

1998-01-28



FÖRSÄKRINGS- &  
SKADEKONSULTERNA

Vårt datum  
1998-01-28  
Ert datum

Vår beteckning  
PIJ/FS  
Er beteckning

Revisor Åke Nilsson  
Box 85  
281 21 HÄSSLEHOLM

ARLÖVS PLASTINDUSTRI M.M

Vårt samtal i julas återopas.

Bifogat översändes diskuterade informationer om hur skadeersättningar, t.ex efter brand, skall handläggas i nya skattereformen. Lagen om ersättningsfonder (SFS 1990:663) ersatte den "gamla" eldsvådefonden, som upphörde 1991-12-31.

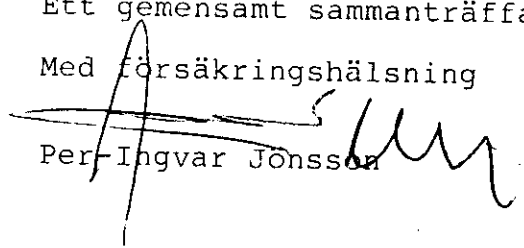
Du kan rådgöra med en handläggare hos Skatteförvaltningen i Malmö, Mats Åkesson å tel 040-14 70 00.

Det alternativ till exakt-återuppbyggnad som jag resonerat kring med Arne Danielsson skall (får) givetvis inte ge några önskade realisationsvinster i slutändan. Vi hörs igen om någon dag.

Jag tillåter mig också översända ett enkelt info-blad som visar F&S-nischverksamhet efter inträffade större skadefall, egendoms- och personskador.

Ett gemensamt sammanträffande med Arne skulle sitta bra. Hör av Dig.

Med försäkringshälsning

  
Per-Ingvar Jönsson

BILAGA: Lagen om ersättningsfonder (SFS 1990:663)  
m.m

(1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster behandlas som inkomst av passiv näringsverksamhet om den skattskyldige inte yrkar annat. *Lag 6 juni 1991 (nr 691)*, som trätt i kraft 1 juli 1991.

- 1 8 § Vid fusion som avses i 2 § 4 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, vid ombildning enligt 8 kap. sparbankslagen (1987:619) och vid övertagande enligt 10 kap. 8 a § föreningsbankslagen (1987:620) skall överlåtande och övertagande företag anses som en skattskyldig. Har en ekonomisk förening skiftat ut aktier enligt 3 § 8 mom. tredje stycket lagen om statlig inkomstskatt skall föreningen och det aktiebolag vars aktier skiftats ut anses som en skattskyldig.
- 2 Har uppskovsbeloppet för det överlåtande företaget bestämts enligt 4 och 5 §§ och har uppskovsbeloppet för det övertagande företaget tagits upp till beskattning enligt 6 § andra stycket skall återstående del av det överlåtande företags uppskovsbelopp samt i förekommande fall tillägg enligt 5 § tredje stycket omedelbart tas upp till beskattning hos det övertagande företaget. Bestämmelserna i 6 § andra stycket skall därvid äga motsvarande tillämpning. *Lag 20 december 1994 (nr 1877)*, som trätt i kraft 1 januari 1995 och tillämpas första gången vid 1996 års taxering.

8 § även ändrad genom *lag 16 december 1993 (nr 1566)*, som trätt i kraft 1 januari 1994 och tillämpas första gången vid 1995 års taxering.

Denna lag har trätt i kraft 1 juli 1990 och tillämpas första gången vid 1992 års taxering.

### Lag (1990:663) om ersättningsfonder

14 juni 1990

Enligt riksdagens beslut\* föreskrivs följande.

\* Prop. 1989/90:110, SkU 30, rskr. 356.

- 1 1 § Vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet enligt kommunalskattelagen (1928:370) och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt får avdrag göras enligt denna lag för belopp som har avsatts till
1. ersättningsfond för inventarier,
  2. ersättningsfond för byggnader och markanläggningar,
  3. ersättningsfond för mark och
  4. ersättningsfond för djurlager i jordbruk och renkötsel.
- 2 I fråga om handelsbolag beräknas avdraget för bolaget.
- 3 Vad gäller ersättningsfond för inventarier, ersättningsfond för byggnader och markanläggningar samt ersättningsfond för djurlager i jordbruk och renkötsel skall den som enligt bokföringslagen (1976:125) eller jordbruksbokföringslagen (1979:141) är skyldig att upprätta årsbokslut ha satt av ett mot avdraget svarande belopp i räkenskaperna för beskattningsåret.
- 4 Med inventarier, byggnader, markanläggningar och djurlager i jordbruk och renkötsel förstås vid tillämpning av denna lag tillgångar som vid inkomsttaxeringen behandlas enligt de bestämmelser som gäller för maskiner och andra inventarier, byggnader, markanläggningar respektive djurlager i jordbruk och renkötsel. Som inventarier anses inte tillgångar som avses i punkterna 16 och 17 av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen. *Lag 16 december 1993 (nr 1569)*, som trätt i kraft 1 januari 1994 och tillämpas första gången vid 1995 års taxering.
- 1 2 § Avdrag för avsättning till ersättningsfond får göras om skattepliktig ersättning erhållits för inventarier, byggnader, markanläggningar, mark eller för djurlager i

ker  
on del  
ta upp  
inlagt 50  
ocent av  
belö  
ar gäller

st till det  
det upp-  
ngen det

het, till  
del av  
e om en  
tt aktie-  
av upp-  
et enligt  
samhet i  
egemen-  
t avses i  
inkomst  
a stycke  
gemen-  
ari 1994  
vrigt vid

15 mars

lag  
relserna

taxering  
detta år,  
gler  
atten  
lka tax-  
som om  
gsår för  
gsår för  
tillämp-  
cember

li 1992

närings-  
allmän  
§ lagen

- jordbruk och renskötsel som har skadats genom brand eller annan olyckshändelse.
- 2 Sådant avdrag får också göras om skattepliktig ersättning erhållits för inventarier, byggnader och markanläggningar eller för mark i samband med att
1. en fastighet har tagits i anspråk genom expropriation eller liknande förfarande eller annars har avyttrats under sådana förhållanden att tvångsavyttring måste anses vara för handen och det inte skäligen kan antas att avyttringen skulle ha ägt rum även om tvång inte förelegat,
  2. en fastighet har avyttrats som ett led i åtgärder för jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering, eller
  3. en fastighet har avyttrats till staten därför att fastigheten på grund av flygbuller inte kan bebos utan påtaglig olägenhet.
- 3 Vidare får sådant avdrag göras om den skattskyldige fått engångsersättning för inventarier, byggnader och markanläggningar eller för mark i samband med inskränkning i föfoganderätten till sin fastighet enligt naturvårdslagen (1964:822) eller för motsvarande inskränkningar enligt andra författningar.
- 4 Avdrag för avsättning till ersättningsfond får inte göras i fråga om byggnader, markanläggningar och mark som utgör omsättningstillgångar i näringsverksamhet.
- 1 3 § Avdrag enligt 2 § får inte överstiga den skattepliktiga ersättningen. Har den skattskyldige med anledning av skadan eller avyttringen fått avdrag för värdeminskning på inventarier, byggnader eller markanläggningar med större belopp än han annars skulle ha varit berättigad till, skall avdraget för avsättning till ersättningsfond för inventarier eller för avsättning till ersättningsfond för byggnader och markanläggningar reduceras i motsvarande mån. Avser ersättningen en avyttrad fastighet får avdraget för avsättning till ersättningsfond inte överstiga den skattepliktiga vinsten med anledning av avyttringen samt det belopp som tagits upp som intäkt av näringsverksamhet enligt bestämmelserna i punkt 5 första och tredje-sjätte styckena av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370).
- 2 Avdrag för avsättning till ersättningsfond för djurlager i jordbruk och renskötsel får inte överstiga ett belopp som motsvarar minskningen av lagerreserven under beskattningsåret. Har lagret stigit i pris under beskattningsåret får lagerreserven vid beskattningsårets ingång beräknas på grundval av den procentsats med vilken lagret vid denna tidpunkt faktiskt nedskrivits och det återanskaffningsvärde samma lager skulle ha haft vid beskattningsårets utgång. *Lag 16 december 1993 (nr 1569)*, som trätt i kraft 1 januari 1994 och tillämpas första gången vid 1995 års taxering.
- 1 4 § Ersättningsfond för inventarier får tas i anspråk för avskrivning av inventarier och för kostnader för reparations- och andra underhållsarbeten på sådana tillgångar samt för nedskrivning av djurlager i jordbruk och renskötsel.
- 2 Ersättningsfond för byggnader och markanläggningar får tas i anspråk för avskrivning av byggnader och markanläggningar, som inte utgör omsättningstillgångar i näringsverksamhet, och för avskrivning av inventarier samt för kostnader för reparations- och underhållsarbeten på sådana tillgångar. Ersättningsfond för byggnader och markanläggningar får tas i anspråk även för nedskrivning av djurlager i jordbruk och renskötsel.
- 3 Ersättningsfond för mark får tas i anspråk för anskaffning av mark som inte utgör omsättningstillgång i näringsverksamhet.
- 4 Ersättningsfond för djurlager i jordbruk och renskötsel får tas i anspråk för nedskrivning av djurlager med högst ett belopp motsvarande kostnaderna under beskattningsåret för anskaffning av sådana tillgångar, dock att ett lägre värde på lagret i dess helhet vid beskattningsårets utgång än som enligt annars gällande regler är medgivet inte godtas.

► 1 5 § Er  
utförs  
anläg  
ersätt  
avsätt  
tagits

► 2 I f  
och i  
arbet  
reda  
tillg  
nu s  
eller  
tela

6 §  
156  
taxe

7 §  
tag  
vill  
Ha  
anl  
vär  
iar  
vic  
me  
lag

8  
be

► 1 9  
  
h  
e  
s  
c

► 2  
► 3

► 4



och markanläggningar i fall som avses i 2 § andra och tredje styckena skall återföring till beskattning göras till den del fonden motsvarar belopp som tagits upp som intäkt av näringsverksamhet enligt bestämmelserna i punkt 5 första och tredje-sjätte styckena av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370). Fonden i övrigt skall återföras till beskattning i inkomstslaget kapital. Ersättningsfond för mark skall återföras till beskattning i inkomstslaget kapital.

- 5 Skattemyndigheten kan, om det finns särskilda skäl, medge att fond som skall återföras enligt första stycket 6 får behållas under viss tid, dock längst till och med det beskattningsår för vilket taxering sker under sjätte taxeringsåret efter det då avdrag för avsättningen har medgetts.

- 6 Vid sådan fusion som avses i 2 § 4 mom. första stycket lagen (1947:576) om ställig inkomstskatt får ersättningsfond övertas. Har en ekonomisk förening skiftat ut aktier enligt 3 § 8 mom. tredje stycket nämnda lag får ersättningsfond i föreningen övertas av det aktiebolag vars aktier skiftats ut. Har fonden övertagits skall anses som om det övertagande företaget har gjort avsättningen under det beskattningsår då avsättningen gjorts hos det överlåtande företaget. *Lag 20 december 1994 (nr 1881)*, som ändrats genom *Lag 20 december 1994 (nr 1882)*, och som trätt i kraft 1 januari 1995 och tillämpas första gången vid 1996 års taxering. Därvid gäller följande:

Lagen tillämpas i fråga om händelser som inträffar efter ikraftträdandet. *Lag 20 december 1994 (nr 1882)*.

9 § även ändrad genom *lag 9 juni 1994 (nr 783)*, som trätt i kraft 1 juli 1994 och tillämpas första gången vid 1995 års taxering.

- 1 10 § Har en ersättningsfond återförts till beskattning enligt 9 § skall som skattepliktig intäkt i det inkomstslag där återföringen görs tas upp ett särskilt tillägg som svarar mot 30 procent av det återförda beloppet.

- 2 Om det finns synnerliga skäl skall tillägget påläggas. *Lag 16 december 1993 (nr 1569)*, som trätt i kraft 1 januari 1994 och tillämpas första gången vid 1995 års taxering.

- 1 11 § Skattemyndigheten kan, om det finns särskilda skäl, medge att ett företags ersättningsfond övertas av ett annat företag. För sådant medgivande krävs

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

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

3. att det ena företaget är ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening vars aktier eller andelar till mer än 90 procent ägs av moderföretaget tillsammans med eller genom förmedling av ett eller flera av dess helägda dotterföretag och det andra företaget antingen är ett sådant aktiebolag eller sådan ekonomisk förening eller också moderföretaget eller dess helägda dotterföretag.

- 2 Vid tillämpning av första stycket avses med moderföretag svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening, svensk sparbank eller svensk ömsesidig skadeförsäkringsanstalt och med helägt dotterföretag svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening vars aktier eller andelar till mer än 90 procent ägs av moderföretaget.

- 3 Har en ersättningsfond övertagits skall det anses som om det övertagande företaget gjort avsättning till fonden vid tidpunkten då det överlåtande företaget gjorde avsättningen. *Lag 9 juni 1994 (nr 783)*, som trätt i kraft 1 juli 1994 och tillämpas första gången vid 1995 års taxering.

- 1 12 § Skattskyldig, som vid beskattningens utgång har ersättningsfond eller som under beskattningsåret har avvecklat en ersättningsfond, skall vid självdeklarationen lämna uppgifter om fondens beskattning och avveckling.

► 2 Uppgifterna  
Fysisk pen-  
ning som av-  
stor del av  
verksamhet  
anvisningar

13 § Skatte-  
samt 11 § f-  
ärenden får  
och tillämp-

Denna la-  
taxering.

## Lag (19 bostad

16 decemb

Enligt r

\* Prop. 19

► 1 1 § Vid t-  
redovisar  
stad), på  
uppskovs-  
ningsbost

► 2 Dödsb-  
13 §.

2 § Med  
(1928:37  
det kan i

► 1 3 § Med  
1. såd-  
före avy-  
2. såd-  
senaste l

► 2 Avytt  
skall, or-  
skattsky-  
tidpunkt  
► 3 Bosta

4 § Mec-  
gen (19  
dige är

1. eg-  
eller an-  
vara fö-  
även or-

2. eg-  
bebos i

Uppgifterna skall lämnas på blankett enligt fastställt formulär.

- ▶ 2 Fysisk person skall i fråga om ersättningsfond för byggnad och markanläggning som avses i 2 § andra och tredje styckena dessutom lämna uppgift om hur stor del av fonden som motsvarar belopp som tagits upp som intäkt av näringsverksamhet enligt bestämmelserna i punkt 5 första och tredje-sjätte styckena av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370).

13 § Skattemyndighetens beslut i ärenden enligt 9 § tredje och femte styckena samt 11 § får överklagas hos Riksskatteverket. Riksskatteverkets beslut i sådana ärenden får inte överklagas. Lag 9 juni 1994 (nr 783), som trätt i kraft 1 juli 1994 och tillämpas första gången vid 1995 års taxering.

Denna lag har trätt i kraft 1 juli 1990 och tillämpas första gången vid 1992 års taxering.

## Lag (1993:1469) om uppskovsavdrag vid byte av bostad

16 december 1993

Enligt riksdagens beslut\* föreskrivs följande.

\* Prop. 1993/94:45, SkU 11, rskr. 105.

- ▶ 1 1 § Vid taxering till statlig inkomstskatt kan skattskyldig fysisk person, som redovisar skattepliktig realisationsvinst hänförlig till en bostad (ursprungsbostad), på de villkor och i den omfattning som anges i denna lag, medges ett uppskovsavdrag om han förvärvat eller avser att förvärva en ny bostad (ersättningsbostad) och bosatt sig eller avser att bosätta sig där.
- ▶ 2 Dödsbo kan medges uppskovsavdrag under de förutsättningar som anges i 13 §.

2 § Med ursprungsbostad avses privatbostad enligt 5 § kommunalskattelagen (1928:370) om bostaden är den skattskyldiges permanentbostad. Bostad i utlandet kan inte vara ursprungsbostad.

- ▶ 1 3 § Med permanentbostad avses
  1. sådan bostad där den skattskyldige varit bosatt under minst ett år närmast före avyttringen eller
  2. sådan bostad där den skattskyldige varit bosatt under minst tre år av de senaste fem åren.
- ▶ 2 Avyttrades ursprungsbostaden senare än då ersättningsbostaden förvärvades skall, om den skattskyldige begär det, frågan om den avyttrade bostaden var den skattskyldiges permanentbostad avgöras med hänsyn till förhållandena vid den tidpunkt då ersättningsbostaden förvärvades.
- ▶ 3 Bostad som vid avyttringen ägs av dödsbo kan inte vara permanentbostad.

4 § Med ursprungsbostad avses också privatbostad enligt 5 § kommunalskattelagen (1928:370) utan hinder av att den inte är permanentbostad om den skattskyldige är bosatt i bostaden men ännu inte bott där i ett år och

1. egendomen tas i anspråk genom expropriation eller liknande förfarande eller annars avyttras under sådana förhållanden att tvångsavyttring måste anses vara för handen och det inte skäligen kan antas att avyttringen skulle ha ägt rum även om tvång inte förelegat eller
2. egendomen avyttras till staten därför att den på grund av flygbuller inte kan bebos utan påtaglig olägenhet.

# **Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 1997 års taxering**

**Del 2**

Skattverkets  
Skattverkets

## Beskattning av fastigheter 607

Vid denna beräkning understiger försäljningspriset omkostnadsbeloppet med 25 000 kr. Detta belopp skall, i den mån det ryms inom de gjorda värdeminskingsavdragen, minska omkostnadsbeloppet vid vinstberäkningen. Eftersom värdeminskingsavdragen inte var större än 10 000 kr, skall i detta fall det beloppet dras från omkostnadsbeloppet. Motsvande belopp (10 000) skall minska de värdeminskingsavdrag som skall återläggas.

		Realisationsvinst	Återläggning
<b>Försäljningsintäkt</b>			
Förs pris 1 240 000			
- mäklararv 60 000		1 180 000	
<b>Omkostnadsbelopp</b>			
Ingångsvärde	1 015 000		
Värdehöjande reparation och underhåll	+ 250 000		250 000
Uppskovsbelopp	- 300 000		
Värdeminskingsavdrag	- 10 000		0
	<u>= 955 000</u>	- 955 000	
		225 000	250 000

Återläggning av 250 000 kr i näringsverksamhet innebär att kostnaderna behandlas som en ombyggnadskostnad. Resultatet blir alltså (1 180 000 - 1 265 000 =) - 85 000 kr. Därav har 10 000 kr tidigare tillgodoförts D genom avdraget för värdeminskning. Återstående förlust, 75 000 kr, minskar den reavinst på 300 000 kr som D tidigare fått uppskov med varefter 225 000 kr återstår att beskatta.

### Ersättningsfond

Har den avyttrade fastigheten varit föremål för avskrivning mot ersättningsfond när den förvärvades, skall avskrivet belopp fördelas och dels beaktas vid återläggningen i näringsverksamhet, dels reducera omkostnadsbeloppet vid reavinstbeskattningen i inkomstslaget kapital.

Ersättningsfonderna behandlas i avsnitt 14.5. Reglerna innebär följande vid avyttringen av den ursprungliga fastigheten och av den fastighet för vilken ersättningsfonden togs i anspråk vid förvärvet.

Har byggnad eller mark i näringsverksamhet avyttrats under sådana tvångsliknande former som är en förutsättning för att avsättning till ersättningsfond skall få göras (enligt 2 § 2 och 3 st. lagen om ersättningsfond), kan den skattskyldige välja att redovisa ersättningen i näringsverksamheten i stället för i in-

komstslaget kapital (22 § anv. p. 1 st. 2 KL). Av bestämmelserna i 23 § anv. p. 18 KL framgår vidare att avdrag, beräknat enligt reavinstreglerna då medges i näringsverksamheten. Reavinsten blir på detta sätt intäkt i näringsverksamheten och berättigar till avsättning till ersättningsfond. Eftersom det samtidigt är fråga om att en näringsfastighet avyttrats, skall återläggning ske enligt vanliga regler. Även dessa återlagda belopp berättigar i sådana fall till avsättning till ersättningsfond.

Sammanfattningsvis medges avdrag för avsättning till ersättningsfond med belopp som motsvarar reavinsten och återlagda belopp. Det erhållna vederlaget kan på så sätt obeskattat återinvesteras i en ersättningsfastighet.

När ersättningsfastigheten anskaffas kommer ersättningsfonden att tas i anspråk genom att den nya fastighetens anskaffningsvärde skrivs ned. När ersättningsfastigheten säljs skall avskrivningen mot ersättningsfonden beaktas. Den del av ersättningsfonden som motsvarar återlagda värdeminskningssavdrag m.m. samt värdehöjande reparationer och underhåll skall återföras till beskattning i näringsverksamheten (22 § anv. p. 5 st. 7 KL). Resten av ersättningsfonden, motsvarande reavinsten på ursprungsfastigheten, skall reduceras omkostnadsbeloppet vid reavinstberäkningen i inkomstslaget kapital (25 § 5 mom. 3 st. SIL).

#### Exempel

Avyttring av ursprungsfastighet.

#### Förutsättningar

Näringsfastighet nr 1 förvärvades 1980 för 2 000 000 kr. Ersättning vid expropriation i januari 1991: 2 800 000 kr.

#### Nedlagda kostnader

Lagfart 1980	30 000 kr
Ombyggnad 1982	200 000 kr
Tillbyggnad 1983	300 000 kr
Värdehöjande reparationer	
1984	80 000 kr
1986	50 000 kr
1990	70 000 kr

#### Värdeminskning m.m.

Värdeminskningssavdrag	
1980-1990	300 000 kr
Ianspråktagen investeringsreserv 1982	100 000 kr

Realisat

Ersättning vid

Omkostnads

Ingångsvärd  
(anskaffnings

Ombyggnad

Tillbyggnad

Värdehöjande  
1984  
1986  
1990

Värdeminsk

Ianspråktagen  
investerings

Avsätt  
motsvara

\* Kost

Beskattnng av fastigheter 609

Realisationsvinstberäkning enligt grundregeln

		Realisationsvinst	Återläggning
<i>Ersättning vid avyttring</i>		2 800 000	
<i>Omkostnadsbelopp</i>			
Ingångsvärde (anskaffningspris + lagfart)	2 030 000		
Ombyggnad 1982	+ 200 000		
Tillbyggnad 1983	+ 300 000		
Värdehöjande reparationer			
1984	0*		
1986	+ 50 000		50 000
1990	+ 70 000		+ 70 000
Värdeminskning 1980-1990			+ 300 000
Ianspråktagen investeringsreserv			+ 100 000
	= 2 650 000	- 2 650 000	
		150 000	520 000

Avsättning till ersättningsfond får göras i inkomstslaget näringsverksamhet med 670 000 kr. Beloppet motsvarar realisationsvinsten 150 000 kr + återläggning 520 000 kr.

\* Kostnaden räknas inte då den lades ned för mer än fem år sedan.

Avyttring av ersättningsfastighet.

*Förutsättningar*

Näringsfastighet nr 2 förvärvades 1991 för 4 000 000 kr. Avskrivning görs mot ersättningsfond med 670 000 kr se exemplet ovan. Fastigheten säljs i juli 1996 för 4 800 000 kr.

*Nedlagda kostnader*

1991	Lagfart	60 000 kr
1991	Ombyggnad	100 000 kr
1992	Värdehöjande reparationer	150 000 kr
1993	"	75 000 kr
1996	Mäklararvode	240 000 kr

*Värdeminskningssavdrag*

1991-1996	113 000 kr
-----------	------------

Den avskrivning som gjorts mot ersättningsfond, 670 000 kr, motsvarar realisationsvinst + återläggning vid avyttring av ursprungsfastigheten (se exemplet ovan). Ägaren kan sägas ha fått uppskov med beskattningen vid avyttring av fastighet nr 1.

När ersättningsfastigheten avyttras måste detta uppskovsbelopp beaktas. När realisationsvinst + återläggning beräknas för fastighet nr 2 görs därför justeringar.

## 610 Beskattning av fastigheter

Omkostnadsbeloppet skall reduceras med den del av ersättningsfonden som motsvarar beräknad realisationsvinst för ursprungsfastigheten, dvs. med 150 000 kr.

Vid beräkning av belopp som skall återläggas skall den del av ersättningsfonden som motsvarar beräknad återläggning vid avyttring av ursprungsfastigheten, dvs. 520 000 kr, läggas till.

På detta sätt beskattas slutligen hela ersättningsfonden, 670 000 kr (150 000 + 520 000).

### **Andelshus**

För ägare av andelshus finns begränsningar i avdragsrätten under innehavet för reparationer och underhåll (23 § anv. p. 5 KL). Vid vinstberäkning enligt grundregeln får omkostnadsbeloppet ökas med den del av utgifterna för vilken avdrag inte medgivits tidigare (25 § 4 mom. 1 st. SIL).

### **Bidrag och lån**

När statliga lån eller bidrag utgått för reparation eller underhåll får kostnaderna inte dras av direkt (23 § anv. p. 4 KL). I den mån det inte är bidrag som utgått föreligger i stället avdragsrätt vid vinstberäkningen (25 § 4 mom. 1 st. SIL).

### **Ersättning för inventarier**

Om försäljningspriset inkluderar ersättning för s.k. fasta inventarier, dvs. byggnadstillbehör eller industritillbehör eller markinventarier (ledning, stängsel, industrispår etc.), som i avskrivningshänseende behandlas som inventarier, skall denna ersättning inte tas med vid beräkning av realisationsvinst. I sådant fall får i omkostnadsbeloppet inte inräknas utgift som hänför sig till sådana tillgångar (25 § 3 mom. SIL).

### **Indexreglerna**

Vid tillämpning av övergångsbestämmelserna för fastigheter som var konventionellt beskattade skall kostnader för ny-, till- eller ombyggnad före 1991 inräknas i omkostnadsbeloppet utan begränsningar och med indexuppräkningsmetoden med åtta års förskjutning. Gjorda värdeminskningssavdrag skall dras av från omkostnadsbeloppet om de för år räknat överstigit 3 000 kr. För värdeminskningssavdragen skall indexuppräkningsmetoden göras på följande sätt.

a) Värdeminskningssavdrag som gjorts samma år som kostnaden lades ned på fastigheten och de därpå följande sju beskattningsåren skall räknas upp med omräkningstalet för det åttonde året efter det år kostnaden lades ned.

b) Värdeminskningssavdrag som gjorts fr.o.m. åttonde året efter det då kostnaden lades ned skall räknas upp med omräkningstalet för det år värdeminskningssavdraget gjordes.

För fastigheter som tidigare schablonbeskattades, skall kostnaderna för ny-, till- och ombyggnad och för värdehöjande reparationer och underhåll inräknas i omkostnadsbeloppet enligt vad som sagts angående privatbostadsfastigheter.

kan det komma i fråga att redovisa skillnaden som en lagerreserv (jfr 14 § 3 st. BFL).

**Exempel**

	Anskaffningsvärde	Reellt värde	Lägst av dessa	97 %
Vara A	100 000	100 000	100 000	97 000
Vara B	200 000	200 000	200 000	194 000
Vara C	300 000	290 000	290 000	291 000
			590 000	582 000

En tillämpning av lägsta värdets princip ger ett lagervärde på 590 000 kr. Om alternativregeln tillämpas medges att lagret skrivs ned med 3 % av det totala anskaffningsvärdet. Detta ger ett värde på 582 000 kr. Således medger en värdering enligt alternativregeln ett lagervärde som är lägre än lagervärdet beräknat enligt 14 § BFL. Skillnaden mellan de två värdena skall enligt 14 § 3 st. BFL redovisas som en lagerreserv. BFN har emellertid uttalat (BFN U 92:1) att en sådan skillnad inte behöver redovisas som lagerreserv, om detta inte i väsentlig grad påverkar bedömningen av företagets resultat och ställning. I detta exempel utgör skillnaden alltså endast drygt en procent av lagrets totala värde beräknat enligt lägsta värdets princip men man måste ändå göra en bedömning av skillnadens storlek i förhållande till företagets resultat och ställning för att kunna avgöra om skillnaden skall redovisas som lagerreserv eller inte.

**15.4.5 Kontraktsnedskrivning**

Enligt 24 § anv. p. 2 st. 5 KR kan under vissa förutsättningar värdet på kontrakt avseende leverans av lagertillgångar skrivas ned.

Om den skattskyldige vid taxeringen yrkar att värdet på ett kontrakt skall skrivas ned måste denne genom utredning visa att inköpspriset, på balansdagen, faktiskt understiger det överenskomna priset. Vid värdering av kontrakt om leverans av rå- eller stapelvaror torde ett fullgörande av bevisskyldigheten inte vara alltför betungande.

De äldre reglerna om eldsvådefonder och om uppskov med beskattning av realisationsvinst användes i speciella situationer. Det typiska för eldsvådefonderna var att avsättningen skedde i en force majeure situation. Möjligheten till uppskov med beskattning av reavinst användes bl.a. vid tvångsmässig avyttring av fastighet, t.ex. expropriation. Dessa båda fonder är fr.o.m. 1992 års taxering ersatta med en gemensam avsättningsmöjlighet, ersättningsfonder. Bestämmelserna finns i lagen (1990:663) om ersättningsfonder.

Av vem

För vad

Inskränkning i förfoganderätten

Hur mycket

De olika ersättningsfonder som finns är fond för

- inventarier
- byggnader och markanläggningar
- mark
- djurlager i jordbruk och renskötsel.

Avdrag medges den som redovisar inkomst av näringsverksamhet.

Avdrag för avsättning till ersättningsfond får göras om skattepliktig ersättning har erhållits för inventarier, byggnader, markanläggningar, mark eller för djurlager som har skadats genom brand eller annan olyckshändelse.

Avdrag kan också göras om skattepliktig ersättning erhållits för inventarier, byggnader och markanläggningar eller för mark i samband med att en fastighet har avyttrats

- p.g.a. tvång, t.ex. expropriation och inlösen
- som ett led i åtgärder för jordbrukets och skogsbrukets yttre rationalisering
- p.g.a. flygbuller.

Avdrag får även göras för engångsersättning som erhållits för ovan nämnda tillgångar i samband med inskränkning i förfoganderätten till fastigheten enligt naturvårdslagen (1964:822) eller för motsvarande inskränkningar enligt andra författningar. Ersättning för frivillig allframtidsupplåtelse omfattas inte av bestämmelserna.

De enda slag av omsättningstillgångar som ger rätt till avsättning till ersättningsfond är djurlager.

Det högsta belopp som kan sättas av till ersättningsfond är den skattepliktiga försäkringsersättning som erhållits vid branden eller olyckshändelsen respektive den skattepliktiga vinsten i tvångsavyttringsfallen. Avdraget minskas med förhöjt värdeminskningss-avdrag för inventarier, byggnader eller markanläggningar vilket erhållits med anledning av skadan eller avyttringen. Avser avdraget ersättning för avyttrad fastighet får avdraget inte överstiga den skattepliktiga vinsten samt de belopp som tagits upp som intäkt av näringsverksamhet på grund av avyttringen.

Avdrag för avsättning till ersättningsfond för djurlager i jordbruk och renskötsel får inte överstiga ett belopp som motsvarar minskningen av lagerreserven under beskattningsåret. Har lagret stigit

vem

För vad

Inskränkning i förfoganderätten

Hur mycket

nr  
as  
  
itt  
itt  
s-  
er  
ra  
  
ed  
r  
tt-  
av  
92  
et,  
im

## 0 Balansposter

i pris under beskattningsåret får lagerreserven vid beskattningsårets ingång beräknas på grundval av den procentsats med vilken lagret vid denna tidpunkt faktiskt nedskrivits och det återanskaffningsvärde samma lager skulle ha haft vid beskattningsårets utgång.

När det gäller ersättningsfond för inventarier, ersättningsfond för byggnader och markanläggningar samt ersättningsfond för djurlager i jordbruk och renskötsel skall ett mot avdraget svarande belopp sättas av i räkenskaperna för räkenskapsåret.

### Handelsbolag

I handelsbolag beräknas avdraget för bolaget.

### Samma tillgångar

Ersättningsfonderna skall användas för avskrivning respektive nedskrivning av samma slags tillgångar som avsättningen avsett, samt, då det gäller fond för inventarier, även för kostnader för reparations- och andra underhållsarbeten på sådana tillgångar. Emellertid finns vissa undantag från denna princip. Ersättningsfond för inventarier får användas också för nedskrivning i djurlager och en fond för byggnader och markanläggningar får användas även för avskrivning av inventarier samt nedskrivning av djurlager i jordbruk och renskötsel.

### Tidpunkten

Ersättningsfond får tas i anspråk för tillgångar som anskaffas och arbeten som utförs efter utgången av det beskattningsår då avsättning skett. Fonden får också tas i anspråk för byggnader, markanläggningar och mark som har anskaffats under samma beskattningsår som ersättningen tas upp till beskattning. I sådana fall skall det anses som om avsättning till ersättningsfond har gjorts och fonden omedelbart därefter tagits i anspråk.

Om en ersättningsfond utnyttjas utgör det ianspråktagna beloppet inte någon skattepliktig intäkt. Å andra sidan får sådana utgifter, för vilka fonden används, inte dras av som driftkostnad. Vid beräkning av värdeminskningsskatt på inventarier, byggnader eller markanläggningar skall anskaffningsvärdet reduceras med det utnyttjade fondbeloppet. Ianspråktagandet av en ersättningsfond för mark sker genom själva anskaffningen och inte genom en avskrivningsåtgärd. Ingångsvärdet på ersättningsfastigheten reduceras med det ianspråktagna beloppet. Först vid en framtida avyttring av fastigheten uppkommer normalt den skattemässiga effekten av ianspråktagandet. Har fonden använts till lageranskaffning, skall lagret anses nedskrivet med det utnyttjade beloppet.

Återföring

Övertagande

Även del av fond kan tas i anspråk. Härvid tillämpas FIFO-metoden när det gäller fonder av samma slag.

### Återföring

Ersättningsfond skall återföras till beskattning om

- fonden har tagits i anspråk i strid med bestämmelserna
- hela eller den huvudsakliga delen av förvärvskällan har överlåtits eller verksamheten har upphört och fonden inte övertagits
- företaget har upplösts genom fusion och fonden inte övertagits
- beslut har fattats om att företaget som har fonden ska träda i likvidation
- beslut har fattats om att den skattskyldige skall försättas i konkurs
- fonden inte har tagits i anspråk senast under det beskattningsår för vilken taxering sker under tredje taxeringsåret efter det då avdrag för avsättning har medgetts
- skattskyldigheten för inkomst av förvärvskällan har upphört eller om sådan inkomst skall undantas från beskattning på grund av avtal om undvikande av dubbelbeskattning.

Bestämmelsen i sist nämnda punkt tillämpas i fråga om händelser som inträffat efter den 1 januari 1995. Om endast vissa inkomster undantas från beskattning skall återföring inte ske (prop. 1994/95:91 s. 51).

Ersättningsfond behöver inte återföras på grund av att hela eller huvudsakliga delen av förvärvskällan överlåtits eller upphört om avsättningen grundas på en tvångsförsäljning (expropriation m.m.), yttre rationalisering eller flygbuller.

Med överlåtelse likställs överlåtelse genom bodelning, arv eller genom förordnande i testamente. Avlider fondinnehavare återförs ersättningsfond således först vid bodelningen eller arvskiftet såvida inte förvärvskällan dessförinnan upphört. Skattemyndighet får dock, om det finns särskilda skäl, medge att fonden istället för att återföras till beskattning övertas av förvärvskällans nya ägare.

### Övertagande

Ersättningsfond får övertas vid sådan fusion som avses i 2 § 4 mom. 1 st. SIL (se avsnitt 25.5) eller när en ekonomisk förening ombildas till aktiebolag och aktierna skiftas ut. Vid vissa koncernförhållanden kan skattemyndigheten, om särskilda skäl finns, medge att ett företags ersättningsfond övertas av ett annat företag. Har fond övertagits anses det övertagande företaget ha gjort avsättningen under det beskattningsår då avsättningen gjorts

hos det överlåtande företaget. Enligt 10 § lagen (1996:761) om inkomstskatteregler m.m. med anledning av ändrade bestämmelser om aktiekapitalets storlek, får ersättningsfond föras över till den nya verksamheten (se avsnitt 25.4.4).

**Dispens**

Skattemyndigheten kan, om det finns särskilda skäl, medge att en fond får behållas en viss tid utöver det år då fonden egentligen skulle återföras, dock längst till och med det beskattningsår för vilket taxering sker under sjätte taxeringsåret efter det år avdrag för avsättning har medgetts.

Skattemyndighetens beslut avseende övertagande av fond samt förlängd tidsfrist för ianspråktagande får överklagas hos RSV. RSV:s beslut får inte överklagas.

**30 % tillägg**

Om en ersättningsfond återförs, skall ett särskilt tillägg motsvarande 30 % av det återförda beloppet tas upp som skattepliktig intäkt. Detta gäller även del av sådan fond. Om det finns synnerliga skäl skall tillägg inte påföras.

**Bakgrund**