

Nr 147

Kungl. Maj:ts proposition med förslag till lag om ändring i kommunal-skattelagen (1928: 370), m. m.; given Stockholms slott den 8 december 1972.

Kungl. Maj:t vill härmed, under åberopande av bilagda utdrag av statsrådsprotokollet över finansärenden, föreslå riksdagen att bifalla det förslag om vars avlåtande till riksdagen föredragande departementschefen hemställt.

GUSTAF ADOLF

G. E. STRÄNG

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås förlängning av den särskilda rätten till kontraktsavskrivning av fartyg och luftfartyg med ytterligare sex år, eller t. o. m. taxeringsåret 1980.

Vidare föreslås regler i syfte att förhindra skatteflykt. Fysiska personer och s. k. fåmansbolag avses således inte längre få utnyttja underskott till följd av kontraktsavskrivning mot annan inkomst än inkomst av rederi-, luftfarts- eller varvsrörelse. Underskott som inte kunnat utnyttjas under ett beskattningsår får emellertid utnyttjas på samma sätt under en följande sexårsperiod.

Underskott till följd av högre avskrivning än 10 % av anskaffningsvärdet för fartyg och 15 % av motsvarande värde för luftfartyg får enligt förslaget inte heller utnyttjas mot annan inkomst än inkomst av rederi-, luftfarts- eller varvsrörelse. Underskott som inte kunnat utnyttjas under ett beskattningsår avses här liksom vid kontraktsavskrivning få utnyttjas under en följande sexårsperiod.

I syfte att förhindra skatteflykt såvitt gäller åtnjutna kontraktsavskrivningar föreslås i propositionen vissa ytterligare regler. Vid avyttring av kontrakt, fartyg eller luftfartyg till underpris skall det verkliga värdet, dock högst kontraktspriset, utgöra intäkt i rörelse. Dessutom föreslås att åtnjuten kontraktsavskrivning skall återföras till beskattning, om den skattskyldige flyttar utomlands eller om utflyttning sker av fast driftställe för den rörelse vari kontraktet, fartyget eller luftfartyget ingår. Dessa regler föreslås skola kunna tillämpas på överlåtelse och utflyttning intill fem år efter leverans av fartyget eller luftfartyget.

Det yrkesmässiga fisket berörs inte av de föreslagna skatteflyktsreglerna.

Slutligen föreslås dispensrätt för Kungl. Maj:t eller myndighet som Kungl. Maj:t bestämmer.

Skatteflyktsreglerna föreslås bli tillämpliga första gången vid 1973 års taxering.

1 Förslag till

Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928: 370)

Härigenom förordnas, att 46 § 1 mom. och punkt 1 av anvisningarna till 28 § kommunalskattelagen (1928: 370) skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

46 §

1 m o m.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 förmåles 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., 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 sjätte kalenderåret efter det kalenderår då taxering sker för det beskattningsår då underskottet upp-

¹ Senaste lydelse 1959: 36.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

kom. 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 förmedling av juridisk person — av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer.

Föreligger synnerliga skäl, äger Konungen eller myndighet, som Konungen 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.

Anvisningar

till 28 §

1.² Till intäkt av rörelse hänförs 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

* Senaste lydelse 1971: 443.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

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's 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 renkötselutövare i samband med att han upphör med sin renkötsel.

Till intäkt av rörelse hänföres intäkt vid avyttring av för stadigvarande bruk avsedda maskiner och andra inventarier samt därmed vid beräkning av värdeminskningsavdrag likställda tillgångar (jfr punkterna 7 och 16 av anvisningarna till 29 §). Till intäkt av rörelse hänföres även intäkt vid avyttring av patenträtt eller liknande tidsbegränsad rättighet. Detsamma gäller intäkt vid avyttring av hyresrätt och av varumärke, firmanamn eller annan rättighet av goodwill's natur.

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

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

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 värdeminskningssavdrag hänföras eller hänförs 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 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 dagen efter den, då lagen enligt därå meddelad uppgift utkommit från trycket i Svensk författningssamling. De nya bestämmelserna tillämpas första gången vid 1973 års taxering.

2 Förslag till**Förordning om ändring i förordningen (1947: 576) om statlig inkomstskatt**

Häriigenom förordnas, att 4 § 1 mom. förordningen (1947: 576) om statlig inkomstskatt skall ha nedan angivna lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse***4 §**

1 m o m.¹ 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, samt att avdrag för realisationsförlust får göras endast från realisationsvinst eller lotterivinst;

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

¹ Senaste lydelse 1970: 163.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

kommunalskattelagen, samt att avdrag för realisationsförlust får göras endast från realisationsvinst eller lotterivinst;

sådan tilläggs pensionsavgift och avgift enligt 4 § förordningen om allmän arbetsgivaravgift som påförts den skattskyldige under året näst före det taxeringsår, varom fråga är, i den mån avdrag icke åtnjutes enligt nästföljande stycke, samt, såvitt gäller annan skattskyldig än fysisk person, oskiftat dödsbo och familjestiftelse, allmän kommunalskatt, som påförts den skattskyldige under året näst före taxeringsåret.

Skattskyldig, som varit här i riket bosatt under hela eller någon del av beskattningsåret, äger jämväl åtnjuta avdrag för periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk utbetalning, för tilläggs pensionsavgifter och avgift enligt 4 § förordningen om allmän arbetsgivaravgift samt för avgifter för pensionsförsäkring och för annan personförsäkring ävensom för underhåll åt ej hemmavarande barn under 18 år, allt i den omfattning som i 46 § 2 mom. kommunalskattelagen sägs.

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 förordning träder i kraft dagen efter den, då förordningen enligt därå meddelad uppgift utkommit från trycket i Svensk författningssamling. Den nya bestämmelsen i 4 § tillämpas första gången vid 1973 års taxering.

3 Förslag till

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

Härigenom förordnas i fråga om förordningen (1966: 172) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avskrivning på köpekontrakt som avser fartyg m. m.,

dels att nuvarande 2 § skall betecknas 3 §,

dels att 1 § skall ha nedan angivna lydelse,

dels att i förordningen skall införas en ny paragraf, 2 §, av nedan angivna lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*1 §¹

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—1974, 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—1974, slutit skriftligt avtal om leverans av luftfartyg avsett för stadigvarande bruk i rörelsen.

Har skattskyldig 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 värdeminskningssavdrag enligt kommunalskattelagen skall avdrag enligt denna förordning anses åtnjutet enligt punkt 1 av anvisningarna till 41 § nämnda lag.

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 leverans av luftfartyg avsett för stadigvarande bruk i rörelsen.

2 §

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

¹ Senaste lydelse 1969: 631.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

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 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.

Denna lag träder i kraft dagen efter den, då lagen enligt därå meddelad uppgift utkommit från trycket i Svensk författningssamling. De nya bestämmelserna i 2 § tillämpas första gången vid 1973 års taxering.

4 Förslag till

Lag om ändring i förordningen (1960: 63) om rätt till förlustutjämn- ning vid taxering för inkomst

Härigenom förordnas, att 2 § förordningen (1960: 63) om rätt till förlustutjämnning vid taxering för inkomst skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 §¹

Med förlust, som enligt vad i 1 § sägs må genom förlustavdrag utnyttjas för förlustutjämnning, förstås det belopp, varmed summan av skattskyldigs underskott i förvärvskälla och övriga allmänna avdrag visst beskattningsår (förluståret) överstigit sammanlagda beloppet av den skattskyldiges inkomster från olika förvärvskällor samma år.

Med förlust, som enligt vad i 1 § sägs må genom förlustavdrag utnyttjas för förlustutjämnning, förstås det belopp, varmed summan av skattskyldigs underskott i förvärvskälla och övriga allmänna avdrag visst beskattningsår (förluståret) överstigit sammanlagda beloppet av den skattskyldiges inkomster från olika förvärvskällor samma år. *I nämnda summa inräknas ej underskottsbelopp som enligt 46 § 1 mom. tredje stycket kommunalskattelagen (1928: 370) får avräknas endast från inkomst av rederi-, luftfarts- eller varvsrörelse.*

Till förlustavdrag berättigar endast sådan förlust, som hänför sig till beskattningsår, för vilket skattskyldig varit jämlikt 22 § 1 mom. första stycket vid 1) taxeringsförordningen skyldig avlämna självdeklaration till ledning för sin taxering för inkomst, eller varunder skattskyldigs bruttointäkter av en eller flera förvärvskällor uppgått till sådant belopp att han jämlikt bestämmelserna vid 2) eller 3) nämnda stycke varit skyldig avlämna deklaration som nyss sagts. Vid bedömande av fråga om rätt till förlustavdrag föreligger skall beträffande äkta makar och oskift dödsbo tillika iakttagas vad i tredje och sjätte styckena sagda moment stadgas. För rätt till förlustavdrag erfordras härutöver att deklara-tions-skyldigheten för förluståret fullgjorts under vederbörligt taxeringsår.

Rätten till förlustavdrag bortfaller, om förlusten för förluståret ej uppgår till 1 000 kronor. Såvitt avser förlustavdrag att utnyttjas vid taxering till kommunal inkomstskatt skall vad nu sagts dock icke gälla, om den skattskyldiges förluster under förluståret i olika kommuner sammanlagt uppgå till minst 1 000 kronor.

(Se vidare anvisningarna.)

Denna lag träder i kraft dagen efter den, då lagen enligt därå meddelad uppgift utkommit från trycket i Svensk författningssamling, och tillämpas första gången vid 1973 års taxering.

¹ Senaste lydelse 1970: 164.

Utdrag av protokollet över finansärenden, hållet inför Hans Maj:t Konungen i statsrådet på Stockholms slott den 8 december 1972.

Närvarande: statsministern PALME, ministern för utrikes ärendena WICKMAN, statsråden STRÄNG, ANDERSSON, JOHANSSON, HOLMQVIST, ASPLING, NILSSON, LUNDKVIST, GEIJER, MYRDAL, ODHNOFF, MOBERG, BENGTSSON, NORLING, LÖFBERG, LIDBOM, FELDT.

Chefen för finansdepartementet, statsrådet Sträng, anmäler efter gemensam beredning med statsrådets övriga ledamöter fråga om *beskattningen av rederi- och luftfartsrörelse m. m.* och anför.

Inledning

Genom lagstiftning år 1966 infördes bestämmelser om rätt till avdrag vid inkomsttaxeringen för avskrivning på fartygskontrakt. Bestämmelserna är tidsbegränsade och gäller t. o. m. 1974 års taxering. Lagstiftningen motiverades främst av utvecklingen inom sjöfarten mot allt större och mer kapitalkrävande fartyg samt de subventioner och lättnader som beviljades rederinäringen i många länder. Genom tilläggsbestämmelser, som infördes år 1969, fick luftfartsföretagen samma möjlighet som rederiföretagen till avdrag för avskrivning på ej fullgjorda köpekontrakt avseende luftfartyg.

På senare tid har uppmärksamats att såväl de särskilda kontraktsavskrivningsreglerna som avskrivningsreglerna för inventarier m. m. kommit att utnyttjas av skattskyldiga för att uppnå sådana förmåner vid beskattningen som inte kan anses föreligga med reglernas syfte. På grund härav har företagsskatteberedningen (Fi 1970: 77) fått i uppdrag att med förtur utarbета förslag som motverkar skatteflykt till följd av nyssnämnda regler. Detta har offentliggjorts genom en presskommuniké den 15 februari 1972. Även riksdagen har uppmärksammat förhållandet. I sitt av riksdagen godkända betänkande (SkU 1972: 14) förutsatte skatteutskottet att förslag till erforderliga ändringar av skattelagstiftningen förelades riksdagen så snart som möjligt.

Företagsskatteberedningen har avgett en promemoria angående vissa frågor vid beskattning av rederi- och luftfartsrörelse m. m. (Ds Fi 1972: 8). Två ledamöter av beredningen, direktören Dag Helmers och riksdagsmannen Tage Magnusson, har avgett reservationer.

Efter remiss har yttranden över promemoriaförslaget avgetts av sjö-

fartsverket, luftfartsverket, kammarrätten i Stockholm, riksskatteverket, kommerskollegium — som bifogat yttranden av vissa handelskammare — länsstyrelserna i Stockholms, Kalmar, Malmöhus, Hallands, Göteborgs och Bohus, Älvsborgs, Skaraborgs, Värmlands och Gävleborgs län, realisationsvinstkommittén, AB Aerotransport (ABA), Familjeföretagens förening, Föreningen auktoriserade revisorer, Föreningen Sveriges kommunala taxeringsrevisorer, Föreningen Sveriges taxeringsrevisorer, Kooperativa förbundet, Landsorganisationen i Sverige (LO) — som bifogat yttrande från Svenska sjöfolksförbundet — Rederiföreningen för mindre fartyg, Svenska revisorsamfundet, Svenska sparbanksföreningen, Sveriges advokatsamfund, Sveriges fiskares riksförbund, Sveriges hantverks- och industriorganisation, Sveriges industriförbund, Sveriges redareförening, Sveriges riksbank, Sveriges varvsindustriförening, Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund och Tjänstemännens centralorganisation (TCO) — som bifogat yttrande från Sveriges fartygsbefälsförening. Sveriges industriförbund har åberopat yttrande av näringslivets skattedelegation.

Yttrande har vidare kommit in från bl. a. Kusttankers intresseförening, Svenska skeppshypotekskassan och Sveriges skeppsklarerare- och skeppsmäklareförening.

Nuvarande ordning

Civilrättsliga regler

Partrederi

Partrederiet är en speciell företagsform inom sjöfarten som förekommit i Sverige sedan lång tid tillbaka. Redan i 1667 års sjölag fanns detaljerade bestämmelser om partrederi. I den nu gällande sjölagen (1891: 35 s. 1) finns bestämmelser i 9—23 §§. I ett till lagrådet den 26 april 1972 remitterat förslag om ändringar i sjölagen bibehålls regler om partrederi utan genomgripande ändringar.

Ett partrederi föreligger då flera personer gått samman för att gemensamt reda ett fartyg och har som företagsform viss likhet med ett enkelt bolag. Såväl juridiska som fysiska personer kan ingå som delägare. Partredarnas avsikt måste därvid vara att driva sjöfart i någon form, t. ex. frakt- eller passagerartrafik. Partrederi anses föreligga redan då verksamheten befinner sig på kontraktsstadiet, dvs. innan fartyget levererats och satts i drift.

Ett partrederi utgör inte något självständigt rättssubjekt och har därför inte någon egen förmögenhet. I stället utgör varje fartygslott del av resp. delägares förmögenhet. Partredare svarar för rederiets förbindelse endast i förhållande till sin lott i fartyget. Här skiljer sig ett partrederi från ett enkelt bolag, där bolagsmännen är solidariskt ansvariga

för alla utfästelser, i vilka de tagit del. För partrederi skall utses huvudredare. Denne, som inte själv behöver vara delägare i fartyget, har en vidsträckt ställningsfullmakt. Han kan för samtliga delägars räkning med tredje man ingå de rättshandlingar som rederirörelsen vanligen medför. Med bindande verkan för samtliga delägare kan han sålendes t. ex. anställa befälhavare och besättning och även bortfrakta fartyget. Längre gående åtgärder är han emellertid inte behörig att företa.

Delägare i partrederi torde alltid vara bokföringsskyldig. I partrederiet uppkommen vinst eller förlust skall fördelas mellan delägarna i förhållande till deras andelar i fartyget. Överskott skall utdelas till delägarna i den mån det inte är nödvändigt för driften. Är driftkapitalet inte tillräckligt för att bestrida utgifterna i rederiet, har å andra sidan delägarna tillskottsplikt. De skall därvid bidra i förhållande till sina andelar i fartyget.

Alla svenska fartyg som används till befordran av gods eller personer och som har en bruttodräktighet av minst 20 registerton skall vara registrerade i fartygsregistret. Även övriga svenska fartyg kan registreras. Ett fartyg betraktas därvid enligt nuvarande regler som svenskt, när det antingen till minst två tredjedelar ägs av svenska medborgare eller också tillhör ett aktiebolag, vars styrelse har sitt säte här i riket och består av aktieägare, som är svenska medborgare. I fartygsregistret skall bl. a. införas fartygets namn, hemort och, vad beträffar partrederi, samtliga delägars namn, storleken av deras lotter samt uppgift om genom vilket slags fång lotten förvärvats.

Rederi får inte brytas för att andel övergår till annan genom arv, köp eller annat fång. Det råder full frihet att överlåta andel i rederiet, under förutsättning att överlåtelsen avser samtliga de rättigheter som andelen representerar. Övriga delägare är dock berättigade att lösa till sig andel som försålts till utomstående. Den nya delägaren övertar överlåtarens alla rättigheter och förpliktelser inom partrederiet. Om överlåtaren t. ex. inte kunnat fullgöra sin tillskottsplikt, får övriga partdelägare avräkna en sådan fordran även mot den nya delägarens utdelning. Denna regel, liksom övriga i sjölagen, som rör partredarnas inbördes förhållanden, är dock dispositiv. Gentemot tredje man omfattar partredarens ansvar i princip inte andra rederiförbindelser än de som ingåtts efter redarens inträde i partrederiet genom andelsförvärvet. Om fartyget är infört i fartygsregistret, skall överlåtelsen anmälas hos den myndighet, som för registret, dvs. sjöfartsverket. Registreringsmyndigheten skall sedan ofördröjligen kungöra överlåtelsen i allmänna tidningar. Överlåtaren är därmed fredad från ansvarighet mot tredje man i god tro.

Upplösning av partrederi kan beslutas av redare som tillsammans äger mer än hälften i fartyget. Rederiet kan vidare upplösas under vissa i lagen angivna speciella förhållanden. Så är bl. a. fallet om partredare begär det under hänvisning till att fartyget utan hans åtgärd eller sam-

tycke förlorat svensk nationalitet och därigenom avförts ur fartygsregistret.

Luftfartsrörelse

De förutsättningar som gäller för att luftfart skall få bedrivas finns intagna i luftfartslagen (1957: 297) och luftfartskungörelsen (1961: 558) samt i särskilda bestämmelser meddelade av luftfartsverket.

I luftfartslagen föreskrivs bl. a. att hos luftfartsverket skall föras ett register över luftfartyg samt att luftfartyg får registreras endast om ägaren är svenska staten, svensk kommun eller annan sådan menighet, svensk medborgare eller svenskt dödsbo eller ock bolag, förening, annat samfund, stiftelse eller annan sådan inrättning med svensk nationalitet. Registret skall för varje luftfartyg innehålla bl. a. upplysning om äganderätten till luftfartygen och ägarens fång liksom anteckning om tiden då luftfartygen införts i registret, då ändring i äganderätten registrerats eller då luftfartyget avförts ur registret.

Luftfart i förvärvssyfte indelas allt efter verksamhetens art i linjefart, luftfartyg i icke regelbunden trafik, bruksflyg och skolflyg.

Skatterättsliga regler

Allmänt

De allmänna reglerna om beskattning av inkomst av rörelse tillämpas även i fråga om rederi- och luftfartsrörelse. Detta innebär att fartyg och flygplan får avskrivas enligt punkterna 3 och 4 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen (1928: 370), KL. Avskrivning sker antingen enligt värdeminskningsplan, s. k. planenlig avskrivning, eller i överensstämmelse med de i räkenskaperna gjorda avskrivningarna, s. k. räkenskapsenlig avskrivning. För inventarier som är underkastade snabb förlitning — s. k. treårsinventarier — får dock hela kostnaden dras av på en gång under anskaffningsåret.

Inkomst av rörelse beskattas i allmänhet i kommun där rörelse utövas från fast driftställe (57 § 1 mom. KL). Med fast driftställe förstås enligt 61 § KL i första hand plats, på vilken vid rörelsens bedrivande funnits särskild anläggning eller vidtagits särskild anordning, såsom kontor, fabrik, verkstad, butik eller liknande. Saknas fast driftställe beskattas inkomsten i hemortskommunen eller, i fråga om fysisk person bosatt utomlands samt utländskt bolag, i Stockholm för gemensamt kommunalt ändamål. Bestämmelserna i 57 § 1 mom. är tillämpliga på luftfartsrörelse. I 57 § 2 mom. KL ges speciella regler om beskattningsort för vissa slag av rörelse, bl. a. rederirörelse. Beskattning av rederirörelse sker sålunda i kommun där fast driftställe funnits för rörelsen, eller om fast driftställe saknats, i den skattskyldiges hemortskommun. Saknar skattskyldig hemortskommun taxeras hans inkomst av rörelsen i den kom-

mun, där fartyget har sin hemort. Beskattningsort för delägare i handelsbolag, kommanditbolag, enkelt bolag eller partrederi är den kommun där bolaget eller rederiet skolat beskattas om skattskyldighet föreläggat för detta, dvs. vanligtvis den kommun där bolagets eller rederiets fasta driftställe är beläget. Saknar exempelvis ett partrederi fast driftställe sker beskattningen i de olika delägarnas hemortskommuner. I rederirörelse där fartyget ännu ej levererats och där den enda eller i varje fall huvudsakliga tillgången i stället utgjorts av ett fartygskontrakt, torde enligt praxis något fast driftställe i den mening som avses i 61 § KL inte anses föreligga (se RÅ 1969 Fi 2092). I rederirörelse där fartyget levererats och egentlig rederiverksamhet således påbörjats är praxis inte lika entydig (jfr RÅ 1946 Fi 654, RÅ 1964 Fi 1959 och RÅ 1970 Fi 943). I detta sammanhang bör också nämnas att de avtal för undvikande av dubbelbeskattning som Sverige träffat med andra länder regelmässigt innehåller den bestämmelsen att inkomst av sjöfart eller luftfart i internationell trafik beskattas uteslutande eller till viss del i den stat där företaget har sin verkliga ledning. Om ett sjöfartsföretag har sin verkliga ledning ombord på ett fartyg, skall denna anses belägen i den stat där fartyget har sin hemmahamn, eller, om sådan hamn saknas, där fartygets redare äger hemvist.

Uppkommer underskott vid beräkning av skattskyldigs inkomst av rörelse, medges avdrag härför vid taxeringen såsom allmänt avdrag. Detta kan avräknas mot den skattskyldiges inkomst av andra förvärvskällor. Vid taxeringen till kommunal inkomstskatt är avdragsrätten begränsad till sådan förvärvskälla, som enligt reglerna om beskattningsort är att hänföra till kommunen.

I 43 § 1 mom. KL behandlas vissa fall av vinstöverflyttningar till intressent som inte är skattskyldig i Sverige genom oriktig prissättning på varor eller onormala ekonomiska villkor vid affärstransaktioner av annat slag. För tillämpningen av bestämmelsen krävs inte att moder- och dotterbolagsförhållande föreligger, utan intressegemenskapen kan vara mindre kvalificerad, såsom då det ena företaget har ett mera begränsat ekonomiskt intresse i det andra eller kan utöva inflytande på ledningen i detta. I anvisningarna till nämnda lagrum har betonats att särskild försiktighet skall iakttas vid bedömning av prissättningen vid affärer mellan svenskt moderbolag och utländskt dotterbolag med hänsyn till de affärsmässiga skäl som kan ha inverkat på prissättningen i sådana fall.

Beskattning av partrederi

Vissa speciella regler gäller vid beskattningen av rederirörelse som bedrivs i den sjörättsliga bolagsformen partrederi. I skattelagstiftningen behandlas partrederiet inte som ett självständigt skattesubjekt, utan rederiets inkomst beskattas hos de skilda delägarna i förhållande till vars och ens andel i detta. I detta hänseende behandlas partrederiet vid be-

skattningen på samma sätt som enkla bolag, handelsbolag och kommanditbolag.

Av punkt 9 av anvisningarna till 53 § KL framgår att delägare beskattas för den del av rederiets vinst som belöper på honom. Det saknar härvid betydelse vad som verkligen kommit delägaren till godo från rederiet. Har delägare i partrederi erhållit inkomst från detta i form av avlöning, skall sådan inkomst enligt punkt 9 av anvisningarna till 32 § KL inte redovisas som inkomst av tjänst utan som inkomst av rörelse.

Partrederiet intar såtillvida en särställning vid beskattningen att envar delägare får — oavsett hur övriga delägare förfar i detta hänseende — åtnjuta avdrag för planenlig eller räkenskapsenlig avskrivning på så stor del av fartygets anskaffningskostnad som belöper på innehavd andel i rederiet. Delägaren kan således inom ramen för gällande avskrivningsregler själv bestämma storleken av de årliga avskrivningarna på sin andel i fartyget.

Försäljning av andel i partrederi jämföras inte med försäljning av andel i handelsbolag eller annan juridisk person och skall därför inte beskattas enligt realisationsvinstreglerna. I stället är här fråga om försäljning av viss lott i fartyg med vad därtill hör, och köpeskillingen beskattas såsom vid försäljning av rörelseinventarier i allmänhet, dvs. som intäkt av rörelse (punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 28 § KL).

Frågan om rätt beskattningsår för inkomst såsom delägare i partrederi är av principen intresse och skall därför beröras något. Med beskattningsår förstås enligt 3 § KL det kalenderår som närmast föregått taxeringsåret, eller, då räkenskapsåret ej sammanfaller med kalenderåret (s. k. brutet räkenskapsår), det räkenskapsår som avslutats närmast före den 1 mars taxeringsåret. Enligt anvisningarna till 41 § KL gäller bl. a. att inkomst av rörelse skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder samt att beskattning för inkomsten i fråga skall, för skattskyldig som haft ordnad bokföring, ske på grundval av hans bokföring. Delägare i partrederi torde vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1929: 117). Vidare gäller enligt sjölagen (1891: 35 s. 1) att huvudredarens redovisning för partrederiet skall avse kalenderår. Härav torde även följa att endast kalenderåret kan komma i fråga som beskattningsår för sådan inkomst av rederirörelse som avser delägarskap i partrederi.

Avskrivning på leveranskontrakt

Enligt punkt 1 av anvisningarna till 41 § KL medges avdrag för avskrivning av värdet på kontraktsrättigheter till leverans av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier. Avdrag kan medges i den mån skattskyldig visar att inköpspriset för tillgångar av samma slag på balansdagen understiger det kontraherade priset, eller det görs sannolikt att prisfall kommer att inträffa innan tillgångarna levereras. Det är

här således fråga om en reservering för prisfall, som antingen redan skett eller sannolikt kommer att inträffa. Med hänsyn härtill har det inte varit möjligt att i lagen uttryckligen ange någon bestämd procentsats, varmed dylik reservering får ske. Med stöd av denna bestämmelse har dåvarande riksskattenämnden till ledning vid 1952—1968 års taxeringar utfärdat anvisningar rörande avdrag för avskrivning på kontraherade fartyg. Medgivna avskrivningsprocentsatser har varierat. Vid exempelvis 1966 års taxering har avdrag medgetts med 10 %, om fartyget skolat levereras året efter beställningsåret, och med 15 % om fartyget skolat levereras senare (RN I 1965 nr 7: 2).

Avskrivning på kontrakt avseende fartyg och luftfartyg

Enligt 1 § förordningen (1966: 172) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avskrivning på köpekontrakt som avser fartyg m. m. får avdrag för avskrivning på köpekontrakt, som inte fullgjorts, åtnjutas med högst 30 % av det avtalade priset. Som förutsättning för avdrag gäller att fartygets storlek uppgår till minst 20 registerton, att fartyget är avsett för stadigvarande bruk i rederirörelse eller yrkesmässigt fiske samt att skriftligt avtal slutits under beskattningsår, för vilket taxering till statlig och kommunal inkomstskatt i första instans sker något av åren 1967—1974.

Överstiger kontraktstiden ett år, kan avdrag för avskrivning på kontraktet komma i fråga vid flera års taxeringar. Avskrivning kan skjutas till beskattningsår efter det kontraktet tecknades. Dock får sammanlagt under kontraktstiden, dvs. för tidigare beskattningsår än det då fartyget levereras, inte avskrivas mer än 30 % av kontraktspriset. Vid samtidig tillämpning av förordningen (1954: 40) om särskild investeringsfond för avyttrat fartyg m. m. gäller dock den begränsningen, att kontraktsavskrivning får ske endast med belopp varmed 30 % av avtalat pris överstiger fondavsättningen vid beskattningsårets utgång. Rätten till kontraktsavskrivning upphör i och med utgången av det beskattningsår då leverans av fartyget skett.

I samband med beräkning av värdeminskningssavdrag skall kontraktsavskrivningen vid inkomsttaxeringen anses ha åtnjutits enligt punkt 1 av anvisningarna till 41 § KL. Detta innebär att tillgångens anskaffningsvärde vid räkenskapsenlig avskrivning enligt huvudregeln skall anses utgöra den faktiska anskaffningskostnaden minskad med avskrivningen på fartygskontrakt enligt 1966 års förordning eller nedskrivning på leveranskontrakt enligt nämnda anvisningspunkt i KL.

Bestämmelser som reglerar beskattningen vid överlåtelse av fartygskontrakt saknas i 1966 års förordning. Av KL:s allmänna regler följer emellertid att belopp som erhålls vid avyttring av sådant kontrakt utgör skattepliktig intäkt i den rörelse till vilken kontraktet är hänförligt. Överlåtaren får samtidigt dra av kontraktets i beskattningsavseende oav-

skrivna värde. Uppkommer förlust på överlåtelsen får avdrag härför åtnjutas vid taxeringen i vanlig ordning som kostnad i rörelsen. I praxis har ändring av ett kontrakt till att avse leverans av ett väsentligt mindre och billigare fartyg än som ursprungligen avtalats bedömts så att kontraktet efter ändringarna betraktats som ett nytt kontrakt. Avskrivning på det gamla kontraktet har därför återförts till beskattning (RN 1961: 4: 3).

Förordningen utsträcktes år 1969 till att omfatta även köpekontrakt på luftfartyg avsedda att användas för stadigvarande bruk i luftfartsrörelse (prop. 1969: 130, BeU 1969: 62, rskr 1969: 339, SFS 1969: 631). Avdragsrätten gäller för luftfartsföretagen under taxeringsåren 1969—1974.

Rätten till kontraktsavskrivning på fartyg och luftfartyg innebär att den första tidens avskrivning på det levererade fartyget tidigareläggs. Kontraktsavskrivningen innebär däremot inte en högre sammanlagd avskrivning på tillgången.

Utländska förhållanden

Skattelagstiftning

Flertalet sjöfartsländer har särbestämmelser i skattelagstiftningen för rederiverksamhet. I Finland, Danmark, Norge, Nederländerna, Frankrike, Storbritannien och Västtyskland medges avdrag för avskrivning på kontrakt, dvs. innan fartyget är levererat. Skattreglerna följer i princip två olika linjer. I de fyra förstnämnda länderna medges — liksom i Sverige — avdrag för kontraktsavskrivning efter schablonmässigt fastställda procentsatser räknade på det avtalade priset, medan i Frankrike, Storbritannien och Västtyskland avskrivningen är knuten till de betalningar som gjorts innan fartyget levererats.

I *Finland* gäller samma kontraktsavskrivningsregler som i Sverige under inkomståren 1970—1975. Under kontraktstiden kan således 30 % av anskaffningskostnaden avskrivas. Även i *Danmark* medges 30 % avskrivning på kontrakt enligt permanenta regler. Avskrivningen är dock begränsad så att högst 15 % får avskrivas under ett och samma beskattningsår. I *Norge* infördes år 1957 s. k. öppningsavskrivning med 25 % på fartygskontrakt. Detta ledde till bildandet av en rad kommanditbolag, som hade för avsikt att driva rederirörelse och därför tecknade fartygskontrakt. De underskott som uppstod under kontraktstiden kunde delägarna tillgodogöra sig på samma sätt som i Sverige. För att förhindra ett ej avsett utnyttjande av reglerna ändrades lagstiftningen år 1961 så att öppningsavskrivning fick åtnjutas med högst 50 % av nettointäkten före öppningsavskrivning i rederi- och luftfartsrörelse samt yrkesmässigt fiske. Detta innebär att avdrag för underskott av rederirörelse till följd av kontraktsavskrivning inte får åtnjutas från inkomster i andra förvärvs-

källor. I *Nederländerna* finns inte någon i lag fastställd procentsats för kontraktsavskrivning. Detta avgörs av taxeringsmyndigheterna från fall till fall. Därvid företas en avvägning av vad som kan anses rimligt i detta hänseende med beaktande av bestämmelserna i det ordinarie avskrivningssystemet.

Som tidigare nämnts har man i några länder valt att knyta kontraktsavskrivningen till faktiska betalningar före leveransen. I *Frankrike* och *Storbritannien* medges avdrag med 100 % av inbetalda belopp. I *Västtyskland* gäller att avskrivningen får uppgå till högst 30 % av förskottsbetalningarna och sammanlagt till högst 30 % av anskaffningskostnaden. Sistnämnda maximigräns gäller sammanlagda avskrivningar, således inklusive ordinarie avskrivningar, under de första fem åren fr. o. m. kontraktsavskrivningsåret. Efter utgången av denna femårsperiod skall planenlig (linjär) avskrivning på restvärdet företas. Som förutsättning för tillämpning av dessa särskilda avskrivningsregler, som utöver handelsfartyg och fiskefartyg också omfattar luftfartyg, gäller bl. a. att den skattskyldige inte avyttrar fartyget inom en tidrymd av åtta år. Vidare har den begränsningen av avskrivningsrätten fr. o. m. den 1 januari 1971 införts att avskrivning enligt 30 %-regeln inte får ge upphov till underskott eller ökning av underskott i den rörelse i vilken fartyget utgör tillgång. Beträffande fartyg vars anskaffnings- eller tillverkningskostnad till minst 30 % finansieras med kapital, som vare sig direkt eller indirekt har affärsmässigt samband med krediter upptagna av företaget, gäller dock att avskrivningen får leda till ett underskott eller ökning av underskott motsvarande högst 15 % av anskaffningskostnaden. Denna begränsning avser dock inte fartyg om högst 1 600 bruttoregisterton, såvida fråga inte är om tankfartyg, havsgående bogserfartyg eller specialfartyg direkt eller indirekt avsedda för utvinning av naturtillgångar.

Den tyska särlagstiftningen på det här området omfattar även luftfartyg under förutsättning att detta används för yrkesmässig person- eller godsbefordran i internationell luftfart eller för andra rörelseändamål i utlandet. Vidare krävs inskrivning av luftfartyget i det tyska luftfartsregistret samt att avyttring inte sker inom en tidrymd av sex år. Den nya regeln om begränsning av avskrivningarna så att dessa inte får ge upphov till underskott gäller utan undantag i fråga om luftfartyg, oavsett hur finansieringen av luftfartyget sker.

När det gäller ordinarie avskrivningsregler finns det — liksom i Sverige — i *Nederländerna*, *Västtyskland* och *Frankrike* möjlighet att välja mellan räknenskapsenlig (degressiv) och planenlig metod. I Norge sker avskrivning endast enligt planenlig metod medan i Danmark och Finland endast räknenskapsenlig metod är tillämplig. I *Storbritannien* används den räknenskapsenliga metoden för avskrivning av anskaffat second-hand tonnage medan nybyggda fartyg är föremål för fri avskrivning.

En av OECD år 1971 upprättad sammanställning över avskrivningsregler för fartyg i nämnda länder visar följande

	Planenlig avskrivning (Lineär metod)	Räkenskapsenlig avskrivning (Degressiv metod)
Norge	12—20 år	—
Danmark	—	30 %
Finland	—	30 %
Nederländerna	20—26 år	Baserat på en varaktighets- tid av 20—26 år
Västtyskland	12 år	16,67 %
Frankrike	8 år	31,25 %
Storbritannien	18 år	25 %

Rederiförmåner

De förmåner som i utlandet lämnas rederinäringen kommer till uttryck i en rad olika former. I detta hänseende kan nationerna indelas i länder med bekvämlighetsflagg, länder, där staten kontrollerar näringen samt länder, där rederinäringen åtnjuter subventioner.

Till den första gruppen, länder med bekvämlighetsflagg, hör t. ex. Liberia, Panama och Cypern. För dessa länder gäller att intäkter av redridrift inte beskattas hos vare sig juridiska eller fysiska personer. I stället uttas vissa förhållandevis låga årliga avgifter på tonnaget. Utöver förmåner vid beskattningen uppnås fördelar vid fartygsdrift under bekvämlighetsflagg genom lägre bemanningskostnader, m. m.

Länder, där staten kontrollerar näringen, är först och främst de östeuropeiska länderna. Men även i sådana länder som Italien, Frankrike, Indien och Brasilien engagerar sig det allmänna direkt i rederinäringen, bl. a. som betydande delägare i nationella rederier. Därvid tillämpas ett mer eller mindre långt gående protektionistiskt system till skydd för de egna handelsflottorna.

Direkta subventioner till rederiföretag, som driver oceanfart, lämnas i Japan, USA, Västtyskland, Italien och Frankrike. Dessutom medges grekiska redare, som flyttar tonnaget till Grekland, total skattefrihet under viss tid.

Vid sidan härav förekommer också lastpreferenser, dvs. åtgärder, genom vilka laster av viss typ förbehålls det egna landets tonnage. Sådana preferenser förekommer i USA, Frankrike, Spanien, Indien och Brasilien. De östeuropeiska länderna dirigerar genomgående laster i första hand till eget tonnage.

Enligt av Sveriges redareförening till beredningen lämnade uppgifter utgår direkta subventioner, i Japan med ca 250 milj. kr. under åren 1970/1971 i räntesubventioner m. m., i USA med 262 milj. dollar under budgetåret 1972/1973, i Västtyskland med ca 56 milj. DM under år 1972, i Italien med 652 milj. kr. bl. a. för täckande av det statliga rederiet Finmarcs driftförluster och i Frankrike med 110 milj. frcs under år 1972.

Beredningen

Allmänna synpunkter

Beredningen har inhämtat synpunkter från Sveriges redareförening, Sveriges varvsindustriförening, Rederiföreningen för mindre fartyg och Sveriges fiskares riksförbund på de beskattningsregler som berör rederinäringen. Redareföreningen har därvid bl. a. anfört att kontraktsavskrivningsreglerna medverkat till att finansieringen av fartygsanskaffningar underlättats, att antalet arbetstillfällen ökat och att den internationella konkurrenskraften stärkts. Både redareföreningen och varvsindustriföreningen anser att reglerna verksamt bidragit till att fartygsbeställningar, speciellt från partrederier, placerats hos svenska varv. Varvsindustriföreningen framhåller att reglerna möjliggör för beställare att erlagga en betydligt större del av köpeskillingen under byggnadstiden, vilket i sin tur minskar behovet av kredit från varven. Rederiföreningen för mindre fartyg betonar att reglerna varit av synnerlig vikt för att frambringa riskvilligt kapital. Även Sveriges fiskares riksförbund framhåller att kontraktsavskrivningsreglerna underlättat anskaffningen av större och bättre utrustade fartyg och medverkat till en rationalisering av fiskeflottan.

Redareföreningen uppger att det den 1 juni 1972 fanns 69 partredade fartyg om 1,171 milj. ton dödvikt som medlemmar hos föreningen. Hos Rederiföreningen för mindre fartyg drevs av anslutna 193 fartyg ca 150 som partrederier. Det genomsnittliga antalet delägare i partrederier anslutna till redareföreningen uppges till 9 medan fysiska personers andel genomsnittligt uppgår till 29 %. Räknat i insatt kapital är dock fysiska personers andel väsentligt mindre än denna procentsats. Av 65 partredade fartyg anslutna till föreningen förekommer fysiska personer som delägare i 43 fartyg. 3,7 % av andelarna innehas av företag eller personer utan anknytning till näringen (i denna grupp har inte inräknats anställda i rederiföretag). I partredade mindre fartyg är antalet delägare genomsnittligt 2 à 3. Här är det ovanligt att juridiska personer ingår som delägare.

Av de 65 partredade fartyg som nyss nämnts och som är anslutna till redareföreningen har 52 byggts i Sverige. Varvsindustriföreningen har uppgivit att av 110 utelöpande fartygskontrakt vid svenska varv den 31 december 1971 avsåg 36 partrederier med svenskt deltagande och med ett värde av ca 2 100 milj. kr. År 1968 var motsvarande värde ca 400 milj. kr. för att därefter öka till ca 950 milj. kr. år 1969 och till 1 800 milj. kr. år 1970.

Redareföreningen har uppgett att i fråga om de 65 anslutna partredade fartygen överlåtelse inte förekommit i 39 fall. I 10 fall har överlåtelsen gällt mindre än 5 %, dock högst 33 %. Som orsak till överlåtelse har angetts dödsfall och transaktioner inom en koncern samt vid över-

låtelser av mer än 5 % även överlåtelser till huvudredare. I 7 fall har överlåtelse skett till person eller företag i utlandet, varav 4 fall avsett 0,5 % och återstående 3 fall mer än 5 % av andelarna.

Beredningen har även inhämtat uppgifter från ABA och Linjeflyg AB, som båda ansett kontraktsavskrivningsreglerna vara av väsentlig betydelse från bl. a. konsolideringssynpunkt.

Mot den nu angivna bakgrunden och genom de hearings och andra kontakter som förekommit med företrädare för rederi- och luftfartsnäringarna konstaterar beredningen att de ekonomiska verkningarna av nuvarande bestämmelser om avskrivning på kontrakt avseende fartyg och luftfartyg genomgående bedömts som gynnsamma av företagen inom berörda branscher.

Genom rätten till kontraktsavskrivning samt överavskrivning på fartyg med utnyttjande av ordinarie avskrivningsregler har det enligt beredningen dock visat sig möjligt att under en följd av år redovisa betydande underskott av rederirörelse utan att någon reell driftförlust föreligger på verksamheten. Sedan underskotten fördelats på intressenterna i handelsbolaget eller partrederiet i förhållande till kapitalinsatser eller efter annan lämplig fördelningsgrund, kan delägarna själva vid taxeringen avräkna underskottet mot annan skattepliktig inkomst. Med hänsyn till de skattskyldigas inkomstförhållanden medför denna rätt till kvittning av underskott i regel en avsevärd reduktion av den direkta skatt som annars skolat utgå. Årliga underskottsavdrag på 100 000 kr. eller däröver, medförande en skatteminskning som beloppsmässigt motsvarar upp till 80—85 % av underskottet är enligt beredningen f. n. relativt vanliga. I ett flertal fall har förekommit underskottsavdrag hos fysiska personer i storleksordningen 500 000 kr. och i några fall med så höga belopp som 1 milj. kr. eller däröver. Avskrivningar på miljonbelopp har vidare förekommit i en- eller fåmansägda aktiebolag, varvid kvittning skett mot inkomst från bolagets egentliga verksamhet. I en del fall, beroende på hur verksamheten är upplagd, är kanske fördelarna vid beskattningen begränsade till räntefri skattecredit genom att beskattningen av den enskilde delägaren skjuts framåt i tiden samt till möjligheten för fysiska personer att därvid uppnå viss progressionsutjämning vid statlig taxering. Med nuvarande lagstiftning är det emellertid tekniskt möjligt att uppnå bestående skattevinster genom delägarskap i dessa slag av verksamhet, vilket uppenbarligen i många fall åsyftats med dessa engagemang, framhåller beredningen vidare.

För att få en uppfattning om de underskottsavdrag, som yrkats vid 1972 års taxering till följd av engagemang i rederiverksamhet, har beredningen begärt upplysningar i detta hänseende från några länsstyrelser. Enligt länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län har underskottsavdrag yrkats i 120 fall. Av dessa har underskottsavdraget i 42 fall uppgått till 100 000 kr. eller mer samt den till statlig inkomst taxerade inkomst-

ten, dvs. efter sådant avdrag, i 12 av dessa fall understigit 50 000 kr. I de flesta fall har underskottsavdraget avräknats mot inkomst av tjänst. Från Hallands län har rapporterats 5 fall, där underskottsavdraget varierat mellan 274 000 kr. och 570 000 kr. Till statlig inkomstskatt taxerad inkomst varierade mellan 14 000 och 86 000 kr. Från Älvsborgs län har uppgetts 15 fall av underskottsavdrag, som skiftat mellan 20 000 kr. och 290 000 kr. Undersökningarna i Stockholms län, som dock inte omfattar samtliga fall, har påvisat ett 30-tal fall, där underskottsavdraget överstigit 100 000 kr.

Vissa skattemässiga transaktioner

På senare tid har utgått erbjudanden till ett antal personer i högre inkomstlägen om andelsteckning i ett nybildat rederiföretag. Rederiet består av tre olika kommanditbolag med säte i Stockholm, Göteborg och Malmö. Andelskapitalet i varje bolag utgör 20 milj. kr., fördelat på 500 andelar à 40 000 kr. var. Tre s. k. OBO-fartyg på vardera 80 000 dödviktston uppges vara under byggnad vid ett kanadensiskt varv för ett kontrakterat pris av 90 milj. kr. per fartyg. Fartygen är bortfraktade på 15 år till ett rederiföretag med säte i Panama.

Delägare i kommanditbolagen förespeglas stora skattemässiga fördelar. Kontraktsavskrivningsreglerna och ordinarie avskrivningsregler sägs möjliggöra redovisning av betydande underskott under en följd av år i bolagen. Varje delägare får göra avdrag vid den egna taxeringen med så stor del av underskottet som belöper på hans andel i bolaget. En andel på 40 000 kr. anges första året medföra ett underskottsavdrag på ca 57 000 kr., vilket i praktiken innebär att delägaren återfår den inbetalda insatsen genom en motsvarande minskning av den direkta skatten. För de första fem åren beräknas skatteminskningen — vid en marginalskatt på 70 % — uppgå till ca 100 000 kr. per andel och således totalt för alla delägare i projektet till ca 150 milj. kr. Kommanditbolagsformen har valts därför att endast en delägare, den s. k. komplementären, i obegränsad omfattning behöver svara för bolagets förbindelser. Övriga delägars ansvarighet är begränsad till insatsen. I det aktuella fallet ingår aktiebolag som komplementärer. Vidare beskattas försäljning av andelar i kommanditbolag enligt realisationsvinstreglerna, vilket efter en innehavstid överstigande fem år vanligen ger ett gynnsammare resultat skattemässigt sett än beskattning av vinst i rörelse.

Liknande erbjudanden att förvärva andelar har också lämnats för kommanditbolag, som uppgetts driva luftfartsrörelse. Komplementären var även i dessa fall aktiebolag med ett aktiekapital på 5 000 kr. Enligt prospektet skulle en andel på 35 000 kr. berättiga till avdrag för underskott på 70 000 kr. vid 1972 års taxering och med ytterligare ca 50 000 kr. påföljande år. Bolagen har numera begärts i konkurs och flygplanen återgått till leverantörerna.

Beredningen har redovisat ett fall där ett kommanditbolag med ett aktiebolag som komplementär och två fysiska personer som kommanditdelägare redovisat ett underskott till följd av kontraktsavskrivning på ca 1,1 milj. kr. Hela underskottet har tillförts de fysiska personerna i förhållande till deras andelsinnehav.

Ett annat fall, som beredningen redovisat, rör en fysisk person, som systematiskt planerat för definitiv skattelindring. Den skattskyldige har i 1971 års deklaration redovisat verksamhet som delägare i olika partredier. Verksamheten har givit ett underskott på ett belopp överstigande 400 000 kr. vilket kvittats mot inkomst av tjänst och kapital. Därefter har till statlig inkomstskatt taxerad inkomst återstått ca 13 000 kr. Den skattskyldige har under taxeringsåren 1962—1971 redovisat i genomsnitt ca 20 000 kr. i statlig taxerad inkomst. Under samma period har från inkomst av tjänst och kapital kvittats underskottsavdrag på ca 600 000 kr. per år, eller sammanlagt 6 milj. kr. Den skattskyldige har numera flyttat från landet. Genom utflyttning ur riket kan man med nuvarande regler således undvika beskattning av intäkter för vilkas förvärvande man tidigare, enligt de här aktuella bestämmelserna, fått åtnjuta avdrag.

Enligt beredningen är det inte i alla delar klarlagt hur de skattskyldiga förfar då avskrivningarna utnyttjats så långt att överskott måste redovisas på verksamheten. Beredningen pekar på de tekniska möjligheter som finns till definitiv skattelindring samt att de skattskyldiga kan ytterligare uppskjuta beskattningen genom förvärv av nya andelar i partredier eller kommanditbolag. Vid avyttring av andel i partrederi kan beskattningseffekten undvikas på olika vägar, bl. a. genom att delägaren överför andelen till det bokförda värdet till ett av honom själv ägt bolag eller att tillsammans med övriga intressenter överlåta andelarna till ett närstående företag med hemortsrätt i utlandet.

Överväganden och förslag

Enligt beredningen kvarstår alltjämt de förhållanden som låg till grund för lagstiftningen om kontraktsavskrivning. Utvecklingen mot större och mer kapitalkrävande fartyg och flygplan har medfört bl. a. att frågor rörande refinansiering av nyanskaffningar fått ökad betydelse. Det blir numera allt vanligare att större rederiföretag går samman vid fartygsanskaffningar. De omfattande subsidier och andra förmåner, som i flertalet sjöfartsländer alltjämt beviljas rederinäringen, har inte medfört förbättring av den internationella konkurrenssituationen. Beredningen pekar också på att rederi- och luftfartsnäringarna intar en särställning gentemot flertalet andra näringar med hänsyn till deras i allmänhet fåtaliga och dyrbara inventarieenheter och till att lagertillgångarna i allmänhet är ringa jämfört med det i verksamheten investerade kapitalet. Den särskilda känslighet för marknadssvängningar som utmär-

ker vissa delar av sjöfartsnäringen talar även för ett behov av särskilda regler, som medför viss möjlighet till konsolidering.

Mot denna bakgrund anser beredningen att de motiv som föranledde införandet av de särskilda bestämmelserna om kontraktsavskrivning alltså kvarstår. De negativa verkningarna av bestämmelserna från skatterättslig synpunkt är dock enligt beredningen så allvarliga att som en förutsättning för reglernas bibehållande komplettering bör ske med bestämmelser som förhindrar utnyttjanden för ej avsedda syften. Beredningen är medveten om att detta kan få till följd att verksamhet, som är uppbyggd på dessa regler, inte kan komma att expandera i samma omfattning som tidigare, då möjlighet till finansiering genom intressenter som särskilt attraheras av skattemässiga fördelar kan förväntas komma att minska. Det är enligt beredningen angeläget att den materiella utformningen av reglerna inte kommer att försvåra verksamhet i former, som inte ensidigt bygger på fördelarna med nuvarande skatteregler.

Beredningen föreslår att de särskilda bestämmelserna om kontraktsavskrivning på fartyg och luftfartyg bibehålls även efter det att nuvarande lagstiftning upphör att gälla. De nuvarande reglerna är tidsbegränsade och gäller t. o. m. taxeringsåret 1974. Som skäl för denna tidsbegränsning åberopades att de speciella förhållandena inom rederi- och luftfartsnäringarna innebar betydande svårigheter att överblicka lagstiftningens verkningar och att reglerna därför borde omprövas efter viss tid. Dessa motiv gäller enligt beredningen fortfarande och beredningen vill dessutom understryka nödvändigheten av att den internationella utvecklingen på sjöfartsområdet beaktas, vilket också gäller det samarbete som f. n. pågår inom OECD bl. a. för sanering av rederiförmåner. Beredningen förordar därför en fortsatt tidsbegränsad lagstiftning. Förlängningen av lagstiftningen bör avse en period om förslagsvis sex år och omfatta taxeringsåren 1975—1980. Kontraktsavskrivningen föreslås liksom tidigare få ske med högst 30 % av det avtalade priset och avse kontrakt på fartyg om lägst 20 bruttoregisterton.

Som tidigare nämnts anser beredningen att särskilda regler bör införas för att förhindra att kontraktsavskrivningsreglerna och ordinarie avskrivningsregler för inventarier m. m. används för att vid vissa former av rederi- och luftfartsrörelse uppnå ej avsedda lättnader vid beskattningen. Dessa begränsningsregler bör enligt beredningen omfatta fysiska personer samt verksamhetsformer, där dessa genom att ingå som delägare kan uppnå vissa skattemässiga fördelar, dvs. handelsbolag, kommanditbolag och fåmansbolag. Reglerna bör däremot inte avse andra aktiebolag och ekonomiska föreningar än fåmansbolag. Beredningen anser inte att det f. n. finns anledning att i dessa begränsningsregler ingripa yrkesmässigt fiske.

Beredningen, som diskuterat olika lösningar av dessa begränsningsregler, har stannat för lösningen att direkt ingripa mot möjligheten för fy-

siska personer och fåmansbolag att tekniskt redovisa stora underskott av rederi- och luftfartsrörelse som kan kvittas mot inkomster av andra förvärvskällor. Dessa underskott sägs i regel inte motsvaras av någon egentlig driftförlust på verksamheten utan bero på företagsekonomiskt omotiverade överavskrivningar. Överavskrivning kan åstadkommas såväl vid kontraktsavskrivning som då KL:s ordinarie regler utnyttjas för avskrivning på fartyg och flygplan.

Den tekniska utformningen av förslaget

Kontraktsavskrivning

Vid utformningen av kontraktsavskrivningsreglerna har beredningen övervägt om fysisk person i fortsättningen bör medges viss begränsad rätt till underskottsavdrag, motsvarande exempelvis 5 % av kontraktsbeloppet, eller om sådant avdrag skall vägras helt. Med hänsyn till att även en begränsad avskrivningsrätt kan utnyttjas i skatteundandragande syfte, har beredningen stannat för att fysiska personer och fåmansbolag inte bör ha möjlighet till kvittning av underskott till följd av kontraktsavskrivning mot andra inkomster. Beredningen har därvid även beaktat att bestämmelserna i anvisningarna till 41 § KL ger möjlighet till avskrivning på kontrakt till följd av prisfallsrisk. Beredningen har vid den lagtekniska utformningen haft som förebild en bestämmelse av motsvarande innebörd i förordningen (1971: 50) om särskilt investeringsavdrag vid taxering till statlig inkomstskatt, som beslutades vid 1972 års riksdag. Förslaget innebär att underskott till följd av kontraktsavskrivning inte får kvittas mot inkomst av tjänst, kapital e. d. Kvittning får dock enligt beredningens förslag ske mot inkomst av annan rederi- eller luftfartsrörelse eller av varvsrörelse med hänsyn till att inkomster i sådana förvärvskällor i detta sammanhang bör ses som en enhet. Vid den kommunala taxeringen begränsas kvittningen av reglerna om beskattningsort. Kontraktsavskrivningen föreslås dock inte få medföra att underskott uppkommer vid taxeringen efter sammanräkning av resultaten i dessa förvärvskällor. Har avdraget i enlighet härmed inte kunnat helt utnyttjas vid taxeringen, får resterande del dras av från det sammanlagda resultatet av rederi-, varvs- eller luftfartsrörelse under de sex närmast följande taxeringsåren, dvs. under samma period som gäller för förlustutjämning i allmänhet.

Reservanterna Helmers och Magnusson förordar att en viss begränsad rätt till underskottsavdrag på grund av kontraktsavskrivning medges fysiska personer. Reservanterna anser en lämplig avvägning mellan de företagsekonomiska synpunkterna och kravet på skärpning av reglerna vara att i dessa fall medge 5 % kontraktsavskrivning.

För att bestämmelserna skall få avsedd effekt föreslår beredningen dessutom vissa spärregler. En regel avser att förhindra att fåmansbolag

får högre kontraktsavskrivning till följd av öppna koncernbidrag från bolag som ej bedriver rederi-, luftfarts- eller varvsrörelse. Har öppet koncernbidrag lämnats från rederi-, varvs- eller luftfartsföretag, får detta bolag i sin tur inte motta koncernbidrag. Beredningen föreslår en bestämmelse av innebörd att öppet koncernbidrag från företag i andra branscher inte får medföra att kontraktsavskrivning medges med högre belopp än om bidraget inte hade utgått.

Beredningen föreslår även en regel mot kringgående av bestämmelserna genom att fysiska personer, handelsbolag och fåmansbolag säljer kontrakt till underpris till närstående person eller företag, där säljaren har ett bestämmande inflytande. Detta avses skola gälla vid försäljning både inom landet och till utlandet. Den förlust som härvid uppkommer utgör f. n. avdragsgill kostnad vid taxeringen och ger upphov till underskott som får kvittas mot andra inkomster. I dessa fall föreslår beredningen att ett belopp som motsvarar tillgångens verkliga värde vid överlåtelsen skall tas upp som intäkt av rörelse. Bestämmelserna avser även försäljningar från ett fåmansbolag till ett företag med vilket detta är i intressegemenskap liksom försäljning från ett handelsbolag eller till ett sådant bolag. Beredningen erinrar i detta sammanhang om den allmänna bestämmelsen i 43 § 1 mom. KL, som reglerar vinstöverföring till närstående person eller intressentföretag i utlandet. Skattemyndigheterna kan med stöd av denna bestämmelse, som även gäller icke-fåmansbolag, ingripa även i andra än tidigare nämnda situationer för att förhindra uppenbara fall av vinstöverföringar till utlandet.

Beredningen behandlar också frågan om beskattning av andelar i handels- och kommanditbolag, där kontrakt på fartyg eller flygplan utgör den väsentliga tillgången. Beredningen erinrar om att i handels- och kommanditbolag kontraktsavskrivningen sker i bolaget medan i partrederi varje delägare får göra avskrivning på kontraktet i förhållande till sin andel i rederiet. Vid avyttring av andel i partrederi skall hela försäljningssumman redovisas som intäkt av rörelse. Avdrag får samtidigt ske för vad som i beskattningsavseende återstår oavskrivet av kontraktet. Om kontraktet inte undergått någon värdeförändring, kommer tidigare åtnjuten kontraktsavskrivning att framtas till beskattning. Vinst vid avyttring av andel i handels- eller kommanditbolag beskattas däremot enligt realisationsvinstreglerna. Har andelen innehafts minst fem år, räknas endast 10 % av försäljningssumman som skattepliktig intäkt. Detta kan i många fall ställa sig mycket fördelaktigt jämfört med den beskattning som sker vid avyttring av andel i partrederi.

I de tidigare redovisade kommanditbolagsfallen kan delägaren göra en definitiv skattevinst även om andelen överläts utan ersättning. Beredningen anser sig inte kunna bortse från möjligheten att befintliga partrederier i viss utsträckning ombildas till handels- eller kommanditbolag, om den gynnsamma beskattningen av dessa kvarstår. Enligt beredningen

sammanhänger denna fråga dock med de grundprinciper för beskattningen som rör skillnaden mellan löpande inkomst och kapitalvinst och bör tas upp i ett större sammanhang.

För det fall att köpekontrakt utgör den väsentliga tillgången i ett handels- eller kommanditbolag, anser sig beredningen dock inte kunna godta skillnaden i beskattningseffekt mellan avyttring av andel i denna företagsform och partrederi. Beredningen föreslår därför en särskild bestämmelse om återföring till beskattning av den del av kontraktsavskrivning som kommit delägare i handelsbolag till godo under innehavstiden. Avyttringen avses inte skola inverka på avskrivningsunderlaget i bolaget. Om bolaget avyttrar köpekontraktet, kan den del av kontraktsavskrivningen som återförts till beskattning hos säljaren bli föremål för beskattning även hos förvärvaren av andelen. Beredningen har övervägt att låta detta regleras av parterna vid prissättningen av andelen men har stannat för att öppna en möjlighet för förvärvaren att få avdrag med ett mot återföringen svarande belopp. Skulle förvärvaren i sin tur överlåta andelen, skall avdrag som denne åtnjutit återföras till beskattning och den nye förvärvaren träda in i hans ställe. Avdraget bör i enlighet med vad som gäller för kontraktsavskrivning få avräknas mot inkomst av rederi-, luftfarts- eller varvsrörelse. Avdraget får dock utnyttjas senast sjätte året efter det då avdraget första gången återfördes till beskattning. Bestämmelserna omfattar även fartyg som avskrivits mot kontrakt och innehafts kortare tid än två år. Beredningen understryker att de föreslagna bestämmelserna får ses som en provisorisk lösning i avvaktan på att frågan tas upp i ett större sammanhang.

Ledamöterna Helmers och Magnusson anser sig inte kunna tillstyrka de föreslagna reglerna om beskattning vid avyttring av andel i handelsbolag.

Beredningen föreslår åtgärder även för fall där definitiv skattelättnad uppkommer genom utflyttning. Beredningen pekar på att den skatteförmån som rederi- och luftfartsföretagen kunnat åtnjuta innebär en tidigareläggning av avskrivningen på det levererade fartyget eller flygplanet. Härigenom erhålls uppskov med beskattningen av vinsten i dessa företag. Vid en senare tidpunkt förutsätts vinsten till följd av det lägre avskrivningsunderlaget komma att redovisas med motsvarande högre belopp. Genom utflyttning undgår den skattskyldige den beskattningseffekt som är avsedd att inträffa i ett senare skede och åstadkommer härigenom att principerna för detta system bryts. Beredningen är medveten om att denna fråga har stor principiell räckvidd men anser sig inte kunna lämna detta förhållande obeaktat med hänsyn till reglernas speciella syfte. Beredningen föreslår en bestämmelse om återföring till beskattning av tidigare åtnjuten kontraktsavskrivning sedan utflyttning med kontrakt ägt rum. Återföringen bör enligt beredningens mening ske redan för det år då utflyttningen äger rum och den skattskyldige således

inte längre vistas i Sverige. För de fall en sådan avskattningsregel skulle leda till uppenbart orimliga verkningar föreslår beredningen en dispensmöjlighet. Kungl. Maj:t bör således, när synnerliga skäl föreligger, kunna medge undantag från avskattningsregeln. Beredningen anser att dispensprövningen måste bli restriktiv. Dispensanledning är enligt beredningen att den skattskyldige visar att utflyttningen inte kommer att medföra att principerna för beskattningen bryts, exempelvis då rederirörelsen även efter utflyttningen kommer att bedrivas i ungefärligen samma omfattning från fast driftställe i Sverige.

Ledamoten Helmers reserverar sig mot beredningens förslag om en avskattningsregel vid utflyttning och anser att då skattskyldighet efter utflyttningen kvarstår i Sverige, anledning saknas att införa en regel innebärande omedelbar beskattning under utflyttningsåret. Enligt artikel 24 "Non-discrimination" i OECD:s modellavtal, vilken intagits i avtal för undvikande av dubbelbeskattning som Sverige träffat med andra länder, skulle nämligen sådan beskattning inte få äga rum. En i utlandet bosatt person som är delägare i partrederi med fast driftställe i Sverige skulle bli bättre behandlad än en svensk medborgare som flyttar.

Beredningen tar upp även vissa frågor om utförsel av valuta. Beredningen har inhämtat att en emigrant regelmässigt får riksbankens tillstånd att föra ut högst 100 000 kr. vid utflyttningen. Efter två år kan han normalt räkna med att få tillstånd att föra ut resterande del av sin förmögenhet. Vid riksbankens prövning av dessa ärenden föreligger i allmänhet inte några upplysningar om hur emigranten infriat sina förpliktelser mot det allmänna i form av debiterade skatter och avgifter. Beredningen pekar på det otillfredsställande i att kanske betydande skatte- och avgiftsbelopp som förfallit eller inom kort tid förfaller till betalning f. n. inte kan inverka på tillståndsprövningen. Enligt beredningen är det naturligt att även sådana omständigheter tas med i riksbankens bedömning av tillståndsfrågorna. För att detta skall bli möjligt bör enligt beredningens mening riksbanken lämpligen bereda vederbörande myndigheter inom skatte- och uppbördsväsendet tillfälle att yttra sig i ärende av detta slag. Beredningen pekar samtidigt på att det allmänna problemet med indrivning av skatt från personer bosatta utomlands lämpligen bör lösas genom internationella handräckningsavtal.

Ordinarie avskrivning

Beredningen har funnit att även de ordinarie avskrivningsreglerna gör det tekniskt möjligt för fysiska personer, handelsbolag och fåmansbolag att redovisa stora underskott av rederi- eller luftfartsrörelse som kan kvittas mot inkomster av andra förvärvskällor. Beredningen hänvisar till det tidigare redovisade exemplet med luftfartsföretag bedrivna i kommanditbolagsform. Beredningen har ansett att lagstiftaren bör ingripa

även mot sådana underskott som skapats genom de ordinarie avskrivningsreglerna. Avdrag för avskrivning bör enligt beredningen i dessa fall få åtnjutas endast med belopp som motsvarar den faktiska förslitningen och den ekonomiska värdeminskningen för fartyg och flygplan. Med utgångspunkt i de uppgifter om kalkylmässiga avskrivningar som tillämpas inom berörda branscher drar beredningen den slutsatsen att en schablonmässig avskrivning på 10 % för fartyg och 15 % för flygplan väl täcker den faktiska årliga nedgången i värdet och i normalfallet även möjliggör viss mindre konsolidering.

Beredningen föreslår att avdrag för underskott av rederi- eller luftfartsrörelse, som uppkommit till följd av att avskrivning för år räknat skett med större belopp än 10 % på fartyg och 15 % på flygplan, inte skall få kvittas av fysiska personer, handelsbolag och fåmansbolag mot annan inkomst än inkomst av rederi-, luftfarts- eller varvsrörelse. Underskottsavdrag, som därvid inte kunnat utnyttjas, får i samma ordning som vid kontraktsavskrivning dras av vid taxering under en följande sexårsperiod. Samma spärregler som vid kontraktsavskrivning i fråga om öppna koncernbidrag och vid överlåtelse av fartyg och flygplan till underpris föreslås gälla. I övrigt föreslås ingen ändring i gällande avskrivningsregler. Detta innebär att anskaffningskostnaden behöver reduceras med tidigare åtnjuten kontraktsavskrivning endast då räkenskapsenlig avskrivning tillämpas enligt huvudregeln. Vid räkenskapsenlig avskrivning föranleder vidare anskaffningstidpunkten under beskattningsåret ingen jämkning av procentsatsen. Beredningen erinrar om att bestämmelsen i 43 § 1 mom. KL om vinstöverföring till utlandet är tillämplig även i fråga om överlåtelse av fartyg eller flygplan.

Ikraftträdandebestämmelser

Beredningen konstaterar att under senare år olika transaktioner av skatteflyktskaraktär satts i system. Det finns anledning förmoda att stora belopp obehörigen undandras beskattning. Personer som gått in i sådana transaktioner har, även i medvetande om att transaktionerna brutit mot principerna i skattesystemet, trots sig kunna lita på de löften om stora skattevinster, som förespeglats dem. Den åsikten har framförts att det är otillfredsställande att ingripanden från lagstiftarens sida endast skulle kunna ske i efterhand mot luckor i lagstiftningen som otillbörligt utnyttjats i årtal. Riksdagen har också i år vid två tillfällen genombrutit principen att skattelagstiftning inte bör göras retroaktivt. Besluten har gällt begränsning av rätten för fysiska personer till underskottsavdrag på grund av särskilt investeringsavdrag samt ingripandet mot vinstbolagstransaktioner (SkU 1972: 14 och 31).

Som tidigare nämnts har finansdepartementet i början av detta år uppmärksammat att både partrederier och kommanditbolag utnyttjats i

skatteundandragande syfte varefter beredningen fått i uppdrag att föreslå åtgärder häremot. Beredningen påpekar vidare, att de erbjudanden om delägarskap i kommanditbolag för vilka redogjorts i det föregående och som innebär skattebortfall i storleksordningen 150 milj. kr. till sin karaktär kan jämföras med de transaktioner som lagstiftaren tidigare ingripit mot.

Beredningen framhåller att principiella erinringar kan riktas mot retroaktiv lagstiftning av detta slag. Med hänsyn till tidigare redovisade omständigheter anser sig beredningen ändå böra förorda en sådan lagstiftning. Beredningen föreslår att de nya bestämmelserna tillämpas första gången vid 1973 års taxering.

Ledamoten Helmers föreslår att ändringarna i kontraktsavskrivningsförfordningen skall träda i kraft dagen efter den då författningssamlingen utkommit och gälla kontrakt resp. överlåtelse av kontrakt fr. o. m. denna dag. Ändringarna i kommunalskattelagen och förordningen om statlig inkomstskatt bör enligt hans mening gälla första gången vid 1974 års taxering.

Ledamoten Magnusson framhåller i särskilt yttrande bl. a. att riksdagen redan i början av detta år uttalat att en ändring av kontraktsavskrivningsreglerna måste ske. Mot bakgrunden härav kan ingen ha varit tveksam om att lagändring skulle komma till stånd. Magnusson anser sig därför kunna gå med på att en lagändring tillämpas redan fr. o. m. 1973 års taxering.

Remissyttrandena

Allmänna synpunkter

Samtliga remissinstanser har tillstyrkt beredningens förslag om en förlängning av kontraktsavskrivningsreglerna till taxeringsåret 1980.

Flertalet remissinstanser instämmer också i beredningens uppfattning att särskilda regler bör införas för att förhindra icke avsedda skattelättnader vid utnyttjande av kontraktsavskrivningsreglerna och ordinarie avskrivningsregler för inventarier m. m. Bland de tillstyrkande instanserna har dock kritiska synpunkter uttalats på en rad olika punkter i fråga om begränsningsreglernas utformning. Sålunda har *riksskatteverket* och *flertalet länsstyrelser* ansett att begränsningsreglerna kan komma att drabba även seriösa rederi- och luftfartsrörelser. Det har därför ifrågasatts om inte någon form av dispensregel bör finnas för sådana fall. Från branschorganisationernas sida har framhållits att beredningens förslag, om det genomförs i full utsträckning, kan komma att förhindra normal affärsverksamhet i berörda näringar och därigenom skapa sysselsättningssvårigheter såväl inom handelsflottan som inom varvsindustrin. Man pekar på att förslaget i realiteten begränsar nyetab-

leringarna och på sikt medför en försvagning av rederibranschen. Även *Sveriges redareförening* anser att en dispensmöjlighet bör införas. De ombordanställdas organisationer, *Svenska sjöfolksförbundet* och *Sveriges fartygsbefälsförening*, framhåller att beredningens förslag kan få till följd att fartyg i ökad omfattning registreras under utländsk flagg och att tillväxten av den svenska handelsflottan minskar.

Begränsning av kontraktsavskrivning

Förslaget att införa särskilda begränsningsregler för rätten till underskottsavdrag till följd av kontraktsavskrivning har mottagits i huvudsak positivt. Den övervägande delen av remissinstanserna har tillstyrkt förslaget eller lämnat det utan erinran.

Förslaget att helt slopa rätten till utnyttjande av underskott mot inkomst av tjänst, kapital e. d. har föranlett en del ändringsyrkanden. *Svenska sparbanksföreningen* och *Sveriges advokatsamfund* förordar den av reservanterna föreslagna lösningen att en begränsad avdragsrätt bör bibehållas motsvarande 5 % av kontraktspriset. *Sveriges redareförening* anser sig kunna acceptera en sådan metod men finner procenttalet alltför lågt med hänsyn till det risktagande som även i gynnsamma fall är förbundet med fartygsinvesteringar. *Näringslivets skattedelegation* anser det rimligt att alltid medge avdrag för kontraktsavskrivning med upp till 10 % av fartygets kontraktspris. *Svenska revisorsamfundet*, som avstyrker förslaget, förordar en återgång till de regler som gällde vid 1952—1968 års taxeringar med möjlighet till 10—15 % avskrivning på leveranskontrakt.

Kommerskollegium, *näringslivets skattedelegation* och *Sveriges redareförening* vänder sig mot att fåmansbolagen omfattas av de skärpta reglerna. Redareföreningen framhåller att fåmansbolag och partrederier äger ca hälften av den svenska handelsflottan. Finansieringssituationen skulle genom de föreslagna reglerna bli radikalt förändrad för fåmansbolagen. Investeringarna kommer att utebli, om konsolideringsmöjligheterna genom avskrivning på kontrakt försvinner eller beskärs alltför starkt.

Sveriges varvsindustrieförening anser att en begränsning av rätten till kontraktsavskrivning för fysiska personer och fåmansbolag är en stark diskriminering, som bl. a. innebär att finansieringen försvåras för berörda skattskyldiga — särskilt för sådana som inte förut är verksamma i branschen. Enligt föreningens mening bör därför erforderliga åtgärder inte sättas in mot avskrivningsreglerna som sådana utan direkt mot de icke önskvärda skattekonsekvenser som kan inträda vid avyttring av fartyg, fartygslott, andel i handelsbolag eller aktier i fåmansbolag, vars huvudsakliga tillgångar utgörs av fartyg eller fartygskontrakt, samt vid utflyttning från riket.

Länsstyrelsen i Malmöhus län framhåller de fördelar från utrednings- och kontrollsynpunkt, som en annan av beredningen diskuterad metod erbjuder. Enligt denna taxeras rederi- och luftfartsrörelse, som bedrivs gemensamt av flera fysiska personer eller fåmansbolag som särskilt skattesubjekt. Som alternativ förordar länsstyrelsen att rätten till kontraktsavskrivning förbehålles aktiebolag som inte är fåmansbolag. Båda alternativen har enligt länsstyrelsen den förtjänsten att ett otillbörligt utnyttjande av reglerna för kontraktsavskrivning förhindras utan att en komplicerad lagstiftning införs.

Förbudet att utnyttja underskott mot inkomst från andra förvärvskällor än rederi-, luftfarts- och varvsrörelse tas upp av några remissinstanser.

Riksskatteverket, som tillstyrker förslaget, anser det skäligt att underskottsavdrag får kvittas också mot realisationsvinst på anläggningstillgångar med anknytning till rederi- och luftfartsrörelse. Som exempel anger verket kontorsbyggnad för rederirörelse. Riksskatteverket anser det knappast nödvändigt att komplicera lagstiftningen med undantag för det fall att partredare gör realisationsvinst vid försäljning av t. ex. sin villa-fastighet.

Länsstyrelsen i Skaraborgs län och *Svenska sparbanksföreningen* anser att kvittning bör få ske även mot inkomst av yrkesmässigt fiske. *Sveriges skeppsklarerare- och skeppsmäklareförening* föreslår rätt till sådan kvittning mot inkomst från skeppsklarerings- och skeppsmäklerrörelse. Samma synpunkter framförs av *Föreningen auktoriserade revisorer* och *Svenska revisorsamfundet*, vilka även anser att inkomst från speditiönsverksamhet bör komma i fråga för kvittning.

Kommerskollegium anser att den föreslagna begränsningen kommer att medföra negativa effekter på de berörda näringarnas finansieringsmöjligheter. Kollegiet anvisar i stället en metod där fysiska personers avdragsrätt begränsas till viss procentuell del av den totala taxerade inkomsten före underskottsavdrag. Samtidigt bör kunna bestämmas visst maximalt belopp från vilket avdrag får ske. Liknande synpunkter uttalas av *Länsstyrelsen i Gävleborgs län*. Även *Länsstyrelsen i Stockholms län* och *Sveriges redareförening* har som alternativ framfört tanken på en sådan begränsningsmetod.

Begränsning vid ordinarie avskrivning

Förslaget att begränsa underskottsavdrag till följd av att ordinarie avskrivning skett med mer än 10 % av anskaffningskostnaden för fartyg resp. 15 % för luftfartyg har föranlett delade meningar bland remissinstanserna. Det övervägande antalet remissinstanser har lämnat förslaget

utan erinran. En del remissinstanser är emellertid tveksamma eller avstyrker förslaget.

Bland de remissinstanser som tillstyrker förslaget är *riksskatteverket* samt *länsstyrelserna i Hallands och Malmöhus län*. Riksskatteverket anser i likhet med beredningen det vara motiverat med ett särskilt ingripande mot underskottsavdrag till följd av överavskrivning med tillämpning av de ordinarie avskrivningsreglerna. De föreslagna procentsatserna föranleder ingen invändning från verkets sida.

Kammarrätten i Stockholm är kritisk och vill avstyrka förslaget. Enligt kammarrätten kommer den föreslagna bestämmelsen — med undantag för större aktiebolag — att gälla generellt och helt oberoende av om missbruk förekommit eller inte. Bestämmelsen lämnar heller inte tillräckligt utrymme för reservbildning för de här berörda företagen. Kammarrätten finner de föreslagna procentalen för avskrivning otillräckliga.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län konstaterar att avskrivningsreglerna för rederi- och luftfartsrörelse i vissa fall blir strängare än vad som gäller för övriga rörelser. Länsstyrelsen anser det tveksamt, om en sådan specialregel bör införas och framhåller att det kan vara lika berättigat att införa särregler beträffande underskott av s. k. lyxjordbruk, travrörelse och många andra verksamhetsgrenar. Vidare påpekar länsstyrelsen att konsekvensen i en lagstiftning som medger företag med stora vinster fördelaktigare avskrivningsmöjligheter än företag med dåliga vinster kan diskuteras. Även *länsstyrelsen i Älvsborgs län* anser att det krävs mycket starka skäl för att beträffande en speciell näringsgren införa begränsningar i de för rörelse i allmänhet gällande beskattningsreglerna. Länsstyrelsen kan inte finna att beredningen anfört sådana skäl och erinrar också om att rederiföretagen sällan har varulager som kan utnyttjas för konsolidering.

Svenska revisorsamfundet anser att förslaget omotiverat bryter en fast princip i skattesystemet om lika rätt till avskrivning på inventarier, oavsett varav dessa består. Liknande synpunkter uttalas av *näringslivets skattedelegation*, som framhåller att det enligt företagsekonomiska principer är motiverat att göra större avskrivningar på en tillgång under den första delen av dess varaktighetstid. Delegationen anser att regeln kan leda till att avskrivningen blir för låg.

Kritiska synpunkter mot att rätten till resterande underskottsavdrag begränsats till de närmast följande sex åren framförs av *kammarrätten i Stockholm* och *länsstyrelserna i Kalmar* samt *Göteborgs och Bohus län*. *Länsstyrelsen i Kalmar län* framhåller att det inte är ovanligt att rederiföretag under en följd av år går med förlust, varför den tidsperiod inom vilken underskott får utnyttjas bör utsträckas ytterligare.

Koncernbidrag

Beredningens förslag om att förhindra högre kontraktsavskrivning till följd av öppna koncernbidrag i vissa fall godtas av remissinstanserna.

Försäljning till underpris

Beredningens förslag om beskattningspåföljd vid överlåtelse till underpris i vissa fall diskuteras i en rad yttranden.

Föreningen *Sveriges taxeringsrevisorer* framhåller att det i praxis accepteras att tillgångar överläts till aktiebolag till underpris. Föreningen är medveten om att försäljning till underpris av rörelsetillgång kan öppna möjligheter för skattskyldig att uppnå ej avsedda skattelättnader. Genom överlåtelse till underpris till eget aktiebolag kan underskott åstadkommas vilka får dras av i deklarationen. Härtill kommer att aktierna sedan kan överlätas, varvid de mildare beskattningsreglerna för realisationsvinst blir tillämpliga. Föreningen anser det uppenbart att detta inte är tillfredsställande, men ifrågasätter samtidigt om beredningens förslag att komma till rätta med detta missförhållande genom att framtvinga en beskattning för skillnaden mellan verkligt värde och överlåtelsevärdet för tillgången i fråga är den bästa lösningen. En tänkbar möjlighet anser föreningen vara att införa en strängare realisationsvinstbeskattning vid en framtida aktieöverlåtelse. Farhågor för att den föreslagna regeln skall omöjliggöra ombildningar av enskild firma till aktiebolag uttalas också av *Svenska revisorsamfundet* samt av *länsstyrelserna i Kalmar och Göteborgs och Bohus län*. Bestämmelsen innebär, framhåller sistnämnda länsstyrelse, att fysiska personer, som bedriver rederi, i framtiden får mindre möjligheter att välja företagsform för rörelsens bedrivande än vad som gäller för rörelseidkare i andra branscher.

Förutom att regeln leder till beskattning i apportfallen anser *riksskatteverket* regeln tveksam även med hänsyn till att beskattningskonsekvenser uppkommer vid överlåtelser mellan företag i en koncern och i samband med arv. Verket anser att regeln i vart fall bör modifieras så att arvsfallen klart undantas. Riksskatteverket ifrågasätter om inte missbruk bör mötas med en mer allmänt hållen skatteflyktsbestämmelse. Den skulle ta fasta på överlåtelse- och utflytningsfallen och ge möjlighet att åsätta den beskattning som erfordras för att säkerställa att åtnjuten avskrivning beskattas i Sverige.

Länsstyrelserna i Kalmar och Skaraborgs län anser att begreppet "verkligt värde" bör definieras. Även *Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund* påpekar att närmare regler för beräkning av det verkliga värdet inte anvisats. Förbundet anser det med hänsyn till gällande praxis vid apportbildning vara ett alltför stort avsteg att lägga det verkliga

värdet till grund för beskattning. Enligt förbundets mening bör det räcka med att begränsa lägsta tillåtna köpeskillning till taxeringsmässiga restvärdet.

Föreningen auktoriserade revisorer framhåller att skattebesparingen genom att till bokförda värden överföra tillgångar i enskild firma till aktiebolag regelmässigt blir obetydlig, eftersom köparen av bolaget vid fastställande av köpeskillningen beaktar latent skatteskuld. I normalfallet medför transaktioner av denna typ endast ett uppskjutande av beskattningen. Detta motiverar enligt föreningens uppfattning inte att avsteg görs från nu gällande regler och principer. Liknande synpunkter har i denna fråga uttalats av *näringslivets skattedelegation* och *Sveriges redareförening*. De båda remissinstanserna påpekar att man i skattelagstiftningen ingripit mot försäljningar till överpris och beskattat aktieägare för förtäckt utdelning. Däremot har man inte fäst avseende vid det motsatta förhållandet, dvs. försäljning till underpris.

Beskattning vid utflyttning

Beredningens förslag om återföring till beskattning av tidigare åtnjuten kontraktsavskrivning i samband med utflyttning har i allmänhet godtagits av remissinstanserna. Vissa remissinstanser ställer sig dock avvisande till förslaget eller framför kritiska synpunkter däremot. Sålunda anser sig *kammarrätten i Stockholm* inte kunna tillstyrka förslaget, då det främst ur principiell synpunkt inger betänkligheter. Kammarrätten anmärker dessutom att den föreslagna bestämmelsen inte torde komma att möta någon större förståelse i länder, med vilka Sverige träffat eller kommer att träffa avtal till undvikande av dubbelbeskattning. Farhågor för att tillämpning av en sådan regel kommer att få internationella konsekvenser framförs även av *Sveriges advokatsamfund*, *näringslivets skattedelegation* och *Sveriges redareförening*.

Riksskatteverket konstaterar att regeln medför att avskattningen i många fall kan komma att ske innan den skattskyldige, om han är svensk medborgare, upphört att vara oinskränkt svenskt skattesubjekt till följd av treårsregeln i punkt 1 av anvisningarna till 53 § KL eller dubbelbeskattningsavtal. Bristande samstämmighet i detta hänseende kan leda till att de utflyttande kringgår bestämmelsen. Om han för det beskattningsår utflyttningen äger rum fortfarande är att anse som oinskränkt skattskyldig i Sverige, kan han sålunda anskaffa ett nytt avskrivningsobjekt vilket omedelbart avskrivs mot det i samband med den faktiska utflyttningen återförda beloppet. Vid den tidpunkt den skattskyldige sedan upphör att vara oinskränkt skattskyldig i Sverige kan en återföring av de efter den faktiska utflyttningen företagna avskrivningarna inte ske. Verket anser på grund härav den föreslagna regeln böra ändras så att återföringen äger rum under beskattningsår då den oinskränkta

skattskyldigheten upphör. En sådan utformning av regeln kan, framhåller verket vidare, leda till att den skattskyldige till följd av transfereeringar av kapital till utlandet kommer att sakna tillgångar att bestrida den på grund av återföringen uppkomna skatteskulden med. Verket anser emellertid att detta problem måste lösas på annat sätt än genom bestämmelser i KL. Ett annat problem som verket anser böra uppmärksammas i detta sammanhang är möjligheten att kringgå återföringsreglerna genom att före utflyttningen låta ett partrederi byta beskattningsort. Enligt verkets mening bör frågan om rätt beskattningsort närmare utredas innan utflyttningsfallen detaljregleras på sätt beredningen föreslagit. Även *länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* påpekar att möjligheterna att kringgå bestämmelsen genom att förlägga partrederiets ledning till utlandet är stora och att det därför är tveksamt om den av beredningen föreslagna bestämmelsen verkligen kommer att bli tillräckligt effektiv.

Sveriges redareförening, som anser att den föreslagna regeln kommer att träffa fel personer, anser dock att åtgärder behövs för utflyttningsfallen. Det kan annars uppstå svårigheter att indriva den skatt, som åvilar en skattskyldig, som flyttat utomlands och inte längre har tillgångar i Sverige. Föreningen föreslår därför att skattskyldig, som i samband med utflyttning ur riket ansöker om tillstånd att utföra kapital, får kapitalutförseln begränsad så, att de kvarvarande tillgångarna med säkerhet täcker aktuella och kommande skatteskulder.

Andelar i handelsbolag

Beredningens förslag om återföring till beskattning i vissa fall av åtnjuten kontraktsavskrivning vid försäljning av andel i handels- och kommanditbolag har rönt kritik från remissinstanserna. Åtskilliga remissinstanser framhåller att en sådan regel innebär avsteg från hittills gällande beskattningsprinciper. Några remissinstanser anser detta avsteg vara så stort att den föreslagna regeln inte nu bör infogas i skattesystemet. Andra remissinstanser åter ställer sig mera positiva. Sålunda framhåller *länsstyrelsen i Hallands län* att det är angeläget att beredningens förslag genomförs med hänsyn till de möjligheter till definitiva skattevinster som med nu gällande realisationsvinstregler föreligger vid avyttring av andelar i handels- och kommanditbolag. *Länsstyrelsen* pekar även på att befintliga partrederier annars kan komma att ombildas till handels- eller kommanditbolag.

Liksom flertalet övriga remissinstanser anser *länsstyrelsen i Skaraborgs län* att beredningens förslag på denna punkt bryter en viktig princip inom inkomstbeskattningen och därför inger betänkligheter. Med hänsyn till att förslaget avser andelar i en klart definierad krets av handelsbolag och då den föreslagna bestämmelsen enligt beredningens uttalande får ses som en provisorisk lösning i avvaktan på att förevarande

fråga tas upp i ett större sammanhang, anser sig länsstyrelsen dock kunna godta förslaget.

Kammarrätten i Stockholm, riksskatteverket och länsstyrelsen i Stockholms län avstyrker beredningens förslag i denna del. Kammarrätten finner den föreslagna konstruktionen av bestämmelsen innefatta en inkonsekvens i uppbyggandet av regelsystemet som ter sig främmande för svensk rätt. Ett genombrytande av principen för nu gällande regler i fråga om beskattning av delägare i handelsbolag skulle vålla svårigheter såväl vid avtal mellan enskilda som i rättstvister mellan enskilda och det allmänna. Vid slutande av avtal mellan enskilda kan enligt kammarrättens mening rättsförluster uppkomma genom oriktigt bestämmande av köpeskilling. Riksskatteverket anser att regeln inte är tillräckligt analyserad och att den på olika sätt kan kringgås. Sålunda kan det föreligga risk för handel med andelar. Verket påpekar vidare att i jämförbara situationer, överlåtelse av andelar kommer att beskattas hårdare än överlåtelse av aktier i fåmansbolag utan att något motiv kan anföras härför. Länsstyrelsen i Stockholms län uttalar att man visserligen är medveten om de obehöriga skattelättnader som kan uppnås enligt nuvarande bestämmelser men anser att beredningen inte tillräckligt utrett de praktiska konsekvenser en särbehandling av dessa försäljningstransaktioner skulle medföra. En tänkbar lösning av frågan anser länsstyrelsen vara att ändra reglerna om beskattning av realisationsvinst enligt förebild i de nyligen införda beskattningsreglerna vid överlåtelse av aktie eller andel i vinstbolag.

Näringslivets skattedelegation framhåller att om beredningens förslag genomförs, hänsyn måste tas till uppkommen förlust vid försäljning av andelen.

Valutaförordningen

Beredningens påpekande, att riksbanken bör bereda vederbörande myndigheter inom skatte- och uppbördsväsendet före prövning av ärenden om tilldelning av emigrantvaluta tillfälle att yttra sig, har tagits upp av några remissinstanser.

Länsstyrelsen i Skaraborgs län, som starkt understryker värdet av beredningens påpekande, anser att det allmänna med ett sådant förfarande i viss omfattning torde kunna tillförsäkra sig skattemedel som annars skulle försvinna ur landet.

Länsstyrelsen i Kalmar län understryker betydelsen av att riksbanken bör kontakta de myndigheter, som handlägger emigrantens skatter och uppbörd innan tillstånd beviljas för utförsel av valuta. Liknande synpunkter uttalas av *länsstyrelsen i Stockholms län*, *Föreningen Sveriges kommunala taxeringsrevisorer* och *LO*.

Näringslivets skattedelegation är däremot kritisk mot beredningens uttalande. Delegationen framhåller att en bedömning från skattemässiga

aspekter av ett tillståndsärende ligger helt utanför valutaregleringens syfte.

Riksbankens valutastyrelse anser att de i valutalagen angivna grunderna för valutaregleringen inte ger möjlighet att vid avgörande av valutaärenden beakta också fiskala synpunkter. För att också sådana hänsyn skall kunna tas torde enligt valutastyrelsens mening därför böra föreligga ett av riksdagen godkänt uttalande från Kungl. Maj:t att hinder inte möter att vid prövningen av ärenden om tilldelning av emigrantvaluta beakta även huruvida sökanden uppfyllt sina skatteförpliktelser.

Ikraftträdandet

Beredningen har föreslagit att de nya bestämmelserna tillämpas första gången vid 1973 års taxering. Enligt flertalet remissinstanser talar principiella skäl mot en lagstiftning med retroaktiv verkan. Några remissinstanser har dock med hänsyn till föreliggande speciella omständigheter ansett sig kunna biträda beredningens förslag på denna punkt. Detta gäller *länsstyrelserna i Malmöhus, Skaraborgs, Värmlands och Gävleborgs län* samt *Tjänstemännens centralorganisation och LO*.

Andra remissinstanser åter har ansett sig kunna godta den föreslagna ikraftträdande bestämmelsen med viss modifiering. Sålunda anser *länsstyrelsen i Stockholms län* att det bör införas en dispensmöjlighet. *Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* samt *Föreningen Sveriges taxeringsrevisorer* ställer sig tveksamma till en retroaktiv tillämpning och anser en dispensmöjlighet åtminstone bör övervägas i sådant fall. *Föreningen Sveriges kommunala taxeringsrevisorer*, som finner det i hög grad angeläget att lagstiftningen tillämpas redan vid 1973 års taxering, ifrågasätter om inte de föreslagna bestämmelserna om överlåtelse av andel i handelsbolag bör träda i kraft först vid 1974 års taxering. *Länsstyrelsen i Hallands län* anser att de nya bestämmelserna bör träda i kraft tidigast från och med den dag beredningens promemoria publicerades.

Retroaktiv lagstiftning avstyrks av *sjöfartsverket, luftfartsverket, riksskatteverket, länsstyrelsen i Kalmar län, AB Aerotransport, Svenska revisorsamfundet, Svenska sparbanksföreningen, Sveriges advokatsamfund, Sveriges hantverks- och industriorganisation, näringslivets skatte-delegation, Sveriges redareförening, Sveriges varvsindustrieförening, Familjeföretagens förening, Svenska skeppshypotekskassan och Kusttänkers intresseförening*.

Departementschefen

Allmänna synpunkter

Sjöfartsnäringen är av stor betydelse för vårt land. Sverige spelar i förhållande till sin storlek en betydande roll i den internationella sjöfarten. Den svenska varvsindustrin är f. n. näst störst i världen. Som en

följd av utvecklingen inom sjöfarten mot allt större och mer kapitalkrävande fartyg och de subventioner och lättnader, som beviljas rederinäringen i många länder, infördes år 1966 bestämmelser om rätt till avskrivning på fartygskontrakt. Lagstiftningen gäller t. o. m. taxeringsåret 1974. Enligt bestämmelserna får den, som driver rederirörelse eller yrkesmässigt fiske, göra avdrag för avskrivning på fartygskontrakt med högst 30 % av det avtalade priset. År 1969 utsträcktes bestämmelserna till att gälla luftfartsföretag i fråga om avskrivning på kontrakt som avser luftfartyg. Den skatteförmån som rederi- och luftfartsföretag åtnjuter genom bestämmelserna om kontraktsavskrivning innebär att avskrivningen tidigareläggs. Fartyg och luftfartyg får alltså vid taxeringen avskrivas något snabbare än andra maskiner och inventarier. Företagen får på så sätt uppskov med beskattningen av vinsten. Denna kommer senare att redovisas till beskattning med motsvarande högre belopp till följd av det lägre skattemässiga restvärdet. Ett expanderande rederiföretag kan med hjälp av denna metod rulla en skatteskuld framför sig under en följd av år genom successiv anskaffning av nya fartygskontrakt. Systemet bygger emellertid på principen att nettovinsten från fartyget kommer att beskattas fullt ut. Det förhåller sig på samma sätt med av- och nedskrivningsrätten för inventarier resp. varulager i övrigt inom rörelsebeskattningen. På grund av denna rätt har företagen möjlighet att skapa avsevärda s. k. dolda reserver vid beskattningen. Dessa regler, som syftar till att tillgodose företagets behov av konsolidering och stimulera till produktionstillväxt, innebär också att ett företag kan skjuta beskattningen av vinsten på framtiden.

Företagsskatteberedningen har i sin promemoria angående vissa frågor vid beskattning av rederi- och luftfartsrörelse m. m. (Ds Fi 1972: 8) lagt fram förslag om en förlängning av kontraktsavskrivningsreglerna. Samtidigt härmed har beredningen föreslagit lagstiftningsåtgärder för att förhindra att såväl dessa regler som de ordinarie avskrivningsreglerna utnyttjas för skatteflykt.

Beredningen har funnit att den speciella konkurrenssituation som råder inom rederi- och luftfartsnäringarna liksom den tekniska och ekonomiska utvecklingen i dessa branscher talar för ett bibehållande av den särskilda rätten till kontraktsavskrivning av fartyg och luftfartyg. Lagstiftningen bör enligt beredningens förslag också i fortsättningen tidsbegränsas och utsträckas att gälla ytterligare sex år, eller t. o. m. taxeringsåret 1980.

Samtliga remissinstanser instämmer i beredningens förslag att reglerna om kontraktsavskrivning skall förlängas t. o. m. taxeringsåret 1980. Det framhålls allmänt att dessa regler medverkat till att finansieringen av fartygsanskaffningar underlättats, att antalet arbetstillfällen ökat och att den internationella konkurrenskraften stärkts. Från varvsnäringens sida har särskilt understrukits att kontraktsavskrivningsreg-

lerna, genom att stimulera svenska redares investeringsvilja, verksamt bidragit till att beställningarna placerats vid svenska varv samtidigt som en betydligt större del av köpeskillingen kunnat erläggas under byggnadstiden och behovet av krediter från varven därför minskat.

För egen del vill jag framhålla följande. Svensk sjöfart arbetar under hård internationell konkurrens. Trots de omfattande subsidier och andra förmåner, som alltjämt beviljas dessa båda näringsgrenar i flertalet sjöfartsländer, har Sverige lyckats hävda sig förhållandevis väl på detta område.

I jämförelse med andra näringsgrenar intar rederinäringen liksom luftfartsnäringen en särställning. Tillgångarna utgörs i huvudsak av få och förhållandevis dyrbara inventarier. Lager av betydelse saknas i regel. Rederinäringen är också utsatt för konjunktursvängningar, beroende på den instabila internationella fraktmarknaden. Det nu anförda motiverar speciella skatteregler som möjliggör konsolidering. I likhet med beredningen och remissinstanserna finner jag att kontraktsavskrivningsreglerna haft gynnsamma verkningar i nu avsett hänseende för rederinäringen och för sysselsättningen inom sjöfarten. Den stimulanseffekt som avskrivningsreglerna haft för sjöfarten har haft god inverkan även på sysselsättningsläget inom varvsnäringen, eftersom den svenska sjöfartens efterfrågan på tonnage av tradition ofta tillgodoses av de inhemska varven. Även inom luftfartsnäringen är konkurrenssituationen sådan att särskilda konsolideringsregler är motiverade. Med hänsyn härtill kan jag således ansluta mig till beredningens förslag om förlängning av reglerna om avskrivning på kontrakt.

Utvecklingen inom sjöfarts- och luftfartsnäringarna kan inte överblickas för någon längre tid framöver. Jag delar därför även beredningens uppfattning att lagstiftningen också i fortsättningen bör vara tidsbegränsad och gälla t. o. m. taxeringsåret 1980.

Enligt beredningen har de gynnsamma avskrivningsreglerna för fartyg och luftfartyg använts för att skapa underskott, som kunnat kvittas mot intäkter i andra förvärvskällor än rederi- eller luftfartsrörelse. Dessa underskott motsvaras i regel inte av någon egentlig driftförlust på verksamheten utan beror på överavskrivningar, som inte kan anses motiverade av företagsekonomiska skäl. Enligt beredningen har härigenom uppnåtts inte bara skatteuppskov under ett antal år utan i en del fall även definitiva skattelättnader. Påfallande exempel på missbruk finns enligt beredningen i den flora av företag som på senare tid växt upp i branschen och för vars verksamhet redogjorts i det föregående. Beredningen föreslår därför regler i syfte att förhindra skatteflykt på detta område.

Många remissinstanser förordar lagstiftningsåtgärder till förhindrande av skatteflykt och andra missbruk vid engagemang i rederi- och luft-

fartsrörelse. Andra remissinstanser påpekar emellertid att de regler beredningen föreslagit kan leda till ogynnsamma verkningar för seriösa rederi- och luftfartsföretag. Från de anställdas organisationer, Svenska sjöfolksförbundet och Sveriges fartygsbefälsförening, framhålls att beredningens förslag kan få till följd att fartyg i ökad omfattning registreras under utländsk flagg och att tillväxten av den svenska handelsflottan minskar.

För egen del vill jag anföra följande. Jag har full förståelse för den oro man kan hysa inom rederi- och luftfartsnäringarna för att regler av olika slag i syfte att motverka skatteflykt skall leda till ett minskat tillflöde av s. k. riskvilligt kapital och en därmed förbunden allmän nedgång inom näringsgrenen. Vad som här emellertid huvudsakligen föranlett diskussion är åtgärder i syfte att stävja uppenbara missbruk. Det är svårt att föreställa sig att näringarna på sikt skulle vara betjänta av en uppmärksamhet från vissa kapitalplacerares sida som beror på skattelättnader som inte varit avsedda och som har menlig inverkan för det allmänna. Jag är övertygad om — och i detta avseende bestyrks min uppfattning av remissutfallet i stort — att rederi- och luftfartsnäringarna finner det mest förenligt med sina intressen att skattesystemet i största möjliga utsträckning är neutralt i konkurrenshänseende och att det ter sig rättvist för medborgarna. Det hittillsvarande systemet har som beredningen till fullo ådagalagt föranlett missbruk. Ett ingripande från lagstiftarens sida häremot är därför nödvändigt. Regler till förebyggande av missbruk finns också, som redovisats i det föregående, i Västtyskland och Norge. I den följande behandlingen av beredningens olika konkreta förslag avser jag att närmare belysa den avvägningsproblematik som det här kan bli fråga om.

Begränsningsreglernas utformning

Kontraktsavskrivning

Beredningen föreslår att underskott till följd av kontraktsavskrivning inte skall få utnyttjas mot inkomst av tjänst, kapital e. d. Avdrag skall få ske endast från inkomst av annan rederi- eller luftfartsrörelse eller varvsrörelse. Har avskrivningen helt eller delvis inte kunnat utnyttjas, avses resterande del få dras av vid taxeringen för något av de sex följande åren i sådan rörelse.

Flertalet remissinstanser har godtagit beredningens förslag. Några remissinstanser, bl. a. näringslivets skattedelegation, anser att underskottsavdrag mot annan inkomst bör få göras med 10 % av kontraktspriset. Andra förordar den av reservanterna i beredningen föreslagna begränsningen till 5 %. Från några remissinstansers sida har framförts erinringar mot att underskott skall få kvittas endast mot intäkt av rederi-, luftfarts- eller varvsrörelse. Sålunda har föreslagits utvidgning i olika rikt-

ningar såvitt gäller arten av de intäkter mot vilka underskotten skall få utnyttjas.

Underskott i förvärvskälla får som regel utnyttjas mot överskott i annan förvärvskälla. Vid den kommunala inkomsttaxeringen får kvittning dock ske endast mellan olika förvärvskällor i samma kommun. Rätten att utnyttja underskott från en förvärvskälla mot överskott i andra förvärvskällor grundas på den s. k. skatteförmågeprincipen. Enligt denna princip skall skattskyldig beskattas för den inkomst som återstår sedan kostnaderna för intäkternas förvärvande dragits av. Man beaktar därvid den skattskyldiges totala inkomst- och utgiftssituation för beskattningsåret.

På senare tid har rätten till utnyttjande av underskott inskränkts. Det särskilda investeringsavdrag för maskiner m. m. som medgetts i investeringsstimulerande syfte får inte leda till att underskott, som uppstår genom att avdraget åtnjuts, utnyttjas av fysiska personer i annan förvärvskälla än den, i vilken investeringen gjorts (se SFS 1972: 71). Tendensen mot ökad restriktivitet i vad avser rätten till utnyttjande av underskott måste ses dels mot bakgrunden av de konkreta fall av skatteflykt som kunnat ske med anlitande av denna möjlighet, dels som en naturlig väg att hålla de speciella skattelättnader i konsoliderings- och stimulanussyfte som det här är fråga om inom avsedda gränser.

Den regel som beredningen nu föreslår i begränsningssyfte är av liknande karaktär som den bestämmelse som redan införts för det särskilda investeringsavdraget för maskiner m. m. Som jag ser saken kan det anses motiverat att kräva att den extra favör i avskrivningshänseende som kontraktssavskrivning med 30 % av kontraktspriset innebär utnyttjas endast för intäkter i den verksamhet som förmånen avser. Man kan, liksom beredningen också gjort, betrakta sjöfarts- och luftfartsnäringarna som en enhet i förevarande hänseende. Med hänsyn till det ekonomiska samband som föreligger mellan sjöfarts- och varvsnäringarna bör kontraktssavskrivning få utnyttjas även mot inkomst av varvsrörelse. Att, såsom föreslagits från visst remisshåll, ytterligare utsträcka rätten att utnyttja underskottsavdrag, t. ex. till inkomst av skeppsklarerings- eller skeppsmäklerirörelse, finner jag inte lämpligt, eftersom denna rätt bör vara så begränsad som möjligt.

Jag förordar således att underskott i rederi- eller luftfartsrörelse som uppkommit genom kontraktssavskrivning skall få avräknas endast från inkomst av rederi-, luftfarts- eller varvsrörelse. För underskott som sålunda inte kunnat utnyttjas får avdrag ske något av de sex följande åren. Även sådant avdrag får utnyttjas endast mot inkomst av rederi-, luftfarts- eller varvsrörelse och endast i den mån sådan inkomst inte tagits i anspråk för avräkning av andra underskott av nu avsett slag. Vad jag nu anfört innebär att andra underskott än sådana som hänför sig till kontraktssavskrivning — med ett undantag till vilket jag strax återkommer —

får utnyttjas liksom hittills mot inkomst även av andra förvärvskällor än de här avsedda.

Beredningen har föreslagit att det yrkesmässiga fisket skall undantas från begränsningarna i den nu aktuella lagstiftningen. I detta hänseende är jag överens med beredningen. Detta innebär således att kontraktsavskrivning på fartyg, som avses skola användas i yrkesmässigt fiske, får som hittills utnyttjas mot intäkter i annan förvärvskälla. I övrigt bör begränsningen i enlighet med beredningens förslag omfatta rederi- och luftfartsrörelse som bedrivs av enskild näringsidkare, enkelt bolag, partrederi, handelsbolag, kommanditbolag och aktiebolag som är s. k. fåmansbolag.

Bl. a. riksskatteverket har påpekat att de nu föreslagna begränsningsreglerna kan få allvarliga konsekvenser för såväl större rederiföretag som mindre rederier bedrivna i familjeföretagsform. Jag har full förståelse för farhågor av detta slag. En begränsningsregel av den här diskuterade typen måste vara snävt tilltagen för att förhindra obehörigt utnyttjande. De nyss påtalade konsekvenserna bör kunna klaras genom en dispensregel, som öppnar möjlighet till undantag från begränsningsregeln när synnerliga skäl föranleder det. En dispens bör kunna förenas med villkor, t. ex. att medgivna avdrag skall återföras till beskattning på samma sätt som vid eftertaxering, om inte förutsättningarna för dispensen uppfylls. Dispensrätten bör tills vidare utövas av Kungl. Maj:t. Underlag för att bedöma frågan om en eventuell flyttning av dispensrätten till riksskatteverket torde nämligen föreligga först sedan erfarenheter vunnits av den nya lagstiftningen.

Ordinarie avskrivning

Beredningen föreslår att underskott av rederi- eller luftfartsrörelse som uppkommit på grund av avskrivning för år räknat med belopp som svarar mot 10 % av anskaffningsvärdet för fartyg och 15 % av motsvarande värde för luftfartyg skall få utnyttjas som hittills. Den del av underskott som hänför sig till avskrivning härutöver avses däremot få utnyttjas endast mot inkomst av annan sådan verksamhet och av varvsrörelse. Det föreslås också att underskott som inte kunnat utnyttjas till fullo, liksom vid kontraktsavskrivning, skall få dras av vid taxering under en följande sexårsperiod. Vid räkenskapsenlig avskrivning avses i likhet med vad som f. n. gäller anskaffningstidpunkten under beskattningsåret inte föranleda jämkning av de procenttal som nyss nämnts.

Beredningens förslag i denna del har föranlett kritik från några remissinstanser. Kammarrätten i Stockholm framhåller bl. a. att man med en regel av nu angivet slag inte lämnar tillräckligt utrymme för reservbildning såvitt gäller de här aktuella företagen. Kammarrätten anser dessutom att de föreslagna procentsatserna är otillräckliga. Näringslivets

skattedelegation anser att det enligt företagsekonomiska principer är motiverat att göra större avskrivningar på en tillgång under den första delen av dess varaktighetstid. Delegationen anser också att regeln kan leda till att avskrivningen blir för låg.

Som framgår av den tidigare redogörelsen har även de ordinarie avskrivningsreglerna på ett uppseendeväckande sätt utnyttjats för transaktioner som måste betecknas som främmande för lagstiftningens syfte. Jag vill därvid särskilt nämna exemplet med luftfartsföretag i kommanditbolagsform. Skall man få en effektiv spärr mot skatteflykt, bör begränsningsreglerna omfatta även de ordinarie avskrivningarna. Beträffande de synpunkter som framförts av bl. a. kammarrätten i Stockholm vill jag anföra följande. Med den s. k. räkenskapsenliga avskrivningsmetoden för här avsedda slag av tillgångar uppnås i regel en avskrivningstakt som är avsevärt snabbare än den faktiska förslitningen. Genom avskrivningar som överstiger vad intäkterna i förvärvskällan ger utrymme för tillskapas i och för sig inte några reserver i ett företag. I detta avseende är det tillfyllest med den möjlighet till utjämning av resterande underskott som med beredningens förslag öppnas vid senare års taxering. Någon anledning att utsträcka denna period utöver sex år finner jag inte föreligga. Perioden motsvarar vad som gäller för förlustutjämning i allmänhet.

De av beredningen föreslagna procentsatserna, 10 % för fartyg resp. 15 % för flygplan, svarar enligt beredningen mot den faktiska förslitningen och den ekonomiska värdeminskningen för dessa tillgångar. I normalfallet blir även en viss mindre konsolidering möjlig. Jag godtar dessa procentsatser. Vid en jämförelse med andra sjöfartsländer kan dessa avskrivningsregler inte anses oförmånliga. I den mån senare erfarenheter skulle leda till annan bedömning kan en justering ske. Jag vill framhålla att regeln avses bli tillämplig endast i fråga om underskott.

Jag föreslår sålunda att om avdrag i rederi- eller luftfartsrörelse gjorts för värdeminskning av fartyg eller luftfartyg, underskott med belopp som svarar mot större avskrivning än för år räknat 10 % av anskaffningsvärdet för fartyget eller 15 % av nämnda värde för luftfartyget skall — liksom vid kontraktsavskrivning — få avräknas endast från inkomst av rederi-, luftfarts- eller varvsrörelse. Vid räkenskapsenlig avskrivning föranleder anskaffningstidpunkten under beskattningsåret inte någon jämkning av procenttalet. Beträffande rätten att utnyttja uppskjutna avdrag bör gälla motsvarande som i fråga om kontraktsavskrivning. På samma sätt som vid kontraktsavskrivning avses yrkesmässigt fiske inte omfattas av de nu föreslagna reglerna och inte heller andra aktiebolag än fåmansbolag. Redan åtnjuten avskrivning avses inte påverka möjligheterna till avdrag för underskott inom den nu föreslagna ramen.

Liksom jag föreslagit i fråga om kontraktsavskrivning bör Kungl. Maj:t eller myndighet som Kungl. Maj:t bestämmer kunna medge un-

dantag från tillämpningen även av den här aktuella begränsningsregeln, om synnerliga skäl föranleder det.

Ytterligare spärregler i syfte att förhindra skatteflykt

Beredningen föreslår vid sidan av begränsningsreglerna vissa ytterligare spärregler i syfte att förhindra skatteflykt.

I fåmansbolag kan begränsningsreglerna om kontraktsavskrivning och ordinarie avskrivning kringgå genom att öppna koncernbidrag mottas från bolag, som inte driver rederi-, luftfarts- eller varvsrörelse. Öppet koncernbidrag bör därför enligt beredningen inte få medföra att kontraktsavskrivning medges med högre belopp än om bidraget inte utgått. För koncernbidrag från företag som driver rederi-, luftfarts- eller varvsrörelse bör samma regel gälla, om det bidragsgivande företaget självt mottagit sådant bidrag. Detta gäller även om det bidragsgivande företaget mottagit koncernbidrag från annat företag inom nu avsedda näringsgrenar.

Regeln om koncernbidrag har godtagits av remissinstanserna. En sådan regel måste anses nödvändig och jag ansluter mig till beredningens förslag i denna del.

Vidare föreslår beredningen en spärregel vid vissa överlåtelsefall. Fysiska personer, handels- eller kommanditbolag och fåmansbolag kan kringgå bestämmelserna om inskränkning i rätten att utnyttja underskott på grund av kontraktsavskrivning eller ordinarie avskrivning genom att överlåta tillgången eller köpekontraktet till underpris på närstående person eller företag i intressegemenskap. Den förlust som härvid uppkommer utgör avdragsgill kostnad vid inkomsttaxeringen och kan ge upphov till underskott som får kvittas mot andra inkomster. Beredningen föreslår i dessa fall att ett belopp som motsvarar tillgångens verkliga värde vid överlåtelsen skall upptas som intäkt av rörelse.

Detta förslag har föranlett en del erinringar från remissinstanserna. Riksskatteverket påpekar att regeln leder till beskattning exempelvis vid överlåtelser till bokfört värde genom apport eller vid överlåtelse mellan företag inom en koncern. Vidare kan beskattning inträda vid överföring i samband med arv. Verket anser att åtminstone arvsfallen bör undantas. Näringslivets skattedelegation och Sveriges redareförening ställer sig avvisande till regeln eftersom man i praxis tidigare inte ingripit mot försäljningar till underpris. Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län påpekar att det är oklart om köparen vid sin taxering skall få avdrag för vad som beskattas hos säljaren.

Även enligt min mening bör införas en regel som täcker kringgående genom överlåtelse till underpris. Därvid bör komma i fråga endast överlåtelser av sådana tillgångar beträffande vilka kontraktsavskrivning åtnjuts. Skyddet inriktas därmed direkt på ett kringgående av in-

skränkningen i möjligheterna till utnyttjande av kontraktsavskrivning, vilken avskrivningstyp är speciell för rederi- och luftfartsnäringarna. Jag vill framhålla att någon ökad avdragsrätt för köparen självfallet inte uppkommer på den grund att beskattning sker hos säljaren.

Med underpris bör i detta sammanhang anses överlåtelse utan vederlag, dvs. gåva, liksom överlåtelse till pris som väsentligen understiger kontraktspriset, såvida inte överlåtelsepriset motsvaras av det verkliga värdet. Av skäl som riksskatteverket anfört bör arv och testamente undantas.

Beredningen har i detta sammanhang föreslagit att regeln för överlåtelse till underpris skulle tillämpas endast vid överlåtelse till närstående person eller mellan intressentföretag. Skyddet mot skatteflykt genom överlåtelse till underpris bör emellertid vara generellt.

Vid överlåtelse till underpris bör enligt min uppfattning verkliga värdet, dock högst kontraktspriset, tas upp som intäkt av rörelse för överlåtare. Emellertid bör finnas en möjlighet för Kungl. Maj:t eller myndighet som Kungl. Maj:t bestämmer att lämna dispens om synnerliga skäl föreligger, dvs. om skatteflyktsregeln i något fall skulle ge ett orimligt resultat.

Beredningen föreslår dessutom en spärregel som tar sikte på skatteflykt genom utflyttning från landet. Förslaget i detta hänseende innebär att tidigare åtnjuten kontraktsavskrivning skall återföras till beskattning, om utflyttning med kontrakt äger rum. Återföringen skall ske det år då utflyttningen skett och den skattskyldige således inte längre stadigvarande vistas i Sverige. Beredningen föreslår att Kungl. Maj:t skall kunna medge dispens från tillämpning av avskattningsregeln för fall där spärregeln skulle ge uppenbart orimliga verkningar. Som exempel på dispensanledning har beredningen nämnt det fallet att rederirörelse även efter utflyttningen kommer att bedrivas i ungefärligen samma omfattning från fast driftställe i Sverige.

Remissinstanserna har i allmänhet godtagit att åtgärder vidtas mot definitiva skattelättnader genom utflyttning. Några remissinstanser har ansett att beskattningseffekten bör inträda först sedan bosättningen upphört i Sverige enligt de särskilda regler som gäller för en ur riket utflyttad person. Andra åter påpekar att kringgående i stället kan ordnas så att man före utflyttningen låter partrederiet byta beskattningsort, t. ex. genom att flytta partrederiets fasta driftställe till ett land, där Sverige inte kan göra gällande beskattningsrätt.

Även jag anser ett ingripande befogat mot skatteflykt av det slag det här är fråga om, dvs. skatteundandragande genom utflyttning i de fall avdrag på grund av reglerna om kontraktsavskrivning redan fått åtnjutas. Regeln bör gälla såväl då den skattskyldige själv utflyttar som när flyttning utomlands sker av fast driftställe för den förvärvskälla vari fartyget eller luftfartyget ingår. Utflyttning av fast driftställe torde inne-

fatta även det fall då den verkliga ledningen för företaget flyttar utomlands. De speciella skatteförmåner som införts för att stimulera svensk rederi- och luftfartsnäring bör inte kunna utnyttjas så att definitiva skattelättnader uppstår. För att regeln skall bli effektiv bör som beredningen föreslagit kontraktsavskrivningen återföras till beskattning för det år då utflyttning sker.

Även i utflyttningsfallen bör Kungl. Maj:t eller myndighet som Kungl. Maj:t bestämmer kunna medge dispens. Beredningen har föreslagit en sådan möjlighet och, som jag nyss nämnt, lämnat exempel på dispensanledning. Jag vill framhålla att dispensen bör kunna förenas med villkor. Bryter man mot sådant villkor skall emellertid åtnjutna avdrag återföras till beskattning på samma sätt som vid eftertaxering.

De spärregler till förhindrande av skatteflykt som jag nu föreslagit, dvs. regeln vid överlåtelse till underpris och reglerna vid utflyttning, bör av kontrolltekniska skäl inte sträcka sig längre än fem år efter leverans av det fartyg eller luftfartyg som kontraktsavskrivningen avser. De bör heller inte gälla för kontraktsavskrivning på fartyg, som är avsett att användas eller som används i yrkesmässigt fiske. Vidare bör aktiebolag som inte är s. k. fåmansbolag undantas från spärreglerna.

Beredningen har även tagit upp en fråga som avser tillämpningen av valutaförordningen. Enligt beredningen är det naturligt att riksbanken vid prövningen av tillstånd att föra ut emigrantvaluta beaktar om betydande skatte- eller avgiftsbelopp förfallit eller inom kort förfaller till betalning. Riksbanken bör därför bereda vederbörande myndigheter inom skatte- och uppbördsväsendet tillfälle att yttra sig i ärenden av detta slag.

Från länsstyrelsehåll har understrukits det angelägna i att skattemyndigheter hörs i dessa ärenden. Näringslivets skattedelegation anser däremot att en bedömning från skattemässiga aspekter av ett tillståndsärende ligger helt utanför valutareglernas syfte. Riksbankens valutastyrelse anser att de i valutalagen angivna grunderna för valutaregleringen f. n. inte ger möjlighet att vid avgörande av valutaärenden beakta också fiskala synpunkter. För att så skall kunna ske behövs enligt valutastyrelsen ett av riksdagen godkänt uttalande från Kungl. Maj:t att hinder inte möter att vid prövning av ärenden om tilldelning av emigrantvaluta beakta även huruvida sökanden uppfyllt sina skatteförpliktelser.

Jag anser det naturligt att samhället i möjligaste mån tar till vara de möjligheter som finns att komma till sin rätt i förhållande till personer som flyttar från landet. Det måste anses som otillfredsställande om någon har möjlighet att undkomma sina förpliktelser gentemot samhället enbart till följd av att samordning mellan riksbanken och vederbörande skatte- och uppbördsmyndighet inte sker vid prövning av ärenden om tilldelning av emigrantvaluta. Vidare synes det helt förenligt med riksbankens uppgift som penningvårdande myndighet att motverka betal-

ningsundandragande genom kapitalutförsel till utlandet när det gäller skatter eller avgifter. Jag avser här i första hand skatterestantier liksom redan debiterade men ej förfallna skatter såsom exempelvis preliminär B-skatt och kvarstående skatt. Även preliminär A-skatt, t. ex. av arbetsgivare innehållna men ännu ej inbetalda källskattemedel liksom arbetsgivaravgifter bör beaktas.

Med hänsyn till det anförda anser jag att förutsättningar bör skapas för en samordning mellan riksbanken och vederbörande skatte- och uppbördsmyndigheter. Någon uttrycklig författningsbestämmelse synes mot bakgrunden av vad valutastyrelsen anför i sitt remissyttrande inte behövlig. Det bör kunna räcka med riksdagens godkännande av de här framförda synpunkterna. Den närmare tekniska utformningen av den föreslagna ordningen bör ske i samråd mellan riksbanken och riksskatteverket.

Beredningen har härutöver föreslagit en spärregel som syftar till att vid avyttring av andel i handels- eller kommanditbolag, där kontrakt på fartyg eller luftfartyg utgör den väsentliga tillgången, åstadkomma motsvarande beskattningseffekt som vid avyttring av andel i partrederi. Enligt förslaget skall vid överlåtelse av andel i sådant bolag kontraktsskrivningen återföras till beskattning hos överlåtaren med belopp som motsvarar hans andel av avskrivningen i bolaget. Motsvarande avses skola gälla om bolaget äger fartyg eller luftfartyg, som avskrivits mot köpekontrakt och innehafts kortare tid än två år. De som förvärvar andelen föreslås få avräkna ett mot återföringen svarande belopp under en efterföljande sexårsperiod mot inkomst av rederi-, luftfarts- eller varvsrörelse. Beredningen understryker att de föreslagna bestämmelserna får ses som en provisorisk lösning i avvaktan på att skillnaden i beskattning mellan handels- och kommanditbolag å ena sidan och partrederier å andra sidan tas upp i ett större sammanhang. Denna fråga hänger samman med de principer som föreligger mellan beskattning av löpande inkomst och beskattning av kapitalvinst.

Beredningens förslag i denna del har bemötts kritiskt av remissinstanserna. Man pekar på att regeln innebär avsteg från hittills gällande beskattningsprinciper. Kammarrätten i Stockholm framhåller att regeln kan medföra rättsförluster för enskilda genom oriktigt bestämmande av köpeskillning för andelen. Enligt riksskatteverket kan effekten av regeln på olika sätt kringgås. Verket påpekar vidare att överlåtelse av andelar i handelsbolag med en sådan regel skulle kunna beskattas hårdare än överlåtelse av aktier i fåmansbolag utan att något motiv härför kan anföras.

För egen del vill jag framhålla att jag har förståelse för beredningens syfte med den föreslagna regeln. Som flera remissinstanser påpekat bryter den dock hittills gällande beskattningsprinciper och kan dessutom få verkningar som är svåra att överblicka f. n. Jag är därför inte nu beredd

att tillstyrka beredningens förslag i denna del. Vid mitt ställningstagande har jag även beaktat att de av mig i det föregående föreslagna begränsningsreglerna torde komma att påverka både bildning och ombildning av handels- och kommanditbolag med hänsyn till de ikraftträdandebestämmelser som jag avser att föreslå. Emellertid finns det, även enligt min mening, anledning att ta upp de beskattningsprinciper som rör gränsdragningen mellan löpande inkomst och kapitalvinst i olika företagsformer. Jag förutsätter att företagsskatteberedningen liksom även realisationsvinstkommittén vid sina överväganden beaktar dessa frågor.

Ikraftträdandet

Beredningen föreslår att de nya bestämmelserna tillämpas första gången vid 1973 års taxering. Beredningen påpekar att både finansdepartementet och riksdagen redan i början av detta år uppmärksammat transaktionerna med andelar i partrederi och kommanditbolag och aviserat åtgärder i syfte att förhindra skatteflykt. Riksdagen har redan vid två tillfällen år 1972 godtagit retroaktiv skattelagstiftning. De erbjudanden om andelar i projekt som detta år presenterats för allmänheten och som kan innebära stora skattebortfall för det allmänna bör även enligt beredningen tas med i bedömningen av denna fråga. Beredningen framhåller att principiella erinringar självfallet kan riktas mot retroaktiv lagstiftning av detta slag men att beredningen ändå ansett sig böra förorda en sådan lagstiftning.

Flertalet remissinstanser anser att principiella skäl talar mot en retroaktiv lagstiftning. Vissa remissinstanser godtar ändå beredningens förslag med hänsyn till de speciella omständigheterna i detta fall.

Även enligt min mening bör retroaktiv lagstiftning i görligaste mån undvikas. De rättssäkerhetsskäl, som talar för en sådan ordning, kan dock inte med samma styrka åberopas mot en lagstiftning som på ett för flertalet av samhällsmedborgarna stötande sätt används i skatteundandragande syfte och på ett av lagstiftaren icke avsett sätt. Med hänsyn till riksdagens uttalande i början på detta år kan heller ingen ha varit tveksam om att en lagändring kunde komma till stånd. Jag ansluter mig därför till beredningens förslag, som biträtts av samtliga dess parlamentariska ledamöter. Jag vill särskilt påpeka att de av mig tidigare förordade dispensreglerna ger möjlighet att undanta fall, som inte avsetts skola träffas av de skärpta bestämmelserna.

Hemställan

Under åberopande av vad jag sålunda har anfört hemställer jag att Kungl. Maj:t föreslår riksdagen att antaga inom finansdepartementet upprättade förslag till

1. lag om ändring i kommunalskattelagen (1928: 370),
2. förordning om ändring i förordningen (1947: 576) om statlig inkomstskatt,
3. lag om ändring i förordningen (1966: 172) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avskrivning på köpekontrakt som avser fartyg m. m.,
4. lag om ändring i förordningen (1960: 63) om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst.

Med bifall till vad föredraganden sålunda med instämmande av statsrådets övriga ledamöter hemställt förordnar Hans Maj:t Konungen att till riksdagen skall avlåtas proposition av den lydelse bilaga till detta protokoll utvisar.

Ur protokollet:

Britta Gyllensten

