

## Regeringens proposition

1979/80:39

om avdrag för avskrivning på skeppskontrakt m. m.;

beslutad den 25 oktober 1979.

Regeringen föreslår riksdagen att anta de förslag som har upptagits i bifogade utdrag av regeringsprotokoll.

På regeringens vägnar

THORBJÖRN FÄLLDIN

INGEMAR MUNDEBO

### Propositionens huvudsakliga innehåll

Den som driver rederirörelse, yrkesmässigt fiske eller luftfartsrörelse kan f. n. få avdrag vid inkomsttaxeringen för avskrivning på kontrakterade fartyg och luftfartyg med sammanlagt högst 30 % av kontraktetspriset. Reglerna är tidsbegränsade och gäller t. o. m. 1980 års taxering. I fråga om fysiska personer och s. k. fåmansbolag kompletteras reglerna med bestämmelser om att underskott, som uppkommit till följd av kontraktavskrivning på annat fartyg än fiskefartyg, inte får kvittas mot annan inkomst än inkomst av rederi-, luftfarts- och varvsrörelse. Samma kvittningsförbud gäller i fråga om underskott som uppkommit genom att avdrag för avskrivning på fartyget som sådant har yrkats med mer än 10 % av fartygets anskaffningsvärde eller – beträffande luftfartyg – med mer än 15 % av anskaffningsvärdet. Syftet med nu nämnda bestämmelser är att motverka att reglerna om kontraktavskrivning och reguljär avskrivning används för att uppnå ej avsedda skatteförmåner.

I propositionen föreslås att reglerna om rätt till kontraktavskrivning på sådana fartyg som är att anse som skepp görs permanenta. Permanenta regler föreslås också beträffande kontrakt på luftfartyg. Vidare läggs fram förslag om att kvittningsförbudet skall utvidgas till att omfatta alla skattskyldiga utom börsnoterade svenska aktiebolag och dotterföretag till sådana bolag. Kvittningsförbudet skall enligt förslaget gälla också fiskeskepp och kontrakt på sådana skepp i de fall då den skattskyldige inte är yrkesfiskare.

De nya bestämmelserna skall enligt förslaget tillämpas första gången vid 1981 års taxering.

## 1 Förslag till

### Lag om ändring i förordningen (1966:172) om avdrag vid inkomst-taxeringen för avskrivning på köpekontrakt som avser fartyg m. m.

Härigenom föreskrivs i fråga om förordningen (1966:172) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avskrivning på köpekontrakt som avser fartyg m. m.<sup>1</sup>,

dels att 3 § skall upphöra att gälla,

dels att rubriken till förordningen samt 1 och 2 §§ skall ha nedan angivna lydelse.

### Lag om avdrag för avskrivning på skeppskontrakt m. m.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

#### 1 §<sup>2</sup>

Den som driver rederirörelse eller yrkesmässigt fiske och som *under beskattningsår, för vilket taxering till statlig och kommunal inkomstskatt i första instans sker något av åren 1967–1980*, slutit skriftligt avtal om leverans av fartyg med en bruttodräktighet av minst 20 registerton avsett för stadigvarande bruk i rörelsen får utan hinder av punkt 1 av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370) vid taxeringen nämnda år åtnjuta avdrag för avskrivning på det ej fullgjorda köpekontraktet med sammanlagt högst 30 procent av det avtalade priset.

Avdrag enligt första stycket får åtnjutas även av den som driver luftfartsrörelse och som *under beskattningsår, för vilket taxering till statlig och kommunal inkomstskatt i första instans sker något av åren 1969–1980*, slutit skriftligt avtal om

Den som driver rederirörelse eller yrkesmässigt fiske och som *har* slutit skriftligt avtal om leverans av skepp avsett för stadigvarande bruk i rörelsen, *har*, utan hinder av punkt 2 av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen (1928:370), vid *beräkning av rörelsens nettointäkt rätt till* avdrag för avskrivning på det ej fullgjorda köpekontraktet med sammanlagt högst 30 procent av det avtalade priset. *Vad som avses med skepp framgår av sjölagen (1891:35 s. 1).*

Avdrag enligt första stycket *medges* även den som driver luftfartsrörelse och som *har* slutit skriftligt avtal om leverans av luftfartyg avsett för stadigvarande bruk i rörelsen.

<sup>1</sup> Senaste lydelse av 3 § 1973:28 förordningens rubrik 1969:631.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 1973:28.

*Nuvarande lydelse*

leverans av luftfartyg avsett för stadigvarande bruk i rörelsen.

*Harskattskyldig erhållit* avdrag för avsättning till investeringsfond enligt förordningen *den 19 februari 1954 (nr 40)* om särskild investeringsfond för avyttrat fartyg m. m., *får* avdrag enligt *denna paragraf åtnjutas endast* med belopp varmed 30 procent av det avtalade priset överstiger beloppet av fondavsättningen vid beskattningsårets utgång.

Vid beräkning av värdeminskingsavdrag enligt kommunalskatte lagen skall avdrag enligt *denna förordning* anses *åtnjutet* enligt punkt 1 av anvisningarna till 41 § nämnda lag.

*Föreslagen lydelse*

Skattskyldig *som har medgetts* avdrag för avsättning till investeringsfond enligt förordningen (1954:40) om särskild investeringsfond för avyttrat fartyg m. m., *har rätt till* avdrag enligt *första eller andra stycket* med *högst det* belopp varmed 30 procent av det avtalade priset överstiger beloppet av fondavsättningen vid beskattningsårets utgång.

Vid beräkning av värdeminskingsavdrag enligt kommunalskatte lagen skall avdrag enligt *första eller andra stycket* anses *ha medgetts* enligt punkt 2 av anvisningarna till 41 § nämnda lag.

2 §<sup>3</sup>

*Har den som åtnjutit avdrag enligt denna förordning avyttrat det köpekontrakt som avdraget avser eller det fartyg eller luftfartyg som köpekontraktet gäller eller andel av tillgång av nu nämnt slag utan vederlag eller till pris, som väsentligen understiger det i köpekontraktet avtalade priset, och motsvarar ej det pris vartill avyttringen skett tillgångens verkliga värde vid tidpunkten för avyttringen, skall det belopp som motsvarar tillgångens verkliga värde, dock högst det i köpekontraktet avtalade priset, upptagas som intäkt av rörelse för honom för det beskattningsår då avyttringen ägde rum.*

*Har den som är berättigad till avdrag enligt 1 § denna förordning*

*Har skattskyldig fått avdrag enligt 1 § och överläts kontraktet, skeppet eller luftfartyget eller andel av sådan tillgång utan vederlag skall som intäkt av rörelse tas upp ett belopp motsvarande det lägsta av egendomens marknadsvärde vid överlåtelse tillfället och det i köpekontraktet avtalade priset. Vad nu sagts gäller också om överlåtelsen har skett till ett pris som är lägre än marknadsvärdet och dessutom väsentligt understiger det i köpekontraktet avtalade priset.*

*Avdrag enligt 1 § medges inte om den skattskyldige har flyttat utom-*

<sup>3</sup> Senaste lydelse 1973:28.

*Nuvarande lydelse*

eller som åtnjutit sådant avdrag flyttat utomlands eller har fast driftställe för den förvärvskälla vari tillgång, som avses i första stycket, ingår flyttats utomlands, skall avdraget ej medges och redan åtnjutet avdrag återförs till taxering hos den som åtnjutit avdraget såsom intäkt av rörelse för det beskattningsår då flyttningen skedde.

Första och andra styckena tillämpas icke i fråga om avyttring eller flyttning utomlands, som skett senare än fem år efter leveransen av fartyget eller luftfartyget, och ej heller i fråga om avdrag för köpekontrakt beträffande fartyg, som är avsett att användas eller som användes för yrkesmässigt fiske, eller i fråga om svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening utom i fall då aktierna eller andelarna till huvudsaklig del ägas eller på därmed jämförligt sätt innehavas – direkt eller genom förmedling av juridisk person – av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer.

Föreligger synnerliga skäl får Konungen eller myndighet, som Konungen bestämmer, för särskilt fall medge undantag från första eller andra stycket. Bryter skattskyldig mot villkor som uppställts vid medgivandet, skall taxering ske enligt första eller andra stycket på samma sätt som vid eftertaxering för beskattningsår som medgivandet avser.

*Föreslagen lydelse*

lands. Avdrag medges inte heller om fast driftställe för förvärvskälla, i vilken ingår egendom som avses i första stycket, har flyttats utomlands. Har avdrag medgetts för tidigare beskattningsår skall ett belopp motsvarande avdraget tas upp som intäkt av rörelse för det beskattningsår då flyttningen ägde rum.

Första och andra styckena tillämpas inte i fråga om

1) överlåtelse eller flyttning utomlands som har skett senare än fem år efter leveransen av skeppet eller luftfartyget,

2) svenskt aktiebolag vars aktier noteras på börs eller är föremål för liknande notering eller dotterföretag till sådant bolag,

3) den som har licens enligt förordningen (1978:517) om licens för yrkesfiske eller är medlem i fiskelag som har sådan licens, såvida köpekontraktet avser ett skepp som är avsett att användas eller som används för yrkesmässigt fiske.

Föreligger synnerliga skäl får regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer medge undantag från första eller andra stycket. Bryter skattskyldig mot villkor, som har uppställts vid medgivandet, skall taxering ske enligt första eller andra stycket på samma sätt som vid eftertaxering för det beskattningsår som medgivandet avser.

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1980 och tillämpas första gången vid 1981 års taxering. Äldre bestämmelser i 1 § första stycket samt 2 § första och tredje styckena tillämpas dock alltså i fråga om avtal om leverans av fartyg och luftfartyg som har slutits före utgången av år 1979.

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

Häri genom föreskrivs att 46 § 1 mom. och punkt 1 av anvisningarna till 28 § kommunalskattelagen (1928:370) skall ha nedan angivna lydelse.

### Nuvarande lydelse

I mom. 1 *Därest vid beräkning enligt ovan angivna grunder av skattskyldigs inkomst från särskild förvärvskälla uppkommer underskott, må, med nedan i detta mom. angivna undantag och med iakttagande av föreskriften i 74 §, sådant underskott, i den mån det med tillämpning av de i 56–59 §§ meddelade bestämmelser om beskattningsort är att hänföra till en kommun, avräknas å sådan den skattskyldiges inkomst, som skall tagas till beskattning i samma kommun.*

Avdrag är icke medgivet för underskott å icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom eller å deltagande i lotteri, för underskott å fastighet och rörelse i utlandet eller för underskott, som uppstått därigenom, att avdrag, varom förmäles i 45 §, överstigit nettointäkten av förvärvskällan, och ej heller för underskott i den mån hänsyn därtill tagits vid beräkning av sjömansskatt.

Har i rederi- eller luftfartsrörelse avdrag gjorts för värdeminskning av fartyg eller luftfartyg eller för avskrivning på köpekontrakt enligt 1 § förordningen (1966:172) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avskrivning på köpekontrakt som avser fartyg m. m.,

### Föreslagen lydelse

#### 46 §

I mom. 1 *Uppkommer underskott vid beräkningen av inkomst av förvärvskälla får, med de undantag som anges i detta moment och med iakttagande av föreskriften i 74 §, underskottet avräknas från den skattskyldiges inkomst från andra förvärvskällor i den mån underskottet och inkomsten enligt 56–59 §§ hänföra sig till samma kommun.*

Avdrag medges inte för

1) underskott av icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom eller av deltagande i lotteri,

2) underskott av fastighet eller rörelse i utlandet,

3) underskott som har uppkommit på grund av att avdrag enligt 45 § överstigit nettointäkten av förvärvskällan,

4) underskott i den mån hänsyn till det har tagits vid beräkning av sjömansskatt.

Har avdrag gjorts enligt 1 § lagen (1966:172) om avdrag för avskrivning på skeppskontrakt m. m. och uppkommer underskott i förvärvskällan får den del av underskottet som svarar mot avdraget avräknas endast från inkomst av rederi-, luft-

<sup>1</sup> Senaste lydelse 1974:769.

*Nuvarande lydelse*

får underskott i sådan förvärvskälla med belopp som motsvarar större avskrivning för år räknat än 10 procent av anskaffningsvärdet för fartyg eller 15 procent av anskaffningsvärdet för luftfartyg eller avskrivning på köpekontrakt enligt nyssnämnda förordning avräknas endast från inkomst av rederi-, luftfarts- eller varvsrörelse. För underskott som sålunda icke kunnat utnyttjas får avdrag åtnjutas senast det beskattningsår, för vilket taxering sker sjuätte kalenderåret efter det kalenderår då taxering sker för det beskattningsår då underskottet uppkom. Avdrag får därvid icke åtnjutas med belopp som överstiger sammanlagda beloppet av inkomst av rederi-, luftfarts- och varvsrörelse i den mån därifrån ej avräknats annat underskott som avses i detta stycke.

Vid tillämpning av tredje stycket anses koncernbidrag enligt 43 § 3 mom. som intäkt av rederirörelse, varvsrörelse eller luftfartsrörelse endast i den mån bidraget lämnats av rederiföretag, varvsföretag eller luftfartsföretag och bidragsgivaren under det beskattningsår då bidraget lämnats ej mottagit sådant bidrag.

Tredje och fjärde styckena tillämpas ej i fråga om fartyg som användes för yrkesmässigt fiske eller i fråga om avskrivning på köpekontrakt för fartyg som är avsett för sådant ändamål. I fråga om svenskt aktiebolag och svensk ekonomisk förening tillämpas tredje och fjärde styckena endast om aktierna eller andelarna till huvudsaklig del ägas eller på därmed jämförligt sätt innehavas – direkt eller genom för-

*Föreslagen lydelse*

farts- eller varvsrörelse. Har avdrag gjorts för värdeminskning av skepp eller luftfartyg och överstiger avdraget för år räknat 10 procent av anskaffningsvärdet av skepp eller 15 procent av anskaffningsvärdet av luftfartyg gäller samma begränsning av rätten att avräkna underskott i fråga om den överskjutande delen av avdraget. För underskott som inte har kunnat utnyttjas föreligger rätt till avdrag senast vid den taxering som sker sjuätte kalenderåret efter det kalenderår då taxering skett för det beskattningsår då underskottet uppkom. Sådant avdrag får dock inte överstiga det sammanlagda beloppet av inkomst av rederi-, luftfarts- och varvsrörelse sedan denna inkomst i förekommande fall minskats med annat underskott som avses i detta stycke.

Vid tillämpning av tredje stycket anses koncernbidrag enligt 43 § 3 mom. som intäkt av rederi-, luftfarts- eller varvsrörelse endast om bidraget utgör avdragsgill omkostnad för givaren i rörelse av angivet slag.

Tredje stycket tillämpas inte i fråga om svenskt aktiebolag vars aktier noteras på börs eller är föremål för liknande notering eller i fråga om dotterföretag till sådant bolag. Tredje stycket tillämpas inte heller på fiskeskepp eller köpekontrakt som avser fiskeskepp, om den skattskyldige har licens enligt förordningen (1978:517) om licens för yrkesfiskare eller är medlem i fiskelag som har sådan licens.

## Nuvarande lydelse

medling av juridisk person – av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer.

Föreligger synnerliga skäl, äger regeringen eller myndighet, som regeringen bestämmer, för särskilt fall medge undantag från tillämpning av tredje stycket. Bryter skattskyldig mot villkor som uppställts för medgivandet, skall taxering ske enligt tredje stycket på samma sätt som vid eftertaxering för beskattningsår som medgivandet avser.

## Föreslagen lydelse

Föreligger synnerliga skäl, får regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer medge undantag från tillämpning av tredje stycket. Bryter skattskyldig mot villkor som har uppställts för medgivandet, skall taxering ske enligt tredje stycket på samma sätt som vid eftertaxering för det beskattningsår som medgivandet avser.

## Anvisningar

## till 28 §

1.<sup>2</sup> Till intäkt av rörelse hänföras samtliga intäkter i penningar eller varor, som influtit i rörelsen. Detta innebär, att intäkten skall vara av sådan beskaffenhet, att den normalt är att räkna med och ingår såsom ett led i den förvärvsverksamhet, varom fråga är. Hit räknas alltså inflytande betalning för varor eller produkter, som den skattskyldige för i handel eller tillverkar, och gäller detta även för det fall, att rörelseidkaren vid överlåtelse av rörelsen till annan låter i överlåtelsen ingå befintliga varor eller produkter. Denna överlåtelse utgör då så att säga den sista affärshändelsen i hans rörelse. Däremot räknas icke hit sådan intäkt, som till den skattskyldige kan inflyta vid sidan av rörelsen eller utanför vad som normalt är att anse såsom driftinkomst, såsom exempelvis vid avyttring av personlig lösegendom eller för stadigvarande bruk i rörelsen avsedda fastigheter eller andra tillgångar – angående för sådant bruk avsedda maskiner och andra inventarier så ock patenträtter och liknande tidsbegränsade rättigheter ävensom hyresrätter och rättigheter av goodwill natur, se dock andra och tredje styckena här nedan. Den intäkt, som erhålles genom en dylik, oberoende av rörelsen verkställd avyttring, skall tagas i betraktande vid inkomstberäkningen för förvärvskällan tillfällig förvärvsverksamhet och bedömas efter de för denna förvärvskälla stadgade grunder. Såsom skattepliktig intäkt räknas icke statligt avgångsvederlag i form av engångsbelopp till renskötselutövare i samband med att han upphör med sin renskötsel.

Till intäkt av rörelse hänföres in-

Till intäkt av rörelse hänförs intäkt

<sup>2</sup> Senaste lydelse 1973:26.

*Nuvarande lydelse*

täkt vid avyttring av för stadigvarande bruk avsedda maskiner och andra inventarier samt därmed vid beräkning av värdeminskingsavdrag likställda tillgångar (jfr punkterna 7 och 16 av anvisningarna till 29 §). Till intäkt av rörelse *hänföres* även intäkt vid avyttring av patenträtt eller liknande tidsbegränsad rättighet. Detsamma gäller intäkt vid avyttring av hyresrätt och av varumärke, firmanamn eller annan rättighet av goodwill's natur. Om beräkning i vissa fall av intäkt vid överlåtelse av *fartyg* och luftfartyg m. m. *finnas* bestämmelser i 2 § *förordningen* (1966:172) om avdrag *vid inkomsttaxeringen* för avskrivning på *köpekontrakt som avser fartyg* m. m.

Skattskyldig, som driver tomtrörelse, byggnadsrörelse eller handel med fastigheter, skall såsom intäkt av rörelsen upptaga vad som influtit vid försäljning av sådan fastighet eller del därav, oberoende av sättet för fastighetens förvärvande och tiden för innehavet, varefter frågan om och i vad mån nettointäkt uppstått genom försäljningen kommer att bero på resultatet av rörelsen i dess helhet under beskattningsåret. Därvid iakttages utöver vad som gäller enligt anvisningarna till 27 § följande. Om fastighet, som utgör lagertillgång i tomtrörelse, byggnadsrörelse eller handel med fastigheter, förvärvats innan rörelsen påbörjats, beräknas fastighetens värde vid tiden för rörelsens påbörjande på samma sätt som vid beräkning av realisationsvinst enligt punkterna 1 och 2 av anvisningarna till 36 §. Detta värde utgör fastighetens uppräknade ingångsvärde i rörelsen även vid senare års taxeringar. Om en skattskyldig, som bedriver eller tidigare bedrivit rörelse, avyttrar fastighet eller del av fastighet som han för stadigvarande bruk använt i rörelsen, skall den del av försäljningssumman som belöper på sådana till fastigheten hörande tillgångar, vilka vid beräkning av värdeminskingsavdrag hänföres eller hänförts till maskiner och andra inventarier (jfr punkterna 7 och 16 av anvisningarna till 29 §), upptagas såsom intäkt av rörelse, varemot återstående delen av försäljningssumman skall upptagas såsom intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet, i den mån de i 35 § angivna förutsättningarna för skattepliktig realisationsvinst föreligga.

Utskiftar svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening tillgång på annat sätt än genom sådan fusion som avses i 28 § 3 mom. och skulle vid en

*Föreslagen lydelse*

vid avyttring av för stadigvarande bruk avsedda maskiner och andra inventarier samt därmed vid beräkning av värdeminskingsavdrag likställda tillgångar (jfr punkterna 7 och 16 av anvisningarna till 29 §). Till intäkt av rörelse *hänförs* även intäkt vid avyttring av patenträtt eller liknande tidsbegränsad rättighet. Detsamma gäller intäkt vid avyttring av hyresrätt och av varumärke, firmanamn eller annan rättighet av goodwill's natur. Om beräkning i vissa fall av intäkt vid överlåtelse av *skepp* och luftfartyg m. m. *finns* bestämmelser i 2 § *lagen* (1966:172) om avdrag för avskrivning på *skeppskontrakt* m. m.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

försäljning av tillgången köpeskillingen ha varit skattepliktig i förvärvskällan, anses bolaget eller föreningen ha åtnjutit skattepliktig inkomst, som om tillgången sålts. Som köpeskillning gäller därvid tillgångens verkliga värde vid utskiftningen.

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1980 och tillämpas första gången vid 1981 års taxering. Äldre bestämmelser i 46 § 1 mom. tredje–femte styckena tillämpas dock alltjämt i fråga om avtal om leverans av fartyg och luftfartyg som har slutits före utgången av år 1979.

### 3 Förslag till Lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt

Härigenom föreskrivs att 4 § 1 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall ha nedan angivna lydelse.

#### *Nuvarande lydelse*

#### *Föreslagen lydelse*

#### 4 §

1 m o m.<sup>1</sup> Från sammanlagda beloppet av den skattskyldiges inkomster från olika förvärvskällor får, med iakttagande av föreskriften i 22 §, avdrag ske för

*underskott, som uppkommit vid beräkning av skattskyldigs inkomst från annan förvärvskälla än fastighet och rörelse i utlandet, dock att avdrag icke får göras för underskott i den mån hänsyn därtill tagits vid beräkning av sjömansskatt eller för underskott av rederi- eller luftfartsrörelse i vidare mån än som följer av 46 § 1 mom. tredje-sjätte styckena kommunalskattelagen, samt att avdrag för realisationsförlust får göras endast från realisationsvinst eller lotterivinst;*

*allmän kommunalskatt, som påförts den skattskyldige under året näst före taxeringsåret, dock endast såvitt gäller annan skattskyldig än fysisk person, oskiftat dödsbo och familjestiftelse.*

Skattskyldig, som varit här i riket bosatt under hela eller någon del av beskattningsåret, äger åtnjuta avdrag som avses i 46 § 2 mom. första stycket 2) kommunalskattelagen (1928:370) samt, i den omfattning som i nämnda moment sägs, jämväl för periodiskt

1 m o m. Från sammanlagda beloppet av den skattskyldiges inkomster från olika förvärvskällor får, med iakttagande av föreskriften i 22 §, avdrag göras för underskott i förvärvskälla. Vidare får annan skattskyldig än fysisk person, dödsbo och familjestiftelse avdrag för allmän kommunalskatt som har påförts den skattskyldige under året före taxeringsåret. I fråga om underskott i förvärvskälla iakttas att

1) avdrag för realisationsförlust får göras endast från realisationsvinst eller lotterivinst,

2) avdrag inte får göras för underskott av fastighet eller rörelse i utlandet,

3) avdrag inte får göras för underskott på grund av avskrivning av skepp eller luftfartyg eller på köpekontrakt, som avser sådan tillgång, i vidare mån än som följer av 46 § 1 mom. kommunalskattelagen (1928:370),

4) avdrag inte får göras för underskott i den mån hänsyn till det har tagits vid beräkning av sjömansskatt.

Skattskyldig, som har varit bosatt här i riket under hela beskattningsåret eller del av detta får avdrag för periodiskt understöd, egenavgifter, försäkringspremier m. m. i den omfattning som anges i 46 § 2 mom. kommunalskattelagen.

<sup>1</sup> Senaste lydelse 1976:461.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

*understöd eller därmed jämförlig periodisk utbetalning samt för avgifter för pensionsförsäkring och för annan personförsäkring ävensom för underhåll åt ej hemmavarande barn.*

Har sådan fusion mellan aktiebolag eller föreningar ägt rum, som i 28 § 3 mom. första eller andra stycket kommunalskattelagen avses, äger moderbolaget eller den övertagande föreningen åtnjuta avdrag för sådan dotterbolagets eller den överlåtande föreningens skatt, vilken enligt första stycket skulle hava varit avdragsgill för dotterbolaget eller den överlåtande föreningen. Vad nu sagts skall äga motsvarande tillämpning vid fusion mellan sparbanker enligt 78 § lagen den 3 juni 1955 om sparbanker samt då ett bankaktiebolags hela bankrörelse övertagits av ett annat bankbolag eller ett försäkringsbolags hela försäkringsbestånd övertagits av ett annat försäkringsbolag och det överlåtande bolaget avstår från att yrka avdraget i fråga.

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1980.

**4 Förslag till  
Lag om ändring i lagen (1979:612) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)**

Härigenom föreskrivs att punkt 3 av ikraftträdandebestämmelserna till lagen (1979:612) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370) skall ha nedan angivna lydelse.

*Nuvarande lydelse*

3. Hänvisningen i 20 § lagen (1972:741) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370) till punkt 1 av anvisningarna till 41 § skall fr. o. m. 1981 års taxering avse punkt 2 av anvisningarna till 41 § i dess nya lydelse.

*Föreslagen lydelse*

3. Hänvisningen i 20 § lagen (1972:742) om ikraftträdande av lagen (1972:741) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370) till punkt 1 av anvisningarna till 41 § skall fr. o. m. 1981 års taxering avse punkt 2 av anvisningarna till 41 § i dess nya lydelse.

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1980.

BUDGETDEPARTEMENTET

Utdrag  
PROTOKOLL  
vid regeringssammanträde  
1979-10-25

**Närvarande:** statsministern Fälldin, ordförande, och statsråden Ullsten, Bohman, Mundebo, Wikström, Friggebo, Mogård, Dahlgren, Åsling, Söder, Krönmark, Burenstam Linder, Wirtén, Holm, Andersson, Boo, Winberg, Adelson, Danell

**Föredragande:** statsrådet Mundebo

## **Proposition om avdrag för avskrivning på skeppskontrakt m. m.**

---

### **1 Inledning**

Enligt förordningen (1966: 172) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avskrivning på köpekontrakt som avser fartyg m. m., FAK, kan den som har träffat avtal om förvärv av ett fartyg eller ett luftfartyg få avdrag med sammanlagt högst 30 % av det avtalade priset. Förordningen gäller t. o. m. 1980 års taxering.

Budgetdepartementet har gett vissa myndigheter och organisationer tillfälle att lämna synpunkter inför en eventuell förlängning av giltighetstiden av de särskilda reglerna om kontraktsavskrivning. Till budgetdepartementets förfrågan fogades en inom departementet upprättad promemoria om reglerna om kontraktsavskrivning och vissa bestämmelser som nära anknyter till dessa regler. Promemorian bör fogas till protokollet i detta ärende som *bilaga 1*.

Med anledning av budgetdepartementets förfrågan har yttranden avgetts av riksskatteverket (RSV), kommerskollegium, länsstyrelserna i Stockholms samt Göteborgs och Bohus län, sjöfartspolitiska utredningen (K 1977: 05), AB Aerotransport (ABA) och Sveriges redareförening. Kommerskollegium har till sitt yttrande fogat yttranden från Sveriges varvsindustriförening samt Stockholms och Skånes handelskammare.

En sammanställning av remissyttrandena bör fogas till protokollet i detta ärende som *bilaga 2*.

### **2 Föredragandens överväganden**

Den svenska rederinäringen arbetar under stark internationell konkurrens. Konkurrensläget påverkas av att många sjöfartsländer ger sina inhemska

rederier statligt stöd och lättnader i beskattningen. Rederinäringen kännetecknas också av att investeringsobjekten är få men mycket kapitalkrävande.

Mot bakgrund av dessa förhållanden infördes år 1966 regler om rätt till avdrag vid inkomsttaxeringen för avskrivning på fartygskontrakt. Reglerna, som ursprungligen gällde t. o. m. 1974 års taxering och sedermera har förlängts till att gälla t. o. m. 1980 års taxering, ger rederiföretag möjlighet till avskrivning redan på kontraktsstadiet med belopp motsvarande 30 % av det avtalade priset för ett fartyg. De allmänna bestämmelserna i punkt 2 (tidigare punkt 1) av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen (1928: 370), KL, om att sådan avskrivning får ske bara när prisfall inträffat eller risk för prisfall föreligger, gäller således inte i fråga om fartyg. Med hänsyn till att luftfartsnäringen i de angivna hänseendena företer stora likheter med rederinäringen utvidgades tillämpningsområdet av FAK år 1969 till att gälla också luftfartyg.

I samband med att giltighetstiden av FAK förlängdes år 1973 infördes vissa begränsningsregler i FAK och i 46 § 1 mom. KL. Bestämmelserna gäller i princip för fysiska personer och s. k. fåmansbolag. Reglerna i FAK är avsedda att förebygga att den skattskyldige gör en definitiv skattevinst genom att flytta utomlands eller genom att överlåta den ifrågavarande tillgången utan vederlag eller till underpris. Reglerna i 46 § 1 mom. KL innehåller vissa begränsningar i rätten att kvitta underskott i rederi- och luftfartsrörelse mot inkomst av annan verksamhet. Avsikten är att motverka uppkomsten av skattekrediter som inte är motiverade från konsolideringssynpunkt.

Flertalet av de myndigheter och organisationer som har getts tillfälle att lämna synpunkter inför en eventuell förlängning av giltighetstiden av FAK tillstyrker att de särskilda reglerna får tillämpas även efter 1980 års taxering och att avskrivningsrätten på kontraktsstadiet behålls vid 30 % av det avtalade priset. Vid remissbehandlingen har också förts fram önskemål om att reglerna skall göras permanenta. I några av de yttranden som kommerskollegium har överlämnat framhålls att det med hänsyn till sjöfartsnäringens kapitalanskaffningsproblem finns anledning att överväga att mjuka upp eller helt slopa de regler som begränsar möjligheten att kvitta underskott i rederi- och luftfartsrörelse mot annan inkomst. RSV och länsstyrelserna anser däremot att ytterligare begränsningsregler är motiverade. Begränsningsreglerna föreslås t. ex. göras tillämpliga på fiskefartyg och kontrakt på sådana fartyg. Det anges också som angeläget att begränsningsreglerna ändras så att de kan tillämpas även på vissa bolag som inte kan hänföras till kategorin fåmansbolag.

För egen del vill jag anföra följande. Förhållandena inom rederi- och luftfartsnäringarna måste alltså betecknas som särpräglade. Investeringarnas storlek i förening med den långa tid som förflyter mellan beställning och leverans ställer mycket stora krav på företagets finansiella styrka. Reglerna om kontraktavskrivning ger företagen ökade möjligheter till resultatutjämn-

ning och kan därmed förbättra likviditeten på kort sikt. Kontraktssavskrivningen leder också till större flexibilitet i fråga om valet av beställnings- och leveranstidpunkt. Till detta kan läggas att de senaste årens erfarenheter visar att fartygspriserna reagerar kraftigt även på små ändringar i balansen mellan utbud och efterfrågan på fraktmarknaden. Så skulle t. ex. sannolikt många rederiföretag – även om de särskilda kontraktssavskrivningsreglerna inte hade funnits – under senare år ha haft möjlighet att göra avskrivningar på kontrakterade fartyg enligt de allmänna reglerna i anvisningarna till 41 § KL.

Det anförda visar enligt min mening att goda skäl kan anföras för att rederi- och luftfartsföretag även i fortsättningen bör ha rätt till en schablonmässig avskrivning på kontrakterade fartyg resp. luftfartyg. Av vikt i sammanhanget är också att liknande regler finns i åtskilliga andra länder. Jag föreslår därför att de särskilda reglerna om kontraktssavskrivning skall gälla framdeles i stort sett som hittills. Den största tillåtna kontraktssavskrivningen bör sålunda behållas vid 30 % av det avtalade priset. Att, som RSV har ifrågasatt, göra rätten till kontraktssavskrivning beroende av att bankgaranti lämnas skulle i viss utsträckning motverka syftet att underlätta finansieringen av en fartygsanskaffning. Av bl. a. detta skäl bör ett sådant krav inte ställas.

Förlängningen bör denna gång inte begränsas till att gälla ett visst antal års taxeringar. Rätten till avdrag för kontraktssavskrivning på fartyg m. m. bör alltså göras permanent. Jag vill dock betona att detta naturligtvis inte hindrar att reglerna senare kan komma att ändras eller upphävas om förhållandena motiverar det.

De skäl som låg till grund för 1973 års begränsningar i rätten att kvitta underskott, som uppkommit till följd av överavskrivning, har fortfarande giltighet. Jag är därför inte beredd att tillmötesgå önskemålen om lättnader i dessa regler. De erfarenheter rörande utnyttjandet av avskrivningsreglerna som har redovisats av RSV och länsstyrelserna motiverar enligt min mening i stället en viss utvidgning av kvittningsförbudet. Jag återkommer strax till detta.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län har tagit upp frågan om inrättande av ett centralt register för kontrakt på fartyg som byggs i Sverige och i utlandet. Utan ett sådant register finns det enligt länsstyrelsen risk för att taxeringsmyndigheterna inte kan följa upp vad som händer med de i kontrakten angivna byggena. Jag anser att det bör ankomma på RSV att bedöma om det är lämpligt att föra ett centralt register eller om kontrollfrågorna kan klaras utan större ändringar i nuvarande administrativa rutiner.

I det följande kommer jag något mer ingående att redogöra för de ändringar i nuvarande regler som jag anser bör göras. Jag inleder med bestämmelserna i FAK. Därefter behandlar jag ändringarna i 46 § 1 mom. KL och övriga lagändringar. De ändringar som jag inte kommenterar särskilt är av redaktionell natur.

*Ändringar i FAK*

Enligt 1 § kan kontraktsavskrivning f. n. medges i fråga om fartyg med en bruttodräktighet av minst 20 registerton. Flertalet fartyg med en sådan dräktighet var enligt äldre regler registreringspliktiga. Numera knyts registreringsplikten till begreppet skepp. Med skepp förstås enligt sjölagen (1891: 35 s.1) fartyg med en minsta storlek av 12 x 4 meter medan fartyg av mindre storlek kallas båt. I praktiken sammanfaller gränsen 12 x 4 meter ganska väl med gränsen 20 bruttoregisterton. Jag föreslår att den särskilda avskrivningsrätten förbehålls sådana fartyg som enligt sjölagen utgör skepp. Liksom hittills bör även utländska fartyg och fartygsbyggen, om storlekskraven är uppfyllda, ge rätt till kontraktsavskrivning.

I 2 § första stycket finns en regel som kan tillämpas om den som har medgetts avdrag enligt 1 § överlåter kontraktet, fartyget eller andel av detta utan vederlag eller till underpris. Med bortseende från det vid överlåtelsen avtalade vederlaget skall då ett belopp motsvarande marknadsvärdet tas upp som intäkt av rörelse. Är det i det ursprungliga köpekontraktet avtalade priset lägre än marknadsvärdet skall i stället detta lägre värde vara avgörande för beskattningen. Syftet med dessa regler är att garantera att överlåtelsen skall medföra att åtminstone tidigare medgivna överavskrivningar återförs till beskattning. Detta hindrar emellertid inte att tillämpningen av andra skattebestämmelser kan föranleda att överlåtelser av nu nämnt slag skall träffas av en högre beskattning. Här kan erinras t. ex. om de allmänna principerna för beskattning vid uttag ur rörelse och de särskilda regler som gäller vid överlåtelser mellan ett fåmansföretag och företagsledaren i företaget eller denne närstående personer. Jag saknar dock anledning att nu gå in på frågan om behovet av samordning mellan reglerna i FAK och andra beskattningsregler som tar sikte på överlåtelse till underpris. Denna fråga får i stället behandlas av den kommitté som jag nyligen fått bemyndigande att tillkalla för att se över beskattningsreglerna för familjeföretag (Dir 1979: 106). Jag begränsar mig därför i detta sammanhang till att föreslå att bestämmelsen i 2 § första stycket ändras i redaktionellt hänseende.

2 § andra stycket innehåller regler om att medgivna avdrag för kontraktsavskrivning skall återföras till beskattning vid flyttning utomlands. Jag föreslår inga ändringar i sak av dessa bestämmelser. Däremot bör undantagen i 2 § tredje stycket inskränkas. Således bör endast börsnoterade svenska aktiebolag och vissa närstående företag till sådana bolag vara generellt undantagna från tillämpningen av 2 § första och andra styckena. För övriga skattskyldiga bör dispens krävas. Vidare bör det i fråga om avdrag som hänför sig till fiskeskepp eller kontrakt på sådana skepp göras skillnad mellan yrkesfiskare och "passiva" ägare. Jag återkommer till den närmare utformningen av och skälen för dessa ändringsregler vid min behandling av bestämmelserna i 46 § 1 mom. KL.

Jag vill i sammanhanget nämna att utebliven leverans normalt torde

medföra beskattning som vid avyttring. Någon särskild regel om att medgivna avdrag skall återföras till beskattning om köpekontraktet annulleras e. d. behövs således enligt min mening inte. Denna fråga bör överlåtas till de rättstillämpande myndigheternas prövning. Detsamma gäller det vid remissbehandlingen väckta problemet om hur reglerna om kvittningsförbud skall tillämpas i de fall då den skattskyldige bedriver flera av varandra oberoende rederirörelser.

Enligt regeringsformen ankommer det på regeringen att besluta om verkställighetsföreskrifter till lagar. Bestämmelsen i 3 § om att regeringen får meddela närmare föreskrifter för tillämpningen av FAK är därför obehövlig och kan upphävas.

#### *Ändringar i 46 § 1 mom. KL*

Som jag tidigare nämnt anser jag det inte påkallat att göra några mer genomgripande ändringar i de regler i *tredje stycket* som begränsar rätten att utnyttja underskott i rederi- och luftfartsrörelse. Liksom tidigare bör ett underskott, som föranleds av kontraktsavskrivning, inte få utnyttjas mot annan inkomst än inkomst av rederi-, luftfarts- eller varvsrörelse. Motsvarande kvittningsförbud bör också i fortsättningen gälla i fråga om underskott som uppkommit till följd av större årlig avskrivning än 10 % av anskaffningsvärdet av skepp och 15 % av anskaffningsvärdet av luftfartyg. Vidare bör den särskilda förlustutjämningsregeln behållas. Jag anser det således inte befogat att – i syfte att nå överensstämmelse med reglerna i lagen (1960: 63) om rätt till förlustutjämnning vid taxering för inkomst – förlänga förlustutjämningsperioden för aktiebolag och ekonomiska föreningar från sex till tio år.

Enligt *fjärde stycket* kan ett mottaget öppet koncernbidrag kvittas mot underskott i rederi- eller luftfartsrörelse endast under förutsättning att bidraget har lämnats av ett rederi-, luftfarts- eller varvsföretag. Om en sådan regel inte fanns skulle kvittningsförbudet kunna kringgås i en koncern med flera verksamhetsgrenar. För att bidraget skall kunna utnyttjas för kvittning krävs f. n. också att givaren inte har mottagit öppet koncernbidrag under det beskattningsår då bidraget har lämnats.

Reglerna om beskattning av öppna koncernbidrag har nyligen ändrats (prop. 1978/79: 210, SkU 57, rskr 389, SFS 1979: 612). Fr. o. m. 1981 års taxering gäller bl. a. att den som mottar ett öppet koncernbidrag för vilket givaren fått avdrag inte själv under samma beskattningsår kan få avdrag för ett sådant bidrag. Bestämmelsen i *fjärde stycket* bör redan av detta skäl ändras. Enligt min mening bör vidare bidraget få beaktas vid prövning av mottagarens kvittningsrätt endast om bidraget hos givaren utgör omkostnad i rederi-, luftfarts- eller varvsrörelse. För detta krävs normalt att givarens huvudsakliga verksamhet avser rörelse av något av de angivna slagen.

Jag har tidigare förklarat att jag anser det befogat att i några avseenden skärpa de år 1973 införda reglerna om förbud att kvitta underskott till följd av överavskrivning mot annan inkomst. Dessa regler bör liksom hittills samordnas med reglerna i FAK om skatteeffekten vid överlåtelse av skepp till underpris m. m.

Enligt *femte stycket* i 46 § 1 mom. KL träffas aktiebolag och ekonomiska föreningar f. n. av kvittningsförbudet endast om aktierna resp. andelarna till huvudsaklig del innehåser – direkt eller genom förmedling av juridisk person – av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer. Det kan, som RSV och länsstyrelsen i Stockholms län påpekat, förekomma att bolag bildas med en vidsträckt ägarkrets i syfte bl. a. att undvika förbudet mot kvittning. Starka skäl talar därför för att undantaget från kvittningsförbudet bör begränsas. Jag föreslår att reglerna om förbud mot kvittning i fortsättningen skall tillämpas på alla skattskyldiga förutom svenska aktiebolag som är noterade på börs eller föremål för liknande notering och dotterföretag till sådana bolag. Vad som avses med dotterföretag framgår av 1 kap. 2 § aktiebolagslagen (1975: 1385). Jag vill i sammanhanget framhålla att möjligheten till dispens bör finnas kvar.

F. n. undantas också avskrivning på fartyg som används för yrkesmässigt fiske och köpekontrakt avseende sådant fartyg från kvittningsförbudet. Länsstyrelserna i Stockholms samt Göteborgs och Bohus län har föreslagit att detta undantag slopas. Länsstyrelserna framhåller bl. a. att många av de personer som tecknar kontrakt på fiskefartyg inte själva är yrkesfiskare och att det vidare kan vara svårt att kontrollera att fartyget inte byggs om för att användas för annat ändamål än fiske.

Jag instämmer i stort med de synpunkter som länsstyrelserna har fört fram. Jag anser det dock inte riktigt att helt slopa förmånsbehandlingen av fartygsförvärv till fiskenäringen. Enligt min mening bör något kvittningsförbud inte gälla i fråga om yrkesfiskares förvärv av fiskeskepp. Med yrkesfiskare avses den som har licens enligt förordningen (1978: 517) om licens för yrkesfiske eller som är medlem i fiskelag som har sådan licens.

Reglerna i *tredje-sjätte styckena* gäller f. n. enbart i fråga om avskrivning i rederi- och luftfartsrörelse. Det kan förekomma att avdrag för avskrivning av t. ex. ett fiskeskepp inte skall göras från intäkt av rederirörelse. Av bl. a. detta skäl bör kopplingen i tredje stycket till viss förvärvskälla tas bort.

### Övergångsbestämmelser

Som jag redan nämnt gäller de nuvarande reglerna om kontraktsavskrivning t. o. m. 1980 års taxering. De nya reglerna bör därför tillämpas första gången vid 1981 års taxering. För att undvika risken för effekter av retroaktiv natur bör dock nuvarande avdrags- och begränsningsregler tillämpas även vid 1981 och senare års taxeringar såvida avtalet om fartygsförvärvet har träffats före utgången av år 1979.

### *Övriga lagändringar*

Ändringarna i FAK föranleder konsekvensändringar i punkt 1 av anvisningarna till 28 § KL och i 4 § 1 mom. lagen (1947: 576) om statlig inkomstskatt.

I detta lagstiftningsärende bör slutligen en felaktigt utformad hänvisning i ikraftträdandebestämmelserna till lagen (1979: 612) om ändring i kommunalskattelagen (1928: 370) rättas.

### **3 Hemställan**

Med hänvisning till vad jag nu har anfört hemställer jag att regeringen föreslår riksdagen att anta inom budgetdepartementet upprättade förslag till

1. lag om ändring i förordningen (1966: 172) om avdrag för avskrivning på köpekontrakt som avser fartyg m. m.,
2. lag om ändring i kommunalskattelagen (1928: 370),
3. lag om ändring i lagen (1947: 576) om statlig inkomstskatt,
4. lag om ändring i lagen (1979: 612) om ändring i kommunalskattelagen (1928: 370).

### **4 Beslut**

Regeringen ansluter sig till föredragandens överväganden och beslutar att genom proposition föreslå riksdagen att anta de förslag som föredraganden har lagt fram.

## PM om avdrag för avskrivning på fartygskontrakt m.m.

### 1 Inledning

Allmänna bestämmelser om avdrag för nedskrivning av värdet på rättigheter till leverans av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier enligt ej fullgjorda köpekontrakt finns i punkt 1 tolfte stycket av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen (1928: 370), KL. Sådant avdrag får endast medges under förutsättning att den skattskyldige visar att inköpspriset för tillgångar av samma slag på balansdagen understiger det kontraherade priset eller det görs sannolikt att dylikt prisfall kommer att inträffa innan tillgångarna levereras. Erhålls avdrag för nedskrivning på leveranskontrakt kommer anskaffningsvärdet för tillgången i fråga – på vilket värdeminskningsskatt avdrag efter leverans kommer att baseras – att utgöras av den faktiska anskaffningskostnaden för tillgången minskad med kontraktsskattavskrivningen. Med stöd av bestämmelserna i punkt 1 av anvisningarna till 41 § KL utfärdade dåvarande riksskattenämnden till ledning vid 1952–1968 års taxeringar anvisningar beträffande avskrivning på kontraherade fartyg. De procentsatser som föreskrevs varierade från år till år.

Genom lagstiftning år 1966 (prop. 1966: 88, BeU 1966: 37, rskr 1966: 225, SFS 1966: 172) infördes särskilda regler för avskrivning på köpekontrakt som avser fartyg. Reglerna finns intagna i förordningen (1966: 172) om avskrivning på köpekontrakt som avser fartyg m. m., FAK. År 1969 utsträcktes bestämmelserna till att omfatta även luftfartyg. Lagstiftningen var ursprungligen begränsad i tiden till 1966–1974 års taxeringar. År 1973 förlängdes giltighetstiden av bestämmelserna t. o. m. 1980 års taxering (prop. 1972: 147, SkU 1973: 2, rskr 1973: 9, SFS 1973: 28). I detta sammanhang infördes vissa begränsningar i rätten att göra avdrag för underskott i rederi- och luftfartsrörelse mot inkomst av andra förvärvskällor samt vissa andra bestämmelser som var riktade mot skatteflyktsåtgärder. Dessa nya regler finns dels i FAK, dels i 46 § 1 mom. KL. Lagstiftningen grundades på en av företagsskatteberedningen avgiven promemoria (Ds Fi 1972: 8).

### 2 Kontraktsskattavskrivning

Enligt 1 § första stycket FAK har den, som driver rederirörelse eller yrkesmässigt fiske och som sluter skriftligt avtal om leverans av fartyg med bruttodräktighet av minst 20 registerton och avsett för stadigvarande bruk i rörelsen, rätt till avdrag för avskrivning på det ej fullgjorda köpekontraktet med sammanlagt högst 30 procent av det avtalade priset. Motsvarande rätt tillkommer även den som bedriver luftfartsrörelse och tecknar avtal om leverans av luftfartyg. Som redan nämnts är förordningen tidsbegränsad. En

förutsättning för avdrag är att avtalet ingås under beskattningsår för vilket taxering i första instans sker något av åren 1967–1980 (för luftfartyg åren 1969–1980). Överstiger kontraktstiden ett år kan avdrag för kontraktsavskrivning komma i fråga vid flera taxeringar. Rätten till kontraktsavskrivning upphör i och med att fartyget levereras.

Har skattskyldig erhållit avdrag för avsättning till investeringsfond enligt förordningen (1954:40) om särskild investeringsfond för avyttrat fartyg m. m. medges avdrag enligt FAK endast med den del av 30 procent av kontraktspriset som överstiger fondavsättningen vid beskattningsårets utgång (1 § tredje stycket FAK). Har fondavsättning gjorts med exempelvis 1 milj. kr. och kontrakt tecknas om leverans av fartyg för 10 milj. kr. begränsas således avdraget enligt FAK till 2 milj. kr. (3 milj.–1 milj.).

Sedan fartyget eller luftfartyget har levererats beaktas avskrivning enligt FAK vid beräkning av värdeminskningsavdrag för fartyget eller luftfartyget genom att avskrivningsunderlaget reduceras med avskrivningen på köpekontraktet (1 § fjärde stycket FAK). Rätten till kontraktsavskrivning innebär således inte att avdrag medges med högre belopp än vad som följer av vanliga regler för värdeminskningsavdrag på maskiner och inventarier. Effekten blir endast att sådant avdrag kan medges tidigare än enligt annars gällande regler.

Överlåts kontraktet följer av allmänna regler att köpeskillingen utgör skattepliktig intäkt i den förvärvskälla vartill kontraktet är hänförligt. Avdrag medges i sådant fall för oavskriven del av kontraktsbeloppet.

### **3 Begränsningar i rätten till avdrag för underskott i rederirörelse, m. m.**

Som redan antytts infördes år 1973 vissa begränsningar i rätten att avräkna underskott i rederi- och luftfartsrörelse mot inkomst som härrör från annan verksamhet. Reglerna, som finns i 46 § 1 mom. tredje–sjätte styckena KL, gäller för alla kategorier av skattskyldiga utom sådana svenska aktiebolag och ekonomiska föreningar som inte utgör fåmansbolag. Reglerna är således tillämpliga bl. a. på fysisk person som bedriver rederirörelse som delägare i partrederi. Bestämmelserna är inte tillämpliga beträffande fartyg som används för yrkesmässigt fiske.

Begränsningsreglerna innebär följande. Har avdrag gjorts i rederi- eller luftfartsrörelse för värdeminskning av fartyg eller luftfartyg eller för avskrivning på köpekontrakt som avser fartyg eller luftfartyg får underskott i sådan förvärvskälla med belopp som motsvarar större avskrivning för år räknat än 10 procent av anskaffningsvärdet för fartyg eller 15 procent av anskaffningsvärdet för luftfartyg eller avskrivning på köpekontrakt endast avräknas från inkomst av rederi-, luftfarts- eller varvsrörelse. Har avdrag för värdeminskning gjorts med högre procenttal reduceras underskottsavdraget i motsvarande mån (se regeringsrättsavgörandet RRR R 74 1: 59). Regeln kan belysas

med följande exempel. Överskott i rederirörelse före avskrivningar uppgår till 500 000 kr. Värdeminskningssavdrag för fartyg yrkas med 800 000 kr. motsvarande 10 procent av anskaffningsvärdet. Underskottet 300 000 kr. får dras av mot andra inkomster. Yrkas däremot värdeminskningssavdrag med 1,2 milj. kr., vilket medför ett underskott på 700 000 kr., begränsas den del av underskottet som får avräknas mot andra inkomster till 300 000 kr. För underskott som på grund av begränsningsregeln inte kan utnyttjas vid viss taxering medges avdrag mot inkomst av rederi-, luftfarts- eller varvsrörelse vid taxering för något av de sex närmast följande åren.

En särskild regel infördes även för att förhindra att effekten av begränsningsregeln sätts ur spel genom att koncernbidrag lämnas till den som yrkar avdrag för avskrivning på köpekontrakt, fartyg eller luftfartyg.

Enligt 46 § 1 mom. sjätte stycket KL kan regeringen medge undantag från tillämpning av begränsningsregeln om synnerliga skäl föreligger. Vid riksdagsbehandlingen av prop. 1972: 147 underströk skatteutskottet att lagstiftningens syfte var att förhindra uppkomsten av skattekrediter, som inte var motiverade från konsolideringssynpunkt. Dispensreglerna borde därför behandlas med erforderlig restriktivitet. Regeringen har i sin dispensprövning också varit mycket restriktiv. Frånsett ett övergångsskede i samband med att de nya reglerna trädde i kraft har sålunda fysiska personer ej fått dispens. I de fall då dispens har medgivits har det regelmässigt varit fråga om aktiebolag vars övriga verksamhet haft mycket nära anknytning till sjöfartsnäringen.

För att förhindra kringgående av bestämmelserna i 46 § 1 mom. KL infördes genom 1973 års lagstiftning även vissa regler av skatteflyktskaraktär i FAK. En av dessa tar sikte på det fall att köpekontrakt eller det fartyg eller luftfartyg som kontraktet avser avyttras till underpris till närstående person eller till företag med vilket överlåtaren har intressegemenskap (2 § första stycket FAK). Sker sådan överlåtelse inom fem år från det fartyget eller luftfartyget levererats skall ett belopp motsvarande tillgångens verkliga värde, dock högst kontraktspriset, upptas som intäkt av rörelse för överlåtaren under år då avyttringen äger rum. Vidare finns i 2 § andra stycket FAK särskilda bestämmelser dels för det fall då skattskyldig som är berättigad till avdrag enligt FAK flyttar utomlands, dels för det fall då det fasta driftstället för den förvärvskälla vari fartyget eller luftfartyget ingår flyttas utomlands. Sker sådan utflyttning skall avdrag enligt FAK inte medges och redan medgivna avdrag återförs till beskattning som intäkt av rörelse för det beskattningsår då utflyttningen sker. Bestämmelsen är tillämplig under fem år efter leverans av fartyget. I likhet med begränsningsregeln i 46 § 1 mom. KL är de här angivna bestämmelserna i FAK inte tillämpliga för sådana aktiebolag eller ekonomiska föreningar som inte är fåmansbolag eller beträffande fartyg som används för yrkesmässigt fiske.

Regeringen kan enligt 2 § fjärde stycket FAK medge undantag från tillämpning av bestämmelserna i 2 § första och andra styckena FAK. Endast ett par ärenden har varit föremål för regeringens prövning.

## Remissammanställning

### 1 Inledning

*Kommerskollegium, sjöfartspolitiska utredningen, Sveriges redareförening och ABA* tillstyrker att FAK:s giltighetstid förlängs. De tre sistnämnda remissinstanserna – liksom *Stockholms handelskammare* – anser att bestämmelserna bör göras permanenta och i det sammanhanget hänvisas till att motsvarande regler i Danmark och Norge inte är begränsade i tiden.

*RSV* diskuterar möjligheten att i olika avseenden begränsa rätten till avdrag för avskrivning på kontrakt avseende fartyg och luftfartyg. Kan sådana åtgärder inte vidtas bör enligt *RSV* FAK:s giltighetstid i alla fall inte förlängas med mer än högst två år. *Länsstyrelserna i Stockholms* samt *Göteborgs och Bohus län* anser att en förlängning inte skall omfatta vissa typer av kontrakt.

### 2 Remissinstanser som tillstyrker förlängning av FAK

*Kommerskollegium* säger sig sakna erfarenheter av tillämpningen av FAK under den gångna förlängningsperioden. Med hänvisning till inkomna yttranden från Sveriges varvsindustriförening samt *Stockholms* och *Malmö handelskammare* tillstyrker dock kollegiet att förordningens giltighetstid ånyo förlängs. I yttrandena anförs bl. a.

#### *Sveriges varvsindustriförening:*

I den situation som råder såväl för svensk rederirörelse som för svensk varvsindustri anser föreningen det vara av största vikt att nybeställningar av fartyg kan stimuleras. Föreningen anser därför att nuvarande möjlighet att göra avskrivning på fartygskontrakt enligt huvudregeln bör bibehållas.

Föreningen anser vidare att begränsningar i rätten till avdrag för underskott i rederirörelse innebär att redan etablerade redare har en icke obetydlig fördel jämfört med andra rörelseidkare och fysiska personer. Detta torde medverka till att nyetableringen inom rederinäringen försvåras, vilket är en av anledningarna till att begränsningsreglerna bör slopas.

Föreningen anser att begränsningsreglerna dessutom bör slopas för att tillgodose redarnas efterfrågan på erforderligt riskvilligt kapital.

#### *Stockholms handelskammare:*

Den ökade internationella konkurrensen inom sjöfarts- och luftfartsnäringarna ställer kontinuerligt stora krav på förnyelse och utveckling av såväl fartyg som luftfartyg. Detta sker med betydande insatser av kapital. Konsolideringsbehovet är därför stort i dessa näringar. Härvidlag har den

ifrågavarande förordningen erbjudit värdefulla möjligheter för de bägge branscherna.

Det finns inte anledning förmoda att behovet av den ifrågavarande avskrivningsmöjligheten kommer att minska i framtiden. Tvärtom är det troligt att konkurrensen från utländska rederier och flygbolag bl. a. med hjälp av olika statliga stödåtgärder kommer att öka ytterligare. Behovet av erforderliga konsolideringsmöjligheter torde därför komma att bestå under överskådlig tid.

*Skånes handelskammare:*

Med hänsyn till den situation som råder för närvarande för svensk sjöfartsnäring och för svensk varvsindustri talar enligt handelskammarens mening övervägande skäl för en förlängning av förordningen om avdrag vid inkomsttaxeringen för avskrivning på köpekontrakt som avser fartyg m. m. Genom en förlängning av förordningens tillämpningstid åstadkommes ett angeläget stöd till näringen och den berörda industrin.

Vad gäller skatteflyktsproblematiken får handelskammaren tillfoga att nu gällande begränsningsregler jämte prisfallsrisken – om än skiftande beroende på typ av tonnage – väl torde tillgodose detta syfte hos lagstiftningen. Det kan enligt handelskammarens mening rent av ifrågasättas om ej en uppmjukning av begränsningsreglerna kunde diskuteras med hänsyn till marknadens i grund ändrade karaktär.

*Sjöfartspolitiska utredningen* betonar risken för värdefall på fartygskontrakt. Utredningen anför vidare:

De nuvarande möjligheterna till avskrivning på fartygskontrakt har utnyttjats av många rederier och har av dem bedömts vara värdefulla. Ett skäl härtill är att det föreligger risk för värdefall på ett beställt fartyg under den tid på ett å två, ibland fler, år, som kan förflyta mellan kontraktstecknande och leverans. Denna risk har snarast accentuerats genom den nuvarande internationella varvssituationen, där överkapacitet och motvilja mot marknadsbetingade nedskärningar kan leda till politiskt baserade beslut om varvssubventioner i olika länder som kan påverka prisnivån för nya kontrakt på liknande fartyg. Ytterligare ett skäl är de kraftiga fluktuationer över tiden i fraktnivåer och vinstnivåer som förekommer inom rederinäringen, framförallt inom masslastfarten. Möjligheten till kontraktsnedskrivning utgör en möjlighet till resultatutjämning över tiden, samtidigt som de totala avskrivningsmöjligheterna inte påverkas.

Sjöfartspolitiska utredningen förordar därför att nu gällande regler för kontraktsavskrivning förlängs. – Något särskilt skäl att ändra den hittills tillämpade procentsatsen för kontraktsavskrivning synes inte föreligga.

*Sveriges redareförening* anför:

Det är för svensk rederinäring av stor betydelse att nu gällande regler angående avskrivning på köpekontrakt som avser fartyg ges förlängd giltighet även efter 1980 års taxering. Föreningen förordar att nu gällande regler förlänges utan begränsning av giltighetstiden och med bibehållande av nu tillämpad procentsats.

Uppgifter inhämtade från medlemsrederier bekräftar att många företag regelmässigt utnyttjat möjligheterna till kontraktsnedskrivning och att denna möjlighet av samtliga tillfrågade bedömes som värdefull och av stor praktisk betydelse. –

I bilagan till budgetdepartementets remiss behandlas i inledningen också de allmänna bestämmelserna om avdrag för nedskrivning av värdet på rättighet till leverans av maskiner och vissa andra inventarier och det påpekas att möjligheten till sådant avdrag är kopplad till en risk för prisfall innan leverans av sådana tillgångar. Redareföreningen vill också i samband med avskrivning på köpekontrakt som avser fartyg fästa departementets uppmärksamhet vid den betydande prisfallsrisk som enligt föreningens uppfattning föreligger i samband med beställningar som nu tecknas av rederier. Utbudet från världens varv präglas fortfarande av en mycket stor överkapacitet och en skarp konkurrens i fråga om pris och andra villkor vid fartygsbeställningar. Samtidigt har allt flera varvsländer valt att erbjuda nationella redare mycket fördelaktiga villkor vid beställningar vid flaggländets varv, låt vara att flertalet OECD-länder söker vid export upprätthålla riktlinjerna för överenskommen angående exportkrediter för fartyg. Dessa senare villkor binder dock icke de många nya varvsnationer, t. ex. Korea och Taiwan, som offererar synnerligen fördelaktiga priser till redare i utlandet.

I Sverige tillämpas ett beställarstöd som innehåller ett element av indirekt subventionering i form av ett avskrivningslån. Produktionskostnaderna i Sverige är dock fortfarande så höga jämförda med prisnivån i många andra varvsnationer att ett avskrivningslån om 25 procent knappast överbryggar existerande prislyftor. Samtidigt som det svenska beställarstödet otvivelaktigt uppmuntrat svenska rederier att beställa fartyg vid inhemska varv föreligger alltså en betydande risk för att sådana fartyg vid leveranstidpunkten har ett betydligt lägre värde på den internationella marknaden än vad som motsvarar 75 procent av kontraktspriset. Med tanke på flera varvsnationers ovilja att effektivt reducera produktionskapaciteten finnes skäl förmoda att en sådan prisfallsrisk kommer att bestå under avsevärd tid framöver.

ABA åberopar den skrivelse från bolaget som låg till grund för den år 1969 beslutade utvidgningen av FAK:s tillämpningsområde. ABA uttalar vidare:

Vad som anfördes i skrivelsen angående luftfartsnäringens behov av ekonomiska resurser och konsolidering gäller alltså och kommer att vara för handen även framdeles och därvid – i likhet med tidigare – i en allt stigande omfattning. Den ökande internationella konkurrensen inom näringen medför nämligen bl. a. snabba strukturförändringar, vilka i sig medför krav på snabb kontinuerlig förnyelse av flygplansflottan med ty åtföljande behov av kapital. Det må i sammanhanget anmärkas att SAS vid tidpunkten för senaste bokslut hade utestående flygplansorder till ett värde av omkring 700 milj. kr.

ABA finner sakförhållandena vara sådana att möjligheten till konsolidering genom kontraktsavskrivning självfallet bör bibehållas samt att rätten till sådan avskrivning i vart fall inte bör inskränkas i förhållande till vad som nu gäller.

### 3 Remissinstanser som anser att en förlängning av FAK bör förenas med ytterligare begränsningsregler

RSV:

Gällande skatteregler ger förhållandevis stort utrymme för att skapa obeskattade reserver. Största betydelsen har därvid inkomstbeskattningens regler om av- och nedskrivning på bl. a. lager och inventarier vid beräkning av inkomst av rörelse samt de olika avsättnings- och uppskovsreglerna. Lagstiftningen har vanligen vissa bestämda syften, t. ex. att påverka de skattskyldigas handlanden i vissa avseenden eller att underlätta viss ekonomisk verksamhet. Reglerna fungerar följaktligen bl. a. som styrmedel i den ekonomiska politiken. Sålunda möjliggör exempelvis av- och nedskrivningsreglerna att vinsten inom vissa givna ramar kan behållas inom företaget utan skattekonsekvenser så länge medlen disponeras för investeringar i lager och maskiner. Företaget får m a o en räntefri skattecredit, som antas främja tillväxten av verksamheten. Det enskilda företagens tillväxt påverkas emellertid endast i den mån avskrivningarna ligger inom ramen för årsvinsten, dvs. så länge ytterligare skattecredit kan skapas. Om det finns andra inkomster än av den rörelse, som de av- och nedskrivna tillgångarna tillhör, kan dessa regler innebära att skattecrediten i praktiken ändå kan skapas genom att skatten på inkomsterna lindras genom underskotts- eller förlustavdrag.

Det kan visserligen hävdas att reserverna förr eller senare kommer att tas fram till beskattning. Från principiell synpunkt föreligger därför inte några betänkligheter med systemet. Detta gäller emellertid endast under förutsättning att systemet inte ger möjlighet till kringgående eller missbruk. Att missbruksrisken är stor har uppmärksammats i skilda sammanhang. Genom att genomföra transaktioner, som i många fall inte har annat syfte än att undvika beskattningen av de uppkomna reserverna, kan den framtida beskattningen helt eller delvis elimineras. Uppenbart missbruk av reglerna kan i och för sig försvåras genom effektivare kontrollinsatser från skattemyndigheternas sida. Erfarenheterna visar dock att dessa möjligheter får anses ytterst begränsade. Enligt RSVs mening bör därför dessa förhållanden nogta övervägas vid en prövning av behovet att införa och behålla stimulansåtgärder av hithörande slag.

RSV är medveten om de svårigheter som är förenade med den avvägning som här måste göras. Hittills har problemen ofta lösts genom särbestämmelser för sådana situationer där missbruk förekommer eller kan antas förekomma. 1973 års lagstiftning för begränsning av möjligheterna att utnyttja underskott av fartygs- och luftfartygsrörelse för avdrag mot inkomster av annat slag är ett exempel på en sådan lösning. Begränsningsreglerna är en av anledningarna till att reglerna utnyttjats mindre. Dessutom har sannolikt den vikande konjunkturen och överkapaciteten på fraktmarknaden bidragit till en minskning av antalet nedskrivningsobjekt.

RSV vill dock påpeka att riskerna för missbruk inte helt kunnat elimineras genom 1973 års begränsningsregler. Begränsningarna gäller endast fysiska personer och fåmansbolag. Det har sålunda förekommit att reglerna kringgåts på så sätt att ett tillräckligt antal personer gått samman för att undgå att omfattas av fåmansbolagsreglerna. Det har kunnat konstateras att reglerna för kontraktsavskrivning utnyttjats för att eliminera beskattningen vid reservernas upplösning t. ex. i samband med avveckling av företag med stora obeskattade reserver. Riskerna för missbruk är av förklarliga skäl överhäng-

ande i de fall underskotten enbart har sin grund i avskrivning på kontrakt. Det finns nämligen exempel på fall där kontraktets reella bakgrund på goda grunder ifrågasatts. Enligt RSVs mening kan därför ifrågasättas om stimulansåtgärderna är ändamålsenliga för att tillgodose önskemålen från den åsyftade målgruppen, dvs. rederi- och varvsnäringen, även om RSV är medvetet om reglernas effekt att tillföra näringarna ett ökat riskkapital.

Enligt RSVs mening bör övervägas om inte andra metoder än skattestimulanser bör användas för ändamålet. Närmast till hands ligger därvid direkta stödåtgärder. Dessa skulle kunna kombineras med ytterligare begränsningar för rätten till avskrivning på fartygs- och luftfartygskontrakt. Begränsningarna vad gäller underskottsavdrag skulle exempelvis kunna innefatta en sänkning av procentsatserna för beräkning av avskrivningsbeloppet. Denna ytterligare begränsning bör dock inte avse levererade fartyg m. m. Dessutom bör begränsningsreglerna gälla generellt dock med undantag för börsnoterade eller därmed jämställda bolag. Möjligheterna till dispens bör dock behållas.

Alternativt skulle avskrivningsreglerna på kontrakt förses med vissa ytterligare villkor. Det kunde exempelvis föreskrivas att avdraget för kontraktavskrivning skulle återföras till beskattning om någon leverans inte kommer till stånd. För den därav följande framtida skattebelastningen skulle kunna krävas en särskild bankgaranti, som samtidigt utgjorde ett villkor för avdragsrätten.

Om sådana åtgärder inte kan vidtas bör enligt RSVs mening giltighetstiden av nu gällande förordning i vart fall inte förlängas med mer än högst två år.

*Länsstyrelsen i Stockholms län* erinrar om att de begränsningsregler som år 1973 infördes i 46 § 1 mom. KL inte gjordes tillämpliga på "flermansbolag" och inte heller på fartyg som används i yrkesmässigt fiske. Länsstyrelsen visar med exempel att taxeringsmyndigheterna kan ställas inför svåra utredningsproblem, särskilt när kontrakten har förvärvats utomlands. Länsstyrelsen anför vidare:

Mot bakgrund av dessa iakttagelser vill länsstyrelsen i första hand förorda den ändringen att även fiskefartyg omfattas av begränsningsreglerna samt att i övrigt reglerna utsträcks så att endast börsnoterade företag (inkl. företag noterade på fondhandlarlistan) undantas. Anses det vara ett för stort steg att ta föreslår länsstyrelsen i andra hand att begränsningsreglerna utsträcks så att kontrakt förvärvade i utlandet inte grundar rätt till underskottsavdrag. En sådan mera begränsad ändring av avskrivningsreglerna måste, för att bli effektiv, kompletteras med en omvänd bevisbörderegulering i avyttringsfallen (2 § första stycket kontraktavskrivningsförordningen). För rätt till avdrag för förlust i samband med försäljning av fartyg eller kontrakt skall det således åvila den skattskyldige att förete handlingar som styrker att prissättningen är riktig. Eventuellt skulle den omvända bevisbördan kunna införas endast i de fall det är fråga om försäljningar till utlandet.

Även *länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* anser att kontrakt på fiskefartyg bör jämföras med kontrakt på konventionella fartyg. Länsstyrelsen anför vidare:

Då begränsningsreglerna infördes 1973 undantogs köpekontrakt för fartyg

som användes i yrkesmässigt fiske. Det var främst sociala skäl som var anledningen till undantaget. Fiskerinäringen utövades då av fiskelag, som för sin verksamhet anskaffade ett fiskefartyg. Fiskets karaktär har undan för undan ändrats. Sålunda användes numera fiskefartyg, som i anskaffning kan kosta tiotals miljoner kronor. Många av de personer som tecknar kontrakt på fiskefartyg är inte själva aktiva inom fiskerinäringen. Några fall har uppmärksammats där kontrakt tecknats för en fiskebåt men att denna, sedan den färdigställt, inte använts för yrkesmässigt fiske. Båten har i stället satts in i vanlig fraktfart. Undantagsregeln har i vissa fall missbrukats genom att kontrakt tecknats för fiskebåt med de fördelar detta har fört med sig vid delägarnas taxeringar, men att båten sedan den levererats använts för annat ändamål än yrkesmässigt fiske. Gränsen mellan vad som är fiskefartyg och handelsfartyg har genom utvecklingen blivit diffus. Detta talar för att reglerna för nedskrivning på kontrakt m. m. för konventionella fartyg även bör gälla fiskefartyg.

Länsstyrelsen vill också påminna om att möjligheterna att avsätta till investeringsfond för avyttrat fartyg vid fartygsförsäljning gäller alla slag av fartyg således även fiskefartyg. Även detta talar för att kontrakt avseende fiskefartyg bör jämföras med kontrakt på andra typer av fartyg.

*Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* anser att möjligheterna att missbruka avskrivningsreglerna skulle bli mindre om de bara gjordes tillämpliga på beställningar vid svenska varv. Även sysselsättnings-skäl kan enligt länsstyrelsen i det enskilda fallet tala för en begränsning till svenska kontrakt. Länsstyrelsen tar också upp vissa andra frågor:

En skattskyldig redovisar överskott av en rederirörelse och underskott av en annan rederirörelse, där avskrivningen uppgår till högst 10 procent av fartygets anskaffningsvärde. Han yrkar därutöver avdrag för nedskrivning av köpekontrakt för ett fartyg. Fråga uppkommer då om överskottet och underskottet av de två första rörelserna måste kvittas mot varandra, innan någon del av kontraktsnedskrivningen får utnyttjas eller om man får kvitta kontraktsnedskrivningen mot det redovisade överskottet för den förstnämnda rörelsen. Det är önskvärt med ett klarläggande i denna fråga.

I 2 § sjölagen föreskrives att för skepp under byggnad i Sverige skall föras ett skeppsbyggnadsregister hos myndighet som regeringen bestämmer. För att ge skattemyndigheterna ökade möjligheter att följa upp taxeringen i alla de fall där avdrag medgivits för nedskrivning av fartygskontrakt bör ett särskilt register upprättas för fartyg som bygges såväl i Sverige som i utlandet. Det finns exempel på fartygskontrakt som helt enkelt "försvunnit". Den myndighet som i så fall skall föra detta register bör då också löpande följa upp vad som händer med kontrakten.