

## Nr 67

*Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till förordning om särskilda investeringsfonder för förlorade inventarier och lagertillgångar, m. m.; given Stockholms slott den 6 februari 1959.*

Kungl. Maj:t vill härmed, under återopande av bilagda utdrag av statsrådsprotokollet över finansärenden för denna dag, föreslå riksdagen att antaga härvid fogade förslag till

1) förordning om särskilda investeringsfonder för förlorade inventarier och lagertillgångar,

2) förordning angående ändring i förordningen den 19 februari 1954 (nr 40) med provisoriska bestämmelser om särskild investeringsfond för ersättande av avyttrat fartyg; samt

3) lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370).

## GUSTAF ADOLF

*G. E. Sträng*

---

### Propositionens huvudsakliga innehåll

Avdrag för avsättning enligt 1951 års förordning om s. k. eldsvådefonder och 1954 års förordning om fartygsfonder får göras sista gången vid 1959 års taxering. I propositionen föreslås, att bestämmelserna i fråga skall få permanent karaktär. I samband därmed förordas vissa ändringar, bl. a. i fråga om den tid inom vilken fonderna skall tagas i anspråk. Möjligheten att göra avsättning till eldsvådefonder skall enligt förslaget stå öppen även för jordbrukare med bokföringsmässig redovisning. Slutligen föreslås, att vissa specialregler i kommunalskattelagen om fartygslikvider och försäkringsersättningar för fartyg skall upphävas.

## Förslag

till

### förordning om särskilda investeringsfonder för förlorade inventarier och lagertillgångar

Härigenom förordnas som följer.

#### 1 §.

Vid beräkning av nettointäkt av rörelse enligt kommunalskattelagen och förordningen om statlig inkomstskatt må avdrag åtnjutas i enlighet med bestämmelserna i denna förordning för belopp, som avsatts till särskild investeringsfond för förlorade inventarier och till särskild investeringsfond för förlorade lagertillgångar. Den som enligt lag är bokföringsskyldig skall därvid hava gjort en motsvarande avsättning i räkenskaperna för beskattningsåret.

Vad i första stycket sägs skall äga motsvarande tillämpning vid beräkning av nettointäkt av jordbruksfastighet, om inkomsten av fastigheten vid taxeringen beräknas enligt bokföringsmässiga grunder och avsättning verkställt i räkenskaperna för beskattningsåret.

#### 2 §.

Avdrag enligt 1 § för avsättning till särskild investeringsfond för förlorade inventarier må icke överstiga beloppet av sådan i den skattepliktiga intäkten av förvärvskällan för beskattningsåret ingående ersättning för maskiner eller andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier, som den skattskyldige åtnjuter på grund av statligt förfogande, eldsvåda eller därmed jämförlig, av den skattskyldiges åtgöranden oberoende anledning. Har den skattskyldige på grund av ersättningen erhållit högre avdrag för avskrivning å inventarier än som eljest skulle hava ifrågakommit, skall dock iakttagas att avdraget för avsättning till investeringsfond skall i motsvarande mån jämkas.

Avdrag enligt 1 § för avsättning till särskild investeringsfond för förlorade lagertillgångar må icke överstiga beloppet av sådan i den skattepliktiga intäkten av förvärvskällan för beskattningsåret ingående ersättning för tillgångar, avsedda för omsättning eller förbrukning i verksamheten, som den skattskyldige åtnjuter av anledning som i första stycket sägs. Avdraget må icke heller överstiga ett belopp, motsvarande minskningen av dold reserv i varulagret under beskattningsåret. Vid beräkning av dold reserv i lager i rörelse må, om prisstegring å lagret ägt rum under beskattningsåret, lagret vid beskattningsårets ingång upptagas till återanskaffningsvärdet vid beskattningsårets utgång. Vid beräkning av dold reserv i lager å jordbruksfastighet skall lagret såväl vid beskattningsårets ingång som vid dess utgång upptagas till återanskaffningsvärdet vid årets utgång. Till lager å jordbruksfastighet skall vid tillämpning av denna förordning hänföras jämväl djur å fastigheten.

#### 3 §.

Investeringsfond må jämlikt denna förordning tagas i anspråk under visst beskattningsår för ändamål, varom här nedan sägs:

särskild investeringsfond för förlorade inventarier; för avskrivning å maskiner och andra för stadigvarande bruk i verksamheten avsedda inventarier, som anskaffats under beskattningsåret; samt

särskild investeringsfond för förlorade lagertillgångar; för nedskrivning å råvaror samt hel- och halvfabrikat ävensom djur å jordbruksfastighet med högst ett belopp motsvarande kostnaderna under beskattningsåret för tillverkning eller anskaffning av dylika tillgångar, i den mån tillverkningen eller anskaffningen innefattar lagerökning under året, dock att lägre värdesättning å lagret i dess helhet vid beskattningsårets utgång därvid icke må godtagas än som enligt kommunalskattelagen är medgivet.

Har under beskattningsår, då inventarier förlorats, annan dylik tillgång anskaffats, äger den skattskyldige taga medel, som enligt bestämmelserna i denna förordning kunnat avsättas till investeringsfond för förlorade inventarier, i anspråk för avskrivning å sådan tillgång. Därvid skall så anses som om avsättning till investeringsfond verkställt, varefter medlen omedelbart tagits i anspråk för sitt ändamål.

#### 4 §.

För beskattningsår, under vilket medel avsatta till investeringsfond tagits i anspråk jämlikt denna förordning, må vid taxeringen avdrag för i 3 § avsedd avskrivning å inventarier eller nedskrivning å varulager med belopp svarande mot fondens minskning ej ske, men skall så anses, som om den ifrågavarande tillgången i beskattningsavseende avskrivits eller nedskrivits med det i anspråk tagna beloppet.

#### 5 §.

Hava till investeringsfond avsatta medel icke tagits i anspråk senast under det beskattningsår, för vilket taxering sker under tredje taxeringsåret efter det, då avdrag för avsättningen ägt rum, skola medlen upptagas såsom skattepliktig intäkt av förvärvskällan för nämnda beskattningsår. Visar skattskyldig, att svårigheter föreligga att taga medlen i anspråk inom tid som nu sagts, må riksskattenämnden förlänga denna tid, dock längst till och med det beskattningsår för vilket taxering sker under sjätte taxeringsåret efter det, då avdrag för avsättningen ägt rum. Till avsatta medel, som återföras till beskattning, skall läggas ränta, beräknad efter tre procent om året för det antal taxeringsår som förflutit efter det då avdraget för avsättningen skett, till och med det då beloppet taxeras.

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.

Mot riksskattenämndens beslut i ärende som avses i första stycket må talan ej föras.

#### 6 §.

Har skattskyldig tagit investeringsfond i anspråk i annan ordning än i 3 § sägs, eller har skattskyldig trätt i likvidation eller skattskyldigt dödsbo skiftats, skola till fonden avsatta medel återföras till beskattning för det beskattningsår, varunder fonden tagits i anspråk eller beslutet om likvidationen fattats eller skiftet ägt rum. Till beloppet skall därvid läggas ränta enligt i 5 § angivna grunder, dock att i fall av likvidation eller skifte räntan skall beräknas efter endast två procent.

Har aktiebolag eller förening genom fusion uppgått i annat företag, skall investeringsfond hos det förra företaget, därest den icke enligt tredje styc-

ket övertagits av det senare företaget, återförs till beskattning för det beskattningsår, varunder rättens tillstånd till fusionen registrerats. Till beloppet skall därvid läggas ränta efter två procent om året enligt i 5 § angivna grunder.

Vid sådan fusion, som i 28 § 3 mom. första eller andra stycket kommunalskattelagen avses, må moderbolaget eller den övertagande föreningen i beskattningsavseende övertaga investeringsfond. Därvid skall så anses som om fonden avsatts hos moderbolaget eller den övertagande föreningen under det beskattningsår, då avsättningen skett hos dotterbolaget eller den överlättande föreningen.

Vid återföring av medel till beskattning enligt denna paragraf skall vad i 5 § andra stycket sägs äga motsvarande tillämpning.

#### 7 §.

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

#### 8 §.

Har taxeringsnämnd påfört taxering enligt 5 eller 6 §, skola till annan taxeringsnämnd lämnas de underrättelser, som för tillämpningen av denna förordning kunna i det särskilda fallet erfordras för taxeringen inom sist angivna nämnd.

Inom taxeringsdistrikt skall upprättas förteckning över dem som där skola taxeras till statlig inkomstskatt och som under beskattningsåret avsatt medel till eller övertagit investeringsfond eller tagit sådan fond i anspråk. Förteckningen skall, sedan taxeringsnämnden avslutat sitt arbete, insändas till länsstyrelsen.

#### 9 §.

Skattskyldig, som gjort avsättning till investeringsfond enligt denna förordning eller som jämlikt 6 § tredje stycket övertagit sådan fond, är pliktig att vid självdeklaration för det beskattningsår, då avsättningen eller övertagandet ägt rum, ävensom för varje påföljande beskattningsår, intill dess de avsatta medlen avförts ur fonden, foga uppgift enligt fastställt formulär rörande avsättning av medel till fonden samt fondens användning och avveckling.

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

#### 10 §.

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; dock att förordningens bestämmelser icke skola gälla i fråga om 1959 års taxering eller i fråga om eftertaxering för år 1959 eller tidigare år. Vad i 8 och 9 §§ denna förordning stadgas skall i tillämpliga delar gälla jämväl i fråga om investeringsfonder som avsatts enligt förordningen den 11 maj 1951 (nr 230) med provisoriska bestämmelser om särskilda investeringsfonder för ersättande av förlorade inventarier och lagertillgångar.

## Förslag

till

**förordning angående ändring i förordningen den 19 februari 1954 (nr 40)  
med provisoriska bestämmelser om särskild investeringsfond för  
ersättande av avyttrat fartyg**

Härigenom förordnas, *dels* att rubriken till förordningen den 19 februari 1954 med provisoriska bestämmelser om särskild investeringsfond för ersättande av avyttrat fartyg skall lyda som nedan sägs, *dels ock* att 1, 2, 6 och 12 §§ nämnda förordning<sup>1</sup> skola erhålla ändrad lydelse på sätt nedan angives.

(Nuvarande lydelse)

**Förordning med provisoriska  
bestämmelser om särskild investe-  
ringsfond för ersättande av  
avyttrat fartyg**

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—1959*, 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 bokföringskyldig, skall därvid *av årsvinsten* ha gjort en motsvarande avsättning i räkenskaperna för beskattningsåret.

2 §.

Avdrag enligt — — — mån jämkas.  
Såsom förutsättning — — — statlig inkomstskatt.

Det åligger — — — 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.

6 §.

Ha till — — — beloppet taxeras.  
Ha till investeringsfond avsatta

(Föreslagen lydelse)

**Förordning om särskild investe-  
ringsfond för avyttrat fartyg**

1 §.

Vid beräkning av nettointäkt av rörelse enligt kommunalskattelagen och förordningen om statlig inkomstskatt må avdrag åtnjutas i enlighet med bestämmelserna i denna förordning för belopp, som avsatts till särskild investeringsfond för avyttrat fartyg. Den, som enligt lag är bokföringskyldig, skall därvid ha gjort en motsvarande avsättning i räkenskaperna för beskattningsåret.

2 §.

Avdrag enligt — — — mån jämkas.  
Såsom förutsättning — — — statlig inkomstskatt.

Det åligger — — — förordning verkställts.

Garantiförbindelse skall gälla till utgången av *andra* taxeringsåret efter det *beskattningsår, då avsatta medel senast skola ha tagits i anspråk för sitt ändamål*. Förbindelsen skall vara utfärdad enligt formulär, som det ankommer på riksskattenämnden att fastställa.

6 §.

Ha till — — — beloppet taxeras.  
Ha till investeringsfond avsatta

<sup>1</sup> Senaste lyde se av 1, 2 och 12 §§ se 1956: 89.

(Nuvarande lydelse)

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.

## 12 §.

Länsstyrelsen skall — — — skola antecknas.

Ha till — — — därefter erfordras.

Har skattskyldig tecknat kontrakt om byggande av fartyg, vilket enligt kontraktet skall levereras inom tid, som *angives i 6 §* andra stycket, och styrker den skattskyldige att han efter den tidpunkt, då försäljning som föranlett fondavsättningen ägt rum, fullgjort förskotts- eller dellikvid i enlighet med kontraktet, äger länsstyrelsen medgiva, att beloppet enligt avlämnad garantiförbindelse nedsättes med högst hälften av den sålunda fullgjorda likviden. Sådant medgivande må icke lämnas med mindre det med hänsyn till den skattskyldiges förhållanden och övriga föreliggande omständigheter skäligen kan antagas, att fonden kommer att tagas i anspråk för sitt ändamål. I samband med medgivande som nu sagts skall länsstyrelsen lämna underrättelse härom till den bank, som utfärdat garantiförbindel-

(Föreslagen lydelse)

medel icke tagits i anspråk eller endast delvis tagits i anspråk senast under det beskattningsår, för vilket taxering sker under *tredje* taxeringsåret efter det, då avdrag för avsättningen ägt rum, skola å investeringsfonden kvarstående medel upptagas såsom skattepliktig intäkt av rörelse för nämnda beskattningsår. *Visar skattskyldig, att svårigheter föreligga att taga medlen i anspråk inom tid som nu sagts, må riksskatte-nämnden förlänga denna tid, dock längst till och med det beskattningsår för vilket taxering sker under sjätte taxeringsåret efter det, då avdrag för avsättningen ägt rum. Till avsatta medel, som återförs till beskattning, skall läggas ränta, beräknad enligt i föregående stycke angivna grunder.*

*Mot riksskatte-nämndens beslut i ärende som avses i andra stycket må talan ej föras.*

## 12 §.

Länsstyrelsen skall — — — skola antecknas.

Ha till — — — därefter erfordras.

Har skattskyldig tecknat kontrakt om byggande av fartyg, vilket enligt kontraktet skall levereras inom tid, som *gäller enligt 6 §* andra stycket, och styrker den skattskyldige att han efter den tidpunkt, då försäljning som föranlett fondavsättningen ägt rum, fullgjort förskotts- eller dellikvid i enlighet med kontraktet, äger länsstyrelsen medgiva, att beloppet enligt avlämnad garantiförbindelse nedsättes med högst hälften av den sålunda fullgjorda likviden. Sådant medgivande må icke lämnas med mindre det med hänsyn till den skattskyldiges förhållanden och övriga föreliggande omständigheter skäligen kan antagas, att fonden kommer att tagas i anspråk för sitt ändamål. I samband med medgivande som nu sagts skall länsstyrelsen lämna underrättelse härom till den bank, som utfärdat garantiförbindel-

*(Nuvarande lydelse)**(Föreslagen lydelse)*

sen, med uppgift tillika å det garantibelopp, som därefter erfordras.

Ha till — — — å fartyget.

Det åligger — — — densamma återställas.

sen, med uppgift tillika å det garantibelopp, som därefter erfordras.

Ha till — — — å fartyget.

Det åligger — — — densamma återställas.

Denna förordning träder i kraft dagen efter den, då förordningen enligt därå meddelad uppgift utkommit från trycket i Svensk författningssamling; dock att förordningen icke skall gälla i fråga om 1959 års taxering eller i fråga om eftertaxering för år 1959 eller tidigare år. I samband med ikraftträdandet av förordningen skall iakttagas, att bestämmelserna i 2, 6 och 12 §§ i deras äldre lydelse fortfarande skola äga tillämpning i fråga om sådan avsättning, för vilken avdrag åtnjutits vid 1959 eller tidigare års taxering.

### Förslag

till

### lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370)

Härigenom förordnas, att 28 § 2 mom. kommunalskattelagen den 28 september 1928 ävensom punkt 1 av anvisningarna till 28 § samt punkt 3 d av anvisningarna till 29 § samma lag<sup>1</sup> skola erhålla ändrad lydelse på sätt nedan angives.

*(Nuvarande lydelse)**(Föreslagen lydelse)*

28 §.

28 §.

2 mom. Ersättning på — — — nämnda förvärvskälla.

2 mom. Ersättning på — — — nämnda förvärvskälla.

Avser ersättningen försäkring för förlust av fartyg, står det 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, eller något av de två följande åren, eller fördelad på dessa tre år; dock må ersättningen, i den mån den använts för anskaffande av annat eller andra fartyg, icke upptagas såsom intäkt för senare beskattningsår än det varunder den sålunda använts.

<sup>1</sup> Senaste lydelse av 28 § 2 mom. se 1950: 308 samt av punkt 1 av anvisningarna till 28 § och punkt 3 d av anvisningarna till 29 § se 1955: 255.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

Anvisningar  
till 28 §.

1. Till intäkt — — — stadgade grunder.

Intäkt vid avyttring av för stadigvarande bruk avsedda maskiner och andra inventarier, vilka icke vid beräkning av värdeminskingsavdrag hänföras till byggnad (se punkt 7 av anvisningarna till 29 §), hänföres till intäkt av rörelse. *För annan skattskyldig än aktiebolag, ekonomisk förening, ömsesidigt försäkringsbolag eller sparbank skall dock beträffande intäkt vid avyttring av fartyg följande gälla. Har nu avsedd skattskyldig vid något tillfälle tillgodonjutit räkningsenlig avskrivning vid inkomstberäkningen för förvärvskällan i fråga, skall intäkten hänföras till intäkt av rörelse; i annat fall skall intäkt, varom nu är fråga, upptagas såsom intäkt av rörelse endast i den mån sådant följer av punkt 3 d andra stycket av anvisningarna till 29 § men i övrigt såsom intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet, i den mån enligt 35 § förutställningarna för skattepliktig realisationsvinst föreligga.*

Vid avyttring — — — realisationsvinst föreligga.

I enlighet — — — realisationsvinst föreligga.

Då skattskyldig — — — för överlåtaren.

till 29 §.

3 d. Då tillgång, varom här är fråga, avyttras eller såsom för rörelsen obrukbar utranteras, får avdrag ske för vad som i beskattningsavseende återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet, men skall — *därest annat icke föranledes av vad i nästföljande stycke sägs* — å andra sidan belopp, som erhålles vid avyttring av tillgången, i sin helhet upptagas såsom intäkt av rörelse (se punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 28 §).

*Har annan skattskyldig än aktie-*Anvisningar  
till 28 §.

1. Till intäkt — — — stadgade grunder.

Intäkt vid avyttring av för stadigvarande bruk avsedda maskiner och andra inventarier, vilka icke vid beräkning av värdeminskingsavdrag hänföras till byggnad (se punkt 7 av anvisningarna till 29 §), hänföres till intäkt av rörelse.

Vid avyttring — — — realisationsvinst föreligga.

I enlighet — — — realisationsvinst föreligga.

Då skattskyldig — — — för överlåtaren.

till 29 §.

3 d. Då tillgång, varom här är fråga, avyttras eller såsom för rörelsen obrukbar utranteras, får avdrag ske för vad som i beskattningsavseende återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet, men skall å andra sidan belopp, som erhålles vid avyttring av tillgången, i sin helhet upptagas såsom intäkt av rörelse (se punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 28 §). Med avyttring likställes det fall, att tillgång uttages ur rörelsen för att tillföras annan rörelse, som



*(Nuvarande lydelse)**(Föreslagen lydelse)*

*bolag, ekonomisk förening, ömsesidigt försäkringsbolag eller sparbank avyttrat eller utrangerat fartyg och har den skattskyldige icke vid något tillfälle tillgodonjutit räkenskapsenlig avskrivning vid inkomstberäkningen för förvärvskällan i fråga, må avdrag ske för vad som i beskattningsavseende återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet, i den mån detta belopp överstiger vad som influtit vid avyttring av fartyget, men skall å andra sidan såsom intäkt av rörelse upptagas endast vad som vid dylik avyttring må hava återbekommits av belopp, för vilket avdrag i beskattningsavseende åtnjutits.*

Med avyttring likställes det fall, att tillgång uttages ur rörelsen för att tillföras annan rörelse, som utgör särskild förvärvskälla, eller för att nyttjas för annat ändamål.

utgör särskild förvärvskälla, eller för att nyttjas för annat ändamål.

---

Denna lag träder i kraft dagen efter den, då lagen enligt därå meddelad uppgift utkommit från trycket i Svensk författningssamling; dock att lagen icke skall gälla i fråga om 1959 års taxering eller i fråga om eftertaxering för år 1959 eller tidigare år. I samband med ikraftträdandet av denna lag skall iakttagas, att bestämmelserna i 28 § 2 mom. i deras äldre lydelse fortfarande skola gälla i fråga om beskattningen av sådan ersättning för förlust av fartyg, som influtit under beskattningsår, för vilket taxering skett år 1959 eller tidigare år, samt att punkt 1 av anvisningarna till 28 § och punkt 3 d av anvisningarna till 29 § i deras äldre lydelse alltjämt skola äga tillämpning i fråga om avyttring av fartyg som förvärvats före den 1 januari 1951.

*Utdrag av protokollet över finansärenden, hållet inför Hans Maj:t  
Konungen i statsrådet å Stockholms slott den 6 februari  
1959.*

N ä r v a r a n d e:

Statsministern ERLANDER, ministern för utrikes ärendena UNDÉN, statsråden NILSSON, STRÄNG, LINDELL, LINDSTRÖM, LANGE, LINDHOLM, KLING, SKOGLUND, EDENMAN, NETZÉN, JOHANSSON, AF GEIJERSTAM.

Chefen för finansdepartementet, statsrådet Sträng, anmäler fråga om *särskilda investeringsfonder för ersättande av förlorade inventarier, m. m.* och anför därvid följande.

### I. Inledning

Om inventarier eller lagertillgångar i en rörelse går förlorade genom brand etc. och försäkringsersättning erhålles, utgör försäkringsersättningen i princip skattepliktig intäkt för rörelseidkaren. Skulle beloppet omedelbart upptas till beskattning, skulle emellertid återanskaffningen av de förlorade tillgångarna kunna försvåras, enär en del av försäkringsersättningen skulle åtgå till att betala skatt. I syfte att undvika sådana konsekvenser har i skattelagstiftningen införts bestämmelser, som ger rörelseidkaren möjlighet att uppskjuta beskattningen av dylika intäkter till dess nya tillgångar anskaffats. På så sätt kan intäkterna i fråga vid beskattningen uppvägas av motsvarande avdrag för avskrivning å de nya tillgångarna. De här åsyftade bestämmelserna avser alltså sådana fall, då rörelseidkaren uppbär ersättning på grund av att tillgång gått förlorad genom statligt förfogande, eldsvåda eller därmed jämförlig, av hans egna åtgöranden oberoende anledning.

När åter en tillgång försäljes, har rörelseidkaren — i motsats till vad fallet är vid förlust av tillgång — möjlighet att taga hänsyn till skattekonsekvenserna. Det har därför, när fråga är om försäljning av tillgång, inte ansetts erforderligt med speciella bestämmelser. I ett fall har emellertid även vid försäljning behov ansetts föreligga av ett uppskov, nämligen då fråga är om avyttring av ett fartyg.

Vissa av de här åsyftade reglerna återfinnes i kommunalskattelagen. Dessa bestämmelser har dock i huvudsak mistat sin betydelse, därigenom att längre gående lättnader medgivits enligt förordningen den 11 maj 1951 (nr 230) med provisoriska bestämmelser om särskilda investeringsfonder för ersättande av förlorade inventarier och lagertillgångar, s. k. eldsvådefonder, samt förordningen den 19 februari 1954 (nr 40) med provisoriska bestämmelser om särskild investeringsfond för ersättande av avyttrat fartyg. Nämn-

da förordningar har, såsom rubrikerna anger, provisorisk karaktär och gäller efter förlängning t. o. m. 1959 års taxering. När frågan om förordningarnas giltighetstid senast behandlades vid 1956 års riksdag (propositionen nr 42), förutsattes att en utredning skulle verkställas angående behovet av permanenta regler på området samt om de ändringar i förordningarnas bestämmelser som kunde erfordras för att anpassa dessa till 1955 års lagstiftning om företagsbeskattningen.

Genom beslut den 6 juni 1958 förordnades byråchefen S. V. Lundell att verkställa översyn av gällande provisoriska bestämmelser om särskilda investeringsfonder för ersättande av förlorade inventarier och lagertillgångar samt av avyttrat fartyg ävensom vissa därmed sammanhängande spørsmål. I en den 30 september 1958 avlämnad promemoria har utredningsmannen föreslagit, att bestämmelserna på området efter vissa jämkningar skall erhålla permanent karaktär samt att nyssnämnda bestämmelser i kommunal-skattelagen i samband därmed skall utgå. Vid promemorian fogade författningsförslag torde som *Bihang* få fogas vid statsrådsprotokollet för denna dag.

Över promemorian har, efter remiss, *yttranden* avgivits av kammarrätten, riksskattenämnden, sjöfartsstyrelsen, fiskeristyrelsen (med överlämnande av yttrande från Sveriges fiskares riksförbund), överståthållarämbetet, länsstyrelserna i Stockholms, Göteborgs och Bohus samt Malmöhus län, allmänna ombudet hos mellankommunala prövningsnämnden, Sveriges industriförbund, Svenska bankföreningen, Sveriges redareförening, Kooperativa förbundet, Sveriges grossistförbund, Sveriges köpmannaförbund, Sveriges lantbruksförbund, Stockholms handelskammare och Skånes handelskammare.

Sveriges industriförbund, Svenska bankföreningen och Stockholms handelskammare har åberopat ett av delegerade för nämnda organ m. fl. upprättat yttrande. Detta åberopas jämväl av Sveriges grossistförbund. Yttrandet betecknas i fortsättningen såsom avgivet av näringslivets skattedelegation.

I yttrandena tillstyrkes allmänt, att den provisoriska lagstiftningen om eldsvådefonder och fartygsfonder blir permanent. Även i övrigt har utredningsmannens förslag, bortsett från vissa detaljfrågor, ganska allmänt godtagits vid remissbehandlingen.

Jag avser nu att uppta de genom utredningen aktualiserade frågorna till behandling. Därvid torde först få lämnas en översiktlig redogörelse för den nuvarande lagstiftningen.

## II. Gällande bestämmelser m. m.

Till en början torde få erinras om den inledningsvis nämnda huvudprincipen, att köpeskilling eller försäkringsersättning, som en rörelseidkare uppbär för inventarier eller lagertillgångar, utgör skattepliktig intäkt i rörelsen.

I 28 § 2 mom. andra stycket k o m m u n a l s k a t t e l a g e n stadgas, att — om skattskyldig erhållit ersättning på grund av försäkring för förlust av fartyg — det står den skattskyldige fritt att upptaga den skattemässiga vinsten, d. v. s. skillnaden mellan uppburen ersättning och vad som återstår oavskrivet av fartyget i beskattningshänseende, såsom intäkt under det beskattningsår, då ersättningen influtit, eller något av de två följande åren, eller fördelad på dessa tre år. Vinsten skall dock beskattas senast det år ersättningen användes för anskaffande av nytt fartyg. Denna bestämmelse infördes år 1938 i samband med att inkomstbegreppet vid försäljning och förlust av maskiner och andra inventarier i rörelse ändrades. I propositionen nr 1938: 258 framhölls bl. a., att sjöfartsnäringen onekligen företedde vissa säregna drag, som ej gjorde det orimligt med en speciell behandling i beskattningshänseende. Detta sammanhängde främst dels med att näringen i fråga arbetade med ett fåtal jämförelsevis mycket dyrbara inventarier, vilka ofta var underkastade starka värdefluktuationer, dels med att konjunkturen för denna näring företedde särskilt starka växlingar. För flertalet fall ansågs visserligen avskrivningsreglerna vid inkomsttaxeringen vara tillfyllest för att giva rederinäringen en rätt betydande rörelsefrihet beträffande avskrivningar. Det var emellertid tämligen vanligt med rederiföretag, som ägde endast ett fartyg. Om ett sådant bolag tillhörigt fartyg förläste och ett högt försäkringsbelopp utföll, blev detta bolags formella — men visserligen ej reella — årsvinst mycket stor, såvida ej bolaget hade tillfälle utnyttja vinsten till en mera betydande avskrivning. Hade ej nytt fartyg hunnit anskaffas, saknades denna möjlighet. När ett nytt fartyg eventuellt ett senare år förvärvades, saknades å andra sidan i regel inkomst, som då kunde möjliggöra en större avskrivning. I sådant fall syntes det vara sakligt berättigat, att intäkten togs till beskattning det år då det nya fartyget anskaffades.

Utöver nu återgivna regler i 28 § 2 mom. upptar kommunalskattelagen i anvisningarna till 28 och 29 §§ vissa andra bestämmelser om fartygsförsäljning. Då dessa bestämmelser är av speciell natur — de avser huvudsakligen fiskefartyg — torde de lämpligen behandlas för sig i slutet av denna redogörelse.

Beskattningen av vinst, som framkommer då inventarier eller lagertillgångar i rörelse går förlorade genom eldsvåda etc. och försäkringsersättning erhålles, kan uppskjutas genom att vinsten avsättes till investeringsfond, s. k. e l d s v å d e f o n d. Nu gällande förordning på detta område, förordningen den 11 maj 1951 (nr 230) med provisoriska bestämmelser om särskilda investeringsfonder för ersättande av förlorade inventarier och lagertillgångar, innebär följande.

Enligt förordningen äger skattskyldig fysisk eller juridisk person vid beräkning av nettointäkt av rörelse enligt kommunalskattelagen och förordningen om statlig inkomstskatt njuta avdrag för belopp, som av årsvinsten avsättes till särskild investeringsfond för ersättande av förlorade inventarier och till särskild investeringsfond för ersättande av förlorade lagertillgångar.

Förlusten skall ha uppstått på grund av statligt förfogande, eldsvåda eller därmed jämförlig, av den skattskyldiges åtgöranden oberoende anledning.

Beträffande avdragets storlek har meddelats vissa spärregler. Avdraget får sålunda för visst beskattningsår inte överstiga beloppet av den i den skattepliktiga inkomsten för beskattningsåret ingående ersättning för inventarier eller lagertillgångar, vilken den skattskyldige åtnjutit på grund av det statliga förfogandet, eldsvådan etc.

Ytterligare en spär finnes såvitt angår lagertillgångar, i det att avdraget inte må överstiga ett belopp, motsvarande minskningen av dold reserv i varulagret under beskattningsåret. Vid beräkning av den dolda reserven må, om prisstegring å lagret ägt rum under beskattningsåret, lagret vid beskattningsårets ingång upptagas till återanskaffningsvärdet vid beskattningsårets utgång.

Om den skattskyldige tillämpat s. k. nettometod och därigenom erhållit högre avdrag för avskrivning å inventarier än som eljest skulle ha ifrågakommit, skall avdraget för avsättning till investeringsfond jämkas nedåt i motsvarande mån. Med nettometod förstås, att inventarier avskrivs med belopp motsvarande under samma år redovisad vinst på grund av försäljning av inventarier eller på grund av att försäkringsersättning uppburits. Härvid gäller inte de begränsningar i rätten till avskrivningar som eljest är föreskrivna. Nettometoden kan användas av rörelseidkare som tillämpar räkenskapsenlig avskrivning.

Särskild investeringsfond för ersättande av förlorade inventarier må tagas i anspråk för avskrivning å maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier, som anskaffats under beskattningsåret. Särskild investeringsfond för ersättande av förlorade lagertillgångar får tagas i anspråk för nedskrivning å råvaror samt hel- och halvfabrikat med högst ett belopp motsvarande kostnaderna under beskattningsåret för tillverkning eller anskaffning av dylika tillgångar, i den mån tillverkningen eller anskaffningen innefattar lagerökning under året. Något särskilt medgivande av myndighet e. d. erfordras inte för att fonderna skall få tagas i anspråk.

Till eldsvådedefond avsatta medel skall återföras till beskattning, dels om den skattskyldige tagit fonden i anspråk för annat ändamål än som avsetts vid avsättningen, dels om den skattskyldige trätt i likvidation eller upplösts genom fusion och dels om de avsatta medlen inte tagits i anspråk senast under det beskattningsår, för vilket taxering sker under sjätte taxeringsåret efter det, då avdrag för avsättningen ägt rum. Vid återföring till beskattning göres vissa räntetillägg.

1951 års förordning om investeringsfonder har, som tidigare nämnts, provisorisk karaktär.

Enligt de ursprungliga bestämmelserna fick avsättning endast ske vid 1951—1953 års taxeringar. Genom förordning den 20 februari 1953 (nr 50) utsträcktes den tid, inom vilken avsättning fick, ske t. o. m. 1956 års taxering. Genom förordning den 16 mars 1956 (nr 90) vidtogs vissa ändringar

i 1951 års förordning, varjämte den tid, inom vilken avsättning kunde verkställas, utsträcktes ytterligare t. o. m. 1959 års taxering.

De särskilda bestämmelserna om rätt att uppskjuta beskattningen av vinster vid försäljning av fartyg återfinnes i förordningen den 19 februari 1954 (nr 40) med provisoriska bestämmelser om särskild investeringsfond för ersättande av avyttrat fartyg. Beträffande innebörden av förordningens bestämmelser kan följande nämnas.

Ehuru lagstiftningen tillkommit närmast med hänsyn till de för rederinäringen föreliggande speciella förhållandena, har den utformats så att beskattningsanståndet kan utnyttjas av varje rörelseidkare, som avyttrat till rörelsen hörande fartyg, sålunda även t. ex. av fiskare.

För att förhindra att bestämmelserna utnyttjas i skatteundandragande syfte eller eljest åsamkar det allmänna skatteförluster kräves för avdragsrätt, att den skattskyldige ställt bankgaranti för det skattebelopp, som debiteras, om någon ersättningsanskaffning inte kommer till stånd under anståndstiden. Detta skattebelopp har, beräknat efter schablonmässiga grunder, ansetts motsvara halva det avsatta beloppet. Bankgarantin skall följaktligen uppgå till ett belopp som motsvarar halva fondavsättningen.

Beträffande avdragsrättens storlek har vissa begränsningsregler uppställts. Avdraget får sålunda för visst beskattningsår inte 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. I motsats till vad som gäller enligt förordningen om eldsvådefonder får avsättning ej ske för vad som av ersättningen kan vara att hänföra till realisationsvinst. Vidare gäller som nyss nämnts att avdrag för fondavsättning inte får överstiga dubbla det belopp, för vilket ställts bankgaranti.

Om den skattskyldige på grund av ersättningen erhållit högre avdrag för avskrivning å inventarier genom tillämpning av s. k. nettometod än som eljest skulle ha ifrågakommit, skall avdraget för avsättning till investeringsfond jämkas nedåt i motsvarande mån.

Investeringsfond för fartyg må tagas i anspråk för avskrivning av fartyg som anskaffats under beskattningsåret. Då ersättningsanskaffningen sker, anses det nya fartyget i beskattningsavseende avskrivet med belopp motsvarande de ianspråktaga fondmedlen.

Till fartygsfond avsatta medel skall återföras till beskattning, dels om den skattskyldige kunnat taga investeringsfond i anspråk för avskrivning av fartyg, som anskaffats under det beskattningsår då avsättning skett eller under senare beskattningsår, men underlåtit detta, dels om de avsatta medlen inte tagits i anspråk senast under det beskattningsår, för vilket taxering sker under sjätte taxeringsåret efter det, då avdrag för avsättningen ägt rum, dels om den skattskyldige tagit investeringsfond i anspråk för annat ändamål än som avses med avsättningen, dels om den skattskyldige trätt i likvidation eller upplösts genom fusion, dels ock om

oskiftat dödsbo som har fondavsättning skiftats. Vid återföring till beskattning göres vissa räntetillägg.

Det åligger länsstyrelse, till vilken garantiförbindelse överlämnats, att tillse att densamma i förekommande fall utnyttjas för sitt ändamål samt att förbindelsen återställs, när den inte längre erfordras.

Även 1954 års förordning om fartygsfonder har som tidigare nämnts provisorisk karaktär, och avdrag för avsättning enligt denna förordning kan — i likhet med vad som är fallet med avsättning enligt 1951 års förordning om eldsvådefonder — åtnjutas sista gången vid 1959 års taxering.

Enligt de ursprungliga bestämmelserna fick avsättning ske endast vid 1954—1956 års taxeringar. Genom förordning den 16 mars 1956 (nr 89) vidtogs vissa ändringar i 1954 års förordning, varjämte den tid inom vilken avsättning kunde verkställas utsträcktes t. o. m. 1959 års taxering.

Såsom tidigare antytts, innehåller kommunalskattelagen vissa specialregler om fartygsförsäljning, vilka närmast har avseende på försäljning av fiskefartyg. Dessa regler återfinnes i punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 28 § och i punkt 3 d andra stycket av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen. I dessa lagrum stadgas, att om annan skattskyldig än aktiebolag, ekonomisk förening, ömsesidigt försäkringsbolag eller sparbank avyttrar fartyg skall — om den skattskyldige tillämpat planenlig avskrivning — endast återvunna värdeminskningens avdrag beskattas som intäkt av rörelse, medan köpeskillingen i övrigt skall upptagas som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet, i den mån enligt 35 § kommunalskattelagen förutsättningarna för skattepliktig realisationsvinst föreligger. Det må framhållas, att bestämmelserna i nämnda anvisningspunkter enligt ordalydelsen endast avser fall av avyttring av fartyg. De har också tillkommit enbart för att reglera beskattningen i fall av avyttring. Det oaktat får bestämmelserna betydelse även för beskattning av försäkringsersättning vid förlust av fartyg, när enligt bestämmelserna i 28 § 2 mom. första stycket kommunalskattelagen ersättning på grund av skadeförsäkring skall anses såsom intäkt av rörelse endast i den mån köpeskillning, som skulle hava influtit därest försäkrad egendom i stället försålts, varit att hänföra till intäkt av rörelse. Beträffande tillkomsten av dessa bestämmelser i anvisningarna till 28 och 29 §§ kommunalskattelagen må följande framhållas.

Vid 1951 års riksdag antogs ett i proposition nr 170 framlagt förslag till sådan ändring av bestämmelserna i kommunalskattelagen, att allt vad som inflöt vid försäljning av maskiner och andra inventarier, som stadigvarande brukades i rörelse, skulle betraktas såsom intäkt av rörelse oavsett i vilken form rörelsen bedrevs. De berörda ändringarna skulle tillämpas första gången vid 1953 års taxering.

I de likalydande motionerna I: 469 och II: 614 till 1952 års riksdag framställdes yrkande om en utvidgning av tillämplighetsområdet för den s. k.

nettometoden till att avse jämväl försäljning och anskaffning av fartyg, som nyttjades i rörelse bedriven av annan skattskyldig än aktiebolag och ekonomiska föreningar. Därmed avsågs skattskyldiga som inte ägde tillämpa s. k. fri avskrivning, den avskrivningsform som nu motsvaras av räkenskapsenlig avskrivning.

Med nettometod förstås härvid som förut antytts, att nyanskaffade inventarier avskrivs med belopp motsvarande under samma år redovisad vinst på grund av försäljning av inventarier eller på grund av att försäkringserättning uppburits. Bevillningsutskottet (bet. nr 52) anförde i anledning av dessa motioner bl. a. följande.

Utskottet får i anledning av motionerna erinra om de speciella förhållanden, som råda i fråga om den mindre skeppsfarten ävensom det yrkesmässiga fisket och vilka medfört, att dessa näringsgrenar bedrivs i andra företagsformer än aktiebolag eller ekonomisk förening. Sålunda drivas de flesta mindre fraktfartygen av partrederier och det stora flertalet fiskebåtar innehaves av fysiska personer. I avseende å de nu berörda fartygen åtnjutes icke rätt till fri avskrivning vid inkomsttaxeringen, och förutsättningar torde icke heller föreligga för en mera allmän övergång inom dessa näringsgrenar till sådana företagsformer, vilka äga nyss angivna rätt. Motionärernas yrkande får ses mot bakgrunden av dessa förhållanden och de svårigheter, som föreligga för en förnyelse av fartygsbeståndet därigenom att hela köpeskillingen för ett avyttrat fartyg skall upptagas såsom intäkt av rörelse under det att avdrag för värdeminskning å ett samtidigt nyinköpt fartyg allenast medgives enligt reglerna för bunden avskrivning. Utskottet delar motionärernas uppfattning, att beskattningsreglerna på förevarande område icke äro tillfredsställande. Å andra sidan är utskottet icke berett att förorda den i motionerna anvisade lösningen av spörsmålet. Utskottet vill emellertid för sin del föreslå, att de förenämnda nya bestämmelserna om beskattning vid försäljning av inventarier i rörelse, vilka bestämmelser skola tillämpas första gången vid 1953 års taxering, icke skola äga tillämpning då fråga är om fartyg. Syftet med motionärernas yrkande i denna del skulle vid ett antagande av utskottets förslag kunna anses tillgodosett. Utskottets förslag föranleder ändringar i anvisningarna till 28 och 29 §§ kommunalskattelagen.

Riksdagen beslöt i enlighet med bevillningsutskottets förslag.

Genom beslut av 1955 års riksdag medgavs såväl fysiska som juridiska personer rätt att beträffande inventarier tillämpa räkenskapsenlig avskrivning. Denna avskrivningsmetod innefattar som tidigare nämnts även nettometod. Då inventarier försäljes eller förloras, får sålunda kvarvarande och nyanskaffade inventarier avskrivs med belopp motsvarande den uppburna ersättningen för de försålda eller förlorade tillgångarna. Emellertid bibehölls de speciella bestämmelserna i punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 28 § och i punkt 3 d andra stycket av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen för sådana fysiska personer, som tillämpade planenlig avskrivning. I propositionen 1955: 100 anfördes härom följande.

En given förutsättning (för att medgiva fysiska personer rätt att tillämpa räkenskapsenlig avskrivning) är att vad som inflyter vid inventarieförsälj-



ning skall utgöra skattepliktig inkomst, precis som nu är fallet för aktiebolag och ekonomiska föreningar. En sådan utvidgning av inkomstbegreppet skedde för de fysiska personernas vidkommande redan för några år sedan, dock att denna utvidgning inte har avseende å intäkt av fartygsförsäljning. Sistnämnda inskränkning sammanhänger med att avskrivning enligt nettometoden ej lagfästs beträffande fysiska personer. När denna metod nu blir automatiskt tillämplig för den som övergår till avskrivning enligt 30-regeln, bör hinder ej möta att genomgående utvidga inkomstbegreppet på antytt sätt för nu ifrågakvarande skattskyldiga och följaktligen medge även delägare i partrederier, fiskare och liknande skattskyldiga den snabbare avskrivningsrätten enligt 30-regeln. Å andra sidan måste fortfarande gälla att skattskyldig som så önskar får kvarstå på planelig avskrivning. För sådant fall bör beskattning av inkomst vid försäljning o. likn. av inventarier ske i enligt med vad nu gäller. Det får givetvis förutsättas att fysisk person, innan han övergår till avskrivning enligt 30-regeln, gör klart för sig de härmed förenade konsekvenserna.

Det kan framhållas att — då fråga är om försäljning av fartyg — 1954 års förordning om fartygsfonder ger även den som tillämpar planelig avskrivning möjlighet att tillämpa nettometod. I 4 § sistnämnda förordning stadgas nämligen, att — om under beskattningsår, då försäljning av fartyg skett, annat fartyg anskaffats — medel som kunnat avsättas till investeringsfond i första hand må tagas i anspråk för avskrivning å sådant fartyg. Därvid skall så anses som om avsättning till investeringsfond verkställts och medlen omedelbart tagits i anspråk för sitt ändamål. Någon garantiförbindelse behöver inte avlämnas i dylikt fall.

### III. Promemorian

I promemorian behandlas först frågan om de bestämmelser, för vilka redogörelse lämnats i det föregående, kan antagas fylla ett behov, sedan de nya företagsbeskattningsreglerna börjat tillämpas.

Utredningsmannen konstaterar därvid, att bestämmelserna i 28 § 2 mom. andra stycket kommunalskattelagen kan sägas i fråga om fartyg till viss del motsvara bestämmelserna i 1951 års förordning om eldsvådefonder. Enligt nämnda stadgande i kommunalskattelagen kan beskattningen av försäkringsersättning vid förlust av fartyg uppskjutas i två år; enligt förordningen om eldsvådefonder kan beskattningen av samma ersättning uppskjutas i sex år. Att bestämmelsen i kommunalskattelagen fått kvarstå även efter tillkomsten av 1951 års förordning torde enligt utredningsmannen ha sin grund i att sistnämnda förordning endast haft provisorisk karaktär och att man med hänsyn härtill inte velat ändra det permanenta stadgandet i kommunalskattelagen.

1951 års förordning om eldsvådefonder omfattar, konstaterar utredningsmannen, dels investeringsfond för ersättande av förlorade inventarier dels investeringsfond för ersättande av förlorat varulager.

Beträffande inventarier gäller, att de nya reglerna vid inkomsttaxering-

en om s. k. räkenskapsenlig avskrivning får tillämpas av alla rörelseidkare, såväl fysiska som juridiska personer. Såsom förutsättning gäller dock bl. a., att den skattskyldige haft ordnad bokföring, som avslutas medelst vinst- och förlustkonto. Den rörelseidkare, som tillämpar räkenskapsenlig avskrivning och som erhåller ersättning på grund av försäljning eller förlust av inventarier, äger avskriva kvarvarande inventarier — anskaffade före eller under det aktuella beskattningsåret — med ett belopp, som motsvarar den erhållna ersättningen, d. v. s. han får tillämpa s. k. nettometod. Om rörelseidkaren har tillräckligt avskrivningsunderlag och tillämpar nettometoden, uppväges således beskattningen av ersättningen för förlorade tillgångar av ett motsvarande avdrag för avskrivning av kvarvarande inventarier. Något behov av att få avsätta till investeringsfond skulle då, framhållas i promemorian, inte föreligga. Om däremot det kvarvarande avskrivningsunderlaget är mindre än vinsten på de förlorade inventarierna, blir vinsten helt eller delvis beskattad, därest möjligheten att avsätta till investeringsfond skulle försvinna. Här bortses tillsvidare från bestämmelserna i 28 § 2 mom. andra stycket kommunalskattelagen, som endast avser fartyg. Eventuellt skulle, framhåller utredningsmannen, förordningens bestämmelser kunna utformas så, att avsättning till investeringsfond får ske högst med belopp, varmed ersättningen överstiger kvarvarande avskrivningsunderlag. Det skulle då bli rörelseidkarens sak att avgöra, om han vill undgå den omedelbara beskattningen av den del av ersättningen, som motsvarar kvarvarande avskrivningsunderlag, genom att tillämpa nettometoden. Det torde emellertid enligt promemorian förhålla sig så, att nettometoden inte kan anses helt ersätta möjligheten att avsätta till investeringsfond ens i de fall, då tillräckligt avskrivningsunderlag finnes. Det kan dröja flera år innan ersättningsanskaffningen kan göras och under de mellanliggande åren blir rörelseidkaren beskattad för högre vinster, på grund av att avskrivningarna dessa år blir lägre än de skulle ha varit, om inte nettometoden hade tillämpats. Försäkringsersättningen kan på så sätt trots nettometoden bli beskattad, innan ersättningsanskaffning kunnat ske. Detta är, framhåller utredningsmannen, ett förhållande, som man synes böra ta hänsyn till när fråga är om ersättningar på grund av förluster, som inte kunnat förutses av den skattskyldige. Därtill kommer, att för den rörelseidkare, som tillämpar s. k. bunden avskrivning, möjlighet i regel inte finnes att använda nettometoden. Övervägande skäl synes därför enligt utredningsmannens mening tala för att en möjlighet allt framgent bör finnas att vid sådana katastroffall, som avses i 1951 års förordning, uppskjuta beskattningen av ersättningen för förlorade inventarier och detta oberoende av om kvarvarande avskrivningsunderlag finnes eller ej.

Beträffande investeringsfond för ersättande av förlorade lagertillgångar framhålls i promemorian, att betydelsen av dessa bestämmelser har minskat genom de nya reglerna för lagervärdering vid inkomstbeskattningen, vilka regler vid fall av lagerminskning medger möjlighet att avsätta till lagerregleringskonto. I anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen punkt 1

sjätte stycket stadgas, att om värdet å lagret vid utgången av ett visst beskattningsår nedgått i förhållande till medeltalet av värdena å lagren vid utgången av de två närmast föregående beskattningsåren (jämförelseåren) lagret vid beskattningsårets utgång får nedskrivas med sextio procent av sagda medeltalsvärde. Skulle sextio procent av medeltalsvärdet överstiga värdet av lagret vid beskattningsårets utgång, får den skattskyldige åtnjuta avdrag även för överskjutande belopp, om han i räkenskaperna gör avsättning till ett lagerregleringskonto. Då avdrag för sådan avsättning medgivits, skall avsättningen återföras till beskattning nästföljande beskattningsår, därvid frågan om förnyad avsättning på nytt får prövas. För att klarlägga om de nya lagervärderingsreglerna kan anses göra bestämmelserna om investeringsfond för ersättande av lagertillgångar överflödiga, kan det, framhåller utredningsmannen, vara lämpligt att undersöka vilka möjligheter de olika reglerna ger i ett tänkt fall. I promemorian anföres följande exempel.

I följande exempel förutsättes

att prisnivån är densamma under de fem åren,

att med lagrets värde förstås det lägsta av lagrets anskaffnings- eller återanskaffningsvärde efter avdrag för inkurans,

att den skattskyldige år 3 förlorat hela sitt lager genom brand och i brandskadeersättning erhållit 100 000 kronor,

att nytt lager anskaffats vid utgången av år 3 för 10 000 kronor samt att lagret år 4 nått samma storlek som tidigare,

samt att lagervärderingsreglerna i kommunalskattelagen helt trätt i kraft d. v. s. nedvärdering får enligt huvudregeln ske med 60 procent.

Om den skattskyldige helt utnyttjar möjligheterna enligt kommunalskattelagen att nedvärdera lagret blir resultatet följande

	År 1	År 2	År 3	År 4
Lagrets värde .....	100 000	100 000	10 000	100 000
Bokfört värde .....	40 000	40 000	0	40 000
	60 000	60 000	10 000	60 000
Avsättning till lagerregl.konto .....			50 000	
Reserv i varulager .....	60 000	60 000	60 000	60 000

Om lagret kunnat återanskaffas år 4 är den skattskyldige i detta exempel helt tillgodosedd genom lagervärderingsreglerna. Förlusten av lagret år 3 har inte medfört att någon del av den dolda reserven behövt framtagas till beskattning. Visserligen skulle så bli fallet om värdet av lagret år 1 varit lägre än 100 000 eller om år 1 inte funnits d. v. s. om rörelsen börjat först år 2; i sistnämnda fall kan medeltalsregeln inte tillämpas. Det synes dock knappast finnas anledning, att enbart för dessa specialfall bibehålla bestämmelserna om investeringsfond för ersättande av förlorade lagertillgångar. Vill man tillgodose dessa fall, bör det ske genom att lagervärderingsreglerna ändras så, att som jämförelselager alternativt godtages lagret vid närmast föregående beskattningsårs utgång.

Har emellertid lagret inte kunnat i sin helhet återanskaffas år 4, kan lagervärderingsreglerna inte förhindra att lagerreserven helt eller delvis måste framtagas till beskattning. Om ett industriföretag drabbas av eldsvåda och

får sin maskinpark skadad samt lagret av råmaterial, hel- och halvfabrikat förstört, kan det tänkas att det tar flera år innan lagret ånyo nått sin tidigare storlek. Lagerutvecklingen kan exempelvis vara följande. I övrigt gäller samma förutsättningar som i exemplet ovan.

	År 1	År 2	År 3	År 4	År 5	År 6
Lagrets värde .....	100 000	100 000	—	30 000	60 000	100 000
Bokfört värde .....	40 000	40 000		0	24 000	40 000
	60 000	60 000		30 000	36 000	60 000
Avsättning till lagerregl.konto .....			60 000			
Reserv i varulager ....	60 000	60 000	60 000	30 000	36 000	60 000

Även med helt utnyttjande av lagervärderingsreglerna måste i detta exempel 30 000 av lagerreserven framtagas till beskattning år 4. Om i stället möjligheten att avsätta till investeringsfond för ersättande av lagertillgångar utnyttjats kunde avsättning till dylik fond ha skett år 3 med 60 000, under förutsättning att någon avsättning till lagerregleringskonto inte verkställts. (Avsättning till investeringsfond får inte ske med större belopp än som motsvarar minskningen av dold reserv i varulager. I lagerreserv skall därvid givetvis även inräknas avsättning till lagerregleringskonto.) Väljer den skattskyldige i detta exempel att år 3 avsätta 60 000 till investeringsfond för ersättande av förlorade lagertillgångar, blir beskattningseffekten år 3 densamma som om avsättning i stället skett till lagerregleringskonto. Reserven å 60 000 kan i båda fallen bibehållas. Har emellertid avsättning till investeringsfond skett, kan den skattskyldige under år 4 och följande år utnyttja denna fond för nedskrivning av lagerökning med så stort belopp att dold reserv i lagret tillsammans med kvarvarande investeringsfond uppgår till 60 000 d. v. s. reserven bibehålles oförändrad.

Det kan således, framhållas i promemorian, konstateras, att bestämmelserna om investeringsfond för ersättande av förlorade lagertillgångar allt framgent bör fylla ett behov i de fall, då återanskaffningen av lagret tar flera år.

1954 års förordning om *fartygsfonder* har, framhåller utredningsmannen, tillkommit med hänsyn till då föreliggande speciella förhållanden på rederinäringens område. Dels förelåg ett trängande behov av en förnyelse av framför allt det mindre eller medelstora tonnaget, dels var leveranstiderna för nybeställda fartyg exceptionellt långa, dels förelåg speciella möjligheter att försälja äldre tonnage till utlandet, vilka möjligheter icke skulle kunna utnyttjas om vinsterna beskattades innan ersättningstonnage hunnit anskaffas, dels var priserna för nytt tonnage mycket höga. Även om en successiv förnyelse av tonnaget liksom av all maskinutrustning är en nödvändig förutsättning för rörelsens bedrivande, anser utredningsmannen inte sannolikt, att samtliga de här angivna omständigheterna kommer att föreligga också i framtiden. Frågan är därför, framhåller utredningsmannen, om förhållandena inom rederinäringen ändock är så speciella, att beskattningen av vinster vid försäljning av fartyg allt framgent bör ske enligt särskilda regler. I promemorian erinras härutinnan om att det inom rederinä-

ringen i regel rör sig om större och dyrbarare enheter än vad som är fallet beträffande maskiner och inventarier inom andra näringsgrenar. Därtill kommer, att priserna på secondhandtonnage är helt andra än de som kan erhållas vid försäljning av begagnade maskiner inom t. ex. industrien, vilket medför att stora beskattningsbara vinster ofta framkommer vid försäljning av fartyg. Även om leveranstiderna hos varven kan väntas nedgå avsevärt, kommer de dock beträffande större fartyg i regel att överstiga ett år. Om ett förmånligt tillfälle att försälja ett gammalt fartyg uppkommer, kan det därför, enligt vad utredningsmannen påpekar, uppkomma svårigheter att samma år erhålla ersättningstonnage. Detta skulle, om avskrivningsunderlag saknas, kunna medföra, att försäljningen och därmed förnyelsen av tonnage inte kommer till stånd på grund av beskattningskonsekvenserna. Vissa skäl talar därför enligt promemorian för en särbehandling av rederinäringen även under mera normala förhållanden.

Utredningsmannen övergår därefter till att behandla de författningstekniska frågor som uppkommer om bestämmelserna i 1951 och 1954 års förordningar skall ges permanent karaktär. Först diskuteras möjligheterna att inarbeta dessa bestämmelser i kommunalskattelagen. I promemorian anföres härom.

Mot detta talar emellertid det förhållandet, att det inte torde kunna undvikas, att bestämmelserna blir relativt omfattande. Bestämmelserna måste utformas så, att de inte kan utnyttjas enbart i syfte att nå skattelättnader. Kontrollen av att fondmedlen antingen användes för sitt ändamål eller — om så inte sker — återföres till beskattning bör vara effektiv. Det torde med hänsyn härtill inte vara möjligt att utforma bestämmelserna så enkelt som skett i 28 § 2 mom. andra stycket kommunalskattelagen och framför allt inte, om uppskovet med beskattningen skall avse längre tid än två år. Då bestämmelserna vidare skall avse vinster vid förlust av såväl inventarier som varulager skulle ändringar och tillägg bli nödvändigt i flera olika paragrafer i kommunalskattelagen. Övervägande skäl synes därför tala för att specialbestämmelser av detta slag liksom hittills upptages i särskilda författningar.

I fråga om förutsättningarna för att sammanarbeta bestämmelserna i 1951 och 1954 års förordningar till en enda författning framhåller utredningsmannen, att bestämmelserna i de båda förordningarna i princip har samma syfte och att många av bestämmelserna är ensartade eller i stort sett överensstämmande. Emellertid avser 1951 års förordning fall av förlust och 1954 års förordning fall av försäljning av tillgångar. Vidare omfattar 1951 års förordning alla slag av inventarier och därjämte varulager, medan 1954 års förordning endast avser fartyg. Därtill kommer den olikhet i fråga om utformningen av bestämmelserna som består i att för avdragsrätt enligt 1954 års förordning kräves att bankgaranti lämnas å ett belopp motsvarande halva avsättningen; dylik bankgaranti kräves inte enligt 1951 års förordning. Anses denna olikhet — som mer än något annat skulle försvåra en samordning av bestämmelserna — böra kvarstå, synes enligt utredningsmannen övervägande skäl tala för att liksom hittills ha två olika förordningar. Utredningsmannen har därför redan i detta sammanhang ansett sig

böra undersöka, huruvida kravet på bankgaranti enligt 1954 års förordning kan släppas eller om bankgaranti eventuellt bör krävas även vid avsättning enligt 1951 års förordning. I promemorian anföres härom följande.

Kravet på bankgaranti försvårar och kan i vissa lägen t. o. m. omöjliggöra för de skattskyldiga att göra avsättning enligt 1954 års förordning. Föreskrifterna om bankgaranti komplicerar bestämmelserna om bankgaranti slopas. Det oaktat synes knappast kunna förordas, att bestämmelserna om bankgaranti slopas. Det torde vara tillräckligt att här hänvisa till vad företagsbeskattningskommittén anförde i denna fråga vid framläggande av sitt förslag till nu ifrågasatta reglerna bör vara, att det allmänna erhåller garantier mot skatteförluster i sådana fall, då de medel, som genom skatteuppskovet ställdes till företagens förfogande, icke användes för avsett ändamål. Det synes m. a. o. icke godtagbart med regler, som låter sig utnyttjas på sådant sätt att beskattningen endast skjutes framåt i tiden och till en tidpunkt, då medel till skattens erläggande saknas.» Det torde vara svårt att på ett smidigare sätt än genom bankgaranti skapa säkerhet mot dylika skatteförluster. Den skattskyldige får, då han överväger att sälja ett fartyg, även taga hänsyn till skyldigheten att ställa bankgaranti, om han vill avsätta till investeringsfond.

I promemorian konstateras, att i och för sig skulle samma krav på garantier mot skatteförluster även kunna uppställas när det gäller avsättning enligt 1951 års förordning. Här är det emellertid, framhåller utredningsmannen, fråga om förlust av tillgångar på grund av omständigheter, på vilka den skattskyldige inte kunnat inverka. Det kan enligt utredningsmannen finnas anledning att i dylika katastroffall inte försvåra möjligheterna att avsätta till investeringsfond genom att kräva bankgaranti. Godtager man denna olikhet i utformningen av de båda förordningarna, bör emellertid enligt utredningsmannens mening dessa även i fortsättningen bibehållas som skilda författningar.

Beträffande bestämmelserna i 28 § 2 mom. andra stycket kommunalskattelagen erinras i promemorian ånyo om att dessa i fråga om fartyg delvis kan anses motsvara bestämmelserna i 1951 års förordning om investeringsfonder för ersättande av förlorade inventarier. Om bestämmelserna i 1951 års förordning ges permanent karaktär, synes därför enligt utredningsmannen stadgandet i 28 § 2 mom. andra stycket kommunalskattelagen böra utgå. Det förutsattes därvid, att i 1951 års förordning vidtogs sådana författningsändringar, att borttagandet av bestämmelserna i 28 § 2 mom. andra stycket kommunalskattelagen i princip inte medför minskade möjligheter till uppskov med beskattningen.

Vidare framhålles i promemorian, att om 1951 och 1954 års förordningar ges permanent karaktär, även specialreglerna i punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 28 § och punkt 3 d andra stycket av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen om beskattning av vinst i vissa fall vid avyttring av fartyg synes kunna utgå. Det förutsattes därvid att i 1951 års förordning

göres sådan ändring att — på sätt redan skett i 1954 års förordning vid försäljning av fartyg — lagstadgad rätt att vid förlust av fartyg tillämpa s. k. nettometod införes.

I promemorian behandlas därefter de ändringar i 1951 och 1954 års förordningar som enligt utredningsmannen blir erforderliga.

Beträffande 1951 års förordning diskuteras till en början i samband med 1 §, om möjlighet bör beredas även jordbrukare med bokföringsmässig redovisning att göra avsättning till eldsvådefond. Härom anför utredningsmannen följande.

År 1951 infördes bestämmelser av innebörd, att jordbrukare under vissa förutsättningar äger rätt att i likhet med vad som gäller beträffande rörelseidkare, bliva taxerade enligt bokföringsmässiga grunder. Om inkomst av jordbruksfastighet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, gäller i fråga om såväl avskrivning å döda inventarier i jordbruket som beskattning av vinster vid försäljning eller förlust av dylika tillgångar samma regler som när fråga är om tillgångar i rörelse. Beträffande lagret (andra tillgångar än djur å fastigheten) gäller (anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen punkt 1 elfte stycket), att den i räkenskaperna gjorda värdesättningen skall godtagas, försåvitt densamma inte uppenbarligen innebär en lägre värdesättning än som kan godkännas för lager i rörelse. Det kan ifrågasättas, om inte möjligheten att avsätta till investeringsfond enligt denna förordning bör stå öppen även för jordbrukare, därest inkomsten beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Emellertid torde återanskaffning av förlorade tillgångar i jordbruk i regel ske relativt omgående och redan gällande avskrivnings- och värderingsregler bör därför i stort sett vara tillfyllest för att förhindra att reglerna om beskattning av vinsterna försvåras ersättningsansskaffningen. Förhållandet är ofta ett annat, när fråga är om tillgångar i rörelse, när det i många fall kan taga flera år innan ett fartyg eller specialmaskiner för industrien kan ersättas eller ett lager av hel- och halvfabrikat kan byggas upp. Bestämmelser av det slag, varom här är fråga, vilka innebär avsteg från gällande beskattningsregler, bör i princip begränsas till att avse enbart sådana fall, där de kan anses nödvändiga. Det finnes därför skäl att även i fortsättningen bibehålla begränsningen till inkomstslaget rörelse och någon ändring i detta avseende föreslås inte.

I anslutning till 1 § i 1951 års förordning erinrar utredningsmannen vidare om att där föreskrives skyldighet att göra en mot avdraget svarande avsättning i räkenskaperna. Denna skyldighet bör enligt utredningsmannen — liksom fallet är enligt 1954 års förordning — begränsas till den, som enligt lag är bokföringsskyldig. För en icke bokföringsskyldig rörelseidkare t. ex. en fiskare bör det räcka med att han redovisar avsättningen på deklarationsformuläret för investeringsfonder. Det framhålles även, att ändringen blir nödvändig, om bestämmelsen i 28 § 2 mom. andra stycket kommunalskattelagen utgår. För uppskov med beskattningen enligt sistnämnda stadgande kräves nämligen inte någon bokföringsåtgärd.

I anslutning till 2 § påpekar utredningsmannen, att om den skattskyldige åtnjutit räkenskapsenlig avskrivning, äger han till eldsvådefond avsätta

hela den ersättning han uppburit för den förlorade tillgången. Ersättningen utgör nämligen, under sagda förutsättning, i princip helt skattepliktig inkomst. Det belopp som slutligen framkommer till beskattning blir emellertid lägre, eftersom den skattskyldige äger göra avdrag för det oavskrivna värdet av den förlorade tillgången. Avsättningen till investeringsfond kan alltså bli väsentligt större än den vinst som verkligen kan beskattas. Utredningsmannen har övervägt att — i anslutning till vad som gäller enligt de tidigare nämnda reglerna i 28 § 2 mom. kommunalskattelagen — begränsa avsättningsrätten så att den motsvarar nämnda vinst. Taxeringsmyndigheterna äger emellertid inte kännedom om exakta storleken av denna vinst, eftersom den räkningsmässiga avskrivningen beräknas på inventariebeståndet i sin helhet. Utredningsmannen anser därför, att nuvarande regler om storleken av tillåten fondavsättning bör bibehållas.

Utredningsmannen har beträffande 3 § påpekat, att reglerna i nämnda paragraf stundom medger längre skatteuppskov än som i och för sig är erforderligt, d. v. s. längre än till dess ersättningsanskaffning skett. Med tanke på de praktiska svårigheterna och under erinran om att förordningen endast är tillämplig på katastroffall har emellertid utredningsmannen avstått från att föreslå ändrade bestämmelser på denna punkt.

Däremot föreslås, att 3 § ändras i ett annat hänseende.

Utredningsmannen erinrar om att — därest ersättningsanskaffning verkställes samma år som förlusten sker — den som tillämpar räkningsmässig avskrivning kan uppväga beskattningen av ersättningen för den förlorade tillgången genom att tillämpa nettometoden. För den som tillämpar bunden avskrivning, vilket torde vara fallet med bl. a. flertalet fiskare, står inte denna möjlighet öppen. Därefter anföres i promemorian.

Det synes lämpligt att genom en bestämmelse i 1951 års förordning skapa möjlighet att vid förlust av tillgång tillämpa nettometoden vid bunden avskrivning på samma sätt som skett i 1954 års förordning vid försäljning av fartyg. Bestämmelsen har i författningsförslaget intagits som ett andra stycke i 3 §. Ett stadgande av denna innebörd torde vara nödvändigt, om de speciella regler, som enligt anvisningarna till 28 § punkt 1 andra stycket och anvisningarna till 29 § punkt 3 d andra stycket reglerar beskattningen av vinsten vid försäljning m. m. av fartyg i vissa fall, skulle utgå.

Utredningsmannen behandlar sedan reglerna i 5 § om den tid inom vilken eldsvådefonder senast skall tagas i anspråk. Därvid erinras om att bestämmelserna i nämnda paragraf innebär, att — om avsättning till investeringsfond göres under år 1958 d. v. s. avdrag medges vid 1959 års taxering och den skattskyldige har räkningsårs sammanfallande med kalenderår — de avsatta medlen måste användas för sitt ändamål senast under år 1964 d. v. s. vid 1965 års taxering. Vid omläggning av räkningsår kan ianspråktagandet uppskjutas till år 1965 d. v. s. till 1966 års taxering. Utredningsmannen yttrar.

I det helt övervägande antalet fall, då avsättning skett, har ersättningsanskaffningen säkerligen gjorts eller kunnat göras på kortare tid än sex år och i flertalet fall troligen redan året efter det, då tillgången gått för-



lorad. Endast då fråga är om vissa större fartyg och eventuellt stora specialmaskiner är en tidrymd av sex år erforderlig. Då fonderna inte behöver tagas i anspråk förrän efter sex år kan bestämmelserna — såsom tidigare framhållits — utnyttjas för att nå ett längre skatteuppskov än som varit nödvändigt och avsett. Frågan är då om den tid, inom vilken fonderna skall tagas i anspråk, kan förkortas. I vissa fall är sannolikt en tid av sex år erforderlig. Det synes därför knappast kunna förordas att tiden förkortas för samtliga fall. Å andra sidan torde det vara omöjligt att ange olika tidpunkter för olika slag av inventarier och för skilda skattskyldiga. Att införa någon form av prövning från fall till fall — ett dispensförfarande — synes inte böra ifrågakomma.

Eventuellt kunde bestämmelserna utformas så, att uppskov med beskattningen enligt nu gällande bestämmelser endast fick ske i två år d. v. s. samma uppskov som enligt bestämmelserna i 28 § 2 mom. andra stycket kommunalskattelagen. Om fonden inte användes för sitt ändamål under andra beskattningsåret efter det, då förlusten skedde, skulle för detta och följande beskattningsår, under vilka fondmedlen kvarstod outnyttjade, tillägg göras för ett belopp motsvarande viss procent av fondavsättningen. Dessa tillägg skulle avräknas från räntetillägget om fondmedlen återfördes till beskattning. Då nu ifrågavarande förordning endast avser att reglera beskattningen i vissa katastroffall, synes det emellertid inte erforderligt att komplicera bestämmelserna genom dylika föreskrifter.

Om investeringsfond återföres till beskattning, skall enligt gällande bestämmelser tillägg göras för ränta beräknad efter tre procent. En höjning av detta räntetillägg bör enligt utredningsmannens mening i viss mån motverka, att bestämmelserna utnyttjas för att nå ett inte avsett skatteuppskov. I promemorian föreslås, att procentsatsen höjes till fem procent. Därefter anföres.

Enligt bestämmelserna i 5 § andra stycket får den beskattningsbara inkomsten, då återföring till beskattning sker, inte upptagas lägre än den till beskattning återförda fondavsättningen jämte ränta. Fondavsättningen kan således inte utnyttjas för utjämning av förluster. Bestämmelsen bör kvarstå så länge möjlighet till öppen förlustutjämning inte finnes. Bestämmelserna i 28 § 2 mom. andra stycket kommunalskattelagen kan utnyttjas för förlustutjämning, enär sistnämnda lagrum inte innehåller något stadgande motsvarande det i 5 § andra stycket i 1951 års förordning. Avsikten med stadgandet i kommunalskattelagen har emellertid inte varit att öppna möjlighet till förlustutjämning.

I anslutning till förslaget, att räntetillägget vid återföring till beskattning jämlikt bestämmelserna i 5 § skall beräknas efter fem procent, förordas, beträffande 6 §, att räntetillägget vid återföring på grund av likvidation eller fusion skall beräknas efter tre procent. Vidare föreslår utredningsmannen, att i 6 § skall införas en uttrycklig bestämmelse om att fond, som tillhör dödsbo, skall återföras till beskattning senast det år då boet skiftas.

Vad härefter angår 1954 års förordning genomgås till en början reglerna om garantiförbindelser i 2 §. Något förslag till ändring föreslås inte. Härvid erinras bl. a. om att bestämmelserna rörande garantiförbindelser översetts så sent som 1956. — Av samma skäl som redovisats beträffande

1951 års förordning förordas inte heller någon inskränkning i fråga om storleken av tillåten fondavsättning.

Härefter behandlas reglerna i 3—7 §§ om den tid inom vilken fartygsfond skall användas.

Utredningsmannen erinrar om att sådan fond skall tagas i anspråk så fort nytt fartyg anskaffats, oavsett om det nya fartyget utgör ersättning för det försålda eller ej. Om avsättning till fartygsfond skett, kan enligt bestämmelserna i 3 § avdrag för nedskrivning å kontrakt för leverans av fartyg erhållas endast om och i den mån avdrag för sådan nedskrivning enligt kommunalskattelagens bestämmelser kunnat medgivnas med belopp överstigande fondavsättningen. Dessa föreskrifter är, framhålls i promemorian, i flertalet fall tillfyllest för att förhindra, att förordningens bestämmelser utnyttjas för att nå ett icke avsett skatteuppskov. Inom koncerner har det emellertid hänt, påpekar utredningsmannen, att man vidtagit åtgärder i syfte att få ett längre uppskov med beskattningen av köpeskillning för fartyg än som eljest skulle ha ifrågakommit. Om ett fartyg tillhörande ett bolag, som kontinuerligt anskaffar nya fartyg, skall säljas, överföres fartyget före försäljningen till ett sådant bolag inom koncernen, som inte avser att anskaffa nytt fartyg förrän kanske om sex år. Utredningsmannen erinrar i sammanhanget om följande uttalande av företagsbeskattningskommittén.

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 utsluta 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.

I anslutning härtill yttrar utredningsmannen.

Det synes inte tillfredsställande, att skattskyldiga, som kanske haft minst behov av förordningens bestämmelser, genom åtgärder som nyss skildrats skall kunna nå ett inte avsett skatteuppskov. Det bör erinras om, att skatteuppskovet kan — som tidigare framhållits — avse ett belopp, som är betydligt större än den vinst (skillnaden mellan köpeskillningen och återstående restvärde), som framkommer vid försäljningen. Svårigheten är emellertid att utforma bestämmelser, som skulle kunna förhindra att ianspråktagandet av fondmedlen uppskjutes på detta sätt. En bestämmelse av innebörd, att avdrag för avsättning skall vägras, om åtgärd vidtagits för att nå ett ej avsett skatteuppskov, bör av praktiska skäl inte ifrågakomma. Det är mången gång svårt för beskattningsmyndigheterna att upptäcka att dylik åtgärd vidtagits och framför allt att bevisa syftet med densamma. Eventuellt skulle kunna föreskrivas, att avdrag för avsättning vägras, om fartyget inom förslagsvis två år före försäljningen förvärvats från någon, med vilken den skattskyldige är i intressegemenskap. Men även en dylik bestämmelse är svårpraktikabel.

Utredningsmannen framhåller, att man kan minska riskerna för missbruk av förordningens bestämmelser genom att begränsa den tidsperiod, inom vilken fondmedlen skall tagas i anspråk. Bestämmelserna har främst tillkommit för att underlätta en förnyelse av det mindre och medelstora tonnaget, och dylika fartyg torde i regel kunna återanskaffas inom väsentligt kortare tid än sex år. I vissa fall anser utredningsmannen dock, att en tidsfrist av sex år är befogad, och han finner det därför inte lämpligt att förkorta tidsperioden för samtliga fall.

Utredningsmannen erinrar därefter om att — vid behandlingen av bestämmelserna i 5 § i 1951 års förordning — antytts en annan möjlighet att motverka, att ianspråktagandet av fondmedlen onödigtvis uppskjutes. Om fondmedlen inte tages i anspråk inom viss tid, skulle ett på särskilt sätt beräknat tillägg göras vid taxeringen för de följande år, som fondmedlen kvarstår. Förslagsvis kunde enligt promemorian föreskrivas, att tillägg sker först om fondmedlen inte tagits i anspråk senast under det tredje beskattningsåret efter det, då avsättningen gjordes. Tillägget anses böra beräknas till viss procent av kvarstående fondmedel och procentsatsen finnes lämpligen böra motsvara den, som tillämpas vid beräkning av räntetillägget vid återföring av fondmedlen till beskattning (6 §). Sistnämnda procentsats har beträffande 1951 års förordning — såsom tidigare nämnts — föreslagits höjd till fem procent. Tillägget enligt 1954 års förordning bör enligt utredningsmannen beräknas efter lägst tre procent.

#### IV. Remissyttrandena

Utredningsmannens förslag att bestämmelserna i 1951 och 1954 års förordningar om investeringsfonder skall ges permanent karaktär tillstyrkes eller lämnas utan erinran i alla yttranden. Samtliga remissinstanser, utom överståthållarämbetet, länsstyrelserna i Stockholms och Malmöhus län samt allmänna ombudet hos mellankommunala prövningsnämnden, tillstyrker vidare eller lämnar utan erinran utredningsmannens förslag att förordningarna skall bibehållas som två skilda författningar. Överståthållarämbetet samt länsstyrelserna i Stockholms och Malmöhus län framhåller, att olikheterna i förordningarna inte bör anses utgöra avgörande hinder mot utformande av en gemensam, i möjligaste mån enhetlig förordning om investeringsfonder.

Allmänna ombudet hos mellankommunala prövningsnämnden anför, att de nuvarande specialbestämmelserna om uppskov med beskattning av vinster vid reglering av försäkringsersättningar och försäljning av vissa slag av inventarier m. m. är så tillkrån glade, att de skattskyldiga ibland inte förmått överblicka de olika alternativen. De har därför inte alltid förstått att utnyttja sina rättigheter. Även för beskattningsmyndigheterna har den invecklade lagstiftningen vållat olägenheter. Utredningsmannens förslag inne-

bär enligt detta yttrande en viss förenkling i förhållande till nuvarande bestämmelser, men då bestämmelserna nu föreslås bli permanenta, är det framhålles det vidare, angeläget att lagstiftningen blir avsevärt mycket enklare än vad utredningsmannen föreslagit. Den väsentligaste förenklingen skulle vinnas därigenom, att bestämmelserna i de föreslagna två förordningarna om investeringsfonder sammanfördes i en enda förordning.

Förslaget att avsättning till eldsvådefonder för lagertillgångar skall kunna ske även inom ramen för en permanent lagstiftning har berörts i några remissyttranden. Sålunda framhåller *allmänna ombudet hos mel-lankommunala prövningsnämnden* följande.

Utredningsmannen har föreslagit att de s. k. eldsvådefonderna skulle omfatta även varulager, trots att de nya bestämmelserna i kommunalskattelagen möjliggör visst bibehållande av dold varulagerreserv vid exceptionell lagerminskning. De skäl som anförts härför är icke övertygande. Exceptionellt långa leveranstider för maskiner torde i framtiden inte ifrågakomma annat än i rena undantagsfall, och industrianläggningar kunna därför nästan alltid återuppföras inom tämligen kort tid efter en katastrofbrand. Företagen ha själva nästan alltid intresse av att påskynda återställandet av en nedbrunnen industrianläggning för att minska stilleståndskostnaderna. De större företagen ha som regel sina varulager spridda på skilda ställen, varför även en katastrofbrand brukar omfatta endast en mindre del av varnlagret. Såvitt jag kan erinra mig, har intet mellankommunalt företag med aktiekapital överstigande två miljoner kronor hittills begagnat sig av möjligheterna att avsätta belopp till investeringsfond för förlorat varulager. Om ett mindre företag skulle drabbas av en katastrof och om, såsom utredningsmannen förutsatt i ett exempel, lagret till följd av eldsvådans efterverkningar först efter många år skulle nå sin tidigare storlek, skulle förmodligen en avsevärd del av varulagerreserven behöva framtagas för att täcka de förluster som normalt framkomma under den tiden då rörelsen måste drivas i starkt reducerad omfattning.

Av det anförda framgår, att något verkligt behov av särskild investeringsfond för ersättande av förlorade lagertillgångar icke föreligger.

Liknande synpunkter framföres av *länsstyrelsen i Stockholms län*, som även uttalar, att det inte skulle vara otänkbart att ändra lagervärderingsreglerna i anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen så, att beskattningen av lagerreserven i fall av lagerminskning kan uppskjutas längre tid än nuvarande regler medger.

Även *Kooperativa förbundet* ifrågasätter, om särskild lagstiftning av detta slag numera är erforderlig för lagertillgångar, sedan de nya lagervärderingsreglerna trätt i kraft. Då den skattskyldige i de katastrofsituationer det här rör sig om bör kunna göra anspråk på att vara skyddad i alla tänkbara lägen, tillstyrker dock förbundet utredningsmannens förslag.

*Näringslivets skattedelegation* framhåller däremot, att bestämmelserna om särskilda investeringsfonder för ersättande av förlorade lagertillgångar alltså är av behovet påkallade. I yttrandet anføres.

Vad särskilt angår behovet av de föreslagna bestämmelserna om investeringsfond för ersättande av förlorade lagertillgångar får väl de nya reglerna i anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen rörande avsättning till lager-

regleringskonto antagas föranleda att antalet fall, då behov av avsättning till investeringsfond blir aktuellt, i viss mån nedbringas. Men behovet därav kvarstår med oförminskad styrka, icke blott i de fall då lagerhållningen under de två åren närmast före det då lagret förlorats omöjliggör ett effektivt utnyttjande av reglerna rörande lagerregleringskonto, utan framför allt i de fall, då lagret icke hinner återanskaffas före utgången av året närmast efter det, då lagret t. ex. genom eldsvåda gått förlorat. Klara belägg finnes för att dylika fall är en realitet varmed man måste räkna. Då ett industri-företag härjas av brand, händer det ofta att icke blott lagertillgångar jämte lagerbyggnader utan också andra till industrianläggningen hörande byggnader ävensom maskinparken i större eller mindre utsträckning förloras eller skadas. Lagret bör givetvis icke återanskaffas förrän driften kan återupp-tagas. Härför erfordras ofta byggnadsarbeten och maskinanskaffningar, som kräver lång tid.

Liknande synpunkter framföres av *Sveriges köpmannaförbund*, som ut-talar, att beträffande exempelvis lanthandeln, där lagren ofta är stora, det kan vara svårt eller rentav omöjligt att inom erforderlig tid efter en eldsvå-da skaffa fram tillräckliga och lämpliga lokaler, i vilka lagret kan härbärges-ras.

Frågan om lagstiftningen om eldsvådefonder bör omfatta jämväl jor d-br u k s f a s t i g h e t e r har endast berörts i ett par yttranden. *Riksskat-tenämnden* anför i denna fråga.

Principiellt kan det ifrågasättas om icke rätten att göra avsättning till s. k. eldsvådefond bör utsträckas till att avse även vissa jordbrukare, nämligen sådana som deklarerar enligt bokföringsmässiga grunder. Med hänsyn bl. a. till möjligheten att inom jordbruket relativt snabbt ersätta förlorade till-gångar torde dock — åtminstone såvitt erfarenheterna hittills utvisa — be-hovet av en dylik utvidgning av lagstiftningens tillämpningsområde få an-ses vara ganska ringa. Antalet jordbrukare, som tillämpa bokföringsmäs-sig redovisning, är för övrigt tämligen litet. Därtill kommer att reglerna om avsättning till investeringsfond skulle i fråga om jordbruk få relativt ringa betydelse med hänsyn till de särskilda bestämmelserna i anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen om värderingen av djur å jordbruksfastighet. Det kan därjämte erinras om att 1957 års skatteutredning i sitt nyligen framlagda betänkande om förlust- och resultatutjämnning föreslagit införan-det av sådana bestämmelser att jordbrukare, som erhållit merinkomst på grund av försäkringsersättning, skulle beredas möjlighet att få den statliga inkomstskatten beräknad med hänsyn till medeltalet av två års inkomster. Riksskattenämnden anser på grund av det anförda, att tillräcklig anledning icke föreligger att på denna punkt avvika från utredningsmannens förslag.

*Länsstyrelsen i Malmöhus län* yttrar, att möjligheten att avsätta till in-vesteringsfond borde vara öppen även för jordbrukare under vissa förhål-landen, t. ex. då katastroffall inträder omedelbart före räkenskapsårets ut-gång. Dylika fall torde emellertid vara sällan förekommande. Förslaget att låta förordningen avse enbart rörelseidkare synes därför enligt länsstyrelsens mening kunna godtagas.

*Sveriges lantbruksförbund* framhåller, att det enligt förbundets uppfatt-ning icke finns anledning undantaga jordbrukare med bokföringsmässig re-dovisning från rätten att göra avsättningar till särskilda investeringsfonder

för ersättande av förlorade inventarier och lagertillgångar. Förbundet anför följande.

För att konkretisera sin uppfattning vill förbundet som exempel nämna en jordbrukare med bokföringsmässiga grunder, som genom brand förlorar större delen av sina tillgångar i form av inventarier, lager och djurbesättning. Om branden inträffar mot slutet av ett räkenskapsår lär jordbrukaren icke kunna återanskaffa de förlorade tillgångarna under samma räkenskapsår. Han torde då i många fall komma att beskattas för en betydande del av försäkringsersättningarna, även om gällande regler för avskrivning å inventarier och för värdering av lagertillgångar utnyttjas till det yttersta. Ersättningsanskaffningen kan därvid äventyras. I de fall, då tillgångarna förloras under ett tidigare skede av räkenskapsåret, kan även motsvarande svårigheter uppkomma, eftersom en återanskaffning svårigen kan göras förrän byggnadsbeståndet återställts.

För lager av djur i jordbruk gäller vid inkomsttaxeringen särskilda värderingsregler, som begränsar möjligheten att tillskapa dolda reserver. Då en djurbesättning ofta representerar stora värden, kan den dolda reserven likväl komma att uppgå till stora belopp i kronor räknat. En djurbesättning, som förloras genom brand, kan — i synnerhet när det gäller avelsdjur — icke återanskaffas i sin helhet förrän efter ett flertal år. Jordbrukaren blir således, därest icke avsättning till investeringsfond kan göras, beskattad för hela den dolda reserven i djurbesättningen. Detta är icke tillfredsställande.

Frågan om *garantiförbindelser* bör krävas även vid avsättning till eldsvådefond upptas i några remissyttranden. Sålunda framhåller *överståthållarämbetet*, att det inte synes övertygande visat att vid dylika avsättningar inte bör krävas garantier av något slag för den å de skattepliktiga avsättningarna belöpande skatten. Ämbetet anför bl. a.

Det må understrykas, att spärreglerna icke böra så utformas, att de lägga hinder i vägen för verksamhetens normala utövande och den skattskyldiges möjlighet att ersätta den förlorade tillgången; spärreglernas syfte bör endast vara att stävja missbruk. Därest sådana spärregler få den utformningen att dispens från ställande av garanti för skatten efter ansökan hos överståthållarämbetet eller länsstyrelserna kan erhållas, så snart den skattskyldige visar, att bestämda åtgärder vidtagits för ersättande av den förlorade tillgången — exempelvis genom uppvisande av ingångna avtal om ersättningsanskaffning, entreprenadkontrakt för uppförande av ny fabriksbyggnad som ersättning för nedbrunnen sådan med däri befintliga maskiner och lagertillgångar, eventuellt endast genom företeende av anbudshandlingar, korrespondens m. m., som bedömes utgöra godtagbar sannolikhetsbevisning för en så snabb återanskaffning som möjligt — och dispensansökan därvid provas efter relativt generösa grunder, synes den skattskyldige icke komma att åsamkas besvärande ingrepp i sin verksamhet. Det synes härvid lämpligt att dispens endast medges för ett, eventuellt två år åt gången men att möjlighet till längre respittid skall finnas i det särskilda fallet. Härigenom erhålles viss kontroll över fondmedlens disposition, vilket torde vara av vikt med hänsyn till att anståndet avses skola gälla 6 år eller eventuellt längre tid på grund av omläggning av räkenskapsår. I den mån åtgärder för ersättningsanskaffning icke vidtagas, bör efter de grunder, som gälla för fartygsfonderna, garanti lämnas för den å avsättningen belöpande skatten. Genom bestämmelser av sådan innebörd synes den skattskyldige icke komma att lida

avbräck i sin verksamhet, eftersom spärrade medel efter ansökan få disponeras igen, så snart den skattskyldige visar, att åtgärder av förut nämnt slag vidtagits och ett friställande av medlen är nödvändigt för finansieringen av ersättningsanskaffningen.

Även *länsstyrelsen i Malmöhus län* anser, att garantiförbindelse bör krävas vid avsättning enligt 1951 års förordning. Länsstyrelsen påpekar, att i regel friställes medel, bundna genom bankgaranti, i samma takt som ersättningsanskaffning likvideras. Avsättning till investeringsfonder i katastrofall torde av denna anledning ej i alltför hög grad försvåras genom krav på bankgaranti. Länsstyrelsen framhåller, att kravet på bankgaranti i viss mån kan tänkas medverka till att investeringsfonder ej utnyttjas för att nå längre skatteuppskov än nödvändigt. Därigenom kan en lösning åvägbringas av problemet om eventuellt tillägg till investeringsfond i den händelse fonden ej utnyttjas inom viss tidrymd.

*Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* anför, att de skäl som talar för att bankgaranti kräves för fartygsfonderna kan åberopas även för eldsvådefonderna. Beträffande dessa senare är det, påpekar länsstyrelsen, ofta lättare för den skattskyldige att prestera garanti, eftersom ersättningarna i katastrofallen merendels blir tillgängliga i kontanta medel — detta till skillnad från fartygsfonderna, vilka stundom måste redovisas i form av fordran på ogulden köpeskilling för sålt fartyg. Av praktiska skäl torde man dock enligt länsstyrelsen böra frånträda kravet på bankgaranti för eldsvådefonderna.

I några yttranden ifrågasättes, om bankgarantier bör fordras ens beträffande fartygsfonder.

Sälunda ställer *sjöfartsstyrelsen* frågan om de gångna årens erfarenheter av den provisoriska lagstiftningen motiverar ett bibehållande av kravet på bankgaranti, som särskilt kommer att tynga de mindre företagen och dessas redan vanskliga ställning. Från styrelsens utgångspunkt vore det önskvärt, att bestämmelserna om bankgaranti slopades i den permanenta lagstiftningen.

Liknande synpunkter framföres av *Sveriges redareförening*.

*Kooperativa förbundet* framhåller, att den garantiavgift till banken, som nu måste erläggas, framstår som en i hög grad onödig kostnad, i synnerhet i de fall där den skattskyldige utan olägenhet i stället skulle kunna ställa säkerhet genom deposition av inteckningar, obligationer el. dyl. Förbundet anför därefter.

Vid behandlingen av ifrågavarande lagstiftning år 1954 väcktes också förslag, att bankgaranti ej skulle behöva lämnas, där säkerhet på annat sätt ställdes av den skattskyldige. Förslaget avvisades emellertid med hänsyn till de administrativa svårigheter, som skulle uppstå. Invändningen torde vara riktig, men ej heller det nuvarande systemet går fritt från kritik i detta avseende. Styrelsen vill föreslå, att bestämmelserna om skyldighet att ställa bankgaranti utgår. Den risk för förlust, genom utebliven skattebetalning i de fall investeringsfonderna ej disponeras på avsett sätt, torde vara så obetydlig att den ej motiverar de kostnader, som åsamkas den skattskyldige, och det besvär, som bestämmelserna vållar myndigheter och skattskyldiga.

Allmänna ombudet hos mellankommunala prövningsnämnden framhåller, att behov av bankgaranti torde på sin höjd föreligga i sådana fall då aktieägare eller personer som avses i 101 § 4 mom. aktiebolagslagen erhållit lån från aktiebolag eller då delägare i partrederi erhållit lån från partrederiet. I övriga fall synes det allmännas förlustrisk, under förutsättning att tiden för uppskovet med beskattningen begränsas till två år, vara så obetydlig, att kravet på bankgaranti inte behöver upprätthållas. Allmänna ombudet anför vidare.

Det kan anmärkas, att den risk för skatteförlust för det allmänna, som tidigare förelegat, då ett rederi som erhållit uppskov med beskattning av vissa vinster redovisar förluster under en följd av år, kommer att försvinna, om rätt till öppen resultatutjämnning införes. Bankgarantiavgiften lär uppgå till 1 % av garanterat belopp för år räknat, varför ett efterskänkande i normalfallet av kravet på bankgaranti skulle innebära en icke oväsentlig lättnad för rederinäringen, vilket med hänsyn till näringens ekonomiska svårigheter vore önskvärt. Såsom utredningsmannen framhållit, medför bestämmelserna om bankgaranti visst merarbete för beskattningsmyndigheterna och för länsstyrelserna, varför en begränsning av bankgarantier även av denna anledning skulle innebära en fördel.

Länsstyrelserna i Malmöhus samt Göteborgs och Bohus län framhåller, att det administrativa bestyret med garantiförbindelsernas emottagande m. m. kräver sin tid men att tillämpningen av 1954 års förordning hittills inte berett några egentliga svårigheter.

Sveriges fiskares riksförbund anser sig kunna instämma i utredningsmannens uttalande, att man bör avvakta ytterligare erfarenheter, innan de ganska omfattande och komplicerade bestämmelser, som gäller garantiförbindelserna, på nytt omprövas.

Utredningsmannens förslag att den tidrymd, varunder till investeringsfond avsatta medel får tagas i anspråk, skall bibehållas vid sex år har tillstyrkts eller lämnats utan erinran i flertalet remissyttranden. Några remissinstanser har dock anfört erinringar mot förslaget.

Sålunda uttalar riksskattenämnden, att det endast undantagsvis torde dröja mer än tre år innan förlorad tillgång kan återanskaffas. Då dessutom i många fall den avsättning som får göras till investeringsfond för förlorade inventarier är avsevärt större än skillnaden mellan ersättningen för tillgången och dennas oavskrivna värde, är det enligt nämnden angeläget att den tid för vilken uppskov med taxering erhålles genom avsättning till investeringsfond i möjligaste mån begränsas. Nämnden anför ytterligare.

Om en dylik begränsning sker, reduceras jämväl betydelsen av den utav utredningsmannen särskilt observerade frågan om storleken av det räntetillägg, som skall ske vid återföring till beskattning. På grund härav föreslår riksskattenämnden att till investeringsfond avsatta medel regelmässigt skola återföras till beskattning, därest desamma icke tagits i anspråk senast under det beskattningsår, för vilket taxering sker under tredje taxeringsåret efter det, då avdrag för avsättningen ägt rum.

Å andra sidan lärer det vara obestridligt att fall kunna förekomma, då



en längre återanskaffning än tre år kan vara erforderlig. Det synes därför önskvärt att en eventuell treårsregel kompletteras med en bestämmelse om möjlighet att i dylika fall dispensvägen erhålla utsträckning av återanskaffningstiden till sex år. Godtages detta förslag, torde det få anses naturligt att dispensgivningen anförtros åt riksskattenämnden. Nämnden förutsätter att dylika dispensansökningar icke böra bedömas alltför restriktivt.

Allmänna ombudet hos mellankommunala prövningsnämnden framhåller, att det långa uppskovet med beskattningen motiverats med att leveranstiderna för större fartyg och vissa specialmaskiner skulle uppgå till sex år. Denna förutsättning är enligt allmänna ombudet inte längre realistisk. Ombudet fortsätter.

Världens varvsindustri anses vara överdimensionerad och man räknar med att en varvskris kommer att uppstå inom de närmaste åren. Leveranstiderna för fartyg äro redan mycket korta vid vissa varv och detta torde inom de närmaste åren bliva fallet vid flertalet varv. Utvecklingen av skeppsbyggnadstekniken har medfört, att byggnadstiden förkortats; de svenska storvarven bygga således numera ofta stora tankbåtar på kortare tid än ett halvår. De onormalt långa leveranstiderna för vissa specialmaskiner, som förekommit under den exceptionella efterkrigskonjunkturen, torde likaså höra till det förflutna. Uppskovet med beskattning bör därför begränsas till en tid av två år efter det beskattningsår under vilket försäljnings- eller försäkringsvinsten redovisats med möjlighet för riksskattenämnden att medgiva längre uppskov.

Om uppskovet med beskattningen begränsas på nu föreskrivet sätt, synas de skattskyldiga i enkelhetens intresse böra medgivas full valfrihet att disponera investeringsfonden för nedskrivningar inom uppskovsperioden.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län förklarar sig dela utredningsmannens uppfattning att tidrymden för den slutliga avvecklingen av eldsvådefonder inte bör vara kortare än sex år, men ifrågasätter om inte tidsfristen beträffande fartygsfonder bör förkortas i syfte att göra det mindre lockande att utnyttja förordningen för icke avsedda skatteuppskov.

Vad i promemorian föreslås angående de procentsatser som skall tillämpas vid beräkning av räntetillägg vid återföring till beskattning har föranlett erinringar i flera remissyttranden. Riksskattenämnden anför härutinnan följande.

Den sakkunnige föreslår att vid återföring till beskattning av medel avsatta till eldsvådefond räntetillägget vid fusion och likvidation höjes från 2 till 3 %, samt i andra fall från 3 till 5 %, varjämte vid fall av skifte av dödsbo räntetillägg föreslås böra ske med 5 %. — — —

En höjning av det nuvarande 3 %-tillägget kan visserligen anses motiverat med hänsyn till det ändrade allmänna ränteläget, men tillägget torde likväl, bland annat på grund av det angivna förhållandet att det ej är avdragsgillt, kunna begränsas till 4 %. För fusions- och likvidationsfallen synes en höjning av nuvarande 2 %-tillägget knappast vara tillräckligt motiverad. Beträffande dödsbo torde det vara tillfyllest med ett tillägg av 2 %. I detta sammanhang vill riksskattenämnden framhålla den nyss antydda synpunkten att det krav på komensation till det allmänna för lämnad skattecredit, som det procentuella tillägget är ämnat att tillgodose, blir

mindre framträdande om den allmänna tidsfristen för återförande till beskattning av avsatta medel i enlighet med nämndens förslag reduceras från 6 till 3 år.

Beträffande räntetillägg till fartygsfond tillfogar nämnden.

Det s. k. räntetillägget bör bestämmas till samma procentsatser som riksskattenämnden ovan föreslagit beträffande 1951 års förordning, d. v. s. 2 % vid fusion eller likvidation och beträffande dödsbo samt 4 % i övriga fall. — — —

*Näringslivets skattedelegation* framhåller, att räntepåföringen vid fondernas återförande till beskattning grundas på det förhållandet att den skattskyldige genom uppskovet med beskattningen skulle ha åtnjutit en »skattekredit», för vilken han anses böra lämna gottgörelse i form av en på räntetillägget debiterad merskatt. Delegationen anför vidare.

Det bör emellertid bemärkas, att avkastningen på de medel, den skattskyldige på grund av skatteuppskovet fått behålla, varit föremål för inkomstbeskattning och att dessa medel därför icke vuxit med mer än vad som efter skattebetalningen återstår av denna avkastning. Med hänsyn härtill är det motiverat att i förevarande sammanhang räkna med väsentligt lägre räntesats än den, till vilken fondmedlen kan antagas kunna ha blivit förräntade. Vi hänvisar i denna del till betänkandet med förslag till förordning om vissa investeringsfonder m. m. (S. O. U. 1945: 49 s. 54 samt därvid fogad Bilaga A). Därav framgår, att en avkastning å de fonderade medlen av 3 % efter erläggande av den då gällande lägre bolagsskatten reducerades till 1,836 %. Om man räknar med en avkastning av 5 %, en fondavsättning på 100 000 kr. och en marginals katt på 50 % blir det allmännas årliga ränteförlust på »skattekrediten» 2 500 kr. och om exemplet kompliceras med beräkning av »ränta på ränta» endast oväsentligt högre. I stället erhåller emellertid det allmänna en ökad inkomstskatt med 1 250 kr. om året. För att full täckning för förlusten skall vinnas erfordras således ej mer än ett ytterligare skatteuttag för varje fonderingsår av 1 250 kr., vilket motsvarar ett årligt räntetillägg av 2 500 kr. eller 2,5 % av fondavsättningen. Sättes marginals katten till 60 %, erhåller — under i övrigt lika förutsättningar — det allmänna full compensation redan vid ett tillägg per år av 2 000 kr., d. v. s. 2 % av fondavsättningen. Det bör vidare beaktas, att någon mot räntetillägget svarande vinst icke framkommer i företagens räkenskaper, varför detta tillägg ur företagsekonomiska och redovisningstekniska synpunkter framstår som tämligen oformligt. Det torde ha varit dylika överväganden som lett till att man vid räntetilläggets bestämmande stannat vid en räntesats av 3 %. Dessa skäl äger alltjämt giltighet. Enligt vår mening saknas därför även med nuvarande ränteläge anledning att höja denna procentsats.

Vi motsätter oss sålunda denna höjning och jämväl den såsom en följd därav förordade uppjusteringen av den i vissa fall föreskrivna lägre räntesatsen å 2 %. Vad särskilt angår det fall, att fondmedlen skall återföras till beskattning hos dödsboet efter en eldsvåda eller liknande katastrof drabbad rörelseidkare, synes oss starka skäl tala för att något räntetillägg icke verkställs, eller om sådant likväl anses böra ske, att under alla förhållanden den lägre procentsatsen därvid tillämpas.

Liknande synpunkter framföres av *Sveriges redareförening*, *Sveriges köpmannaförbund* och *Skånes handelskammare*.

Vad i promemorian föreslås angående särskilt räntetillägg, därest investeringsfond enligt 1954 års förordning inte togs i anspråk inom tre år, har föranlett erinringar i flera remissyttranden. Sålunda framhåller *rikskattenämnden*, att de komplicerade bestämmelserna om särskilt räntetillägg kan slopas, därest i enlighet med nämndens förslag den tid, varunder till fonden avsatta medel må tagas i anspråk, bestämmas till tre år, med möjlighet till förlängning i särskilda fall genom dispens. Nämnden anför.

I anslutning till det nyss anförda må framhållas att, därest det av riksskattenämnden föreslagna alternativet med dispensförfarande väljes, man därigenom vinner ett effektivt medel mot sådana åtgärder inom en koncern, som syfta till att erhålla icke befogade skatteuppskov. Det är ju nämligen klart att nämnden, innan en dispensansökan avgjordes, skulle avkräva sökanden alla erforderliga uppgifter rörande sådana förvärv och överlåtelser av fartyg, som kunde tänkas hava samband med fondavsättningen.

Skulle vad riksskattenämnden nu föreslagit icke godtagas, vill nämnden beträffande utredningsmannens förslag ytterligare anmärka följande. Förslaget innebär, att vid taxeringen för tredje taxeringsåret efter det, då avdrag för avsättningen ägt rum, ävensom vid taxeringen för följande år skall såsom skattepliktig intäkt upptagas ett belopp motsvarande tre procent av fonden. Vidare innebär förslaget, att räntetillägget vid sexårsperiodens slut skall reduceras med belopp, som under de tidigare åren upptagits till beskattning. Konsekvensen av dessa bestämmelser blir att i fall, där vederbörande gjort avsättning till investeringsfond i syfte att förskaffa sig en skatte-kredit och där sålunda återföring till beskattning sker efter sexårsperiodens slut, den slutliga effekten av bestämmelserna blir ganska ringa. I sådana fall åter, där dröjsmålet med ersättningsanskaffningen beror på att det nya fartyget — t. ex. med hänsyn till dess storlek — överhuvud icke kunnat anskaffas förrän mot sexårsperiodens slut, medföra bestämmelserna en betydligt hårdare effekt, vilken för den därav drabbade måste te sig opåkallad och orättvis. Skulle den av utredningsmannen föreslagna anordningen i princip godtagas, bör den sålunda i vart fall bli föremål för översyn i fråga om detaljerna.

*Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* uttalar, att den föreslagna bestämmelsen om särskilt räntetillägg säkerligen har sitt berättigande. Emellertid måste den föreslagna bestämmelsen i praktiken bli ganska svårtillämpad. En omläggning av förslaget synes därför enligt länsstyrelsen önskvärd, antingen så att tidsfristen — sex år — generellt förkortas eller ock så att avvecklingen och räntebeskattningen visserligen må uppskjutas i högst sex år men med en avsevärt förhöjd räntepåföring i samband med slutregleringen såvitt angår de sista åren.

*Länsstyrelsen i Malmöhus län* anför, att på grund av varvens konjunkturkänslighet variationerna i leveranstider är mycket stora. Tidsfristen för rederierna bör därför inte göras för snäv i en författning, som är avsedd att vara permanent. Länsstyrelsen ifrågasätter lämpligheten av den föreslagna ränteberäkningen efter tre år, som kommer att verka försvarande på förordningens tillämpning. Av ekonomiska skäl torde rederiföretagen, uttalar länsstyrelsen, ej onödigtvis fördröja slutreglerandet av investeringsfond.

*Sveriges redareförening* ställer sig bestämt avvisande mot den föreslagna

ränteberäkningen, som innebär att lojala skattskyldiga bestraffas på samma sätt som de, vilka genom egna åtgöranden skaffar sig ett med ifrågavarande föreskrifter inte avsett skatteuppskov. Föreningen anför.

Vill man förhindra obefogade uppskov med ianspråktagandet av avsatta fondmedel, bör andra metoder tillgripas än de ovan berörda. Utredningsmannen har själv varit inne på tankegången och ifrågasatt införande av en bestämmelse av innebörd, att avdrag för avsättning till investeringsfond skulle av beskattningsmyndigheterna kunna vägras, om åtgärder vidtagits för att nå ett icke avsett skatteuppskov. Med hänsyn till svårigheterna för beskattningsmyndigheterna att upptäcka dylika åtgärder och bevisa syftet med desamma, har utredningsmannen avstått från att framlägga förslag i ovan angiven riktning. Det kan icke anses vara rimligt att införa för de skattskyldiga i allmänhet betungande föreskrifter därför att beskattningsmyndigheterna har svårigheter att komma tillrätta med de undantagsfall, då en författningsbestämmelse missbrukas av en mindre noggrann skattskyldig. Lagstiftningsåtgärder av sådan natur stå i strid mot ett sunt rättsmedvetande och föreningen kan därför ej tillstyrka några sådana åtgärder.

Liknande synpunkter framföres av *Skånes handelskammare*.

Vissa detaljbestämmelser i förordningarna diskuteras i remissyttrandena.

Beträffande det föreslagna tillägget till 1 § i 1951 års förordning av innebörd att bokföringsskyldig skall ha gjort mot fondavsättningen svarande avsättning i räkenskaperna för beskattningsåret framhåller *rikskattenämnden*, att det är önskvärt att genom uttalande i motiven klargöres att en i efterhand gjord rättelse i räkenskaperna i förevarande hänseende bör kunna godtagas vid taxeringen, när så prövas skäligt.

*Kammarrätten* påpekar, att i 1951 års förordning enligt förslaget skall upptagas den enligt 1954 års förordning gällande begränsningen att avsättning skall ha gjorts av »årsvinsten». *Kammarrätten* anför.

Detta begrepp är icke fixerat i författningstexten, men utgår kammarrätten från att för den som har ordnad bokföring därmed förstås resultatet enligt bokföringen. Det synes kammarrätten som om nämnda begränsning i praktiken saknar värde, då ju en skattskyldig som vill göra avsättning till investeringsfond med hela försäljningssumman för ett avyttrat fartyg utan olägenhet kan bestämma sin årsvinst till belopp som motsvarar eller överstiger hela försäljningssumman.

I fråga om 2 § i 1951 års förordning framhåller *rikskattenämnden*, att enligt nämnda författningsrum avsättning ej må ske med större belopp än som motsvarar i den skattepliktiga inkomsten ingående ersättning för de förlorade tillgångarna, under det att motsvarande begränsning i 1954 års förordning avser den i den skattepliktiga intäkten av rörelsen ingående ersättningen. Det torde enligt nämndens mening vara lämpligt att 1951 års författning bringas att i detta avseende överensstämma med 1954 års författning. Vidare synes det nämnden lämpligt, att i 2 § andra stycket i förtydligande syfte anges, att i dold reserv i förekommande fall inräknas vad som enligt punkt 1 sjätte stycket av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen avsatts till lagerregleringskonto.

Det föreslagna tilläggsstadgandet i 3 § i 1951 års förordning för att lagfästa den s. k. nettometoden vid förlust av fartyg har berörts i yttrandena av kammarrätten, riksskattenämnden, Sveriges lantbruksförbund, Kooperativa förbundet och näringslivets skattedelegation. I dessa yttranden uttalas, att tilläggsbestämmelsen bör ändras så att den avser alla för stadigvarande bruk avsedda inventarier.

Enligt *länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* bör i författningen utsägas, att vid eldsvådefonds ianspråktagande lagrets skattemässiga värde icke får nedskrivnas till lägre belopp än det som kan godtagas enligt anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen. Föreskriften torde kunna utformas efter mönster av stadgandet i 11 § c) i 1955 års förordning om investeringsfonder för konjunkturutjämning.

*Riksskattenämnden* ifrågasätter om inte i 1951 års förordning borde införas bestämmelser motsvarande 3 § i 1954 års förordning och anför.

Bestämmelsen skulle i så fall innehålla att, om avdrag medgivits för avsättning till investeringsfond enligt 1951 års förordning, avdrag för nedskrivning å värdet av rättighet till leveranser av inventarier enligt ej fullgjorda köpekontrakt må åtnjutas allenast om och i den mån avdrag för sådan nedskrivning enligt kommunalskattelagens bestämmelser kunnat medgivnas med belopp överstigande beloppet av fondavsättningen vid beskattningsårets utgång. En dylik bestämmelse ter sig naturlig särskilt med avseende å de fall, då fonden avser återanskaffning av förlorat fartyg.

*Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* uttalar, att det synes lämpligt att 1951 års förordning kompletteras med bestämmelser liknande dem som finnes meddelade i 10 och 12 §§ i 1954 års förordning och som avser att säkra en effektiv registrering och övervakning.

Beträffande 1954 års förordning gäller, framhåller *länsstyrelsen i Malmöhus län*, att investeringsfond endast får tagas i anspråk för avskrivning av fartyg, som anskaffats under beskattningsåret. Länsstyrelsen anför.

Erfarenheten har visat, att denna regel vållar vissa svårigheter då redrier utnyttjar möjligheten att genom dellikvider å fartygskontrakt återfå garantiförbindelse. Önskvärt är att investeringsfonden får utnyttjas till avskrivning å fartygskontrakt i samma mån som garantiförbindelse reduceras genom dellikvid. En avskrivning av denna rent bokföringsmässiga art bör ej påverka rederiets enligt praxis gällande möjligheter till avskrivning å kontrakt. Genom ett medgivande av denna innebörd skulle vissa fördelar vinnas. Investeringsfonden kommer alltid att uppgå till ett belopp, motsvarande dubbla värdet av det hos länsstyrelsen förvarade garantibeviset, vilket skulle underlätta kontrollen.

*Näringslivets skattedelegation* erinrar om att enligt promemorian i båda förordningarna skall bibehållas bestämmelser om att den beskattningsbara inkomsten, då återföring till beskattning sker, inte får upptagas lägre än den till beskattning återförda fondavsättningen jämte ränta. Delegationen uttalar i anslutning härtill följande.

I 1957 års skatteutrednings betänkande (SOU 1958:35), som jämväl remitterats till näringsorganisationerna för yttrande, föreslås två särskilda

förordningar, enligt vilka samma bestämmelser uppläves. Med hänsyn till det läge, vari frågan om tillgodoscende av det sedan lång tid tillbaka framförda välgrundade kravet på möjlighet till öppen förlustutjämnning för närvarande befinner sig och då ifrågavarande bestämmelser icke är ägnade att bidra till utan snarare att förhindra en rättvis avvägning av skattebördan, bör enligt vår mening dessa bestämmelser redan från början utgå i de blivande förordningarna om särskilda investeringsfonder och en onödig ytterligare ansvällning av författningsfloran därigenom undvikas.

*Riksskattenämnden* anför i samma fråga.

Föreskriften i 5 § andra stycket att, då återföring till beskattning sker, varken nettointäkten eller den till kommunal inkomstskatt uppskattade inkomsten av den förvärvskälla, varom fråga är, må upptagas lägre än den återförda avsättningen jämte ränta, kan i visst fall leda till ett för den skattskyldige materiellt otillfredsställande resultat. Riksskattenämnden åsyftar den situationen att underskott föreligger i förvärvskällan även sedan återföringen gjorts. Detta underskott får nämligen såsom förevarande stadgande utformats ej avdragas från överskott å andra förvärvskällor. Emellertid torde detta fall endast mycket sällan förekomma i praktiken. Då vidare 1957 års skatteutredning i sitt betänkande om förlust- och resultatutjämnning föreslagit att bestämmelsen i 5 § andra stycket skall utgå och då därjämte eventuell ändring i 1951 års förordning i denna del även bör föranleda ändring av motsvarande bestämmelser i förordningen om investeringsfonder för konjunkturutjämnning, torde det icke finnas tillräcklig anledning att i nu förevarande sammanhang vidtaga ändring av föreskrifterna i 5 § andra stycket.

Utredningsmannens förslag att — därest 1951 och 1954 års förordningar om investeringsfonder ges permanent karaktär — bestämmelserna i 28 § 2 mom. andra stycket kommunalskattelagen skall utgå har tillstyrkts eller lämnats utan erinran av samtliga remissinstanser. Även förslaget att specialbestämmelserna om beskattning i vissa fall av vinst vid försäljning av fartyg under angiven förutsättning skall utgå — punkt 1 av anvisningarna till 28 § samt punkt 3 d av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen — har tillstyrkts eller lämnats utan erinran i flertalet remissyttranden. Förslaget i denna del har emellertid avstyrkts av *Sveriges fiskares riksförbund*, som anför följande.

Man måste taga hänsyn till de speciella förhållanden, under vilka fisket drives. Det svenska havsfisket utgör ju icke en rederirörelse med kontinuerlig anskaffning av fartyg, utan fiskarna slå sig samman i fiskelag, som anskaffa det för näringens bedrivande nödvändiga fiskefartyget jämte utrustning. Förhållandet kan närmast jämföras med när en jordbrukare inköper en gård jämte inventarier. Visserligen räknas fiskaren rent skatte-tekniskt som rörelseidkare, men i verkligheten har hans verksamhet mycket mer gemensamt med jordbruket än med rörelseidkare i övrigt. Såväl inom fisket som jordbruket rör det sig om småföretagare, som driva sin näring med hjälp av en jordbruksfastighet, resp. en fiskebåt.

Det är att märka, att det nämnda stadgandet i anvisningarna till kommunalskattelagen icke avser aktieföretag, ekonomisk förening, ömsesidigt försäkringsbolag eller sparbank, varför stadgandet som regel icke har betydelse för rederier eller storföretag över huvud taget.

De skäl, som på sin tid kunde anföras för detta stadgande, kvarstår fort-

farande. I de fall ett fiskelag vid försäljning av sin båt efter mer än fem år erhåller ett högre pris än vad båten kostade i inköp, återspeglas här endast den penningförsämring, som under tiden har ägt rum. En motsvarande prishöjning har ju samtidigt ägt rum beträffande det nya fartyg, vilket som regel anskaffas i stället för det försålda.

Även sociala skäl kunna anföras för ett bibehållande av nuvarande bestämmelser. När fiskaren på grund av ålder eller sjukdom måste lämna yrket, representerar ett överpris vid båtens försäljning icke någon reell vinst utan endast ett av penningförsämringen nominellt höjt värde på det kapital han haft i båten. En beskattning av detta övervärde skulle medföra en reell minskning av det sparande, som fiskaren räknat med att ha som stöd vid sjukdom eller då åldern hindrar fortsatt deltagande i fisket. Även dödsbon skulle den föreslagna ändringen av skattelagarna drabba mycket orättvist.

Det har förut framhållits, att jordbruket och fisket äro två näringar, som ha stora likheter beträffande den ekonomiska strukturen. Som ett ytterligare argument mot den föreslagna ändringen av kommunalskattelagen kan anföras, att för jordbruksfastighet icke tillämpas någon beskattning av överpris. Beskattning sker här endast i de fall intäkten kan betecknas som realisationsvinst — alltså vid försäljning inom vissa år efter förvärvet.

Det svenska fisket arbetar under hårda konkurrensförhållanden såväl på den svenska marknaden som vid export. Det vore olyckligt, om nuvarande skattelagar ändrades så, att de hindrade den pågående rationaliseringen och förnyelsen av fiskeflottan. Även sociala skäl tala för att skattelagarna icke ändras så, att de drabba äldre och sjukliga fiskare liksom dödsbon. — — —

Redan den beskattning av återbekomna värdeminskningsskatt, som äger rum för fiskets vidkommande, innebär till viss del en reell minskning av det investerade kapitalet. Skulle också överpris beskattas, drabbar detta via minskning av avskrivningsunderlaget i nyanskaffad båt i sista hand fiskarna, när de på grund av ålder eller sjukdom sluta yrket eller vid dödsfall deras efterlevande.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län framhåller, att den fortgående penningvärdeförsämringen medfört att framför allt fiskefartyg, som säljes i andra hand, under vissa förhållanden kan betinga priser, vilka rätt avsevärt överstiger de ursprungliga anskaffningskostnaderna. Beskattningen av försäljningsvinsten blir särskilt aktuell, om fartygsägaren avyttrar sitt fartyg utan att vilja eller kunna skaffa ett annat i stället. Länsstyrelsen anför.

Visserligen kan sägas att en fullständig vinstbeskattning utan hänsyn till inflationsmomentet redan blivit genomförd för annan inventarieavyttring i rörelse. Självfallet måste dock frågan om beskattningens rättvisa utformning framträda med synnerlig skärpa för fartygsägarna, eftersom det här rör sig om i regel mycket dyrbara objekt.

Emellertid måste understrykas, att hela det överpris, som enligt nuvarande regler undantages från rörelsevinstbeskattning, icke utan vidare får bedömas såsom en av inflationen möjliggjord, fiktiv vinst. Vinsten kan delvis bero på konjunktursvängningar av annat slag. Att gamla fiskebåtar finna köpare till relativt goda priser bör sålunda även ses mot bakgrunden av att fisket i dag arbetar under i stort sett gynnsammare ekonomiska betingelser än före kriget. Men det bör vidare ihågkommas, att de avdrag,

som återvinnas, i dag hava annat realvärde, än då de utnyttjades. Omräknas de vid tidigare taxeringar utnyttjade värdeminskningssavdragen med hänsyn till penningvärdeförändringen, skulle detta kunna motivera att man nu värdesatte de återvunna värdeminskningssavdragen efter dagens penningvärde, d. v. s. till ett högre belopp än summan av vad som nominellt blivit utnyttjat. Genom en sådan omräkning skulle den så att säga fiktiva delen av vinsten komma att krympa eller helt försvinna. — — —

De gällande bestämmelserna, enligt vilka regelmässigt allenast de återvunna värdeminskningssavdragen beskattas, kunna emellertid i vissa fall giva opåkallade skattelättnader. En redare, vars fartyg genom planenligt avskrivningsförfarande blivit nedskrivet till ett lågt värde, kan, sedan fartygets saluvärde avsevärt stigit, överlåta detsamma för dagspris till ett närstående aktiebolag utan att själv behöva skatta för mer än de återvunna värdeminskningssavdragen. I det köpande företagens hand godtages hela anskaffningsvärdet såsom avskrivningsunderlag, ehuru en del därav »koncernmässigt sett» icke representerar någon anskaffningskostnad. Beträffande denna fråga må hänvisas till regeringsrättens utslag den 5 juni 1957 i fråga om Thorden Lines Aktiebolags inkomsttaxering år 1953 (R. 1957 not. 1358). Om en fiskare bortgiver ett genom planmässigt avskrivningsförfarande starkt nedskrivet fartyg till sin son, som i likhet med fadern driver fiske med fartyget, torde, enligt anvisningspunkten 3 b fjärde stycket till 29 § kommunalskattelagen, sonen såsom avskrivningsunderlag endast kunna räkna faderns taxeringsmässiga restvärde. Huruvida sonen-gåvotagaren i sin tur kan överlåta fartyget utan att skatta för mer än de återvunna värdeminskningssavdrag, som han för egen räkning åtnjutit och återvunnit, kan vara föremål för delade meningar. — — —

Under 1950-talet har man kunnat märka en benägenhet hos vissa skattskyldiga med stora inkomster att begagna fartyg eller fartygslotter som objekt för kapitalplacering. De goda avskrivningsvillkoren i förening med möjligheterna att erhålla delvis skattefria vinster vid framtida avyttring hava helt säkert stimulerat till dessa placeringar. Det torde saknas anledning att nu särskilt premiera skapandet av reserver med anlitande av inkomster, som kunde härflyta från andra förvärvskällor än rederirörelse.

När det gäller att finna en lösning, som å ena sidan undanröjer de olägenheter, vilka äro förenade med den nu gällande regeln, och å andra sidan icke medföra en stötande beskattning av fiktiva vinster, kunna olika alternativ diskuteras. Länsstyrelsen har funnit sig böra stanna vid att i princip förorda utredningsmannens förslag med den modifikationen, att undantag göres för fartyg, vilka varit i vederbörandes ägo under en icke alltför kort tid före lagens ikraftträdande. Lämpligt synes vara, att fartyg, som den skattskyldige förvärvat före den 1 januari 1951, icke drages in under den utvidgade beskattningen. Härigenom skulle de personer, vilka förvärvat fartyg före koreakonjunkturen, kunna fritagas från att beskattas för vinst, som beror på den allmänna prisdrivningen till följd av denna konjunktur.

Länsstyrelsen förordar sålunda, att lagen sättes i kraft vid 1960 års taxering, därvid emellertid bör gälla, att avyttring av fartyg, som förvärvats före den 1 januari 1951, skall behandlas enligt nu gällande lag.

*Riksskattenämnden* framhåller, att enligt de allmänna principer som ligger till grund för den nuvarande fartygsbeskattningen är det inte motiverat att bibehålla de speciella reglerna i punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 28 § och i punkt 3 d andra stycket av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen. Nämnden anför därefter.



Riksskattenämnden har sålunda ur dylik synpunkt ingen erinran mot utredningsmannens förslag att slopa bestämmelserna. Emellertid hava dessa specialregler tillkommit bl. a. med hänsyn till de särskilda förhållanden, som ansetts råda för det yrkesmässiga fisket. Riksskattenämnden anser sig icke kunna bedöma huruvida av dylik anledning bestämmelserna böra bibehållas även efter det lagstiftningen om investeringsfond för ersättande av avyttrat fartyg blivit permanent.

## V. Departementschefen

Den provisoriska lagstiftningen om eldsvådefonder och fartygsfonder har till syfte att ge möjlighet till uppskov med beskattningen, när större be- lopp erhålles i form av försäkringsersättning för inventarier eller lager eller såsom köpeskilling för fartyg. Uppskovet skall utnyttjas för att skaffa nya tillgångar, som kan användas för avskrivning respektive nedskrivning mot- svarande intäkten i fråga. Lagstiftningen har tillkommit före 1955 års re- form av företagsbeskattningen. Huvudsyftet med den nu verkställda utred- ningen har varit att undersöka i vad mån behov alltjämt föreligger av möj- ligheter att avsätta till eldsvådefonder och fartygsfonder. En annan upp- gift har varit att överväga vilka ändringar som kan erfordras, om lagstift- ningen rörande dessa fonder skall infogas såsom ett permanent led i det komplex av bestämmelser som reglerar företagsbeskattningen.

Utredningsmannen har kommit till den uppfattningen att de nuvarande förordningarna i ämnet bör, med vissa mindre jämkningar, bibehållas och ges permanent karaktär. Av redogörelsen för remissyttrandena framgår, att samtliga hörda myndigheter och näringsorganisationer tillstyrkt eller läm- nat utan erinran utredningsmannens förslag att bestämmelserna i fråga skall bli permanenta. Jag biträder detta förslag.

Vad härefter angår den författningstekniska utformningen av bestäm- melserna har olika alternativ redovisats i promemorian. Det har icke i något yttrande ifrågasatts, att förordningarnas bestämmelser skulle inarbetas i kommunalskattelagen. Däremot har på några håll förordats, att de båda för- ordningarna skulle sammanarbetas till en författning. I likhet med dessa remissinstanser finner jag, att det i och för sig är önskvärt att antalet för- fattningar på skattelagstiftningens område nedbringas. Jag är dock inte övertygad om att det skulle innebära någon förenkling för beskattningssmy- ndigheter och skattskyldiga att i en förordning sammanföra bestämmelser som dels i viss utsträckning avser skilda slag av rörelseidkare, dels ytterst sällan blir tillämpliga samtidigt vid taxering av en och samma skattskyldig. Om förordningarna skulle arbetas ihop, förutsätter detta därjämte en längre gående uniformering av bestämmelserna än som torde vara lämplig. Jag finner sålunda övervägande skäl tala för att, i enlighet med utredningsman- nens förslag, bibehålla två skilda författningar på området.

Av de nuvarande författningarna är 1954 års förordning om fartygsfon-

der jämförelsevis modern, och de sakliga ändringar som nu påkallas torde inte behöva bli av mera genomgripande karaktär. Denna förordning synes därför böra bibehållas. Förordningen om eldsvådefonder är äldre; den är tillkommen 1951 och bygger på tidigare förordningar av liknande innehåll. De ändringar som nu aktualiseras berör flertalet av förordningens paragrafer. Under sådana förhållanden torde det vara lämpligt att den ersättes av en ny förordning. Denna synes dock i redaktionellt hänseende böra bygga på den nuvarande. En tämligen fast praxis har uppbyggts kring denna. Härtill kommer, att åtskilliga bestämmelser i densamma överensstämmer med motsvarande stadganden i förordningen om fartygsfonder, en ordning som knappast skulle kunna bibehållas, om bestämmelserna rörande eldsvådefonder skulle omarbetas från grunden. Vissa smärre förenklingar torde emellertid vara möjliga.

I anslutning till den i promemorian redovisade utredningen har vid remissbehandlingen föreslagits vissa ändringar i fråga om användningsområdet för eldsvådefonderna. Sålunda har i ett par remissyttranden förordats, att avsättning till sådana fonder inte längre skulle tillåtas med avseende på förlorade lagertillgångar. Å andra sidan har ifrågasatts, om inte bestämmelserna om eldsvådefonder borde omfatta jämväl jordbrukare med bokföringsmässig redovisning.

För egen del vill jag anlägga följande synpunkter på frågan. Möjligheten att avsätta till eldsvådefond har, såsom redan nämnts, tillkommit för att den skattskyldige inte skall bli nödsakad att, utan motsvarande avskrivningsmöjligheter, till beskattning redovisa formella vinster i form av brandskadeersättningar o. likn. Behovet av att kunna avsätta till sådan fond är helt naturligt störst beträffande fartyg och andra inventarier och maskiner i rörelse. Vad som anförts från vederbörande näringsorganisationers sida har emellertid övertygat mig om att ett i det individuella fallet lika starkt behov kan, om än mera sällan, förekomma i fråga om lagertillgångar och för jordbrukare med bokföringsmässig redovisning. Några bärande skäl för att vägra fondavsättning i dylika fall har enligt min mening inte anförts. Jag ansluter mig därför till utredningsmannens ståndpunkt att avsättning till eldsvådefond även i fortsättningen skall kunna ske vid förlust av lagertillgångar. Vidare förordar jag, att avsättning till sådan fond också skall kunna göras i jordbruk med bokföringsmässig inkomstredovisning.

En viktig olikhet mellan förordningen om fartygsfonder och förordningen om eldsvådefonder är, att den förstnämnda kräver bankgaranti för ett på den avdragsgilla avsättningen beräknat skattebelopp, medan förordningen om eldsvådefonder inte uppställer sådant krav. I promemorian och yttrandena har ingående diskuterats, om denna olikhet bör kvarstå. Vissa remissinstanser har förordat att kravet på bankgaranti skall slopas i fråga om fartygsfonderna. På andra håll åter har man uttalat sig för att sådan garanti skall krävas beträffande båda lagen av fonder.

Enligt min mening kan kravet på bankgaranti inte frånfallas när det gäller avsättning till fartygsfonder. Bestämmelserna om dessa fonder innebär,

att man för rederinäringen och fisket medgivit särskilda förmåner vid beskattningen av likvider för sålda inventarier. Det synes skäligt, att det allmänna garderar sig mot risken att förlora de betydande skattebelopp varom här kan vara fråga. Såsom utredningsmannen framhållit, torde det vara svårt att på ett smidigare sätt än genom bankgaranti skapa säkerhet mot dylika skatteförluster. Skyldigheten att lämna bankgaranti motverkar också att avsättningen blir större än som är erforderligt och att ersättningsanskaffningen oskäligt fördröjes. Det må vidare erinras om att bestämmelserna rörande skyldigheten att lämna garantiförbindelse omarbetades så sent som år 1956 med sikte på att denna skyldighet inte skulle onödigtvis betunga de skattskyldiga.

Vad åter angår eldsvådefonderna står rätten till avdragsgilla avsättningar alla rörelseidkare till buds, och jag har nyss förordat att denna rätt även skall tillkomma jordbrukare med bokföringsmässig redovisning. Vidare bör beaktas, att avsättning till eldsvådefond endast kan ske i anledning av brand eller andra utom den skattskyldiges rådighet liggande händelser. Den skattskyldige har alltså inte — såsom fallet är vid en försäljning — haft möjlighet att vid framtagningen av vinsten ta hänsyn till beskattningsreglerna. Möjligheterna att göra fondavsättning har en naturlig begränsning. Avsättningen får inte överskrida värdet av de brandskador o. likn. som under året drabbat verksamheten. Därigenom sättes även en gräns för det allmännas förlustrisker. Jag har därför liksom utredningsmannen kommit till den uppfattningen, att bankgaranti eller annan särskild säkerhet i vart fall tills vidare inte bör fordras vid avsättning till eldsvådefond.

Enligt nuvarande bestämmelser skall eldsvådefonder och fartygsfonder tas i anspråk inom sex år. Utredningsmannen har konstaterat, att denna tid i regel är längre än som erfordras för att förvärva nya tillgångar. De skattskyldiga får härigenom i många fall möjlighet att skaffa sig långvarigare uppskov med beskattningen än som är påkallat. Med tanke på de särskilda fall då ersättningsanskaffningen kräver avsevärd tid har emellertid utredningsmannen inte ansett sig böra framlägga förslag om att förkorta sexårsfristen. För att motverka de antydda olägenheterna förordas i stället en skärpning av reglerna om räntetillägg.

Vid remissbehandlingen har viss kritik framförts mot utredningsmannens förslag. Därvid har bl. a. från riksskattenämndens sida framförts tanken att för normalfallen begränsa den tid inom vilken fonderna skall tas i anspråk till tre år. Om den skattskyldige visar att ersättningsanskaffningen kräver längre tid, skulle nämnden äga på ansökan medge erforderlig förlängning. Under sådana förhållanden skulle de i promemorian föreslagna skärpningarna av bestämmelserna om räntetillägg inte behöva genomföras.

Den av riksskattenämnden antydda lösningen synes vara förenad med betydande fördelar och bör därför förordas. I likhet med nämnden förutsätter jag, att dispensansökningarna inte skall behöva bedömas restriktivt. En nödvändig förutsättning bör dock vara, att den skattskyldige gör sannolikt att ersättningsanskaffning inte kan ske under treårsperioden men att till-

gångarna i fråga kan förvärvas under den tid dispensen skall avse. Vidare måste den skattskyldige, såvitt fråga är om fartygsfond, lämna garantiförbindelse, som gäller till utgången av andra taxeringsåret efter det beskattningsår då avsatta medel enligt dispensmedgivandet senast skall ha tagits i anspråk för sitt ändamål. I förekommande fall får redan lämnad garantiförbindelse med kortare giltighetstid utbytas mot sådan som gäller för längre tid. Dispens skall givetvis inte medges om det kan antagas att bestämmelserna kommer att utnyttjas för att nå ett opåkallat skatteuppskov.

I överensstämmelse med vad jag nu anfört har inom finansdepartementet utarbetats förslag till en ny förordning om särskilda investeringsfonder för förlorade inventarier och lagertillgångar samt till erforderliga ändringar i 1954 års förordning om fartygsfonder och i kommunalskattelagen. Rörande vissa detaljbestämmelser i förslagen får jag ytterligare anföra följande.

### Förordningen om eldsvådefonder

#### 1 §.

Med hänsyn till vad kammarrätten anfört synes bestämmelsen om att avsättningen i räkenskaperna skall ha gjorts »av årsvinsten» böra utgå. — Riksskattenämnden har i sitt yttrande upptagit frågan om en i efterhand gjord rättelse i räkenskaperna bör kunna godtagas såsom fondavsättning. I anledning härav kan framhållas, att avsättningen i princip skall ha verkställts i den utgående balansräkningen för beskattningsåret i fråga. Om avsättning ursprungligen inte gjorts i räkenskaperna men det senare av olika skäl befinnes önskvärt för företaget att erhålla avdrag vid inkomsttaxeringen för dylik avsättning, synes emellertid en ändring av bokslutet i regel kunna godtagas.

#### 2 §.

Om möjlighet öppnas för jordbrukare med bokföringsmässig redovisning att göra avsättning till eldsvådefond, erfordras särskild föreskrift om hur dold reserv i lager å jordbruksfastighet skall beräknas. Reserven synes av praktiska skäl böra beräknas såsom skillnaden mellan, å ena sidan, vad jordbrukaren skulle ha fått betala för lagret om han inköpt detsamma å balansdagen och, å andra sidan, det i beskattningshänseende gällande värdet å lagret. Mot ett sådant beräkningssätt skulle måhända kunna invändas, att reserven blir för högt beräknad, när återanskaffningsvärdet för större delen av lagret motsvarar jordbrukarens försäljningspris; den dolda reserven skulle alltså inbegripa vinsten å lagret. Det här förordade beräkningssättet har emellertid vissa praktiska fördelar, och genom en dylik föreskrift torde tvister i fråga om beräkningen kunna undvikas. Det synes lämpligt att för såväl in- som utgående lager räkna med återanskaffningsvärdet vid beskattningsårets utgång. Till lagret bör hänföras jämväl djurbesättningen å fastigheten.

Såsom framhållits redan i 1956 års proposition torde det utan särskilt stadgande vara klart, att eventuell avsättning till lagerregleringskonto skall inräknas i den dolda reserven.

### 3 §.

Utredningsmannens förslag att inom förordningens tillämpningsområde lagfästa användningen av nettometod vid planenlig avskrivning å fartyg bör, i enlighet med vad som förordats i flera yttranden, utvidgas till att avse alla slag av maskiner och inventarier.

Då investeringsfond för lagertillgångar tages i anspråk för nedskrivning av lagerökning, bör, såsom länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län framhållit, lägre värdesättning å lagret i dess helhet inte godkännas än som kommunalskattelagens regler tillåter. Därav bör även följa, att djurbesättning å jordbruksfastighet inte får upptagas till lägre värde än som eljest kunnat ifrågakomma.

Riksskattenämnden har ifrågasatt, om det inte såsom i förordningen om fartygsfonder borde föreskrivas, att avdrag för nedskrivning av värdet av rättighet till leveranser av inventarier enligt ej fullgjorda köpekontrakt må 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. Vissa skäl kan utan tvivel anföras för detta förslag. Med tanke på förordningens begränsade syfte att reglera vissa katastroffall, anser jag dock att en bestämmelse av den angivna innebörden knappast är nödvändig.

### 5 och 6 §§.

Ändringarna i förhållande till 1951 års förordning har redan angivits.

I ett remissyttrande har förordats, att bestämmelserna i andra stycket av 5 § — de avser att innefatta en garanti för en effektiv beskattning av återförda fondmedel — skall utgå. För egen del kan jag icke finna, att skäl föreligger att nu upphäva dessa bestämmelser.

### 8 och 9 §§.

Såsom länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län framhållit synes skyldighet böra föreskrivas att upprätta förteckningar över avsättningar till eldsvådofond.

## **Förordningen om fartygsfonder**

De ändringar som erfordras i förordningen har behandlats redan tidigare.

Länsstyrelsen i Malmöhus län har ansett önskvärt, att fartygsfonder får utnyttjas för avskrivning å fartygskontrakt i samma mån som garantiförbindelse reduceras genom dellikvid. Detta förslag anser jag mig icke kunna tillstyrka. Investeringsfond bör endast få användas för avskrivning å levere-

rat fartyg. Om kontraktet inte fullföljes och något fartyg således inte förvärvas, bör fonden återföras till beskattning med de räntetillägg som förordningen föreskriver.

### Kommunalskattelagen

Om lagstiftningen rörande eldsvådefonder och fartygsfonder ges permanent karaktär, synes bestämmelserna i 28 § 2 mom. andra stycket kommunalskattelagen kunna utgå.

Utredningsmannen har även föreslagit, att specialbestämmelserna rörande försäljning av fartyg i punkt 1 av anvisningarna till 28 § samt punkt 3 d av anvisningarna till 29 § samma lag skall upphävas. Mot detta förslag har vissa erinringar anförts av Sveriges fiskares centralförbund. Därvid har förbundet gjort gällande, att möjligheterna till återanskaffning av fiskefartyg skulle försämrats och att en från sociala synpunkter stötande beskattning skulle drabba den som på ålderns dagar drar sig tillbaka från fisket och säljer sin båt.

Vad förbundet anført i förstnämnda hänseende torde icke vara bärande. I och med att reglerna om fartygsfond och eldsvådefond samt den genom dessa regler lagfästa nettometoden kommer att stå till förfogande, erhålles alla de skattemässiga lättnader vid återanskaffning av fartyg som rimligen kan påfordras.

Vad härefter angår utredningsmannens förslag att borttaga nu föreliggande möjligheter att — utan beskattning av värdestegringsvinst — sälja ett fartyg som inte skall ersättas av ett annat vill jag framhålla följande. De ifrågavarande bestämmelserna har tillkommit före lagstiftningen om fartygsfonder och har enligt sin motivering uteslutande till syfte att underlätta återanskaffning av fartyg. Man har på så sätt velat ge stöd åt fiskerinäringen. Detta syfte blir, såsom nyss påpekats, i erforderlig utsträckning tillgodosett genom reglerna om fartygsfonder och eldsvådefonder och om tillämpning av nettometoden. Däremot har, såvitt av motiveringen kan utläsas, syftet inte varit att medge fiskarena särskilda skattemässiga förmåner då de säljer fartyg för att dra sig tillbaka från fisket. Att sådana förmåner nu åtnjutes torde sålunda innebära en konsekvens av lagstiftningen, som icke var avsedd vid dess tillkomst. Enligt min mening kan bärande skäl svårigen åberopas för att en fiskare i den avsedda situationen skall vara förmånligare ställd än andra rörelseidkare. Vad angår den i centralförbundets yttrande gjorda jämförelsen med kontantredovisande jordbrukare får jag erinra om att dessa inte åtnjuter de förmåner i avskrivningshänseende som tillkommer fiskets utövare. Såsom också framhållits av länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län kan de ifrågavarande bestämmelserna i vissa fall medföra opåkallade skattelättnader. I sammanhanget kan erinras om att överlåtelsen av fartyget i många fall torde få anses innebära en överlåtelse av den rörelse fiskaren bedrivit och att denne därför torde kunna komma i åtnjutande av särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst.

Jag anser mig därför böra biträda utredningsmannens förslag även i nu angivna del. Emellertid tillstyrker jag nyssnämnda länsstyrelses förslag att tillämpa de nuvarande bestämmelserna på fartyg som förvärvats före år 1951, d. v. s. före den i samband med koreakrisen uppkomna prisstegringen.

Under åberopande av det anförda hemställer jag, att Kungl. Maj:t måtte genom proposition föreslå riksdagen att antaga inom finansdepartementet upprättade förslag till

1) *förordning om särskilda investeringsfonder för förlorade inventarier och lagertillgångar,*

2) *förordning angående ändring i förordningen den 19 februari 1954 (nr 40) med provisoriska bestämmelser om särskild investeringsfond för ersättande av avyttrat fartyg samt*

3) *lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370).*

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

Ur protokollet:

*Ingrid Qvarnström*

## Utredningsmannens förslag

till

**förordning angående ändring i förordningen den 11 maj 1951 (nr 230)  
med provisoriska bestämmelser om särskilda investeringsfonder  
för ersättande av förlorade inventarier och lagertillgångar**

Härigenom förordnas *dels* att rubriken till förordningen den 11 maj 1951 (nr 230) med provisoriska bestämmelser om särskilda investeringsfonder för ersättande av förlorade inventarier och lagertillgångar skall lyda som nedan sägs, *dels ock* att 1, 3, 5 och 6 §§ nämnda förordning skola erhålla följande ändrade lydelse.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

**Kungl. Maj:ts förordning med provisoriska bestämmelser om särskilda investeringsfonder för ersättande av förlorade inventarier och lagertillgångar**

**Kungl. Maj:ts förordning om särskilda investeringsfonder för ersättande av förlorade inventarier och lagertillgångar.**

1 §.

Vid beräkning av nettointäkt av rörelse enligt kommunalskattelagen och förordningen om statlig inkomstskatt *under de beskattningsår, för vilka taxering verkställs åren 1951—1959, äger skattskyldig njuta avdrag* i enlighet med bestämmelserna i denna förordning för belopp, som *av årsvinsten avsättes* till särskild investeringsfond för ersättande av förlorade inventarier och till särskild investeringsfond för ersättande av förlorade lagertillgångar.

3 §.

Investeringsfond må — — — under året.

1 §.

Vid beräkning av nettointäkt av rörelse enligt kommunalskattelagen och förordningen om statlig inkomstskatt *må avdrag åtnjutas* i enlighet med bestämmelserna i denna förordning för belopp, som *avsatts* till särskild investeringsfond för ersättande av förlorade inventarier och till särskild investeringsfond för ersättande av förlorade lagertillgångar. *Den, som enligt lag är bokföringsskyldig, skall därvid av årsvinsten ha gjort en motsvarande avsättning i räkenskaperna för beskattningsåret.*

3 §.

Investeringsfond må — — — under året.

*Har under beskattningsår, då förlust av fartyg skett, annat fartyg anskaffats, äger den skattskyldige taga medel, som enligt bestämmelserna i denna förordning kunnat avsättas till investeringsfond för ersättande av förlorade inventarier, i anspråk*



(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

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 §.

Hava till investeringsfond avsatta medel icke tagits i anspråk senast under det beskattningsår, för vilket taxering sker under sjätte taxeringsåret efter det, då avdrag för avsättningen ägt rum, skola medlen upptagas såsom skattepliktig intäkt av rörelse för nämnda beskattningsår. Till beloppet skall därvid läggas ränta, beräknad efter *tre* procent om året för det antal taxeringsår som förflutit efter det, då avdraget för avsättningen skett, till och med det då beloppet taxeras.

Vid den — — — jämte ränta.

## 6 §.

Har skattskyldig tagit investeringsfond i anspråk i annan ordning än i 3 § 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 likvidationen fattats. Till beloppet skall därvid läggas ränta enligt i 5 § angivna grunder, dock att i fall av likvidation räntan skall beräknas efter endast *två* procent.

Vid återföring av medel till beskattning enligt första stycket skall vad i 5 § andra stycket sägs äga motsvarande tillämpning.

Har aktiebolag eller förening genom fusion uppgått i annat företag skall investeringsfond hos det förra företaget, därest den icke enligt fjärde stycket övertagits av det senare företaget, återföras till beskattning för det beskattningsår, varunder rättens tillstånd till fusionen registrerats. Till beloppet skall därvid

## 5 §.

Hava till investeringsfond avsatta medel icke tagits i anspråk senast under det beskattningsår, för vilket taxering sker under sjätte taxeringsåret efter det, då avdrag för avsättningen ägt rum, skola medlen upptagas såsom skattepliktig intäkt av rörelse för nämnda beskattningsår. Till beloppet skall därvid läggas ränta, beräknad efter *fem* procent om året för det antal taxeringsår som förflutit efter det, då avdraget för avsättningen skett, till och med det då beloppet taxeras.

Vid den — — — jämte ränta.

## 6 §.

Har skattskyldig tagit investeringsfond i anspråk i annan ordning än i 3 § 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 likvidationen fattats. Till beloppet skall därvid läggas ränta enligt i 5 § angivna grunder, dock att i fall av likvidation räntan skall beräknas efter endast *tre* procent.

Har oskiftat dödsbo fondavsättning enligt denna förordning, skola fondmedlen återföras till beskattning senast det beskattningsår, under vilket dödsboet skiftas. Till beloppet skall därvid läggas ränta enligt i 5 § angivna grunder.

Har aktiebolag eller förening genom fusion uppgått i annat företag skall investeringsfond hos det förra företaget, därest den icke enligt fjärde stycket övertagits av det senare företaget, återföras till beskattning för det beskattningsår, varunder rättens tillstånd till fusionen registrerats. Till beloppet skall därvid

*(Nuvarande lydelse)*

vid läggas ränta efter två procent om året enligt i 5 § angivna grunder.

Vid sådan — — — överlåtande föreningen.

*(Föreslagen lydelse)*

läggas ränta efter tre procent om året enligt i 5 § angivna grunder.

Vid sådan — — — överlåtande föreningen.

*Vid återföring av medel till beskattning enligt bestämmelserna i denna paragraf skall vad i 5 § andra stycket sägs äga motsvarande tillämpning.*

---

Denna förordning träder i kraft dagen efter den, då förordningen enligt därå meddelad uppgift utkommit från trycket i Svensk författningssamling; dock att äldre bestämmelser fortfarande skola gälla i fråga om 1959 års taxering och i fråga om eftertaxering för år 1959 eller tidigare år. Vid ikraftträdandet av denna förordning skall vidare iakttagas, att bestämmelserna i 5 § och i 6 § andra och tredje styckena i deras äldre lydelse fortfarande skola äga tillämpning vid beräkning av tillägg för ränta i anledning av att fondavsättning, för vilken avdrag medgivits vid 1959 eller tidigare års taxeringar, återföres till beskattning.

## Utredningsmannens förslag

till

**förordning angående ändring i förordningen den 19 februari 1954 (nr 40)  
med provisoriska bestämmelser om särskild investeringsfond  
för ersättande av avyttrat fartyg**

Härigenom förordnas *dels* att rubriken till förordningen den 19 februari 1954 (nr 40) med provisoriska bestämmelser om särskild investeringsfond för ersättande av avyttrat fartyg skall lyda som nedan sägs, *dels ock* att 1, 6 och 12 §§ nämnda förordning skola erhålla följande ändrade lydelse.

*(Nuvarande lydelse)*

Kungl. Maj:ts förordning med provisoriska bestämmelser om särskild investeringsfond för ersättande av avyttrat fartyg.

1 §.

Vid beräkning av nettointäkt av rörelse enligt kommunalskattelagen och förordningen om statlig inkomstskatt för de beskattningsår, beträffande vilka taxering verkställes av beskattningsnämnd i första instans åren 1954—1959, 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 bokföringskyldig, skall därvid av årsvinsten ha gjort en motsvarande avsättning i räkenskaperna för beskattningsåret.

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.

*(Föreslagen lydelse)*

Kungl. Maj:ts förordning om särskild investeringsfond för ersättande av avyttrat fartyg.

1 §.

Vid beräkning av nettointäkt av rörelse enligt kommunalskattelagen och förordningen om statlig inkomstskatt 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 bokföringskyldig, skall därvid av årsvinsten ha gjort en motsvarande avsättning i räkenskaperna för beskattningsåret.

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 tre procent om året för det antal taxeringsår som förflutit efter det, då avdraget för avsättningen skett, till och med det, då beloppet taxeras.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

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.

## 12 §.

Länsstyrelsen skall — — — skola antecknas.

Ha till — — — därefter erfordras.

Har skattskyldig tecknat kontrakt om byggande av fartyg, vilket enligt kontraktet skall levereras inom tid, som anges i 6 § andra stycket, och styrker den skattskyldige att han efter den tidpunkt, då försäljning som föranlett fondavsättningen ägt rum, fullgjort förskotts- eller dellikvid i enlighet med kontraktet, äger länsstyrelsen medgiva, att beloppet enligt avlämnad garantiförbindelse nedsättes med högst hälften av den sålunda fullgjorda likviden. Sådant medgivande må icke lämnas med mindre det med hänsyn till den skattskyldiges förhållanden och övriga förelig-

Ha till investeringsfond avsatta medel icke tagits i anspråk eller endast delvis tagits i anspråk senast under det beskattningsår, för vilket taxering sker under tredje taxeringsåret efter det, då avdrag för avsättningen ägt rum, skall vid taxeringen för sistnämnda beskattningsår ävensom vid taxeringen för följande år såsom skattepliktig intäkt av rörelse upptagas ett belopp motsvarande tre procent av vid beskattningsårets utgång kvarstående fondmedel.

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 första stycket angivna grunder; dock att tillägg icke skall göras med högre belopp än det, varmed räntan överstiger summan av de belopp, som må hava upptagits till beskattning enligt bestämmelserna i andra stycket.

## 12 §.

Länsstyrelsen skall — — — skola antecknas.

Ha till — — — därefter erfordras.

Har skattskyldig tecknat kontrakt om byggande av fartyg, vilket enligt kontraktet skall levereras inom tid, som anges i 6 § tredje stycket, och styrker den skattskyldige att han efter den tidpunkt, då försäljning som föranlett fondavsättningen ägt rum, fullgjort förskotts- eller dellikvid i enlighet med kontraktet, äger länsstyrelsen medgiva, att beloppet enligt avlämnad garantiförbindelse nedsättes med högst hälften av den sålunda fullgjorda likviden. Sådant medgivande må icke lämnas med mindre det med hänsyn till den skattskyldiges förhållanden och övriga förelig-

*(Nuvarande lydelse)**(Föreslagen lydelse)*

gande omständigheter skäligen kan antagas, att fonden kommer att tagas i anspråk för sitt ändamål. I samband med medgivande som nu sagts skall länsstyrelsen lämna underrättelse härom till den bank, som utfärdat garantiförbindelsen, med uppgift tillika å det garantibelopp, som därefter erfordras.

Ha till — — — å fartyget.

Det åligger — — — densamma återställas.

gande omständigheter skäligen kan antagas, att fonden kommer att tagas i anspråk för sitt ändamål. I samband med medgivande som nu sagts skall länsstyrelsen lämna underrättelse härom till den bank, som utfärdat garantiförbindelsen, med uppgift tillika å det garantibelopp, som därefter erfordras.

Ha till — — — å fartyget.

Det åligger — — — densamma återställas.

---

Denna förordning träder i kraft dagen efter den, då förordningen enligt därå meddelad uppgift utkommit från trycket i Svensk författningssamling; dock att äldre bestämmelser fortfarande skola gälla i fråga om 1959 års taxering och i fråga om eftertaxering för år 1959 eller tidigare år. Vid ikraftträdandet av denna förordning skall vidare iakttagas, att bestämmelserna i 6 och 12 §§ i deras äldre lydelse fortfarande skola äga tillämpning i fråga om sådan avsättning, för vilken avdrag åtnjutits vid taxering år 1959 eller tidigare år.

## Utredningsmannens förslag

till

### lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370)

Härigenom förordnas, att 28 § 2 mom., punkt 1 av anvisningarna till 28 § samt punkt 3 d av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen den 28 september 1928 skola erhålla ändrad lydelse på sätt nedan anges.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

28 §.

2 mom. Ersättning på grund av skadeförsäkring skall anses såsom intäkt av rörelse, i den mån köpeskilling, som skulle hava influtit därest försäkrad egendom istället försålts, varit att hänföra till intäkt av rörelse eller i den mån ersättningen eljest motsvarar sådan skattepliktig intäkt eller motsvarar sådan avdragsgill omkostnad, vilken är att hänföra till nämnda förvärvskälla.

*Avser ersättningen försäkring för förlust av fartyg, står det 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, eller något av de två följande åren, eller fördelad på dessa tre år; dock må ersättningen, i den mån den använts för anskaffande av annat eller andra fartyg, icke upptagas såsom intäkt för senare beskattningsår än det varunder den sålunda använts.*

Anvisningar  
till 28 §.

1. Till intäkt — — — stadgade grunder.

Intäkt vid avyttring av för stadigvarande bruk avsedda maskiner och andra inventarier, vilka icke vid beräkning av värdeminskningensavdrag hänföras till byggnad (se punkt 7 av

28 §.

2 mom. Ersättning på grund av skadeförsäkring skall anses såsom intäkt av rörelse, i den mån köpeskilling, som skulle hava influtit därest försäkrad egendom i stället försålts, varit att hänföra till intäkt av rörelse eller i den mån ersättningen eljest motsvarar sådan skattepliktig intäkt eller motsvarar sådan avdragsgill omkostnad, vilken är att hänföra till nämnda förvärvskälla.

Anvisningar  
till 28 §.

1. Till intäkt — — — stadgade grunder.

Intäkt vid avyttring av för stadigvarande bruk avsedda maskiner och andra inventarier, vilka icke vid beräkning av värdeminskningensavdrag hänföras till byggnad (se punkt 7 av

*(Nuvarande lydelse)**(Föreslagen lydelse)*

anvisningarna till 29 §), hänföres till intäkt av rörelse. För annan skattskyldig än aktiebolag, ekonomisk förening, ömsesidigt försäkringsbolag eller sparbank skall dock beträffande intäkt vid avyttring av fartyg följande gälla. Har nu avsedd skattskyldig vid något tillfälle tillgodonjuttit räkenskapsenlig avskrivning vid inkomstberäkningen för förvärvskällan i fråga, skall intäkten hänföras till intäkt av rörelse; i annat fall skall intäkt, varom nu är fråga, upptagas såsom intäkt av rörelse endast i den mån sådant följer av punkt 3 d andra stycket av anvisningarna till 29 § men i övrigt såsom intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet, i den mån enligt 35 § förutsättningarna för skattepliktig realisationsvinst föreligga.

Vid avyttring — — — realisationsvinst föreligga.

I enlighet — — — realisationsvinst föreligga.

Då skattskyldig — — — för överlåtare.

till 29 §.

3 d. Då tillgång, varom här är fråga, avyttras eller såsom för rörelsen obrukbar utranteras, får avdrag ske för vad som i beskattningsavseende återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet, men skall — därest annat icke föranledes av vad i nästföljande stycke sägs — å andra sidan belopp, som erhålles vid avyttring av tillgången, i sin helhet upptagas såsom intäkt av rörelse (se punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 28 §).

Har annan skattskyldig än aktiebolag, ekonomisk förening, ömsesidigt försäkringsbolag eller sparbank avyttrat eller utranterat fartyg och har den skattskyldige icke vid något tillfälle tillgodonjuttit räkenskapsenlig avskrivning vid inkomstberäkningen för förvärvskällan i fråga, må avdrag ske för vad som i beskattningsavseende återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet, i den mån detta belopp överstiger vad som influtit vid

anvisningarna till 29 §), hänföres till intäkt av rörelse.

Vid avyttring — — — realisationsvinst föreligga.

I enlighet — — — realisationsvinst föreligga.

Då skattskyldig — — — för överlåtare.

till 29 §.

3 d. Då tillgång, varom här är fråga, avyttras eller såsom för rörelsen obrukbar utranteras, får avdrag ske för vad som i beskattningsavseende återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet, men skall å andra sidan belopp, som erhålles vid avyttring av tillgången, i sin helhet upptagas såsom intäkt av rörelse (se punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 28 §). Med avyttring likställes det fall, att tillgång uttages ur rörelsen för att tillföras annan rörelse, som utgör särskild förvärvskälla, eller för att nyttjas för annat ändamål.

*(Nuvarande lydelse)**(Föreslagen lydelse)*

*avyttring av fartyget, men skall å andra sidan såsom intäkt av rörelse upptagas endast vad som vid dylik avyttring må hava återbekommits av belopp, för vilket avdrag i beskattningsavseende åtnjutits.*

Med avyttring likställes det fall, att tillgång uttages ur rörelsen för att tillföras annan rörelse, som utgör särskild förvärvskälla, eller för att nyttjas för annat ändamål.

---

Denna lag träder i kraft dagen efter den, då lagen enligt därå meddelad uppgift utkommit från trycket i Svensk författningssamling; dock att äldre bestämmelser fortfarande skola gälla i fråga om 1959 års taxering samt i fråga om eftertaxering för år 1959 eller tidigare år. Vid ikraftträdandet av denna lag skall vidare iakttagas, att bestämmelserna i 28 § 2 mom. i dess äldre lydelse fortfarande skola gälla i fråga om beskattningen av sådan ersättning för förlust av fartyg, som inlutit under beskattningsår, för vilket taxering skett år 1959 eller tidigare år.