Avskrivning på skeppskontrakt m m

Av kammarrättsassessorn Gustaf Sandström

Inledning

Som bekant får avdrag normalt inte göras för avskrivning på kontrakterade inventarier. Rätten till avdrag inträder först när leverans har skett. Avdrag på kontraktsstadiet medges dock om den skattskyldige kan visa att inköpspriset på bokslutsdagen för inventarier av det slag som kontraktet avser är lägre än kontraktspriset eller att det är sannolikt att prisfall kommer att inträffa under tiden fram till leverans (punkt 2 av anvisningarna till 41 § KL).

I fråga om kontrakt på fartyg har det sedan början av 1950-talet funnits avvikande regler. Bl a investeringarnas storlek, de varierande fartygspriserna och statliga stödåtgärder i andra sjöfartsländer har ansetts motivera särskilda regler om avdrag för avskrivning på fartygskontrakt. Fr o m 1970 års taxering gäller motsvarande regler för kontrakt på luftfartyg.

Under en följd av år utfärdade riksskattenämnden anvisningar om hur stora avskrivningar på fartygskontrakt som skulle godtas vid inkomsttaxeringen. Denna anvisningsverksamhet kunde upphöra när förordningen (1966:172) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avskrivning på köpekontrakt som avser fartyg, FAK, kom till (prop 1966:88, BevU37). Förordningen gällde ursprungligen vid 1967—1974 års taxeringar men den förlängdes år 1973 att gälla t o m 1980 års taxering (prop 1972:147, SkU 1973:2, SFS 1973:26—29). Då infördes också vissa spärregler i 46§ 1 mom KL (det s k kvittningsförbudet) och i FAK i syfte att motverka transaktioner av skatteflyktskaraktär. En redogörelse för 1973 års lagstiftning har lämnats i denna tidskrift av Göran Atterwall (1973 s 199 ff).

Reglerna om kontraktsavskrivning har nu återigen förlängt (prop 1979/80:39, SkU 14, SFS 1979:1148—1150). Med anledning av synpunkter som lämnades vid den remissbehandling som föregick propositionen har spärrreglerna getts ett något vidare tillämpningsområde.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:10

Kontraktsavskrivning

Enligt FAK får avdrag för kontraktsavskrivning göras med sammanlagt högst 30% av det avtalade priset. Om den skattskyldige har medel avsatta till s k fartygsfond bortfaller eller begränsas avdragsrätten. Levereras fartyget eller luftfartyget senare än beskattningsåret efter det då kontrakt har slutits kan avskrivningarna fördelas över flera år. När leverans väl har skett kan den återstående delen av det avtalade priset bli föremål för avskrivning i vanlig ordning.

Utrymmet för avdrag är även i fortsättningen 30%. Den ändring av avskrivningsreglerna som har gjorts är av närmast formell art. Avskrivning enligt FAK har förutsatt att fartygets bruttodräktighet är minst 20 registerton. Detta krav har nu — i fråga om kontrakt som sluts efter år 1979 — ersatts med ett krav att fartyget utgör ett skepp enligt sjölagen (1891:35 s 1). Med skepp avses fartyg som uppfyller storlekskraven 12 x 4 meter. Författningens namn har ändrats till lagen om avdrag för avskrivning på skeppskontrakt m m.

Förlängningen av avskrivningsreglerna har denna gång inte begränsats till att gälla vid bara vissa års taxeringar. I propositionen framhålls att denna permanentning av avdragsreglerna naturligtvis inte hindrar att reglerna senare kan komma att ändras eller upphävas om förhållandena motiverar det.

Avsikten med de tidigare nämnda spärreglerna i FAK är att den skattekredit som avskrivningar på kontrakt kan ge inte genom olika åtgärder från den skattskyldiges sida skall förvandlas till en definitiv skattevinst. Reglerna täcker två typer av fall. Det ena fallet är utflyttning och det andra överlåtelser av kontrakt, skepp e d till underpris. I båda fallen skall i princip medgivna avdrag återföras till beskattning.

I propositionen uppehöll sig budgetministern något vid den andra spärregeln, dvs beskattningen vid överlåtelser till underpris. Han erinrade om att bl a överlåtelser mellan ett fåmansföretag och företagsledaren eller denne närstående personer kan leda till att man vid beskattningen utgår från annat värde än det avtalade priset. Enligt budgetministern bör den kommitté som skall se över beskattningsreglerna för familjeföretag (B 1979:13) pröva om det finns behov av att samordna de regler som gäller vid överlåtelser till underpris.

Undantagna från spärreglerna i FAK och 46§ 1 mom KL är samma kategori av skattskyldiga och investeringsobjekt. Som redan antytts har tillämpningsområdet för spärreglerna utsträckts något genom den nya lagstiftningen. Jag återkommer strax till detta.

Kvittningsförbudet m m

Kvittningsförbudet har gjort det avsevärt mindre attraktivt för fysiska personer och fåmansbolag att skaffa sig avskrivningsobjekt i form av fartyg och fartygskontrakt. Förbudet innebär att underskott till följd av överavskrivning på fartyg och luftfartyg eller på kontrakt varken vid den kommunala eller

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:10

statliga taxeringen får kvittas mot annan inkomst än inkomst av rederi-, luftfarts- och varvsrörelse (ett mottaget koncernbidrag får endast under vissa förutsättningar räknas som intäkt av rederi-, luftfarts- eller varvsrörelse). Med överavskrivning avses all kontraktsavskrivning enligt de särskilda reglerna och vidare avskrivning med för år räknat mer än 10% av anskaffningsvärdet av fartyg och 15% av anskaffningsvärdet av luftfartyg (jfr RRK R 74 1:59). Avdrag som inte har kunnat utnyttjas på grund av kvittningsförbudet får enligt en speciell förlustutjämningsregel utnyttjas under en följande sexårsperiod. Det bör också nämnas att regeringen kan ge dispens från kvittningsförbudet.

Enligt de nya reglerna har kvittningsförbudet i stort sett samma innehåll som tidigare. Inskränkningarna i rätten att kvitta kontraktsavskrivning och begränsningarna till 10% resp 15% har således behållits liksom möjligheten till dispens. Regeln om när ett mottaget koncernbidrag skall få utnyttjas för kvittning har dock anpassats till de nya bestämmelserna om koncernbidrag i punkt 3 av anvisningarna till 43 § KL.

Kvittningsförbudet är inte alltid lätt att tillämpa i praktiken. Särskilt vid räkenskapsenlig avskrivning kan det vara svårt att avgöra om och i vilken mån en överavskrivning har gjorts. Det gäller då att fastställa hur stor del av de totala inventarieavskrivningarna som belöper på skepp o d. Lika litet som de tidigare reglerna ger de nya reglerna någon anvisning om hur detta skall ske och något motivuttalande i frågan finns inte. Enligt min mening är det rimligt att i helt okomplicerade fall fördela avskrivningsbeloppet efter anskaffningsvärdena för å ena sidan inventarier som omfattas av kvittningsförbudet och å andra sidan övriga inventarier. Olika lösningar kan tänkas för de fall att den skattskyldige skriver av inventarierna med mindre än maximala 30% eller tillämpar kompletteringsregeln (dvs 20-procentig linjär avskrivning).

Som redan framgått har undantagen från kvittningsförbudet begränsats genom den nya lagstiftningen. Hittills har inskränkningarna i rätten att kvitta underskott inte gällt för andra aktiebolag och ekonomiska föreningar än sådana vilkas aktier eller andelar till huvudsaklig del — direkt eller indirekt — innehas av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer (fåmansbolag). Något hinder mot kvittning har således inte förelegat om aktierna i ett bolag ägs av flera än ett fåtal personer. Kvittningsförbudet har inte heller tillämpats i fråga om avskrivning på fiskefartyg eller kontrakt på sådana fartyg. Motsvarande undantag har gällt vid tillämpningen av spärreglerna i FAK.

Vid remissbehandlingen framhölls det från fiskalt håll att båda dessa undantag från spärreglerna hade visat sig ge utrymme för transaktioner av det slag som 1973 års lagstiftning var avsedd att förhindra. Ett fåmansbolag kunde formellt sett göras till flermansbolag genom att bolaget gavs en tillräckligt vidsträckt ägarkrets. Undantaget för fiskefartyg och kontrakt på sådana fartyg gjorde det intressant för icke-yrkesfiskare att skaffa sig avskrivningsob-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:10

jekt i fiskenäringen. Det förekom också att fartygsbyggen på ett missvisande sätt angavs avse fiskefartyg.

De nya reglerna innebär att endast svenska aktiebolag som är noterade på börs eller är föremål för liknande notering och dotterföretag till sådana bolag är generellt undantagna från kvittningsförbudet. Vidare behandlas i fortsättningen fiskeskepp och kontrakt på sådana skepp på samma sätt som andra skepp och skeppskontrakt utom i det fall att den skattskyldige är yrkesfiskare. Som yrkesfiskare anses här — i likhet med vad som är fallet enligt 7 § lagen (1979:610) om allmän investeringsreserv — den som har licens för yrkesfiske eller som är medlem i fiskelag som har sådan licens. Undantagen från spärreglerna i FAK har begränsats på motsvarande sätt.

I en skrivelse till skatteutskottet framhöll AB Aerotransport (ABA, det svenska moderbolaget för konsortiet SAS) att bolagets aktier till mindre än 50% ägs av SILA (noterat på fondhandlarlistan). Övriga aktier ägs nästan helt av svenska staten. Eftersom ABA innehar endast en minoritetsandel i SILA kunde ABA inte anses vara ett dotterföretag till SILA och ABA skulle därmed bli underkastat spärreglerna. ABA hemställde att skatteutskottet skulle ta initiativ till sådana ändringar att ABA inte kom att omfattas av spärreglerna. Skatteutskottet påpekade att möjligheten till dispens från spärrreglerna var avsedd att finnas kvar men utskottet företog i övrigt ingen åtgärd i anledning av skrivelsen.

De nya bestämmelserna tillämpas första gången vid 1981 års taxering. De hittillsvarande reglerna tillämpas dock även i fortsättningen om avtalet om förvärv av fartyget eller luftfartyget har ingåtts före utgången av år 1979.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:10