för värdeernskning å aktier, andelar och liknande tillgångar må åga rum allenast där värdeernskningen ej är att likställa med kapitalförlust, dvs. där en småningom skeende nedgång av värdet vid förvärvet kunnat förutses som en naturlig utveckling, och värdeernskningen följaktligen är att betrakta såsom en på förhand beräknad omkostnad i rörelsen. Där avdrag som nu sagets 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 lagstadvande i ämnet, eftersom ingen ändring åsyftades i vad som redan då gällde. Emellertid menade kommittén att det ofta var oklart för beskattningssyndiketerna 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 värdeernskningsavdrag enligt dåvarande regler var medgivet om inte konstaterad förlust förelåg. Kommittén menade att avdrag för avskrivning borde få ske också då värdeernskningen 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 rättssläge 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.


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.


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).


5.2.8 Avdragsrätt för skadestånd. m. m.

Skadestånd kan vara både en avdragsgill och en inte avdragsgill utgift. Vid bedömendet av vilket som är fallet får man i första hand skilja mellan skadestånd som utgår i form av livränta och skadestånd i form av engångersättnings. 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 engångersättnings 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.
4. Utomobbilatoriska skadestånd i yrkesverksamhet.

Skadestånd som hör till den första kategorin är inte avdragsgilla.


Till ifrågavarande grupp av skadestånd kan också hänföras skadestånd som en jordbrukare eller rörelseidkare får utge på grund av fel eller brist i sådana varor. Skadeståndet är då avdragsgilt.

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 upplät 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).


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 omhändertagda tillgångar, finns en uttrycklig lagregel i förvärvsrätten. Enligt 33 § 1 mom. KL får avdrag nämligen ske för förlust av medel, för vilka den skattnylige varit på grund av sin tjänst redovisningsskyldig. Avdragsrätt föreligger dock inte om återbetalningsskyldigheten beror på förskingning eller annat brott (punkt 2 av anvisningarna till 33 § KL).

I rättspraxis har avdrag medgivits även för förlust av andra i tjänsten omhändertagna tillgångar än kontanta medel. Avdrag har sålunda medgivits olutkörare som ålagts ersättningsansvar för värden av sönderstagna 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 arbetstigarens 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 skaderisiker naturligt åro 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 förvärvsrätten tjänst (RÅ 1948 ref. 46), hade ett handelsbolag genom avtal med Armeförvaltningen åtagit sig att tillverka överdragsskåder av material som Armeförvaltningen skulle tillhandahålla. Bolaget hade i sin tur uppdragit åt annan person att ombesörja tillverkningen. Dennes syfabrik härjades av brand, varvid material som tillhörde Armeförvaltningen förstördes. Det hade enligt avtal ålagat bolaget att hålla materialet försäkrat men detta hade av förhärskande inte blivit gjort. Armeförvaltningen 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 driftsförlust i bolagets rörelse".

Vad beträffar utomobligatoriska skadestånd i förvärvsverksamhet torde avdragsrätten vara beroende av i vad mån skadan varit av sådan art att den
Prop. 1980/81:68


Vederlag till statsverket vid illegal handel med ransonerade varor e. d. torde vara avdragsgift (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 ädömts på grund av utövande av illegal verksamhet, som anses som förvärrskäl och för vilken inkomsten alltså är skattepliktig.

5.2.9 Förlust genom brott

I enlighet med huvudprincipen får andrag för förlust av kontanta medel göras om förlusten kan betraktas såsom något för rörelsen normalt. Sådana torde avdrag medges om förlusten förorsakats av felväxling. Har kontanta medel däremot gatt förlorade genom en extraordinär händelse, t. ex. genom brand, föreligger inte avdragssätt.

Förlust av kontanta medel genom brottsligt förfarande av anställd torde normalt bedömas som driftförlust om brottet begåtts av någon som genom sin


De kostnader för banken, som avses med det till regeringsrätten fullföljda avdragsyrkandet, härför 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 ståndning 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