

## **Nr 9.**

*Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till förordning med provisoriska bestämmelser om särskild investeringsfond för ersättande av avyttrat fartyg; given Stockholms slott den 4 december 1953.*

Kungl. Maj:t vill härmed, under åberopande av bilagda utdrag av statsrådsprotokollet över finansärenden för denna dag, föreslå riksdagen att antaga härvid fogat förslag till förordning med provisoriska bestämmelser om särskild investeringsfond för ersättande av avyttrat fartyg.

**GUSTAF ADOLF.**

*Per Edvin Sköld.*

**Propositionens huvudsakliga innehåll.**

Avyttrar rederiaktiebolag ett rörelsen tillhörigt fartyg, upptages försäljningssumman såsom skattepliktig intäkt och medges avdrag för vad som återstår oavskrivet av anskaffningskostnaden. Är säljaren fysisk person — härmed jämställs t. ex. partrederi — utgör vad som motsvarar återvunna värdeminskningssavdrag skattepliktig intäkt av rörelse, medan beträffande övrig vinst realisationsvinstbestämmelserna gäller.

Av det sagda framgår, att vad som erhålles vid försäljning av fartyg skall helt eller delvis redovisas till beskattning. Detta medför i åtskilliga fall att ersättningsanskaffningen försvåras. Vad angår aktiebolag sammanhänger dessa svårigheter med de långa leveranstiderna för fartyg, innebärande att nytt fartyg merendels icke kan erhållas samma beskattningsår som det då det gamla fartyget försäljes.

I propositionen föreslås, med hänsyn till de för rederinäringen föreliggande speciella förhållandena, att skattefri avsättning till särskild investeringsfond skall få göras med belopp motsvarande det varmed den skattepliktiga nettointäkten av rörelse i anledning av fartygsförsäljning eljest skulle ha ökat. Sådan fond är avsedd att användas vid framtida ersättningsanskaffning av fartyg. Då ersättningsanskaffningen sker, anses det nya fartyget i beskattningsavseende avskrivet med belopp motsvarande de ianspråktaga fondmedlen. Ersättningsanskaffningen skall göras inom sex år. Eljest återföres fondavsättningen, jämte på visst sätt beräknad ränta, till beskattning.

För att förhindra att de föreslagna bestämmelserna skall kunna utnyttjas i skatteundandragande syfte eller eljest åsamka det allmänna skatteförluster fordras, att den skattskyldige ställer bankgaranti för det skattebelopp, beräknat efter schematiska regler, som debiteras om någon ersättningsanskaffning inte kommer till stånd.

Propositionen bygger på förslag från företagsbeskattningskommittén. I avvaktan på att kommittén fullföljt sitt egentliga utredningsuppdrag och ställning tagits till dess förslag, bör — såsom kommittén även förordat — bestämmelserna ges allenast provisorisk karaktär. Avsättning till särskild investeringsfond för fartyg föreslås sålunda skola medges för beskattningsåren 1953—1955.

## Förslag

till

### **förordning med provisoriska bestämmelser om särskild investeringsfond för ersättande av avyttrat fartyg.**

Härigenom förordnas som följer.

#### 1 §.

Vid beräkning av nettointäkt av rörelse enligt kommunalskattelagen och förordningen om statlig inkomstskatt för de beskattningsår, beträffande vilka taxering verkställs av beskattningsnämnd i första instans åren 1954—1956, må avdrag åtnjutas i enlighet med bestämmelserna i denna förordning för belopp, som avsatts till särskild investeringsfond för ersättande av avyttrat fartyg. Den, som enligt lag är bokföringsskyldig, skall därvid av årsvinsten ha gjort en motsvarande avsättning i räkenskaperna för beskattningsåret.

#### 2 §.

Avdrag enligt 1 § må för visst beskattningsår icke överstiga vare sig dubbla det belopp, för vilket ställts garanti som i nästföljande stycke sägs, eller det belopp, varmed ersättning för avyttrat fartyg, som utgjort tillgång för stadigvarande bruk i rörelsen, ingår i den skattepliktiga intäkten av rörelsen för beskattningsåret.

Såsom förutsättning för att avdrag enligt denna förordning må åtnjutas skall gälla, att den skattskyldige till länsstyrelsen i det län, inom vilket han taxeras till statlig inkomstskatt, överlämnat av svensk bank utfärdad garantiförbindelse enligt vilken banken förklarar sig intill angivet belopp svara för den kvarstående eller tillkommande skatt, som den skattskyldige må ha att erlagga för beskattningsår under vilket fondmedel, vilka icke använts för sitt ändamål, återförts till beskattning. Är fråga om handels- eller kommanditbolag, skall garantiförbindelsen avse den kvarstående eller tillkommande skatt, som envar delägare i bolaget må ha att erlagga för beskattningsår som nyss sagts. Förbindelsen skall i sådant fall överlämnas till länsstyrelsen i det län, inom vilket någon delägare i bolaget taxeras till statlig inkomstskatt.

Det åligger länsstyrelse som i nästföregående stycke sägs att utfärda intyg om överlämnad garantiförbindelse att av den skattskyldige bifogas allmän självdeklaration för det beskattningsår, under vilket avsättning till investeringsfond enligt denna förordning verkställts.

Garantiförbindelse skall gälla till utgången av sjunde taxeringsåret efter det, då avdrag för avsättning som i 1 § sägs ägt rum. Förbindelsen skall vara utfärdad enligt formulär, som det ankommer på riksskattenämnden att fastställa.

## 3 §.

Har avdrag medgivits för avsättning till investeringsfond enligt denna förordning, må avdrag för nedskrivning å värdet av rättighet till leverans av fartyg enligt ej fullgjorda köpekontrakt åtnjutas allenast om och i den mån avdrag för sådan nedskrivning enligt kommunalskattelagens bestämmelser kunnat medgivas med belopp överstigande beloppet av fondavsättningen vid beskattningsårets utgång.

## 4 §.

Investeringsfond enligt denna förordning må tagas i anspråk för avskrivning å under beskattningsåret anskaffat fartyg.

Har under beskattningsår, då försäljning av fartyg skett, annat fartyg anskaffats, må medel, som enligt bestämmelserna i denna förordning kunnat avsättas till investeringsfond, i första hand tagas i anspråk för avskrivning å sådant fartyg. Därvid skall så anses som om avsättning till investeringsfond verkställts, varefter medlen omedelbart tagits i anspråk för sitt ändamål; garantiförbindelse som i 2 § sägs erfordras icke i dylikt fall.

## 5 §.

För beskattningsår, under vilket medel avsatta till investeringsfond tagits i anspråk jämlikt denna förordning, må vid taxeringen avdrag för i 4 § första stycket avsedd avskrivning med belopp svarande mot fondens minskning ej ske, men skall så anses, som om den ifrågavarande tillgången i beskattningsavseende avskrivits med det i anspråk tagna beloppet.

## 6 §.

Ha till investeringsfond avsatta medel kunnat, helt eller delvis, tagas i anspråk för avskrivning av fartyg, som anskaffats under det beskattningsår då avsättning skett eller under senare beskattningsår, men har så ej skett, skola till fonden avsatta medel till den del de kunnat utnyttjas för avskrivning å nyanskaffat fartyg återföras till beskattning. Till beloppet skall därvid läggas ränta, beräknad efter två procent om året för det antal taxeringsår som förflutit efter det, då avdraget för avsättningen skett, till och med det, då beloppet taxeras.

Ha till investeringsfond avsatta medel icke tagits i anspråk eller endast delvis tagits i anspråk senast under det beskattningsår, för vilket taxering sker under sjätte taxeringsåret efter det, då avdrag för avsättningen ägt rum, skola å investeringsfonden kvarstående medel upptagas såsom skattepliktig intäkt av rörelse för nämnda beskattningsår. Till beloppet skall därvid läggas ränta, beräknad enligt i föregående stycke angivna grunder.

## 7 §.

Har investeringsfond tagits i anspråk i annan ordning än i 4 § sägs eller har den som verkställt fondavsättning trätt i likvidation, skola till fonden avsatta medel återföras till beskattning för det beskattningsår, varunder fonden tagits i anspråk eller beslutet om likvidation fattats.

Har aktiebolag genom fusion uppgått i annat aktiebolag, skall investeringsfond hos det förra bolaget, därest den icke enligt tredje stycket övertagits av det senare bolaget, återföras till beskattning för det beskattningsår, varunder rättens tillstånd till fusionen registrerats.

Vid sådan fusion, som i 28 § 3 mom. kommunalskattelagen avses, må moderbolaget i beskattningsavseende överlaga investeringsfond, därest ga-

rantiförbindelse avseende dotterbolaget ändras att avse moderbolaget. Därvid skall så anses som om fonden avsatts hos moderbolaget under det beskattningsår, då avsättningen skett hos dotterbolaget.

Har oskiftat dödsbo fondavsättning enligt denna förordning, skola fondmedlen återföras till beskattning senast det beskattningsår, under vilket dödsboet skiftas.

Då till investeringsfond avsatta medel återföras till beskattning enligt bestämmelserna i denna paragraf, skall till beloppet läggas ränta, beräknad enligt i 6 § första stycket angivna grunder.

#### 8 §.

Vid den taxering, då återföring till beskattning sker, må varken nettointäkten eller den till kommunal inkomstskatt uppskattade inkomsten av den förvärvskälla, varom fråga är, upptagas lägre än den till beskattning återförda fondavsättningen jämte ränta därå enligt bestämmelserna i 6 eller 7 §.

#### 9 §.

Vid tillämpning av denna förordning skola tidigare till investeringsfond enligt denna förordning avsatta medel anses ha tagits i anspråk före senare avsättningar.

#### 10 §.

Det åligger taxeringsnämndens ordförande inom det taxeringsdistrikt, där den skattskyldige skall taxeras till statlig inkomstskatt, att upprätta särskild förteckning enligt av riksskattenämnden fastställt formulär över dem, vilka under beskattningsåret avsatt medel till eller övertagit investeringsfond eller tagit sådan fond i anspråk. I förteckningen skola för envar anmärkas dels de belopp, för vilka avdrag medgivits vid taxeringen, för avsättning till investeringsfond enligt denna förordning, och de belopp, som enligt 2 § andra stycket lämnade garantiförbindelser avse, dels ock storleken av belopp, som tagits i anspråk jämlikt 4 § första stycket, eller som återförts till beskattning enligt bestämmelserna i 6 och 7 §§.

Den upprättade förteckningen skall av ordföranden insändas till länsstyrelsen samtidigt som deklARATIONER och andra handlingar jämlikt 91 § 1 mom. första stycket taxeringsförordningen dit insändas.

#### 11 §.

Det åligger ordföranden i taxeringsnämnd som i 10 § avses att lämna ordföranden i annan taxeringsnämnd de underrättelser, som för tillämpningen av bestämmelserna i denna förordning kunna i det särskilda fallet erfordras vid taxeringen inom sist angiven nämnd.

#### 12 §.

Länsstyrelsen skall upprätta förteckning över investeringsfonder enligt denna förordning, därvid för kontrollen erforderliga uppgifter, såsom rörande medgivna fondavsättningar, ianspråktaga eller till beskattning återförda fondmedel och överlämnade garantiförbindelser, skola antecknas.

Ha till investeringsfond avsatta medel helt eller delvis tagits i anspråk för sitt ändamål, skall underrättelse härom av länsstyrelsen tillställas den bank, som utfärdat garantiförbindelse, varom i 2 § andra stycket stadgas. Har fond allenast delvis tagits i anspråk, skall uppgift tillika lämnas å det garantibelopp, som därefter erfordras.

Ha till investeringsfond avsatta medel delvis tagits i anspråk för sitt ändamål eller erfordras av annan orsak garantiförbindelse allenast å ett mindre belopp än tidigare, skall, därest garantiförbindelse å detta lägre belopp överlämnas, den ursprungliga förbindelsen återställas till den som överlämnat densamma. Har fondavsättningen i sin helhet tagits i anspråk för sitt ändamål, skall garantiförbindelsen återställas.

Det åligger länsstyrelse, till vilken garantiförbindelse överlämnats, att tillse att densamma i förekommande fall blir för sitt ändamål utnyttjad. När garantiförbindelsen icke längre erfordras, skall densamma återställas.

### 13 §.

Den, som gjort avsättning till investeringsfond enligt denna förordning eller som jämlikt 7 § tredje stycket övertagit sådan fond, är pliktig att vid självdeklaration för det beskattningsår, då avsättningen eller övertagandet ägt rum, och för varje påföljande beskattningsår, intill dess de avsatta eller övertagna medlen avförts ur fonden, foga uppgift enligt av riksskattenämnden fastställt formulär rörande avsättning av medel till fonden samt fondens användning och avveckling ävensom beloppet av enligt 2 § andra stycket lämnad garanti.

### 14 §.

För tillämpningen av denna förordning erforderliga föreskrifter meddelas av Kungl. Maj:t.

---

Denna förordning träder i kraft dagen efter den, då förordningen enligt därå meddelad uppgift utkommit från trycket i Svensk författningssamling, och äger tillämpning jämväl med avseende å det beskattningsår, för vilket taxering av beskattningsnämnd i första instans verkställs år 1954.

I samband med denna förordnings ikraftträdande skall följande iakttagas.

Har av den, som enligt lag är bokföringsskyldig, avsättning av medel till investeringsfond enligt denna förordning icke skett i balansräkningen för det beskattningsår, för vilket taxering verkställs år 1954, må såsom fondavsättning godkännas förklaring, att i räkenskaperna för det på ifrågavarande beskattningsår följande räkenskapsåret överföring till sådan fond skall göras av vinstmedel för beskattningsåret, vilka kunnat disponeras för det ändamål, vartill fonden jämlikt 4 § första stycket må tagas i anspråk. Förklaring som nu sagts jämte intyg enligt 2 § andra stycket må avgivas till taxeringsnämnd, innan denna fattat beslut rörande taxeringen, eller till prövningsnämnd i samband med besvär inom den i 119 § taxeringsförordningen angivna tiden.

*Utdrag av protokollet över finansärenden, hållet inför Hans Maj:t  
Konungen i statsrådet å Stockholms slott den 4 de-  
cember 1953.*

N ä r v a r a n d e :

Statsministern ERLANDER, ministern för utrikes ärendena UNDÉN, statsråden SKÖLD, ZETTERBERG, TORSTEN NILSSON, STRÄNG, ERICSSON, ANDERSSON, LINGMAN, NORUP, HEDLUND, PERSSON, HJALMAR NILSON, LINDELL, NORDENSTAM.

Chefen för finansdepartementet, statsrådet Sköld, anmäler efter gemensam beredning med chefen för handelsdepartementet fråga om rätt för *skattskyldig, som avyttrat fartyg, att genom avsättning till särskild investeringsfond erhålla anstånd med beskattningen av vid fartygsförsäljningen framkommen vinst i avvaktan på att ersättningsanskaffning hinner verkställas*, samt anför därvid följande.

### I. Inledning.

Försäljes ett fartyg, som utgjort anläggningstillgång i rörelse, gäller olika beskattningsregler beroende på om den skattskyldige är ett aktiebolag eller en ekonomisk förening eller om fråga är om en fysisk person, varmed i förevarande sammanhang jämföras handelsbolag, kommanditbolag och partrederi.

Aktiebolag och ekonomisk förening skall — såsom framgår av punkt 3 d första stycket av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen — upptaga hela det belopp, vilket erhållits vid avyttringen, såsom intäkt av rörelse. Avdrag får samtidigt ske för vad som i beskattningshänseende återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet.

Fysisk person och därmed jämförd skattskyldig, som försäljer fartyg, skall såsom intäkt av rörelse upptaga endast genom försäljningen återvunna värdeminskningensavdrag. I den mån försäljningssumman överskjuter den ursprungliga anskaffningskostnaden för fartyget kan det överskjutande beloppet bli förmål för realisationsvinstbeskattning, nämligen om fartyget försäljes inom fem år från det fartyget anskaffades. — Det nu sagda framgår av andra stycket i nyssnämnda anvisningspunkt.

Vad angår avdrag vid taxeringen för avskrivning å levererat fartyg, gäller att aktiebolag och ekonomisk förening har rätt till fri avskrivning, vilken rätt för närvarande dock är på visst sätt begränsad, medan övriga skattskyldiga äger åtnjuta allenast årligt värdeminskningensavdrag, som utmätas med

hänsyn till tillgångens beräknade varaktighetstid. — För båda kategorierna skattskyldiga finns vissa möjligheter till nedskrivning för prisfall eller prisfallsrisk beträffande beställda men inte levererade fartyg (s. k. nedskrivning på leveranskontrakt). Enligt riksskattenämndens anvisningar till 1953 års taxering kan sådan nedskrivning under vissa förutsättningar erhållas med 10—20 procent av det kontraherade priset.

Slutligen må i detta sammanhang erinras om vissa speciella bestämmelser.

Enligt 28 § 2 mom. kommunalskattelagen får ersättning, som uppburits vid förlust av fartyg, av den skattskyldige fritt fördelas till beskattning på högst tre år. I förordningen den 11 maj 1951 (nr 230) med provisoriska bestämmelser om särskilda investeringsfonder för ersättande av förlorade inventarier och lagertillgångar medges skattskyldig rätt att avsätta försäkringsersättningen skattefritt till särskild fond, där medlen får inestå i sex år, under vilka ersättningsanskaffning avses skola ske (de s. k. eldsvådefonderna).

De senaste antydda bestämmelserna medger alltså visst rådrum med beskattningen av ersättning i anledning av förlisning e. likn. Någon motsvarande möjlighet finnes emellertid icke när fråga är om ersättning vid försäljning av fartyg.

Sistnämnda fråga har även vid åtskilliga tillfällen gjorts till föremål för uppmärksamhet. Här må blott erinras om att *Sveriges redareförening* i skrivelse den 2 december 1952 hemställt, att Kungl. Maj:t måtte förelägga riksdagen förslag till bestämmelser om rätt för rederier att fördela köpeskillning för fartyg, som avyttrats under åren 1952—1954, på fem år. Föreningen framhöll därvid bl. a. följande. Efter det senaste världskriget hade många förväntat, att leveranstiderna för nya fartyg skulle komma att förkortas samt att priserna å nytt tonnage skulle sjunka. Så hade ej blivit fallet. Leveranstiderna för nybeställda fartyg var nu längre än tidigare och anskaffningspriset för nytt tonnage avsevärt högre än vid krigsslutet. Ett rederi, som avyttrat ett fartyg, kunde i dagens läge i regel ej erhålla ett ersättningsfartyg inom tre år. I skrivelsen framhölls vidare, att särskilt de mindre och medelstora rederierna var i stort behov av att utrangera äldre och ur driftsynpunkt oekonomiskt tonnage. Av anförda skäl var det ej möjligt för nämnda rederier att med nu gällande skattebestämmelser vidtaga sådana ur såväl allmän som privatekonomisk synpunkt nödvändiga rationaliseringsåtgärder.

Over denna framställning avgavs, efter remiss, *yttranden* av kammarrätten, riksskattenämnden, kommerskollegium, länsstyrelserna i Malmöhus samt Göteborgs och Bohus län ävensom av allmänna ombudet hos mellankommunala prövningsnämnden. De två förstnämnda remissinstanserna avstyrkte av principiella skäl framställningen. I övriga remissyttranden underströks behovet av tonnagesförnyelse och svårigheterna att åstadkomma sådan med skattereglernas nuvarande utformning.

Redareföreningens framställning jämte remissyttrandena överlämnades



den 27 februari 1953 till företagsbeskattningskommittén att tagas i övervägande av kommittén vid dess utredningsarbete.

Vidare må erinras om att bevillningsutskottet i sitt betänkande nr 18 till innevarande års riksdag, i anledning av väckta motioner i ämnet, hänvisat till att spörsmålet om ändrade beskattningsregler vid fartygsförsäljningar var under prövning hos företagsbeskattningskommittén, vars utredning borde avvaktas. Samtidigt framhölls att utskottet förutsatte att, därest behov kunde anses föreligga av omedelbara åtgärder i ärendet, detta måtte beaktas av kommittén.

*Företagsbeskattningskommittén* har den 29 september 1953 till finansdepartementet ingivit skrivelse med *förslag till förordning med provisoriska bestämmelser om särskild investeringsfond för ersättande av avyttrat fartyg*. Det av kommittén utarbetade författningsförslaget torde få såsom *Bi-hang* fogas vid detta protokoll.

Över kommitténs förslag har, efter remiss, *yttranden* avgivits av kamrarrätten, riksskattenämnden, kommerskollegium, bank- och fondinspektionen, överståthållarämbetet, länsstyrelserna i Stockholms, Kalmar, Malmöhus, Göteborgs och Bohus samt Gävleborgs län ävensom Sveriges redareförening, Sveriges segelfartygsförening, Stockholms, Smålands och Blekinge samt Skånes handelskamrar, handelskamrarna i Göteborg och Gävle, Sveriges fiskares riksförbund (med överlämnande av yttrande från Västkustfiskarnas centralförbund), Svenska bankföreningen samt taxeringsnämndsordförandenas riksförbund.

## II. Företagsbeskattningskommittén.

Kommittén har inledningsvis redogjort för av kommittén införskaffade uppgifter beträffande viss del av fartygsbeståndet, m. m. Därav framgår bl. a. att inom det mindre och medelstora tonnaget utvecklingen under de senaste decennierna inneburit en avsevärd förskjutning till högre åldersgrupper. Ersättningsanskaffningen har med andra ord varit otillfredsställande och man synes ha att räkna med en betydande utträngning av fartyg av nu ifrågakvarande storleksordning under de närmaste åren.

Vad kommittén i förevarande hänseende anfört sammanfaller i det väsentliga med de uppgifter, som av chefen för handelsdepartementet lämnats i propositionerna nr 51/1951 angående ökade lånemöjligheter för den mindre skeppsfarten m. m. och nr 191/1953 angående vissa frågor om det mindre och medelstora handelstonnaget. Med hänsyn härtill torde det inte vara erforderligt att nu närmare än som skett referera kommitténs framställning i denna del.

Kommittén anför härefter, att enligt erhållna uppgifter flertalet fartyg över 500 bruttoton innehades av rederier, som drevs såsom aktiebolag eller ekonomiska föreningar. Å fartyg av sådan storleksordning åtnjöts sålunda i regel fri avskrivning. För att den fria avskrivningen eller, så länge de till-

fälliga inskränkningarna i den fria avskrivningsrätten gällde, den s. k. nettometoden skulle kunna utnyttjas, erfordrades att avyttring och nyanskaffning skedde samma beskattningsår. Vad beträffade år 1953 och de närmast följande åren syntes denna möjlighet merendels vara utesluten på grund av de långa leveranstiderna för nytt tonnage. Genom den starka ansvällningen av fartygsbeställningar åren 1947 och 1948 samt 1951 och 1952 kunde de större varven icke leverera nu gjorda beställningar förrän tidigast år 1957. De mindre varven uppgavs kunna leverera fartyg om 2 000 bruttoton inom två år och fartyg om 3 000 bruttoton inom tre år. För större fartyg blev leveranstiderna än längre. Situationen var följaktligen den, att om ett rederi något av de närmaste åren avyttrade ett fartyg, ersättnings-tonnage kunde — bortsett från möjligheten att köpa secondhandtonnage — erhållas först ett antal år senare. I nu antytt läge hade alltså det rederi, som avyttrade ett fartyg, inte något annat val än att, så långt beskattningsreglerna det krävde, redovisa köpeskillingen till beskattning. Endast om andra avskrivningsobjekt fanns, kunde beskattningsuppskov erhållas. Så var inte fallet beträffande de s. k. enbåtsrederierna eller rederier som huvudsakligen redan hade avskrivit sin flotta.

Kommittén tillfogar, att för de större rederierna förhållandena kunde te sig annorlunda. Sådana rederier hade vanligen successiv nyanskaffning av fartyg och hade sålunda i regel större avskrivningsmöjligheter.

Därefter anföres att de flesta mindre fraktfartyg drevs av partrederier eller innehades av fysiska personer. I fråga om motorseglare om högst 500 bruttoton kunde detta sägas vara regel. Detsamma var förhållandet med fiskebåtar. Med avseende å nu berörda fartyg åtnjöts, som förut framhållits, inte fri avskrivning vid inkomsttaxeringen. Detta hade till följd att — även om ersättningstonnage kunde erhållas samma beskattningsår som avyttringen skedde — större delen av den skattemässiga vinsten vid avyttringen togs till beskattning, eftersom avdrag för värdeminskning av de nya fartygen endast fick åtnjutas enligt reglerna för bunden avskrivning.

Sammanfattningsvis framhåller kommittén att av det nu återgivna framgick att i många fall ett rederi skulle vid fartygsförsäljning i dagens läge tvingas att såsom inläkt av rörelse upptaga försäljningssumman (eller vederbörlig del därav) utan att kunna göra motsvarande avskrivning på ett nyanskaffat fartyg. Hade rederiet icke heller andra avskrivningsobjekt, kom rederiet härigenom att i form av skatt få avstå en så betydande del av köpeskillingen, att senare anskaffning av erforderligt ersättningstonnage försvårades. En genom en sådan beskattning inträffad minskning av rederiets kapital syntes i förening med nu gällande kreditrestriktioner och den kraftiga prisstegringen å nytt tonnage — priserna torde ha ungefär femdubb-lats sedan mitten av 1930-talet — i många fall omöjliggöra en nyanskaffning. Det kunde därför befaras att många fartygsförsäljningar, som eljest skulle ha kunnat bilda den ekonomiska grundvalen för nyanskaffning av fartyg, med hänsyn till nu anförda konsekvens inte kom till stånd. Framför allt kunde detta bli fallet då det gällde fartyg som ägdes av enbåtsrede-

rier drivna i aktiebolagsform och fartyg som ägdes av partrederier och fysiska personer. Det gällde här främst mindre och medelstora fartyg, d. v. s. sådant tonnage som i hög grad var i behov av förnyelse. Att möjligheterna till en förnyring av tonnaget icke i full utsträckning kunde tillvaratagas i dagens läge, då goda priser kunde erhållas vid försäljning av äldre tonnage till utlandet, syntes kommittén otillfredsställande inte minst med hänsyn till det allmänna intresset av att ifrågakvarande tonnagegrupper vidmakthölls.

Kommittén tillägger, att i förevarande sammanhang kunde erinras om att statsmakterna i nuvarande läge ansett det nödvändigt att åstadkomma en begränsning av vissa investeringar. I tider då investeringsbegränsande åtgärder var nödvändiga borde en sådan ändring av skattereglerna att rederier, som avyttrat fartyg, inte av skattemässiga skäl tvingades att redan samma år anskaffa ersättningstonnage, vara av värde.

Kommittén uttalar därefter som sin mening, att med hänsyn till det nu återgivna kommittén fann att en ändring i beskattningsreglerna i vad avsåg beskattning av köpeskillingar för avyttrade fartyg ur vissa synpunkter tedde sig önskvärd. Visserligen innebar en lagstiftning av antydd innebörd ett avsteg från beskattningsprinciperna, men kommittén påpekar att liknande avsteg just beträffande fartyg gjorts redan tidigare och att tillräckliga skäl torde finnas för en fortsatt särbehandling av rederinäringen. Kommittén ansåg sig därför böra förordna en lagstiftning, som undanröjde de påtagliga olägenheterna av nuvarande beskattningsregler. I avvaktan på att kommittén hann fullfölja sitt egentliga utredningsuppdrag, syntes eventuella bestämmelser böra givas allenast provisorisk karaktär och förslagsvis gälla de beskattningsår för vilka taxering verkställdes åren 1954—1956.

Det har syntts kommittén naturligt, att en dylik lagstiftning konstruerades såsom en rätt för skattskyldiga att vid avyttring av fartyg avsätta den genom försäljningen framkomna vinsten till en provisorisk investeringsfond för framtida anskaffning av ersättningstonnage. I samband därmed erinras om att rätt till fondavsättning i likartade fall öppnats genom 1951 års lagstiftning om de s. k. eldsvådefonderna.

Kommittén anför därefter följande.

De större rederierna har genom friare avskrivningsregler och successiv anskaffning av nya fartyg inte samma behov av en lättnad i beskattningen som partrederier och fysiska personer. Då samma principiella beskattningsproblem i samband med fartygsförsäljningar föreligger för nämnda rederier som för övriga utövare av sjöfartsnäringen, synes det likväl inte sakligt motiverat att utesluta de större rederierna från rätten till fondavsättning. Det torde vara förenat med stora praktiska svårigheter att begränsa avsättningsrätten ävensom rätten att använda fondmedlen till viss typ av tonnage eller till viss tonnagestorlek. Kommittén förordar sålunda att den nya lagstiftningen ges en generell avfattning.

Vid försäljning av fartyg, som tillhör fysisk person, kan — som tidigare berörts — i vissa fall en del av intäkten bli föremål för realisationsvinstbeskattning. Då förutsättning härför bl. a. är, att försäljningen ägt rum

inom fem år från det fartyget anskaffats, torde en dylik beskattning ytterst sällan inträffa. Även av praktiska skäl synes önskvärt, att avdragsrätten begränsas till att avse den del av försäljningsvinsten som redovisas såsom intäkt av rörelse.

Kommittén framhåller därefter, att en förutsättning för de ifrågasatta reglerna borde vara, att det allmänna erhöll garantier mot förluster i sådana fall, då de medel som genom skatteuppskovet ställdes till företagens förfogande icke användes till avsett ändamål. Det syntes med andra ord icke godtagbart med regler, som lät sig utnyttjas på sådant sätt att beskattningen endast sköts framåt i tiden och till en tidpunkt då medel till skattens erläggande saknades. Garantier av antytt slag syntes kunna tillskapas på olika sätt.

Härom anföres följande.

Till en början torde få erinras om att frågan om skyldighet att i riksbanken insätta till de vanliga investeringsfonderna avsatta medel eller å avsättningen belöpande skatt varit föremål för överväganden vid 1942, 1947 och 1948 års lagstiftning om investeringsfonder. Därvid ansågs någon sådan skyldighet inte böra åläggas de skattskyldiga med hänsyn till de administrativa svårigheter som skulle föranledas därav. Vid tillkomsten av 1947 års lagstiftning återopades därjämte såsom skäl mot införandet av en dylik skyldighet det förhållandet, att en föreskrift därom säkerligen skulle verka i hög grad hämmande på bildandet av investeringsfonder. Vid 1948 års lagstiftning om eldsvådefonder anfördes såsom ytterligare skäl mot att föreskriva dylik insättningsskyldighet att medel, som avsatts till de då inrättade fonderna, skulle få tagas i anspråk när helst den skattskyldige så önskade under loppet av en sexårsperiod.

Även om de administrativa svårigheterna med en spärrning av medel på sätt nu angivits skulle bli av allenast mindre omfattning i avseende å den förordade nya lagstiftningen med hänsyn till det begränsade antal skattskyldiga, varom här kan bli fråga, har det synts kommittén innebära en smidigare och enklare anordning om såsom förutsättning för rätten till avsättning kräves, att den skattskyldige ställer en bankgaranti motsvarande halva det avsatta beloppet. Bankgarantiens syfte skall vara att gentemot det allmänna garantera den skatt, som — då ersättningsanskaffning icke göres — följer av att fondmedlen återförs till beskattning. Tekniskt får detta utföras så att garantien skall avse den kvarstående eller tillkommande skatt, som den skattskyldige kan ha att erlagga för beskattningsår, under vilket fondmedel återföres till beskattning utan att ha disponerats för sitt ändamål. Bankgarantien skulle likväl enligt vad ovan nämnts vara maximerad till fondavsättningens halva belopp.

I de fall försäljningen sker på kredit torde den skattskyldige under vissa omständigheter ha möjlighet erhålla erforderlig garanti med fordringsbeloppet som säkerhet.

Genom garantiförfarandet möjliggör man på ett smidigare sätt för den skattskyldige att frigöra medel för erläggande av dellikvider för fartyg under byggnad. I själva verket ligger just häri en av de väsentliga fördelarna med bankgaranti framför spärrkontoinsättning i riksbanken.

Kommittén anmärker, att en bankgaranti medförde vissa kostnader för den skattskyldige, nämligen en procent av garantibeloppet för år räknat.

Denna kostnad skulle innebära en mindre förlust än om ett belopp svarande mot bankgarantin inestod utan ränta å spärrkonto i riksbanken. Om medel som svarade mot garantin inestod å spärrad räkning hos den bank, som lämnat garantin, skulle medlen ge den skattskyldige en nettoavkastning, efter avdrag för garantikostnaden, av ca 1,5 procent. Fann sig banken kunna godtaga annan säkerhet och kunde medlen i stället användas i den skattskyldiges rörelse, torde nettoavkastningen bli än större.

Angående bankgarantin anför kommittén vidare.

Enligt vad kommittén inhämtat är det brukligt att en bankgaranti är tidsbegränsad och att den i regel icke avser längre tidsperiod än två år. Även om bankerna i vissa fall lämnar garantier gällande för längre tid är dock den tidpunkt när garantiförbindelsen upphör att gälla i allmänhet fixerad. De garantiförbindelser det nu är fråga om måste gälla till den tidpunkt, då den kvarstående eller tillkommande skatt, som är föranledd av taxering för det beskattningsår, då icke utnyttjade fondmedel senast måste återföras till beskattning, förfaller till betalning. Som av det följande framgår skall enligt kommitténs förslag fondmedel, som icke använts för sitt ändamål, återföras till beskattning senast under det beskattningsår, för vilket taxering sker under sjätte taxeringsåret efter det, då avdrag för avsättningen ägt rum. Detta innebär att om en bank år 1954 utfärdar en garanti, som den skattskyldige utnyttjar för att erhålla avdrag för fondavsättning vid samma års taxering, denna garanti måste gälla t. o. m. år 1961 under vilket år kvarstående skatt på grund av 1960 års taxering förfaller till betalning. Om den skattskyldige verkställer omläggning av räkenskapsår, kan garantien komma att gälla för något längre tid. Garantitiden kan även utsträckas på grund av skatteprocess.

Kommittén framhåller, att den övertvägt huruvida man borde godtaga garantier avseende en begränsad tid, fyra, fem eller sex år. Detta skulle emellertid innebära, att beskattningsnämnderna med ledning av garantitiden skulle avgöra under vilket beskattningsår fondmedlen senast måste återföras till beskattning, för att garantin skulle kunna utnyttjas för sitt ändamål. Det skulle emellertid icke vara möjligt att med säkerhet avgöra när fondmedlen senast måste återföras till beskattning, enär den skattskyldige genom omläggning av räkenskapsår kunde undvika taxering för det beskattningsår, då medlen, om dylik omläggning icke skett, bort återföras till beskattning. En sålunda tidsbegränsad garanti skulle aktualisera krav på förlängning av beskattningsuppskovet inom ramen för angiven maximitid, nämligen då fartygsleveransen försenats. Detta skulle väsentligt komplicera lagstiftningens tillämpning. En på detta sätt tidsbegränsad garanti torde därför enligt kommitténs mening icke böra komma i fråga.

För att i någon mån begränsa den tid garantin kunde komma att avse på grund av skatteprocess hade emellertid kommittén, efter vad därefter framhålls, funnit skäligt föreslå att garantin i intet fall skulle gälla längre än till och med utgången av sjunde taxeringsåret efter det då avdrag för avsättningen ägt rum. En sådan bestämmelse förutsatte, att taxeringsintendenten, i de fall fondmedel för viss skattskyldig återfördes till beskattning under det beskattningsår, för vilket taxering skedde sjätte taxeringsåret efter det då av-

drag för fondavsättning ägt rum, så snart ske kunde granskade den åsatta taxeringen så att eventuellt ändringsförslag i god tid kunde föreläggas prövningsnämnden. Denna begränsning av garantitiden torde komma att få mycket liten praktisk betydelse, då fondmedlens återförande till beskattning ytterst sällan torde föranleda skatteprocess. Med den nu föreslagna begränsningen skulle garantitiden endast i undantagsfall — d. v. s. vid omläggning av räkenskapsår — komma att överstiga åtta år. Då de skattskyldiga i regel snarast möjligt kunde antagas komma att anskaffa nytt fartyg och utnyttja fondmedlen för avskrivning av detta fartyg, kunde bankerna räkna med att garantitiden i praktiken i regel blev avsevärt kortare än åtta år.

Kommittén framhåller härefter att man måste utgå från att bankerna, när det gällde en garanti som teoretiskt kunde komma att avse åtta år och eventuellt längre tid, skulle komma att kräva mycket goda säkerheter, t. ex. insättning av garantibeloppet å spärrat konto hos banken. I regel borde den skattskyldige kunna ställa tillfredsställande säkerhet, enär det belopp garantin avsåg, hade — därest avdrag för fondavsättningen icke medgivits vid taxeringen — fått erläggas i skatt. För att underlätta för den skattskyldige att få erforderlig bankgaranti hade kommittén övervägt att föreslå, att banken, därest den vid en senare tidpunkt skulle finna den lämnade säkerheten otillfredsställande och den skattskyldige icke kunde ställa ytterligare säkerhet, skulle äga uppsäga garantin. Uppsägningen skulle medföra att fondmedlen omedelbart återfördes till beskattning. Garantiförbindelsen kvarstod dock i dylikt fall som säkerhet för den kvarstående skatt, som kunde komma att påföras för det år återföringen skedde. Att banken på detta sätt kunde snabbare frigöra sig från sin förpliktelse skulle möjligen kunna medföra, att banken var villig att lämna garanti även med annan säkerhet än spärrkontoinsättning. Kommittén var emellertid icke övertygad om att en dylik rätt till uppsägning skulle i sådan utsträckning öka de skattskyldigas möjligheter att erhålla erforderliga garantier att det kunde vara motiverat att komplicera lagstiftningens tillämpning genom att införa bestämmelser av sådan innebörd.

Angående garantibeloppets storlek anför kommittén följande.

Garantibeloppet föreslås, såsom tidigare nämnts, skola motsvara halva avsättningen. För aktiebolag och även för ekonomiska föreningar motsvarar detta i stort sett det skattebelopp, som eljest skulle ha erlagts. För fysiska personer kan ifrågavarande skattebelopp självfallet icke oväsentligt över- eller understiga halva fondavsättningen. Av praktiska skäl är det emellertid nödvändigt att välja en enhetlig beräkningsgrund och kommittén vill då förorda densamma som för bolag och föreningar. Genom att kräva en garanti motsvarande halva avsättningen torde man även vinna, att avsättningarna då det gäller fysiska personer icke kommer att avse alltför små belopp. Härav följer att man då kan underlåta föreskriva visst minimibelopp för avsättningen, vilket i annat fall torde ha varit nödvändigt. Det bör framhållas att möjligheterna till avsättning enligt dessa bestämmelser är öppna även t. ex. för delägare i fiskelag vid försäljning av fiskelagets båt. Den andel i försäljningsvinsten, som belöper på viss delägare, kan därvid vara ganska obetydlig.

Därefter framhålles att den garanti, som den skattskyldige skulle förete, borde såsom kommittén förut framhållit gälla den kvarstående eller tillkommande skatt, som kunde komma att påföras den skattskyldige för det beskattningsår, under vilket fondmedel, som icke använts för sitt ändamål, återfördes till beskattning. Om endast en del av fondavsättningen återfördes till beskattning, kunde allenast en så stor del av garantibeloppet, som motsvarade halva det till beskattning återförda beloppet, utnyttjas för att erhålla täckning för skatt. Behövde garantiförbindelsen icke vid sådan delvis återföring tagas i anspråk, reducerades ändock garantibeloppet med ett belopp motsvarande halva den återförda fondavsättningen. Resterande del av garantibeloppet fick utnyttjas, då den återstående fondavsättningen återfördes till beskattning. Då det gällde fysisk person, aktiebolag eller ekonomisk förening, var det utan vidare klart att garantin skulle avse den fysiska personens, bolagets eller föreningens kvarstående skatt. Då det gällde ett handelsbolag eller kommanditbolag, borde garantin avse den skatt, som då fondavsättningen återfördes kom att påföras bolagets dåvarande delägare. Garantin fick därvid anses hänförlig till de olika delägarna med belopp svarande mot vederbörandes andel i bolagets vinst för nämnda beskattningsår. Det kunde här vara fråga om andra personer än de, som vid garantins iklädande var delägare i bolaget.

Då det gällde ett enkelt bolag -- partrederi eller fiskelag -- tillkom rätten till avskrivning av fartyg vid inkomsttaxeringen de delägare i bolaget, som ägde del i bolagets båt, varvid var och en ägde avskriva å sin andel i båten. För delägare i enkelt bolag borde garantin avse viss delägars kvarstående skatt. Delägaren borde äga rätt till avdrag för avsättning med belopp motsvarande hans andel av försäljningsvinsten och äga rätt att utnyttja fondavsättningen för avskrivning av fartyg, som förvärvades av honom ensam, eller för avskrivning av del av fartyg, som han anskaffade tillsammans med annan, därvid endast enkelt bolagsförhållande förelåg.

Det nu återgivna innefattar en mera allmän redogörelse för kommitténs förslag och den härför lämnade huvudsakliga motiveringen. Kommittén har därjämte gjort särskilda uttalanden i anslutning till de olika paragraferna i det författningsförslag, som av kommittén utarbetats och som fogats vid framställningen i ämnet. I ett senare sammanhang återkommer jag till kommitténs redogörelse och motivering för de speciella föreskrifterna.

### III. Remissyttrandena.

I samtliga över företagsbeskattningskommitténs förslag avgivna remissyttranden tillstyrkes förslaget eller lämnas detsamma utan erinran. Dock har i detaljhänseenden framställts yrkanden om vissa ändringar.

I det följande lämnas en redogörelse för vad remissinstanserna i huvudsak anfört. Jag hänvisar emellertid även till vad jag kommer att återge från remissyttrandena i samband med specialmotiveringen.

Sedan *kammarrätten* erinrat om att utvecklingen beträffande den mindre och medelstora skeppsfarten (fartyg t. o. m. 2 000 bruttoregister-ton) sedan åtskilliga år karakteriserades av ett alltmer föråldrat fartygsbestånd, anföres följande.

I yttrande över ett av kommerskollegium i skrivelse den 7 februari 1953 framlagt förslag om räntefria lån och förstärkning av lånefonden för den mindre skeppsfarten har chefen för marinen framhållit, att angivna utvecklingstendenser beträffande småtonnaget vore helt oantagbara ur försvars- och krigsförsörjningssynpunkt. En sannolik krigsutveckling kunde bedömas leda till att sjöfart inom Sverige angränsande farvatten kan komma att upprätthållas endast med småtonnage.

Över samma förslag har riksnämnden för ekonomisk försvarsberedskap yttrat bland annat, att sjötransporter i krig längs kusten och på de stora insjöarna vore oundgängligen nödvändiga. Det tonnage, som man därvid hade att räkna med, utgjordes av det s. k. kusttonnaget, d. v. s. fartyg under 2 500 ton dödvikt (cirka 1 750 bruttoregister-ton). Tillgången på kusttonnage vore knapp och situationen försvårades ytterligare genom de uttagningar för krigsmaktens räkning, som måste verkställas. Förluster i krig och andra besvärningar i fartygsbeståndet måste man också räkna med. Detta gjorde, att riksnämnden med stor oro såg den nedgång, som ägt rum i fartygsbeståndet för särskilt den mindre skeppsfarten.

Kammarrätten tillägger, att enligt kammarrättens mening det vore ett betydande allmänt intresse att erforderliga transportmedel under krig kunde ställas till förfogande för att fylla krigsmaktens behov och upprätthålla rikets försörjning. Möjligheterna härtill kunde komma att inom en nära framtid väsentligt minska, därest omedelbara åtgärder icke vidtogs för att underlätta återanskaffning av fartyg av mindre och medelstort tonnage. Med hänsyn till nämnda förhållanden fann kammarrätten särskild lagstiftning i ämnet vara motiverad.

Sedan kammarrätten förklarat att kammarrätten icke hade något att invända mot att den föreslagna lagstiftningen gavs en generell avfattning, tilläggdes att med hänsyn till de ur försvarspolitisk synpunkt allvarliga följderna av en fortsatt nedgång i fartygsbeståndet inom det mindre och medelstora tonnaget, kammarrätten ville ifrågasätta, huruvida icke särskilda bestämmelser rörande skattemässiga avskrivningar borde meddelas för denna del av fartygsbeståndet. Kammarrätten hänvisar i detta hänseende till en vid remissyttrandet fogad promemoria, upprättad vid ärendets föredragning i kammarrätten, i vilken promemoria ifrågasatts vissa åtgärder ägnade att stimulera anskaffning av fartyg om högst 2 000 bruttoregister-ton.

*Riksskattenämnden* erinrar om att nämnden tidigare yttrat sig över den framställning från Sveriges redareförening, som givit anledning till företagsbeskattningskommitténs förslag. Nämnden ansåg då, att tillräckligt påtagliga skäl icke anförts för en speciallagstiftning av det slag, varom här var fråga. Därvid framhölls dock, att nämnden bedömt frågan huvudsakligen ur de synpunkter nämnden i första hand företrädde, nämligen de skatte- tekniska. I vad mån näringspolitiska synpunkter kunde tala för bifall till framställningen ansåg sig nämnden icke kunna taga ställning till.



Därefter anföres att med hänsyn dels till den utredning, som nu förelåg om behovet av en lagstiftning av ifrågasatt slag, och dels den utformning, som förslaget erhållit, nämnden ansåg sig icke vidare böra motsätta sig ett genomförande av den tilltänkta lagstiftningen. Nämnden hade sålunda i princip icke någon erinran att göra mot förslaget. Det föreslagna förfarandet, varigenom den uppskjutna beskattningen skulle säkerställas genom en bankgaranti, syntes utgöra en god uppläggning av detta spörsmål och torde — om förfarandet ur banksynpunkt lät sig genomföras — innebära en rationell lösning av fondavsättningsfrågorna.

*Kommerskollegium* gör det uttalandet, att ehuru kollegium ansåg önskvärt, att författningen utformades enklare och utan alltför vittgående kontroll- och säkerhetsföreskrifter, enär sådana måste verka betungande särskilt för de mindre rederierna för vilkas skull förslaget främst tillkommit, kollegium ville — med hänsyn till den synnerliga angelägenheten av snara åtgärder till motverkande av den fortgående minskningen av den mindre och medelstora skeppsfartens tonnagebestånd — icke motsätta sig att författningen godtogs i dess föreslagna provisoriska form. Kollegium ville emellertid uttala den förhoppningen, att företagsbeskattningskommittén i fortsättningen skulle finna möjligt att vid utformningen av definitiva förslag i ämnet förenkla formerna och minska kraven på garantier. I anslutning härtill framhåller kollegium, att även om fartygsbeställningarna hos varven skulle nedgå och leveranstiderna på den grund kunde förkortas, det i allt fall borde undvikas att genom beskattningsregler tvinga rederierna att på kort tid söka anskaffa ersättningstonnage, enär detta icke kunde undgå att påverka prissättningen. Kollegium ansåg sålunda, att den princip som kommit till uttryck i förslaget borde erhålla stadigvarande tillämpning, och ville till sist understryka, att de speciella förhållanden varunder sjöfartsnäringen arbetade krävde beaktande jämväl vid utformningen av beskattningsregler och sålunda i förevarande fall väl motiverade särbestämmelser för tillgodoseende av de krav på en mot nyanskaffningsmöjligheterna svarande behandling i beskattningshänseende av köpeskillingslikviderna vid försäljning av fartyg.

*Bank- och fondinspektionen* framhåller, att även om t. ex. intresset av att upprätthålla enhetliga regler för företagsbeskattningen talade emot förslaget, detta onekligen uppbars av speciella motiv som föreföll synnerligen beaktansvärda.

Beträffande den ifrågasatta bankgarantin anför inspektionen följande.

Den föreslagna garantin skulle få en varaktighet av högst åtta år — vid räkenskapsomläggning möjligen ytterligare något halvår — vilket innebär en avsevärd förlängning av den tid, varunder utfästelser av förevarande slag hittills plägat givas; såsom kommittén påpekat har sistnämnda tid regelmässigt utgjort två år. Något legalt hinder mot den föreslagna garantin föreligger dock icke och bolagsordningarna för bankerna innehålla ej heller något förbud häremot. Det är emellertid uppenbart att en utfästelse som är avsedd att kunna sträcka sig över en så betydande tidrymd och därtill vara ouppsågbar innefattar avsevärda riskmoment, och det är på grund härav an-

geläget att säkerhetskravet blir mycket väl tillgodosett. Kommitténs uttalande härutinnan vill inspektionen följaktligen understryka och därjämte framhålla, att den naturliga formen för säkerställande av garantin bör vara insättning på spärrat konto av ett mot garantin svarande belopp, en anordning som för övrigt i regel är väl anpassad icke blott till vad som är praktiskt möjligt utan även lämplig med hänsyn till ändamålet med uppskjutandet av skattefrågans definitiva prövning, d. v. s. finansierande av det nya fartygsförvärvet. Det synes följaktligen i princip mindre tilltalande att ifrågavarande medel för annat syfte ingå i den skattskyldiges rörelse, som därigenom skulle kunna expandera på basis av en skattekredit. Å andra sidan bör man här icke gå längre än som betingas av statens och bankens säkerhetskrav: kan sålunda den skattskyldige ställa annan säkerhet som även tillsynsmyndigheten måste anse godtagbar, t. ex. guldkantade obligationer (till gällande belåningskurs) bör detta stå honom fritt. Att vid kreditförsäljning av fartyg köpeskillingsfordringen ensam skulle få utgöra säkerhet för garantin synes däremot icke tillfyllest; i sådant fall bör även fordringen säkerställas av bankgaranti.

Med de sålunda gjorda reservationerna kan inspektionen, såvitt angår solvenssynpunkten, godtaga den förordade bankgarantin.

Garantins tidslängd är sådan att man möjligen även ur likviditetssynpunkt kunde anmäla vissa betänkligheter mot densamma. Om emellertid garantin säkerställs på sätt i det föregående förordats, bortfalla dessa betänkligheter, och förslaget torde därför böra accepteras även ur sistangivna synpunkt.

I det av *länsstyrelsen i Kalmar län* avgivna remissyttrandet framhålles, att såvitt länsstyrelsen kunde bedöma med utgångspunkt från de erfarenheter, länsstyrelsen vunnit rörande med rederirörelse sammanhängande problem inom Kalmar län, denna näringsgren otvivelaktigt hade vissa svårigheter att brottas med i nuvarande läge. Det måste för den skull enligt länsstyrelsens mening hälsas med tillfredsställelse, att företagsbeskattningskommittén till närmare omprövning upptagit frågan om en viss uppmjukning av beskattningsreglerna i vad avsåg köpeskillingar för avyttrade fartyg. Självfallet kunde betänkligheter av principiell innebörd resas mot att avsteg från gällande beskattningsbestämmelser skulle göras för viss näringsgren. Det syntes länsstyrelsen icke uteslutet, att jämväl andra näringsidkare skulle med visst berättigande kunna åberopa rådande förhållanden för att komma i åtnjutande av skattelättnad i en eller annan form. Länsstyrelsen saknade anledning att i detta sammanhang ingå på denna fråga, men länsstyrelsen ville dock fästa uppmärksamheten vid att de starkt ökade anskaffningskostnaderna beträffande olika slag av rörelseinventarier, exempelvis inom lastbilstransportväsendet, mången gång torde medföra svårigheter för vederbörande näringsutövare att driva sin rörelse med skälig lönsamhet.

Länsstyrelsen, som erinrat om att kommittén i sitt nu framlagda förslag upptagit en anordning med bankgaranti i syfte att säkerställa det allmänna mot skatteförluster, uttalar som sin mening att det kunde ifrågasättas huruvida icke svårigheter i vissa fall skulle kunna uppstå för de skattskyldiga, när det gällde att anskaffa av bank godtagbar säkerhet för en dylik garanti.

Med hänsyn till de av kommittén till stöd för förslaget på denna punkt anförda skäl ansåg sig länsstyrelsen emellertid icke böra motsätta sig det samma .

*Länsstyrelsen i Malmöhus län* framhåller, att de föreslagna provisoriska bestämmelserna syntes erbjuda tillräckliga garantier för att uppskovet med beskattningen av vinster, uppkomna vid fartygsförsäljningar, icke föranledde någon skatteförlust för det allmänna. Förslaget om bankgaranti innebar en nyhet inom skattelagstiftningen. Anordningen torde icke föranleda praktiska svårigheter under förutsättning att lämplig form för garantins utfärdande avtalades med affärsbankerna.

Sedan *Sveriges redareförening* uttryckt sin tillfredsställelse över att kommittén framlagt förslag till lösning av denna för den svenska sjöfartsnäringsen i dess helhet och särskilt för de mindre och medelstora rederierna betydelsefulla fråga, anför föreningen bl. a. följande. Syftet med den ifrågasatta garantiförbindelsen var, att det allmänna skulle erhålla garantier mot skatteförluster i sådana fall, då de medel, som genom skatteuppskovet ställdes till den skattskyldiges förfogande, icke användes för avsett ändamål. I sak hade föreningen ej något att erinra häremot. Uppmärksammas borde emellertid att en dylik bankgaranti, såsom kommittén även påpekat, komme att åsamka den skattskyldige för år räknat en extra kostnad av en procent av garantibeloppet. Denna merutgift kunde i många fall bli ganska kännbar för den skattskyldige och medförde i varje fall, att den skattskyldige fick till sitt förfogande ett mindre belopp för anskaffning av ett ersättningsfartyg. Med nuvarande höga fartygspriser och rådande kreditrestriktioner var det för den skattskyldige angeläget att med egna medel kunna finansiera så stor del som möjligt av anskaffningskostnaden för det nya fartyget. Enligt föreningens mening borde det allmänna kunna erhålla en lika god säkerhet för det ifrågavarande skattebeloppet, om den skattskyldige medgavs rätt att förfara på följande sätt. Nämda belopp insattes å ett i svensk bank spärrat konto. Till banken skulle den skattskyldige giva den uttryckliga förklaringen, att beloppet ej fick användas för annat ändamål än det nu avsedda. Bankens bevis om insättning på det spärrade kontot enligt formulär godkänt av riksskattenämnden tillställdes samma myndighet som garantiförbindelsen och med detta bevis förfors på samma sätt som med nämnda förbindelse. Med en dylik anordning besparades den skattskyldige merkostnaden för bankgarantin och kunde i följd härav använda hela räntan av de insatta medlen för det avsedda ändamålet. En avsättning av medlen på nu antytt sätt borde icke utgöra hinder för den skattskyldige att, liksom då bankgaranti lämnats, frigöra medel från spärrkontot för erläggande av dellikvider för fartyg under byggnad eller för anskaffning av nytt fartyg. Då den skattskyldige bäst kunde bedöma, vilkendera av nämnda metoder som var för honom mest lämplig, borde den skattskyldige äga välja mellan att som säkerhet för det ifrågavarande skattebeloppet lämna av svensk bank utfärdad garantiförbindelse eller av sådan bank utfärdat bevis om insättning å spärrkontot.

I det av *Skånes handelskammare* avgivna remissyttrandet framhålles, att även om det föreslagna kravet på bankgarantiförbindelse, motsvarande halva det avsedda beloppet, medförde vissa kostnader för företagen, en sådan anordning syntes ur de skattskyldigas synpunkt vara att föredraga framför det andra tänkbara alternativet, d. v. s. ett åläggande att låta det mot garantin svarande beloppet inestå å spärrkonto i riksbanken. Handelskammaren ifrågasatte, huruvida icke den skattskyldige borde kunna medgivas att i stället för bankgaranti ställa annan säkerhet, som kunde av vederbörande länsstyrelse godtagas, exempelvis statsobligationer, fastighetsinteckning eller fartygsinteckning.

*Handelskammaren i Gävle* anser sig böra understryka vikten av att de föreslagna bestämmelserna utan onödigt dröjsmål genomfördes. Särskilt vad de s. k. enbåtsrederierna beträffade, var det önskvärt att omoderna och oräntabla fartyg kunde försäljas till utlandet, innan priserna på gammalt tonnage nedgått alltför mycket, så att en ekonomisk grundval skapades för vederbörande rederiers ersättningsanskaffning av nytt räntabelt tonnage. En förnyelse av tonnaget i så snabb takt, som förhållandena medgav, framstod som oavvislig med hänsyn till den överhandtagande konkurrensen i östersjö- och nordsjöfart från särskilt tysk och nederländsk sida, vad det mindre och medelstora tonnaget beträffade. Genom de föreslagna bestämmelserna torde ersättningsanskaffningen komma att stimuleras i högre grad än vad som skulle bli fallet om de till investeringsfonder avsatta medien insatts på spärrkonto i riksbanken. Fördelarna för den skattskyldige skulle bli ännu mera framträdande i de fall, då en bank fann sig kunna godtaga annan säkerhet för sin garantiutfästelse än köpeskillingen, enär köpeskillingen i så fall skulle kunna användas i den skattskyldiges rörelse med därav följande möjligheter till ökad nettoavkastning.

*Smålands och Blekinge handelskammare* framhåller, att enligt förslaget ägde skattskyldig njuta avdrag med belopp, som av årsvinsten avsatts till särskild investeringsfond för ersättande av avyttrat fartyg. Enligt handelskammarens uppfattning borde emellertid till investeringsfond avsatta belopp kunna disponeras icke blott för ersättande av fartyg utan även för om- och tillbyggnad av sådana fartyg, som den skattskyldige redan ägde. Fler-talet av de mindre och medelstora rederiernas fartyg var gamla och omoderna. Därest ett fartyg avyttrades, kunde det ofta vara fördelaktigt att icke ersätta detsamma genom nyanskaffning utan i stället till- eller ombygga och i samband därmed modernisera något eller några av de äldre fartygen. Genom ett sådant förfarande syntes lika goda möjligheter förefinnas att bibehålla eller t. o. m. utöka ett rederis kapacitet som genom anskaffande av ett helt nytt fartyg.

I anledning av den ifrågasatta garantiförbindelsen av svensk bank, enligt vilken banken förklarar sig svara för den kvarstående eller tillkommande skatt, som den skattskyldige kan ha att erlægga för beskattningsår då fondmedel återföres till beskattning, framhåller handelskammaren att anordningen medförde en ny förmånsrättsställning för skatteskuld, till vilken handelskammaren ställde sig mycket tveksam.

*Sveriges fiskares riksförbund* uttalar som sin mening, att kommitténs förslag syntes förbundet väl motiverat och innebära lättnader som kunde bli av betydelse för fiskets framtida utveckling och rationalisering. Riksförbundet hemställde dock att förslaget kompletterades med en bestämmelse om att den yrkesfiskare, som på grund av ålder eller annat godtagbart skäl överlät sitt fartyg eller sin del däri och samtidigt upphörde med sitt yrkesmässiga fiske, skulle äga rätt att successivt uttaga sina inestående medel under en tidrymd av exempelvis fem år. Detta förslag kunde motiveras med att ifrågavarande medel vanligtvis utgjorde vederbörande fiskares besparingar och därför kunde betraktas såsom en form av pensionsförsäkring.

Riksförbundet hänvisar även till det yttrande, som avlämnats av *Svenska västkustfiskarnas centralförbund*. I detta yttrande framhålles, att kommittéförslaget var betydelsefullt icke minst med hänsyn till att investeringsfond fick användas för inköp av begagnat fartyg. Det var nämligen ett normalt förhållande att fiskebåtar vid stigande ålder överflyttades till mindre krävande fiskegrenar eller avyttrades till andra fiskedistrikt. I samband därmed framhålles följande.

Såsom har framgått av det ovanstående sker i samband med ett fiskelags övertagande av begagnad båt ofta att ny motor insättes. Även om båten övertagits från ett fiskelag och motorn köpts från tillverkare eller varv, rör det sig ju här om en anskaffning av båt med motor. Vi finna det rimligt, att i sådant fall en investeringsfond får tagas i anspråk icke endast för själva båten utan också för den i samband med båtbytet företagna motorinstallationen.

Slutligen må här omnämnas att *Svenska bankföreningen* i avgivet remissyttrande framhållit att föreningen särskilt prövat förslaget i vad avsåg bankgarantier såsom säkerhet för skatteinbetalning och att föreningen icke hade någon erinran att göra mot kommitténs förslag.

#### IV. Departementschefen.

Det kan självfallet, såsom tidigare i olika sammanhang framhållits, resas invändningar mot regler, som innebär att en viss näringsgren i beskattningshänseende behandlas enligt speciella regler. Det kan icke bestridas, att företagsbeskattningskommitténs ifrågavarande förslag i viss mån innebär detta.

Såsom kommittén framhållit har emellertid redan tidigare i lagstiftningen vissa avsteg från beskattningsprinciperna gjorts beträffande rederinringen, nämligen med hänsyn till de speciella förhållanden som i vissa avseenden föreligger för denna näringsgren. Förutom en stark konjunkturkänslighet gäller otvivelaktigt, att rederierna arbetar med, relativt sett, särskilt kapitalkrävande inventarier och så gott som genomgående utan sådana tillgångar av varulagers natur, varå konsolideringsnedskrivningar kan göras. Kommittén har lämnat ett exempel på särregler inom beskattningsområdet som gäller fartyg. Det kan även erinras om att statsmakterna under det senaste kriget genom särskild tidsbegränsad lagstiftning medgav anstånd

ända upp till tio år med beskattningen av vinst vid fartygsförsäljning för att därigenom underlätta ersättningsanskaffning.

Såsom av det förut sagda framgår är läget vidare det, att det mindre och medelstora tonnaget under senare år minskats och starkt föråldrats. Det föreligger ett uppenbart behov av förnyelse samtidigt som de nuvarande skattereglerna, i förening med de långa leveranstiderna för nybeställda fartyg, är ägnade att i viss omfattning försvåra ersättningsanskaffningar. Enligt lämnade uppgifter råder f. n. även en viss speciell efterfrågan från utlandet på secondhandtonnage. Ett utnyttjande av den avyttringsmöjlighet som sålunda öppnas bör befrämjas från det allmännas sida eftersom förutsättningar därigenom skapas för de önskvärda ersättningsanskaffningarna. Det bör i detta sammanhang även erinras om det starka intresse för det mindre och medelstora tonnagets bevarande och förnyelse, för vilket — såsom kammarrätten erinrat om — militära myndigheter och riksnämnden för ekonomisk försvarsberedskap i tidigare sammanhang givit uttryck.

Bedömes kommitténs förslag ur rent skattemässig synpunkt, bör även understrykas att förslaget till sin egentliga natur icke innebär skattelindring, utan allenast en möjlighet att bevara obeskattade vinstmedel för en omedelbar avskrivning någon tid senare å ett nyanskaffat fartyg. Rederiet får framdeles ett motsvarande mindre avskrivningsunderlag, vilket visar att den förmån, varom här är tal, inskränker sig till ett avsteg från principen om beskattningsårets slutenhet.

Samtliga remissinstanser har givit förslaget sin anslutning. Av skäl jag nyss anfört anser jag mig även för egen del kunna biträda detsamma.

Kommittén har förordat en generell utformning av bestämmelserna. Med hänsyn till det speciella intresset av att det mindre och medelstora tonnaget vidmakthålles och förnyas skulle kunna göras gällande, att reglerna borde så utformas att allenast anskaffningen av sådant tonnage skattemässigt underlättades. Regler av dylik innebörd skulle emellertid komplicera tillämpningen. Därtill kommer, såsom kommittén påpekat, att samma principiella beskattningsproblem föreligger för hela sjöfartsnäringen, varför det icke vore sakligt motiverat med en sådan begränsning. Kammarrätten, som ägnat denna fråga särskild uppmärksamhet, har även förordat en generell avfattning av bestämmelserna. Kammarrätten har emellertid, utan att framlägga något förslag i ämnet, därjämte antytt att av försvarspolitiska skäl ytterligare uppmjukningar i skattereglerna i syfte att stimulera anskaffning av mindre och medelstort tonnage kunde övervägas.

För egen del biträder jag förslaget om de föreslagna bestämmelsernas generella avfattning. Frågan om främjande speciellt av anskaffningen av mindre och medelstort tonnage synes knappast vara av natur att böra lösas genom åtgärder på beskattningsplanet. Denna fråga är f. ö. under utredning genom sakkunniga inom handelsdepartementet.

Vad jag i det föregående återgivit från kommitténs framställning föranleder icke några erinringar från min sida. I anledning av vissa remissinstansers uttalanden får jag emellertid anföra följande.

En bestämd förutsättning för förslaget genomförande är att garantier erhålles för att den skatt verkligen erlägges, som påföres fysisk eller juridisk person vilken verkställt fondavsättning men icke anskaffar något nytt fartyg inom anståndstiden. Reglerna får inte så utformas att de kan användas för manipulationer i syfte att uppnå obehöriga skattelättnader. Kommittén har löst frågan genom kravet på bankgaranti. Detta innebär en intressant nyhet i skattelagstiftningen, ägnad att på ett ur de skattskyldigas synpunkt smidigt sätt tillgodose det allmännas säkerhetskrav. Gentemot vad kommerskollegium härutinnan anfört vill jag som min mening uttala, att kravet på en bankgaranti ingalunda kan anses som en betungande föreskrift varken i och för sig eller, än mindre, i förhållande till den förmån som här erbjuds. Även i ett annat remissyttrande har ifrågasatts huruvida icke svårigheter i vissa fall kunde uppstå för de skattskyldiga, när det gällde att anskaffa av bank godtagbar säkerhet för en dylik garanti. I anledning härav vill jag framhålla, att om försäljningen utgör ett led i nyanskaffningen av fartyg — och det är endast dessa fall som avses med lagstiftningen — hinder icke bör finnas att, därest annan av banken godtagbar säkerhet saknas, säkerhet för garantiförbindelsen lämnas banken sålunda att på av banken spärrat konto insättes hälften av den del av köpeskillingen, som fondavsättningen avser.

Redareföreningen, som icke har något i sak att invända mot att säkerhet ställes för ett eventuellt skattekrav, har — med tanke på att en bankgaranti åsamkade den skattskyldige viss kostnad, en procent för år av garantibeloppet — ifrågasatt, om den skattskyldige icke kunde få alternativt insätta ett mot skatten svarande belopp på spärrat konto i bank. Den skattskyldige skulle gentemot banken förplikta sig att beloppet skulle användas för erläggande av den eventuella skatten, varefter banken skulle utfärda bevis härom. Detta skulle då ersätta den av kommittén förordade bankgarantin. Med en sådan anordning skulle kostnaden för bankgaranti undvikas.

Förutom att det av redareföreningen föreslagna alternativet skulle komplicera bestämmelserna bl. a. med hänsyn till de regler som behövde uppställas för det fall då fysisk person gjort fondavsättning och avlider eller går i konkurs under anståndstiden, kan framför allt följande anföras mot förslaget. Redareföreningen har förutsatt, att jämväl i detta fall möjlighet skulle föreligga att successivt uttaga de »spärrade» medlen för erläggande av dellikvider; utan sådan möjlighet blev anordningen i huvudsak utan större värde för de skattskyldiga. Man frågar sig då huruvida banken skulle åläggas skyldighet kontrollera att uttagen verkligen användes för detta ändamål och samtidigt, för skattemyndigheternas räkning, infordra annan med »spärrkontoinsättningen» likvärdig säkerhet. En sådan skyldighet skulle svårigen kunna föreskrivas. På sin höjd kunde krävas att banken ålades meddela taxeringsmyndigheterna, när uttag gjordes. I sådant läge fick sedan ankomma på myndigheterna, att antingen införskaffa annan säkerhet för det uttagna beloppet eller ock göra en motsvarande återföring till beskattning. Därvid hade dock garantin för detta skattebeloppes erläggande försvunnit.

Det sagda visar, att den av redareföreningen förordade anordningen icke är godtagbar. Härtill kommer, att med kommitténs förslag den skattskyldige skulle under hela anståndstiden berättigas räntefritt disponera det belopp, som eljest skolat inbetalas som skatt. Denna förmån måste anses mer än väl uppväga kostnaden för bankgarantin. Till räntespörsmålet återkommer jag emellertid i ett senare sammanhang.

Skånes handelskammare har för sin del ifrågasatt, huruvida icke i stället för bankgaranti kunde få ställas säkerhet i form av exempelvis statsobligationer, fastighetsinteckning eller fartygsinteckning. Detta förslag ter sig visserligen mer genomförbart än redareföreningens, men möter även det vissa invändningar. Man skulle här ålägga taxeringsmyndigheterna att pröva värdet av erbjudna säkerheter. Detta skulle innebära en ökad arbetsbelastning och därjämte en uppgift av bankmässig karaktär, som ligger helt utanför ifrågavarande myndigheters erfarenheter. Ej heller vore det gärna möjligt att medge nedsättning i säkerheten allteftersom denna behövde tagas i anspråk för dellikvider.

Jag kan följaktligen icke heller biträda handelskammarens förslag.

Bank- och fondinspektionen har förklarat att något legalt hinder icke föreligger mot bankgarantier av den varaktighet, varom här kan bli fråga. Men jag vill understryka den av inspektionen samtidigt framhållna synpunkten, att bankerna bör förskaffa sig betryggande säkerheter.

I anledning av Smålands och Blekinge handelskammares yrkande om att till investeringsfond för fartyg avsatta medel borde få användas jämväl för till- eller ombyggnad av fartyg och icke enbart för nyanskaffning får jag anföra. Med ifrågavarande lagstiftning avses i första hand att undanröja föreliggande hinder på beskattningsplanet mot ersättningsanskaffning av fartyg. Det är från denna utgångspunkt kommittén utarbetat sitt förslag. Visserligen kan tänkas att en till- eller ombyggnad av ett äldre fartyg medför kostnader jämförbara med en ersättningsanskaffning och att en sådan till- eller ombyggnad även ur samhällets synpunkt framstår som till angelägenhetsgraden likvärdig med en ersättningsanskaffning. Men det torde kunna antagas att nyssnämnda båda förutsättningar endast mer undantagsvis samtidigt föreligger. En utvidgning av bestämmelserna på sätt handelskammaren ifrågasatt är vidare ägnad att i flera hänseenden komplicera bestämmelserna. Det bör nämligen icke ifrågakomma att medge fondmedlens användande jämväl för att täcka reparationskostnader. Då, vid klassning av fartyg eller eljest, reparationer måste antagas mången gång ske samtidigt med att en till- eller ombyggnad verkställes, uppkommer lätt problem om kostnadernas fördelning i olika hänseenden, vilka i sin tur kan föranleda skatteprocesser. Med hänsyn till konstruktionen med en bankgaranti som måste ges en i tiden något så när klar begränsning — jag hänvisar till vad bl. a. bank- och fondinspektionen anfört härom — bör alla sådana bestämmelser undvikas, vilka kan förutses föranleda meningsmotsättningar vid tillämpningen.



Av det sagda framgår att jag icke anser mig böra biträda handelskammarens förslag.

I samband härmed får jag beröra det i fiskeriorganisationernas remissyttranden framförda önskemålet, att investeringsfond skulle få användas för köp av ny motor i samband med förvärv av begagnad båt. Denna fråga ligger annorlunda till än det nyss berörda spörsmålet om möjlighet att använda investeringsfond för till- och ombyggnadsarbeten å fartyg. I nu förevarande fall sker en egentlig ersättningsanskaffning, i det en ny om än i andra hand förvärvad båt inköpes. Ersättningsanskaffningen synes, om den nya motorn förvärvas samtidigt med båten eller i allt fall under samma beskattningsår, omfatta jämväl förvärvet av motor. Detta får anses vara innebörden av de föreslagna bestämmelserna och behöver inte särskilt anges i författningstexten. Av det sagda framgår emellertid även, att om motor utbytes utan att detta äger samband med att båten byter ägare, investeringsfonden icke kan användas för avskrivning av den nya motorn.

Vad angår det av samma organisationer uttalade önskemålet, att nu ifrågavarande bestämmelser skulle tjäna jämväl det ändamålet att den, som avyttrade fiskebåt eller andel däri, ägde fördela den skattepliktiga vinsten av bålförsäljning på sådant sätt att lindring i den progressiva beskattningen erhöles, får jag framhålla, att reglerna icke bör utformas från denna synpunkt. För dessa fall får hänvisas till de nyligen utfärdade bestämmelserna om inkomstberäkning vid s. k. ackumulerad inkomst.

Slutligen må här något beröras det av Smålands och Blekinge handelskammare upptagna spörsmålet om kommittéförslaget samband med gällande bestämmelser om förmånsrätt för skatt.

Återföres fondavsättningen till beskattning, medför detta en häremot svarande ökning av den skattskyldiges inkomstskatt. I princip gäller beträffande denna som i fråga om all annan skatt, att densamma bör erläggas preliminärt under det beskattningsår då återföringen sker. I den mån så sker blir icke aktuellt att göra garantiförbindelsen gällande. Skulle den skattskyldige i dylikt fall gå i konkurs, är läget icke annorlunda än det då vilken som helst skattskyldig, som gjort inbetalning av preliminär skatt, försätts i konkurs. Har skatten, helt eller delvis, icke inbetalts preliminärt, påföres den skattskyldige kvarstående skatt i vanlig ordning. Det är först om denna icke erlægges i behörig ordning, som garantiförbindelsen skall göras gällande.

Tages garantiförbindelsen i anspråk, uppkommer en bankens fordran gentemot den skattskyldige. Med vilken förmånsrätt en sådan fordran kan i konkurs göras gällande, sammanhänger med den form för säkerhet som banken betingat sig. Har den skattskyldige ställt pant för bankgarantin i samband med att denna erhöles, alltså 7 å 8 år tidigare då fartygsförsäljningen skedde, kan detta icke rimligen motivera varken att bankens eventuella förmånsrätt skulle följa särskilda regler eller att staten eftergav sitt krav på garantins infriande. Det är ju just för att säkerställa det allmännas skattekrav, vilket genom anståndstiden blivit mer riskfyllt, som kravet på garanti måste upprätthållas.

## V. Specialmotivering till författningsförslaget och departementschefens hemställan.

Kommitténs förslag till författning i ämnet har fogats såsom *Bihang* till detta statsrådsprotokoll. Det författningsförslag, som jag avser förorda att riksdagen underställes, bygger i allt väsentligt på kommitténs förslag, men vissa överarbetningar har ägt rum inom finansdepartementet.

Kommittén har gjort vissa uttalanden i anslutning till de olika av kommittén föreslagna stadgandena. Jag skall nu behandla dessa och remissinstansernas därav föranledda påpekanden.

### 1 §.

**Kommittén.** Kommittén har förordat, att avdrag för avsättning enligt de nya bestämmelserna skulle få ske vid taxeringarna åren 1954—1956. Att bestämmelserna föreslagits gälla allenast dessa år beror dels, såsom även tidigare nämnts, därpå att det syntes kommittén lämpligt att innan kommittén föreslog eventuellt permanenta bestämmelser i hithörande hänseenden avvakta vad kommittén vid fullgörande av sitt utredningsuppdrag i jämförliga frågor kunde komma att föreslå, dels ock därpå att bestämmelserna rörande de s. k. eldsvådefonderna, som bl. a. avsåg att reglera likartade spörsmål vid förlust av fartyg, för närvarande gällde för samma tidsperiod. Över huvud taget hade kommittén strävat efter att den nya lagstiftningen i sina detaljer i största möjliga utsträckning skulle överensstämja med motsvarande bestämmelser i förordningen den 11 maj 1951 (nr 230) med provisoriska bestämmelser om särskilda investeringsfonder för ersättande av förlorade inventarier och lagertillgångar (de s. k. eldsvådefonderna).

**Remissyttrandena.** *Riksskattenämnden* har påpekat att bestämmelserna var avsedda att tillämpas såväl i bokföringspliktig som i icke bokföringspliktig verksamhet; i sistnämnda avseende var det framför allt fiskare som kom i fråga. Någon avsättning i räkenskaperna till särskild investeringsfond kunde icke påfordras för deras del. I stället syntes fondavsättning för dem få anses verkställd i och med att de vid självdeklarationen fogat föreskriven uppgift, som visade att förutsättningar fanns för bestämmelsernas tillämpning. Riksskattenämnden ifrågasatte om icke för tydlighetens skull — och bl. a. med hänsyn till innehållet i övergångsbestämmelserna — detta förhållande borde angivas i 1 § av författningstexten, varvid sålunda borde fastslås att fondavsättningen skulle göras i räkenskaperna men att beträffande icke bokföringsskyldig rörelseidkare avsättningen fick anses verkställd genom avlämnande av uppgift jämlikt 13 § i författningen. Övergångsbestämmelserna borde avse allenast rörelseidkare, som var bokföringsskyldiga. För icke bokföringsskyldiga rörelseidkare skulle däremot icke erfordras mera än ett yrkande om avdrag med bifogande av uppgift enligt 13 § samt vederbörlig garantiförbindelse.

Liknande uttalanden har gjorts av *överståthållarämbetet* och *länsstyrelsen* i *Stockholms län*.

**Departementschefen.** Vad kommittén anfört föranleder icke någon erinran från min sida. — Remissinstansernas påpekanden synes böra på så sätt iakttagas, att i 1 § stadgas en rätt till avdrag för verkställd avsättning, var-efter tillägges att bokföringspliktig skattskyldig skall ha gjort en motsvarande avsättning i räkenskaperna. Detta innebär, att den icke bokförings-skyldige allenast behöver framställa ett avdragsyrkande. Båda kategorierna skattskyldiga är, som framgår av 13 §, pliktiga vidfoga självdeklarationen i sistnämnda paragraf angiven uppgift.

Jag får i detta sammanhang tillägga följande.

Det skulle kunna övervägas att i förordningen intaga en bestämmelse om att fondavsättning icke får göras i det fall, då fartyget avyttrats till någon med vilken säljaren varit i intressegemenskap och då det kan antagas att avyttringen ägt rum i syfte att ernå en icke avsedd skattelättnad. En dylik regel skulle bli tillämplig i exempelvis det fallet, då ett fartyg sålts från ett bolag till ett annat inom samma koncern. Det säljande bolagets vinst skulle då öka med försäljningssumman, men en motsvarande fondavsättning kunde samtidigt göras. Det köpande bolaget erhöi emellertid ett ökat avskrivningsunderlag. Transaktioner av sådan art synes dock föga troliga med tanke på kravet på garantiförbindelse, för vilken ju måste ställas en motsvarande säkerhet. Kommittén eller remissmyndigheterna har inte väckt något förslag om ett dylikt prohibitivt stadgande. Även enligt min mening synes man kunna avstå från detsamma. När fråga till äventyrs uppkommer om en förlängning av den föreslagna, till tre år begränsade lagstiftningen, kan emellertid finnas anledning undersöka om något icke avsett utnyttjande av anståndsbestämmelserna förekommit.

## 2 §.

**Kommittén.** Kommittén har framhållit önskvärdheten av att garantiförbindelserna utfärdades å formulär, som fastställdes av riksskattenämnden efter samråd måhända lämpligast med Svenska bankföreningen. Något särskilt stadgande hade dock inte intagits i den föreslagna författningstexten.

**Remissyttrandena.** *Riksskattenämnden* har föreslagit, att i författningen skulle uttryckligen anges att dylikt formulär skulle fastställas av nämnden. Det syntes nämligen icke vara lämpligt att varje länsstyrelse för sig prövade frågan om hur garantiförbindelserna borde vara avfattade för att kunna godtagas. Vidare syntes det i tillämpningsföreskrifter o. dyl. vara av värde att kunna hänvisa till lagstadgat formulär.

*Överståthållarämbetet* har i sitt remissyttrande påpekat, att avsättning till investeringsfond borde begränsas till den skattepliktiga vinst, som uppkommit genom avyttring av fartyget. Detta syntes även vara kommitténs ståndpunkt, enligt vad som framgick av utredningen. Formuleringen av 2 §

första stycket i författningsförslaget syntes emellertid kunna föranleda en felaktig tolkning, då däri stadgades att avdrag icke fick överstiga »det belopp, varmed ersättning för avyttrat fartyg som utgjort tillgång för stadigvarande bruk i rörelsen, ingår i den skattepliktiga intäkten av rörelsen för beskattningsåret». Ersättning för försålda inventarier utgjorde enligt anvisningarna till 28 § kommunalskattelagen i sin helhet intäkt av rörelse, på samma sätt som försäljningssumman för varor etc. i sin helhet utgjorde intäkt av rörelse. Det var sålunda icke nettobeloppet (försäljningspris  $\cdot$  / i beskattningshänseende kvarstående värde), som avsågs. Endast för andra skattskyldiga än aktiebolag, ekonomiska föreningar, ömsesidigt försäkringsbolag eller sparbank skulle enligt undantagsbestämmelse i anvisningarna till 28 § kommunalskattelagen vid försäljning av fartyg såsom intäkt av rörelse upptagas ett annat belopp än den erhållna ersättningen. Med föreslagen lydelse av 2 § kunde sålunda, formellt sett, en skattskyldig tillhörande gruppen aktiebolag m. fl., göra gällande, att avdrag för avsättning till investeringsfond borde medgivas med hela den vid försäljningen avtalade ersättningen, vilket skulle leda till ett materiellt felaktigt resultat. Paragrafen syntes i nämnda avseende böra omformuleras så, att av ordalydelsen framgick, att avsättningen icke fick överstiga den vid beräkning av rörelse skattepliktiga vinst, som uppkommit vid försäljningen. Till jämförelse kunde erinras om stadgandet i 28 § 2 mom. andra stycket kommunalskattelagen avseende ersättning på grund av försäkring för förlust av fartyg. Om denna ersättning stadgades bl. a., att det stod »den skattskyldige fritt att upptaga densamma, i den mån den överstiger värdet av det förlorade fartyget sådant detta värde befanns efter vederbörliga avskrivningar, såsom intäkt under det beskattningsår, då den influtit . . .». En liknande begränsning syntes böra införas i den nu föreslagna lagstiftningen.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län, som varit inne på likartade tankegångar, har anfört följande. Enligt 2 § första stycket i förslaget var uppskovsrätten begränsad till de belopp, varmed ersättning för avyttrat fartyg ingick i den skattepliktiga intäkten av rörelse för beskattningsåret. Stadgandet syntes något otydligt och kunde ge anledning till missförstånd. Länsstyrelsen ansåg, att det bäst skulle överensstämma med 28 § 2 mom. kommunalskattelagen om avdragsrätten för avsättning till särskild investeringsfond för ersättande av avyttrat fartyg maximerades till det belopp, varmed den skattepliktiga vinsten å försäljningen ingick i nettointäkten av rörelsen. Det saknades nämligen anledning att ge skattskyldig bättre uppskovsmöjligheter vid frivillig försäljning av fartyg än då fartyg gått förlorat. Länsstyrelsen förordade alltså en omformulering av stadgandet. För aktiebolag och ekonomiska föreningar med bunden avskrivning borde enligt länsstyrelsens mening belopp, som fick avsättas till särskild investeringsfond, motsvara högst skillnaden mellan försäljningssumman och det taxeringsmässiga restvärdet å fartyget. För enskilda skattskyldiga med bunden avskrivning borde, i enlighet med vad kommittén hävdade, beloppet inskränkas till de återvunna värdeminskningssavdragen. För skattskyldiga med fri

avskrivning blev avdragsrätten enligt länsstyrelsens förslag i princip beroende av hur stor del av ersättningen som vid bokslutet tillfördes vinst- och förlustkontot. Särskild uppmärksamhet måste därför ägnas åt att här icke öppnades möjlighet för vederbörande att utnyttja uppskovsrätten i icke lämplig utsträckning. Ett rederi med fri avskrivning skulle kunna boka hela försäljningssumman såsom vinst utan att föra vederbörlig del därav till avskrivningsfonden. Rederiets bokföring av vinsten på försäljningen skulle då kunna medföra att icke någon omedelbar skattskyldighet inträdde. Med andra ord uttryckt skulle vinstens framtagande med förhöjt belopp föranleda uppskovsrätt för en motsvarande större avsättning samt rätt att framdeles nedskryva ersättningsfartygets värde med det större beloppet. En sådan tillämpning ansåg sig länsstyrelsen icke kunna tillstyrka. Lämpligen borde därför företag, som åtnjöt fri avskrivning, få avdrag för avsättning till investeringsfond för fartyg, icke för hela »ersättningen» utan endast för vad därav kunde betraktas som taxeringsmässig vinst, vilket förutsatte att dels utredning förebringades om det avgångna fartygets taxeringsmässiga restvärde, dels ock i bokföringen detta värde avräknades mot den uppburna försäljningssumman.

**Departementschefen.** Vad först angår formuläret till garantiförbindelse, delar jag riksskattenämndens mening att i författningstexten bör angivas, att detta skall fastställas av nämnden. Härigenom blir formulärets användande en obligatorisk förutsättning för avdragsrätt och säkerhet vinnes för en önskvärd likformighet. På riksskattenämnden får då ankomma att tillse, att formuläret erhåller en ur skilda synpunkter ändamålsenlig och juridiskt oantastlig utformning.

Ett stadgande om att riksskattenämnden har att fastställa formuläret synes alltså böra intagas i författningen. Att nämnden vid fullgörande av denna sin uppgift bör samråda med bankföreningen och eventuellt med annan sakkunskap ligger i sakens natur och behöver icke särskilt lagfästas.

Innebörden av det utav kommittén föreslagna stadgandet i 2 § första stycket, såvitt detsamma särskilt uppmärksammats av överståthållarämbetet och länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län, är den, att aktiebolags och därmed jämställd skattskyldigs fondavsättning maximeras till hela försäljningssumman, alltså utan hänsyn till hur mycket av anskaffningskostnaden som kvarstår oavskriven, medan fysisk person och därmed i beskattningshänseende likställd icke äger göra fondavsättning med mer än som motsvarar återvunna värdeminskningssavdrag. De nämnda myndigheterna har båda givit uttryck för den meningen, att när det gällde aktiebolag etc. avdraget borde maximeras till den taxeringsmässiga vinsten på försäljningen. Därvid har hänvisning gjorts till stadgandet i 28 § 2 mom. andra stycket kommunalskattelagen.

Kommitténs ståndpunkt är att se mot bakgrunden av uttalandet, att ifrågavarande bestämmelser ansetts böra i princip erhålla samma avfattning som de därmed jämförbara bestämmelserna i förordningen den 11 maj 1951,

nr 230, om de s. k. eldsvådefonderna. För kommitténs förslag talar jämväl praktiska skäl. Företag med fri avskrivningsrätt har icke haft någon skyldighet att individualisera gjorda avskrivningar till sina olika tillgångar. För ett sådant företag med mer än ett fartyg får man alltså räkna med att den situationen föreligger, att den skattemässiga vinsten på försäljningen av ett fartyg merendels icke går att fastställa. Ett påstående från företags sida, att på just det sålda fartyget belöpte under tidigare år gjorda avskrivningar skulle därför få godtagas, därest man icke införde i tillämpningen komplicerade bestämmelser om någon speciell form av fördelning i efterhand av under gångna år gjorda avskrivningar. Då fråga blott är om ett klart tidsbegränsat skatteansånd, anser jag mig böra biträda kommitténs förslag. En konsekvens härav blir dock, som påpekats, att aktiebolagen under vissa omständigheter kan erhålla något större möjligheter till fondavsättning än fysiska personer.

### 3 §.

**Kommittén.** Kommittén har uttalat, att en fondavsättning enligt 1 § var att anse som ett motkonto mot fartyg, som den skattskyldige hade under byggnad. Avdrag för nedskrivning å fartygskontrakt syntes därför icke böra medgivas med mindre en nedskrivning som kunde godkännas översteg fondavsättningen och då endast med överskjutande belopp. Kommittén hade övervägt bestämmelser av innebörd att fondmedel skulle få användas för nedskrivning av fartygskontrakt men hade icke funnit sig böra förorda dylika bestämmelser, vilka skulle komplicera tillämpningen av den föreslagna lagstiftningen.

**Remissyttrandena.** *Redareföreningen* har påpekat, att i kommitténs motivering till 3 § anförts, att den fondavsättning, som gjordes enligt 1 §, var att anse som ett motkonto mot fartyg, som den skattskyldige »har under byggnad». I författningsbestämmelsen däremot talades om »leverans av fartyg enligt ej fullgjorda köpekontrakt». Dessa båda uttryckssätt korresponderade ej mot varandra. Fartyg under byggnad innebar, att arbetet med detsamma var igångsatt; ett leveranskontrakt om ett nytt fartyg kunde vara tecknat utan att själva bygget ännu kommit i gång. Det kunde även förhålla sig så, att ett redan färdigt fartyg inköptes såsom ersättning för det avytttrade, medan anskaffningen av det förstnämnda fartyget ägt rum först under ett senare år än då försäljningen gjordes. I nu berörda avseende erfordrades ett förtydligande rörande stadgandets rätta innebörd.

Även i ett annat avseende tarvades en närmare förklaring till 3 §. Ordalysen i paragrafen syntes ge vid handen att om en skattskyldig redan före avyttringen av ett fartyg tecknat leveranskontrakt om ett nytt fartyg och efter avyttringen tecknat ytterligare ett sådant kontrakt, den skattskyldige ej skulle äga rätt att göra avdrag för nedskrivning å någotdera kontraktet. Detsamma syntes bli fallet, om såväl ett nybyggnadskontrakt tecknats som

ett secondhandfartyg inköpts. Föreningen ansåg det ej vara rimligt, att en skattskyldig, som gjort fondavsättning av ifrågavarande natur, skulle försättas i ett sämre läge än om sådan avsättning ej gjorts i fråga om avdrag för nedskrivning å ett leveranskontrakt, som tecknats utan samband med avyttring av ett fartyg. I nu berörda avseende fann föreningen en sådan ändring höra vidtagas i 3 §, att skattskyldig, även om denne gjort fondavsättning för vinst å ett avyttrat fartyg, förklarades berättigad göra avdrag för nedskrivning å leveranskontrakt angående annat fartyg än det, som tecknats för ersättande av det avyttrade fartyget.

**Departementschefen.** Den tanke, som ligger bakom kommitténs föreslagna stadgande i 3 §, är att avdrag icke skall på en gång medges för avsättning till investeringsfond för fartyg och för nedskrivning på kontrakt rörande beställning av ett ersättningsfartyg. Denna principiella uppfattning synes väl grundad.

I 6 § har upptagits ett stadgande av innehåll, att återföring av fondmedel till beskattning skall ske om fartyg anskaffats under det år då avsättningen gjordes eller senare utan att fonden tagits i anspråk. Jag återkommer senare till motiven för detta stadgande och vill nu blott konstatera, att regeln alltså bör vara att till fartygsfond avsatta medel skall användas för avskrivning av fartyg som anskaffats under försäljningsåret eller av det första fartyg som därefter anskaffats. I den mån detta underlåtit bör en tvångsvis återföring till beskattning av fondmedlen eller vederbörlig del därav ske. Följaktligen bör skattemässigt icke få göras gällande, att först en till senare tidpunkt planerad anskaffning skall anses som den egentliga ersättningsanskaffningen vid vilken fartygsfonden skall användas.

Har ett rederi tidigare gjort vissa nedskrivningar på leveranskontrakt, inverkar — sådant kommittéförslaget utformats — detta icke på storleken av fondavsättningen. Men har väl en fondavsättning gjorts, får så länge densamma består ytterligare avdrag för kontraktsnedskrivningar ej göras, förrän sammanlagda beloppet av dylika avdrag som för ett visst beskattningsår kan medgivas överstiger den förhandenvarande fondavsättningen. När så inträffar, kan avdrag för kontraktsnedskrivning medges men blott med det överskjutande beloppet.

Denna regel är konsekvensen av en även enligt min mening riktig princip. Härav följer visserligen att de större rederier, som huvudsakligen beröres av regeln, får en i viss mån reducerad nytta av de nya anståndsmöjligheterna. För dem kan alltså i vissa extrema fall det läget uppstå, att de har att välja mellan avdrag för fondavsättning och ytterligare kontraktsavdrag. Det må erinras om att ersättningsanskaffningen för dessa större rederier ingalunda är ur beskattningssynpunkt samma problem som för de mindre rederierna; det är främst hänsynen till de sistnämnda som motiverat ifrågavarande lagstiftningsförslag.

Jag finner sålunda icke att vad redareföreningen anfört bör föranleda någon ändring i 3 § av författningsförslaget.

## 4 §.

**Kommittén.** Beträffande det i första stycket av 4 § upptagna stadgandet framhåller kommittén, att man med hänsyn till önskemålet att föryngra tonnaget möjligen kunde ifrågasätta att stadga, att fondmedlen endast fick användas för avskrivning å ett nybyggt fartyg. Kommittén hade emellertid icke ansett sig böra föreslå sådana bestämmelser.

Kommittén anför vidare, att i andra stycket av 4 § hade föreskrivits, att om skattskyldig under det år, då försäljning skedde, anskaffat annat fartyg — oavsett om detta skedde före eller efter försäljningen — vinsten skulle i första hand användas för avskrivning av sådant fartyg. Endast om försäljningssumman översteg köpeskillingen för det nyanskaffade fartyget fick avsättning till investeringsfond enligt denna förordning ske med belopp motsvarande överskjutande del av vinsten (jämför även 6 § första stycket). Denna bestämmelse hade betydelse för skattskyldiga, vilka icke medgivits rätt till fri avskrivning, och den innebar att även dylika skattskyldiga fick lagstadgad rätt att i förevarande sammanhang tillämpa den s. k. nettometoden, d. v. s. vinster å försålda fartyg fick användas för avskrivning av under samma år anskaffade fartyg. Bestämmelsen innebar även, att om ett partrederi eller annat enkelt bolag försålde ett fartyg, en viss delägare fick utnyttja sin andel av vinsten för avskrivning å annat av honom förvärvat fartyg. Lagstiftningen i fråga åsyftade främst att förhindra att försäljningsvinsten å ett fartyg framtogs till beskattning på grund av att den skattskyldige saknade avskrivningsunderlag. Om ett nytt fartyg anskaffades, saknades anledning medge rätt till fondavsättning; den skattskyldiges fartygsbestånd hade i sådant fall icke minskat under året.

**Departementschefen.** Kommitténs nu återgivna uttalanden har ej mött erinringar i remissyttrandena. Ej heller har jag för egen del något att invända mot det anförda.

## 5 och 6 §§.

**Kommittén.** Beträffande 5 § framhåller kommittén, att bestämmelsen där innebar att den skattskyldige det år, då fondmedlen användes för avskrivning av nyanskaffat fartyg, icke skulle vid taxeringen åtnjuta avdrag för denna avskrivning. Avdraget erhöles redan det år fondavsättningen gjordes. Tillgången skulle dock anses avskriven i beskattningsavseende.

Vad härefter angår bestämmelserna i 6 § första stycket framhålles, att dessa innebar att den skattskyldige skulle taga fonden i anspråk för sitt ändamål så snart ett nytt fartyg anskaffats. Därest så icke skedde, skulle den del av fondavsättningen, som svarade mot köpeskillingen för det nyanskaffade fartyget, återföras till beskattning.

I andra stycket stadgades, att om nytt fartyg icke anskaffades, fondmedlen skulle återföras till beskattning efter sex år. Denna tidsrymd hade satts för att få överensstämmelse med bestämmelserna rörande de s. k. eldsvådefonderna och med hänsyn till att de längsta kontraktstiderna för fartyg



f. n. torde uppgå till 5 å 6 år. Vilken gräns som än sattes måste sådana fall inträffa, då fartyg levererades efter den tidpunkt när fondmedel kunnat användas för avskrivning av detsamma. Kommittén hade övervägt att öppna möjlighet till dispens i sådana fall, där fartygsleveranser fördröjts av orsaker, varöver den skattskyldige icke kunnat råda. Med hänsyn till svårigheterna att avgöra när dylika fall förelåg och med hänsyn till att den skattskyldige, därest han i tid planerade fartygsanskaffningen, hade möjlighet erhålla fartyget inom sex år, hade något förslag till dispensförfarande icke framlagts. För det mindre och medelstora tonnaget var tidsfristen mer än tillräcklig.

I detta sammanhang må erinras om ett av kommittén tidigare gjort uttalande, enligt vilket det skulle ur flera synpunkter kunna göras gällande att den skattskyldige, i de fall då fondavsättning återfördes till beskattning, skulle ha att erlægga även en viss å fondavsättningen beräknad ränta. För att icke komplicera lagstiftningens tillämpning hade kommittén emellertid ansett sig kunna avstå från en dylik ränteföreskrift.

**Remissyttrandena.** I avseende å det av kommittén föreslagna stadgandet i 6 § har *Smålands och Blekinge handelskammare* anfört, att förslaget, som innebar att till investeringsfond avsatta medel måste disponeras vid första nyanskaffning, stred mot de bestämmelser, som hittills gällt för ianspråktagande av investeringsfonder. Den skattskyldige hade — då fråga var om andra investeringsfonder — haft frihet att inom ett i förväg bestämt antal år välja det år, som han funnit lämpligast för ianspråktagande av fonden. Enligt handelskammarens uppfattning borde ur såväl beskattnings- som taxeringssynpunkter enhetlighet eftersträvas i fråga om reglerna angående investeringsfonders ianspråktagande.

Frågan om behövligheten av en ränteklausul har uppmärksamrats i ett par remissyttranden. Sålunda anför *rikskattenämnden*, under omnämnande att kommittén icke föreslagit någon ränteberäkning i samband med återföring till beskattning av avsatta medel, följande. Om en ytterligare utvidgning av lagstiftningen om investeringsfonder nu skulle ske, syntes de principer som förut gällt på detta område, alltjämt böra följas, om icke särskilda skäl fanns för att frånga dem. Ränteberäkning i samband med återföring av fondmedel till beskattning hade varit en genomgående regel i bestämmelserna om investeringsfonder och gällde t. o. m. beträffande de s. k. eldsvådefonderna. Det fanns då icke något skäl att utelämna en sådan regel här. Riksskattenämnden föreslog därför, att bestämmelserna i 6 och 7 §§ kompletterades med en föreskrift att till det återförda beloppet skulle läggas ränta, beräknad för det antal taxeringsår, som förflutit efter det, då avdraget för avsättningen skett, till och med det då beloppet taxerades. Med hänsyn till att den skattskyldige haft att vidkännas avgift för bankgarantin med en procent av garantibeloppet, torde räntesatsen i dessa fall böra bestämmas förslagsvis till 2 procent.

Jämväl *överståthållarämbetet* och *länsstyrelsen i Stockholms län* har som sin mening uttalat, att en räntebestämmelse borde intagas i författningen.

**Departementschefen.** Vad kommittén anfört beträffande det i 5 § upptagna stadgandet, innefattar allenast en redogörelse för en bestämmelse som självfallet bör intagas i förordningen.

Beträffande bestämmelserna i 6 § får jag anföra följande.

I andra stycket återfinns huvudregeln om när fartygsfond skall återföras till beskattning. Regeln innebär en längsta anståndstid av sex år. Det är samma tidsrymd som angivits i den jämförbara förordningen om de s. k. eldsvådefonderna. Det synes, som kommittén funnit, med hänsyn härtill och till gällande leveranstider för fartyg försvarligt, att även i förevarande sammanhang medge en så lång anståndstid som sex år.

Vid en lagstiftning sådan som den nu ifrågavarande, vilken innebär att en viss näringsgren tillerkännes speciella förmåner, ter det sig särskilt angeläget förebygga, att bestämmelserna så utformas att de kan utnyttjas för icke avsedda skattelättnader. För företag, som kontinuerligt avyttrar äldre och mindre ändamålsenliga fartyg samt anskaffar nytt tonnage, skulle ifrågavarande bestämmelser — om man underlät föreskriva att fondmedel skulle, vid risk av beskattning, användas så snart nytt tonnage tillförts rederiet — kunna utnyttjas så att nya fondavsättningar ständigt gjordes samtidigt som de vid olika tider avsatta fondmedlen utnyttjades först vid respektive anståndstiders slut. Det är detta som ligger bakom kommitténs i 6 § första stycket upptagna regel, som t. o. m. föreskriver att fond skall användas för avskrivning å fartyg, som anskaffats före försäljningen men under samma beskattningsår.

Kommitténs förslag i denna del bör enligt min mening godtagas. Det sagda innebär att det av Smålands och Blekinge handelskammare framställda önskemålet icke kan efterkommas.

Jag kan däremot icke dela kommitténs mening, att man med hänsyn till önskemålet att icke komplicera lagstiftningens tillämpning bör underlåta att ge en föreskrift om ränteberäkning vid återföring till beskattning. Utan en sådan föreskrift fick man räkna med att fondavsättningar gjordes jämväl av den, som icke ens vid försäljningstillfället hade någon som helst avsikt att göra någon ersättningsanskaffning. Vederbörande skulle då räntefritt kunna tillgodogöra sig en sjuårig skattecredit utan annan kostnad än den för bankgarantin.

En räntebestämmelse synes böra utformas i huvudsaklig överensstämmelse med motsvarande regler i övrig investeringsfondslagstiftning. Detta innebär, att någon ränta ej ifrågakommer när fonden användes för fartygsanskaffning inom anståndstiden. Återföres däremot medel till beskattning enligt bestämmelsen i 6 eller 7 §, skall till det återförda beloppet läggas en beräknad ränta. Den verkliga ränta, som den skattskyldige sålunda får att betala, blir den merskatt som föranledes av tillägget. Teoretiskt borde räntetillägget beräknas blott på den hälft av fondbeloppet, som i förevarande sammanhang antages motsvara skatten. Riksskattenämnden har föreslagit, att tillägget skall beräknas efter två procent för år å hela fondavsättningen; detta motsvarar alltså fyra procent på skattebeloppet. Om sedan skatten på

tillägget antages motsvara 50 procent, blir den effektiva räntan två procent på skattebeloppet. Att riksskattenämnden stannat vid den nyssnämnda procentsatsen, sammanhänger med att bankgarantin kräver en kostnad av en procent för år å garantibeloppet.

Den av riksskattenämnden föreslagna beräkningen av rätetillägget synes godtagbar. Jag förordar alltså, att 6 och 7 §§ kompletteras i enlighet härmed.

#### 7 §.

**Kommittén.** Kommittén framhåller, att bestämmelsen i första stycket av 7 § avsåg, såsom tidigare framhållits, även handels- och kommanditbolag. Om dylika bolag upplöstes, skulle fondmedlen återföras till beskattning. Upplöstes bolaget därför att lotter eller andelar samlats på en hand, borde den siste andelsägaren, därest han fortsatte bolagets rörelse, kunna övertaga bolagets fondavsättning. Garantibeviset skulle då omskrivas att avse den fysiska personen. Uttryckliga lagbestämmelser härom syntes knappast erforderliga. Om ett enkelt bolagsförhållande upplöstes, förelåg ingen skyldighet att återföra fondavsättning, när det var delägarna och icke bolaget som gjort avsättningen.

Om en fysisk person, som gjort fondavsättning, avled, övergick fondavsättningen och de förpliktelser, som följde med densamma, automatiskt på dödsboet, enligt vad kommittén därefter framhållit. Detsamma syntes gälla i fråga om garantin. Fondmedlen borde emellertid återföras till beskattning senast det år dödsboet skiftades. Särskilda bestämmelser härom hade intagits i fjärde stycket av 7 §.

**Remissyttrandena.** Riksskattenämnden har beträffande fondavsättningar, som gjorts av fysiska personer, som sin mening uttalat att nämnden fann det lämpligt att en återföring till beskattning skedde senast under det beskattningsår, varunder dödsboet efter den skattskyldige skiftats. Bestämmelsen torde dock få anses åsyfta endast definitiva skiften, icke partiella sådana. Bankgarantin borde tydligen gälla även beträffande den skatteskuld, som i detta sammanhang kunde komma att åvila den skattskyldiges dödsbo och detta oavsett om dödsboet skiftats eller ej. En bestämmelse härom borde intagas i det formulär till garantiförbindelse, som avsågs skola fastställas av riksskattenämnden.

**Departementschefen.** Kommittén har i ett tidigare sammanhang anført — jag har tidigare återgivit detta uttalande — att då det gällde fysisk person, aktiebolag eller ekonomisk förening, det var utan vidare klart att bankgarantin skulle avse den fysiska personens, bolagets eller föreningens skatt.

Kommittén har nu ytterligare framhållit, att om den fysiska personen avled, hans dödsbo automatiskt inträdde i den avlidnes ställe på så sätt att fondavsättningen övergick på och garantiförbindelsen gällde för dödsboet. Detta synes även enligt min mening vara riktigt; någon uttrycklig bestäm-

melse härom i förordningen torde icke vara erforderlig. Det synes emellertid lämpligt, att i det formulär till garantiförbindelse, som riksskattenämnden skulle fastställa, en erinran om bestämmelsernas innebörd intages.

Likaså synes böra godtagas kommitténs förslag om att återföring till beskattning skall ske under det beskattningsår, då dödsbo skiftas. Därvid bör avses det slutliga skiftet. Dessa fall får särskilt observeras av taxeringsmyndigheterna.

Enligt kommittén skulle vidare, då fondavsättning göres av handels- eller kommanditbolag, den av bolaget överlämnade bankgarantin gälla bolagets delägare vid den tidpunkt, då återföring till beskattning sker. Även detta måste anses vara en riktig konstruktion av bestämmelserna. I formuläret till garantiförbindelse bör nämnda förhållande klart anges. Hos den garanti-lämnande banken får handels- eller kommanditbolaget alltså ställa en säkerhet, som gäller även för det fall, då bolagets delägare vid garantiförbindelsens eventuella infriande är andra personer än de som var delägare då bankgarantin erhöles.

Bestämmelserna i 7 § första stycket skall självfallet, som kommittén framhållit, även gälla handels- och kommanditbolag. En viss omredigering av stadgandet bör med tanke härpå göras.

Att även i 7 § en bestämmelse om ränteberäkning vid återföring till beskattning av fondmedel bör införas, framgår av vad jag förut framhållit.

#### *Övergångsbestämmelserna.*

Beträffande övergångsbestämmelserna må här understrykas, att desamma av kommittén föreslagits så utformade att förordningen blir tillämplig redan vid 1954 års taxering. Kommittén uttalar i anslutning härtill att en särskild anledning till att kommittéförslaget nu framlagts var de möjligheter, som enligt uppgift i dagens läge fanns i fråga om försäljning till utlandet av äldre tonnage. Det syntes kommittén angeläget att dessa möjligheter kunde utnyttjas jämväl under beskattningsåret 1953.

Det framgår av vad jag tidigare anfört, att jag biträder förslaget om bestämmelsernas tillämplighet jämväl på förhållandena under beskattningsåret 1953. Vad i övergångsbestämmelserna säges om godkännande av förklaring av den skattskyldige om fondöverföring skall gälla allenast bokföringsskyldiga rörelseidkare. Såsom av riksskattenämndens förut återgivna uttalande framgår, skall av icke bokföringsskyldiga rörelseidkare ej krävas mer än ett yrkande om avdrag med bifogande av uppgift enligt 13 § samt vederbörlig garantiförbindelse.

Det kan tilläggas, att konsekvensen av övergångsbestämmelserna i jämförelse med stadgandet i 4 § blir, att om fartyg försålts och nytt fartyg anskaffats under år 1953, den s. k. nettometoden blir i förevarande hänseende tillämplig för skattskyldiga utan fri avskrivningsrätt även under beskattningsåret 1953.

Slutligen må här nämnas, att en del jämkningar av i huvudsak formell natur gjorts i det av kommittén framlagda författningsförslaget.

Några beräkningar av den inverkan på skatteunderlaget, som skulle följa av ett genomförande av kommitténs förslag, har icke verkställts. Det ligger emellertid i sakens natur, att denna inverkan av olika skäl icke kan bli särskilt betydande. Till en början torde antalet fall, då försäljning av fartyg sker, vara ganska begränsat. Vidare kan antagas att flertalet av de försäljningar, som under förordningens tillämplighetstid kan komma att göras och som föranleder fondavsättningar, icke skulle ha kommit till stånd, där-  
est ifrågavarande lagstiftning ej genomförts.

I enlighet med vad i det föregående anförts har inom finansdepartementet upprättats förslag till *förordning med provisoriska bestämmelser om särskild investeringsfond för ersättande av avyttrat fartyg.*

Föredragande departementschefen hemställer, att förenämnda författningsförslag måtte genom proposition föreläggas 1954 års riksdag till antagande.

Med bifall till denna av statsrådets övriga ledamöter biträdade hemställan förordnar Hans Maj:t Konungen, att till riksdagen skall avlåtas proposition av den lydelse bilaga till detta protokoll utvisar.

Ur protokollet:

*Ulf Thorselius.*

**Företagsbeskattningskommitténs förslag**  
till  
**förordning med provisoriska bestämmelser om särskild investeringsfond för ersättande av avyttrat fartyg.**

Härigenom förordnas som följer.

1 §.

Vid beräkning av nettointäkt av rörelse enligt kommunalskattelagen och förordningen om statlig inkomstskatt för de beskattningsår, beträffande vilka taxering verkställs av beskattningsnämnd i första instans åren 1954—1956, äger skattskyldig njuta avdrag i enlighet med bestämmelserna i denna förordning för belopp, som av årsvinsten avsättes till särskild investeringsfond för ersättande av avyttrat fartyg.

2 §.

Avdrag enligt 1 § må för visst beskattningsår icke överstiga vare sig dubbla det belopp, för vilket den skattskyldige ställt garanti som i nästföljande stycke sägs, eller det belopp varmed ersättning för avyttrat fartyg, som utgjort tillgång för stadigvarande bruk i rörelsen, ingår i den skattepliktiga intäkten av rörelsen för beskattningsåret.

Såsom förutsättning för att avdrag enligt denna förordning må åtnjutas skall gälla, att den skattskyldige till länsstyrelsen i det län, inom vilket han taxeras till statlig inkomstskatt, överlämnat av svensk bank utfärdad garantiförbindelse enligt vilken banken förklarar sig intill angivet belopp svara för den kvarstående eller tillkommande skatt, som den skattskyldige må hava att erlägga för beskattningsår under vilket fondmedel, vilka icke använts för sitt ändamål, återförts till beskattning. Är fråga om handels- eller kommanditbolag, skall garantiförbindelsen avse den kvarstående eller tillkommande skatt, som envar delägare må hava att erlägga för beskattningsår som nyss sagts. Förbindelsen skall i sådant fall överlämnas till länsstyrelsen i det län, inom vilket någon delägare i bolaget taxeras till statlig inkomstskatt. Det åligger länsstyrelse som nu sagts att utfärda intyg om överlämnad garantiförbindelse att av den skattskyldige bifogas allmän självdeklaration för det beskattningsår, under vilket avsättning till investeringsfond enligt denna förordning verkställts.

Garantiförbindelse varom i föregående stycke stadgas skall gälla till utgången av sjunde taxeringsåret efter det, då avdrag för avsättning som i 1 § sägs ägt rum.

3 §.

Skattskyldig, som erhållit avdrag enligt 1 §, må åtnjuta avdrag för nedskrivning å värdet av rättighet till leverans av fartyg enligt ej fullgjorda köpekontrakt allenast om och i den mån avdrag för sådan nedskrivning enligt kommunalskattelagens bestämmelser kunnat medgivas med belopp överstigande beloppet av fondavsättningen vid beskattningsårets utgång.

## 4 §.

Investeringsfond enligt denna förordning må tagas i anspråk för avskrivning å under beskattningsåret anskaffat fartyg.

Har skattskyldig under beskattningsår, då försäljning av fartyg skett, anskaffat annat fartyg, må medel, som enligt bestämmelserna i 1 och 2 §§ kunnat avsättas till investeringsfond, i första hand tagas i anspråk för avskrivning å sådant fartyg. Därvid skall så anses som om avsättning till investeringsfond verkstälts, varefter medlen omedelbart tagits i anspråk för sitt ändamål.

## 5 §.

För beskattningsår, under vilket medel avsatta till investeringsfond tagits i anspråk jämlikt denna förordning, må vid taxeringen avdrag för i 4 § första stycket avsedd avskrivning med belopp svarande mot fondens minskning ej ske, men skall så anses, som om den ifrågavarande tillgången i beskattningsavseende avskrivits med det i anspråk tagna beloppet.

## 6 §.

Har skattskyldig kunnat, helt eller delvis, taga till investeringsfond avsatta medel i anspråk för avskrivning av fartyg, som anskaffats under det beskattningsår då avsättning skett, eller under senare beskattningsår, men underlåtit att göra detta, skola till fonden avsatta medel till den del de kunnat utnyttjas för avskrivning å nyanskaffat fartyg återföras till beskattning.

Hava till investeringsfond avsatta medel icke tagits i anspråk eller endast delvis tagits i anspråk senast under det beskattningsår, för vilket taxering sker under sjätte taxeringsåret efter det, då avdrag för avsättningen ägt rum, skola å investeringsfonden kvarstående medel upptagas såsom skattepliktig intäkt av rörelse för nämnda beskattningsår.

## 7 §.

Har skattskyldig tagit investeringsfond i anspråk i annan ordning än i 4 § första stycket sägs, eller har skattskyldig trätt i likvidation, skola till fonden avsatta medel återföras till beskattning för det beskattningsår, varunder fonden tagits i anspråk eller beslutet om likvidation fattats.

Har aktiebolag genom fusion uppgått i annat aktiebolag, skall investeringsfond hos det förra bolaget, därest den icke enligt tredje stycket övertagits av det senare bolaget, återföras till beskattning för det beskattningsår, varunder rättens tillstånd till fusionen registrerats.

Vid sådan fusion, som i 28 § 3 mom. kommunalskattelagen avses, må moderbolaget i beskattningsavseende övertaga investeringsfond, därest garantiförbindelse avseende dotterbolaget ändras att avse moderbolaget. Därvid skall så anses som om fonden avsatts hos moderbolaget under det beskattningsår, då avsättningen skett hos dotterbolaget.

Har oskiftat dödsbo fondavsättning enligt denna förordning, skola fondmedlen återföras till beskattning senast under det beskattningsår, under vilket dödsboet skiftas.

## 8 §.

Vid den taxering, då återföring till beskattning sker, må varken nettointäkten eller den till kommunal inkomstskatt uppskattade inkomsten av den förvärvskälla, varom fråga är, upptagas lägre än den till beskattning återförda fondavsättningen.

## 9 §.

Vid tillämpning av denna förordning skola tidigare till investeringsfond avsatta medel anses hava tagits i anspråk före senare avsättningar.

## 10 §.

Det åligger taxeringsnämndens ordförande i den kommun, där den skattskyldige skall taxeras till statlig inkomstskatt, att upprätta särskild förteckning enligt av riksskattenämnden fastställt formulär å skattskyldiga, vilka under beskattningsåret avsatt medel till eller övertagit investeringsfond eller tagit sådan fond i anspråk. I förteckningen skola för envar skattskyldig anmärkas dels de belopp för vilka avdrag enligt 1 § medgivits vid taxeringen och de belopp, som enligt 2 § andra stycket lämnade garantier avser, dels ock storleken av belopp, som tagits i anspråk jämlikt 4 § första stycket, eller som återförts till beskattning enligt bestämmelserna i 6 och 7 §§.

Den upprättade förteckningen skall av ordföranden insändas till länsstyrelsen samtidigt som deklARATIONER och andra handlingar jämlikt 91 § 1 mom. första stycket taxeringsförordningen dit insändas.

## 11 §.

Taxeringsnämndens ordförande, som i 10 § första stycket avses, skall i förekommande fall lämna taxeringsnämndsordförandena i de övriga taxeringsdistrikt, där taxering bör äga rum, erforderliga meddelanden till ledning vid taxeringen inom dessa distrikt.

## 12 §.

Länsstyrelserna skola upprätta förteckningar över investeringsfonder enligt denna förordning, upptagande den skattskyldiges namn, hemvist och bostadsadress ävensom för envar skattskyldig fullständiga uppgifter dels om avsättning av medel till investeringsfond samt fondens ianspråktagande eller återförande till beskattning, dels ock beträffande överlämnade garantier.

Har av skattskyldig gjord avsättning helt eller delvis tagits i anspråk för sitt ändamål, skall underrättelse härom av länsstyrelsen tillställas den bank, som utfärdat garantiförbindelse, varom i 2 § andra stycket stadgas. I förekommande fall skall uppgift lämnas å det garantibelopp, som i det följande är erforderligt.

Den skattskyldige äger återfå tidigare överlämnad garantiförbindelse, därest garanti avseende det erforderliga beloppet samtidigt överlämnas. Har hela fondavsättningen tagits i anspråk för sitt ändamål, skall garantiförbindelsen återställas till den skattskyldige.

Det åligger länsstyrelse, till vilken garantiförbindelse överlämnats, tillse att densamma i förekommande fall blir för sitt ändamål utnyttjad. När garantiförbindelsen icke längre erfordras, skall densamma återställas till den skattskyldige.

## 13 §.

Skattskyldig, som gjort avsättning till investeringsfond enligt denna förordning eller som jämlikt 7 § tredje stycket övertagit sådan fond, är pliktig att vid självdeklaration för det beskattningsår, då avsättningen eller övertagandet ägt rum och för varje påföljande beskattningsår, intill dess de avsatta eller övertagna medlen avförts ur fonden, foga uppgift enligt av riksskattenämnden fastställt formulär rörande avsättning av medel till fonden samt fondens användning och avveckling ävensom beloppet av enligt 2 § andra stycket lämnad garanti.

## 14 §.

För tillämpningen av denna förordning erforderliga föreskrifter meddelas av Kungl. Maj:t.



Denna förordning träder i kraft dagen efter den, då förordningen enligt därå meddelad uppgift utkommit från trycket i Svensk författningssamling.

I samband med denna förordnings ikraftträdande skall följande iakttagas:

Har avsättning av medel till investeringsfond enligt denna förordning icke skett i balansräkningen för det beskattningsår, för vilket taxering verkställes år 1954, må såsom fondavsättning godkännas förklaring av den skattskyldige, att i räkenskaperna för det på ifrågavarande beskattningsår följande räkenskapsåret överföring till sådan fond skall göras av vinstmedel för beskattningsåret, vilka kunnat disponeras för det ändamål, var till fonden jämlikt 4 § första stycket må tagas i anspråk. Förklaring som nu sagts jämte intyg enligt 2 § andra stycket må avgivas till taxeringsnämnd, innan denna fattat beslut rörande taxeringen, eller till prövningsnämnd i samband med besvär inom den i 119 § taxeringsförordningen angivna tiden.