

SAMFUNNSØKONOMISKE STUDIER

5



**AVSKRIVNING OG  
SKATTEGGING**

Depreciation and Taxation

STATISTISK SENTRALBYRÅ  
OSLO 1956

AVSKRIVNING OG  
SKATTELEGGING



SAMFUNNSØKONOMISKE STUDIER NR. 5



AVSKRIVNING OG  
SKATTEGGING

Depreciation and Taxation

STATISTISK SENTRALBYRÅ  
CENTRAL BUREAU OF STATISTICS OF NORWAY  
OSLO 1956

PRINTED IN NORWAY  
NATIONALTRYKKERIEET - OSLO

## **Forord**

Denne publikasjonen tar i første rekke sikte på å gi en oversikt over og sammenlikning av de skattemessige avskrivningsregler som gjelder for varige driftsmidler i Norge og en del andre land. Som bakgrunn for dette stoffet er det gitt en ganske kort teoretisk behandling av avskrivningenes formål, prinsipper og virkninger.

Byrået har samarbeidd med «Skattelovutvalget av 1947» om innhenting av materiale til undersøkelsen. Avsnittene om avskrivningsreglene i Danmark, Finland, Storbritannia og Sverige er således delvis skrevet på grunnlag av materiale som Skattelovutvalget har hentet inn. Materiale for de andre land er samlet inn av Byrået med velvillig assistanse fra Den amerikanske ambassade, Den kanadiske legasjon, Den nederlandske ambassade og Den tyske ambassade. De reglene som er gjengitt i publikasjonen er, for Norges, Danmarks og Sveriges vedkommende, de som var vedtatt ved utgangen av 1955. For de andre land har en tatt med de regler som var vedtatt pr. 1. juli s. å.

Sekretær Harald Strøm har i det vesentlige utarbeidd del II og del III i publikasjonen. Forskningsjef Odd Aukrust og byråsjef Arne Øien har ansvaret for den utforming del I har fått.

Statistisk Sentralbyrå, Oslo, 25. mars 1956.

**Petter Jakob Bjerve**

## **Preface**

This publication aims primarily at giving a comparative survey of the depreciations for tax purposes which apply to durable operational assets in Norway and some other countries. As background for this material there is given a brief theoretical treatment of the purpose, principles and effects of depreciations.

The Central Bureau of Statistics has co-operated with the Taxation Law Committee of 1947 (Skattelovutvalget av 1947) in obtaining the material for the inquiry. Thus the sections on the depreciation rules with respect to taxation in Denmark, Finland, Great Britain and Sweden have been written in part on the basis of material which the said Committee has collected. The material relating to the other countries has been collected by the Central Bureau of Statistics itself with the kind assistance of the American Embassy, the Canadian Legation, the Netherlands Embassy and the German Embassy. The rules described in the publication are, as regards Norway, Denmark and Sweden, the ones current at the end of 1955. In the case of the other countries they are the rules adopted as per July 1, 1955.

Mr. Harald Strøm has in the main compiled Part II and Part III of the publication. Mr. Odd Aukrust, Director of research, and mr. Arne Øien, Chief, division of taxation research, are responsible for Part I.

Central Bureau of Statistics, Oslo, March 25, 1956.

**Petter Jakob Bjerve**

## Innhold

Side

### Del I.

<i>Kapitel 1. De finansielle avskrivningers regnskapsmessige rolle</i> .....	11
Begrepet finansielle avskrivninger .....	11
Litt om avskrivningsobjektet.....	12
Avskrivninger og resultatberegning .....	13
Avskrivninger og balanseoppstillinger .....	14
Avskrivninger under svingende priser .....	15
Avskrivninger og lovgivning .....	16
<i>Kapitel 2. Avskrivningsgrunnlag og avskrivningsteknikk</i> .....	17
Avskrivningsgrunnlaget .....	17
Avskrivningsteknikk .....	19
<i>Kapitel 3. Skattemessige avskrivninger og supplerende skatteregler</i> .....	22
Skattemessige avskrivninger .....	22
Skattemessige overføringer av avskrivninger og underskott .....	23
Gevinst ved avhendelse og tilintetgjørelse av driftsmidler .....	24
<i>Kapitel 4. Økonomiske virkninger av de skattemessige avskrivningsregler</i> .....	25
Skattemessige avskrivninger og skattesatser .....	25
Skattemessige avskrivninger, rentabilitet og risiko .....	29
Produksjons- og fordelingsmessige virkninger av avskrivningsreglene .....	31
Avskrivningsregler som økonomisk-politisk virkemiddel .....	32

### Del II.

<i>Kapitel 5. Avskrivningsreglene i Norge</i> .....	35
Sammendrag av bestemmelsene.....	35
Regler om de ordinære avskrivninger .....	36
Overprisavskrivninger.....	39
Loven av 22. desember 1950 .....	41
De någjeldende særregler .....	42
Bestemmelsene om gevinstskattlegging .....	45
Overføring av underskott .....	47
Forslag fra Skattelovutvalget av 1947 til endringer i de norske reglene ..	48



	Side
<i>Kapitel 6. Avskrivningsreglene i andre land</i> .....	49
Danmark .....	49
Finland .....	53
Island .....	55
Sverige .....	56
Nederland .....	60
Storbritannia .....	61
Vest-Tyskland .....	64
Canada .....	66
U. S. A. ....	67

### Del III.

<i>Kapitel 7. En sammenlikning av avskrivningsregler m. v. for en del land</i> .....	70
Avskrivningsgrunnlaget .....	71
Avskrivningsteknikk .....	72
Avskrivningssatsene .....	72
Ekstraavskrivninger og avsetninger .....	74
Uttømmingsfradragene .....	75
Overføring av avskrivninger og underskott .....	76
Reglene om gevinstskattlegging .....	77
En sammenfattende vurdering .....	77
 <i>Sammendrag på engelsk</i> .....	 79
 <i>Bilag 1. Skattemessige avskrivningsprinsipper, overføringer av avskrivninger og underskott samt gevinstskattlegging i en del land</i> .....	 82
 <i>Bilag 2. Bilag 1 i engelsk oversettelse</i> .....	 84

## Contents

	Page
<b>Part I.</b>	
<i>Chapter 1. Accounting significance of depreciations</i> .....	11
The notion «depreciations» .....	11
Some remarks on the objects to which depreciation applies .....	12
Depreciation as part of loss and profit accounting .....	13
Depreciations and balance sheet statements .....	14
Depreciations under fluctuating prices.....	15
Depreciations in legislation.....	16
 <i>Chapter 2. The basis and technique of depreciation</i> .....	 17
The basis: Original or replacement value .....	17
The technique: Constant, decreasing or increasing depreciations.....	19
 <i>Chapter 3. Depreciations for tax purposes and supplementary tax rules</i> .....	 22
Depreciations for tax purposes .....	22
Carrying forward of depreciations and deficits for tax purposes .....	23
Profits arising from sale or destruction of fixed operational assets .....	24
 <i>Chapter 4. Economic effects of the tax rules relating to depreciations</i> .....	 25
Depreciations for tax purposes and tax rates .....	25
Depreciations for tax purposes, rate of profit, and risk .....	29
Effects of the depreciation rules on production and distribution .....	31
Depreciation rules as economic instrument .....	32
 <b>Part II.</b>	
 <i>Chapter 5. Depreciation rules in Norway</i> .....	 35
Summary of the provisions .....	35
Rules for ordinary depreciations .....	36
Depreciations for excessive prices .....	39
Act of 22nd December 1950 .....	41
Special rules now in force .....	42
Taxation of profits arising from sales or destructions of operational assets	45
Carrying forward of deficits .....	47
Amendments proposed to existing rules by the Taxation Law Committee of 1947	48

	Page
<i>Chapter 6. Depreciation rules in other countries</i> .....	49
Denmark .....	49
Finland .....	53
Iceland .....	55
Sweden .....	56
Netherlands .....	60
Great Britain .....	61
Western Germany .....	64
Canada .....	66
U. S. A. ....	67

### Part III.

<i>Chapter 7. Comparison of the depreciation rules etc. in force in various countries</i> .....	70
The basis of depreciation .....	71
The technique of depreciation .....	72
Depreciation rates.....	72
Extra writing offs and appropriations .....	74
Allowances for exhaustion .....	75
Carrying forward of depreciations and deficits .....	76
Taxation of profits arising from sales or destruction of assets .....	77
Comparative appraisalment .....	77
 <i>English summary</i> .....	 79
 <i>Appendix 1. Tax rules in certain countries with respect to depreciations, the carrying forward of depreciations and deficits, and the taxation of profits arising from sales or destructions of fixed assets. Tabular view</i> .....	 82
 <i>Appendix 2. Appendix 1 in English translation</i> .....	 84

# DEL I

---

## Kapitel 1. De finansielle avskrivningers regnskapsmessige rolle.

Emnet for denne publikasjonen er skattemessige avskrivninger, dvs. avskrivninger som skattemyndighetene godkjenner som fradrag i den skattepliktige inntekt. Før vi går inn på dette emnet, er det hensiktsmessig å se litt på hva avskrivninger egentlig er. Det er imidlertid neppe nødvendig å omtale alle former for avskrivninger som kan forekomme i et bedriftsregnskap. I bedriftsøkonomien skiller en mellom finansielle avskrivninger og kalkulatoriske avskrivninger. Skattemessige avskrivninger faller i den førstnevnte gruppen, og vi vil derfor i det følgende redegjøre for hva finansielle avskrivninger er.

### *Begrepet finansielle avskrivninger.*

Forretningsregnskapet for en bedrift blir gjort opp for bestemte avgrensede perioder — gjerne et kalenderår. For hver slik periode beregnes «overskottet» eller det eksterne resultat. For at dette skal kunne fastlegges, må inntekter og utgifter i perioden framgå av regnskapet. Dessuten må det fastlegges hvilke endringer det har vært i verdien av bedriftens realaktiver i løpet av perioden. Vi kan litt grovt si at resultatet for perioden regnes ut slik:<sup>1)</sup>

$$\begin{aligned} \text{Periodens resultat} &= \text{periodeinntekter} \\ &\quad - \text{utgifter i perioden} \\ &\quad + \text{oppgang i verdien av bedriftens realaktiver i løpet} \\ &\quad \quad \text{av perioden.} \end{aligned}$$

En utgift som (i den perioden da utgiften oppstår) fører til at verdien av bedriftens realkapital stiger med utgiftsbeløpet, vil altså ikke ha noen virkning på resultatet i perioden. Hvis den realkapitalen som ble anskaffet «går inn i produksjonen» i senere perioder, slik at verdien av den reduseres, vil imidlertid verdireduksjonen gå inn som fradragposter i resultatet for disse senere periodene.

Den bokføringsmessige behandling av varige driftsmidler, maskiner o. l. gir gode eksempler på dette. Anskaffelsen av et slikt driftsmiddel virker i seg selv ikke til å redusere det bokførte resultatet i den periode anskaffelsen skjer; anskaffelsen virker i det vesentlige bare til en omplasing mellom bedriftens aktiva. Etter hvert som driftsmidlet nyttes, vil det slites og synke i verdi.

<sup>1</sup> Vi ser her bort fra at en kan aktivere bedriftens «goodwill»-verdi, og at en kan ha tap eller vinning på fordringer. Ordene «inntekter» og «utgifter» er brukt i overensstemmelse med Norsk standard 437 (Oslo 1951).

I bokføringen vil verdiminnskingen finne to vesentlige uttrykk: Verdiminnskingen i en periode vil føres til fradrag i resultatet for perioden; samtidig må verdiminnskingen også komme til syne i balansen ved at verdien av driftsmidlet blir satt ned.

Regnskapsteknisk ordner bedriften dette ved at den i hver periode «avskriver» et visst beløp på de realaktiva som står oppført i balansen og belaster taps- og vinningskonto for avskrivningsbeløpet. På den måten kan de samlede utgifter ved å anskaffe driftsmidlet etter hvert bli fordelt over de regnskapsperioder driftsmidlet er i bruk.

Den verdiminnsking som avskrivningen skal være et motstykke til, har først og fremst sammenheng med den fysiske slitasje som driftsmidlene er utsatt for ved å brukes og eldes. Men andre forhold kan spille like stor rolle, f. eks. at den tekniske utvikling gjør driftsmidlet umoderne eller at etterspørselen etter de produkter driftsmidlet blir nytt til å framstille, endrer seg.

Fastsettingen av de årlige avskrivningsbeløp vil alltid i betydelig grad måtte bli skjønsmessig. Som regel er det umulig å fastslå objektivt hvor stor verdiforringelsen har vært på varige driftsmidler over en så kort periode som året<sup>1</sup>). Oftest vil bedriften, når driftsmidlet anskaffes, legge opp en langsiktig avskrivningsplan som den senere holder fast ved såframt ikke ekstraordinære forhold støter til. Skjønnen vil da komme inn ved valg av avskrivningsplan. En omtale av de vanligste avskrivningsprinsipper som er i bruk, er gitt i neste kapittel.

#### *Litt om avskrivningsobjektet.*

Et foretak kan, foruten å avskrive på de varige driftsmidler, også avskrive på varelagre, fordringer, stiftelsekostnader o. l. Slike avskrivninger blir det regnskapsmessige motstykke til at varelagre reduseres i verdi under lagringen, at fordringer ikke alltid innfries osv.

For å holde framstillingen innenfor en rimelig ramme vil vi imidlertid i det følgende begrense oss til å behandle avskrivningsspørsmålet for noen bestemte typer av realaktiver. Det alt vesentlige av framstillingen vil dreie seg om avskrivninger på varige driftsmidler — eller som det er uttrykt i skattelovene «betydelige driftsmidler, der er bestemt til varig bruk». Til denne gruppen hører bygninger, maskiner, transportmidler og liknende driftsmidler som nyttes i en bedrifts produksjonsprosess gjennom en årrekke, og som er utsatt for en mer eller mindre uunngåelig verdiforringelse.

Om en bedrift betrakter et driftsmiddel som «betydelig og til varig bruk»,

<sup>1</sup> Dette henger sammen med meningen i uttrykket «varige driftsmidler». Det eneste prinsipielle skille mellom «uvarige driftsmidler» (flytende realkapital) og «varige driftsmidler» (fast realkapital) er antakeligvis at for den førstnevnte gruppen er det lett å måle hvor meget som har gått inn i produksjonen i en gitt periode, mens dette er vanskelig å måle for den sistnevnte gruppen.

er i noen grad et skjønsspørsmål hvor praksis svært ofte varierer med bedriftens størrelse. Utgifter til kontormaskiner o. l. vil en liten bedrift kanskje velge å aktivere og avskrive over en årrekke. En større bedrift oppfatter dem som umiddelbare utgifter som føres til fradrag i årsresultatet med det fulle beløp i det år de oppstår. Likeså kan det spille en rolle hvor lang levetid driftsmidlet har. Driftsmidler som er ment å skulle nyttes bare noen ganske få år, blir gjerne ikke aktivert. Iblant kan skattelovene inneholde regler for hvordan slike spørsmål skal løses ved beregning av den skattepliktige inntekt. Men ellers vil valget av løsning oftest bli et spørsmål om hva som er mest praktisk for bedriften, og vi skal ikke gå nærmere inn på det her.

Det er ikke bare de opprinnelige anskaffelsesutgifter for varige driftsmidler som det kan komme på tale å aktivere og avskrive. Når bedriften anslår levetiden for et nyanskaffet driftsmiddel og dermed den periode avskrivningene skal foretas over, tar den med i kalkylen at det skal finne sted normale reparasjoner og vedlikehold av driftsmidlet i brukstiden. Nå hender det at reparasjonene et enkelt år går langt utover det normale, slik at de i virkeligheten representerer en forbedring av driftsmidlet. Hvis dette er tilfelle, er påkostningen en utgift som kommer helt i klasse med de opprinnelige anskaffelsesutgifter, og som derfor prinsipielt skal aktiveres og avskrives over driftsmidlets gjenstående brukstid på samme måte som disse. Men ofte er det vanskelig å skille mellom normale reparasjoner og påkostninger som representerer en forbedring av driftsmidlet. Den praktiske konsekvens av dette er at reparasjonene ofte blir utgiftsført med sitt fulle beløp straks, selv om de strengt tatt representerer et større eller mindre element av forbedring av den opprinnelige kapitalgjenstand. Det gjelder her som foran, at den løsning som velges, i stor utstrekning må bli bestemt ved skjønn.

I tillegg til de driftsmidler som er nevnt foran, vil vi i det følgende også behandle gruver, sandtak, kilder og liknende naturherligheter. Det dreier seg her om forråd som tømmes ut ved bruk, og som derfor kan være objekt for avskrivninger (uttømmingsfradrag).

#### *Avskrivninger og resultatberegning.*

Vi har nevnt at fastsettingen av de årlige avskrivningsbeløp i noen grad alltid vil måtte bli skjønsmessig. Følgen av dette er at bedriften ofte, om den har adgang til det, vil la sitt valg av avskrivningsprinsipp bli bestemt av hvilke konsekvenser det har om det ene eller det andre prinsipp velges. Av betydning er da først og fremst at størrelsen av avskrivningene påvirker det regnskapsmessige resultat av driften, slik at jo høyere (lavere) avskrivningene settes, dess mindre (større) blir det bokholderimessige overskott. En rimelig beregning av avskrivningene er derfor en forutsetning for at regnskapet skal gi et rimelig bilde av det økonomiske resultat av driften. Omvendt vil urimelige avskrivninger

føre til at regnskapet gir et skjevt bilde av bedriftens stilling. Bedriftene utnytter av og til dette for å vilde utenforstående. Mulighetene er så mye større som avskrivningene ofte utgjør betydelige beløp, og det er ofte umulig for folk utenfor bedriften å kontrollere om de er rimelig ansatt eller ikke.

En bør imidlertid merke seg at urimelige avskrivninger ikke i lengden kan nyttes til å maskere det «virkelige» driftsresultat. Blir eksempelvis avskrivningene ett år satt svært høyt for å bringe det regnskapsmessige overskott ned, vil dette lede til at bedriften får tilsvarende mindre avskrivningsmuligheter i senere år, slik at det regnskapsmessige overskottet da må bli større. Det kan også sies slik: Bedriften kan ved sin avskrivningspolitikk hverken øke eller minske det totale resultat over bedriftens levetid, men bare influere på i hvilke regnskapsperioder overskottet bokholdermessig skal komme til syne.

Det siste kan imidlertid være viktig nok, og bedriftsledelsen kan ha mange motiver for å gjøre dette. Hensynet til konkurrenter, arbeidere, funksjonærer, kreditorer og aksjonærer kan gjøre det ønskelig for bedriftsledelsen å gi et bestemt bilde av bedriftens stilling. Et motiv som ofte blir påberopt, er at stort overskott må skjules for aksjonærene for å hindre krav om utbytte som kan sette utbyggingen av bedriften i fare. I en klasse for seg står de skattemessige hensyn. Disse skal vi komme tilbake til.

#### *Avskrivninger og balanseoppstillinger.*

Størrelsen av avskrivningene påvirker ikke bare årsresultatet, men også postene på balansen. Avskrivningene fører til at den bokførte verdi av driftsmidlene går ned. Jo raskere et driftsmiddel blir avskrevet, dess lavere verdi vil det figurere med på balansens aktivaside. Dette får naturligvis konsekvenser for den bokførte verdi av egenkapitalen (aksjekapital og fond i aksjeselskaper). Jo lavere driftsmidlene er verdsatt, dess mindre blir egenkapitalen ifølge balansen.

Hvis driftsmidlene alltid blir avskrevet i nøyaktig samme takt som verdi-forringelsen faktisk skjer, vil aktivasideen til hver tid gi et korrekt bilde av hva bedriftens aktiver er verdt. Er avskrivningene større, oppstår det skjulte reserver ved at driftsmidlene kommer til å stå oppført med for lave verdier i balansen. På passivasiden vil dette ha et motstykke i at tallene for egenkapitalen blir for små og gir et for ugunstig bilde av bedriftens økonomiske stilling. Det motsatte kan selvsagt også tenkes, nemlig at avskrivningene har vært for små og at bedriftens finansielle stilling av den grunn er dårligere enn den bokførte verdi av egenkapitalen tyder på.

Mellom årsresultater og balanse er det derfor en nøye sammenheng. Avskrivninger som er større enn det som svarer til den faktiske verdiforringelse av driftsmidlene, fører til at det bokholdermessige overskott av driften blir for lavt ansatt, og samtidig vil det oppstå skjulte reserver som i størrelse svarer til undervurderingen av overskottet.

Det følger av dette at en bedrift som ønsker å legge seg opp reserver, har to måter å gå fram på. Den kan føre en reell avskrivningspolitikk og avsette de ønskede midler som åpne reserver. Men den kan også foreta avskrivninger som er større enn verdiforringelsen skulle tilsi. Derved blir det bokførte driftsoverskott mindre, og i stedet for de åpne avsetninger vil det oppstå en skjult reserve av samme størrelse.

Det kan derfor se ut som om størrelsen av avskrivningene ikke har noen betydning for hvor store reserver bedriften kan opparbeide. Størrelsen av avskrivningene vil være avgjørende for om reservene skal framtre som åpne eller skjulte, men ikke for hvor store de vil være. Men dette gjelder likevel ikke uten reservasjoner. Forholdene kan ligge slik til rette at det direkte avhenger av størrelsen av det bokholderimessige overskott om den del av fortjenesten som holdes tilbake i bedriften, skal bli stor eller liten. I så fall kan betydningen av at avskrivningene blir ansatt høyt eller lavt, være reell nok. Slik vil det være dersom et høyt bokholderimessig overskott fører til at en større del av fortjenesten blir tatt ut av bedriftens eiere. Direkte katastrofalt kan det bli dersom det store overskott er framkommet ved at avskrivningene utilsiktet er satt for lavt, og den fiktive fortjenesten i sin helhet blir tatt ut av bedriftens eiere i tillit til at den er reell.

For vårt formål er det imidlertid større grunn til å understreke et annet forhold, nemlig at det beløp bedriften skal svare i skatt svært ofte avhenger av hvor stort det bokholderimessige overskottet er. Er dette tilfelle, vil bedriften ha reelle grunner for å foretrekke skjulte reserver framfor åpne. Hvilke avskrivningsmuligheter skattelovene gir adgang til, vil derfor ha stor betydning for bedriftenes faktiske muligheter for å legge seg opp reserver. Synspunktet vil komme til å spille stor rolle i den følgende framstilling.

#### *Avskrivninger under svingende priser.*

Vi har hittil stilltiende resonnert under den forutsetning at prisnivået holder seg stabilt. Under forhold hvor denne forutsetning ikke holder stikk, kommer det til en rekke nye momenter som gjør avskrivningsproblemet vesentlig mer komplisert. Det som særlig skal drøftes her, er perioder med stigende priser.

Rent generelt vil det i perioder med nedgang i pengeverdien by på regnskapsmessige vansker å holde de nominelle overskott ut fra de reelle overskott. Det reelle resultat i en slik periode kan defineres slik:

Reelt perioderesultat = periodeinntekter  
 — utgifter i perioden  
 + nettooppgang i den reelle verdi av realaktiver  
 — nettonedgang i den reelle verdi av finansaktiver utover  
 det som skyldes nettosalg av finansaktiver  
 + nettonedgang i den reelle verdi av gjeldsposter utover  
 det som skyldes netto-nedbetaling av gjeld.



Hvis en vil finne nettooppgangen (eller -nedgangen) i den reelle verdi av realaktiver, kan avskrivningen på et driftsmiddel ikke lenger settes lik den nominelle verdiminskning av driftsmidlet. Prisstigning vil jo gi en tendens til at hvert enkelt driftsmiddel stiger i nominell verdi, selv om det synker i reell verdi på grunn av slit og elde.

For å løse dette problemet må vi legge en annen synsmåte til grunn. Avskrivningene på driftsmidlene kan teoretisk bestemmes som de utgifter det ville føre med seg om realkapitalen ved regnskapsperiodens slutt skulle bringes i samme stand som ved periodens begynnelse. Et eksempel kan klargjøre hva dette innebærer: Vi tenker oss en bedrift som har 4 helt like maskiner. Maskinene kan nyttes i 4 år før de små skiftes ut og er ved årets begynnelse henholdsvis 0, 1, 2 og 3 år gamle. Når året er omme, må følgelig den eldste maskinen kasseres. Vi ser lett at maskinparken ville vært satt i samme stand som ved begynnelsen av året om den utslitte maskin ble erstattet med en maskin som var helt ny. Utgiftene ved en eventuell slik utskiftning vil derfor gi det mål vi søker. Legg merke til at det ikke vil spille noen rolle hva det i sin tid kostet å anskaffe den opprinnelige maskinparken. Størrelsen av avskrivningene vil avhenge av gjenanskaffelsesprisen for maskinene, ikke av de opprinnelige anskaffelsespriser.

Ikke alltid vil forholdet være så oversiktlig som i dette eksempel. Tankegangen kan imidlertid generaliseres og leder til at avskrivningene må bli å beregne med utgangspunkt i gjenanskaffelsesverdien («nåverdien») av driftsmidlene, ikke den opprinnelige anskaffelsesverdi. Den praktiske tillem্পning av disse prinsipper vil bli nærmere berørt i kapitel 2.

Det kan være grunn til å understreke at avskrivninger basert på gjenanskaffelsesverdier ikke automatisk vil sikre at en kommer fram til det reelle perioderesultat i bedriftens forretningsregnskap. Sammensetningen av bedriftens finansielle aktiva og passiva kan være slik at prisendringen påfører bedriften betydelige reelle tap eller gevinster. En prisstigning vil nemlig redusere verdien av alle finansielle aktiva (bankinnskott, fordringer o. l.), men samtidig gjøre bedriftens gjeld lettere å bære. Her gjelder det at en prisstigning vil virke i retning av reelt overskott (underskott) hvis de finansielle aktiva er mindre (større) enn dens gjeld.

#### *Avskrivninger og lovgivning.*

I de fleste land vil bedriftene ikke kunne fastsette sin avskrivningspolitikk helt etter eget tykke, men vil være bundet av regler som lovgivningen fastsetter. Slike regler kan være gitt i en alminnelig regnskapslovgivning, i lover om aksjeselskaper o. l. Lovgivningen prøver gjerne å tilgodese almenhetens interesse av at regnskapene blir stilt opp på en slik måte at de ikke gir et villedende bilde av bedriftenes resultat og økonomiske stilling. Svært ofte er det aksjonærenes og kreditorenes interesser som lovgivningen spesielt prøver å ivareta. Reglene

tar da først og fremst sikte på å hindre at oppståtte tap blir skjult ved urelle og for lave ansettelser av avskrivningene.

I tillegg til disse bestemmelsene finner vi også regler for avskrivninger i skatteloven. Skatteloven fastsetter nemlig regler for de avskrivninger som skal legges til grunn ved beregning av skattbar inntekt. Som regel vil det imidlertid være full adgang for bedriftene til å føre sitt eget forretningsregnskap helt uavhengig av skatteregnskapet. (Et unntak gjelder i de tilfelle da det settes som vilkår for å godkjenne avskrivninger i skatteregnskapet at de samme avskrivninger er foretatt i det ordinære regnskap.)

Svært ofte vil det likevel gå slik at de avskrivningsprinsipper som skattelovgivningen godkjenner, blir avgjørende for hele bedriftens regnskapspraksis. Et regnskap beregnet på skattemyndighetene må jo i alle tilfelle stilles opp, og bedriftene kan lett kjenne seg fristet til å nøye seg med dette også for sine egne formål. Dette kan føre til at bedriftene feilbedømmer sin stilling, fordi skattelovene ofte legger til grunn et inntektsbegrep som bedriftsøkonomisk sett er uhensiktsmessig. Problemet tilspisses ved at bedriftene ledes til å beregne avskrivningene mer ut fra hensynet til å spare skatt enn ut fra hva som bedriftsøkonomisk sett er «riktig».

## Kapitel 2. Avskrivningsgrunnlag og avskrivningsteknikk.

Vi har i det foregående kapitel understreket at fastsettingen av de årlige avskrivningsbeløp alltid i noen grad må bli en skjønssak. I bedriftsøkonomisk praksis har det etter hvert utviklet seg visse standardmetoder, som flertallet av bedriftene legger til grunn for sin avskrivningsteknikk. Å redegjøre for disse metoder er emnet for dette kapitel.

### *Avskrivningsgrunnlaget.*

For å bestemme kapitalslitet i de enkelte år, og dermed avskrivningene, må bedriften gjøre seg opp en mening om hvor lenge det vil lønne seg å nytte det enkelte driftsmiddel i virksomheten; den må anslå driftsmidlets «økonomiske levetid». Vi har tidligere nevnt de momenter som har betydning her. Den økonomiske levetiden blir i mange tilfelle bestemt av den rent fysiske levetiden. Men andre forhold kan også spille inn, og normalt vil det lønne seg for bedriften å skifte ut driftsmidlet i hvert fall før nedslitningen er fullstendig. Det har sammenheng både med at vedlikeholdskostnadene stiger sterkt når driftsmidlet blir eldre, og med at den tekniske utvikling kan gjøre driftsmidlet umoderne. Bedriften må også regne med muligheten av uforutsette forhold, som kan føre til at driftsmidlet mister sin verdi for bedriften på et forholdsvis tidlig tidspunkt. Følgen av dette er at bedriftene «for å være på den sikre siden» ofte fastsetter

en relativt kort avskrivningsperiode, og gjerne ønsker at avskrivningene skal være store de første årene.

Når avskrivningsperioden er fastlagt, har bedriften tatt standpunkt til over hvor lang tid avskrivningene skal skje. Det neste spørsmål blir hvordan de årlige avskrivninger skal beregnes. En side ved dette er hva avskrivningsgrunnlaget skal være, nærmere bestemt om avskrivningene skal fastsettes på grunnlag av anskaffelsespriser eller nåpriser.

**Anskaffelsesprisprinsippet.** De avskrivningsprinsipper som brukes mest i praksis, karakteriseres ved at den historiske anskaffelsespris nyttes som verdigrunnlag ved avskrivningene. De årlige avskrivninger beregnes etter dette prinsipp som en bestemt prosent av driftsmidlets opprinnelige kostende. Avskrivningsprosenten fastlegges ut fra et skjønn om driftsmidlets sannsynlige økonomiske levetid, og slik at de samlede avskrivninger over levetiden skal være lik det beløp som driftsmidlet i sin tid har kostet bedriften.

Når anskaffelsesprisprinsippet blir så mye brukt, er grunnen ikke minst at det er enkelt å praktisere. Det teller også med at det er lett å innse hva prinsippet innebærer; bedriften oppnår å få kostnadsført — i løpet av driftsmidlets levetid — nøyaktig det samme kronebeløp som anskaffelsesutgiftene for driftsmidlet beløp seg til. Den viktigste grunn til at flertallet av bedriftene følger dette prinsippet, er nok likevel at det er dette prinsipp som de fleste lands skattelever bygger på. I regelen tillates nemlig bare fradrag i den skattepliktige inntekt for avskrivninger av opprinnelige anskaffelsesutgifter.

**Nåprisprinsippet.** Vi har tidligere pekt på de konsekvenser det vil ha for det beregnede årsresultat, at avskrivninger fastlegges på grunnlag av historiske anskaffelsespriser i perioder med prisstigning. Med den prisstigning som de fleste land har opplevd i den senere tid, er det derfor ikke så merkelig at flere og flere bedrifter har gått vekk fra dette prinsippet. I stedet legger de gjenanskaffelsesprisen på avskrivningstidspunktet, nåprisen, til grunn for beregningen av avskrivningene. Etter dette prinsipp forsøker bedriften å beregne hva det etter dagens priser ville koste å erstatte det kapitalslit som driftsmidlene har vært utsatt for ved å brukes i virksomheten.

I praksis skjer beregningen også etter dette prinsipp gjerne på den måten at det fastsettes en bestemt avskrivningsprosent, bestemt på grunnlag av driftsmidlets sannsynlige økonomiske levetid. Men denne avskrivningsprosenten anvendes nå ikke lenger på den historiske anskaffelsesverdi av driftsmidlet; i stedet legges anskaffelsesprisen i avskrivningsøyeblikket til grunn.

Felles for alle avskrivningsprinsipper som bygger på nåpriser, er derfor at vi møter spørsmålet om hvordan disse prisene skal fastsettes. Hvis det dreier seg om enkle, standardiserte driftsmidler som stadig omsettes, er spørsmålet i regelen enkelt. Det vil da i regelen ikke være vanskelig for bedriften å finne noteringspriser for vedkommende driftsmiddel, som den kan legge til grunn for sin vurdering. Vanskeligere er det når det gjelder mer særpregede driftsmidler

som bygninger, anlegg og spesialbestilt maskineri. Her vil bedriften oftest bare kjenne den historiske anskaffelsespris for driftsmidlet, og må anslå nåprisen ved hjelp av denne og en passende prisindeks. Det kan bli tale både om å bruke en spesialindeks for vedkommende klasse av produksjonsmidler og om mer generelle indekser for pengenes kjøpeevne.

I noen land, hvor fallet i pengeverdien har vært særlig sterkt, har det i de senere år vært adgang til å omregne de skattemessige avskrivninger etter offentlig fastsatte indekstall. På denne måten er det innført et slags nåverdiprinsipp i skattereglene. De skattemessige avskrivninger svarer bedre til det realøkonomiske kapitalslitet (i årets priser) enn avskrivninger beregnet direkte etter anskaffelsesprisprinsippet ville gjøre. Slike regler har en fått i Frankrike, Belgia og Italia. For ett år (1953) har prinsippet også vært lagt til grunn i Finland. (Se oversikten over de finske skatteregler i kapitel 6.)

#### *Avskrivningsteknikk.*

Som før forklart vil bedriftene i de fleste tilfelle legge opp en fast avskrivningsplan for driftsmidlene og oftest følge denne i hele brukstiden. Det er imidlertid ingen ting i veien for at den plan som er lagt, kan bli endret, eller at bedriften leilighetsvis kan finne det hensiktsmessig å avvike fra den når de enkelte års avskrivninger skal fastsettes. Bedriften kan ha mange interesser som best kan tilgodeses ved at bedriften i større eller mindre grad handler uavhengig av slike langsiktige avskrivningsplaner. Dette vil f. eks. være tilfelle dersom avskrivningene kan nyttes som middel til å regulere inntekten med sikte på å spare skatt, eller med sikte på å skjule unormale gevinster eller tap for offentligheten. Derfor ser vi også at bedriftene ofte foretar «ekstraordinære» avskrivninger i tillegg til de avskrivninger som følger mer langsiktige planer.

Vi skal ikke her gå inn på de mangeartede forhold som bedriften vil måtte ta i betraktning ved slike avvik fra de normale avskrivningsplaner, men i stedet si litt om de siste. Hva enten avskrivningene skjer på grunnlag av anskaffelsespriser eller nåpriser, kan avskrivningsplanene rent teknisk utformes på flere ulike måter.

Teknikk når bedriften nytter anskaffelsesprisprinsippet. Når avskrivningene foretas med en fast prosent av verdigrunnet, det vil her si den historiske anskaffelsespris, kalles fordelingen lineær (proporsjonal). Her vil avskrivningsbeløpene bli like store hvert år. Denne metoden er meget brukt, sikkert for en stor del fordi den er lett å gjennomføre i praksis.

Ofte vil bedriftene foretrekke å legge opp avskrivningene slik at det skrives av forholdsvis meget i de første bruksår og gradvis mindre etter hvert. Slike degressive avskrivninger kan skje med regelmessig eller med ujamnt fallende beløp.

Den vanligste og enkleste degressive avskrivningsmetode består i å beregne avskrivningene med en fast prosent av driftsmidlets bokførte verdi, dvs. opp-

rinnelig anskaffelsespris med fradrag for tidligere avskrivninger. Her må avskrivningsprosenten gjøres mye større enn ved den lineære avskrivning. Hvor mye større avhenger av driftsmidlets brukstid og av den restverdi en antar driftsmidlet vil ha ved utløpet av brukstiden. Ved denne form for degressiv avskrivning får vi bestandig en restverdi, som må avskrives når driftsmidlet ikke lenger er i bruk. Metoden kan derfor være praktisk når det gjelder driftsmidler med en ikke helt ubetydelig skrapverdi.

En annen form for degressive avskrivninger gir en jamn reduksjon i de absolutte avskrivningsbeløp fra år til år. Avskrivningene faller altså etter en aritmetisk skala i motsetning til den forrige metode, hvor minskingen i avskrivningsbeløpene skjer etter en geometrisk rekke. En slik «aritmetisk» degressiv avskrivningsmetode får vi ved å la avskrivningene utgjøre en brøkdel av anskaffelseskostnadene, slik at nevneren i brøken er lik summen av tallene fra 1 til og med tallet for driftsmidlets levealder. Telleren vil det første året være lik levealderetallet, neste år lik dette tallet minus 1 osv. For et driftsmiddel med antatt levetid på fire år vil avskrivningen utgjøre henholdsvis  $\frac{4}{10}$ ,  $\frac{3}{10}$ ,  $\frac{2}{10}$  og  $\frac{1}{10}$ . (Jfr. års-siffermetoden i U.S.A.'s skatteregler.)

Når det i skattereglene gis adgang til overprisavskrivninger i en eller annen form, slik at en del av kostnadene tillates avskrevet særlig hurtig, vil vi få et uregelmessig avskrivningsforløp. Her vil vi ofte kunne finne former for degressive avskrivninger.

Når avskrivningene utgjør en stigende prosent av anskaffelsesprisen over brukstiden, taler vi om en progressiv avskrivningsmetode. Denne teknikken er lite brukt.

Et valg mellom disse metodene kan bl. a. bli bestemt av hvor hurtig verdi-forringelsen skjer for de enkelte driftsmidler. Ofte vil degressive avskrivninger svare best til verdiminnskingen. Hvis den fysiske slitasje spiller relativt stor rolle, kan det likevel være hensiktsmessig å nytte lineære avskrivninger, eller til og med en progressiv metode, om utnyttelsen av driftsmidlet stiger sterkt med årene.

Bruken av en degressiv avskrivningsmetode er ofte diktert av et ønske om alltid å være på den sikre siden, f. eks. i tilfelle hvor det er stor fare for at driftsmidlet plutselig kan bli foreldet som følge av den tekniske utvikling. Hvis forholdene ligger slik an at avskrivningenes størrelse er av betydning for hvor mye av fortjenesten som kan holdes tilbake i bedriften, kan store avskrivninger i driftsmidlenes første bruksår også bidra til en hurtigere ekspansjon av bedriften. Hvis den faktiske verdiforringelsen skjer med stigende beløp over brukstiden, kan selv en lineær avskrivningsmetode i noen grad ha samme virkninger.

I mange tilfelle ønsker bedriften å unngå store svingninger i overskottene. Det kan være av hensyn til skattleggingen — når skattesatsene er progressive — eller med tanke på å holde jamne utbytteutdelinger fra år til år. Valget av avskrivningsteknikk kan ta farge av slike ønskemål.

Reparasjons- og vedlikeholdsutgiftene vil som oftest stige utover i drifts- midlets brukstid. Hvis bedriftene ønsker å holde summen av avskrivninger og reparasjoner-vedlikehold mest mulig konstant, kan det være hensiktsmessig å nytte en form for degressiv avskrivning.

Teknikk når bedriftene nytter nåprisprinsippet. De samme avskrivningsmetoder som blir nyttet under anskaffelsesprisprinsippet, brukes også når avskrivningene baseres på en form for nåprissystem. Det kan gjøres ved å nytte de samme avskrivningsprosenter som i første tilfelle direkte på nåprisene til enhver tid. En slik framgangsmåte kan i noen tilfelle bli nokså uoversiktlig. Dette gjelder særlig når avskrivningsmetoden er degressiv eller progressiv, da bedriften i slike tilfelle må nytte både et foranderlig avskrivnings- grunnlag og varierende avskrivningssatser. En annen måte å gå fram på er først å bestemme de årlige avskrivningsbeløp ut fra anskaffelsesprisprinsippet, og dernest regne om beløpene ved hjelp av koeffisienter som gir uttrykk for pris- utviklingen fra den tid driftsmidlet ble anskaffet. Selv om en slik teknikk gjør det nødvendig med to forskjellige regneoperasjoner, vil oversikten i mange tilfelle bli bedre på denne måten.

Avskrivningsbeløpene vil kunne vise et helt uregelmessig forløp ved an- vendelsen av de ulike metodene på nåprisprinsippet. Hvis vi derimot ser på avskrivningene omregnet til faste priser, vil vi finne igjen den samme kurve- form som den vi regnet med ved anskaffelsesprisprinsippet. Det som karakteri- serer forskjellen mellom anskaffelsesprisprinsippet og nåprisprinsippet, er jo nettopp at det første i stor utstrekning nytter de nominelle kronebeløp, mens det andre søker å eliminere virkninger av prisbevegelser ved å korrigere verdi- ansettelsen for selve avskrivningsobjektet.

Avskrivninger etter nåprissystemet vil ikke alltid være tilstrekkelige til å finansiere anskaffelsen av et nytt, tilsvarende driftsmiddel. Ved en tillemping av nåprisprinsippet vil bedriften kunne oppnå at avskrivningene dekker nyinn- kjøp. De årlige avskrivninger bestemmes da (ved en lineær avskrivningsplan) på følgende måte: Det årlige avskrivningsbeløp etter nåprisprinsippet multi- pliseres med det antall år produksjonsmidlet har vært i bruk, og fra dette pro- duktet trekker en så de avskrivninger som er foretatt tidligere. Samtidig med at bedriften foretar den avskrivning som nåprisen betinger, gjennomfører den altså en korrigering for for lave (eller for høye) avskrivninger i tidligere år. Fordelen med «avskrivninger som dekker nyinnkjøp» er at en får tilpasset de samlede avskrivninger til prisen(e) på avskrivningstidspunktet. Ved prisfall kan en konsekvent gjennomføring av dette systemet føre til visse ulemper når det i enkelte år blir en netto tilbakeføring av avskrivninger.

Avskrivning etter ytelse. Ved siden av de avskrivningsmetodene som nå er nevnt, foretas av og til avskrivninger etter driftsmidlets ytelse i de for- skjellige regnskapsperioder. Avskrivningene blir i så fall fastsatt til en så stor brøkdel av avskrivningsgrunnlaget som periodens produksjon utgjør av en

beregnet totalproduksjon i driftsmidlets levetid. Metoden synes å ta lite hensyn til verdiforringelse som skyldes andre faktorer enn den direkte fysiske slitasje. Metoden er derfor kanskje mest hensiktsmessig når slik slitasje spiller en stor rolle for verdiminnskingen.

Uttømmingsfradrag ved gruver, kilder osv. Gruver, kilder, steinbrott og liknende naturforekomster er gjenstand for verdiminnsking ved at forrådene gjennom utvinningen blir stadig mindre. Liksom ved andre driftsmidler vil det også her bli spørsmål om å ta hensyn til denne verdiminnskingen ved beregningen av den årlige inntekt.

Fastsettingen av de fradrag i bruttoinntekten som skal kompensere verdiminnskingen ved uttømming av gruver, kilder osv., vil nødvendigvis måtte bli atskillig mer usikker enn beregningen av de avskrivninger som har tilknytning til vanlige driftsmidler.

Det er ytterst vanskelig å bestemme den verdi forekomsten har for eieren. Et utgangspunkt kan være de kapitalkostnader som er lagt ned i forekomsten ved ervervelse av grunn, boringer, andre undersøkelser osv.

Det er umulig på forhånd å danne seg et nøyaktig bilde av forekomstens omfang. Prisutviklingen vil spille stor rolle for forekomstens verdi. Utviklingen av metodene for utvinningen har også betydning for hvor lenge forrådene vil vare. Disse usikkerhetsmomentene gjør det svært vanskelig å anslå hvor lang tid det vil ta før forekomsten er helt tømt ut.

Det vil således støte på nesten uoverkommelige vanskeligheter å fastsette fradrag som skal kompensere den verdiminnsking som finner sted ved utvinningen. Dette gjør at de fleste bedrifter med formuesgoder av denne typen, nøyer seg med å avskrive de utgifter som faktisk er gått med til å erverve forekomsten og sette driften i gang.

Om en beregner og fører slike fradrag, henger også sammen med karakteren av det foretak som står for utvinningen. Hvis et selskap er opprettet i den hensikt å utnytte en bestemt, avgrenset forekomst for siden å oppløses, er det mindre grunn til å holde tilbake midler i bedriften enn når selskapet er innstilt på en mer varig drift, hvor det stadig søker å ta nye forekomster i bruk.

### **Kapitel 3. Skattemessige avskrivninger og supplerende skatteregler.**

#### *Skattemessige avskrivninger.*

Vi har allerede nevnt at skattelovene ofte gir regler for hvordan den skattbare inntekt skal beregnes, og som ett ledd i dette, for hvordan de skattemessige avskrivningene skal fastsettes.

Det kan imidlertid hende at skattereglene nøyer seg med å fastslå at de skattemessige avskrivninger skal fastsettes i samsvar med de avskrivninger som blir gjort i bedriftens alminnelige forretningsregnskap. I dette tilfelle vil det

være den alminnelige regnskapslovgivning som blir avgjørende for hvor store avskrivninger som kan utgiftføres ved beregningen av den skattepliktige inntekt. Hvis skatteloven, hverken direkte eller indirekte, legger bånd på de skattemessige avskrivninger, utover det som følger av en forsiktig forretningskikk, sier vi at det eksisterer fri avskrivningsrett.

*Skattemessige overføringer av avskrivninger og underskott.*

Skattelovene pålegger i mange tilfelle skattyterne å følge en langsiktig avskrivningsplan, uansett driftsresultatets størrelse i den enkelte perioden. Når en bedrift har små inntekter i enkelte år, kan det derfor ofte inntreffe at inntektene ikke strekker til for å dekke hele det avskrivningsbeløp som etter skatte-reglene tillates trukket fra ved inntektsansettelsen. For at bedriften skal kunne utnytte de tillatte avskrivningsbeløp skattemessig, er det derfor nødvendig at skattereglene åpner adgang til å overføre avskrivninger eller underskott til senere år.

Adgangen til å føre underskott til fradrag i senere års overskott har betydning utover adgangen til å overføre forsømte avskrivninger. Det kan jo meget godt tenkes at regnskapet viser underskott også når avskrivningskostnadene holdes utenfor. De resonnementer som ligger bak adgang til slike overføringer, er imidlertid stort sett de samme i begge tilfelle.

Begrunnelsen for en slik overføringsadgang må søkes i det forhold at en oppdeling av driften i perioder på ett år kan gi rom for mange tilfeldigheter. En så kort driftsperiode vil kunne føre til tilfeldige utslag, særlig ved vurderingen av endringer i realaktiva, med relativt store virkninger for resultatet i året. Store utgifter i ett eller flere år vil ofte ikke gi seg utslag i økte inntekter før år senere. Dette momentet kan ha stor betydning for helt nye bedrifter.

Årslikning uten adgang til overføring kan videre gi en stor begunstiggelse til skattytere med stabile inntekter i forhold til de som har en mer ujamn fordeling av inntekten over tiden. Manglende adgang til å overføre avskrivninger eller underskott kan derfor bety minsket insitament til å sette i gang med konjunkturfølsom eller motepreget produksjon. — Adgang til slike overføringer har særlig betydning for bedrifter som blir skattlagt etter progressive satser, men også ved proporsjonal skattlegging vil slike bestemmelser føre til mindre skatt.

På grunn av de konsekvenser en skarpt avgrenset skattemessig regnskapsperiode på ett år kan føre med seg, kan det være ønskelig for mange bedrifter å ha adgang til en lengre utjammingsperiode. Spørsmålet om hvor lang perioden kan være, er behandlet svært ulikt i de forskjellige lands skattelover, selv om dette nok også skyldes andre faktorer enn hensynet til bedrifter med ujamn fordeling av inntekten over tiden.

Spørsmålet om overføringsperiodens lengde henger nøye sammen med utformingen av de skattemessige avskrivningsregler. Når bedriftene har fri adgang



til selv å bestemme avskrivningstempoet, kan overføring av avskrivninger eller underskott bli gjort overflødig, i og med den mulighet et slikt system gir til å tilpasse avskrivningene etter overskottet.

I visse tilfelle kan spørsmålet om en overføringsadgang ha sammenheng med den teknikk som nyttes ved beregningen av de ordinære skattemessige avskrivninger. Når de ordinære avskrivninger etter skattereglene skal foretas etter en degressiv metode og anskaffelsesprisprinsippet, vil det ofte kunne hende at de samlede avskrivningsbeløp varierer ganske sterkt fra år til år. Dette gjelder særlig når driftsmidlene har en meget ujamn aldersfordeling. Hvis bedriften da skal få utnyttet avskrivningsbeløpene ved skatteberegningen, vil det i større grad enn ved lineære avskrivninger være en forutsetning at det er adgang til å overføre avskrivninger eller underskott.

#### *Gevinst ved avhendelse og tilintetgjørelse av driftsmidler.*

I mange tilfelle beholder bedriftene sine driftsmidler til de er utslitt eller foreldet. De søkes da solgt som skrap eller eventuelt overdradd til andre som kan nytte dem direkte i sin bedrift. Det hender imidlertid ikke sjelden at driftsmidler skiftes ut uten at de kan sies å være fysisk nedslitt eller direkte foreldet. Det kan f. eks. være tilfelle når bedriften ønsker å gå til en omlegging av produksjonen. Videre kan driftsmidler bli utsatt for ødeleggelse av forskjellig art og gå ut av produksjonsprosessen på den måten.

Om avhendelsen eller tilintetgjørelsen rent regnskapsmessig har ført til gevinst eller tap for bedriften, blir bestemt av differansen mellom salgssummen, eventuelt assurancesummen eller annen erstatning, og det beløp som står igjen uavskrevet på driftsmidlets konto. Det beløp som ikke er avskrevet, er utgifter som bedriften ennå ikke har utgiftsført. Dette beløp må derfor dekkes før en regnskapsmessig får gevinst som følge av salget eller tilintetgjørelsen.

Ved fast prisnivå uttrykker en salgs- eller assurancegevinst at de tidligere avskrivninger har vært større enn hensynet til verdimineringen skulle tilsi. Ofte kan det være et resultat av en bevisst undervurdering av aktivene (f. eks. i visse tilfelle med sterkt degressive avskrivninger, ved å se bort fra skrapverdien ved fastsettelsen av avskrivningene osv.). I slike tilfelle blir skjulte reserver trukket fram. — På samme måte vil regnskapsmessig tap ved avhendelse bety at avskrivningene har vært for små til å kompensere den verdiminering som har funnet sted. Dette kommer da til syne ved avhendelsen eller tilintetgjørelsen.

Om den historiske anskaffelsespris er nyttet som basis for avskrivningene, kan en gevinst som er oppnådd i en prisstigningsperiode, helt eller delvis være av en nominell karakter. En reell gevinst er det først når prisstigningsprosenten er mindre enn gevinsten regnet i prosent av anskaffelsesprisen. — I enkelte lands skatteregler er det tatt hensyn til dette momentet. Det gjelder bl. a.

Finland, Storbritannia og Canada, hvor gevinster utover summen av tidligere godkjente avskrivninger er skattefrie.

Skattereglene skiller ofte mellom såkalt spekulasjonsgevinst og vanlig salgsgevinst. Spekulasjonsgevinst kaller en det når bedriften selger driftsmidlet innen en viss, relativt kort tid etter ervervelsen. Denne fristen kan dog variere ganske sterkt fra land til land.

Videre er reglene mange ganger litt forskjellige for salgsgevinster og for assurancegevinster. Det er ikke uvanlig at assurancegevinster helt eller delvis fritas for skattlegging om assurancebeløpet nyttes til anskaffelse av et nytt driftsmiddel. Det gevinstbeløp som blir fritatt for skatt, må da gjerne nyttes til nedskrivning av det nye driftsmidlet.

#### **Kapitel 4. Økonomiske virkninger av de skattemessige avskrivningsregler.**

##### *Skattemessige avskrivninger og skattesatser.*

Utlikning av inntektsskatt for en bedrift gjøres i to trinn: Først beregnes bedriftens skattepliktige inntekt, og dernest beregnes skatten på grunnlag av inntekten og de fastsatte skattesatser. Tilstramning eller lettelse i bedriftsskattleggingen kan som følge av dette gjennomføres på to vis. Myndighetene kan endre reglene for hvordan den skattepliktige inntekt skal ansettes, eller de kan endre på de skattesatsene som gjelder.

Avskrivningsreglene virker inn når den skattepliktige inntekt blir ansatt, og vi skal i dette avsnittet drøfte hvordan endringer i avskrivningsreglene kan virke som en tilstramning eller lettelse i skattleggingen. Dette problemet er imidlertid for komplisert til at det kan drøftes generelt. Vi må nøye oss med å studere visse enkle eksempler. Selv om problemet ikke blir fullstendig klarlagt ved dette, får vi i hvert fall fram en del momenter som må gå inn i resonneringer ved mer kompliserte tilfelle.

Vi ser bare på tilfelle der vi kan gå ut fra at bedriften har en gitt utvikling i investeringer og inntekter (før avskrivning og skatt). Foreløpig vil vi også gå ut fra at skattesatsene ikke endres.

Bestemmelsene om de skattemessige avskrivninger virker inn på den skattepliktige inntekt og dermed på det beløp som betales i skatt, på to måter; nemlig gjennom regler om avskrivningsgrunnlaget og om avskrivningstempoet. Avskrivningstempoet vil avhenge både av hvilken avskrivningsteknikk som nyttes, og av den tid en lar avskrivningene skje over. Degressive avskrivninger — eksempelvis bruk av overprisavskrivninger — virker i retning av et høyt avskrivningstempo, mens progressive avskrivninger kan sies å virke til et lavt tempo. Ellers gjelder at jo kortere tid avskrivningene skjer over, dess hurtigere vil avskrivningstakten bli.

Reglene om hvordan avskrivningsgrunnlaget skal verdsettes, bestemmer størrelsen av det totalbeløpet som bedriften over en årrekke kan trekke fra den skattepliktige inntekt. Dette påvirker de samlede skatter i perioden. En bestemmelse om at avskrivningsgrunnlaget skal være kapitalobjektens gjenanskaffelsesverdi i stedet for anskaffelsesverdien, vil i perioder med stigende priser medføre at avskrivningene blir større; derved blir den skattbare inntekt mindre og virkningen blir som om skattesatsene hadde vært satt ned. I perioder med synkende priser vil derimot en slik bestemmelse virke som en forhøyelse av skattesatsene.

Reglene om avskrivningstempoet avgjør hvordan avskrivningene på et kapitalobjekt blir å fordele over tiden. For en bedrift som foretar én investering ved etableringen og siden ikke investerer, vil hurtig avskrivningstakt — f. eks. i form av overprisavskrivninger — føre til relativt lave skatter i bedriftens første leveår og relativt høye skatter i senere år (etterat anlegget er helt nedskrevet, men fremdeles intakt). Vi kan i dette tilfelle si at hurtig avskrivningstempo virker som en utsettelse av skatten, eller som en midlertidig skattekreditt. Vi kan også si at å heve avskrivningstakten virker på samme måte som å senke skattesatsene i bedriftens første år og så heve dem i bedriftens senere år. (I visse tilfelle — helst ved progressive skattesatser — kan også den samlede skatt over bedriftens levetid bli endret med avskrivningstempoet. Om den samlede skatt stiger eller avtar, kan det imidlertid ikke sies noe generelt om.)

Vi skal nå ta for oss et eksempel der den skattekreditt som følger av hurtigere avskrivningstakt, blir permanent, og deretter et eksempel der skattekreditten stadig vil stige.

Det første vil være tilfelle for en bedrift som år etter år investerer samme beløp. For denne bedriften betyr på lang sikt avskrivningstempoet ingenting for det beløp som årlig kan avskrives. Hvis avskrivningstempoet er lavt, vil bedriften ikke kunne avskrive meget på de siste års ervervelser, men den vil til gjengjeld ha en tilsvarende større beholdning å avskrive på. Er avskrivningstempoet hurtig, vil bedriften kunne avskrive meget på de siste års ervervelser, men bedriften vil nå ha relativt få «årganger» med investeringer som ikke er helt nedskrevet fra før. Vi kan stille opp følgende regel:<sup>1)</sup>

gjennomsnittlig årlig

avskrivningsprosent  $\times$  tallet på årganger investeringer det avskrives på  
= 100 (på lang sikt).

For en bedrift med konstante investeringer vil avskrivningstempoet følgelig (på lang sikt) ikke bety noe for den skatt bedriften betaler.

Hvis avskrivningstempoet plutselig heves, vil bedriften likevel midlertidig få mer å avskrive; den kan jo etter de nye reglene avskrive mer på hver enkelt

<sup>1</sup> Regelen gjelder når de årlige avskrivninger er fastsatt som en viss prosent av kapitalobjektets anskaffelsespris, og en over kapitalobjektets levetid har adgang til å avskrive nettopp dette beløpet.

«årgang» og den realkapital som ikke er helt nedskrevet, er på kort sikt uforandret. En hevning i avskrivningstempoet vil innebære at avskrivningene midlertidig kan økes, og derfor for en kortere tid bety at bedriften får mindre skatt. Hevningen av avskrivningstempoet vil altså i dette tilfelle få samme virkning for bedriften som om skattesatsene midlertidig var blitt senket. Dette er imidlertid, som nevnt, en korttidsvirkning. Etter hvert vil tallet på årganger investeringer som bedriften avskriver på, tilpasse seg det nye avskrivningstempoet, og avskrivningene vil gå mot det nivået de hadde før tempoet ble endret.

Vi har nå sett at hevning av avskrivningstempoet kan føre til en kortvarig skattelettelse som ikke følges av tilsvarende tilstramning senere — eller om vi vil si det slik: til permanent skattekreditt. La oss så se på et eksempel der skattekreditten stadig kan øke. Vi tar for oss en bedrift som over en periode stadig øker det beløp som årlig investeres. En slik bedrift vil på mange måter representere det «normale» i en ekspansiv økonomi. Sett at avskrivningsraten først er 10 pct. pr. år av anskaffelsesverdien på realkapitalen. Bedriften vil da årlig avskrive 10 pct. av anskaffelsesverdien av de samlede investeringer i siste tiårsperiode (jfr. formelen ovenfor:  $10 \times 10 = 100$ ). Hvis nå avskrivningsraten øker til 20 pct. pr. år, vil bedriften (etter en overgangsperiode på fem år) årlig avskrive 20 pct. av de samlede investeringer i siste femårsperiode, (jfr. formelen ovenfor:  $20 \times 5 = 100$ ). Ettersom investeringene stadig stiger, vil imidlertid 20 pct. av de siste 5 års investeringer utgjøre mer enn 10 pct. av de siste 10 års investeringer. Jo hurtigere avskrivningstempo, dess større beløp vil den «gjennomsnittlige årgang» investeringer som det avskrives på, representere. Avskrivningene vil derfor, når investeringene stadig stiger, på lang sikt bli høyere med høyt avskrivningstempo enn de vil bli med lavt tempo. Vi innser da at for en bedrift som stadig øker sine investeringer, vil et hevet avskrivningstempo virke på de skatter bedriften må betale, på samme måte som om skattesatsene var blitt permanent redusert. En slik bedrift kan sies å få en permanent og stadig voksende skattekreditt når avskrivningstempoet øker.

Ut fra analoge resonnementer kommer vi fram til at for en bedrift som stadig minsker sine investeringer, vil et hevet avskrivningstempo på lang sikt virke på bedriftens disponible inntekt som en hevning av skattesatsene<sup>1</sup>).

Ved analoge resonnementer kan vi også utlede virkningene på skattene til ulike bedrifter om avskrivningstempoet senkes. Virkningene vil da bli de motsatte av de vi nettopp har redegjort for.

Vi skal gå over til å drøfte det tilfelle at bedriftene i noen utstrekning stilles

<sup>1</sup> Vi innser imidlertid lett at den umiddelbare virkning også her blir som om skattesatsene skulle være senket, og den langsiktige virkningen kan aldri bli sterkere enn den kortsiktige virkningen. Hvis investeringene aldri opphører helt, vil bedriften alltid få noe permanent skattekreditt i tillegg til en del midlertidig skattekreditt. Hvis investeringene en gang opphører, vil nettovirkningen av at avskrivningstempoet settes opp, bli en utsettelse av skatten.

fritt med hensyn til avskrivningstempo. Dette vil vel i regelen føre til at de velger et forholdsvis høyt tempo. Overgangen til et høyt avskrivningstempo gir jo i alle fall en utsettelse av skattene. Virkningene av å innføre friere avskrivningsregler vil derfor stort sett bli de samme som av å innføre et hevet avskrivningstempo. Men ved frie avskrivninger kan også et nytt moment komme inn i bildet. Bedriftene vil kunne nytte den frihet de får, til planmessig å fordele avskrivningene over tiden, slik at skatten over bedriftens levetid minimaliseres. Dette poenget kan føre til at bedriften ikke avskriver så hurtig som råd er. Ved progressive skattesatser kan det eksempelvis lønne seg for bedriften å utjamne fluktuasjonene fra år til år i skattbar inntekt. I den utstrekning bedriftens ledelse mener å kunne forutsi den framtidige inntektsutvikling, kan avskrivningene avpasses med en slik utjamning for øye. Ved proporsjonal skattlegging vil fri avskrivningsrett bare kunne brukes til slik minimalisering av skattene i spesielle tilfelle — nemlig da en uten fri avskrivningsrett ikke kunne nyttiggjøre seg avskrivningsretten fullt ut. Denne muligheten oppstår i visse tilfelle der bedriften har små overskott (før avskrivninger) i enkelte år, og retten til å overføre underskott eller ikke-utnyttede avskrivninger, er begrenset.

Av det som er sagt ovenfor, framgår at virkningene av endringer i avskrivningsreglene kan bli meget forskjellig for bedrifter som utvider sitt kapitalutstyr og for bedrifter i stagnasjon. Virkningene vil imidlertid også bli forskjellig for bedrifter med lite kapitalutstyr og bedrifter med mye kapitalutstyr. For bedrifter uten realkapital er avskrivningsreglene<sup>1)</sup> uten interesse. Jo større verdien av realkapitalen blir, dess større betydning vil avskrivningsreglene få for den skatt bedriften betaler.

I begynnelsen av dette avsnittet pekte vi på at så vel skattesatsene som avskrivningsreglene vil virke inn på den skatt en bedrift med gitt inntekt (før skatt og avskrivninger) må betale. I mange situasjoner er det realistisk å gå ut fra at det samlede skattebeløp som skal utliknes på landets bedrifter, må betraktes som gitt. Det kan være rent finansielle årsaker til dette, eller myndighetene føler seg av andre grunner bundet i spørsmålet. Også i en slik situasjon vil det være mulig å innføre lempeligere avskrivningsregler, men dette forutsetter da at skattesatsene samtidig blir skjerpet<sup>2)</sup>. Virkningene av en slik skattereform — lempeligere avskrivningsregler og tilsvarende høyere skattesatser — vil bli en omfordeling av skattebeløpet mellom bedriftene. Det samlede skattebeløp vil bli som tidligere, men noen bedrifter vil betale mindre skatt enn før, andre vil måtte betale mer. Ekspanderende bedrifter med stor realkapital vil be-

<sup>1</sup> Leseren minnes om at vi her bare drøfter avskrivningsreglene for varige driftsmidler.

<sup>2</sup> Virkningen på skattebeløpet av en gitt endring i avskrivningsreglene (regnet i kroner) vil vokse proporsjonalt med (den marginale) skattesatsen i utgangssituasjonen. Den endring i skattesatsene som skal til for totalt sett å oppveie de skatteinntekter det offentlige vil vinne eller tape ved en gitt endring i avskrivningsreglene, stiger derfor også proporsjonalt med (den marginale) skattesatsen i utgangssituasjonen.

gunstiges på bekostning av bedrifter som har lite realkapital, eller som holder sin realkapital konstant.

Synsmåten har betydning når en skal vurdere forslag om lempninger i avskrivningsreglene. En må gjøre det klart for seg om det som tilsiktes, er virkninger som er spesifikke for lempninger i avskrivningsreglene — f. eks. en slik omfordeling av skattene mellom bedriftene som vi har omtalt ovenfor. Svært ofte vil nok dette ikke være tilfelle, idet hensikten snarere er å oppnå en alminnelig lempning i bedriftsbeskatningen. Hvis en finner at dette vil være berettiget, bør det overveies om det ikke vil være mer hensiktsmessig å senke skattesatsene enn å lempe på avskrivningsreglene. Disse synspunkter preger diskusjonen i de følgende avsnitt.

#### *Skattemessige avskrivninger, rentabilitet og risiko.*

I den private sektor vil i regelen investeringer bare bli satt i verk hvis en regner med at det vil «lønne seg» å investere; dvs. en stiller som krav at investeringene skal være rentable. Forsøk på å beregne rentabiliteten av en investering (på forhånd) vil alltid være forbundet med en del usikkerhet. Graden av usikkerhet i kalkylen uttrykker den risiko investeringen er forbundet med.

Vi skal i det følgende drøfte hvordan de skattemessige avskrivningsregler kan virke på rentabiliteten og risikoen av realinvesteringer. Det må tilføyes at i mange investeringskalkyler vil de faktorer vi her trekker fram, tillegges forholdsvis liten vekt. Andre forhold vil ofte være mer avgjørende. Med samme begrunnelse som i forrige avsnitt nøyer vi oss med å betrakte visse stiliserte tilfelle.

Vi går ut fra at det en investering kaster av seg før skatt betales, er uavhengig av hvordan avskrivningsreglene blir utformet. Videre regner vi med at skattesatsene er gitte. Endelig går vi ut fra at en ved rentabilitetsregningen vil interessere seg for avkastningen etter at skatter er betalt.

Endringer i avskrivningsgrunnlaget vil virke direkte på det beløp som bedriften får i disponibel inntekt over avskrivningsobjektets levetid. Det er dermed innlysende at å heve avskrivningsgrunnlaget er å bedre rentabiliteten av en realinvestering. Tilsvarende blir rentabiliteten av realinvesteringen dårligere hvis avskrivningsgrunnlaget senkes. Hvis en går over til å avskrive etter gjenanskaffelsesprisprinsippet, i stedet for å nytte anskaffelsesprisprinsippet, vil dette føre til at rentabilitetsforventningene bedres hvis en venter stigende priser; venter en synkende priser, vil rentabilitetsforventningene forverres.

Endringer i avskrivningstempoet virker i regelen ikke inn på den avkastning (etter skatt) bedriften får av avskrivningsobjektet over dets levetid — i hvert fall ikke ved proporsjonal skattlegging. Hurtigere avskrivningstakt betyr imidlertid det samme som å forskyve skatten mot de siste årene av kapitalobjektets levetid, og dette gir bedriften en rentegevinst. Også en øking i av-

skrivningstakten virker derfor til å bedre investeringens rentabilitet — det motsatte gjelder ved senking av avskrivningstakten.

Vi nevnte innledningsvis at rentabiliteten av en investering i regelen ikke kan fastslås helt sikkert på forhånd. Ofte vil avkastningen (før skatt) i de siste årene av avskrivningsobjektets levetid være særlig vanskelig å forhåndsbedømme. Særlig gjelder dette investeringer i konjunkturfølsomme næringer og investeringer i produksjonen av artikler som er populære — men der det er uvisst hvor lenge populariteten vil vare. En hurtigere avskrivningstakt gjør at avkastningen etter skatt skyves i retning mot kapitalobjektets første leveår (fordi skatten skyves i motsatt retning). Derved vil inntekten etter skatt i de senere årene ikke lenger spille så stor rolle som før i rentabilitetsberegningen. Risikoen ved investeringen minskes derved når avskrivningstempoet heves. Senkes avskrivningstempoet, kan vi ved et analogt resonnement vise at risikoen kan stige. Hurtig avskrivningstempo favoriserer visse former for risikobetonte investeringer. (Vårt resonnement gjelder bare slik risiko som er knyttet til uvisshet om den framtidige utvikling. En annen type risiko er eksempelvis uvisshet om forbrukernes etterspørselsstruktur: «kan denne varen slå igjennom?».)

Det er av interesse å jamføre de virkninger vi får for rentabilitet og risiko når avskrivningsreglene endres, med de virkninger vi får når skattesatsene blir endret. Vi legger samme forutsetninger til grunn for resonnementet som i det foregående, med den forskjell at vi nå tenker oss avskrivningsreglene gitt. En endring i skattesatsene virker i likhet med en endring i avskrivningsgrunnlaget direkte på det beløp bedriften får i disponibel inntekt over et kapitalobjekts levetid. Å senke skattesatsene vil således bedre rentabiliteten av realinvesteringer, mens å heve skattesatsene vil virke i motsatt retning. Noen virkning på risikoen av realinvesteringer får vi vanligvis ikke når skattesatsene endres. Avkastningen etter skatt vil nemlig i regelen fordeles over tiden på samme måte som før. Vi bør også merke oss at mens endring i avskrivningsreglene bare vil påvirke rentabiliteten av realinvesteringer (fordi bare realkapital er gjenstand for skattemessige nedskrivninger), vil en endring i skattesatsene påvirke rentabiliteten av real- og finansinvesteringer i samme grad.

Tenker vi oss at avskrivningsreglene og skattesatsene blir endret samtidig, slik at de samlede skatteinntektene fra bedriftene blir som før, er det vanskelig å si hvordan rentabiliteten av realinvesteringer blir påvirket. Hvis imidlertid avskrivningstempoet eller -grunnlaget økes samtidig som skattesatsene settes opp, vil i hvert fall rentabiliteten av realinvesteringer bli bedre i forhold til finansinvesteringer enn tidligere.

Risikoen ved en investering påvirkes av kombinerte endringer i avskrivningsregler og skattesatser som om vi skulle hatt en endring i avskrivningsreglene alene. Som det framgår av det vi har sagt foran, påvirkes nemlig risikoen ikke av endringer i skattesatsene.

*Produksjons- og fordelingsmessige virkninger av avskrivningsreglene.*

Ut fra slike resonnementer som er lagt fram i de to foregående avsnitt, trekkes det ofte vidtgående slutninger om avskrivningsreglenes konsekvenser for investeringenes volum og sammensetning, om avskrivningsreglenes produksjons- og fordelingsmessige virkninger osv. Vi vil i dette avsnittet vise hvor vanskelig det i virkeligheten er å trekke slike slutninger. Samtidig får vi framholdt noe av det som kan sies med sikkerhet om disse spørsmålene.

En analyse av de produksjons- og fordelingsmessige virkninger som kan følge av en endring i avskrivningsreglene, må ha to utgangspunkter. På den ene siden må vi undersøke hvordan bedriftens tilbud av varer og tjenester blir påvirket; på den andre siden må vi studere virkningene på etterspørselsiden.

Avskrivningsreglene vil neppe ha noen betydning for bedriftens tilbud av varer og tjenester så lenge vi regner med at produksjonsutstyret er gitt. På lengre sikt kan imidlertid avskrivningsreglene påvirke bedriftenes tilbud ved at de virker på investeringene.

I vår analyse av virkningene på etterspørselen vil vi skille mellom to tilfelle. I det ene tilfellet tenker vi oss at myndighetene (når det gjelder skattlegging av bedrifter) bare endrer avskrivningsreglene. I det andre tilfellet går vi ut fra at skatteinntaket fra bedriftene totalt sett skal holdes uforandret. Skattesatsene må da endres samtidig med at avskrivningsreglene endres.

I det førstnevnte tilfellet vil virkningene til dels preges av at skatteinntaket fra bedrifter totalt sett er gjort lettere eller er strammet til. Det er i dette tilfellet vanskelig å si noe om sluttvirkningene på etterspørselen. Etterspørselen etter investeringsvarer vil trolig endres. Om en investering skal komme i stand eller ikke, er avhengig av bedriftenes vilje og evne til å foreta investeringer. Investeringsviljen henger sammen med investeringenes rentabilitet. Avgjørende for investeringsevnen er at bedriften har likvider eller kan skaffe seg likvider i tilstrekkelig omfang til å finansiere investeringene. Som vi har sett i de foregående avsnitt, vil endringer i avskrivningsreglene i de fleste tilfelle både påvirke investeringsviljen og investeringsevnen. Innføres eksempelvis en hurtigere avskrivningstakt uten samtidig heving av skattesatsene, vil — om bedriftens inntekter før skatt ikke påvirkes — både investeringsevnen og investeringsviljen bli bedret. Bedriftenes etterspørsel etter investeringsvarer vil i dette tilfellet ganske sikkert øke. Hvordan det går med den totale etterspørsel er det likevel vanskelig å uttale seg om. Skatteinnbetalingene fra bedriftene (hvis deres inntekter før skatt ikke vokser sterkt) vil gå ned. Vil det offentlige da redusere sitt forbruk? Vil det offentlige kreve inn høyere skatter fra annet hold og dermed redusere disse gruppenes etterspørsel? Fordi vi ikke vet hvordan etterspørselen alt i alt endres, kan vi heller ikke si noe om virkningene på produksjon og inntektsfordeling. Vi kan strengt tatt ikke en gang si noe om virkningene på de private investeringene. Hvis nemlig produksjonen avtar, vil bedriftenes inntekt



før skatt trolig minke, og da kan også deres investeringsevne gå ned — selv om skattleggingen er mildere. Følgende kan imidlertid fastslås: Bedrifter med mye realkapital, og som har stigende investeringer, vil bli begunstiget i forhold til andre bedrifter når avskrivningstempoet eller -grunnlaget heves. Hvis forholdene ligger slik til rette at produksjonens volum ikke påvirkes, vil dessuten bedriftenes samlede nettodisponible inntekt øke, og investeringenes volum vil øke. Det offentliges og/eller konsumentenes inntekter og forbruk må i dette tilfellet bli tilsvarende redusert.

La oss så gå ut fra at det samlede skatteinntaket fra bedrifter holdes uforandret når avskrivningsreglene endres, ved at skattesatsene endres samtidig. Bedriftenes samlede investeringsetterspørsel kan i dette tilfellet skifte eller holde seg konstant. La oss gå ut fra at bedriftenes samlede investeringsetterspørsel ikke påvirkes. Totalletterspørselen vil da heller ikke bli endret — skatteinntektene er jo uforandret. På kort sikt vil vi i dette tilfellet ikke få noen virkninger på produksjonens samlede volum ettersom hverken tilbud eller etterspørsel er forandret. Nettodisponibel inntekt og investeringer blir imidlertid fordelt mellom bedriftene på en annen måte enn tidligere. Heves avskrivningstempoet eller -grunnlaget, vil således ekspanderende bedrifter med mye realkapital tjene på bekostning av bedrifter med lite realkapital og som har stagnert. Dette vil antakeligvis føre til at investeringene forskyves i retning av den førstnevnte gruppen bedrifter.

Vi har her bare omtalt kortsiktige virkninger på produksjon og inntektsfordeling. De mer langsiktige virkninger vil avhenge blant annet av hvordan bedriftenes tilbud endres.

#### *Avskrivningsregler som økonomisk-politisk virkemiddel.*

De foregående avsnitt i dette kapitlet har tatt sikte på å redegjøre for de virkninger en endring i avskrivningsreglene kan føre med seg. Vi har dermed et grunnlag for å vurdere avskrivningsreglene som økonomisk-politisk virkemiddel.

Det er en rekke forskjellige virkemidler myndighetene kan nytte i bestrebelsene for å nå de økonomiske mål de har satt seg. Blant disse virkemidlene er penge- og kredittpolitikken, prisregulering, valutaregulering, handelspolitikk, offentlige investeringer og skatte- og avgiftspolitikkk.

Når en skal fremme en viss økonomisk målsetting, må alle disse virkemidlene sees i sammenheng. Ofte vil samme mål kunne nås på flere ulike måter. Hvilke tiltak som skal treffes, blir da et spørsmål om hensiktsmessighet i de enkelte tilfelle, idet det blir tatt hensyn til hvordan de ulike tiltak virker inn på andre deler av den samfunnsøkonomiske målsetting. De ulike virkemidler kan således i forskjellig grad være alternativer eller supplementer til hverandre.

Viktige virkemidler innen skattepolitikken er skattesatsene og det kompleks

av regler som knytter seg til de skattemessige avskrivninger. Vi vil se litt på hvordan disse to gruppene av virkemidler kan erstatte eller supplere hverandre.

Endringer i avskrivningsreglene har som vi har sett, to ulike typer av virkninger:

- (1) «Generell» virkning: Nivået for skattleggingen av bedriftene endres.
- (2) «Spesielle» virkninger: Visse grupper av bedrifter begunstiges i forhold til andre. (Avgjørende er her bedriftens beholdning av realkapital og utviklingen i bedriftens investeringer.) Forholdet mellom rentabiliteten på finansinvesteringer og realinvesteringer endres. Risikoen ved visse typer investeringer minskes eller økes.

Den virkning vi har nevnt under punkt (1), vil også kunne frambringes ved at skattesatsene endres. Det synes etter dette hensiktsmessig å nytte de to virkemidlene slik:

- a) Hvis en bare ønsker å endre nivået for skattleggingen, er det mest hensiktsmessig bare å endre skattesatsene.
- b) Hvis en bare ønsker slike spesielle virkninger som er nevnt under punkt (2), kan en samordne endringer i avskrivningsreglene med endringer i skattesatsene. Å endre skattesatsene har her bare til hensikt å oppveie den virkning på skattnivået (for bedriftene sett under ett) som endringen av avskrivningsreglene fører med seg.
- c) Hvis en ønsker å få fram spesielle virkninger av den type som er nevnt under punkt (2) og samtidig ønsker en endring i nivået for skattleggingen, kan en i visse tilfelle få det ønskede resultat ved bare å endre avskrivningsreglene. Vanligvis må en imidlertid nytte begge virkemidler også når en har denne målsettingen: Først tilpasses da avskrivningsreglene slik at en får de ønskede «spesielle» virkninger — deretter tilpasses skattesatsene slik at en får det ønskede nivået for skattleggingen.

Ved oppstillingen av dette skjemaet har vi bare hatt slike endringer i skatte-reglene for øye som skal gjøres gjeldende for alle bedrifter. Hvordan vil det stille seg hvis myndighetene ønsker å føre en selektiv skattepolitikk, dvs. en skattepolitikk som «gjør forskjell» mellom bedriftene i den forstand at skattebeløpet ikke bare gjøres avhengig av driftsresultat og formue? I alminnelighet vil det da bli nødvendig med særregler for visse grupper av bedrifter. I de tilfelle da en ønsker å føre en selektiv skattepolitikk overfor bedrifter som nytter en bestemt gruppe kapitalobjekter — det kan gjelde realkapital med en særlig anvendelse eller realkapital kjøpt i et bestemt tidsrom — faller det naturlig å endre avskrivningsreglene nettopp for denne typen realkapital. Hvis en ønsker å føre en selektiv skattepolitikk overfor en bestemt bransje eller landsdel, kan skattesatser og avskrivningsregler nyttes overfor bransjen eller landsdelen etter de regler vårt skjema ovenfor antyder. Rent praktisk vil det imidlertid ofte være lettere å innføre særlige avskrivningsregler enn å innføre særlige skatte-

satser. Særlige avskrivningsregler kan derfor bli foretrukket i tilfelle der særlige skattesatser ville svare bedre til de mål en ønsker å realisere.

Vi har hittil sett bort fra det tradisjonelle krav om at de utliknede skattene bør oppfylle visse rettferdsprinsipper. Evne- og likhetsprinsippene er sentrale punkter ved utformingen av skattelovene. Avskrivningsreglene kan sees som utslag av et ønske om å behandle forskjellige skattytere mest mulig «rettferdig» på den måten at næringsdrivende som nytter realkapital i sin produksjon, skal få anledning til ved inntektsansettelsen å trekke fra utgiftene til disse produksjonsmidlene på linje med utgiftene til andre produksjonsfaktorer. Rettferds-synspunktet kommer her fram ved sammenlikning av skattesubjekter med mye og skattesubjekter med lite (eller ingen) realkapital.

Når en stiller som krav at «skattene skal være rettferdige», tenker en på noe annet enn at sluttresultatet av hele den økonomiske virksomhet skal være «rettferdig» eller «ønskelig». Dette gjør at det kan oppstå en konflikt mellom rettferdskravet og de mål en søker å fremme ved den økonomiske politikken (f. eks. å oppnå en viss inntektsfordeling og/eller å gi samfunnets produksjon et visst omfang og en viss sammensetning). Rettferdskravet setter en grense for hvor utstrakt en kan bruke skattereglene som virkemiddel i den økonomiske politikken.

## DEL II

---

### Kapitel 5. Avskrivningsreglene i Norge<sup>1</sup>).

#### *Sammendrag av bestemmelsene.*

De ordinære skattemessige avskrivninger i Norge er basert på anskaffelsesprisprinsippet. Det er anledning til å foreta avskrivninger på alle betydelige driftsmidler. Et viktig unntak er at kostnader i forbindelse med boligbygg — eneboliger så vel som leiegårder — ikke kan føres til fradrag i den skattepliktige inntekt.

Riksskattestyret gir veiledende regler om de avskrivningssatser som kan nyttes for ulike driftsmidler. Avskrivningene skal normalt foretas med like store årlige beløp. Det er således i alminnelighet ikke adgang til å overføre forsømte avskrivninger til fradrag i senere års inntekt. Dersom en bedrift i ett år har gått med tap, kan imidlertid tapet trekkes fra i den skattepliktige inntekt i de to etterfølgende år. For skogbrukere, som er den eneste gruppe næringsdrivende som fremdeles blir gjennomsnittsliknet, gjelder en utjamningsperiode på 5 år.

Skattelovene har også regler som i tillegg til de ordinære avskrivninger tillater overprisavskrivninger på nye, varige driftsmidler. Disse regler ble suspendert i 1950, og tillatelse til overprisavskrivninger blir nå bare gitt når særlige valuta- eller beredskapsmessige hensyn tilsier det. I forbindelse med utbyggingsprogrammet for Nord-Norge er det likevel bestemt at suspensjonen av adgangen til overprisavskrivninger ikke skal gjelde for skattytere i denne landsdelen.

For skattytere i rederinæringen er det for inntektsårene 1953 og 1954 innført adgang til forskottsavskrivning på kontrakt sluttet før utgangen av 1953. Det samlede fradrag er likevel begrenset til 10 pct. av anskaffelseskostnadene.

Samtidig med at overprisavskrivningene ble suspendert, ble det gitt regler om skattefrie avsetninger til fond for senere kjøp av driftsmidler. Slike avsetninger kan nå foretas med inntil 20 pct. av årsinntekten. Midlene settes inn på særskilte bankkonti og sperres. Båndleggingstiden er nå maksimalt tre år, mens den for avsetninger til og med inntektsåret 1953 var ubestemt. Kongen kan påby at midlene skal nyttes før de tre årene er gått eller innen en bestemt frist etterat båndleggingstiden er ute.

<sup>1</sup> Omfatter regler som er vedtatt i 1955 og gjeldende regler fra tidligere år.

For skattytere i Nord-Norge gjelder særlig gunstige avskrivningsregler. Som før nevnt gjelder suspensjonen av skattelovens regler om overprisavskrivning ikke for skattytere i denne landsdelen. Samtidig har de fått adgang til å foreta forskottsvis fradrag for de ordinære avskrivninger. Videre gjelder det spesielle regler for Nord-Norge om skattefrie avsetninger til gjenkjøpsfond.

Ved gevinstskattleggingen er den generelle regel at salgs- og assurancegevinster skal skattlegges i sin helhet. Ved salg av fast eiendom gjelder imidlertid spesielle regler. Fra 1947 er det alminnelig adgang til å fritta assurance- og erstatningsgevinster for skatt når assuranse (erstatningen) blir nyttet til anskaffelse av et nytt driftsmiddel. Tidligere gjaldt denne betingede adgangen til fritaking for skatt bare for assurancegevinster ved tap av skip.

#### *Regler om de ordinære avskrivninger.*

Hovedregelen om de avskrivninger bedriftene kan trekke fra ved beregningen av den inntekt som skal skattlegges, er gitt i skattelov for landet § 44, femte ledd, skattelov for byene § 38, fjerde ledd. Det heter her:

«Fra det antatte bruttobeløp av inntekten dras, foruten renter av skattyterens gjeld, alle utgifter som skjønnes å være pådratt til inntektens ervervelse, sikrelse og vedlikeholdelse. Til avdrag kommer således:

- a. ....
- b. ....
- c. Ordinære avskrivninger for verdiforringelse ved slit og foreldelse av skip, båtnøst, anlegg, maskiner, for driften av gårdsbruk, nødvendige hus og lignende betydelige driftsmidler, der er bestemt til varig bruk, dog kun i den utstrekning, hvori forringelsen ikke allerede måtte være tatt i betraktning ved befølgelsen av reglene under foranstående bokstaver a og b.»<sup>1)</sup>

Hvor stort driftsmidlet må være for at det skal sies å være betydelig, er ikke så lett å avgjøre. I regnskaps- og noteringsreglene (av 11. juli 1953 med senere endringer) for skattepliktige som driver jordbruk, gartneri eller skogbruk, har Riksskattestyret fastsatt at maskiner og redskaper innkjøpt til stykkpriser på kr. 500,— eller mer, skal aktiveres og avskrives. Innkjøp til lavere stykkpriser kan føres til fradrag med en gang som driftsutgift i året. En så kategorisk grense har en imidlertid ikke for andre næringer.

Skattelovene nevner en rekke eksempler på driftsmidler som kan avskrives. Men listen er ikke uttømmende. Hvilke andre driftsmidler som hører inn under bestemmelsene om avskrivninger, er for en del blitt fastslått ved rettspraksis. Størst strid har det stått om hvilke bygninger som kan gjøres til gjenstand for avskrivning. At driftsbygninger i jordbruket hører med, går direkte fram av

<sup>1</sup> Punktene a og b gjelder fradrag for driftsomkostninger som vedlikehold o. l.

loven. Andre driftsbygninger som fabrikkbygninger, blir også uten videre anerkjent som avskrivningsobjekter. Alminnelige bolighus blir ikke godkjent til avskrivning, således heller ikke leiegårder. Derimot kan forretningsbygninger bestemt til hotell, bevertningssteder, kontorer, butikker osv. gjøres til gjenstand for avskrivninger. Tvilsoomt blir det når en bygning nyttes dels i næring og dels til boliger. I slike tilfelle må en undersøke om forretningslokalene eller boligene utgjør den vesentlige del av bygningen. Når en skal avgjøre dette, må en ifølge Riksskattestyrets forskrifter se på leieverdien av lokalene og ikke på rominnholdet (Utv.<sup>1</sup>) VI s. 129). Når først vilkårene for å innrømme avskrivning på en bygning er til stede, skal det gis avskrivning på hele kostprisen. (Jfr. Thomle: Skattelov for byene, 9. utg. s. 262 og 263.) — Avskrivning på arbeiderboliger kan etter Riksskattestyrets oppfatning bare innrømmes når boligene er helt nødvendige for anleggets drift, og de — i samme grad som de egentlige driftsbygninger — vil reduseres i verdi hvis driften blir nedlagt. (Jfr. bl. a. Utv. VI s. 792.)

Avskrivning på grunn som fysisk sett er uforgjengelig, blir ikke tillatt som fradrag i inntekten. (Jfr. bl. a. Utv. IV s. 543.) Hvis derimot grunnen er beheftet med hjemfallsrett, dvs. at disposisjonsretten er tidsbegrenset, vil avskrivning på grunnen bli godkjent. (Utv. V s. 687.)

For bergverksdrift er det anledning til å skrive av kapitalkostnadene over den tid en regner det tar før forrådene er uttømt. Derimot er det ikke tillatt å gjøre fradrag for den verdiforringelse som finner sted i og med forrådsuttømmingen. På den annen side blir ikke en oppvurdering av formuesverdien på grunn av forråds størrelse skattlagt som inntekt. (Jfr. avsnittet: «Bestemmelsene om gevinstskattleggingen».)

Det går ikke fram av skattelovene hvordan avskrivningene skal foretas, hvilket avskrivningsgrunnlag som skal nyttes, og hvor store avskrivninger bedriftene kan foreta i de enkelte år. Skattelovene overlater til Riksskattestyret å gi likningsmyndighetene veiledende regler om dette.

I disse veiledende regler fra Riksskattestyret (i den etterfølgende tekst omtalt som Veiledningene) heter det at det er «driftsmidlets kostende for brukeren som skal avskrives». Det vil si at det er den historiske anskaffelsespris, eventuelt med tillegg av senere påkostninger, som skal legges til grunn for avskrivningene. Det spiller ingen rolle om prissituasjonen senere har endret seg.

Det skal gis fradrag for ordinære avskrivninger på driftsmidler også når disse er ervervet ved arv eller gave. Avskrivningsgrunnlaget er da den verdi driftsmidlet hadde da det ble overtatt.

Hvis et driftsmiddel delvis er framstilt ved eget arbeid, vil avskrivningsgrunnlaget bare kunne forhøyes med verdien av det egne arbeid i den grad

<sup>1</sup> Utv. står her for «Dommer, uttalelser m. v. i skattesaker og skattespørsmål» utgitt av utvalget for Ligningsnevndenes landsforbund.

skattyteren er inntektsliknet for dette arbeid. I bedrifter hvor anleggsarbeid er utført av bedriftens egne arbeidere, skal utgifter til lønn osv. til arbeiderne aktiveres og ikke føres til utgift i driftsregnskapet. Analogt vil en ikke kunne avskrive noe på oppalede dyr som ved sin tilvekst ikke tidligere er skattlagt som inntekt. (Jfr. Veiledningene.)

Når et driftsmiddel er ervervet med tilskott fra det offentlige, skal tilskottet trekkes fra i kostprisen før avskrivning kan foretas.

Når det gjelder de satser som tillates brukt ved avskrivningen av de forskjellige driftsmidler, dvs. den tid avskrivningen skal foregå over, har Riksskattestyret gitt veiledende satser for den årlige avskrivningsprosent. Satsene er angitt i prosent av anskaffelseskostnadene. Det er gjerne fastsatt en høyeste og en laveste sats, og det heter at likningsmyndighetene må nytte den sats som svarer til det virkelige forhold i det enkelte tilfelle. Avskrivningene foretas med like store årlige beløp. De oppstilte satsene er fiksert på grunnlag av den bruk en vanligvis gjør av de forskjellige typer av driftsmidler. Når et driftsmiddel er utsatt for særlig sterk slitasje (f. eks. ved skiftarbeid), kan det nyttes en avskrivningssats som er inntil 50 pct. høyere enn den som Riksskattestyret har fastsatt. Dette gjelder imidlertid ikke driftsmidler som etter sin art alltid er i kontinuerlig drift, da det ved fastsettelsen av avskrivningssatsene for slike driftsmidler er tatt hensyn til den sterkere slitasje ved slik drift.

Avskrivningsprosentene er bestemt uten hensyn til skrapverdien. Alminnelig praksis er at avskrivning blir tillatt helt ned til nullverdi. Ved fastsettelsen av avskrivningsprosenten er det regnet med at gjenstandens levetid vil forlenges ved vedlikehold. Det kan derfor gjøres samtidig fradrag i inntekten både for avskrivninger og vedlikehold på driftsmidler. Men det er selvsagt ikke adgang til å legge vedlikeholdskostnader som allerede er utgiftsført, til gjenstandens kostende og skrive av på det samlede beløpet.

Skal regnskapspliktige få fradrag i den skattepliktige inntekt, må avskrivningene virkelig være gjennomført i regnskapene (jfr. landssk.l. § 50, siste ledd, bysk.l. § 40, siste ledd). Det antas at likningsmyndighetene kan sette dette vilkåret også når skattyteren ikke er regnskapspliktig. (Jfr. Veiledningene s. 16.) Det er tilstrekkelig at en påstått avskrivning er gjennomført i regnskapet for et tidligere år, hvis det den gang ikke ble innrømmet noe inntektsfradrag for avskrivningen.

I landsskattelovens § 41, siste ledd (byskattelovens § 35) heter det at «utgifter, der kommer til fradrag ved inntektsansettelsen, henføres i alminnelighet til det tidspunkt da utgiften utredes». Ved forskjellige rettsavgjørelser er det slått fast at dette innebærer at fradrag for ordinære avskrivninger må finne sted etter hvert som forringelsen foregår. Det antas således at det ikke er adgang til å gjøre fradrag for flere års avskrivning under ett, og at forsømte avskrivninger heller ikke kan føre til en forhøyelse av avskrivningsprosenten for den gjenværende del av avskrivningsperioden. (Utv. VIII s. 97.) Riksskattestyret antar

at forsømte avskrivninger heller ikke kan tas igjen ved at avskrivningsperioden blir forlenget. På dette punkt foreligger det likevel rettsavgjørelser som går i begge retninger. (Utv. V s. 195 og s. 911, Utv. XI s. 279.) — Noe annet er at det før avskrivningsperioden løper ut, vil være adgang til å foreta en reduksjon av den anvendte avskrivningssats hvis en finner at driftsmidlet kan nyttes lenger enn opprinnelig antatt. En kan også øke avskrivningssatsen hvis driftsmidlet må antas å få en kortere levetid enn forutsatt.

Overføring av underskott til overskottsår er behandlet i et senere avsnitt.

I Veiledningene heter det at når et driftsmiddel ødelegges eller kasseres, kan den ikke-avskrevne del av kostprisen føres til utgift med en gang — eventuelt med fradrag av hva driftsmidlet kan realiseres for. Av Utv. IV s. 731 går det imidlertid fram at den skattepliktige ikke er forpliktet til å utgiftsføre hele det ikke-avskrevne beløp straks, men at han kan fortsette avskrivningene med den allerede fastsatte sats.

Avskrivning kan kreves for driftsmidler som er anskaffet i inntektsåret, og som altså ikke har vært så lenge som ett år i den skattepliktiges eie. Her gis det en avskrivning som svarer til driftstiden. Riksskattestyret uttaler ellers at en ikke bør sette ned avskrivningsprosenten ved kortvarig driftsstans. (Utv. IX s. 332.)

#### *Overprisavskrivninger.*

Bedriftene vil ofte se det som en fordel å få avskrevet kostbare driftsmidler i hurtig tempo. Som et middel til å avskrive slike produksjonsmidler hurtigere enn det de alminnelige avskrivningsbestemmelser gir adgang til, har det etter de norske skatteregler i lengre tid vært adgang til avskrivning på «overpris». En del av driftsmidlets kostende, overprisen, kan skrives av særlig hurtig, mens resten (normalverdien) skrives av på ordinær måte. De samlede avskrivninger på et driftsmiddel vil ikke bli påvirket av disse bestemmelsene. Denne adgangen ble gjort gjeldende for skip allerede fra 1916 og fra 1921 for alle ikke særskilt unntatte driftsmidler. Retten til overprisavskrivning ble ved lov av 22. desember 1950 med visse unntak opphevet for driftsmidler ervervet etter 20. oktober 1950. Denne suspensjonen er i lov av 25. juni 1954 forløpig gjort gjeldende for driftsmidler ervervet inntil 31. desember 1955. Da bestemmelsene om overprisavskrivning ennå gjelder i en viss utstrekning, bl. a. i Nord-Norge, og overprisavskrivningene gjennom så lang tid har inntatt en sentral stilling blant de norske avskrivningsregler, vil vi gjøre relativt utførlig greie for disse spesielle skattereglene.

Hjemmelen for ved inntektsansettelsen å gjøre fradrag for avskrivning på overpris for betydelige og varige driftsmidler, er gitt i landsskatteloven § 44, byskatteloven § 38. Til utfylling av lovbestemmelsene har Riksskattestyret gitt nærmere forskrifter om overprisavskrivningene. Disse forskrifter er bindende



for likningsmyndighetene, i motsetning til reglene for beregning av de ordinære avskrivninger, som bare er veiledende.

Som overpris regnes differansen mellom det beløp driftsmidlet koster skattyteren, og en «normalverdi» som likningsmyndighetene fastsetter. Normalverdien blir for tiden satt til hva driftsmidlet ville ha kostet ved utgangen av 1939 med et tillegg på 50 pct. For skip legger en til grunn den sannsynlige kontraheringspris ved utgangen av 1938 med et tillegg på 80 pct. For driftsmidler som har skiftet eier blir normalverdien satt til salgsværdien av et tilsvarende og like gammelt driftsmiddel ved utgangen av 1939 med et tillegg på 50 pct. For ferdige skip som har skiftet eier, gjelder særregelen at normalverdien fastsettes ut fra salgsværdien for et tilsvarende skip ved utgangen av 1938 med et prosentvis tillegg (eller fradrag) som avhenger av skipets alder. (Se rundskriv fra Riksskattestyret av 27. januar 1951.)

Loven har unntatt fra overprisavskrivning alminnelige forretningseidommer som er bestemt for og nyttet til kontorer, butikker, bevertningssteder, losjijhus, hoteller o. l.

For rederinæringen inneholder loven en særregel som gir rederiene adgang til å forlange fradrag for avskrivning på overpris, selv om det ervervede skip ennå ikke er ferdigbygd eller satt i drift når likningen foretas. Dette gjelder bare for skip kjøpt eller bygd i Norge. Er skipet kjøpt i utlandet eller kontrahert ved utenlandsk verksted, kan overprisavskrivning bare skje av inntekt som skipet selv har tjent inn. Riksskattestyret kan imidlertid — etter regler fastsatt av Kongen — gi dispensasjon fra denne bestemmelsen. Etter kongelig resolusjon av 23. september 1921 gis det automatisk dispensasjon for linjerederier når nyanskaffelsen er foretatt for å skifte ut eldre tonnasje, for å beskytte og utvikle eldre innarbeidde ruter, eller for å opparbeide nye ruter mellom steder hvor norsk skipsfart ikke allerede er tilfredsstillende representert. For andre rederier har det som hovedregel vært gitt dispensasjon når anskaffelsen har skjedd for å skifte ut skip som er over 12 år gamle, men ellers bare i spesielle tilfelle. — Riksskattestyret antar at uttrykket rederinæring også omfatter fangstvirksomhet på havet (Utv. X s. 95).

Adgangen til overprisavskrivning på andre driftsmidler enn skip er avhengig av om driftsmidlet pr. 1. januar i likningsåret kan sies å være ferdig eller tatt i bruk. Hvis en vesentlig del av en fabrikk som ikke er helt ferdigbygd pr. 1. januar, blir tatt i bruk i inntektsåret, antar Riksskattestyret at overprisavskrivning på den ferdigbygde del av fabrikk, vil være berettiget. (Uttal. av 24. september 1949.)

En lovregel om at det er anledning til å trekke fra inntekten tap som oppstår ved boligbygging ved at byggekostnadene overstiger bygningens normalverdi, gjelder nå bare for bygninger hvor oppføringen ble påbegynt før 22. desember 1950. Her forutsettes godkjenning av kommunen og vedkommende departement.

Ved Stortingsvedtak av 21. juni 1950 er det gitt regler om overprisavskriv-

ning på nyanlegg for økt ferrosilisiumproduksjon ved visse bedrifter. Når det gjelder særregler for Nord-Norge, vises til eget avsnitt.

Overprisen skal avskrives i løpet av 5 år. Det er ikke anledning til å fortsette med overprisavskrivningene utover den fastsatte 5-års periode (Uttal. av 1. april 1948). Det som ikke er avskrevet etter 5 år, overføres til ordinære avskrivninger og skrives av med den prosentsats som svarer til driftsmidlets gjenværende levetid.

Overprisavskrivningene må ikke utgjøre mer enn 50 pct. av skattyterens årsinntekt. Med årsinntekt menes her den samlede inntekt i kommunen etter kommuneskattelikningen (Utv. X s. 833). Inntekten i andre kommuner kan ikke regnes med ved beregningen av 50-pct.-grensen (Utv. X s. 904). — Skattyteren må, ifølge uttalelse av Riksskattestyret, i tillegg til ordinær avskrivning av normalverdien likevel alltid kunne kreve fradrag for overprisavskrivning til et beløp som svarer til ordinær avskrivning av overprisen (jfr. Utv. IX s. 187).

Bestemmelsen om at fradrag i inntekten bare kan kreves når det er gjennomført i skattyterens regnskaper, gjelder også for overprisavskrivninger.

Når det skrives av på overpris, skal det samtidig foretas ordinær avskrivning på normalverdien, og de to avskrivninger skal gjennomføres hver for seg.

*Loven av 22. desember 1950.*

Ved lov av 22. desember 1950 om midlertidig tillegg til skattelovene ble avskrivningsreglene lagt om. Hensikten var å utnytte avskrivningsreglene som ledd i den generelle økonomiske politikken.

Det viktigste ved loven var at den midlertidig opphevet adgangen til overprisavskrivning på nye driftsmidler, dvs. driftsmidler ervervet eller avtalt levert etter 20. oktober 1950. Det skulle bare gis dispensasjon hvis valuta- eller beredskapsmessige hensyn talte for det.

For det andre førte loven videre den nyskapning i norsk skatterett som kom med loven om engangsskatt av 1946, og åpnet adgang for bedriftene til på visse vilkår å foreta skattefrie avsetninger (gjenkjøpsfond) for senere kjøp av driftsmidler. De frigjorte midler skulle settes inn på sperrede konti og skulle bare kunne brukes etter nærmere bestemmelse av Kongen. Ved bruk av midlene skulle det nyervervede driftsmiddel skrives ned med det beløp som var tatt fra gjenkjøpsfondet.

Som et tredje punkt bestemte loven at beløp som svarte til 10 pct. av de avskrivninger som ble trukket fra inntekten i 1950, 1951 og 1952, skulle settes inn på særskilt konto i bank. Disse midlene skulle ikke kunne brukes uten vedtak av Kongen eller den han ga fullmakt.

Videre inneholdt loven regler om at reparasjoner og vedlikehold av bygninger bare ble tillatt trukket fra inntekten med en viss maksimumsprosent av bygningenes verdi, uansett de virkelige utgifter til reparasjoner og vedlikehold. — De reglene som er omtalt i de to siste avsnittene, er nå opphevet.

*De någjeldende særregler.*

De særbestemmelser om skattemessige avskrivninger som gjelder i dag, er samlet i to lover: lov av 28. juni 1952 nr. 18 og lov av 25. juni 1954 nr. 11. Den siste loven er for en del en gjentakelse av de bestemmelser som ble gitt i loven av 22. desember 1950.

Suspensjonen av adgangen til overprisavskrivning. Det heter i lov av 25. juni 1954 nr. 11 at fradrag i inntekten for overprisavskrivning på driftsmidler ikke skal gis for driftsmidler som blir ervervet i tiden fram til 31. desember 1955. Opphevelsen av adgangen til overprisavskrivning gjelder ikke når skriftlig avtale om levering av et driftsmiddel ble sluttet, eller oppføring av et anlegg ble påbegynt, før 20. oktober 1950. Det samme gjelder når ervervelsen bare kan skje med løyve fra offentlig myndighet, og slikt løyve er gitt før 20. oktober 1950. Overprisavskrivninger kan fortsatt nyttes for investeringer foretatt før 20. oktober 1950. Men da slike avskrivninger må være foretatt i løpet av en 5-års periode, betyr disse bestemmelsene at adgangen til å foreta overprisavskrivninger etter de generelle regler i skattelovene nå er meget liten. For svært mange bedrifter er den falt helt bort. Adgangen til å gi dispensasjon ut fra særlige valuta- eller beredskapsmessige hensyn gjelder ennå. Kongen kan videre gi samtykke til overprisavskrivning for driftsmidlet er levert og tatt i bruk.

Avsetning til fond for senere kjøp av driftsmidler. Reglene om adgang til slik avsetning har med visse mindre endringer vært gjeldende siden loven av 22. desember 1950 trådte i kraft. Bestemmelsene gjelder skattepliktige som bruker betydelige og varige driftsmidler i sin næring. Disse kan kreve fradrag i inntekten for avsetning til gjenkjøpsfond med inntil 20 pct. av årsinntekten i vedkommende kommune; likevel kan fradrag ikke gis for mindre beløp enn kr. 500,— for det enkelte år. Videre må fradraget ikke overstige det tredobbelte av det beløp den skattepliktige har fått godkjent til fradrag i inntekten som ordinær avskrivning. Denne siste begrensingen gjelder likevel bare for beløp som går over 3 pct. av likningsverdien av bygninger med tilhørende nødvendig tomtgrunn og 15 pct. av den verdi den skattepliktiges øvrige betydelige driftsmidler er satt i ved likningen.

Adgangen til slike skattefrie fondsavsetninger vil også bli begrenset når den skattepliktige kan kreve fradrag i inntekten for overprisavskrivning på betydelige driftsmidler eller for forskottsavskrivning på skip (se nedenfor). I slike tilfelle vil fradrag for avsetning til fond bare kunne gis for det beløp kravet om et slikt fradrag overstiger det den skattepliktige kan kreve i overprisavskrivning og forskottsavskrivning.

For at den skattepliktige skal få godkjent avsetning til gjenkjøpsfond som fradrag i inntekten, må det avsatte beløp settes inn på særskilt konto i bank.

De beløp som ble satt inn på slik særskilt bankkonto, ble etter de opprinnelige regler båndlagt for ubestemt tid. I loven av 25. juni 1954 er bånd-

leggingstiden begrenset til 3 år, slik at beløp som er avsatt av inntekten i 1953, 1954 og 1955 ikke vil kunne nyttes før henholdsvis 1. januar 1957, 1. januar 1958 og 1. januar 1959. Kongen, eller den han gir fullmakt, kan treffe vedtak om å frigi beløpene før 3-årsfristen er ute. Videre kan Kongen bestemme at beløp som er avsatt til gjenkjøpsfond, skal nyttes innen en bestemt frist etterat bindingstiden er utløpt, eventuelt etterat det er truffet vedtak om å frigi midlene.

Når et nytt driftsmiddel er ervervet, skal det nedskrives med et beløp som svarer til det som er tatt fra gjenkjøpsfondet, hvis det er brukt beløp avsatt av inntekt i 1953 (eller korresponderende regnskapsår). I endringslov av 28. mai 1955 er det bestemt at nedskrivningen bare skal foretas med 85 pct. av det som er tatt fra fondet, når det er nyttet beløp som er avsatt av inntekt i 1954 eller 1955 (eller korresponderende regnskapsår). Når det gjelder midler avsatt av inntekt i disse to årene, kan den skattepliktige i stedet for å nytte avsetningene til kjøp av nytt driftsmiddel velge å bli skattlagt for 85 pct. av midlene eller å skrive av et tilsvarende beløp på kostprisen for eldre driftsmidler anskaffet før 1. januar 1955.

Etter de oppgaver som foreligger utgjorde de frivillige fondsavsetningene for inntektsårene 1950 og 1951 ca. 31,5 mill. kr., for 1952 ca. 16,5 mill. kr., for 1953 ca. 20 mill. kr. og for 1954 ca. 50 mill. kr. Økingen i 1954 skyldes sannsynligvis lempningene i reglene fra 28. mai 1955.

Hvis midler som er satt inn på særskilt bankkonto, nyttes før utløpet av bindingstiden eller til annet formål enn til gjenkjøp av driftsmidler, vil det bli foretatt etterlikning av det beløpet som er nyttet.

Adgang til forskottsavskrivning på kontrakt for rederier. Som et motstykke til skattelovens tidligere særregler om overprisavskrivning på skip, ble det i loven av 25. juni 1954 åpnet adgang til fradrag for forskottsavskrivning på bindende kontrakt om levering av skip når kontrakten er sluttet i tiden 20. oktober 1950 til 31. desember 1953. Adgangen til fradrag gjelder inntektsårene 1953 og 1954. Det samlede fradrag er begrenset til 10 pct. av den kjente kostprisen, dvs. kontraktsummen med eventuelle påløpne tillegg.

Det er også her den begrensning at fradraget for forskottsavskrivning — sammen med eventuell overprisavskrivning for andre driftsmidler — ikke må være større enn 50 pct. av inntekten ved kommunelikningen for vedkommende år. Hvis det er adgang til å kreve fradrag for overprisavskrivning på kontrakten, kan ikke den skattepliktige kreve fradrag for forskottsavskrivning. Videre må eventuell rett til overprisavskrivning på annen kontrakt eller annet skip utnyttes før det kan gis fradrag for forskottsavskrivning, jfr. 50-pct.-regelen.

Tilsvarende fradrag kan også gis for ferdige skip hvis de ble kontrahert i tiden 20. oktober 1950 til 31. desember 1953.

Adgangen til forskottsavskrivning har ingen betydning for størrelsen av de ordinære avskrivninger. Disse skal fortsatt foretas på grunnlag av den fulle

kostpris. Forskottsavskrivning vil altså føre til at skipet blir fullt avskrevet 1—2 år tidligere enn etter de ordinære avskrivningsregler.

Avsetning til klassifikasjonsfond m. m. En form for fondsavsetning som det kan være grunn til å nevne i denne forbindelse, er den avsetning som har sin hjemmel i landsskatteloven § 44, byskatteloven § 38, punkt i. Her gis det adgang til fradrag i inntekten for «beløp, som ved skipsrederi, fangstvirksomhet på havet eller bergningsvirksomhet avsettes for å dekke utgifter til klassifikasjon eller kjelfond eller assuransepremie, for så vidt det ikke overstiger et rimelig mål». Riksskattestyret godkjenner i alminnelighet ikke fradrag for slike avsetninger med høyere beløp enn det en antar vil gå med til den forestående klassifikasjon, fordelt over klassifikasjonsperioden eller den tid som er igjen av denne perioden. Dette vil si at det hvert år i den fire-årige klassifikasjonsperioden skal avsettes en fjerdedel av klassifikasjonens sannsynlige kostende. (Utv. VII s. 171.) Ved lov av 30. juni 1954 er denne bestemmelsen utvidd til også å gjelde beløp som ved ervervsmessig luftfart avsettes for å dekke utgifter til periodiske overhalinger av fly.

Særregler for Nord-Norge. I forbindelse med utbyggingsprogrammet for Nord-Norge er det gitt særlige skatteregler for de tre nordligste fylkene. Disse reglene er gitt i lov av 28. juni 1952.

Lovens § 1 inneholder bestemmelser om fradrag i inntekten ved avsetninger til fond for anskaffelse av driftsmidler til bruk under utøvelse av næring i Nord-Norge. Det er også her gitt visse regler om størrelsen av avsetningene. Disse må i det enkelte år være på minst kr. 5 000,— for personer, selskaper og innretninger som plikter å betale kommuneskatt i Nord-Norge. For andre skattepliktige kan avsetningene ikke være mindre enn kr. 25 000,—. På den annen side må ikke avsetningene føre til at inntekten ved kommunelikningen i noe distrikt kommer under gjennomsnittet av inntektene i de to foregående år.

Ved kongelig resolusjon av 15. oktober 1954 er det bestemt at slike avsetninger skal nyttes til sitt formål innen ett år fra utgangen av det inntektsår avsetningen refererer seg til. Fristen begynner likevel ikke i noe tilfelle å løpe før 1. januar 1955. Denne tidsbegrensningen gjelder bare for personer og bedrifter som er skattepliktige i Nord-Norge. Det kan gis dispensasjon fra bestemmelsen når avsetningene i et enkelt år utgjør over kr. 10 000,—, eller når avsetningen samlet for inntektsårene 1951—1954, eller korresponderende regnskapsår, utgjør mer enn kr. 40 000,—.

Ved slike skattefrie avsetninger må skattepliktige i Nord-Norge stille sikkerhet for skatter med et beløp som svarer til 50 pct. av avsetningen. For andre skattepliktige skal departementet fastsette nærmere regler.

Når det kjøpes et nytt driftsmiddel, må dette straks skrives ned med et beløp som svarer til  $\frac{3}{4}$  av det som er tatt fra fondet. Setter den skattepliktige seg ut over de regler som gjelder for hvordan de avsatte midler kan brukes,

skal det straks foretas etterlikning. Det skal da svares etterskottsrenter av skattebeløpet.

I § 2 heter det at bestemmelsene om suspensjon av adgangen til overprisavskrivning ifølge lov av 22. desember 1950 ikke gjelder for Nord-Norge. Unntaksbestemmelsen er gjentatt i loven av 25. juni 1954. Fradrag i inntekten fro overprisavskrivning på skip kan imidlertid bare skje med samtykke fra Kongen eller den han gir fullmakt.

De kanskje mest vidtrekkende særregler finner en i § 3. Det heter her at skattyteren kan kreve forskottsvis fradrag for ordinære avskrivninger som ellers kunne bli foretatt i de 3 år som følger nærmest etter inntektsåret. Ellers vil renter i anleggstiden og utgifter ved flytning av bedrift kunne kreves fratrukket med like store beløp i minst 5 år.

Videre kan det kreves fradrag i inntektèn for avskrivning på arbeider- og funksjonærboliger når boligene må ansees nødvendige for anlegget eller virksomheten. Her fordres det altså ikke, slik som ved de alminnelige avskrivningsregler, at boligene mister en vesentlig del av sin verdi hvis anlegget eller virksomheten nedlegges.

Fradrag for overprisavskrivning kan kreves i alle tilfelle hvor det er anledning til å foreta skattemessig avskrivning på vedkommende driftsmiddel. Det vil i praksis si at også driftsmidler som ellers er unntatt fra adgangen til overprisavskrivning, kan gjøres til gjenstand for slik avskrivning. Dette gjelder alminnelige forretningseiendommer som er bestemt for og benyttet til kontorer, butikker, bevertningssteder, hoteller o. l. — Videre vil overprisavskrivninger kunne foretas for driftsmidlet er tatt i bruk. Her er det imidlertid en forutsetning at investeringen allerede er gjort, eller at bindende kontrakt er sluttet, på det tidspunkt avskrivning kreves.

Betingelsen for at de fradrag som er nevnt i § 3, skal komme i betraktning ved inntektsansettelsen, er at avskrivningsobjektet går inn under en godkjent plan for investering i Nord-Norge.

#### *Bestemmelsene om gevinstskattlegging.*

Lovhjemmelen for gevinstskattlegging av driftsmidler som er gjenstand for avskrivning, finner en i landsskattelovens §§ 43 (2. ledd) og 50 (4. ledd), byskattelovens §§ 37 og 40.

I § 43 (37) heter det at «gevinst ved avhendelse av faste eiendommer eller andre formuesgjenstander . . . . . regnes som inntekt for avhenderen . . . . . når de er ervervet av ham i anledning av næring eller forretningsforetagende eller er benyttet dertil». Her er det å merke at loven sier at drift av alminnelig gårdsbruk eller skogbruk ikke skal regnes til næring eller forretningsforetagende i denne sammenheng. (For skogbruk trådte denne bestemmelsen først i kraft fra og med skatteåret 1955/56, dvs. inntektsåret 1954.)

Det er fastslått, bl. a. ved en rekke høyesterettsdommer, at følgende former for eiendomsoverføring må sidestilles med salg når det gjelder adgangen til gevinstskattlegging: makeskifte, odelsløsning, ekspropriasjon og rekvisisjon (til eie) i forbindelse med krigssituasjon.

Liksom gevinst ved salg av driftsmidler skattlegges som inntekt, må også tap ved slikt salg kunne trekkes fra i inntekten. Dette går også direkte fram av landsskattelovens § 45, 1. ledd (byskattelovens § 39).

I skattelovens § 50 (40) lyder bestemmelsen om gevinstskattlegging av driftsmidler:

«Når skip, anlegg eller annet, hvis verdiforringelse ved slit og foreldelse, er tatt i betraktning ved inntektsansettelsen, tilintetgjøres ved forlis eller annen ulykke, og assurancesummen overstiger den nedskrevne verdi, blir overskuddet å beskatte som inntekt. Det samme gjelder, hvis desslike formuesgjenstander selges, og salgssummen overstiger den nedskrevne verdi. På lignende måte fremgås, hvor assurance- eller salgssummen ligger under den nedskrevne verdi, idet forskjellen i såfall kommer til fradrag i inntekten.»

Riksskattestyret har samtykket i at avskrivninger som har vært godkjent til fradrag i likningen i underskottsår, og som ikke har kommet skattyteren til gode, blir ført til fradrag i salgs- eller assurancesummen ved gevinstberegningen. (Uttal. av 4. mai 1937.)

Ved lov av 7. juni 1918 med senere tilleggslover er det gitt adgang til betinget fritaking for skatteplikt av assurancegevinst ved forlis eller tap av skip. Slik fritaking gjelder også gevinst ved salg av skip til utlandet og i særlige tilfelle ved overdragelse til innenlandsk kjøper (jfr. midlertidig lov av 27. juni 1947). Betingelsen for fritaking er at forsikrings- eller salgssummen blir nyttet til kjøp av ny tonnasje eller til nybygging. Fristen for kontrahering eller kjøp av ny tonnasje er sist ved kongelig resolusjon av 25. november 1955, satt til utgangen av 1957. Den nye tonnasje skal nedskrives med gevinstbeløpet.

Når det gjelder andre driftsmidler enn skip, er det ved lov av 21. februar 1947 gitt bestemmelser om betinget fritaking for inntektsskattlegging av gevinst oppstått ved forsikring, krigsskadetrygd eller annen erstatning for tap av driftsmidler i næring. Fritakingen gjelder når og i den grad forsikringssummen (erstatningen) blir brukt til å anskaffe et nytt tilsvarende driftsmiddel. Dette lovvedtaket gjelder bare gevinst ved tap av driftsmidler, ikke salgsgvinst. Fristen for gjenanskaffelse er satt til 3 år etterat det utgåtte driftsmiddel er tilintetgjort, men den løper ikke i noe tilfelle ut før ved utgangen av 1956. (Denne siste fristen er blitt forlenget flere ganger med 2 år hver gang.) Det skattefrie gevinstbeløp må nyttes til nedskrivning av det nye driftsmiddel. — Hverken denne nedskrivningen eller den nedskrivningen som er nevnt i forrige avsnitt, kan trekkes fra i inntekten.

Ved midlertidig lov av 3. juli 1953 er det gitt bestemmelser om fritaking for inntektsskattlegging for gevinst ved ekspropriasjon av fast eiendom når og

i den utstrekning erstatningen nyttes til ervervelse av annen fast eiendom. Denne loven får også virkning for visse driftsmidler i næring. Ervervelse av ny eiendom må skje innen en frist som fastsettes av vedkommende departement. Gevinsten eller den del av gevinsten som fritas for skatt, må nyttes til avskrivning på den nye eiendom når det etter vanlige regler er adgang til avskrivning. Skatt- yteren får da ikke fradrag ved inntektsansettelsen for slik nedskrivning.

I loven om særlige skatteregler i forbindelse med utbyggingsprogrammet for Nord-Norge (omtalt foran) er det også gitt enkelte regler om gevinstskattlegging. Beløp som ved anskaffelsen av et nytt driftsmiddel er tatt fra «fond for senere kjøp av driftsmidler», skal trekkes fra i kostprisen ved beregning av gevinst eller tap når driftsmidlet avhendes eller erstattes etter tap. — Videre kan gevinst ved salg av driftsmidler i næring utenfor Nord-Norge kreves fritatt for inntekts- skatt når og så langt salgssummen blir nyttet til å erverve driftsmidler til bruk i næring i Nord-Norge. Her må salgssummen være minst kr. 25 000,— for at skattefritaking skal kunne gis. Disse bestemmelsene gjelder også for gevinst oppstått ved forsikring, krigsskadetrygd eller annen erstatning for tap av drifts- middel i næring. For skip forutsetter bestemmelsene at det blir gitt samtykke fra Kongen eller den han gir fullmakt. Ved kongelig resolusjon av 15. oktober 1954 er det bestemt at salgs- og erstatningsbeløp som er fritatt for gevinst- skattlegging etter disse bestemmelsene, skal nyttes til sitt formål innen 5 år etterat salgs- eller erstatningsbeløpet er mottatt (oppebåret). Videre heter det at det skal stilles skattesikkerhet for 50 pct. av gevinstbeløpet. — Endelig kan Kongen samtykke i at gevinst ved avhendelse av driftsmiddel kan skattlegges etter særlige satser (10 pct. inntektsskatt til staten og 10 pct. til kommunen) når gjenstanden skal brukes som driftsmiddel i kjøperens næring.

#### *Overføring av underskott.*

Inntil inntektsåret 1950 var det for de fleste regnskapspliktige og for jord- brukere anledning til å utlikne underskott i ett år med overskottet i de to følgende år ved at den skattbare inntekt ble regnet ut på grunnlag av gjennomsnitts- inntekten i de tre siste år.

Ved lov av 13. juni 1952 ble gjennomsnittlikningen opphevet. Adgangen til å utlikne tap over en treårsperiode ble imidlertid opprettholdt ved at det ble tatt inn en bestemmelse om at det ved inntektsansettelsen kan kreves fradrag for underskott som den skattepliktige har hatt i de 2 foregående år. Det heter at underskott i et tidligere år skal være fratrukket i sin helhet før det gis fradrag for underskott i et senere år. Vilkåret for at en slik overføring kan finne sted, er at underskottet i det enkelte underskottsår er på kr. 1 000,— eller mer. (Jfr. også lov av 30. juni 1954.)

Regelen i forrige avsnitt gjelder for all næringsvirksomhet, bortsett fra skogbruk hvor den skattepliktige inntekt nå beregnes som gjennomsnittet av inntektene i de siste fem år.



*Forslag fra Skattelovutvalget av 1947 til endringer i de norske reglene.*

Skattelovutvalget av 1947 har i innstilling den 30. april 1955 satt fram forslag om en del endringer i de reglene som er nevnt foran. Vi skal her gjengi hovedpunktene i endringsforslagene.

**Ordinære avskrivninger.** Et flertall i utvalget (7 medlemmer) foreslår å opprettholde de gjeldende lovbestemmelser for ordinære avskrivninger, men vil innføre betydelige forenklinger i de veiledende regler om avskrivning på driftsmidler. Flertallet går bl. a. inn for at driftsmidlene samles i få og større grupper med én veiledende sats for hver gruppe. Flertallet foreslår videre at Riksskattestyret får adgang til å fastsette bindende regler om beløpsgrenser for avgjørelsen av spørsmålet om et driftsmiddel kan utgiftsføres i anskaffelsesåret.

Et mindretall på 6 medlemmer antar at det ikke bør settes slike beløpsgrenser, men mener at avgjørelsen som hittil må avhenge av anskaffelsens relative betydning. Dette mindretallet foreslår ellers innført et degressivt avskrivningssystem, slik at avskrivning skjer på grunnlag av den til enhver tid nedskrevne verdi med årlige maksimumssatser som varierer fra 30 til 5 pct. etter driftsmidlets art og levetid.

**Ekstraordinære avskrivninger.** Flertallet foreslår at det blir åpnet adgang til å avskrive ekstraordinært en bestemt del av kostprisen for driftsmidler (likevel ikke person-, vare- eller lastebiler). Denne delen er foreslått satt til 30 pct. for skip og fly, og for andre driftsmidler fra 25 pct. til 10 pct. etter levetiden. Denne ekstraordinære avskrivningen foreslås ikke begrenset i forhold til skattyternes inntekt, som tilfellet har vært med overprisavskrivningene, men forutsettes fordelt over minimum 4 år. Etter utløpet av de første 6 år etter anskaffelsen foreslås satsene satt ned til det halve. Flertallet går videre inn for at det i en viss utstrekning gis adgang til slik avskrivning også på kontrakter om anskaffelse av driftsmidler. De ordinære avskrivninger skal foretas på kostpris uten fradrag av det beløp som svarer til den tillatte «åpningsavskrivning». Flertallet foreslår at det i tider med investeringspress blir gitt adgang til å binde et beløp som svarer til halvparten av den foretatte åpningsavskrivning. Under særlige forhold skal satsene for slik avskrivning kunne forhøyes i bestemte tidsrom — enten generelt eller for enkelte næringsgrupper.

Ved siden av det nevnte forslag om degressive avskrivninger foreslår det samme mindretallet at det blir innført adgang til ekstraordinær avskrivning når et driftsmiddel er anskaffet til en særlig høy kostnad for å gjøre særskilt tjeneste eller for å utnyttes i en forbigående konjunktur.

Et annet mindretall på 1 medlem vil begrense flertallets forslag om åpningsavskrivning til å gjelde skip, fly, bygninger og andre driftsmidler med minst 20 års levetid. Dette mindretallet foreslår at det for andre driftsmidler (med levetid under 20 år) blir tillatt avskrevet årlig inntil 50 pct. av den til enhver tid nedskrevne verdi, med den begrensning at slike avskrivninger tilsammen

ikke må overstige 50 pct. av den skattepliktige inntekt ved kommunelikningen. Dette medlem slutter seg subsidiært til flertallets forslag.

Gevinstskattlegging. Utvalget foreslår en alminnelig adgang til å oppnå skattefritaking for gevinster som oppstår ved frivillig salg av driftsmidler, når gevinsten nyttes til å anskaffe et nytt driftsmiddel. Det bør ikke som nå være et vilkår at det nyanskaffede driftsmiddel er av samme art. Det skal etter forslaget bli adgang til å oppnå betinget skattefritaking uten søknad i hvert enkelt tilfelle.

Fristen for gjenanskaffelse foreslås satt til 8 år for skip og fly og til 4 år for andre driftsmidler, men med adgang for Kongen til å forlenge fristene og for vedkommende departement til å gi dispensasjon, slik at fristen forlenges under særlige forhold. En fraksjon på 4 medlemmer av utvalget foreslår at fristen for gjenanskaffelse av skip og fly settes til 10 år. Utvalget går inn for at rederiene beholder den nåværende adgang til å velge hvilket nyanskaffet skip som skal nedskrives med den betinget avsatte gevinst. En slik adgang foreslås også for fly. For andre driftsmidler enn skip og fly skal etter forslaget gevinsten brukes til nedskrivning av det driftsmiddel som blir anskaffet først. Nedskrivning skal foretas med en gang det nye driftsmiddel er anskaffet.

Åpningsavskrivning blir bare tillatt i den utstrekning maksimal åpningsavskrivning er større enn den gevinst som er avsatt skattefritt på betingelse av at nyanskaffelse finner sted.

Overføring av underskott. Utvalget foreslår at alle skattytere blir gitt adgang til å overføre underskott til fradrag i inntekt i de 10 år som følger etter underskottsåret. Det skal etter forslaget gis regler som begrenser adgangen til å overføre underskott i akkord- og konkurstilfelle.

## Kapitel 6. Avskrivningsreglene i andre land<sup>1</sup>).

### *Danmark.*

Ordinære avskrivninger. Den danske statsskattelovs § 6 gir hjemme for fradrag i den skattepliktige inntekt for avskrivninger på varige driftsmidler. Det er adgang til fradrag i inntekten for

«driftsomkostninger, dvs. de udgifter, som i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten, herunder ordinære afskrivninger.»

Det kan foretas ordinære avskrivninger på varige driftsmidler hvor verdien av driftsmidlet ikke blir opprettholdt ved normalt vedlikehold. Således kan skip, maskiner og inventar som nyttes i næring, gjøres til gjenstand for avskrivning. Det samme gjelder fabrikk- og verkstedbygninger, lagerbygninger, garasjer o. l. og driftsbygninger i jordbruket. Derimot er hovedregelen at en

<sup>1</sup> Omfatter regler som er vedtatt i første halvår 1955 og gjeldende regler fra tidligere år. For Danmark og Sverige har vi også tatt med regler som er vedtatt i siste halvår av 1955.

ikke kan skrive av på kontor- og forretningsbygninger eller på leiegårder og andre boligbygg. Når det gjelder bygninger som hoteller, stormagasiner osv., kan imidlertid avskrivningsfradrag bli tillatt hvis bygningen er utsatt for særlig sterkt slit.

Det er driftsmidlets anskaffelsesverdi som danner grunnlaget for avskrivningene. I tilfelle hvor det er adgang til å foreta ekstraordinære avskrivninger på en del av driftsmidlets verdi, er det den resterende del av anskaffelsesverdien som gjøres til gjenstand for ordinær avskrivning.

Anskaffelseskostnadene avskrives med like store årlige beløp over driftsmidlets brukstid. Det har etter hvert dannet seg visse normalsatser for den brukstid en regner med for de forskjellige driftsmidler. Disse satsene, som gjelder nye driftsmidler, er bare veiledende. Når særlige forhold tilsier det, er det adgang til å nytte andre satser.

Her ska nevnes noen av de viktigste normalsatsene. For dampskip er satsen 4 pct. av anskaffelseskostnadene pr. år, for motor- og dieselskip 5 pct. og for tankskip 8 pct. De aller fleste bygninger vil normalt bli avskrevet med 1—2 pct. pr. år, f. eks. fabrikkbygninger med 2 pct. og driftsbygninger i jordbruken med 1—1½ pct. Satsene for maskiner og inventar varierer en del. For mange maskiner er avskrivningssatsen 10 pct. Inventar avskrives ofte med 5 pct. pr. år. For personbiler er den vanlige satsen 15 pct, for drosjer, vare- og rutebiler 20 pct. og for tankbiler 25 pct.

Når en bestemt avskrivningssats er fastlagt, er det vanligvis ikke anledning til senere å gå over til en annen sats. En slik overgang vil bare bli tillatt hvis det blir klart at den beregnede brukstid er satt vesentlig for høyt eller lavt, eller hvis det skjer en markert endring i den bruk en gjør av driftsmidlet.

Twistspørsmål om avskrivningssatsene kan bringes inn for landsskatteretten.

Avskrivninger som skattyteren helt eller delvis har latt være å foreta i ett år, f. eks. på grunn av underskott eller utilstrekkelig skattbart overskott, kan ikke utnyttes skattemessig i senere år ved avskrivning etter en høyere sats eller ved å forlenge avskrivningsperioden.

Så lenge driftsmidlet er i bruk, kan det bare skrives ned til den sannsynlige skrapverdi. Er det vanskelig å bestemme denne verdien, blir den i alminnelighet fastsatt til et beløp som svarer til ett års avskrivning.

Hovedregelen er at bare skattytere som fører et fyllestgjørende regnskap, har rett til å gjøre fradrag for avskrivninger. Andre skattytere som skifter ut et driftsmiddel vil kunne oppnå en tilsvarende kompensasjon ved at de har anledning til å trekke driftsmidlets anskaffelseskostnader fra den skattepliktige inntekt. Har driftsmidlet innbrakt noe ved utskiftningen, skal dette beløpet komme i fradrag. Skattytere som ikke fører regnskap, kan imidlertid foreta avskrivning på driftsmidler som koster kr. 1 000,— eller mer i anskaffelse, hvis vedkommende driftsmiddel føres opp særskilt i selvangivelsen med opplysning om anskaffelsesverdi og foretatte avskrivninger.

For regnskapspliktige skattytere blir det antatt at avskrivningene må være gjennomført i regnskapene for å kunne komme til fradrag i den skattbare inntekt. Dette gjelder i alle fall for aksjeselskaper (jfr. aktieselskapslovens § 42).

Ekstraordinære avskrivninger. Adgang til å foreta ekstraordinære avskrivninger ble innført under den annen verdenskrig og har vært gjeldende siden. Disse avskrivningene har hjemmel i de årlige finanslover, sist gitt i finansloven for finansåret 1. april 1955 til 31. mars 1956. I sirkulære fra Skattedepartementet av 6. april 1955 er det kunngjort en del endringer i reglene gjeldende fra og med 12. mars 1955. Dette betyr at det til dels gjelder forskjellige regler etter som vedkommende driftsmiddel er anskaffet før eller etter sistnevnte dato.

Den del av anskaffelseskostnadene som kan gjøres til gjenstand for ekstraordinær avskrivning, blir bestemt som en viss prosent av kostnadsbeløpet.

Etter finansloven for året 1955—1956 er det adgang til å foreta ekstraordinære avskrivninger på skip. Etter 12. mars i år kan slike avskrivninger først ta til i det regnskapsåret byggingen eller ombyggingen blir påbegynt, mens det før var tillatt å foreta ekstraordinære avskrivninger allerede i det året kontraheringen fant sted. Det er ikke adgang til å avskrive ekstraordinært på skip som kjøpes ferdigbygd. Tidligere var det imidlertid tillatt å foreta slike avskrivninger på ferdigbygde skip som ble kjøpt i utlandet.

Halvparten av skipets anskaffelsesverdi kan avskrives ekstraordinært i løpet av 10 år. Avskrivningene kan fordeles over 10-års-perioden slik som skattyteren selv ønsker det, men med den begrensning at de ekstraordinære avskrivninger ikke noe år kan overstige  $\frac{1}{6}$  av de samlede anskaffelseskostnader. Det betyr at den delen av anskaffelseskostnadene som faller på ekstraordinære avskrivninger, kan avskrives på minimum 3 år.

Det blir også innrømmet ekstraordinære avskrivninger på bygninger som oppføres eller bygges om for å sette i gang ny produktionsvirksomhet eller for å utvide, omlegge eller modernisere en bestående virksomhet.

Det kan foretas ekstraordinære avskrivninger på  $\frac{2}{5}$  av anskaffelseskostnadene (eventuelt ombyggingskostnadene). Også her må avskrivningene være foretatt innenfor en 10-års-periode, regnet fra begynnelsen av det regnskapsår bygningen blir fullført. Innenfor denne perioden kan skattyteren fordele avskrivningene etter eget ønske, men slik at de ekstraordinære avskrivninger i et enkelt år ikke må overstige 25 pct. av de  $\frac{2}{5}$  av anskaffelses- eller ombyggingskostnadene som avskrivningen omfatter. «Overprisen» for bygninger kan altså ikke avskrives på mindre enn 4 år.

Endelig er det adgang til å gjøre fradrag i den skattepliktige inntekt for ekstraordinære avskrivninger på nye maskiner og liknende driftsmidler. Bestemmelsen omfatter foruten maskiner også rullende materiell og fabrikk- og verkstedinventar, men ikke inventar i kontorer og butikker. Betingelsene for slike avskrivninger er de samme som er nevnt ovenfor for bygninger, eller at

driftsmidlene er anskaffet i forbindelse med et bestående anlegg. I siste fall er det ikke nødvendig at det dreier seg om en produksjonsvirksomhet.

Ekstraordinære avskrivninger kan for maskiner og liknende driftsmidler foretas på halvparten av anskaffelseskostnadene. Avskrivningene må skje innen en periode på 5 år. I et enkelt år kan ikke avskrivningene overstige  $\frac{1}{3}$  av den halvpart som kan gjøres til gjenstand for ekstraordinære avskrivninger, dvs. at denne delen av anskaffelseskostnadene ikke kan avskrives over mindre enn 3 år. Ekstraordinære avskrivninger kan nå bare foretas fra leveringsårets begynnelse. Under visse forutsetninger kunne skattytere som fører regnskap, tidligere foreta slike avskrivninger allerede fra bestillingsårets begynnelse.

Hvis skattyteren ikke har skrevet av hele det tilståtte beløp innen det tidsrom som er fastsatt for ekstraordinære avskrivninger, skal det gjenstående beløp fordeles jamt over den tid som står igjen for de ordinære avskrivninger.

Gevinstskattlegging. Etter statskattelovens § 5 a gjelder det generelt at gevinst ved salg av den skattepliktiges eiendeler ikke skal regnes med i skattepliktig inntekt, uten når det kan sies å foreligge spekulasjon, eller når salget er et ledd i skattyterens næring. På samme måte er en ikke fradragsberettiget ved tap.

For driftsmidler som ikke kommer inn under unntaksregler, vil således differansen mellom salgssummen og driftsmidlets nedskrevne verdi vanligvis ikke bli skattlagt. En slik skattefritaking gjelder for skip og bygninger.

Ved salg av maskiner, inventar og liknende driftsmidler skal den delen av gevinsten som overstiger 30 pct. av anskaffelsesverdien, skattlegges. Ved salg av et enkelt driftsmiddel skal maksimalt skattlegges den delen av gevinsten som overstiger kr. 500,—. Ved samlet avhendelse i forbindelse med bedriftens realisasjon eller avståelse er grensen kr. 5 000,—.

Når skip, bygninger, maskiner o. l. som har vært gjenstand for ekstraordinære avskrivninger, gir gevinst ved salg eller gjennom utbetaling av assurance eller erstatning, skal det foretas en omregulering av de inntektsansettelser som har vært påvirket av disse avskrivningene. Inntektene skal forhøyes med differansen mellom de samlede foretatte avskrivninger og det som kunne vært avskrevet ordinært. De samlede reguleringer av inntektsansettelsene kan likevel ikke overstige den gevinst som er oppnådd. Disse reglene gjelder bare for driftsmidler som har vært gjenstand for ekstraordinære avskrivninger etter bestemmelsene av 6. april 1955. Ellers skal regulering bare skje når skip eller bygning selges med gevinst innen 15 år etter begynnelsen av det regnskapsår da skattyteren hadde adgang til å ta til med de ekstraordinære avskrivningene. For maskiner, inventar osv. er den tilsvarende fristen 5 år.

Forsikringsgevinster blir ikke skattlagt.

En dom i landsskatteretten tyder på at det ved beregning av gevinst eller tap ved salg av driftsmidler kan gjøres fradrag for avskrivninger som skattyteren tidligere ikke har kunnet utnytte skattemessig.

Overføring av underskott. Etter de gjeldende danske bestemmelser er det ikke adgang til å overføre underskott til fradrag i senere års overskott.

Forslag til endringer i de nåværende regler. De danske skatteregler er for en stor del i støpeskjeen. Den 11. mai 1954 ble det lagt fram en rekke forslag til nye lover. I forslaget til ny statsskattelov ble det bl. a. foreslått å oppheve den nåværende bestemmelse om at en del av salgsgevinsten for maskiner, inventar o. a. skal være skattefri. Gevinst ved utbetaling av forsikring eller annen erstatning skal etter forslaget skattlegges i samme utstrekning som salgsgevinster. Det er også gjort framlegg om at forsikrings- og erstatningsgevinster kan fritas for skattlegging hvis forsikrings- eller erstatningsbeløpet nyttes til anskaffelse av nye varige driftsmidler. Det nye driftsmiddel skal da ved anskaffelsen nedskrives med gevinstbeløpet. Endelig blir det foreslått at et nettounderskott i et skatteår skal kunne overføres til fradrag i den skattbare inntekt i de 3 nærmest følgende skatteår. Overføringen skal skje slik at underskottet først søkes utliknet mot inntekten i det nærmest følgende år, en eventuell rest overføres til neste skatteår osv.

I mars 1955 er det lagt fram forslag om endringer i de nåværende bestemmelser om adgangen til ekstraordinære avskrivninger. Etter forslaget skal overprisen på maskiner reduseres fra 50 til 30 pct. av anskaffelseskostnadene. Adgangen til å foreta ekstraordinære avskrivninger på kontrakt foreslås opphevet for maskiner. For bygninger skal den delen av anskaffelseskostnadene som kan gjøres til gjenstand for ekstraordinære avskrivninger settes til 30 pct., mens den nå er 40 pct. For skip vil det etter forslaget bare bli anledning til ekstraordinære avskrivninger på nybygginger eller ombygginger. Overprisen blir som før halvparten av kostnadene ved anskaffelsen, men dette beløpet vil nå bare kunne avskrives med 25 pct. pr. år. Det er også gjort framlegg om adgang til skattefrie avsetninger til fond for senere kjøp av driftsmidlene. Disse fondsavsetningene skal ikke kunne overstige 10 pct. av årsinntekten. De nye driftsmidler skal nedskrives med et beløp som svarer til det som er tatt fra fondet.

#### *Finnland.*

Avskrivninger. I § 25 i «lag om inkomst- och förmögenhetsskatt» av 19. november 1943 heter det at det ved inntektsansettelsen skal gjøres fradrag for «kostnader för inkomstens förvärvande och bibehållande». § 26 inneholder en oversikt over slike kostnader. Blant disse kostnadene er:

«årlig, skälig värdeminskning å byggnader, maskiner och inventarier samt andra med dem jämförliga föremål, vilka den skattskyldige använt i annan förvärvsverksamhet än lant- och skogshushållning, ävensom å mot vederlag anskaffad patent — och annan sådan rättighet, så och genom användning förorsakad värdeminskning å gruvor, stenbrott, torvmossar och annan sådan egendom.»

En videre utforming av disse bestemmelsene er gitt i forordning av 11. januar 1944 med senere endringer.

Driftsmidler med en beregnet brukstid på maksimum 3 år kan føres til utgift med sitt fulle beløp i anskaffelsesåret.

Boligbygg kan gjøres til gjenstand for avskrivninger. Det samme gjelder administrasjons- og andre forretningsbygninger.

Det er fastsatt visse maksimalsatser for de årlige avskrivninger. Satsene refererer seg til bestemte prosent av anskaffelseskostnadene. For fabrikkbygninger, kraftstasjoner og forretningsbygninger er satsen 5 pct. når bygningen er av tre og  $2\frac{1}{2}$  pct. hvis den er av stein. De fleste maskiner avskrives etter 8 pct., mens satsen for kontorutstyr er 10 pct. Maskindrevne skip av jern kan avskrives med 6 pct., andre fartøyer av jern (lektre o. a.) tillates avskrevet med 10 pct. og skip av tre med 12 pct. pr. år. For biler er satsene 20 pct. for personbiler, 25 pct. for laste- og rutebiler og 20 pct. for andre biler.

I særlige tilfelle kan det gis tillatelse til en hurtigere avskrivning enn det de fastsatte maksimumssatser forutsetter. Dette gjelder når driftsmidlet er utsatt for større slitasje enn det som er «vanlig», eller når det er sannsynlig at vedkommende driftsmiddel bare lar seg nytte med fordel i en begrenset tid. Kan skattyteren godtgjøre at driftsmidlet på grunn av den tekniske utvikling eller av annen årsak ikke lenger kan nyttes med fordel, er det adgang til å skrive ned driftsmidlet til den gjenstående salgsverdi. Det samme gjelder når verdiminskningen som følge av den fysiske nedslitning skjer i et raskere tempo enn det som motsvares av avskrivningene.

I forordning av 18. september 1953 ble det bestemt at hvis prisnivået hadde steget vesentlig siden driftsmidlet ble anskaffet, skulle de avskrivningsbeløp som er fastsatt etter bestemmelsene ovenfor, multipliseres med en koeffisient som fastsettes særskilt hvert år. Denne regelen ble gjort gjeldende for inntektsåret 1953. Ved forordninger av 29. november 1954 ble bestemmelsen opphevet igjen, slik at avskrivningene for inntektsåret 1954 blir fastsatt på grunnlag av de faste avskrivningssatsene anvendt på den historiske anskaffelsespris.

Hvis driftsmidlets anskaffelseskostnader er avskrevet i sin helhet, er det ikke adgang til å foreta ytterligere avskrivningsfradrag. Hvis avskrivningene ble forhøyd som følge av de bestemmelsene som gjaldt for inntektsåret 1953, skal ikke tilleggsavskrivningene regnes med når en skal fastslå om driftsmidlets anskaffelseskostnader er skrevet ned til null.

Bokføringspliktige kan bare kreve fradrag for avskrivninger i den skattepliktige inntekt i den utstrekning avskrivningene er gjennomført i regnskapene.

En lovbestemmelse om avskrivninger på gruver, steinbrott og andre forekomster tar sikte på å gi skattyteren kompensasjon for den verdiminskning som finner sted ved at ressursene tømmes ut ved driften. Avskrivningsfradragene blir fastsatt særskilt i hvert enkelt tilfelle.

Gevinstskattlegging. Gevinst ved salg av maskiner, inventar og liknende

driftsmidler skattlegges som inntekt for den del av gevinsten som motsvarer tidligere godkjente avskrivninger. Det beløp salgssummen overstiger det opprinnelige anskaffelsesbeløp med, er altså i alle tilfelle skattefritt. (Jfr. § 21 i lov av 19. november 1943.) Denne regelen antas også å gjelde for assurancegevinster.

Ved overdragelse av andre driftsmidler vil gevinsten kunne skattlegges som «tillfällig vinst» etter § 22 i samme lov. Dette gjelder for fast eiendom når denne har vært i skattyterens besittelse i mindre enn 10 år, mens den tilsvarende frist for løsøre er 5 år.

Overføring av underskott. De finske skatteregler gir ikke adgang til overføring av tap i næring til fradrag i senere års overskott.

### *Island.*

Avskrivninger. De islandske bestemmelser om de skattemessige avskrivninger er gitt i forordning av 4. mai 1953 om endring av forordning nr. 133 av 28. desember 1936 om inntektsskatt og formuesskatt.

Avskrivningene regnes alltid av innkjøpspris eller framstillingskostnader, bortsett fra at avskrivning på bygninger stort sett beregnes på grunnlag av eiendomstakst.

Så lenge driftsmidlet er i bruk, skal det bare nedskrives til skrapverdien. Mindre aktiva, som inventar og mindre driftsmidler, skal ikke skrives ned lenger enn at det står igjen ett års avskrivning så lenge gjenstanden er i bruk. Den siste årsavskrivning kommer først til fradrag i inntekten når driftsmidlet er ute av bruk. Hvis et driftsmiddel blir ubrukelig før det er fullt avskrevet, skal restbeløpet avskrives det år driftsmidlet blir ubrukelig.

De årlige avskrivninger fastsettes slik at differansen mellom kostprisen og skrapverdien fordeles jamt over det antall år driftsmidlet kan nyttes. Det er fastsatt normalsatser for en rekke forskjellige driftsmidler. I særlige tilfelle er det adgang til å nytte andre satser, men slike unntak må avgjøres av riksskattenemnden. Hvis skattenemnden finner at eiendeler som faller inn under ulike avskrivningsgrupper, ikke lar seg skille fra hverandre på en tilfredsstillende måte i bokføringen, skal hele formuen settes i den gruppe som har den laveste avskrivningsprosent.

Avskrivningssatsene nevnes at bygninger avskrives med 3 pct. når de er av stein, og med 6 pct. når de er bygd av tre. Maskiner avskrives stort sett med satser mellom 8 og 15 pct. For skip er satsene 8—10 pct.

En betingelse for at avskrivningene skal komme til fradrag i inntekten, er at det er ført tilstrekkelig bokholderi slik at beregningen av avskrivningene går klart fram av bøkene.

Avskrivningene på driftsmidler skal foretas årlig og komme til fradrag i overskott eller som tillegg til tap.

Gevinstskattlegging. Hvis et driftsmiddel er solgt til en høyere pris



enn det er skrevet ned til, skal differansen mellom salgsverdien og den bokførte (nedskrevene) verdi regnes som skattepliktig inntekt. Denne regelen gjelder ikke for avskrivning på fast eiendom og skip.

*Sverige.*

Hovedbestemmelsene om fradrag i inntekten for avskrivninger på driftsmidler er gitt i kommunalskattelagens § 29, hvor det heter:

«Från bruttointäkten av rörelse<sup>1</sup>) må avdrag göras för allt, som är att anse som driftkostnad. Hit räknas, bland annat:

— — —  
 värdeminskning genom slitning, utrangering eller eljest av rörelseidkaren<sup>2</sup>) tillhöriga maskiner och andra inventarier eller, om dylik tillgång är underkastad hastig förbrukning, kostnad för anskaffning av tillgången;

— — —  
 värdeminskning genom slitning och därmed jämförlig orsak, som byggnad, vilken är avsedd för användning i ägarens rörelse, är underkastad;

värdeminskning å naturtillgångar såsom gruvor, stenbrott och dylikt genom deras tillgodogörande;

— — —.»

Driftsmidler hvis brukstid beregnes til høyst 3 år, kan føres til utgift med det fulle beløp i anskaffelsesåret.

Avskrivningene foretas enten på grunnlag av anskaffelseskostnadene eller på grunnlag av den bokførte verdien. De samlede avskrivninger kan ikke overstige det de respektive driftsmidler har kostet i anskaffelse. Kostprisen for driftsmidler som er ervervet ved arv eller gave, og som dessuten er overtatt sammen med den næring driftsmidlet er knyttet til, settes til det beløp som i skattemessig henseende gjenstår uavskrevet for overdrageren.

I Sverige ble det skilt mellom bundne og frie avskrivninger. Bundne avskrivninger nyttes i første rekke overfor personer, mens frie avskrivninger gjaldt for selskaper, økonomiske foreninger o. l. Den frie avskrivningsretten har i de senere år vært begrenset. Fra 1955 er de frie avskrivninger avløst av et system med bundne avskrivninger. Avskrivningene ansettes nå dels etter de bokførte verdier og dels etter anskaffelsesverdiene.

Avskrivninger. De bundne avskrivninger blir som regel fastsatt til en viss brøkdel av driftsmidlets anskaffelseskostnad hvert år. Denne brøkdel blir bestemt ut fra den tid det antas å være økonomisk lønnsomt å nytte driftsmidlet. Vanligvis nytter en her visse generelt fastsatte satser for de enkelte driftsmidlers brukstid. Disse satsene har dannet seg gjennom praksis og domsavgjørelser, men de kan bare betraktes som veiledende. For maskiner og «inventarier» tillates

<sup>1</sup> Rörelse = næringsdrift. <sup>2</sup> Rörelseidkaren = næringsdrivende.

vanligvis en avskrivning på 10 pct. pr. år, for lastebiler og liknende er prosenten gjerne 20—25.

Skattyteren er ikke helt bundet av den engang fastlagte avskrivningsplan. Det er således anledning til å variere avskrivningene etter årsresultatet på den måten at om det et år gjøres et mindre fradrag for avskrivninger enn det som svarer til avskrivningsplanen, er det under visse forutsetninger adgang til å ta igjen differansen i senere år. Det er derimot ikke adgang til i ett år å foreta et større avskrivningsfradrag enn det normale etter planen for så å minske fradraget i etterfølgende år. En forutsetning for en slik tilpasning av avskrivningene etter årsresultatet er at tilsvarende fradrag blir gjennomført i regnskapene.

Hvis bedriften et år går med underskott eller så lite overskott at den ikke får utnyttet skattemessig det fradrag den har krav på etter avskrivningsplanen, har den adgang til å ta igjen disse avskrivningene. Dette kan gjøres enten ved å forlenge avskrivningsperioden så langt det er nødvendig, eller — etter godkjenning av skattemyndighetene — ved å forhøye avskrivningsbeløpene i den tid som er igjen av perioden.

Kan skattyteren godtgjøre at verdien av et driftsmiddel er redusert mer enn det som tilsvarende summen av de foretatte avskrivninger etter planen, har han adgang til å foreta en tilsvarende større avskrivning i samme utstrekning som avskrivningen gjennomføres i regnskapene.

Er det betalt en særlig høy pris for et driftsmiddel, enten i den hensikt å utnytte det til et særskilt formål eller under en konjunktur som ventes å bli «midlertidig», kan «overprisen» avskrives i den utstrekning avskrivningen gjennomføres i regnskapene. Dette gjelder selv om verdien av driftsmidlet ved regnskapsårets utgang ikke er sunket til det gjenstående uavskrevne beløp.

Når det gjelder gruver, steinbrott og liknende naturherligheter som er utsatt for uttømming, er det adgang til å avskrive kapitalkostnadene over den tid tilgangen antas å vare. Det gis imidlertid ingen kompensasjon for at ressursene tømmes ut etter hvert.

Når driftsmidler ved salg eller utrangering innbringer mindre enn den del av anskaffelsesverdien som gjenstår uavskrevet, kan skattyteren gjøre fradrag for differansen.

Ved lovendring i 1938 ble det i prinsippet gitt adgang til frie avskrivninger for aksjeselskaper, økonomiske foreninger, gjensidige forsikringsselskaper og sparebanker.

Retten til frie avskrivninger innebar at skattyteren kunne bestemme avskrivningstempoet. En betingelse for at avskrivningsfradragene skulle godkjennes, var at de ble gjennomført i forretningsregnskapene. Videre måtte det på en tilfredsstillende måte gjøres rede for hvor mye som til enhver tid sto igjen skattemessig uavskrevet på driftsmidlets anskaffelsesverdi. Denne bestemmelsen

ble gitt for å hindre at en eventuell gevinst ved avhendelse av driftsmidlet skulle unngå skattlegging.

I skattårene 1952, 1953 og 1954 var retten til frie avskrivninger begrenset. Begrensningen gikk stort sett ut på at skattyteren ikke fikk fradrag for mer enn 20 pct. av anskaffelsesverdien av maskiner og inventar som var innkjøpt i denne perioden.

Fra 1955 er den frie avskrivningsretten og begrensningsreglene avløst av et helt nytt prinsipp. Etter dette prinsippet skal avskrivningene baseres på de bokførte verdier. Avskrivningsgrunnlaget er den inngående bokførte verdi med tillegg av anskaffelsesverdien av maskiner og inventar innkjøpt i året. Det spiller ingen rolle når anskaffelsen har foregått i løpet av året. Hvis en maskin blir anskaffet og solgt eller utrangert innen samme regnskapsår, skal verdien ikke tas med i avskrivningsgrunnlaget.

Den maksimale avskrivningssatsen er 30 pct. av verdigrunnlaget. Avskrivninger på bokførte verdier betyr at avskrivningsbeløpene stadig synker, men avskrivningsobjektet vil aldri bli fullstendig nedskrevet. I de svenske reglene er det innført en kompletteringsregel som gjør at dette problemet unngås.

Denne regelen går ut på at de bokførte verdiene etter 30-pct.-regelen aldri trenger overstige de verdiene som en ville ha hatt om bedriften i stedet årlig hadde avskrevet 20 pct. av anskaffelsesverdien av eksisterende maskiner og inventar. I tabellen nedenfor er reglene anvendt på en enkelt maskin.

År	30-pct.-regelen		20 pct. av anskaffelsesverdien		Tillatte avskrivninger	
	Avskrivningsbeløp	Bokført verdi	Avskrivningsbeløp	Bokført verdi	Avskrivningsbeløp	Bokført verdi
0.....	—	100,0	—	100,0	—	100,0
1.....	30,0	70,0	20	80,0	30,0	70,0
2.....	21,0	49,0	20	60,0	21,0	49,0
3.....	14,7	34,3	20	40,0	14,7	34,3
4.....	10,3	24,0	20	20,0	14,3	20,0
5.....	7,2	16,8	20	0,0	20,0	0,0

Bygninger som nyttes i skattyterens næringer, kan gjøres til gjenstand for avskrivninger, men bedrifter har ikke adgang til å bruke 30-pct.-regelen. Avskrivningene foretas på bygningens anskaffelsesverdi eller — hvis denne verdi ikke lar seg fastslå tilfredsstillende — på grunnlag av den takserte bygningsverdi i skatteåret. Avskrivningsprosenten fastsettes på grunnlag av bygningens antatte brukstid. Vanligvis vil de årlige avskrivningene for fabrikkbygninger beløpe seg til 2—3 pct. av anskaffelsesverdien.

Avskrivningsfradrag blir også tillatt for boligbygg. Dette gjelder både eneboliger og leiegårder. (Jfr. komm. skattelagens §§ 22 og 25.)

Når en bygning som nyttes i næring, blir revet eller utrangert på annen måte, er det adgang til å trekke fra i inntekten det som gjenstår uavskrevet på bygningens anskaffelsesverdi, med fradrag for det en realisasjon av bygningmaterialer o. l. innbringer.

Avsetninger til investeringsfond. Samtidig med innføringen av retten til frie avskrivninger i 1938 ble det gitt adgang til skattefrie avsetninger til investeringsfond. De nyeste permanente regler om investeringsfond ble vedtatt i 1955 og skal for første gang gjøres gjeldende ved skattleggingen av inntekt i 1956. Bestemmelsene om slike avsetninger gjelder bare for aksjeselskaper og økonomiske foreninger.

De skattefrie avsetninger til investeringsfondene skal ikke overstige 40 pct. av årsinntekten (nettoinntekten med fradrag for avskrivninger). 40 pct. av avsetningen skal settes på sperret konto i riksbanken. Etter 5 år kan bedriften bruke 30 pct. av midlene etter eget ønske. Resten kan bare nyttes etter nærmere bestemmelser fra myndighetene.

Ved kjøp av nye driftsmidler skal verdien etter hovedregelen nedskrives med et beløp som tilsvare det som er tatt fra fondet, uten at skattyteren får fradrag i den skattepliktige inntekten.

Gevinstskattleggingen. Den regnskapsmessige gevinsten ved avhendelse av driftsmidler — dvs. differansen mellom salgssummen og den ikke-avskrevne del av anskaffelseskostnadene — skal etter hovedregelen skattlegges.

Selskaper som gjør bruk av 30-pct.-regelen ved avskrivningene, kommer inn under en særregel. Også etter denne regelen er salgssummen skattepliktig inntekt. Men i det år salget foregår, har skattyteren rett til en ekstra avskrivning som i størrelse motsvarer salgssummen. Det betyr en utsettelse av skatten, hvis den bokførte verdien av eksisterende maskiner og inventar overstiger salgssummen.

Tap ved salg av driftsmidler kommer til fradrag i næringsinntekten.

Assuransegevinst i forbindelse med driftsmidler skattlegges som næringsinntekt i den grad gevinst ved salg ville ha vært skattepliktig inntekt. Assuransegevinst ved skipsforlis kan fordeles til skattlegging over 3 år. Etter forordning av 11. mai 1951 kan erstatningsgevinst for løse driftsmidler (inventarier) «på grund av statligt förfogande, eldsvåda eller därmed jämförlig av den skattskyldiges åtgöranden oberoende anledning» avsettes skattefritt til investeringsfond mot avskrivning på nye driftsmidler. Dette må skje uten virkning for inntektsfastsettelsen i anskaffelsesåret. Denne forordningen gjelder foreløpig til og med inntektsåret 1956.

Ved salg av bygninger og andre faste formuesgjenstander som nyttes i næring, skattlegges gevinsten ikke som næringsinntekt, men som «inntækt av tillfällig förvärvsverksamhet» hvis driftsmidlet selges innen 10 år etterat det

er ervervet. Om eiendommen har vært i skattyterens besittelse i mindre enn 7 år, er skatten på gevinsten 100 pct. Prosenten synker suksessivt til 75, 50 og 25 pct. og blir null når skattyteren har hatt driftsmidlet i mer enn 10 år.

Overføring av tap til overskottsår. Etter de gjeldende svenske skatteregler er det ikke adgang til å overføre underskott i næring til fradrag i senere års overskott.

#### *Nederland.*

Ordinære avskrivninger. Avskrivningene finner sted på grunnlag av den historiske anskaffelsespris med fradrag av skrapverdien. Det foreligger ingen regler om faste avskrivningssatser. Det heter at avskrivningene skal følge en bestemt plan, og at det samlede beløp skal fordeles over driftsmidlets brukstid. Ellers heter det at de satsene som nyttes, må være basert på «sunne forretningsprinsipper». Hvis en skattyter er i tvil om hvilke avskrivningssatser han skal nytte, kan han rådføre seg med likningsmyndighetene i de enkelte tilfelle.

Når skattyteren benytter seg av adgangen til ekstraordinære avskrivninger (se nedenfor), skal de ordinære avskrivninger foretas på anskaffelseskostnadene med fradrag for det beløp som gjøres til gjenstand for ekstraordinære avskrivninger.

Etter siste krig ble det gitt adgang til skattefritt å oppskrive den bokførte verdi pr. 1. januar 1940 av andre driftsmidler enn hus med 100 pct. og derpå avskrive de oppskrevne verdier.

Ekstraordinære avskrivninger. For driftsmidler som er anskaffet i årene fra 1950 til og med 1957, er det adgang til å foreta ekstraordinære avskrivninger med opptil  $33\frac{1}{3}$  pct. av anskaffelseskostnadene før driftsmidlet er levert eller ferdigbygd. Hvis det ikke er foretatt noen ekstraordinær avskrivning i anskaffelsesåret, vil skattyteren neste år bare kunne avskrive ekstraordinært den nevnte tredjedel av anskaffelseskostnadene med fradrag for ett års normalavskrivning på det tilståtte ekstra avskrivningsbeløp. Blir de ordinære avskrivninger beregnet med 20 pct. pr. år, vil det i dette tilfellet stå igjen til ekstraordinære avskrivninger i driftsmidlets annet bruksår:  $33\frac{1}{3}$  pct. — 20 pct. av  $\frac{1}{3}$  =  $33\frac{1}{3}$  pct. —  $6\frac{2}{3}$  pct. =  $26\frac{2}{3}$  pct. Det er imidlertid den begrensning at den årlige forskottsavskrivning for noen driftsmidler ikke kan overstige 10 pct. av anskaffelseskostnadene. Dette gjelder f. eks. for visse investeringer i forbindelse med bebygde eiendommer, og for automobiler som nyttes til annet enn yrkeskjøring.

Frdrag i inntekten ved investeringer. Når produksjons- eller anskaffelseskostnadene ved investeringer i driftsmidler, eller forbedring av driftsmidler i et bestemt år, beløper seg til fl. 3 000 eller mer, kan skattyteren i anskaffelsesåret og i hvert av de 4 følgende år gjøre fradrag i den skattepliktige

inntekt med 4 pct. av anskaffelseskostnadene. Dette gjelder forpliktelser som er inngått, eller kostnader som er betalt, etter 31. mars 1953. Disse fradragene kan bare gjøres for varige driftsmidler, og de kommer i tillegg til de avskrivninger som er nevnt foran. Investeringsfradraget gjelder ikke for fabrikkområder og andre grunnstykker.

En forutsetning for slike fradrag i inntekten er at den skattepliktige fører regelmessige regnskap med ordnede årsavslutninger for sin næringsvirksomhet.

Gevinstskattlegging. I prinsippet skal alle gevinster ved avhendelse av driftsmidler skattlegges. Assuransegevinst kan fritas for skatt når og i den utstrekning det tapte eller ødelagte driftsmiddel blir gjenanskaffet. I så fall skal det nye driftsmiddel nedskrives med gevinstbeløpet (eller den delen av gevinsten som er blitt fritatt for skatt).

For å hindre uønsket bruk av adgangen til investeringsfradrag er det bestemt at det ved overdragelse av et driftsmiddel skal gjøres et tillegg til gevinsten. Dette tillegget beløper seg på samme måte som fradraget til 4 pct. av anskaffelseskostnadene årlig i 5 år. Tillegget blir bare gjort gjeldende for driftsmidler som tidligere har gitt anledning til investeringsfradrag. Hvis avståelsen av driftsmidlet finner sted mer enn 10 år etter anskaffelsen, skal det ikke gjøres tillegg i gevinsten.

Overføring av underskott. Nederlandske skattytere kan gjøre fradrag i den skattepliktige inntekt for:

1. Tap som er oppstått i bedriftens 6 første regnskapsår, når bedriften er grunnlagt etter 31. desember 1952. Forutsetningen er at skattyteren fører regelmessig regnskap med ordnede årsavslutninger. Retten til overføring av slike underskott gjelder uten tidsbegrensning.
2. Tap i næring for de siste 6 kalenderår, når disse tap ikke er ført til fradrag tidligere.
3. Tap som er resultat av driften i det nærmest følgende kalenderår. Her vil årets likning bli omgjort når tapet for det følgende år er fastslått.

#### *Storbritannia.*

Ordinære avskrivninger. De ordinære avskrivningsfradrag etter de britiske skatteregler omfatter bare den fysiske slitasjen («wear and tear») driftsmidlene blir utsatt for. Fradraget blir foretatt med en bestemt prosent av anskaffelsesverdien eller av den bokførte verdi, dvs. opprinnelig anskaffelsesverdi med fradrag av tidligere godkjente avskrivninger.

Avskrivningssystemet er basert på bokført verdi (reducing balance method), men med adgang til å nytte anskaffelsesverdien som avskrivningsgrunnlag (the straight line method), mot til gjengjeld å nytte en tilsvarende lavere avskrivningsprosent. Det er adgang til å gå over fra metoden med avskrivning på bokført verdi til lineære avskrivninger på den del av anskaffelseskostnadene som ennå gjenstår uavskrevet.

Avskrivningen gjennomføres etter satser (basic rates) som er fastsatt i budsjettvedtaket (Finance Act) for 1949. Ved beregningen av «basic rate» for avskrivningen går en ut fra at verdien av vedkommende driftsmiddel ved utløpet av den antatte brukstid (skrapverdien) er 10 pct. av opprinnelig anskaffelsespris. De fastsatte avskrivningssatsene kan i alle tilfelle økes med en fjerdedel. Skattemyndighetene kan endre satsene hvis det er åpenbart at den fysiske slitasjen er større eller mindre enn det som kompenseres gjennom de årlige normale avskrivninger.

Når avskrivningene foretas på opprinnelig anskaffelsesverdi, må det gå fram av regnskapene hvor mye som er avskrevet og hvor mye som gjenstår uavskrevet på driftsmidlene. Skattemyndighetene har rett til å få seg forelagt regnskapene.

Maskiner, anlegg (bortsett fra bygninger) og liknende driftsmidler blir som regel avskrevet på grunnlag av bokført verdi, mens f. eks. skip og bygninger i alminnelighet avskrives med en fast prosent av den opprinnelige anskaffelsesverdi.

Adgangen til avskrivninger på bygninger er i Storbritannia begrenset til industrielle bygninger (industrial buildings) og driftsbygninger i jord- og skogbruk (agricultural buildings). Uttrykket «industrial buildings» omfatter fabrikkbygninger av alle slag, lagerbygninger, bygninger i gruvedrift og velferdsbygninger for arbeidere. Bygninger som helt eller delvis nyttes til boliger, detaljforretninger, kontorer eller hotell, kan ikke gjøres til gjenstand for avskrivning. Det foreligger nå forslag om at avskrivningsfradrag også skal tillates for forretningsbygninger (commercial buildings). Våningshus i jordbruket (farmhouses) kan avskrives med  $\frac{1}{3}$  av kostnadene.

Kapitalkostnader ved gruver, oljekilder osv. blir bare delvis tillatt fratrukket i den skattepliktige inntekt. Det gis fradrag for kostnader i forbindelse med grunnundersøkelser og for kostnader til anlegg som vil ha liten eller ingen verdi når forekomsten ikke lenger er gjenstand for utvinning. Derimot er det ikke adgang til å trekke fra kostnader ved grunnervervelsen. De årlige avskrivninger på fradragsberettigede kapitalkostnader kan beregnes på to måter. De kan enten fastsettes som en brøk hvor telleren er produktmengden i vedkommende år, og nevneren er summen av denne produktmengden og de samlede restforrådene ved slutten av året, eller kapitalkostnadene kan avskrives med 5 pct. årlig. Beregningen av fradrag for bygninger, maskiner og liknende driftsmidler kommer inn under de vanlige bestemmelser om avskrivningsfradrag. Ved fastsettelsen av fradragene for slike driftsmidler blir det imidlertid også tatt hensyn til hvor lenge forekomsten antas å ville vare, og hvor stor verdi de respektive driftsmidler antas å ville ha for eieren når forekomsten ikke lenger er i drift.

Frdrag for verdiforringelse som følge av foreldelse kan — bortsett fra den foreldelse som blir kompensert ved tillegget til grunnsatsene på 25 pct. — bare skje ved utrangeringen. Betingelsen er at driftsmidlet er blitt umoderne, og at

det ville være ulønnsomt å fortsette å bruke det. Fradraget ved utrangeringen kan aldri være større enn gjenstående uavskrevet verdi, og ved salg skal denne verdien reduseres med salgssummen.

Hvis skattyterens inntekt er så liten at de tillatte avskrivninger ikke lar seg utnytte skattemessig, kan han overføre de ikke foretatte avskrivninger til fradrag i senere års inntekt. Denne overføringsretten gjelder uten tidsbegrensning og for alle skattepliktige. Utrangeringsfradragene kommer også inn under bestemmelsene om overføring av avskrivninger.

Det kreves ikke at avskrivningene skal være gjennomført i forretningsregnskapene for at de skal godkjennes som fradrag i den skattepliktige inntekt.

«Initial» og «investment allowances»<sup>1</sup>). Etter 1945 har det vært adgang til forskottsavskrivning av en del av anskaffelsesverdien. Denne forskottsavskrivningen — «initial allowance» — foretas etter hvert som utgiftene til kjøp av driftsmidlet påløper. Den del av den tillatte «initial allowance» som gjenstår uavskrevet når driftsmidlet leveres, kan avskrives i sin helhet i anskaffelsesåret.

Inntil 1949 utgjorde forskottsfradraget 10 pct. for bygninger og 20 pct. for maskiner, skip og liknende driftsmidler. I 1949 ble satsene fordoblet for alle driftsmidler, bortsett fra bygninger. Ved «Finance Act» av 1952 ble adgangen til å foreta «initial allowance» suspendert, men allerede året etter ble suspensjonen opphevet og de prosentsatsene som gjaldt før 1949, ble gjort gjeldende. Det ble imidlertid gjort unntak for oljeselskaper, som fikk adgang til å foreta «initial allowance» på opp til 40 pct. på oversjøiske investeringer.

Ved «Finance Bill» av 1954 er «initial allowance» for nye driftsmidler blitt erstattet med en adgang til «investment allowance». Brukte driftsmidler kommer fortsatt inn under bestemmelsene om «initial allowance». Det samme gjelder biler som nyttes både i næring og til privat bruk. I motsetning til det som gjelder for «initial allowance», vil fradragene for «investment allowance» komme i tillegg til de ordinære avskrivningene. For maskiner, skip og liknende driftsmidler kan det avskrives 20 pct. utover kostprisen, og det samme gjelder aktiva hvor utgiftene tillates ført til fradrag i anskaffelsesåret. Tilleggsavskrivningen for industrielle bygninger og bygninger i jordbruket utgjør 10 pct. Dette betyr at britiske næringsdrivende kan kreve fradrag i den skattepliktige inntekt for tilsammen 120 pct. av anskaffelseskostnadene for varige driftsmidler (110 pct. for bygninger).

Fradrag for «investment allowance» kan foretas i det år kapitalutlegget finner sted. Skattytere som driver gruver, kan etter eget valg enten foreta fradrag for «initial allowance» med 40 pct. eller benytte seg av adgangen til

<sup>1</sup> I februar 1956 er det foreslått for parlamentet at de regler som ble innført i 1954 oppheves, og at de gamle reglene gjeninnføres. «Investment allowances» skal likevel gjelde fortsatt for investeringer i skip og i vitenskapelig forskning.



«investment allowance» etter en sats på 20 pct. Bestemmelsene om «investment allowance» gjelder bare investeringer som er foretatt etter 6. april 1954.

Gevinstskattlegging. Salgs- og assuransegevinster for driftsmidler som er gjenstand for avskrivninger, blir skattlagt som inntekt i den utstrekning gevinsten svarer til tidligere godkjente avskrivninger. Dette vil si at når salgssummen overstiger opprinnelig anskaffelsespris, skal differansen i alle tilfelle være skattefri.

Når driftsmidlet selges eller går tapt, blir det ikke tatt hensyn til fradrag for «investment allowance» ved beregningen av den skattepliktige gevinst. Et viktig unntak er at «investment allowance» tilbakeføres til skattlegging når driftsmidlet selges til utlandet innen 3 år etter anskaffelsen, og det da ikke selges som skrap. Slik tilbakeføring skal også finne sted når driftsmidlet overføres til bruk i virksomhet som ikke gir rett til «investment allowance».

Gevinst eller tap ved realisasjon av fast eiendom blir ikke regnet med ved inntektsansettelsen, hvis ikke realisasjonen er et regulært ledd i den skattepliktiges næringsvirksomhet.

Gevinst ved overdragelse eller tap av driftsmiddel kan nyttes til nedskrivning på et nytt driftsmiddel som anskaffes for å erstatte det gamle.

Overføring av underskott. Fra 1952 er det adgang til å gjøre fradrag for underskott i næring i følgende års næringsinntekt uten tidsbegrensning. Tidligere gjaldt fradragsretten bare for de 6 år som fulgte nærmest etter underskottsåret.

#### *Vest-Tyskland.*

Avskrivninger. De tyske regler om skattemessige avskrivninger m. v. finner en i «Einkommensteuergesetz» (som gjelder personlige skattytere) av 15. september 1953 og i «Körperchaftsteuergesetz» (med regler for juridiske personer) av 13. april 1954. De bestemmelser som er gjengitt i Einkommensteuergesetz, gjelder i stor utstrekning for begge kategorier av skattytere.

Hovedbestemmelsen om de skattemessige avskrivninger er gitt i § 7 i Einkommensteuergesetz. Bygninger og andre driftsmidler, med brukstid som erfaringsmessig strekker seg utover ett år, skal aktiveres og gjøres til gjenstand for avskrivninger. Driftsmidler med en anskaffelsesverdi som ikke overstiger DM 600, kan føres til utgift med sitt fulle beløp i anskaffelsesåret. Avskrivningene foretas på grunnlag av anskaffelses- eller framstillingskostnadene.

I alminnelighet skal avskrivningene finne sted med like store årlige beløp over den brukstid som anses vanlig for det enkelte driftsmiddel. Det gjelder ingen faste avskrivningssatser. Den skattemessige avskrivningssats blir fastsatt særskilt i hvert enkelt tilfelle. I spesielle tilfelle, f. eks. når driftsmidlet foreldes særlig hurtig, kan en foreta degressive avskrivninger ved at det avskrives på bokført verdi. Degressive avskrivninger kan ellers bare foretas for driftsmidler

som er anskaffet etter 1. januar 1952, og som har en levetid på mer enn 10 år. Det er ikke tillatt å gå over fra degressive til lineære avskrivninger.

I § 7 heter det videre at det er adgang til avskrivninger for å dekke usedvanlig teknisk og økonomisk verdiforringelse.

Det er ikke anledning til å unnlate å foreta ordinære avskrivninger i under-skottsår for så å «ta igjen» de forsømte avskrivninger ved å forlenge avskrivningsperioden eller øke de årlige avskrivningsbeløp i den gjenværende brukstid.

§ 7 gir også adgang til fradrag i den skattbare inntekt for avsetninger som kompensasjon for den uttømming som finner sted ved gruver, steinbrott o. l.

Bygninger og skip kan avskrives etter visse særregler. Etter § 7 b kan særlige avskrivninger foretas på bygninger som er reist etter 31. desember 1948, men før 1. januar 1953, når mer enn 80 pct. av bygningen tjener boligformål. Særlige avskrivninger kan også foretas på bygninger som er bygd etter 31. desember 1952, når mer enn  $66\frac{2}{3}$  pct. tjener boligformål. I stedet for å nytte de ordinære avskrivninger etter den generelle bestemmelse i § 7 kan en for slike bygninger avskrive 10 pct. av framstillingskostnadene både i produksjonsåret og i det derpå følgende år. I de neste 10 år kan det avskrives med 3 pct. av produksjonskostnadene hvert år istedenfor den ordinært tilmålte avskrivningsprosent. Etter utløpet av disse 10 år bestemmes avskrivningene etter restverdi og gjenværende brukstid. Skip som er anskaffet etter 31. desember 1948, kan i tillegg til de ordinære avskrivninger skrives av med opptil 15 pct. av anskaffelseskostnadene både i anskaffelsesåret og i det nærmest følgende år. Avskrivningene for de følgende år tilpasses etter restverdi og gjenværende brukstid.

For flyktninger og personer som har vært forfulgt på grunn av rase, religion eller nasjonalitet eller på grunn av motstand mot nazismen, og som følge av det har mistet sitt tidligere ervervsgrunnlag, gjelder visse særlig gunstige avskrivningsregler.

Ifølge lov av 10. desember 1951 skal det føres en særskilt fortegnelse over de driftsmidler som er gjenstand for avskrivninger. Her skal angis anskaffelsesdag og -kostnader, ordinære avskrivninger (Absetzungen für Abnutzung) og ekstraordinære avskrivninger (Abschreibungen).

Gevinstskattlegging. Gevinst ved salg eller tilintetgjørelse av driftsmidler, dvs. differansen mellom salgssum eller erstatningssum og driftsmidlets bokførte verdi, regnes som skattbar inntekt. Når assurance- eller erstatningssummen nyttes til innkjøp av et nytt driftsmiddel samme år som det gamle ødelegges eller går ut av driften på annen måte, blir gevinsten ikke skattlagt som inntekt. Gevinstbeløpet skal nyttes til nedskrivning av det nye driftsmiddel. Hvis det ikke er mulig å gå til gjenanskaffelse i samme skatteår som det gamle går tapt, kan gevinsten overføres skattefritt til neste år. Bli rny-anskaffelsen heller ikke foretatt dette år, må gevinsten skattlegges.

Overføring av underskott. Skattepliktige som fører regnskap, har anledning til å gjøre fradrag i den skattbare inntekt for underskott i de 3 nærmest foregående år, forutsatt at det ikke har vært mulig å utlikne disse underskottene i et tidligere år (§ 10 i Einkommensteuergesetz).

*Canada*<sup>1</sup>).

Avskrivninger. Etter de kanadiske skatteregler skal avskrivningene på varige driftsmidler foretas over driftsmidlets brukstid, og de samlede avskrivninger skal ikke overstige de faktiske anskaffelseskostnader.

Alle skattytere, unntatt bønder og fiskere, skal basere beregningen av de årlige avskrivningsbeløp på driftsmidlenes gjenstående bokførte verdi, dvs. driftsmidlets anskaffelseskostnader med fradrag av tidligere skattemessige avskrivninger. Bønder og fiskere kan enten nytte denne metoden eller basere de årlige avskrivningene på opprinnelig anskaffelseskostnad.

De forskjellige driftsmidler blir plasert i forskjellige klasser etter sin antatte brukstid. Det er gitt regler om de maksimumssatser det er adgang til å nytte ved beregningen av avskrivningene for de forskjellige grupper av driftsmidler.

De maksimale fradrag for ordinære avskrivninger blir beregnet ved å anvende de fastsatte satser på de uavskrevne beløp i de respektive klasser av driftsmidler. Hvis en skattyter ønsker det, kan han kreve å foreta fradrag for avskrivninger etter en lavere sats.

Avskrivningsbeløpet blir trukket fra nettoverdien (dvs. skattemessig uavskrevet restverdi) av driftsmidlene i vedkommende klasse, og balansen overføres til neste skatteår. I løpet av det følgende år blir det korrigert for nyanskaffelser og avhendelser m. v. for å komme fram til den uavskrevne anskaffelseskostnad som skal legges til grunn for beregningen av avskrivningsbeløpet for denne klassen neste år.

Redskap og verktøy som koster mindre enn Can. \$ 50 kan føres til utgift i anskaffelsesåret.

Tidligere ble avskrivningene bare tillatt trukket fra i den skattepliktige inntekt i den utstrekning de var gjennomført i skattyterens regnskaper. Denne bestemmelsen er nå opphevet med virkning fra og med inntektsåret 1954.

For de fleste gruver og gass- og oljekilder er det adgang til å foreta skattefrie fradrag, som både skal dekke den investerte kapital og gi kompensasjon for forrådsuttømming. Bygninger, maskiner og utstyr for øvrig avskrives etter de vanlige bestemmelser om ordinære avskrivninger. «Uttømmingsfradragene» (depletion allowances) fortsetter så lenge gruvene og kildene er i drift. I motsetning til de vanlige avskrivningene opphører ikke disse fradragene når skatt-

<sup>1</sup> Det alt vesentlige av opplysningene om kanadiske avskrivningsregler etc. er hentet fra publikasjonen «Taxation in Canada 1954», som er utgitt av Bank of Montreal, Montreal.

ytteren har vunnet tilbake den kapital som opprinnelig ble investert i formuesgjenstanden. «Timber limits» kan bare avskrives med en viss brøkdel av det investerte beløp pr. år, og når hele dette beløp er gjenvunnet, er det ikke adgang til ytterligere fradrag.

Ved gruveselskaper og gass- og oljeselskaper gis det et uttømmingsfradrag både for selskapet og for aksjonærene på det utbytte de mottar fra selskapet. For en rekke forekomster er det fradraget produsenten har adgang til å gjøre, satt til  $33\frac{1}{3}$  pct. av den årlige nettoinntekt. Ved kullgruver gis fradraget som et fast beløp (10 c.) for hvert tonn produsert kull.

I tillegg til de ordinære avskrivninger er det fra og med skatteåret 1951 gitt tillatelse til ekstra avskrivninger for forsvarsnødvendige driftsmidler. Når det gjelder slike driftsmidler, kan skattyterne i løpet av en 4-års-periode avskrive 50—70 pct. av den del av anskaffelseskostnadene som blir sertifisert som forsvarsnødvendig.

Gevinstskattlegging. Ved overdragelse av driftsmidler blir eventuell gevinst skattlagt som inntekt, mens tilsvarende tap kommer til fradrag. Her er imidlertid å merke at den del av gevinsten som overstiger summen av de tidligere godkjente avskrivninger, er fritatt for skatt. Driftsmidler som var i skattyterens eie ved begynnelsen av skatteåret 1949, er fritatt for gevinstskattlegging.

Overføring av underskott. Ved inntektsfastsettelsen i forbindelse med den federale skattlegging er det adgang til å trekke fra tap som er oppstått i de 5 siste årene før skatteåret, eller tap som vil oppstå i det nærmest følgende skatteår.

#### U. S. A.

Avskrivninger. I 1954 har de amerikanske skattereglene vært gjenstand for gjennomgripende endringer, og dette har også hatt betydning for beregningen av de skattemessige avskrivninger. Den någjeldende skattelov for U. S. A. er av 16. august 1954.

Hovedbestemmelsene om avskrivninger er gitt i lovens sec. 167, hvor det heter at det skal tillates et rimelig fradrag i inntekten for verdiforringelse som følge av fysisk nedslitning og foreldelse for eiendeler som nyttes i næring. Alle slike eiendeler kan gjøres til gjenstand for avskrivninger. Leiegårder går f. eks. inn under denne regelen. Driftsmidler med en levetid på mindre enn tre år behøver imidlertid ikke å aktiveres, men kan føres til utgift med sitt fulle beløp i anskaffelsesåret.

For skatteår som slutter etter 31. desember 1953, skal en ved beregningen av avskrivningsfradraget gjøre bruk av en av de følgende metoder:

1. Den lineære metode («the straight-line method»). Avskrivningsfradraget skjer hvert år over driftsmidlets brukstid med en fast prosent av anskaffelseskostnadene minus antatt skrapverdi.

2. Avskrivning på bokført verdi («the declining balance method»). Metoden her er å skrive av på den uavskrevne del av anskaffelseskostnadene med en fast prosent, som for de enkelte driftsmidler ikke kan være mer enn dobbelt så høy som den sats det er anledning til å nytte etter «the straight-line method». Tidligere kunne en bare nytte satser som var 150 pct. av satsene under 1.
3. Års-siffermetoden («the sum of the years' digits method»). Avskrivnings-satsen som anvendes på driftsmidlets anskaffelseskostende med fradrag av en antatt skrapveri, beregnes ved denne metoden slik: Satsen er en brøk hvis nevner er summen av tallene f. o. m. 1 t. o. m. tallet for produksjonsmidlets levetid i år. For en eiendel med en levetid på 5 år blir nevneren således lik  $1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15$ . Telleren er det første året lik tallet på år i levetiden, neste år er telleren dette levetidstallet minus 1 osv. Satsene blir altså i vårt eksempel  $\frac{5}{15}$  første år,  $\frac{4}{15}$  annet — — — og  $\frac{1}{15}$  i det femte og siste år.
4. En hvilken som helst annen avskrivningsmetode forutsatt at den ikke innebærer en større avskrivning enn ved metode 2 («the declining balance method») gjennom de første  $\frac{2}{3}$  av driftsmidlets levetid.

Hvis det ikke er truffet avtale med skattemyndighetene om noe annet, har bedriften anledning til å gå over fra metode 2 til metode 1 når den måtte ønske det.

Avskrivningsmetodene 2, 3 og 4 kan anvendes for driftsmidler som er ferdigprodusert til eget bruk etter 31. desember 1953 og bare for en så stor del av kostnadene som skyldes bygging eller framstilling etter denne dato. Når driftsmidlet er ervervet etter 31. desember 1953, kan en av disse avskrivningsmetodene nyttes hvis driftsmidlet tas i bruk etter denne dato, og skattyteren er den første bruker av produksjonsmidlet.

En og samme skattyter kan nytte forskjellige avskrivningsmetoder ved beregninger av de skattemessige avskrivninger for ulike driftsmidler eller grupper av driftsmidler, forutsatt at metodene brukes konsekvent.

The Internal Revenue Service har utgitt en publikasjon — «Bulletin F» — som gir opplysning om den vanligvis aksepterte brukstid for en rekke forskjellige driftsmidler. Avskrivningssatsene kan også fastsettes etter særlig avtale mellom skattyteren og skattemyndighetene.

Det gjelder særlige regler for avskrivning ved gruver, olje- og gasskilder m. v. (Sec. 611—614). Ved slike forekomster som etter hvert tømmes, blir det innrømmet fradrag i den skattepliktige inntekt for avskrivning på forbedringer og som kompensasjon for den forrådsuttømming som finner sted. Fradrag innrømmes alle skattytere som har en «økonomisk interesse» i forekomsten. Fradragene kan fastsettes på grunnlag av de faktiske kapitalkostnader i forhold til uttømmingen av forekomsten. Det beløp skattyteren kan trekke fra, kan også bestemmes som en viss prosent av bruttoinntekten. Procentsatsen varierer for ulike slags forekomster fra  $27\frac{1}{2}$  pct. (for olje- og gasskilder) ned til 5 pct., men skal ikke

i noe tilfelle utgjøre mer enn 50 pct. av den skattepliktige inntekt av eiendelen (beregnet før fradrag for uttømming osv.). I alle tilfelle har skattyteren rett til et så stort fradrag som ville blitt innrømmet for vanlig avskrivning av kapitalkostnadene.

Driftsmidler som er nødvendig for det nasjonale forsvar («emergency facilities»), kan gjøres til gjenstand for en særlig hurtig avskrivning når driftsmidlene er ervervet eller produsert etter 31. desember 1949 (Sec. 168). Slike driftsmidler kan skrives av over en periode på 5 år.

Den samme regel gjelder for driftsmidler i forbindelse med kornlagringsanlegg, når de er bygd, ombygd eller gjenreist etter 31. desember 1952, men før 31. desember 1956. Bare den del av slike driftsmidler som er ferdig etter 31. desember 1952, kommer inn under disse reglene (Sec. 169).

Det er ikke anledning til i senere år å gjøre fradrag for tidligere unnlatte avskrivninger.

Gevinstskattlegging. Ved beregningen av gevinst eller tap ved salg, ødeleggelse, tyveri, tvangsavståelse o. l. av driftsmidler som er gjenstand for avskrivninger etter section 167, går en i alminnelighet ut fra differansen mellom salgs- eller erstatningssummen og den ikke avskrevne del av kostprisen. Hvis gevinsten skriver seg fra driftsmidler som har vært i skattyterens besittelse i mer enn 6 måneder, og skattyteren har over en viss inntekt, vil slike nettogevinster bli skattlagt etter en atskillig lavere sats enn tilfellet er for den ordinære inntekten. (Sections 1201—2, 1211—12, 1221—23 og 1231—41.)

Overføring av underskott. Underskott i et skatteår som slutter etter 31. desember 1953, kan utliknes på inntekten i de 2 foregående skatteår og videre på overskottet i de 5 følgende skatteår, slik at utjammingsperioden blir 8 år. Underskottet skal i alminnelighet først utliknes på overskottet i det første av de 7 år underskottet kan overføres til, og deretter til de følgende overskottsår i rekkefølge. (Jfr. section 172.) For tap oppstått i skatteår som slutter før 1948, var utjammingsperioden 5 år, for tap i skatteårene 1948 og 1949 var den tilsvarende perioden 6 år, mens den inntil den siste skattelovrevisjonen var 7 år.

## DEL III

---

### **Kapitel 7. En sammenlikning av avskrivningsregler m. v. for en del land<sup>1</sup>).**

I dette kapitel vil vi forsøke å sammenlikne avskrivningsreglene i de 9 land som undersøkelsen omfatter, med sikte på å klarlegge hva de betyr for skattleggingen av bedriftene i de enkelte land.

Det er under noen tvil at denne sammenlikningen blir foretatt. Avskrivningsreglene er bare ett av de forhold som må tas i betraktning, når en vil bedømme skattepolitikken konsekvenser for næringslivet, og bare ett blant mange virkemidler i den økonomiske politikken. Vi vet at ulikheter i avskrivningsreglene ofte skyldes egenartede og tidsbestemte problemer som landene står overfor, idet en forsøker å nytte avskrivningsreglene som midler til å mestre disse. Eksempelvis kan land med behov for å øke investeringsaktiviteten gjøre bruk av svært liberale avskrivningsregler som et middel til å oppnå dette. I andre land blir avskrivningsreglene nyttet som middel til å bremse på investeringsaktiviteten, eller for å fremme bestemte næringspolitiske målsettinger.

I noen grad vil også avskrivningsreglene gjenspeile de politiske vurderinger som ligger til grunn for valget av hvilke økonomisk-politiske virkemidler et land vil gjøre bruk av. Ett og samme problem kan i to land bli angrepet med vidt forskjellige sett av midler, hvor ulikheter i utformingen av avskrivningsreglene har sammenheng med ulike utforminger av den økonomiske politikken på andre områder.

Av disse grunner kan det reises betydelige innvendinger mot å studere avskrivningsreglene løsrevet fra sin sammenheng. Ikke desto mindre er avskrivningsreglene, ved siden av skattesatsene, av avgjørende betydning for skattleggingen av bedriftene. En sammenlikning av avskrivningsreglene i forskjellige land vil derfor i alle fall ha betydelig interesse. Det kan imidlertid ikke understrekes sterkt nok at de konklusjoner som kan trekkes på grunnlag av en isolert sammenlikning av avskrivningsreglene, av grunner som er berørt foran, nødvendigvis vil være meget begrenset.

Vekten er i det følgende lagt på å få fram ulikhetene i den utforming som avskrivningsreglene har fått på forskjellige punkter i de 9 land undersøkelsen gjelder. Hovedvekten er lagt på å sammenlikne de muligheter skattereglene

<sup>1</sup> Se bilag 1.

åpner for bedriftene til skattefritt å holde midler tilbake — midlertidig eller for godt — gjennom avskrivninger og skattefrie avsetninger.

*Avskrivningsgrunnlaget.*

Alle de land som er med i undersøkelsen, baserer de tillatte skattemessige avskrivninger på de opprinnelige anskaffelses- eller framstillingskostnader. I Nederland og Storbritannia<sup>1)</sup> er det imidlertid gjennom særskilte investeringsfradrag adgang til å foreta et samlet fradrag i inntekten på opp til 20 pct. utover anskaffelsesverdien. Dette kan betraktes som en utvidelse av avskrivningsgrunnlaget, men vi har valgt å la den nærmere omtalen av disse fradragene komme under avsnittet om ekstraavskrivninger og avsetninger. I Finland hadde skattyterne for skatteåret 1953 anledning til å foreta visse forhøyelser i avskrivningsfradragene, avpasset etter de respektive driftsmidlers anskaffelsesår. Dette henger sammen med prisstigningen, som har vært særlig sterk i dette landet.

Selv om avskrivningsgrunnlaget er det samme for alle landene, vil virkningene av å nytte anskaffelsesprisene som basis kunne bli forskjellig alt etter hvordan prisene historisk sett har utviklet seg i de enkelte land. Under ellers like forhold vil de tillatte avskrivninger bli mindre i forhold til inntekten (før avskrivninger) jo sterkere prisstigningen har vært. I tabell 1 har vi gitt en oversikt over prisutviklingen for investeringsvarer. Oversikten er hentet fra «Statistics of National Product and Expenditure 1938, 1947 to 1952», utgitt av OEEC i 1954.

Tabel 1. *Prisutviklingen for investeringsvarer.*

	1951 = 100							
	1938	1947	1948	1949	1950	1951	1952	1953 <sup>2</sup>
Norge .....	36	77	82	87	91	100	107	+
Danmark .....	37	71	74	79	84	100	107	—
Sverige .....	..	76	81	79	81	100	111	..
Vest-Tyskland .....	<sup>1</sup> 49	..	..	94	89	100	106	—
Nederland.....	..	..	83	86	92	100	106	..
Storbritannia .....	37	76	81	83	86	100	107	..
Canada .....	44	72	79	84	88	100	102	0
U.S.A. ....	48	75	90	88	93	100	103	+

<sup>1</sup> For 1936. <sup>2</sup> Prisstigning 1952—1953 (+), prisfall (—). Samme nivå 0.

Det foreligger ikke tilsvarende tall for Island og Finland. Prisendringene i Finland kan imidlertid delvis illustreres ved engrosprisindeksen, som er steget fra 10 i 1938 til 40 i 1945 og 158 i 1953. — Indekstillene i tabellen ovenfor in-

<sup>1</sup> Jfr. note side 63.



kluderer prisene på varer som er gått til lagring, noe som til en viss grad reduserer verdien av tallene i denne forbindelse. Opplysninger for 1953 er hentet fra publikasjoner for de enkelte land. Disse opplysningene er imidlertid ikke direkte sammenliknbare med tallene i tabellen. Utviklingen fra 1952 til 1953 er derfor bare antydnet.

Det går fram av tabellen at prisstigningen har vært minst i de oversjøiske land, Canada og U.S.A. Stigningen i prisene på investeringsvarer fra før krigen har tydeligvis også vært mer moderat i Tyskland enn f. eks. i de nordiske land og i Storbritannia. Forholdet mellom avskrivningsgrunnlaget og prisutviklingen tyder isolert sett på at mulighetene for en egenfinansiert gjenanskaffelse av realkapitalen gjennom de skattemessige avskrivninger har vært mindre i Norge enn i Canada og U.S.A. I Danmark har prisutviklingen stort sett gått parallelt med endringene i Norge. Siden 1950 har prisene gjennomsnittlig steget sterkere i Sverige enn i Norge, men de svenske bedrifter har på den annen side mer liberale bestemmelser om avskrivningstempoet.

En uttømmende vurdering av forholdet mellom grunnlaget for avskrivningene og endringene i prisene på varige driftsmidler forutsetter imidlertid at en skiller de ulike grupper av driftsmidler fra hverandre. De tallene som er gjengitt her, kan skjule mange ulikheter i prisutviklingen for de enkelte investeringsvarer. De kan derfor bare gi et grovt bilde av forholdene.

#### *Avskrivningsteknikk.*

De fleste lands skatteregler gir anvisning på en ganske bestemt framgangsmåte for fastsettelsen av de årlige, skattemessige avskrivninger. I Norge, Danmark, Finnland, Island og Vest-Tyskland er hovedprinsippet at de ordinære avskrivninger skal foretas med like store årlige beløp, dvs. etter den lineære metode. Avskrivningene i Storbritannia og Canada og til dels i Sverige følger i regelen en degressiv metode, ved at de beregnes av driftsmidlenes bokførte verdi. I Storbritannia blir likevel skip og bygninger gjerne avskrevet lineært. Etter den siste skattereformen i U.S.A. er den amerikanske skattyter stilt meget fritt i valg av avskrivningsmetode. I Nederland blir avskrivningsmetoden i prinsippet fastsatt individuelt for hvert enkelt avskrivningsobjekt. I de land hvor det er adgang til overprisavskrivninger av forskjellig slag, vil avskrivningene i realiteten få en degressiv form. Dette gjelder f. eks. Danmark, Nederland og Storbritannia. Dessuten gjelder det for avskrivninger på skip i Vest-Tyskland.

#### *Avskrivningssatsene.*

De satser bedriftene har anledning til å nytte ved beregningen av de skattemessige avskrivninger, bestemmer hvor hurtig den kapital som er nedlagt i de enkelte driftsmidler, kan gjenvinnes skattefritt. Det vil derfor være av interesse,

å sammenlikne de satser skattereglene i de enkelte land tillater for de ulike driftsmidler. En slik sammenlikning byr imidlertid på en del vansker. Enkelte land har i det hele tatt ingen faste satser for avskrivningene. Dette gjelder i denne undersøkelsen Nederland og Vest-Tyskland, hvor avskrivningsprosenten i prinsippet fastsettes for hvert enkelt avskrivningsobjekt. Ellers er satsene i de fleste land bare veiledende. Skattereglene gir gjerne adgang til å avvike fra de fastsatte normalsatser. Det gjelder f. eks. ved spesiell intensiv drift, eller når driftsmidlet nyttes i særlig konjunkturfølsom virksomhet. Videre vil sammenliknbarheten av satsene bli svekket som følge av at det nyttes forskjellig avskrivningsteknikk, at typene av de ulike driftsmidler i noen grad varierer fra land til land eller ved ulik slitasje som følge av ulikheter i værslaget (dette gjelder kanskje særlig for bygninger og transportmidler).

Vi tror likevel ikke disse forhold betyr mer enn at det er forsvarlig å stille sammen de satser skattemyndighetene går ut fra, for noen typer av driftsmidler. I tabell 2 har vi gitt en slik oversikt for de land hvor det er mulig å skaffe slike oppgaver. Selv ved en så enkel inndeling som den vi har valgt her, melder det seg visse vansker i forbindelse med grupperingen. Således vil enkelte typer av bygninger i noen tilfelle falle utenfor de satsene som er angitt i tabellen, og inventar omfatter stort sett bare kontorinventar. Gruppen maskiner inneholder en lang rekke ulike driftsmidler, og satsene er her ofte sterkt differensierte. I flere av landene faller avskrivningssatsene for noen få typer maskiner utenfor de grensene som er gjengitt her. Tallene angir derfor bare det gjennomsnittlige nivå for noen grupper av driftsmidler.

Tabell 2. *Avskrivningssatser for enkelte grupper av driftsmidler.*

	Norge	Danmark	Island	Sverige		Finnland	Storbrit.	Canada
				Pers. bedr.	Selskaper			
	Pct.	Pct.	Pct.	Pct.	Pct.	Pct.	Pct.	Pct.
Bygninger —								
av tre ....	3—5	1—2	6	2—3	2—3	2½—5	2	5
av stein ...	2—3		3			1½—2½		
Inventar ....	6—8	5	8	10	10	16¼	..	
Maskiner ....	5—15	5—15	8—15	10	8	16½—16¼	120	
Laste- og varebiler ..	12—20	20	20	20—25	25	25	130	
Rutebiler, helårsdrift..	20—25	20	20—25	..	130	25	125	130
Motorskip ...	5—8	5	8	..	6	5	..	
Dampskip ...	5—8	4	8	..	6	5	..	
Tankskip ....	6—8	8	10	..	6	6¼	..	

<sup>1</sup> Avskrivningene baseres på bokført verdi.

Med de forbehold vi har nevnt, forteller tabellen at de norske satsene ikke avviker nevneverdig fra de som gjelder i de fleste andre landene. De mest betydningsfulle avvik har vi for svenske selskaper som nyter godt av ganske liberale satser, og i de britiske satsene som gjennomgående ligger en del lavere enn det vanlige.

### *Ekstraavskrivninger og avsetninger.*

Skattelovenes bestemmelser om avskrivningsmetode og -satser blir i noen land sterkt modifisert gjennom adgang til ekstraordinære avskrivninger og til forskjellige skattefrie fondsavsetninger. Danmark, Nederland og Storbritannia har bestemmelser som gir adgang til å foreta ekstraavskrivninger for de fleste kategorier av varige driftsmidler. I Nederland fører disse reglene til at opp til  $\frac{1}{3}$  av anskaffelseskostnadene kan avskrives ved siden av de ordinære avskrivninger i anskaffelsesåret, i tillegg til dette kommer så «investeringsfradragene» for større investeringer. De britiske reglene om «Investment and initial allowance» gir adgang til fradrag i den skattepliktige inntekt med 20 pct. av kostnadene (10 pct. for bygninger) i det år investeringen blir foretatt. «Investment allowance» kan gis etter hvert som kapitalutleggene finner sted, dvs. at fradragene i inntekten kan foretas før driftsmidlet er levert eller ferdigbygd. I Danmark kan skattyteren avskrive  $16\frac{2}{3}$  pct. av kostnadene ekstraordinært årlig i 3 år (for bygninger 10 pct. årlig i 4 år). Her er det altså ikke adgang til så store fradrag i anskaffelsesåret som tilfellet er i Storbritannia og Nederland, men da opp til 50 pct. av kostnadene kan gjøres til gjenstand for ekstraordinære avskrivninger, vil danske bedrifter likevel kunne foreta ganske store konsolideringsavskrivninger hvis inntektene tillater det. Det er imidlertid foreslått visse begrensninger i den danske adgang til ekstraordinære avskrivninger, samtidig som det er fremmet forslag om å innføre adgang til avsetninger til fond for senere kjøp av driftsmidler. (Se nærmere i kapitel 6.)

Etterat adgangen til overprisavskrivninger for norske skattytere ble opphevet for investeringer foretatt etter 20. oktober 1950, er det hos oss reglene om avsetninger til gjenkjøpsfond som gir adgang til ekstrafradrag i forbindelse med kjøp av varige driftsmidler. Disse avsetningene er begrenset til 20 pct. av årsinntekten, mens overprisavskrivningene kunne foretas med opp til 50 pct. av inntekten i året. De midler som blir avsatt til fond for senere kjøp av driftsmidler, kan imidlertid ikke nyttes før etter 3 år. (Opprinnelig var sperringsfristen ubegrenset.)

En sammenlikning av de generelle bestemmelsene om de ordinære avskrivninger og ekstraavskrivninger m. v. viser at de norske reglene gir mindre adgang til hurtig nedskrivning av driftsmidlene og tilpasning av avskrivningene etter inntektsforholdene enn de reglene som gjelder i Sverige, Danmark, Nederland og Storbritannia. De britiske reglene gir riktignok gjennomgående mindre

fradrag for ordinære avskrivninger enn de tilsvarende norske reglene, men dette blir antakelig mer enn oppveid av bestemmelsene om «Investment allowance», også når vi tar hensyn til de norske regler om avsetninger til fond for senere kjøp av driftsmidler. I tillegg har vi det moment at «Investment allowance» ikke reduserer avskrivningsgrunnlaget. Derimot synes de norske bestemmelsene å gi adgang til hurtigere avskrivninger enn reglene i Finnland, Island og muligens Vest-Tyskland (det siste avhenger likevel av hvordan de tyske avskrivningsreglene blir praktisert). Det er vanskelig å si noe bestemt om hvilke muligheter de kanadiske og amerikanske regler gir til hurtig nedskrivning av driftsmidlene sett i forhold til den adgang de norske reglene hjemler.

I tillegg til de fradrag som kan gjøres med hjemmel i generelle bestemmelser om ekstraavskrivninger m. v., har flere land særregler som gjelder bare for skip. I Danmark har forskriftene om ekstraordinære avskrivninger for skip også gjeldt bindende kontrakt om levering. For skip kontrahert etter 12. mars 1955 er det imidlertid bare adgang til slike avskrivninger fra og med det år byggingen påbegynnes. De vest-tyske reglene gir adgang til en samlet tilleggsavskrivning på opp til 30 pct. av anskaffelseskostnadene de to første år etter anskaffelsen. For skip som ble kontrahert eller levert innen utgangen av 1953, har de norske reglene gitt anledning til forskottsavskrivning med inntil 10 pct. av kostnadene. — En samlet vurdering av bestemmelsene om ordinære og ekstraordinære avskrivninger og avsetninger viser at de danske og britiske reglene i større grad enn de norske åpner mulighet for å holde tilbake midler i de første år etterat kontrakt om levering av skip er sluttet. Selv om de norske reglene i motsetning til de svenske og vest-tyske tillater avskrivning på kontrakt, vil det i Sverige og Vest-Tyskland være adgang til større nedskrivning i de første driftsår enn tilfellet er for norske rederier. Derimot synes det som om de norske skatteregler tillater en noe hurtigere avskrivning på skip enn det reglene i U.S.A. gir adgang til.

#### *Utlømmingsfradragene.*

*(Fradrag for verdiforringelse ved gruver, kilder og andre naturherligheter.)*

De regler som gjelder på dette punkt, varierer forholdsvis sterkt fra land til land. I Norge og Sverige blir det gitt adgang til fradrag i den skattepliktige inntekt for de faktiske kapitalkostnader; dvs. utgifter som skyldes ervervelse av grunn, borer, andre undersøkelser osv. Fradragene blir fordelt over en brukstid, som beregnes særskilt i hvert enkelt tilfelle. De britiske reglene gir bare adgang til fradrag for en del av kapitalkostnadene. I Storbritannia blir de årlige fradrag enten fastsatt etter forholdet mellom utvunnet produktmengde i året og de samlede restforråd, eller de blir satt til 5 pct. av kostnadene. De kanadiske og amerikanske skattereglene tillater fradrag etter et annet prinsipp. I alminnelighet har skattytere i Canada og U.S.A. adgang til å foreta fradrag med en viss prosent av netto- respektive bruttoinntekten, og med noen få unntak

er det adgang til å fortsette fradragene også etterat kapitalkostnadene er dekket. I noen tilfelle gis fradragene i disse to landene med et bestemt beløp pr. tonn av det produkt som utvinnes.

Adgangen til å gi fradrag for den verdiminskning som finner sted ved utvinningen av gruver, kilder osv., bygger på den tanke at en bestemt formuesstilling må være opprettholdt før en kan snakke om virkelig inntekt. En kan si at de to nevnte skattemessige fradragsprinsippene tar sikte på to ulike formuesstillinger. Det prinsippet som praktiseres av skattemyndighetene i Norge og Sverige, innebærer at de som driver forekomsten, ikke skal være dårligere stilt formuesmessig når denne er tømt ut enn de var før forekomsten ble oppdaget. Det kanadisk-amerikanske prinsippet betegner et forsøk på å opprettholde formuesstillingen for skattyteren slik den var etterat forekomsten var oppdaget.

Selv om skattyteren i Canada og U.S.A. i alminnelighet kan fortsette fradragene også etterat de faktiske kapitalkostnader er gjenvunnet, er det ikke uten videre gitt at reglene i disse landene vil føre til større samlede fradrag enn det totalbeløp de norske og svenske regler tilsier. Det avhenger av forholdet mellom de inntekter driften kaster av seg og kapitalkostnadene. Det er likevel ikke tvil om at bedriftene i mange tilfelle vil kunne komme i en gunstigere stilling etter reglene i Canada og U.S.A., når fradragsprosentene fastsettes så vidt liberalt som tilfellet er. Liberale bestemmelser om fradragsprosentene kan føre til, og har i mange tilfelle også ført til, en ganske anselig formuesøking for skattyteren.

#### *Overføring av avskrivninger og underskott.*

Ved å gi adgang til å overføre avskrivninger eller underskott fra et år til et annet vil en i større grad sikre at avskrivningene virkelig blir effektive som fradrag i den skattepliktige inntekt. Adgangen til slike overføringer er meget forskjellig i de land som omfattes av denne undersøkelsen. Mest liberale er reglene i Sverige og Storbritannia, hvor adgangen til å overføre avskrivninger gjelder for ubegrenset tid. Bestemmelsene i Nederland, Canada og U.S.A. gir også vid adgang til å få utnyttet avskrivningene skattemessig. Her er utjanningsperiodene henholdsvis 8, 7 og 8 år; i Nederland er det dessuten ubegrenset adgang til overføring av tap som er oppstått i bedriftens 6 første år. Mulighetene for overføring er atskillig mer begrenset i Norge og Vest-Tyskland, med utjanningsperioder på henholdsvis 3 og 4 år. På den annen side er de norske reglene mindre stramme enn bestemmelsene i Danmark, Finnland og Island, hvor det hverken er tillatt å overføre avskrivninger eller underskott til fradrag i andre års overskott.

*Reglene om gevinstskattlegging.*

Sammenliknbarheten av bestemmelsene om gevinstskattlegging blir for en del redusert ved de mange unntak og særregler som gjelder for visse slag av gevinster. Disse særreglene er dessuten i stor utstrekning betinget. Dette gjelder særlig assurancegevinster, som i mange land fritas for skattlegging når assurancebeløpet nyttes til anskaffelse av nytt driftsmiddel.

Danmark har til dels meget liberale regler for skattlegging av gevinster. Således er alle assurancegevinster og gevinster i forbindelse med salg av skip og bygninger fritatt for skatt. Videre blir gevinster ved salg av maskiner, inventar m. v. bare skattlagt for den del av gevinsten som overstiger 30 pct. av anskaffelsesverdien. Island har også skattefrihet for gevinster ved salg av skip og fast eiendom. I Finnland, Storbritannia og Canada er gevinster utover tidligere godkjente avskrivninger skattefrie. Dette innebærer at når salgssummen går over de opprinnelige anskaffelseskostnader, blir dette differansebeløpet fritatt for skatt. Ellers skattlegges alle gevinster i disse landene som vanlig næringsinntekt. Hvorvidt det system som praktiseres i disse land, er lempeligere for bedriftene enn det som gjelder i Norge, avhenger i høy grad av prisutviklingen. Det er særlig i perioder da prisene stiger at det finsk-britisk-kanadiske system vil vise seg fordelaktig for bedriftene. Under en periode av etterkrigstiden ble det oppnådd meget høye priser på brukte skip, og reglene for gevinstskattlegging favoriserte uten tvil de britiske redere i forhold til de norske ved de ganske utstrakte skipssalg som fant sted. — I U.S.A. blir salgs- og assurancegevinster skattlagt etter en spesiell sats, som i en del tilfelle er lavere enn den som nyttes for inntekten for øvrig. I Norge gjelder det generelt at alle gevinster som oppstår i næringsvirksomhet, er skattepliktige. Det samme er tilfelle i Sverige, Nederland og Vest-Tyskland. I alle disse fire landene blir likevel assurance- og erstatningsgevinster i stor utstrekning fritatt for skatt hvis gjenanskaffelse finner sted.

*En sammenfattende vurdering.*

Det spørsmål som særlig interesserer ved sammenlikninger av denne art, er i hvilken grad de ulike lands skatteregler gir bedriftene adgang til — midlertidig eller for godt — å holde den skattbare inntekt lav gjennom avskrivninger og skattefrie fondsavsetninger. En slik helhetsvurdering forutsetter ikke bare en sammenlikning av bestemmelsene punkt for punkt, slik som vi har gjort ovenfor, men også en avveining av disse punkters relative betydning. Entydige konklusjoner er det derfor vanskelig å komme fram til.

Det synes klart at i alle fall de nederlandske og britiske avskrivningsregler gir lavere skattbar inntekt enn de tilsvarende norske bestemmelser<sup>1</sup>). I tillegg til de egentlige avskrivninger som over driftsmidlets levetid er lik opprinnelig

<sup>1</sup> Se dog fotnoten s. 63.

anskaffelsesverdi, tillater en i begge disse landene investeringsfradrag. En merker seg dessuten de liberale regler disse landene har når det gjelder avskrivnings-tempo. I begge land kan betydelige deler av anskaffelsesutgiftene avskrives ekstraordinært når et driftsmiddel anskaffes eller bestilles, og for en rekke driftsmidler tillater Storbritannia dessuten at de ordinære avskrivninger blir gjennomført etter en degressiv plan. Storbritannia hører også til de land som har forholdsvis liberale regler for beskatning av salgsgvinster o. l. Endelig gir overføringsreglene i begge land større sikkerhet enn de norske for at de tillatte avskrivninger virkelig kommer til fradrag i den skattepliktige inntekten.

En sammenlikning med Danmark og Sverige går stort sett i samme retning. Både de danske og de svenske avskrivningsreglene gir større adgang til hurtig avskrivning enn de norske reglene. Danmark, men ikke Sverige, har dessuten vesentlig mer liberale regler enn Norge for gevinstbeskatningen. Det som foran er sagt om Sverige, gjelder likevel bare aksjeselskaper. For personlige skattytere har Sverige avskrivningsregler som likner på de norske, og det kan neppe sies at bestemmelser for personlige skattytere gjennomgående er mer liberale i Sverige enn i Norge.

En sammenlikning med Finland og Island synes å vise at de norske reglene er mest liberale, trass i at reglene for gevinstskattlegging er strammere i Norge.

Mer usikkert blir forholdet når det gjelder en sammenlikning med de tre andre land som er med i undersøkelsen. I Vest-Tyskland blir som nevnt tidligere, avskrivningssatsene fastsatt individuelt i hvert enkelt tilfelle, og uten kjennskap til hvordan denne regelen praktiseres er all sammenlikning umulig. De kanadiske og amerikanske reglene gir stort sett større adgang til hurtigere avskrivninger enn de norske reglene. På den annen side er det i Norge tillatt å avsette skattefritt til investeringsfond. Spørsmålet om hvordan Norge står i sammenlikning med de tre land som her er nevnt, er derfor vanskelig å besvare.

## English Summary

The publication is divided into three main parts. Part I aims at giving a theoretical presentation of the problem. In part II a survey is given of the depreciation rules in force in Norway and certain other countries, and in part III these rules are made the subject of a comparative study.

In the introductory chapter a brief presentation is given of the role of depreciations in business accounting. The following main problems are discussed: 1) Depreciation as part of profit and loss accounting. 2) Significance of the depreciations for balance sheet statements. The difficulties of arriving at the real net income under fluctuating prices are examined in a separate section.

In chapter 2 consideration is given to the most common technical procedures in the formulation of a depreciation plan. (Original or replacement cost as a basis for writing off; linear, progressive and regressive depreciation methods etc.).

Chapter 3 deals with the statutory provisions which determine how depreciations shall be handled in tax assessments. Especial attention is drawn to the right, given to establishment of some countries, to carry forward to later years deficits or unaffected depreciations, and, further, to the rules for taxation of accounting profits which sometimes arise when assets are sold or destroyed by accident.

Chapter 4 deals with the economic effects which alternative formulations of the depreciation rules may have. First it is shown how the taxes for one individual establishment with a given income (prior to depreciations and taxes) will depend on which depreciation rules apply for tax purposes. Such rules consist of two components: (1) Rules as to the «basis of depreciation», that is rules stating how the value of the asset in question shall be fixed. The value thus arrived at determines the total writing off that the establishment is entitled to undertake over a period of years. (2) Rules concerning the «rate of depreciation», that is the way in which the total writing off, fixed by (1), may be distributed over the lifetime of the asset. If the rate of depreciation is increased, this will have the same effect as if the establishment had obtained a postponement of the tax. The reason is that the establishment can now write off a larger amount at an early date and thereby move the taxable income — and consequently the tax — forwards to a later year. It is shown by examples how the effect of this will be considerably different depending on the way the investments of the firm are spread over the period in question.



The depreciation rules, like the tax rates, will normally affect the rate of net (after tax) profit and also the risk involved in investment in real assets. Thus, assuming that the yield (prior to taxation) from the investment will not change when the rules for depreciation are changed, it can be shown that both the basis and the rate of depreciation affect the rate of net (after tax) profit. This rate is improved if the basis is widened or if the rate is increased. Certain forms of risk will moreover become less significant if the rate of depreciation is increased.

Statements as to how a change in the rules for depreciation will affect production, income distribution etc. are often a doubtful cogency because they overlook the influences that such changes may have via their influences on total demand. The revenues of the public bodies will usually not be the same as before when the depreciation rules are changed. Therefore some explicit assumptions will have to be made with respect to the effect that this may have on the demand of the public and private demand respectively before any conclusions as to the total effects of changes in the depreciation rules can be reached.

On the basis of the foregoing the text goes on to discuss in the last section of ch. 4 the depreciation rules as a politico-economic instrument. It is pointed out that fiscal policy in general is a much used means of public policy and, again, that within fiscal policy the rates of taxation and the rules for depreciation are important instruments. The question is examined in some detail, therefore, in what way these instruments can in part supplement and in part replace one another. It is concluded, however, that most countries require that the taxes shall satisfy certain principles of justice and for this reason the degree in which the depreciation rules can be used as an instrument in the economic policy is rather limited.

In chapter 5 and 6 a review is given of the depreciation rules in Norway and in nine other countries. Mention is also made of certain rules which are closely associated with these rules, viz. tax-exempted appropriations to funds, taxation of profits arising from sale or loss of operational assets, and the carrying forward of deficits. The countries studied are Norway, Denmark, Finland, Iceland, Sweden, Netherlands, Great Britain, Western Germany, Canada and U.S.A. In appendix 2 there is given in tabular form an epitome of the most important rules.

In chapter 7 an effort is made to compare the depreciation rules, and rules associated with depreciation rules, for all countries covered by the study. The purpose of the comparison is to appraise the varying effect that these rules may have on the assessment of income for taxing purpose. Hence a comparison of the rules point by point is undertaken and also an evaluation of the relative significance of each point. However, by the nature of the problem it is found difficult to arrive at definite conclusions.

It nevertheless seems clear, at any rate, that the depreciation rules in Great

Britain and the Netherlands lead to a lower taxable income than the corresponding Norwegian rules. In both countries «investment allowances» are granted in addition to depreciations proper, which during the lifetime of the asset are equal to the original purchase value. We note also the liberal rules these countries have with respect to the rates of depreciation. In both countries considerable portions of the acquisition costs can be written off extraordinarily when a fixed asset is procured or ordered, and in the case of a number of operational assets Great Britain permits, in addition, that the ordinary depreciations can be effected according to a degressive plan. Great Britain is one of the countries too which have relatively liberal rules for taxation of accounting profits arising from sales of fixed assets etc. Finally the rules for carrying forward deficits in both countries give greater assurance than the Norwegian ones that the permitted depreciations really become effective. (The comparison with Great Britain is with the rules existing by the end of 1955.)

A comparison with Denmark and Sweden gives in the main the same result. Both the Danish and the Swedish rules for depreciation afford larger scope for rapid writing offs than the Norwegian rules. Moreover Denmark, but not Sweden, has more liberal rules than Norway with respect to profits arising from sale of assets etc. What has been said above about the Swedish rules applies, however, only to joint stock companies. For personal taxpayers the Swedish rules for depreciation are similar to the Norwegian ones, and it can hardly be said that the provisions as regards personal taxpayers are more liberal in Sweden than in Norway.

A comparison with Finland and Iceland seems to show that the Norwegian rules are in general more liberal, but when it relates to taxation of profits from sales of fixed assets etc., the Norwegian rules are more rigorous.

The situation is less certain with respect to the three other countries covered by the investigation. In Western Germany the depreciation rates are fixed individually in each single case, and without knowledge of the way this rule is practised it is impossible to effect a comparison. The Canadian and American rules give in general greater access to rapid writing offs than the Norwegian rules. On the other hand it is permitted in Norway to make tax-exempted appropriations to investment funds. The question whether these countries have more liberal rules than Norway is therefore difficult to answer.

## Bilag 1. Skattemessige avskrivningsprinsipper, overføringer av

	Avskrivningsmetode <sup>1)</sup>	Ekstraavskrivninger og avsetninger
Norge.	Lineære avskrivninger over driftsmidlets brukstid.	Avsetninger til investeringsfond med maks. 20 % av årsinntekten. Bindingstid 3 år. Skip kontrahert før 1. jan. 1954, kan forskottsavskrives med maks. 10 % av anskaffelseskostnadene.
Danmark.	Lineære avskrivninger over driftsmidlets brukstid. Bare anledning til å skrive ned til skrapverdien så lenge driftsmidlet er i bruk.	Ekstraordinære avskrivninger for skip og maskiner på 50 % av ansk.kostn., som kan avskrives på minimum 3 år; for bygninger på 40 % av ansk.kostn. på minimum 4 år.
Finnland.	Lineære avskrivninger over driftsmidlets brukstid. Avskrivninger bare til skrapverdien når driftsmidlet er i bruk.	
Island.	Lineære avskrivninger over driftsmidlets brukstid.	
Sverige.	Lineære avskrivninger for personlige skattytere. Degressive avskrivninger (på bokført verdi) for selskaper. Bygninger avskrives alltid lineært.	Avsetninger til investeringsfond med maksimum 40 % av årsinntekten.
Nederland.	Avskrivningsmetode og -satser fastsettes individuelt.	Adgang til ekstraordinære avskrivninger med opptil 33⅓ % av kostn. I tillegg til avskrivningene er 4 % av investeringer over fl. 3 000 skattefritt i anskaffelsesåret og hvert av de 4 følgende år.
Storbritannia.	Som regel degressive avskrivninger (på bokført verdi), men lineære avskrivninger er også tillatt. Nedskrivning til skrapverdien så lenge driftsmidlet er i bruk.	Fradrag ved investeringer — «investment allowance» — på 20 % av ansk.-kostn. (10 % for bygninger) uten reduksjon i avskrivningsgrunnlaget. <sup>2)</sup> «Initial allowance» for brukte driftsmidler.
Vest-Tyskland.	Lineære avskrivninger over driftsmidlets brukstid er hovedregelen. Degressive avskrivninger tillates i særlige tilfelle.	Skip kan avskrives med opptil 15 % av kostn. i hvert av de 2 første år ved siden av de ordinære avskrivninger.
Canada.	Degressive avskrivninger for alle skattytere unntatt bønder og fiskere.	
U. S. A.	Forskjellige likestilte avskrivningsmetoder, de viktigste er: 1. Lineære avskrivninger. 2. Degressive avskrivninger (på bokført verdi). 3. Degressive avskrivninger (aritmetskala). Nedskrivning til skrapverdien.	

<sup>1)</sup> Avskrivningsgrunnlaget er overalt de faktiske anskaffelseskostnader. <sup>2)</sup> Jfr. note side 63.

*avskrivninger og underskott samt gevinstskattlegging i en del land.*

Overføring av avskrivninger og underskott	Gevinstskattlegging av driftsmidler
I alminnelighet ikke adgang til å overføre tidligere forsømte avskrivninger. Adgang til fradrag for tap i de 2 foregående år.	Generelt skattlegges gevinster i sin helhet som næringsinntekt. Ass.- og erstatningsgevinster fritas for skatt når assuranzen (erstatningen) nyttes til gjenanskaffelse.
Ikke adgang til å overføre avskrivninger eller underskott.	Skip og bygninger i alm. fritatt for gevinstskattlegging. Maskiner, inventar o. l. er gjenstand for sterkt begrenset gevinstskattlegging. Assuransegevinster er skattefrie.
Ingen overføringsadgang.	Salgs- og antakelig også assuransegevinster er skattefrie i den grad de overstiger foretatte avskrivninger.
Ikke adgang til overføring av avskrivninger.	Etter hovedregelen skattlegges salgsgevinster som inntekt. Skip og fast eiendom er fritatt for slik skattlegging.
Ved den bundne avskrivningsmetode adgang til å overføre avskrivninger. Ingen tapsoverføring.	Salgsgevinst skattlegges i alm. som næringsinntekt. Ved salg av skip er gevinster utover samlede avskrivninger skattefrie. Visse ass.gev. fritas for skatt når ass. nyttes til gjenanskaffelse.
Adgang til fradrag for tap i de foregående 6 år samt i det nærmest følgende år. Foretak grunnlagt etter 31/12-52 kan utlikne tap i de 6 første driftsår over ubegrenset tid.	Prinsipielt skal alle gevinster skattlegges. Ass. gevinster fritas for skatt når og i den grad gjenanskaffelse finner sted. •
Ubegrenset adgang til overføring av underskott og avskrivninger.	Salgs- og assuransegevinster utover tidligere godkjente avskrivninger er fritatt for skatt.
Adgang til å trekke fra tap i de foregående 3 år.	Alle slags gevinster skattlegges som inntekt med unntak for visse assuransegevinster.
Adgang til fradrag for tap i de 5 foregående år og i det nærmest følgende år.	Salgs- og assuransegevinster utover tidligere godkjente avskrivningsfradrag er fritatt for skatt.
Adgang til fradrag for underskott i de 5 foregående år og i de 2 nærmest følgende år.	Salgs- og assuransegevinster kan skattlegges etter en spesiell sats.

*Bilag 2. Tax rules in certain countries with respect  
and deficits, and the taxation of profits arising*

	Technique of depreciation <sup>1)</sup>	Extra writing offs and appropriations
Norway.	Constant («straight line») depreciations over the lifetime of the asset.	Appropriations to investments fund <sup>2)</sup> up to maximum 20 % of the year's income. Binding period 3 years. Ships contracted before January 1, 1954 can be written down in advance by max. 10 % of the acquisition cost.
Denmark.	Constant depreciations over the lifetime of the asset. Access to write down to scrap value only as long as the asset is in service.	Extraordinary writing downs for ships and machinery allowed for 50 % of the acquisition cost, which can be written off in minimum 3 years; for buildings 40 % of acquisition cost in minimum 4 years.
Finland.	Constant depreciations over the lifetime of the asset. Access to write down to scrap value only as long as the asset is in service.	
Iceland.	Constant depreciations over the lifetime of the asset.	
Sweden.	Constant depreciations in the case of personal taxpayers. Decreasing depreciations in the case of joint stock companies (constant percentage of booked value). Buildings are always written off on the straight line method.	Appropriations to investments fund can be written off by maximum 40 % of the year's income.
Netherlands.	Depreciation rates are fixed individually for each asset.	Access to extraordinary writing offs up to 33⅓ % of the cost. Besides allowances for depreciation, 4 % of investments exceeding Fl. 3 000 are exempted from taxation in the year of acquisition and in each of the 4 succeeding years.
Great Britain.	As a rule decreasing depreciation are used (constant percentage of booked value), but use of constant depreciations are also permitted. Depreciation to scrap value only as long as the asset is in service.	Investment allowance of 20 % of acquisition cost (in the case of buildings 10 %) without reduction of the depreciation basis. <sup>3)</sup>
Western Germany.	Constant depreciations over the lifetime of the asset is the general rule. Decreasing depreciations are allowed in certain cases.	Ships can be written off by max. 15 % of acquisition cost in each of the 2 first years in addition to the ordinary depreciations.
Canada.	Decreasing depreciations in the case of all taxpayers except farmers and fishermen.	
U. S. A.	Various depreciation methods are practised, all being on the same footing; the chief are: 1. Constant depreciations. 2. Decreasing depreciations (constant percentage of booked value). 3. Decreasing depreciations (decreasing percentage of original cost). Write-down to scrap value.	

<sup>1</sup> The basis of depreciation is in all countries the original cost of the asset.

<sup>2</sup> According to proposals of February 1956, investment allowances will be given in shipping and scientific research only.

*to depreciations, the carrying forward of depreciations  
from sales or destructions of fixed assets.*

Carrying forward of depreciations and deficits	Taxation of profits arising from sales or destruction of assets
In general no access to carry forward depreciations not already effected. Access to deduction for losses sustained in the 2 preceding years.	In general the profits in question are taxed in their entirety as ordinary business income. However, profits from insurance or compensation are exempted from taxation if the insurance (compensation) is utilized for replacement.
No access to carry forward depreciations or deficits.	Profits arising from sales of ships and buildings are in general exempted from taxation. In the case of equipment taxes are paid to a certain degree. Profits from insurance are not taxed.
No access to carry forward depreciations or deficits.	Profits from sale and probably also from insurance are exempted from taxation in so far as they exceed the depreciations effected.
No access to carry forward depreciations or deficits.	In general profits from sales is taxed as income. Ships and real estate are exempted from such taxation.
Access to carry forward depreciations, but not losses.	Sales profits are normally taxed as business income. By sale of ships profits exceeding the total depreciations are exempted from taxation. Certain profits from insurance are exempted if the insurance is utilized for replacements.
Access to deduction for losses sustained in the previous 6 years and in the immediately succeeding year. Firms established subsequent to 31/12-52 can spread losses sustained in the first 6 years of operation over an unlimited period.	In principle all profits in question are subject to taxation. Profits from insurance are exempted if and in so far as replacement is effected.
Unlimited access to carry forward depreciations and deficits.	Profits from sale or insurance in excess of previously approved depreciations are exempted from taxation.
Access to deduct losses sustained in the 3 previous years.	All forms of profit are taxed as income except certain profits from insurance.
Access to deduct losses sustained in the 5 previous years and in the immediately succeeding year.	Profits from sales or insurance in excess of previously approved depreciations are exempted from taxation.
Access to deduct losses sustained in the 5 previous years and in the two succeeding years.	Profits from sales or insurance may be taxed at a special rate.

## SAMFUNNSØKONOMISKE STUDIER

(SØS)

Utkommet i serien SØS:

- Nr. 1. Det norske skattesystems virkninger på den personlige inntektsfordeling.
- Nr. 2. Skatt på personleg inntekt og middel. (4 artikler som tidligere er publisert i Statistiske meldinger.)
- Nr. 3. Økonomisk utsyn 1900—1950.
- Nr. 4. Nasjonalregnskap. Teoretiske prinsipper.
- Nr. 5. Avskrivning og skattlegging.

I Samfunnsøkonomiske studier gir Statistisk Sentralbyrå ut undersøkelser som ikke er av rent statistisk karakter, bl. a. historiske og analytiske studier som blir utført ved Statistisk Sentralbyrås forskningsavdeling. Skriftene er å få bestilt hos alle bokhandlere. En kan enten kjøpe dem enkeltvis eller abonnere på hele serien. I siste tilfelle vil publikasjonene bli tilsendt etter hvert som de kommer ut. Prisen pr. hefte vil variere noe etter størrelsen og blir antakelig mellom kr. 3,00 og kr. 4,00.

I kommisjon hos H. Aschehoug & Co., Oslo  
Pris kr. 3,00 + oms.avgift