

Nr 76

Skatteutskottets betänkande i anledning av Kungl. Maj:ts proposition 1973:207 med förslag om beskattning av interna aktieöverlåtelse och avdrag vid taxeringen för garantiavsättningar jämte motioner.

Propositionen

I propositionen 1973:207 har Kungl. Maj:t (finansdepartementet) föreslagit riksdagen att anta vid propositionen följande förslag till

1. lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370),
2. lag om ändring i taxeringsförordningen (1956:623).

I propositionen läggs fram förslag på grundval av två promemorior från företagsskatteberedningen, Interna aktieöverlåtelse (Ds Fi 1973:13) och Garantiavsättningar (Ds Fi 1973:9).

I fråga om s. k. interna aktieöverlåtelse föreslås bestämmelser om skärpt realisationsvinstbeskattning. Reglerna innebär att den som överlåter aktier i ett fåmansbolag till ett annat fåmansbolag där samma person eller honom närstående person äger aktier får skatta för hela köpeskillingen för aktierna som realisationsvinst. Har avyttringen av aktierna skett av organisatoriska eller marknadsmässiga skäl eller föreligger andra synnerliga skäl, föreslås dispens få medges för de skärpta reglerna.

De nya bestämmelserna avses skola tillämpas även på överlåtelse av aktie som sker efter utgången av år 1972. Om överlåtelsen av aktier återgår senast den 30 juni 1974 föreslås de nya bestämmelserna emellertid inte skola tillämpas.

Vidare föreslås en lagstadgad rätt till avdrag för framtida garantiutgifter i anledning av utestående garantiförpliktelser. Avdraget får dock i normalfallet inte överstiga de garantiutgifter som redovisats i räkenskaper under beskattningsåret. I vissa speciella fall föreslås rätt till avdrag för sådana framtida utgifter med belopp som efter särskild utredning befinnes skäligt. Riksskatteverket avses vidare, om det föreligger särskilda förhållanden i någon bransch, få meddela anvisningar om beräkning av avdraget efter schablon. Bestämmelserna om avdrag för framtida garantiutgifter avses skola tillämpas första gången vid 1974 års taxering.

Författningsförslagen

1 Förslag till

Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Härigenom förordnas i fråga om kommunalskattelagen (1928:370),
dels att 35 § 3 mom. skall ha nedan angivna lydelse,
dels att till anvisningarna till 41 § skall fogas en ny punkt, 1 a, av
 nedan angivna lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

35 §

3 mom.¹ Avyttras aktie, andel i aktiefond, fondandel eller teckningsrätt till aktie eller andel i ekonomisk förening eller i handelsbolag eller avyttras annan rättighet som är jämförlig med här avsedd andelsrätt eller aktie, dock ej aktie eller andel i bostadsaktiebolag eller i bostadsförening som avses i 24 § 3 mom., räknas som skattepliktig realisationsvinst:

om egendomen innehafts

mindre än 2 år	100 % av vinsten
2 år men mindre än 3 år	75 % av vinsten
3 år men mindre än 4 år	50 % av vinsten
4 år men mindre än 5 år	25 % av vinsten

Avyttrar skattskyldig egendom som här avses och som den skattskyldige innehaft fem år eller mera och framstår det icke som sannolikt att avyttringen skett utan vinst eller med vinst ej överstigande 5 procent av vad den skattskyldige erhåller för egendomen, skall som skattepliktig realisationsvinst räknas ett belopp motsvarande 10 procent av vad han erhåller för egendomen efter avdrag för kostnad för avyttringen. Från sammanlagda beloppet av skattepliktig realisationsvinst enligt detta stycke under ett beskattningsår äger skattskyldig åtnjuta avdrag med 500 kronor. Har den skattskyldige under beskattningsåret varit gift och levttillsammans med sin make, får sådant avdrag åtnjutas för dem båda gemensamt med 500 kronor. I intet fall får dock skattskyldig åtnjuta avdrag med högre belopp än som svarar mot sammanlagda beloppet av skattepliktig realisationsvinst enligt detta stycke.

Kan tillämpning av föregående stycke antagas hindra strukturrationalisering som är önskvärd från allmän synpunkt, äger Konungen eller myndighet som Konungen bestämmer medgiva befrielse därifrån helt eller delvis, om företag som beröres av strukturrationaliseringen gör framställning därom senast den dag avyttringen sker.

Har egendom som avses i detta moment avyttrats genom sådan tvångsförsäljning som anges i 2 mom. andra stycket, beräknas skatteplik-

¹ Senaste lydelse 1972:273.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

tig realisationsvinst icke till högre belopp än som motsvarar 10 procent av vad den skattskyldige erhåller för egendomen efter avdrag för kostnad för avyttringen.

Bestämmelsen i 2 mom. fjärde stycket äger motsvarande tillämpning på egendom som avses i detta moment.

Från skatteplikt enligt detta moment undantages vinst som uppkommer, när aktie i aktiebolag eller andel i handelsbolag, ekonomisk förening eller utländskt bolag överlåtes mellan sådana företag inom samma koncern, om moderföretaget i koncernen är aktiebolag eller ekonomisk förening och den överlåtna aktien eller andelen innehaves som ett led i annan koncernens verksamhet än förvaltning av fastighet, värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom.

Från skatteplikt enligt detta moment undantages — *där ej annat följer av nionde stycket* — vinst som uppkommer, när aktie i aktiebolag eller andel i handelsbolag, ekonomisk förening eller utländskt bolag överlåtes mellan sådana företag inom samma koncern, om moderföretaget i koncernen är aktiebolag eller ekonomisk förening och den överlåtna aktien eller andelen innehaves som ett led i annan koncernens verksamhet än förvaltning av fastighet, värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom.

Har fastighet överlåtits på aktiebolag, handelsbolag eller ekonomisk förening genom fång på vilket lagfart sökts efter den 8 november 1967 av någon som har ett bestämmande inflytande över bolaget eller föreningen, beräknas realisationsvinst vid hans avyttring av aktie eller andel i bolaget eller föreningen som om avyttringen avsett mot aktien eller andelen svarande andel av fastigheten. Vad nu sagts får icke föranleda att realisationsvinst beräknas lägre eller att realisationsförlust beräknas högre än enligt reglerna i detta moment. Bestämmelserna i detta stycke gälla endast om sådan fastighet utgör bolagets eller föreningens väsentliga tillgång. De gälla dock icke vid avyttring av aktie i sådant bostadsaktiebolag eller andel i sådan bostadsrättsförening som avses i 24 § 3 mom., om avyttringen avser endast rätt till viss eller vissa men ej alla bostadslägenheter i fastigheten. Lika med lagfartsansökan anses annan ansökan hos myndighet om viss åtgärd med åberopande av fångeshandlingen.

Avyttrar skattskyldig aktie i aktiebolag och finnes vid avyttringen obeskattade vinstmedel i bolaget till följd av att större delen av dess tillgångar före avyttringen av aktien överlåtits på den skattskyldige eller annan, skall som skattepliktig realisationsvinst räknas vad den skattskyldige erhåller för aktien. Vid bedömande av frågan om överlåtelse av större delen av bolagets tillgångar ägt rum skall även beaktas tillgång i bolaget som inom två år efter avyttringen av aktien, direkt eller genom förmedling av annan, överlåtes på den skattskyldige eller honom närstående person eller på aktiebolag, handelsbolag eller ekonomisk förening, vari den skattskyldige eller honom närstående person har ett

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

bestämmande inflytande. Har överlåtelse av tillgång i bolaget ägt rum efter utgången av det beskattningsår då skattskyldighet för realisationsvinst vid avyttringen av aktie i bolaget uppkom, skall realisationsvinst enligt detta stycke upptagas till beskattning på samma sätt som vid eftertaxering för nämnda beskattningsår. Vad nu sagts äger motsvarande tillämpning vid avyttring av andel i handelsbolag eller ekonomisk förening. Riksskatteverket får medgiva undantag från detta stycke, om det kan antagas att avyttringen av aktien eller andelen skett i annat syfte än att erhålla obehörig förmån vid beskattningen. Mot beslut av verket i sådan fråga får talan icke föras.

Avyttrar skattskyldig aktie i ett aktiebolag, vari aktierna till huvudsaklig del ägas eller på därmed jämförligt sätt innehavas – direkt eller genom förmedling av juridisk person – av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer (fåmansbolag), till ett annat fåmansbolag, vari aktie – direkt eller genom förmedling av annan – äges eller inom två år efter avyttringen vid något tillfälle kommer att ägas av den skattskyldige eller honom närstående person, skall som skattepliktig realisationsvinst räknas vad den skattskyldige erhåller för aktien. Lika med aktieinnehav i det bolag, som förvärvat aktien, anses den skattskyldiges aktieinnehav i ett annat fåmansbolag, som inom två år efter avyttringen förvärvar större delen av tillgångarna i något av fåmansbolagen. Har överlåtelse av aktie i det förvärvande bolaget eller i bolag, som förvärvat större delen av tillgångarna i något av fåmansbolagen, ägt rum efter utgången av det beskattningsår då skattskyldighet för realisationsvinst enligt detta stycke uppkom, får realisationsvinsten upptagas till beskattning på samma sätt som vid eftertaxering för nämnda beskattningsår. Vad nu föreskrivits äger motsvarande tillämpning i

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

fråga om handelsbolag eller ekonomisk förening eller andel i sådant bolag eller förening liksom teckningsrätt till aktie eller annan rättighet jämförlig med aktie. Sker avyttringen av organisatoriska eller marknadstekniska skäl eller föreligger andra synnerliga skäl, äger Kungl. Maj:t eller myndighet, som Kungl. Maj:t bestämmer, för särskilt fall medge undantag från tillämpning av detta stycke.

Som närstående person räknas i detta moment föräldrar, far- eller morföräldrar, make, avkomling eller avkomlings make, syskon eller syskons make eller avkomling samt dödsbo vari den skattskyldige eller någon av nämnda personer är delägare. Med avkomling avses jämväl styvbarn och fosterbarn.

Anvisningar

till 41 §

1.a. Avdrag för framtida garantiutgift får åtnjutas med belopp, som svarar mot vad som i räkenskaperna för beskattningsåret avsatts för täckande av risker med anledning av garantiförpliktelse, som utestår vid beskattningsårets utgång. Avdraget får dock icke överstiga det sammanlagda beloppet för år räknat av de utgifter till följd av garantiförpliktelser, som redovisats i räkenskaperna under beskattningsåret. Avser garantiförpliktelsen tid, som är kortare än två år, beräknas avdraget högst till belopp som svarar mot så många tjugofjärdedelar av nyssnämnda sammanlagda belopp av utgifter som den tid garantiförpliktelsen avser utgör i månader. Brutet må-

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

nadstal bortfaller. Avdrag får dock åtnjutas med skäligt belopp om den skattskyldige visar att betydligt större avdrag för avsättningen än som skulle medges enligt nyssnämnda föreskrifter är påkallat till följd av

att rörelsen är nystartad,

att garantiförpliktelserna avser ett eller ett fåtal mycket stora tillverkningsobjekt eller mycket stora arbeten,

att en betydande ökning av de utestående garantiförpliktelsernas omfattning skett under beskattningsåret,

att produktsammansättningen avsevärt ändrats under beskattningsåret,

att den tid en väsentlig del av utestående garantiförpliktelser avser betydligt överstiger två år eller

att annan med de nämnda jämförlig omständighet föreligger.

Om särskilda förhållanden i viss bransch föranleder det, får riksskatteverket, utan hinder av vad som föreskrivits i första stycket om avdrag för framtida garantiutgifter, meddela anvisningar för beräkning av avdrag för sådana utgifter.

Medgivet avdrag för framtida garantiutgifter skall återföras till beskattning nästföljande beskattningsår.

Denna lag träder i kraft en vecka efter den dag, då lagen enligt därå meddelad uppgift utkommit från trycket i Svensk författningssamling.

De nya bestämmelserna i 35 § 3 mom. tillämpas även på avyttring som skett efter utgången av år 1972. Har skattepliktigt realisationsvinst uppkommit enligt de nya bestämmelserna för avyttring under år 1973, skall realisationsvinsten undantagas från beskattning, om återköp av den avyttrade egendomen sker senast den 30 juni 1974 till samma köpeskilling och på i övrigt oförändrade villkor. Har egendom återköpts, skall vid

senare avyttring av egendomen frågan om skattepliktig realisationsvinst föreligger bedömas med bortseende från återköpet. Har undantag medgivits från 35 § 3 mom. nionde stycket, får den skattskyldige genom besvär i särskild ordning, som anföres inom sex månader från beslutets dag, föra talan om sådan ändring av sin inkomsttaxering som föranledes av beslutet. I sådant fall får inom samma tid besvär även anföras av taxeringsintendent till den skattskyldiges förmån. I fråga om besvär som avses här gäller 103 och 104 §§ taxeringsförfordningen (1956:623) i tillämpliga delar.

De nya bestämmelserna i punkt 1 a av anvisningarna till 41 § skall tillämpas första gången vid 1974 års taxering.

2 Förslag till

Lag om ändring i taxeringsförfordningen (1956:623)

Härigenom förordnas, att 26 § taxeringsförfordningen (1956:623)¹ skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

26 §²

Därest inkomst av rörelse eller jordbruksfastighet redovisas enligt bokföringsmässiga grunder med räkenskapsavslutning medelst vinst- och förlustkonto, skall självdeklaration utöver vad eljest är föreskrivet innehålla:

- 1) uppgift om storleken av omsättningen,
- 2) uppgifter huru värdesättningen å lager samt fordringar skett,
- 3) uppgift huru det bokföringsmässiga vinstresultatet justerats till överensstämmelse med de för den skattemässiga inkomstberäkningen stadgade grunderna,
- 4) uppgifter rörande i räkenskaperna gjorda avdrag för värdeminskning,
- 5) uppgifter rörande gjorda avdrag för avsättningar till pensions- eller andra personalstiftelser eller till fonder eller stiftelser av annat slag,
- 6) uppgift om vad den skattskyldige i varor, penningar eller annat uttagit ur näringsverksamheten eller annorledes använt för bestridande av levnadskostnader eller eljest för utgifter, som icke äro hänförliga till omkostnader i verksamheten, så ock om andra förmåner som den skattskyldige åtnjutit av rörelsen eller jordbruksfastigheten,
- 7) uppgift om belopp, som vid inkomstberäkningen avdragits såsom

¹ Förfordningen omtryckt 1971:399.

² Senaste lydelse 1972:745.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

reskostnader, i den mån sådant belopp icke utgivits till anställda och upptagits å kontrolluppgifter rörande dessas förmåner, dock att, därest lämnandet är förenat med synnerliga svårigheter, uppgiften efter medgivande av skattechefen i det län, där den skattskyldige skall taxeras till statlig inkomstskatt, må lämnas först efter anmaning,

8) uppgift om kostnader för reklam, som riktar sig till bestämda personer och som har karaktär av gåva av mer än obetydligt värde, *samt*

9) uppgift om verkställda nedskrivningar av värdet å rättigheter till leverans av omsättningstillgångar samt maskiner och andra inventarier.

8) uppgift om kostnader för reklam, som riktar sig till bestämda personer och som har karaktär av gåva av mer än obetydligt värde,

9) uppgift om verkställda nedskrivningar av värdet å rättigheter till leverans av omsättningstillgångar samt maskiner och andra inventarier, *samt*

10) uppgifter rörande i räkenskaperna gjorda avsättningar för framtida garantiutgifter.

Redovisas inkomst av rörelse eller jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder men utan räkenskapsavslutning medelst vinst- och förlustkonto, skall beträffande innehållet i självdeklaration i tillämpliga delar gälla vad ovan sägs.

Vad i denna paragraf stadgas skall av livförsäkringsanstalt, såvitt angår försäkringsrörelse, iakttagas allenast i vad gäller uppgifter om huru värdesättningen å lager samt fordringar skett; härutöver skall iakttagas vad i 27 § sägs om skyldighet att lämna där avsedda uppgifter.

Denna lag träder i kraft en vecka efter den dag, då lagen enligt därå meddelad uppgift utkommit från trycket i Svensk författningssamling, och skall tillämpas första gången vid 1974 års taxering.

Motionerna

I detta betänkande behandlas motionerna

1973:2185 av herrar Brundin (m) och Nilsson i Trobro (m) vari hemställs

att riksdagen beslutar att avdrag för garantiutgifter medges med ett belopp svarande mot redovisat, verkligt avsättningsbehov;

1973:2186 av herr Fågelsbo (c) vari hemställs

att riksdagen vid behandlingen av prop. 1973:207 beslutar

1. att möjligheterna till återgång av interna aktietransaktioner genomförda under år 1973 utsträcks till den 30 september 1974, samt

2. att dispensärenden enligt den föreslagna lagstiftningen skall prövas av riksskatteverket med möjligheter till överklagande hos Kungl. Maj:t;

1973:2187 av herr Magnusson i Borås m. fl. (m) vari hemställs

att riksdagen i anledning av prop. 1973:207 beslutar

1. att vid beräkning av realisationsvinst vid interna aktieöverlåtelser skall avräknas tillskjutet belopp eller anskaffningsvärde för de försålda aktierna med hänsynstagande till den penningvärdeförsämring som ägt rum under tiden,

2. att minoritetsposter i de berörda bolagen icke skall omfattas av lagstiftningen,

3. att lagstiftningen skall äga tillämpning först från och med dagen för promemorians avlämnande den 20 oktober 1973,

4. att vederbörande utskott utarbetar erforderlig lagtext;

1973:2188 av herr Strömberg (fp) vari hemställs

att riksdagen avslår prop. 1973:207 i vad avser det retroaktiva ikraftträdandet.

Skrivelser

Till utskottet har ingivits skrivelser med anledning av prop. 1972:207 från professorn Sven-Olof Lodin och Svenska byggnadsentreprenörförbundet.

Utskottet

Förslagen i propositionen, som är grundade på två promemorior från företagsskatteberedningen, Interna aktieöverlåtelser (Ds Fi 1973:13) och Garantiavsättningar (Ds Fi 1973:9), avser dels att genom skärpt realisationsvinstbeskattning förhindra oberättigade skatteförmåner vid interna aktieöverlåtelser och dels att i skattelagstiftningen införa bestämmelser om rätt till avdrag för garantiavsättningar i överensstämmelse med företagsekonomiska redovisningsprinciper.

Interna aktieöverlåtelse

Med intern aktieöverlåtelse menas överlåtelse av aktier i ett fåmansbolag till ett annat av överlåtaren behärskat bolag. Det har blivit allt vanligare att sådana transaktioner företas i skatteundandragande syfte. Den metod som vanligen används går i korthet ut på att en fysisk person överlåter s. k. femårsaktier i ett bolag, vari han är huvudaktieägare, till ett annat av honom ägt eller för ändamålet förvärvat bolag. Överlåtelsen sker till ett beräknat marknadsvärde på aktierna och mot revers. Därefter överlåts tillgångarna i det gamla bolaget till det nya bolaget, som därigenom erhåller medel att betala skulden till aktieägaren. Härigenom kan aktieägaren, som driver sin verksamhet på samma sätt som tidigare men i ett annat bolag, tillgodoföra sig obeskattade vinstmedel från det gamla bolaget utan att drabbas av annan skatt än den som utgår på 10 % av köpeskillingen för aktierna.

De i propositionen föreslagna bestämmelserna innebär, att när aktier i ett fåmansbolag överlåts till ett annat fåmansbolag, i vilket säljaren eller honom närstående person äger aktier, skall hela köpeskillingen för aktierna beskattas som realisationsvinst. För att förhindra att bestämmelserna kringgås skall den skärpta realisationsvinstbeskattningen även omfatta de fall då säljaren eller honom närstående person inom två år efter försäljningen förvärvar aktier i det andra fåmansbolaget liksom de fall då aktiebolag, vari säljaren äger aktier, inom två år efter försäljningen förvärvar större delen av tillgångarna i något av fåmansbolagen. Med närstående avses i detta sammanhang föräldrar, far- och morföräldrar, make, avkomling, avkomlings make, syskon, syskons make och avkomling samt dödsbo, vari den skattskyldige eller någon av nämnda personer är delägare. Som avkomling betraktas även styvbarn och fosterbarn. Nämnda bestämmelser omfattar även handelsbolag eller ekonomisk förening liksom andel i sådant bolag eller förening. Vidare omfattar reglerna teckningsrätt till aktie eller annan rättighet till aktie.

Om avyttringen av aktierna sker av organisatoriska eller marknadsmässiga skäl eller andra synnerliga skäl föreligger, äger Kungl. Maj:t medge befrielse från de skärpta realisationsvinstreglerna.

De nya bestämmelserna skall enligt förslaget i propositionen tillämpas på aktieöverlåtelse som skett efter utgången av år 1972. Om återköp av aktierna sker på oförändrade villkor senast den 30 juni 1974 skall de nya bestämmelserna emellertid inte tillämpas.

Såväl företagsskatteberedningen som vissa av remissinstanserna har vitsordat att interna aktieöverlåtelse i skatteundandragande syfte ökat avsevärt under senare år. En bidragande orsak därtill uppges bl. a. ha varit den förra året beslutade lagstiftningen mot handel med vinstbolag och det i år införda låneförbudet för aktieägare i aktiebolagslagen. Mot bakgrund härav delar utskottet uppfattningen att särskilda regler är nödvändiga för att förhindra transaktioner, som inte betingats av företagsekonomiska hänsyn utan vidtagits enbart för att vinna skattelättnader. Utskottet tillstyrker därför i princip propositionen i denna del men vill samtidigt poängtera att lagstiftningen bör betraktas som ett

provisorium i avvaktan på företagsskatteberedningens slutliga ställningstagande till beskattningen av fåmansbolagen och deras ägare.

I motionen 1973:2187 vänder motionärerna sig mot att hela köpeskillingen för aktierna skall betraktas som skattepliktig realisationsvinst och yrkar att ett indexreglerat avdrag för tillskjutet belopp eller för aktiernas anskaffningsvärde skall medges vid beräkningen av realisationsvinsten.

Utskottet vill erinra om att vid överlåtelser av aktier eller andelar i vinstbolag beskattas hela köpeskillingen för aktierna. En sådan utformning av bestämmelserna är nödvändig för att förhindra att reglerna om skärpt realisationsvinstbeskattning kringgås genom att aktierna först försäljs till en bulvan, som därefter vidareförsäljer aktierna till ett av den ursprunglige ägaren innehaft bolag. Med hänsyn härtill och till lagstiftningens prohibitiva syfte avstyrker utskottet berörda yrkande i motionen 1973:2187.

I nämnda motion yrkas vidare att avyttring av minoritetsposter av aktier skall undantas från den skärpta realisationsvinstbeskattningen.

Om säljaren inte har eller kan väntas få inflytande i något av bolagen, bör dispens kunna medges från den skärpta beskattningen. Med hänsyn till riskerna för kringgående av bestämmelserna torde det emellertid inte vara möjligt att i den aktuella lagstiftningen införa ett generellt undantag vid överlåtelser av minoritetsaktieposter. Om syftet med yrkandet i motionen skall kunna tillgodoses, måste inskränkningar och undantag göras i en omfattning, som inte endast gör bestämmelserna svåröverskådliga för de skattskyldiga utan också svårtillämpade för beskattningsmyndigheterna. I likhet med departementschefen anser utskottet därför att den av motionärerna eftersträlvade uppmjukningen av bestämmelserna bör tillgodoses dispensvägen. Med det anförda avstyrker utskottet bifall till motionen 1973:2187 även i denna del.

I motionen 1973:2186 yrkas att dispensärendena skall prövas av riksskatteverket med möjlighet till överklagande hos Kungl. Maj:t. Motionären anser att en sådan ordning ger större rättssäkerhet.

Med anledning härav vill utskottet framhålla, att det ankommer på Kungl. Maj:t att meddela dispens från realisationsvinstbeskattningen vid aktieförsäljningar i strukturrationaliseringssyfte och att riksskatteverkets beslut i dispensfrågor rörande direkt skatt regelmässigt inte kan överklagas. Mot bakgrund härav har utskottet inte något att erinra mot att den ifrågavarande dispensrätten utövas av Kungl. Maj:t. Utskottet avstyrker således detta yrkande i motionen 1973:2186.

I motionerna 1973:2187 och 1973:2188 riktas kritik mot den föreslagna retroaktiviteten i lagstiftningen, och i båda motionerna yrkas att de nya bestämmelserna skall äga tillämpning dagen efter den då företagsskatteberedningens promemoria publicerades, dvs. den 20 oktober 1973. I detta sammanhang behandlar utskottet också yrkandet i motionen 1973:2186 att de nya bestämmelserna inte skall tillämpas, om aktietransaktionen återgår senast den 30 september 1974.

Allmän enighet torde råda om att skatteflykt bör förhindras så fort den uppdagas. Utskottet delar i princip motionärernas uppfattning att

retroaktiv lagstiftning i möjligaste mån bör undvikas. I förevarande fall är emellertid möjligheterna att antedatera aktieöverlåtelse stora, samtidigt som möjligheterna att kontrollera, om sådana åtgärder vidtagits, är praktiskt taget obefintliga. Det är därför nödvändigt att lagstiftningen ges retroaktiv verkan, om den över huvud taget skall bli effektiv. Med hänsyn till det stora antal interna aktieöverlåtelse i skatteundandragande syfte, som uppdragats, och till det betydande skatte- och avgiftsbortfall, som stat och kommun därigenom förorsakas, torde det för den lojale skattebetalaren knappast framstå som stötande för rättskänslan att lagstiftningen får retroaktiv verkan. De negativa verkningarna av retroaktiviteten för de av lagstiftningen berörda mildras dessutom avsevärt genom dels rätten till återgång av försäljningar, som annars skulle omfattas av de nya bestämmelserna, och dels genom möjligheten till dispens i efterhand. Utskottet tillstyrker således att den skärpta realisationsvinstbeskattningen skall tillämpas på aktieöverlåtelse, som skett efter utgången av år 1972. Däremot har utskottet förståelse för yrkandet i motionen 1973:2186 och tillstyrker därför en utsträckning av återköpstiden till den 30 september 1974. I enlighet härmed föreslår utskottet en ändring av ikraftträdandebestämmelserna. Med det anförda tillstyrker utskottet nyssnämnda yrkande i motionen 1973:2186 och avstyrker yrkandena om ändrat ikraftträdande i motionerna 1973:2187 och 1973:2188.

I en till utskottet ingiven skrivelse har professorn Sven-Olof Lodin föreslagit, att bestämmelserna om skärpt realisationsvinstbeskattning vid interna aktieöverlåtelse skall kompletteras med ett uppskovsförfarande liknande det som regleras i förordningen (1968:276) om uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst. Förslaget syftar till att begränsa den faktiska tillämpningen av de nya bestämmelserna till de fall, som lagstiftningen avser att träffa, och åstadkomma en bättre och smidigare gränsdragning än den som uppnås genom dispensinstitutet mellan aktieöverlåtelse, som medfört skatteförmåner, och sådana där dylika förmåner inte varit avsedda.

Utskottet anser sig inte utan närmare utredning kunna ta ställning till förslaget men förutsätter att företagsskatteberedningen i sitt fortsatta arbete närmare överväger detsamma.

Avdrag för garantiavsättningar

Enligt företagsekonomiska redovisningsprinciper skall reserveringar i bokslutet ske för påräkneliga garantiutgifter det år då de med garanti försedda varorna levereras eller tjänsterna tillhandahållas. Trots avsaknaden av uttryckliga bestämmelser i skattelagstiftningen har i rättspraxis avdrag medgivits för dylika avsättningar. Praxis har emellertid — med undantag för vissa företag inom byggnadsbranschen — sedan mitten av 1960-talet varit restriktiv när det gäller att godkänna avdrag för att täcka framtida garantiförpliktelser.

Bevillningsutskottet har i två av riksdagen godkända betänkanden (1968:22 och 1970:29) med hänvisning till rättspraxis restriktiva

inställning framhållit angelägenheten av att avdragsrätten för garantiåtaganden regleras och närmare anknyts till vad som från företagsekonomiska och redovisningsmässiga synpunkter framstår som lämpligt. Fler-talet remissinstanser delar företagsskatteberedningens uppfattning om behovet av uttryckliga bestämmelser om avdrag för garantiavsättningar i skattelagstiftningen.

Skatteutskottet vill uttala sin tillfredsställelse över att beredningen med förtur behandlat frågan och tillstyrker i princip de förslag till reglering av avdragsrätten, som framläggs i propositionen och som i huvudsak innebär följande.

Som huvudregel får vid beräkning av inkomst av rörelse och jordbruksfastighet avdrag göras för framtida garantiutgifter med belopp, som motsvarar redovisade faktiska garantiutgifter under beskattningsåret. Är garantitiden två år eller mer godtas ett belopp som högst motsvarar de faktiska garantiutgifterna under året. Vid ettårsgarantier får avsättningen beräknas till högst hälften av det senaste årets garantiutgifter, vid sexmånadersgarantier till en fjärdedel av dessa utgifter, osv.

I speciella fall får avdrag för framtida garantiutgifter göras med belopp som efter särskild utredning befinnes skäligt. Med speciella fall avses *att* rörelsen är nystartad, *att* garantiförpliktelserna avser mycket stora arbeten, *att* den garantipliktiga omsättningen ökat betydligt under beskattningsåret, *att* garantitidens längd väsentligt överstigit två år eller *att* annan därmed jämförlig omständighet föreligger.

Om särskilda förhållanden föreligger i någon bransch, äger riksskatteverket meddela anvisningar om beräkning av avdraget efter schablon.

De nya bestämmelserna skall enligt förslaget tillämpas första gången vid 1974 års taxering.

I motionen 1973:2185 yrkas att avdrag för garantiavsättningar skall medges med belopp som motsvarar redovisat avsättningsbehov. Motionärerna menar att den föreslagna huvudregeln inte alltid medger avdrag av den storlek som är företagsekonomiskt motiverad.

Utskottet är av den bestämda uppfattningen att en enkel och lättadministrerad huvudregel måste tillämpas för beräkningen av avdragen för garantiavsättningar. En avdragsrätt grundad på utredning är otvivelaktigt ägnad att försvåra avdragsberäkningen för såväl de skattskyldiga som taxeringsmyndigheterna och kommer med all sannolikhet att medföra tolkningssvårigheter och ett ökat antal skatteprocesser. Först om den skattskyldige kan visa att ett avdrag enligt huvudregeln till betydande del inte motsvarar det faktiska behovet av medel för att täcka garantiförpliktelserna, bör han vara berättigad till ett större avdrag. Av det anförda framgår att utskottet inte kan tillstyrka en generell utredningsregel för fastställande av avdraget för garantiavsättningar på sätt motionärerna förordar. Utskottet avstyrker således bifall till motionen 1973:2185.

I en till utskottet ingiven skrivelse har Svenska byggnadsentreprenör-föreningen framhållit att de av riksskattenämnden utfärdade anvisningarna rörande garantiavsättningar för företag inom byggnadsbranschen

kommer att upphöra att gälla, när de i propositionen föreslagna bestämmelserna träder i kraft. Med hänsyn till svårigheterna för företagen i branschen att i sin redovisning renodla garantikostnaderna och till att riksskatteverket sannolikt inte har möjlighet att meddela nya anvisningar på grundval av förslagen i propositionen i sådan tid att de kan iakttas vid upprättandet av deklarationerna till 1974 års taxering, hemställer föreningen att de tidigare anvisningarna för företag inom byggnadsbranschen skall gälla även vid nästa års taxering.

I propositionen har förutsatts att riksskatteverket liksom hittills skall meddela anvisningar om avdrag för garantiavsättningar för företag inom byggnadsbranschen. Enligt vad utskottet inhämtat hinner verket inte utarbeta nya anvisningar i enlighet med bestämmelserna i den nya punkten 1 a av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen inom sådan tid att de kan tillämpas vid nästa års taxering. Riksskatteverket har därför för avsikt att i anvisningar för 1974 års taxering föreskriva, att de gamla anvisningarna fortfarande skall gälla vid detta års taxering. Härigenom torde föreningens yrkande komma att bli tillgodosett.

Mot de förslag i propositionen, som i det föregående inte upptagits till särskild behandling, har utskottet inte funnit anledning till erinran.

Utskottet hemställer

att riksdagen

A. med anledning av propositionen 1973:207 och motionen 1973:2186 samt med avslag på motionerna 1973:2185, 1973:2187 och 1973:2188 antar de vid propositionen fogade förslagen till

1. lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370) med den ändringen att ikraftträdandebestämmelserna erhåller följande såsom *utskottets förslag* betecknade lydelse:

Kungl. Maj:ts förslag

Denna lag — — — — — Svensk författningssamling.

De nya bestämmelserna i 35 § 3 mom. tillämpas även på avyttring som skett efter utgången av år 1972. Har skattepliktig realisationsvinst uppkommit enligt de nya bestämmelserna för avyttring under år 1973, skall realisationsvinsten undantagas från beskattning, om återköp av den avyttrade egendomen sker senast den 30 juni 1974 till samma köpeskillning och på i övrigt oförändrade villkor. Har egendom återköpts, skall vid senare avyttring av egen-

Utskottets förslag

De nya bestämmelserna i 35 § 3 mom. tillämpas även på avyttring som skett efter utgången av år 1972. Har skattepliktig realisationsvinst uppkommit enligt de nya bestämmelserna för avyttring under år 1973, skall realisationsvinsten undantagas från beskattning, om återköp av den avyttrade egendomen sker senast den 30 september 1974 till samma köpeskillning och på i övrigt oförändrade villkor. Har egendom återköpts, skall vid senare avytt-

Kungl. Maj:ts förslag

domen frågan om skattepliktig realisationsvinst föreligger bedömas med bortseende från återköpet. Har undantag medgivits från 35 § 3 mom. nionde stycket, får den skattskyldige genom besvär i särskild ordning, som anföres inom sex månader från beslutets dag, föra talan om sådan ändring av sin inkomsttaxering som föranledes av beslutet. I sådant fall får inom samma tid besvär även anföras av taxeringsintendent till den skattskyldiges förmån. I fråga om besvär som avses här gäller 103 och 104 §§ taxeringsförordningen (1956:623) i tillämpliga delar.

Utskottets förslag

ring av egendomen frågan om skattepliktig realisationsvinst föreligger bedömas med bortseende från återköpet. Har undantag medgivits från 35 § 3 mom. nionde stycket, får den skattskyldige genom besvär i särskild ordning, som anföres inom sex månader från beslutets dag, föra talan om sådan ändring av sin inkomsttaxering som föranledes av beslutet. I sådant fall får inom samma tid besvär även anföras av taxeringsintendent till den skattskyldiges förmån. I fråga om besvär som avses här gäller 103 och 104 §§ taxeringsförordningen (1956:623) i tillämpliga delar.

De nya — — — — — års taxering.

2. lag om ändring i taxeringsförordningen (1956:623);

B. avslår motionen 1973:2186, i den mån den inte kan anses besvarad genom vad utskottet ovan hemställt.

Stockholm den 7 december 1973

På skatteutskottets vägnar

ERIK BRANDT

Närvarande: herrar Brandt (s), Magnusson i Borås (m), Engkvist* (s), fru Holmqvist (s), herrar Kristenson (s), Josefson (c), Wärnberg (s), Larsson i Umeå* (fp), Carlstein (s), Sundkvist (c), Stadling* (s), Westberg i Hofors* (s), Hörberg (fp), Björk i Gävle (c) och Söderström (m).

* Ej närvarande vid betänkandets justering.

Reservationer

1. av herrar Magnusson i Borås (m) och Söderström (m), vilka -- under återopande av innehålllet i motionen 1973:2187 -- ansett att utskottet under A 1 bort hemställa

att riksdagen

med anledning av propositionen 1973:207 och motionen 1973:2187 beslutar, att 35 § 3 mom. kommunalskattelagen (1928:370) skall ha följande lydelse:

35 §

3 m o m. Avyttras a k t i e, — — — av vinsten

Avyttrar skattskyldig — — — detta stycke.

Kan tillämpning — — — avyttringen sker.

Har egendom — — — för avyttringen.

Bestämmelsen i — — — detta moment.

Från skatteplikt — — — lös egendom.

Har fastighet — — — av fångeshandlingen.

Avyttrar skattskyldig — — — icke föras.

Avyttrar skattskyldig *efter fem års innehav* aktie i ett aktiebolag, vari aktierna till huvudsaklig del ägas eller på därmed jämförligt sätt innehavas — direkt eller genom förmedling av juridisk person — av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer (fåmansbolag), till ett annat fåmansbolag, vari aktie — direkt eller genom förmedling av annan — äges eller inom två år efter avyttringen vid något tillfälle kommer att ägas av den skattskyldige eller honom närstående person, skall — *under förutsättning att den skattskyldige själv eller tillsammans med närstående person har ett bestämmande inflytande över båda aktiebolagen eller något av dem — som skattepliktig realisationsvinst räknas hela den vinst som uppkommer sedan omräkning av anskaffningsvärdet med hänsyn till det allmänna prisläget skett på sätt anges i punkt 2 tredje stycket av anvisningarna till 36 §*. Lika med aktieinnehav i det bolag, som förvärvat aktien, anses den skattskyldiges aktieinnehav i ett annat fåmansbolag, som inom två år efter avyttringen förvärvat större delen av tillgångarna i något av fåmansbolagen. Har överlåtelse av aktie i det förvärvande bolaget eller i bolag, som förvärvat större delen av tillgångarna i något av fåmansbolagen, ägt rum efter utgången av det beskattningsår då skattskyldighet för realisationsvinst enligt detta stycke uppkom, får realisationsvinsten upptagas till beskattning på samma sätt som vid eftertaxering för nämnda beskattningsår. Vad nu föreskrivits äger motsvarande tillämpning i fråga om handelsbolag eller ekonomisk förening eller andel i sådant bolag eller förening liksom teckningsrätt till aktie eller annan rättighet jämförlig med aktie. Sker avyttringen av organisatoriska eller marknadstekniska skäl eller föreligger andra synnerliga skäl, äger Kungl. Maj:t eller myndighet, som Kungl. Maj:t bestämmer, för särskilt fall medge undantag från tillämpning av detta stycke.

Som närstående — — — och fosterbarn.

2. av herrar Magnusson i Borås (m) och Söderström (m), vilka — under åberopande av innehållet i motionen 1973:2185 — ansett att utskottet under A 1 bort hemställa

att riksdagen

med anledning av propositionen 1973:207 och motionen 1973:2185 beslutar att punkten 1 a av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen (1928:370) skall ha följande lydelse:

Anvisningar

till 41 §

1.a. Avdrag för framtida garantiutgift får åtnjutas med belopp, som svarar mot vad som i räkenskaperna för beskattningsåret avsatts för täckande av risker med anledning av garantiförpliktelse, som utestår vid beskattningsårets utgång. Avdraget får dock icke överstiga det sammanlagda beloppet för år räknat av de utgifter till följd av garantiförpliktelser, som redovisats i räkenskaperna under beskattningsåret. Avser garantiförpliktelsen tid, som är kortare än två år, beräknas avdraget högst till belopp som svarar mot så många tjugofjärdedelar av nyssnämnda sammanlagda belopp av utgifter som den tid garantiförpliktelsen avser utgör i månader. Brutet månadstal bortfaller. *Avdrag med högre belopp får dock åtnjutas om den skattskyldige visar att skäl för större avsättning föreligger.*

Om särskilda — — — sådana utgifter.

Medgivet avdrag — — — nästföljande beskattningsår.

3. av herrar Magnusson i Borås (m), Larsson i Umeå (fp), Hörberg (fp) och Söderström (m), vilka — under åberopande av innehållet i motionerna 1973:2187 och 1973:2188 — ansett att utskottet under A 1 bort hemställa

att riksdagen

med anledning av propositionen 1973:207 och motionerna 1973:2186 och 1973:2187 samt med bifall till motionen 1973:2188 beslutar att ikraftträdandebestämmelserna till lagen om ändring i kommunalskattelagen (1928:370) skall ha följande lydelse:

Denna lag — — — Svensk författningssamling.

De nya bestämmelserna i 35 § 3 mom. tillämpas även på avyttring som skett *efter den 19 oktober 1973*. Har skattepliktig realisationsvinst uppkommit enligt de nya bestämmelserna för avyttring under år 1973, skall realisationsvinsten undantagas från beskattning, om återköp av den avyttrade egendomen sker senast den 30 september 1974 till samma köpeskilling och på i övrigt oförändrade villkor. Har egendom återköpts, skall vid senare avyttring av egendomen frågan om skattepliktig realisationsvinst föreligger bedömas med bortseende från återköpet. Har undantag medgivits från 35 § 3 mom. nionde stycket, får den skattskyldige genom besvär i särskild ordning, som anföres inom sex månader från beslutets dag, föra talan om sådan ändring av sin inkomsttaxering som föranledes av beslutet. I sådant fall får inom samma tid besvär även anföras av taxeringsintendent till den skattskyldiges förmån. I fråga om besvär som avses här gäller 103 och 104 §§ taxeringsförordningen (1956:623) i tillämpliga delar.

De nya — — — års taxering.

