SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNDSORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

Nr 5 1973

Den nya partrederilagstiftningen

Av assessorn Göran Atterwall

Riksdagen har för någon tid sedan godtagit de i prop. 1972:147 föreslagna ändringarna i bestämmelserna om beskattning av rederi- och luftfartsrörelse (SkU 1973:2, rskr 1973:9, SFS 1973:26—29). Prop. utformades på grundval av en av företagsskatteberedningen avlämnad promemoria (Ds Fi 1972:8) angående vissa frågor vid beskattning av rederi- och luftfartygsrörelse m. m. Bakgrunden till förslaget var dels att den nuvarande förordningen (1966:172) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avskrivning på köpekontrakt som avser fartyg m. m. endast gällde t. o. m. taxeringsåret 1974, dels att dessa kontraktsavskrivningsregler och ordinarie avskrivningsregler för inventarier m. m. använts för att uppnå ej avsedda lättnader vid beskattningen av vissa former av rederi- och luftfartsverksamhet.

Allmänt

Inom sjöfarten finns det sedan lång tid tillbaka i Sverige en speciell företagsform, partrederiet. Ett partrederi föreligger då flera personer gått samman för att gemensamt reda ett fartyg och har som företagsform viss likhet med ett enkelt bolag. Såväl juridiska som fysiska personer kan ingå som delägare. Partredarnas avsikt måste därvid vara att bedriva sjöfart i någon form, t. ex. frakt- eller passagerartrafik. Partrederi anses föreligga redan då verksamheten befinner sig på kontraktsstadiet, dvs. innan fartyget levererats och satts i drift. Partrederiet är inte något självständigt rättssubjekt och har därför inte någon egen förmögenhet. I stället utgör varje fartygslott del av resp. delägares förmögenhet. För partrederiet skall utses en huvudredare, som kan för samtliga delägares räkning med tredje man ingå de rättshandlingar som rederirörelsen vanligen medför, t. ex. anställa befälhavare och besättning och även bortfrakta fartyget. Partredare svarar för rederiets förbindelse endast i förhållande till sin lott i fartyget. Vinst eller förlust i partrederiet fördelas mellan delägarna i förhållande till deras andelar i fartyget.

På senare tid har det uppmärksammats att delägarskap i partrederier och kommanditbolag tillkommit i skatteundanhållande syfte på så sätt att underskott i så-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:49

dan verksamhet i icke avsedd grad används som avdragspost från annan inkomst. På grund härav fick företagsskatteberedningen i uppdrag att utarbeta förslag som motverkade skatteflykt på detta område. Detta offentliggjordes i en presskommuniké den 15 februari 1972. Även riksdagen hade uppmärksammat detta förhållande. Skatteutskottet förutsatte i ett betänkande (SkU 1972:14) att erforderliga ändringar i skattelagstiftningen förelades riksdagen så snart som möjligt.

Tidigare skatteregler

För att underlätta läsningen av kapitlet om de nya bestämmelserna, tänker jag ge en tämligen fyllig beskrivning av tidigare skatteregler för rederirörelser.

Rederi- och luftfartsrörelse beskattas enligt de allmänna reglerna om beskattning av inkomst av rörelse. Fartyg och flygplan får alltså avskrivas antingen enligt värdeminskningsplan, s. k. planenlig avskrivning — eller i överensstämmelse med i räkenskaperna gjorda avskrivningar, s. k. räkenskapsenlig avskrivning. Kostnader för s. k. treårsinventarier får dras av på en gång.

När det gäller fast driftställe för rederirörelse ges det i 57 § 2 mom. KL speciella regler om beskattningsort för bl. a. detta slag av rörelse. Beskattning av rederirörelse sker i kommun där fast driftställe funnits för rörelsen eller om fast driftställe saknats i den skattskyldiges hemortskommun. Saknar skattskyldig hemortskommun taxeras hans inkomst av rörelsen i den kommun där fartyget har sin hemort. Beskattningsort för delägare i handelsbolag, kommanditbolag, enkelt bolag eller partrederi är den kommun där bolaget eller rederiet skolat beskattas om skattskyldighet förelegat för detta, dvs. vanligtvis den kommun där bolagets eller rederiets fasta driftställe är beläget. Saknar exempelvis ett partrederi fast driftställe sker beskattningen i de olika delägarnas hemortskommuner. I rederirörelse där fartyget ännu ej levererats och där den enda eller i varje fall huvudsakliga tillgången i stället utgjorts av ett fartygskontrakt torde — åtminstone tidigare — något fast driftställe icke ansetts föreligga (jfr RÅ 1969 Fi 2092). Ett nyligen av RR avgjort mål (RR:s utslag 22/2 1973 ang. C. E. Lenngrens inkomsttaxering år 1969) synes dock innebära viss svängning i praxis. Omständigheterna var följande. Den skattskyldige ägde 2/60 delar av ett handelsbolag. Vid 1969 års taxering redovisade bolaget ett underskott av rörelse, som i huvudsak motsvarade kontraktsavskrivning på ett år 1968 övertaget fartygskontrakt. RR vägrade den skattskyldige avdrag för på honom belöpande andel av underskottet hos bolaget vid taxeringen till kommunal inkomstskatt i Avesta. RR åberopade att A. Johnson & Co Handels AB var majoritetsdelägare i handelsbolaget, att fartygskontraktet övertagits från Rederi AB Nordstjernan och att avtal träffats om uthyrning av fartyget till Nordstjernan på bareboatcharterbasis för en tid av fem år från leveransdagen. Handelsbolaget hade obestritt samma adress som A. Johnson & Co samt Nordstjernan och ingick i Johnsonkoncernen. Med hänsyn härtill kunde det inte antas annat än att handelsbolagets verksamhet bedrivits med koncernens kontor i Stockholm som fast driftställe.

De dubbelbeskattningsavtal som Sverige träffat med andra länder innehåller regelmässigt en bestämmelse, som i huvudsak innebär att inkomst av sjöfart eller luft-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:49

fart i internationell trafik beskattas uteslutande eller till viss del i den stat där företaget har sin verkliga ledning.

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

Partrederiet behandlas i skattelagstiftningen inte som ett självständigt skattesubjekt, utan rederiets inkomst beskattas hos de skilda delägarna i förhållande till vars och ens andel i detta, eller på samma sätt som enkla bolag, handelsbolag och kommanditbolag. En särställning intar partrederiet i så motto att varje delägare kan — oavsett hur de övriga delägarna gör — åtnjuta avdrag för planenlig eller räkenskapsenlig avskrivning på så stor del av fartygets anskaffningskostnad som belöper på innehavd andel i rederiet. Delägaren kan — inom ramen för gällande avskrivningsregler — själv bestämma storleken av de årliga avskrivningarna på sin andel i fartyget. Försäljning av andel i partrederi skall inte beskattas enligt realisationsvinstreglerna utan köpeskillingen beskattas som vid försäljning av rörelseinventarier i allmänhet, d. v. s. som intäkt av rörelse (punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 28 § KL). Delägare i partrederi torde vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1929: 117). Huvudredares redovisning för partrederiet skall enligt sjölagen avse kalenderår. Med hänsyn härtill torde kalenderår vara rätt beskattningsår för inkomst av rederirörelse som avser delägarskap i partrederi.

Enligt den tidigare nämnda kontraktsavskrivningsförordningen får avdrag för avskrivning på fartygskontrakt åtnjutas med högst 30 % av det avtalade priset. Som förutsättning för avdrag gäller att fartygets storlek uppgår till minst 20 register-ton, att fartyget är avsett för stadigvarande bruk i rederirörelse eller yrkesmässigt fiske samt att skriftligt avtal slutits under beskattningsår, för vilket taxering till statlig och kommunal inkomstskatt i första instans sker något av åren 1967—1974. För köpekontrakt på luftfartyg, avsett att användas för stadigvarande bruk i luftfartsrörelse, gäller avdragsrätten under taxeringsåren 1969—1974. Överstiger kontraktstiden ett år, kan avdrag för avskrivning på kontrakt komma i fråga vid flera års taxeringar. Under kontraktstiden får dock inte avskrivas mer än 30 % av kontraktspriset. Kontraktsavskrivning anses ha åtnjutits enligt punkt 1 av anvisningarna av 41 § KL i samband med beräkning av värdeminskningsavdrag, vilket innebär att fartygets anskaffningsvärde vid räkenskapsenlig avskrivning enligt huvudregeln skall anses utgöra den faktiska anskaffningskostnaden minskad med kontraktsavskrivningen.

Avyttras kontrakt, skall ersättningen upptas som skattepliktig intäkt i den rörelse till vilket kontraktet är hänförligt. Överlåtaren får samtidigt dra av kontraktets i beskattningsavseende oavskrivna värde. Om det blir förlust på överlåtelsen får avdrag för förlusten åtnjutas vid taxeringen i vanlig ordning som kostnad i rörelsen. I praxis har ändring av ett kontrakt till att avse leverans av ett väsentligt mindre och billigare fartyg än som ursprungligen avtalats bedömts så

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:49

att kontraktet efter ändringarna betraktats som ett nytt kontrakt. Avskrivning på det gamla kontraktet har därför återförts till beskattning (RN 1961: 4: 3). På samma sätt bör man bedöma annullering av ett kontrakt. Det är då kontraktet annulerats skall alltså åtnjutna kontraktsavskrivningar återföras till beskattning.

De nya bestämmelserna

Bakgrund

I sin promemoria föreslog företagsskatteberedningen att kontraktsavskrivningsreglerna skulle förlängas ytterligare sex år, eller t. o. m. taxeringsåret 1980. Beredningen fann nämligen att den speciella konkurrenssituation som råder inom rederi- och luftfartsnäringarna liksom den tekniska och ekonomiska utvecklingen i dessa branscher talade för ett bibehållande av den särskilda rätten till kontraktsavskrivning av fartyg och luftfartyg.

Finansministern anslöt sig till beredningens förslag om en förlängning av kontraktsavskrivningsreglerna. Lagstiftningen är dock även i fortsättningen tidsbegränsad och gäller t. o. m. taxeringsåret 1980.

Företagsskatteberedningen pekade vidare på att både kontraktsavskrivningsreglerna och de ordinarie avskrivningsreglerna användes för att skapa underskott, som kunde kvittas mot intäkter i andra förvärvskällor än rederi- och luftfartsrörelse. Dessa underskott motsvarades i regel inte av någon egentlig driftförlust på verksamheten utan berodde på överavskrivningar, som inte kunde anses motiverade av företagsekonomiska skäl. Enligt beredningen hade härigenom uppnåtts inte bara skatteuppskov under ett antal år utan i en del fall även definitiva skattelättnader. Som påfallande exempel på missbruk anförde beredningen olika fall med kommanditbolag. Ett sådant fall avsåg tre kommanditbolag med säte i Stockholm, Göteborg och Malmö. Tre fartyg, som vardera kostade 90 milj. kr., uppgavs vara under byggnad i Kanada. Fartygen var bortfraktade på 15 år till ett rederiföretag med säte i Panama. En andel på 40.000 kr. sades under de fem första åren ge en skatteminskning — vid en marginalskatt på 70 % — på ca 100.000 kr. Ett annat fall gällde kommanditbolag, som uppgetts driva luftfartsrörelse. Enligt prospektet skulle en andel på 35.000 kr berättiga till avdrag för underskott med sammanlagt 120.000 kr vid 1972 och 1973 års taxeringar. Sistnämnda bolag har numera begärts i konkurs.

Finansministern ansåg att ett lagstiftningsingripande var nödvändigt för att stävja missbruk. Han hade dock full förståelse för den oro man kunde hysa inom rederi- och luftfartsnäringarna för att regler i syfte att motverka skatteflykt skulle leda till ett minskat tillflöde av riskkapital till branschen. Finansministern menade att detta var ett avvägningsproblem som fick beaktas vid utformningen av begränsningsreglerna för kontraktsavskrivning och ordinarie avskrivning.

Kontraktsavskrivning

Den regel som finansministern föreslog i begränsningssyfte på kontraktsavskrivning innebär att underskott i rederi- och luftfartsrörelse som uppkommit genom kontraktsavskrivning får avräknas endast från inkomst av rederi-, luftfarts- eller varvsrörelse.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:49

För underskott som sålunda inte kunnat utnyttjas får avdrag ske något av de sex följande åren. Även sådant avdrag får utnyttjas endast mot sådana branschinkomster som nyss nämndes.

Begränsningsregeln gäller för rederi- och luftfartsrörelse som bedrivs av enskild näringsidkare, enkelt bolag, partrederi, handelsbolag, kommanditbolag och aktiebolag som är s. k. fåmansbolag. Med fåmansbolag förstås ett aktiebolag eller ekonomisk förening som till huvudsaklig del — direkt eller genom förmedling av juridisk person — ägs av en eller ett fåtal fysiska personer. Som fåmansbolag har ansetts vara ett bolag där — av bolagets 800 aktier — f. d. VD ägde 225, hans syster 11, nuvarande VD 205, fyra aktiebolag 230, sex fysiska personer och dödsbon 129. Frånsett de två första personerna förelåg ingen släktskap, direkt eller indirekt, mellan aktieägarna (RN 1961:4:6). Undantagna från tillämpningen är s. k. flermansbolag och fartyg som används i yrkesmässigt fiske. Detta innebär att kontraktsavskrivning i dessa fall får liksom hittills utnyttjas mot intäkter i annan förvärvskälla.

Innebörden av begränsningsregeln kan belysas med ett enkelt exempel. Om överskottet i en rederirörelse före kontraktsavskrivning är 2 milj. kr och i rörelsen finns ett fartygskontrakt på 10 milj. kr., får kontraktsavskrivning åtnjutas med 30 % eller 3 milj. kr., och underskottet 1 milj. kr., kvittas mot intäkter i annan förvärvskälla än rederi-, luftfarts- eller varvsrörelse, om rörelsen bedrivs av ett flermansbolag eller om fartyget är avsett att användas i yrkesmässigt fiske. I andra fall får sådan kvittning inte ske utan underskottet får utnyttjas endast mot inkomster i nämnda branscher antingen omedelbart eller under de sex följande åren.

Begränsningsregeln gäller endast avskrivning enligt kontraktsavskrivningsförordningen. Om avdrag medges för konstaterad eller sannolik förlust på kontrakterat, men ej levererat, fartyg med stöd av punkt 1 av anvisningarna till 41 § KL, får underskott till följd av sådant avdrag självfallet utnyttjas mot inkomster av andra förvärvskällor.

Ordinarie avskrivning

Begränsningsregeln för ordinarie avskrivning innebär följande. Har avdrag i rederi- eller luftfartsrörelse gjorts för värdeminskning av fartyg eller luftfartyg, får underskott som svarar mot större avskrivning än för år räknat 10 % av anskaffningsvärdet för fartyget eller 15 % av nämnda värde för luftfartyget avräknas endast från inkomst av rederi-, luftfarts- eller varvsrörelse. Vid räkenskapsenlig avskrivning föranleder anskaffningstidspunkten under beskattningsåret inte någon jämkning av procenttalet. Om räkenskapsåret omfattar kortare eller längre tid än 12 månader jämkas procentsatsen i förhållande till räkenskapsårets längd. Redan åtnjuten avskrivning påverkar inte möjligheterna till avdrag för underskott inom den ovan angivna ramen. Om ett fartyg anskaffats år 1970 och avskrivits med 30 % samma år, får underskottsavdrag till följd av 10 % avskrivning år 1972 ändock ske.

Rätt att utnyttja uppskjutna avdrag gäller på samma sätt som i fråga om

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:49

kontraktsavskrivning, d. v. s. under de sex följande åren. Begränsningsregeln för ordinarie avskrivning gäller ej heller yrkesmässigt fiske eller andra aktiebolag än fåmansbolag.

Några exempel kan ytterligare belysa regeln. Överskott i rederirörelse före avskrivningar är 500.000 kr. Avskrivning på ett fartyg, med ett anskaffningsvärde av 8 milj. kr., görs med 800.000 kr. (10 % av 8 milj. kr.). Underskottet, 300.000 kr., får avdragas från andra inkomster Om avskrivning görs med 1,2 milj. kr., blir underskottet 700.000 kr., varav 400.000 kr. endast får kvittas mot inkomster av rederi-, luftfarts- eller varvsrörelse. Exemplet kan ytterligare varieras. Rederirörelsen redovisar förlust före avskrivningar med 500.000 kr. Ett belopp av 1,3 milj. kr. (förlusten 500.000 kr. + avskrivning 800.000 kr. (10 % av 8 milj. kr.) får avdragas från andra inkomster. Självfallet kan dock avskrivning med 10 % inte medges om fartyget tidigare är skattemässigt helt avskrivet. Avskrivning kan ju sammanlagt inte medges med mer än 100 % av anskaffningsvärdet.

Ordningsföljd mellan olika avdrag

Sammanfattningsvis kan alltså de olika avdragen vid beräkning av kvittningsbar förlust i rederi- och luftfartsrörelse mot andra inkomster anges enligt följande:

1) Avdrag för avskrivning för konstaterad eller sannolik förlust på kontrakterat fartyg eller luftfartyg enligt punkt 1 av anvisningarna till 41 § KL medges alltid.

2) Avdrag för avskrivning på levererat fartyg eller luftfartyg upp till 10 % resp. 15 % av anskaffningsvärdet medges alltid.

3) Avdrag för avskrivning enligt kontraktsavskrivningsförordningen medges inte om avdraget medför att förlust uppkommer i förvärvskällan. Undantagna är fartyg i yrkesmässigt fiske och andra aktiebolag än fåmansbolag.

4) Särskilt investeringsavdrag enligt förordningen (1971: 50) om särskilt investeringsavdrag vid taxering till statlig inkomstskatt. Fysisk person får inte kvitta underskott till följd av investeringsavdrag mot inkomster av andra förvärvskällor. I detta sammanhang bör erinras om att handelsbolag och kommanditbolag inte skall taxeras utan inkomsten eller förlusten hänföras till delägarna i handelsbolaget eller kommanditbolaget. Avser förlusten investeringsavdrag bör avdrag inte få ske, om delägaren är fysisk person. Däremot får juridiska personer — även fåmansbolag — kvitta underskott till följd av investeringsavdrag mot andra inkomster.

Vissa ytterligare spärregler

I fåmansbolag kan begränsningsreglerna om kontraktsavskrivning och ordinarie avskrivning kringgås genom att öppna koncernbidrag mottas från bolag, som inte driver rederi-, luftfarts- eller varvsrörelse. Finansministern anslöt sig till beredningens förslag att öppna koncernbidrag från sådana bolag inte borde få medföra att kontraktsavskrivning och ordinarie avskrivning medgavs med högre belopp än om bidraget inte utgått. Samma regel gäller för företag som driver rederi-, luftfarts- eller varvsrörelse om det bidragsgivande företaget under

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:49

det beskattningsår då bidraget lämnats själv mottagit sådant bidrag. Regeln kan illustreras på följande sätt. En koncern består av bolaget A, som driver rederirörelse, bolaget B, som driver varvsrörelse, och bolaget C., som driver verkstadsrörelse. Koncernbidrag kan lämnas från A till B och från B till A, utan att spärregeln träder i funktion. Däremot tillämpas spärregeln om koncernbidrag lämnas från C till A eller från C till B. Likaså tillämpas spärregeln om bidrag lämnas från C till B, som i sin tur under samma beskattningsår lämnar koncernbidrag till A.

Företagsskatteberedningen pekade vidare på att fysiska personer, handels- eller kommanditbolag och fåmansbolag kan kringgå bestämmelserna om inskränkning i rätten att utnyttja underskott till följd av avskrivning genom att överlåta fartyget eller köpekontraktet till underpris på närstående person eller företag i intressegemenskap. Finansministern föreslog därför en regel, som täckte kringgåenden genom försäljning till underpris. Om ett köpekontrakt, fartyg eller luftfartyg, beträffande vilket kontraktsavskrivning åtnjutits, överlåts till underpris, skall det verkliga värdet, dock högst kontraktspriset, tas upp som intäkt av rörelse för överlåtaren. Regeln är generell och gäller alltså oberoende av till vem överlåtelsen skett. Med underpris avses i detta sammanhang överlåtelse utan vederlag, d. v. s. gåva, liksom överlåtelse till pris som väsentligen understiger kontraktspriset, såvida inte överlåtelsen motsvaras av det verkliga värdet. Arv och testamente är undantagna. Denna spärregel kan inte tillämpas längre än fem år efter leverans av det fartyg eller luftfartyg som kontraktsavskrivningen gäller. Yrkesmässigt fiske och andra aktiebolag än fåmansbolag är undantagna från tillämpning av spärregeln. Ett exempel kan visa innebörden av regeln. Ett fåmansbolag äger ett kontrakt med ett kontraktspris på 1 milj. kr. Kontraktsavskrivning har skett med 300.000 kr. Två år efter det fartyget levererats säljer bolaget fartyget till ett dotterbolag för 600.000 kr. Som intäkt av rörelse skall upptas 1 milj. kr., eller, om det verkliga värdet på fartyget t. ex. är 900.000 kr., 900.000 kr. Överlåtaren får sedan naturligtvis dra av fartygets i beskattningsavseende oavskrivna värde. Finansministern har i detta sammanhang framhållit att någon ökad avdragsrätt för köparen självfallet inte uppkommer på den grund att beskattning sker hos säljaren.

Ytterligare en spärregel finns som tar sikte på skatteflykt genom utflyttning från Sverige. Förslaget i detta hänseende innebär att tidigare åtnjuten kontraktsavskrivning skall återföras till beskattning för det år då utflyttning sker. Den, som i och för sig är berättigad till avdrag för kontraktsavskrivning för samma år som utflyttningen sker, får icke åtnjuta avdraget. Regeln gäller såväl då den skattskyldige själv utflyttar som när flyttning utomlands sker av fast driftställe för den förvärvskälla vari fartyget eller luftfartyget ingår. Utflyttning av fast driftställe torde innefatta även de fall då den verkliga ledningen för företaget flyttar utomlands.Spärregeln vid utflyttning är — liksom i överlåtelsefallen — inte tillämplig längre än fem år efter leverans av fartyget eller luftfartyget som kontraktsavskrivningen avser. Den gäller ej heller för fartyg i yrkesmässigt fiske eller andra

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:49

aktiebolag än fåmansbolag. Som exempel kan anges följande. En person skaffar ett fartygskontrakt med ett kontrakterat pris på 10 milj. kr. till sin rederirörelse, som bedrivs som enskild firma. Samma år åtnjuter han kontraktsavskrivning med 3 milj. kr. Han flyttar sedan utomlands fyra år efter det fartyget levererats. Samma år som utflyttningen sker tecknar han ett nytt fartygskontrakt på 20 milj kr. Överskott i rederirörelsen som skall beskattas i Sverige är 3 milj. kr. Till beskattning i Sverige skall då upptas 6 milj. kr. (3 milj. kr. överskott + 3 milj. kr. återförd kontraktsavskrivning). Något avdrag för avskrivning på det nytecknade fartygskontraktet skall inte medges.

Företagsskatteberedningen tog även upp en fråga som rörde valutaförordningen. Enligt beredningen var det naturligt att riksbanken vid prövningen av tillstånd att föra ut emigrantvaluta beaktade om betydande skatte- eller avgiftsbelopp förfallit eller inom kort förfaller till betalning. Finansministern ansåg för sin del det helt förenligt med riksbankens uppgift som penningförvaltande myndighet att motverka betalningsundandragande genom kapitalutförsel till utlandet när det gäller skatter eller avgifter. Han avsåg här i första hand skatterestantier liksom redan debiterade men ej förfallna skatter såsom exempelvis preliminär B-skatt och kvarstående skatt. Även preliminär A-skatt, t. ex. av arbetsgivare innehållna men ännu ej inbetalda källskattemedel liksom arbetsgivaravgifter borde beaktas. Finansministern ansåg därför att förutsättningar borde skapas för en samordning mellan riksbanken och vederbörande skatte- och uppbördsmyndigheter. Den närmaste tekniska utformningen borde ske i samråd mellan riksbanken och riksskatteverket.

Företagsskatteberedningen hade härutöver föreslagit en spärregel som syftade till att vid avyttring av andel i handels- eller kommanditbolag, där kontrakt på fartyg eller luftfartyg utgjorde den väsentliga tillgången, åstadkomma motsvarande beskattningseffekt som vid avyttring av andel i partrederi. Finansministern var inte beredd att tillstyrka förslaget i denna del med hänsyn till att regeln bröt hittills gällande beskattningsprinciper och dessutom kunde få verkningar som var svåra att överblicka f. n. Han förutsatte dock att företagsskatteberedningen och realisationsvinstkommittén vid sina överväganden beaktade frågor som rörde gränsdragningen mellan löpande inkomst och kapitalvinst i olika företagsformer.

Dispensregler

Finansministern föreslog att Kungl. Maj:t, när synnerliga skäl föreligger, skall kunna medge dispens från inskränkningarna i rätten till kontraktsavskrivning och ordinarie avskrivning samt från återföring till beskattning vid avyttring och vid flyttning utomlands. Anledningen härtill var bl. a. vissa farhågor att begränsningsreglerna kunde få allvarliga konsekvenser för såväl större rederiföretag som mindre rederier bedrivna i familjeföretagsform.

Skatteutskottet underströk i sitt betänkande (SkU 1973: 2) att lagstiftningens syfte var att förhindra att skattekrediter, som inte var motiverade från konsolideringssynpunkt, uppkommer och att avskrivningarna medför definitiva skattelättnader. Enligt utskottets mening var det naturligt att detta beaktades vid dispens-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:49

givningen. Detta innebar att dispensreglerna borde behandlas med erforderlig restriktivitet. Dispensen kan enligt förslaget förenas med villkor så att konsekvenser av angivet slag inte uppkommer. Bryter den skattskyldige mot sådana villkor, återförs de avskrivningar som medgetts vid dispensen till beskattning. Enligt utskottet kan dispensen utformas på olika sätt för skilda delägare och innehålla såväl tids- och beloppsmässiga begränsningar som andra villkor. Det låg enligt utskottet i sakens natur att försiktighet borde iakttas vid dispensgivningen när fysiska personer deltog i projektet, direkt eller genom handels- eller kommanditbolag. Det kunde enligt utskottets mening inte accepteras att fysiska personer får skatteförmåner, som inte är motiverade från företagsekonomisk synpunkt, enbart genom att investera i ett rederiföretag, även om detta företag ter sig seriöst. Utskottet hade inget att erinra mot att dispensgivningen utnyttjades för att bereda rederinäringen en mjuk övergång till de nya reglerna.

Kungl. Maj:t har genom beslut den 16 mars i år avgjort ett dispensärende. Rederiaktiebolag ingående i Salén-gruppen fick därvid dispens från begränsningsreglerna avseende kontraktsavskrivning och ordinarie avskrivning vid 1973—1975 års taxeringar. Däremot avslogs dispensansökan från ett kommanditbolag, vars delägare väsentligen utgjordes av cheftjänstemän i Saléngruppen.

Ikraftträdandet

De nya bestämmelserna gäller redan vid 1973 års taxering. Finansministern ansåg att retroaktiv lagstiftning i görligaste mån borde undvikas. De rättssäkerhetsskäl som talade för en sådan ordning kunde dock inte med samma styrka åberopas mot en lagstiftning som på ett för flertalet av samhällsmedborgarna stötande sätt använts i skatteundandragande syfte och på ett av lagstiftaren inte avsett sätt. Finansministern påpekade särskilt att dispensreglerna gav möjlighet att undanta fall, som inte avsetts skola träffas av de skärpta bestämmelserna.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:49