

## Nr 207

Kungl. Maj:ts proposition med förslag om beskattning av interna aktieöverlåtelse och avdrag vid taxeringen för garantiavsättningar; given den 16 november 1973.

Kungl. Maj:t vill härmed, under åberopande av bilagda utdrag av statsrådsprotokollet över finansärenden, föreslå riksdagen att bifalla de förslag om vars avlåtande till riksdagen föredragande departementschefen hemställt.

## CARL GUSTAF

G.E. STRÄNG

**Propositionens huvudsakliga innehåll**

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 bestämmelse 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 aktien 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.

## 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.<sup>1</sup> 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 levt tillsammans 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-

<sup>1</sup>Senaste lydelse 1972:273.

*Nuvarande 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.

*Föreslagen lydelse*

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 oöbeskattade 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 (fämansbolag), till ett annat fämansbolag, 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 fämansbolag, som inom två år efter avyttringen förvärvat större delen av tillgångarna i något av fämansbolagen. Har överlåtelse av aktie i det förvärvande bolaget eller i bolag, som förvärvat större delen av tillgångarna i något av fämansbolagen, 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 mät-*

## 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 garantiförpliktelseerna avser ett eller ett fåtal mycket stora tillverkningsobjekt eller mycket stora arbeten,

att en betydande ökning av de utestående garantiförpliktelseernas 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 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 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 bestämmelserna i punkt 1 a av anvisningarna till 41 § skall tillämpas första gången vid 1974 års taxering.

## 2 Förslag till

### Lag om ändring i taxeringsförordningen (1956:623)

Häriigenom förordnas, att 26 § taxeringsförordningen (1956:623)<sup>1</sup> skall ha nedan angivna lydelse.

#### *Nuvarande lydelse*

#### *Föreslügen lydelse*

#### 26 §<sup>2</sup>

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 skattmässiga 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

<sup>1</sup> Förordningen omtryckt 1971:399.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 1972:745.

*Nuvarande lydelse*

resekostnader, 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.

*Föreslagen lydelse*

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.

**Utdrag av protokollet över finansärenden, hållet inför Hans Maj:et Konungen i statsrådet på Stockholms slott den 16 november 1973.**

*Närvarande:* statsministern PALME, ministern för utrikes ärendena ANDERSSON, statsråden STRÄNG, JOHANSSON, HOLMQVIST, ASP-LING, GEIJER, ODHNOFF, BENGTSSON, NORLING, LÖFBERG, LIDBOM, CARLSSON, FELDT, SIGURDSEN, GUSTAFSSON, ZACHRISSON, LEIJON.

Chefen för finansdepartementet, statsrådet Sträng, anmäler efter gemensam beredning med statsrådets övriga ledamöter fråga om *beskattning av s. k. interna aktieöverlåtelser och avdrag vid taxeringen för garantiavsättningar* samt anför.

## 1 Inledning

Företagsskatteberedningen har i oktober 1973 avgett en promemoria (Ds Fi 1973:13) *Interna aktieöverlåtelser*. Därmed avses fysisk persons överlåtelse av aktier i ett aktiebolag, där han är huvudaktieägare, till ett annat av honom själv behärskat bolag. Beredningen föreslår skärpta beskattningsregler för sådana transaktioner.

Efter remiss har yttranden över denna promemoria avgetts av kammarrätten i Stockholm, riksskatteverket, länsstyrelserna i Stockholms, Jönköpings, Göteborgs och Bohus, Älvsborgs och Värmlands län, realisationsvinstkommittén, Familjeföretagens förening, Föreningen auktoriserade revisorer, Föreningen Sveriges taxeringsrevisorer, Landsorganisationen i Sverige (LO), Lantbrukarnas riksförbund, Svenska revisorsamfundet, Sveriges advokatsamfund, Sveriges hantverks- och industriorganisation (SHIO), Sveriges industriförbund, Sveriges grossistförbund, Sveriges köpmannaförbund, Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund och Tjänstemännens centralorganisation (TCO). Lantbrukarnas riksförbund har åberopat yttrande av lantbrukets skattedelegation.

Skatterättslig praxis intar f. n. en mycket restriktiv inställning till avdrag för avsättningar för täckande av garantiförpliktelser. Företagsskatteberedningen har i en promemoria (Ds Fi 1973:9) *Garantiavsättningar* föreslagit regler för avdragsrätt vid beskattningen såvitt gäller garantiavsättning.

Efter remiss har yttranden över *promemorian* avgetts av kammarrätten i Stockholm, riksskatteverket, länsstyrelserna i Stockholms, Jönköpings, Malmöhus, Göteborgs och Bohus, Älvsborgs samt Västerbottens län, allmänna ombudet för mellankommunala mål, 1971 års utredning om bokföringslagstiftningen, Sveriges advokatsamfund, Sveriges grossistförbund, Sveriges köpmannaförbund, Sveriges industriförbund, Sveriges hantverks- och industriorganisation (SHIO), Föreningen auktoriserade

revisorer, Svenska revisorsamfundet, Tjänstemännens centralorganisation (TCO), Landsorganisationen i Sverige (LO), Svenska arbetsgivareföreningen (SAF), Elektriska installatörsorganisationen EIO, Familjeföretagens förening, Kooperativa förbundet (KF), Motorbranschens riksförbund, Målaremästarnas riksförening i Sverige, Rörfirmornas riksförbund, Svensk industriförening, Svenska byggnadsentreprenörföreningen och Svenska företagens riksförbund. Svenska arbetsgivareföreningen och Sveriges industriförbund har åberopat yttrande av näringslivets skattedelegation.

## 2 Interna aktieöverlåtelse

### 2.1 Nuvarande ordning

#### 2.1.1 Gällande beskattningsregler

Som allmän princip gäller att aktiebolags inkomst beskattas två gånger, nämligen en gång hos bolaget och en gång hos aktieägarna i den mån inkomsten utdelas till dem. Från denna princip finns dock undantag i såväl inskränkande som utvidgande riktning. Sålunda medges under vissa omständigheter bolaget avdrag för utdelat belopp enligt förordningen (1967:94) om avdrag vid inkomsttaxeringen för viss aktieutdelning medan under vissa andra förhållanden bolagets inkomst beskattas mer än två gånger, s. k. kedjebesättning.

I princip skall de vinstmedel, som hålls kvar i bolaget underkastas bolagsbesättning, dvs. 40 % statlig skatt jämte kommunal skatt. Denna beskattning kan dock i stor utsträckning skjutas på framtiden genom de möjligheter till reservbildning av olika slag som beskattningsreglerna ger. Sådana obeskattade reserver kan skapas bl. a. genom öppen avsättning till vissa fonder. Vidare kan detta ske genom nedskrivning av lager enligt 41 § KL med anvisningar eller av inventarieavskrivningar enligt 29 § KL med anvisningar som är större än den verkliga värdeminskningen genom slitage e. d., s. k. dolda reserver. När de lagerhållna produkterna eller inventarierna sedermera försäljs till marknadspriser, upplöses de nyssnämnda i räkenskaperna gjorda reserveringarna. Dessa framträder på nytt i form av vinstmedel i bolaget som i princip skall redovisas till beskattning. I det fall tillgångar i bolaget förvärvas av en aktieägare för ett pris som understiger det verkliga värdet skall enligt praxis bolagets skattemässiga vinst räknas upp med skillnadsbeloppet. Dessutom beskattas aktieägaren för samma belopp såsom för s. k. förtäckt utdelning.

I den mån vinstmedel sparas inom ett aktiebolag kan vinsten tas ut ur bolaget vid senare tidpunkt – förutom i form av utdelning och utskiftning – genom att aktierna i bolaget avyttras. Försäljningsvinsten beskattas därvid hos aktieägaren enligt reglerna i 35 § KL.

Vid icke yrkesmässig försäljning av aktier och andelar utgår skatt beroende av om värdehandlingarna innehafts längre eller kortare tid än fem år. Om de innehafts mindre än fem år, får samtliga omkostnader

avräknas från försäljningssumman. Av den nettovinst eller nettoförlust som framkommer beaktas vid beskattningen en viss andel enligt den s. k. reducerande skalan, dvs. vinst är skattepliktig till 100 % om egendomen innehafts kortare tid än 2 år, till 75 % om tiden för innehavet är 2 men ej 3 år, till 50 % om innehavstiden är 3 men ej 4 år och till 25 % om innehavet varat 4 men ej 5 år. Om däremot den försälda egendomen innehafts fem år eller mera beräknas den skattepliktiga realisationsvinsten efter schablon till 10 % av försäljningspriset efter avdrag för kostnader i samband med försäljningen. Härutöver medges avdrag med högst 500 kr. Om den skattskyldige kan göra sannolikt, att försäljningen ej lämnat vinst eller vinst ej överstigande 5 % av försäljningspriset, sker ej någon beskattning. Vid försäljning av organisationsaktier inom en koncern utgår ej heller någon skatt. Kungl. Maj:t äger medge dispens från schablonbeskattningen, om denna kan antas hindra från allmän synpunkt önskvärd strukturrationalisering. Vinst genom tvångsförsäljning beräknas enligt schablonregeln även då försäljningen skett kortare tid än 5 år från förvärvet. Från den 10-procentiga realisationsvinstbeskattningen har särskilt undantagits aktier eller andelar i s. k. äkta bostadsföretag.

Avdrag för förlust medges enligt den reducerande skalan vid avyttring före femårsperiodens utgång men endast i den mån kvittning kan ske mot realisationsvinst. Kvittningen får även ske mot vinst beräknad enligt 10%-regeln. Förlust på femåriga eller äldre innehav får däremot ej under några förhållanden dras av.

### 2.1.2 Bestämmelser mot skatteflykt

Frågan om det var möjligt eller lämpligt att genom allmänt hållna bestämmelser söka komma till rätta med skatteflykt genom skentransaktioner eller andra handlingar som innebär att gällande regler kringgås, behandlades i det av skatteflyktskommittén framlagda betänkandet (SOU 1963:52) Om åtgärder mot skatteflykt. I fråga om skentransaktioner uttalade kommittén att några bestämmelser ej behövdes för att förhindra att skattskyldig genom sådana handlingar försöker kringgå syftet med lagstiftningen, eftersom skattedomstolarna ansett sig kunna ingripa häremot utan direkt lagstöd. Vad beträffar andra åtgärder i syfte att undgå skatt än skentransaktioner, vilka vanligtvis brukar betecknas såsom kringgåendehandlingar, ansåg kommittén det knappast möjligt att utforma en allmän regel mot skatteflykt i dessa former som skulle gälla över hela området för den direkta beskattningen och som samtidigt tillgodosåg kraven på rättssäkerhet och effektivitet hos lagstiftningen. Kommittén avvisade därför tanken på en generalklausul mot skatteflykt.

Med hänvisning till kommitténs ståndpunkt anfördes i prop. 1966:85 att en väsentlig sida av rättssäkerheten är att skattelagarna har tillräckliga garantier mot försök från mindre nogräknade skattskyldigas sida att erhålla oberättigade skattefavörer. En allmän bestämmelse mot skatteflykt bedömdes som ändamålsenlig från denna synpunkt. Emellertid avvisades införandet av en generalklausul, då rättssäkerheten i övrigt

kunde bli lidande om man införde ett stadgande som ger stort utrymme för subjektiva bedömanden från taxeringsmyndigheternas och skattedomstolarnas sida. Även bevillningsutskottet var av samma mening och uttalade i sitt av riksdagen godkända betänkande (BeU 1966:55) att det då inte var vare sig lämpligt eller möjligt att i skattelagstiftningen införa en generell bestämmelse mot skentransaktioner och skatteflyktsåtgärder.

I skattelagstiftningen har tagits in vissa bestämmelser i syfte att komma till rätta med särskilda skatteflyktsituationer eller motverka kringgåendehandlingar av speciella slag. Några sådana stadganden som är tillämpliga vid inkomstbeskattningen anges i korthet i det följande.

Vissa relativt komplicerade metoder för kringgående av principen om dubbelbeskattning av bolagsvinst praktiserades för en del år sedan och blev kända under namnet lundintransaktioner. Dessa syftade bl. a. till att skattefritt ta ut fonderade vinstmedel och värdestegringsvinster i fastighetsföreningar och fastighetsaktiebolag. Ett annat förfaringsätt som praktiserades innebar att företag, t. ex. med penningrörelse, för vilket aktier i allmänhet utgör varulager, förvärvade aktierna i ett bolag försett med fonderade vinstmedel och sedan delade ut dessa vinstmedel till sig samtidigt som utdelningsintäkten neutraliserades genom nedskrivning av de förvärvade aktierna. I syfte att förhindra dessa transaktioner begränsades på förslag av skatteflyktskommittén år 1966 skattefriheten vid utdelning samt rätten till nedskrivning av aktier (prop. 1966:85, BeU 1966:55, rskr 1966:339).

Enligt 54 § sjunde stycket KL kan ett företag numera inte till sig skattefritt utdela vinstmedel, som före förvärvet av aktier eller andelar uppsamlats i det förvärvade företaget, om det inte är uppenbart att det företag som gör förvärvet därigenom erhåller en tillgång av verkligt och särskilt värde med hänsyn till sin rörelse eller kapitalförvaltning. I fråga om rätten till nedskrivning av aktier gäller en liknande bestämmelse för skattskyldiga för vilka förvärvat aktie eller andel utgör varulagertillgång (punkt 1 nionde stycket av anvisningarna till 41 § KL). Om det inte är uppenbart att den skattskyldige genom förvärvet erhåller tillgång av verkligt och särskilt värde för honom med hänsyn till hans rörelse, äger han inte rätt till nedskrivning av aktierna eller andelarna på grund av att dessa nedgått i värde till följd av utdelning av vinstmedel, som fanns i det förvärvade företaget vid förvärvet.

En skatteflyktsmetod, som i viss mån påminner om lundintransaktionerna är de s. k. vinstbolagstransaktionerna. Denna skatteflyktsmetod bestod i att ägaren av ett bolag som hade betydande obeskattade vinstmedel sålde aktierna i bolaget sedan detta tömts på sina reella tillgångar. Härigenom kunde han överföra vinstmedlen till sig nära nog skattefritt. I syfte att förhindra dessa transaktioner infördes genom lagstiftning år 1972 bestämmelser i 35 § 3 mom. KL om skärpt realisationsvinstbeskattning vid överlåtelse av aktier i vinstbolag (prop. 1972:93, SkU 1972:31, rskr 1972:226, SFS 1972:273). Bestämmelserna innebär i huvudsak att om skattskyldig avyttrar aktier i aktiebolag och det vid avyttringen finns obeskattade vinstmedel i bolaget till följd av att

större delen av dess tillgångar före avyttringen överlätits på den skattskyldige eller annan fysisk eller juridisk person, räknas hela köpeskillingen för aktierna som skattepliktig realisationsvinst. Lagstiftningen omfattar även sådana fall där bolagets tillgångar återköpts inom två år från överlåtelse tillfället av den skattskyldige eller honom närstående person eller av ett företag, där den skattskyldige eller honom närstående person har ett bestämmande inflytande. Riksskatteverket får medge undantag från de skärpta reglerna, om det kan antas att avyttringen av aktierna skett i annat syfte än att erhålla obehörig förmån vid beskattningen.

I nämnda prop. togs ånyo upp frågan om en generalklausul mot alla former av skatteflykt sedan några remissinstanser aktualiserat detta och det från länsstyrelsehåll framförts att en sådan klausul på sikt var ofrånkomlig. För egen del utslöt jag inte att en generalklausul på sikt kunde vara den bästa lösningen och förutsatte att företagsskatteberedningen i sitt fortsatta arbete hade särskild uppmärksamhet riktad mot skatteflyktsproblemen och vid sitt slutliga ställningstagande till företagsbeskattningens utformning beaktade olika lösningar av dessa frågor.

## 2.2 Företagsskatteberedningens promemoria

### 2.2.1 *Interna aktieöverlåtelser*

Beredningen har i sin promemoria påpekat att strävandena att upprätthålla principen om dubbelbeskattning av bolagsvinst har i hög grad komplicerat lagstiftningen. Trots försök att genomföra principen konsekvent bl. a. genom bestämmelser om skatt vid utskiftning av aktiebolags tillgångar är principen i praktiken mest effektiv i fråga om de stora bolagen och då särskilt de börsnoterade bolagen med många aktieägare. Vad gäller fåmansbolagen finns det möjligheter att helt eller delvis undgå dubbelbeskattningen genom att utnyttja de regler om avdrag som gäller vid inkomsttaxeringen. Ett vanligt sätt att undvika dubbelbeskattningen är att ta ut bolagets vinst i form av förhöjd lön i stället för genom utdelning. I ett bolag, som driver rörelse, torde enligt praxis en aktieägare kunna ta ut hela vinsten som lön eller tantiem, om han är bolagets verkliga ledare och arbetar i bolaget. Uttagen kan således varieras år från år, så att någon beskattningsbar inkomst inte uppkommer i bolaget. Denna möjlighet att ta ut vinstmedel lönevägen föreligger inte för förvaltningsföretag, där avdrag för löner till delägare och andra förvaltningskostnader i praxis begränsats till viss procent av skattepliktiga bruttointäkter.

Beredningen har redogjort för den metod som använts vid interna aktieöverlåtelser och visat på de skattemässiga konsekvenser som uppkommer. Metoden, som enligt beredningen företer stora likheter med vinstbolagstransaktionerna, uppges ha tillämpats i stor omfattning under senare tid. Detta har bl. a. kunnat konstateras av en arbetsgrupp inom riksskatteverket, som haft till uppgift att utreda och ingripa mot de

nämnda vinstbolagstransaktionerna. För att få en uppfattning om i vilken utsträckning och till vilket belopp aktieöverlåtelse av det här slaget förekommit har beredningen, förutom till riksskatteverket, vänt sig även till vissa länsstyrelser med begäran om närmare information. Riksskatteverket har lämnat uppgift på olika förfaringssätt och uppgivit att de enskilda transaktionerna ofta uppgått till miljonbelopp och i enstaka fall till tiotals miljoner kronor. De länsstyrelser som tillfrågats har av olika skäl inte kunnat göra någon noggrann genomgång av deklARATIONER för att utröna frekvensen av dessa överlåtelse. Man har dock företagit stickprovsundersökningar. Sälunda har länsstyrelsen i Stockholms län uppgivit att det vid kontroll av vissa delar av länet påträffats ett 30-tal överlåtelse som ägt rum under år 1972. Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län uppger att man utan att företa någon närmare genomgång enbart vid 1972 års taxering påträffat överlåtelse, där den sammanlagda köpeskillingen uppgått till omkring 50 milj. kr. Uppgifterna från Älvsborgs län innehåller ett 40-tal fall under senare år med en sammanlagd köpeskillning av närmare 70 milj. kr. Enstaka transaktioner med köpeskillningar på 20 milj. resp. 25 milj. kr. har inrapporterats av länsstyrelserna i Södermanlands och Malmöhus län.

Ett vanligt tillvägagångssätt vid genomförandet av transaktionerna är enligt beredningen följande.

Samtliga aktier i ett rörelsedrivande bolag ägs av en fysisk person. Aktiekapitalet är exempelvis 100 000 kr., fördelat på 1 000 aktier à 100 kr. Till ledning för beräkning av skattepliktig förmögenhet har länsstyrelsen värderat aktierna till 600 kr. Som ett första led i transaktionen bildar ägaren ett nytt bolag med lägsta tillåtna aktiekapital. Han säljer sedan aktierna, som innehafvs längre tid än fem år, till det nybildade bolaget för exempelvis 1 000 kr. per st. eller för tillhoppa 1 milj. kr. Detta medför skattepliktig realisationsvinst för ägaren med 100 000 kr. Genom överlåtelsen får han en fordran på det nybildade bolaget — numera moderbolag i den tillskapade koncernen — med 1 milj. kr. För att möjliggöra för det nya bolaget att betala skulden överförs hela eller viss del av rörelsen i det gamla bolaget till det nya bolaget. Genom verksamhetens expansion kan vinstreglerande dispositioner företas, vilket möjliggör amorteringar av skulden, utan att för den skull någon vinst behöver tas fram till beskattning i företaget. Med denna konstruktion som grund är det sedan möjligt att skjuta upp beskattningen av rörelsevinsten under en följd av år. Den räntefria skattecredit som därvid erhålls utgör en definitiv vinst. Genom att inom ramen för denna koncernbildning vidta lämpliga dispositioner är det i praktiken möjligt att uppnå ytterligare skattefordelar.

Beredningen anser det vara ett anmärkningsvärt förhållande att ett bolag på detta sätt utan andra tillgångar än ett lågt aktiekapital och utan att bedriva någon verksamhet kan erlagga en köpeskillning i många fall uppgående till miljonbelopp. Från företagsekonomisk synpunkt ter sig en sådan transaktion onaturlig. En säljares normala syfte, nämligen att avhända sig verksamheten, är inte för handen. Tvärtom är syftet att även

efter försäljningen bedriva verksamheten på samma sätt som tidigare. Den konstruerade koncernen tillförs inte några tillgångar av speciellt värde för den bedrivna verksamheten. Inte heller avyttras någon del av verksamheten.

I promemorian görs jämförelser med vinstbolagstransaktionerna. Det konstateras att säljarens motiv ofta är likartade i båda fallen, nämligen att till sig överföra medel från bolaget så fördelaktigt som möjligt. Den valda formen med intern överlåtelse innebär dock ett betydligt enklare förfarande än en vinstbolagstransaktion. Å andra sidan torde dock vinstbolagsmetoden i vissa fall ha medfört större fördelar då det gällt att uppnå definitiva lättnader av beskattningen i bolaget. Fördelen med de interna överlåtelseerna är att man inte behöver etablera kontakt med någon utomstående köpare som övertar aktierna i vinstbolaget och skatteskulderna i detta. Det kan dock i det längre perspektivet innebära vissa svårigheter att uppnå motsvarande definitiva lättnader i fråga om den latent skatteskulden vid överlåtelse tillfället. Olika möjligheter föreligger emellertid att även i en sådan situation eliminera eljest uppkommande beskattningseffekter.

Genom den valda transaktionsformen får säljaren en fordran som han kan överföra till sig själv på en gång eller i rater. Under denna tid kan aktieägaren avstå från löneuttag och även eventuell vinstutdelning. Medlen kan användas för egen konsumtion. Under ett stort antal år kan aktieägaren härigenom undandra sig beskattning i annan form än för realisationsvinsten under det år överlåtelsen skedde.

### 2.2.2 Överväganden och förslag

Beredningen konstaterar alltså att en person som äger aktier i ett rörelsedrivande bolag kan genom överlåtelse av dessa till ett för ändamålet förvärvat eller till ett redan tidigare av honom innehaft bolag i praktiken tillgodogöra sig befintliga och framtida vinstmedel från verksamheten utan annan skattebelastning än den relativt lindriga realisationsvinstbeskattningen.

Rent teoretiskt kan enligt beredningen vinsten genom aktieöverlåtelsen beräknas till skillnaden mellan den fysiska personens inkomstskattebelastning – som kan antas till 80 % – och den skatt, ca 54 %, som utgår på bolagets inkomst jämte den skatt på realisationsvinsten, uppgående till 8 %, som säljaren har att erlagga, eller tillhoppa 62 %. Skillnaden utgör alltså i detta fall endast 18 %. Härtill kommer fördelen av lägre arbetsgivar- och andra sociala avgifter – i och för sig avdragsgilla – genom minskade löneuttag, samt de räntevinster, som ligger i att beskattningen av vinsten i bolaget genom förmånliga av- och nedskrivningsregler kan skjutas på framtiden. Å andra sidan bör beaktas den ökning av skattepliktig förmögenhet, som kan bli följden av transaktionen. Även detta mera teoretiska sätt att beräkna skatten ger ej obetydliga skattefördelar men torde enligt beredningen i de flesta fall inte vara tillräckliga för att initiera överlåtelser av det här slaget. Enligt vad

beredningen erfarit har man i regel räknat med att träffas enbart av den 10-procentiga realisationsvinstbeskattningen.

Beredningen betecknar transaktionerna som en avancerad metod att omvandla lön till kapitalvinst. Till priset av den 10-procentiga realisationsvinstbeskattningen kan den skattskyldige till sig själv överföra likvida medel som svarar inte endast mot befintliga vinstmedel – såväl beskattade som obesattade – utan också mot vinster i företaget som belöper på kommande år. Genom att låta köparbolaget amortera den vid överlåtelsen uppkomna skulden i den takt aktieägaren finner det nödvändigt för sin konsumtion kan han under en längre tid avstå helt eller delvis från löneuttag från sitt företag. Beredningen påpekar dessutom att uttagen ur bolaget ofta sker av de medel som kunnat kvarhållas i bolaget genom skattemässigt godtagen konsolidering varmed primärt avsetts att trygga bolagets fortbestånd och tillväxtpöjligheter.

Med hänsyn till den snabbt stigande frekvensen av ifrågavarande interna aktieöverlåtelser, de avsevärda skatteförluster för det allmänna dessa kan medföra samt den betydande ökningen i skatte- och avgiftsbortfall som vid en realistisk bedömning kan befaras för det innevarande och de närmast följande åren är det enligt beredningens mening nödvändigt att omedelbart ingripa med lagstiftningsåtgärder mot den använda skatteflyktsmetoden.

Beredningen föreslår därför att, om en person säljer aktier i ett fåmansbolag till ett annat fåmansbolag, där han eller honom närstående personer har aktier, köpeskillingen för aktierna beskattas till 100 %. Den skärpta beskattningen bör vidare gälla även i de fall den skattskyldige eller honom närstående personer inom två år efter avyttringen går in som aktieägare i det förvärvande bolaget. Till närstående bör i detta sammanhang räknas följande personkrets, nämligen föräldrar, far- eller morföräldrar, avkomling eller dennas make, syskon eller dettas make eller avkomling samt dödsbo, vari den skattskyldige eller någon av nämnda personer är delägare. Som avkomling bör betraktas även styvbarn och fosterbarn. Med aktieinnehav i det förvärvande bolaget bör även jämnställas aktieinnehav i ett bolag till vilket rörelsen i något av fåmansbolagen helt eller delvis inom två år efter avyttringen överlåtit. Beredningen vill understryka att tvåårsgränsen givetvis inte skall kunna kringgås genom att tillgångarna i rörelsen hyrs eller arrenderas för att först efter tidsfristens utgång överlåtas. Samma gäller om förvärv av aktier maskeras genom ett avtal om optionsrätt som förfaller först efter det nämnda tid utgått eller om t. ex. två personer avtalar om ömsesidigt köp eller byte av aktier i varandras bolag.

Om någon form av mellanförsäljning företas innan aktierna övergår till bolag där säljaren eller honom närstående person är delägare i syfte att undvika effekten av de föreslagna bestämmelserna, exempelvis genom att aktierna överlåts till tredje man som sedan vidareförsäljer dem till nämnda bolag, torde detta enligt praxis betraktas såsom om mellanförsäljningen ej företagits. Någon uttrycklig lagbestämmelse häremot krävs därför ej. Andra fall där bulvarer används är tänkbara men även sådana

fall torde kunna angripas utan särskilda lagföreskrifter.

Då ifrågasvarande transaktioner kan avse även handels- och kommanditbolag samt ekonomisk förening jämte andel i sådant bolag eller förening bör de föreslagna reglerna utsträckas att gälla även vid dessa företagsformer.

De föreslagna bestämmelserna drabbar emellertid enligt beredningen även transaktioner som från skilda synpunkter kan te sig berättigade. Detta kan vara förhållandet när en huvudaktieägare vill ombilda sin verksamhet för att anställda eller utomstående skall kunna tas in som delägare. Ett annat fall som bör kunna undantas från de skärpta bestämmelserna är då starka organisatoriska eller marknadstekniska skäl talar för en ombildning inom en koncern, t. ex. inför en förestående börsintroduktion eller av annan liknande anledning. Detta kan vara befogat även då exempelvis ett handelsbolag utgör moderföretag inom en koncern, vilket av olika skäl kan befinnas olämpligt. Enligt 35 § 3 mom. sjätte stycket KL undantas i de flesta fall försäljningar av organisationsaktier inom en koncern från realisationsvinstbeskattningen. Genom de föreslagna bestämmelserna kommer emellertid sådana försäljningar inom koncerner bestående av fåmansbolag att omfattas av den skärpta beskattningen. Vid en sådan omstrukturering bör självfallet dispens kunna komma i fråga. I det fall aktierna inköps från utomstående och företaget sedan i oförändrat skick vidaresäljs bör också undantag vara möjligt. Andra liknande fall är givetvis tänkbara.

Beredningen föreslår därför att en dispensregel tillskapas så att här avsedda fall inte drabbas av den skärpta beskattningen. Däremot anser inte beredningen att dispens bör ifrågakomma då en aktieägare vidtagit en sådan transaktion för att erhålla medel till förmögenhetsskatt eller för att lösa ut andra delägare i företaget. Beredningen vill i detta sammanhang erinra om den möjlighet till dispens från låneförbudet i aktiebolag som föreligger bl. a. i det fall då fåmansbolagsdelägare skall lösas ut av övriga delägare.

Enligt beredningens mening bör dispens kunna komma i fråga endast då betydande skatteförmåner inte samtidigt blir följden. Som allmän riktpunkt vid dispensprövningen bör därför gälla att överlåtelsen av aktierna sker till belopp, som ej mera väsentligt avviker från tillskjutet kapital eller aktiernas anskaffningsvärde.

Beredningen framhåller att de interna aktieöverlåtelseerna på den senaste tiden ökat i en mycket stor omfattning. Flera omständigheter tyder på att ökningen av dessa transaktioner kommer att ytterligare accentueras. Inte bara de avsevärda skatteförmåner som är förknippade med det här använda förfaringssättet utan också möjligheterna att undvika arbetsgivar- och andra avgifter till det allmänna gör detta antagligt. Även det nyligen genomförda låneförbudet i aktiebolag torde härvid ha en viss betydelse. Det bör också enligt beredningen understrykas att överlåtelseerna inte berör någon utomstående part.

Beredningen föreslår därför att bestämmelserna träder i kraft snarast möjligt och tillämpas även på aktieöverlåtelser som skett efter den 31

december 1972. För att lindra verkningarna av den föreslagna lagstiftningen bör sådana aktieöverlåtelser, som skett under år 1973 och som återgår senast den 31 mars 1974 på oförändrade villkor, inte utlösa realisationsvinstbeskattning. Beredningen vill vidare påpeka att de föreslagna dispensreglerna gör det möjligt att undanta sådana fall, som inte avsetts skola drabbas av de skärpta bestämmelserna.

Tre ledamöter av beredningen, Dag Helmers, Tage Magnusson och Cecilia Nettelbrandt ställer sig i reservationer avvisande till retroaktiv lagstiftning på sätt beredningen föreslagit. Helmers förordar, med instämmande av Magnusson, att ikraftträdandet bör vara dagen efter publicerandet av beredningens promemoria. De båda sistnämnda ledamöterna anser vidare att lagstiftningen skall vara ett kortvarigt provisorium i avvaktan på utredning om en mer permanent lagstiftning. Från skattepliktig realisationsvinst bör, enligt dessa reservanter, alltid få avräknas tillskjutet belopp i det bolag vars aktier försålts. Slutligen bör dispensreglerna ges en vidare innebörd och avse alla försäljningar som till innehåll är att jämställa med försäljning till tredje man.

## 2.3 Remissyttrandena

### 2.3.1 Allmänna synpunkter

Det övervägande antalet remissinstanser instämmer i beredningens uppfattning att särskilda regler bör införas för att förhindra obehöriga skatteförmåner vid interna aktieöverlåtelser. Flertalet tillstyrkande instanser godtar också i princip den av beredningen föreslagna metoden att genom en väsentligt skärpt realisationsvinstbeskattning förhindra sådana överlåtelser. Sålunda tillstyrks detta allmänt från länsstyrelsehåll och även av löntagarorganisationerna. Från de organisationer som representerar näringslivet anförs däremot en rad kritiska synpunkter i fråga om bestämmelsernas materiella utformning samt deras räckvidd. Man anser genomgående att bestämmelserna fått en alltför vid utformning och anser att betydande begränsningar bör genomföras i förhållande till beredningens förslag. Detta anses komma att få alltför långtgående verkningar och träffa överlåtelser som är företagsekonomiskt motiverade och även sådana som innebär fördelar från samhällsekonomiska och sysselsättningsmässiga synpunkter. Man vill från dessa organisationers sida därför se förslaget som ett kortvarigt provisorium och att hela beskattningsfrågan utreds ytterligare.

Bland de tillstyrkande instanserna framhåller *kammarrätten i Stockholm*, som betraktar det nu aktuella förslaget som provisoriskt, att man bör inom den nuvarande lagstiftningens ram förhindra uppkomsten av skattevinster genom interna överlåtelser. Som ytterligare skäl för lagstiftningsingripande pekar kammarrätten på att de stora skattevinster som vissa företag härigenom uppnår kan vara ägnade att snedvräda konkurrensförhållandena inom berörda branscher och därmed ge upphov till skadeverkningar också i detta hänseende. Från statsfinansiell synpunkt

och för att stärka den enskildes tilltro till skattelagstiftningen erfordras enligt kammarrätten ett snabbt beslut.

*Riksskatteverket* finner inte några bärande skäl för att de allmänna reglerna för beräkning av skattepliktig realisationsvinst skall vara tillämpliga också vid interna aktieöverlåtelse. En översyn av gällande lagstiftning, som i princip behandlar alla försäljningar av aktier och andelar lika har därför sedan länge framstått som motiverad. Verket anser att förslaget bör kunna förhindra genomförandet av interna överlåtelse under den tid som erfordras för att beredningen mera slutgiltigt skall kunna behandla de problem som rör beskattningen av fåmansbolag och deras ägare samt gränsdragningen mellan löpande inkomst och kapitalvinst vid överlåtelse av rörelse i aktiebolagets eller handelsbolagets form. Angelägenheten av ett snabbt lagstiftningsingripande mot interna överlåtelse gör det enligt verket motiverat med en stoppregel som träffar alla sådana överlåtelse.

*Realisationsvinstkommittén*, som inte gått in på någon bedömning av om invändningar från andra synpunkter än rent tekniska kan göras mot förslaget, har inte något att erinra mot detta.

*Länsstyrelsen i Älvsborgs län* anför att interna aktieöverlåtelse förekommit inom länet sedan lång tid tillbaka och i ökande omfattning samt att länsstyrelsen i olika sammanhang påtalat detta förhållande. Någon möjlighet för skattemyndigheterna att ingripa har ej ansetts föreligga, bortsett från frågan om prissättningen av aktierna. Det nyligen genomförda låneförbudet i aktiebolag kommer enligt länsstyrelsens bedömande liksom bestämmelserna om förhöjt minimikapital att leda till ett mångdubbelt antal interna aktieöverlåtelse om åtgärder ej vidtas. Med hänsyn inte minst till sistnämnda förhållande anser länsstyrelsen för sin del angeläget att ett snabbt ingripande sker mot de ej företagsekonomiskt betingade överlåtelse. Motsvarande erfarenheter redovisas av *länsstyrelsen i Götalands och Bohus län*.

*Sveriges industriförbund* delar i princip beredningens uppfattning att ett ingripande lämpligen bör ske mot vissa transaktioner av den art som beskrivs i promemorian. I många fall har dessa genomförts på ett sätt som inte betingats av företagsekonomiska hänsyn utan har satts i system för att vinna skattelättnader med utnyttjande av de regelkomplex som åsyftar helt andra verkningar. Förbundet betonar dock att överlåtelse av till den yttre formen likartat slag ofta utgör ett uttryck för även från allmän synpunkt önskvärd strukturrationalisering eller sker för att åstadkomma bättre organisation, marknadsföring e. d. Med den föreslagna utformningen av lagstiftningen förmodas beredningen ha åsyftat att i praktiken förbjuda internöverlåtelse av aktier, en uppgift som inte åligger skattelagstiftningen utan den aktiebolagsrättsliga lagstiftningen. Förbundet anser därför att betydande begränsningar bör genomföras i de föreslagna bestämmelserna. *Sveriges advokatsamfund* anser att den föreslagna lagstiftningen gjorts alltför vid och att den därför i stor utsträckning kommer att drabba även andra än obehöriga transaktioner. Liknande synpunkter uttalar *Svenska revisorsamfundet*, *SHIO* och

*Sveriges grossistförbund.*

*Lanthrukets skattedelegation* anför att orsaken till den nu stigande frekvensen av interna aktieöverlåtelse måste sökas i någon annan omständighet än de av beredningen uppgivna skattefördelarna. Det nyligen införda låneförbudet i aktiebolag ligger därvid närmast till hands. Om detta förbud skall få avsedd effekt behöver de interna aktieöverlåtelse begränsas. Med hänsyn härtill kan enligt delegationen förslaget, trots allvarliga brister i detta, möjligen läggas till grund för en provisorisk lagstiftning.

Direkt negativ till beredningens förslag är *Familjeföretagens förening*, som anser detta komma att innebära ett definitivt stopp för internöverlåtelse med allvarliga återverkningar som följd. Enligt föreningens uppfattning har flertalet sådana överlåtelse företagits i syfte att i möjligaste mån säkra företagens framtid, bemästra kapitalskatteproblemen samt att inom begränsade ramar åstadkomma den naturliga strukturomvandling som kontinuerligt krävs i näringslivet. Föreningen nämner överlåtelsefall som syftat till att stärka företagens ställning av hänsyn framför allt till de anställdas trygghet. Föreningen anser sig ej kunna godkänna förslaget till lagstiftning, som enligt dess mening bygger på ett underlag som tagits fram under alltför stor tidspress och därför ej kan genomlysas hela denna problematik. Även *Föreningen auktoriserade revisorer*, som i princip ansluter sig till uppfattningen att missbruk bör stoppas, avstyrker beredningens förslag, då detta enligt föreningen inte fyller kraven på att ingripanden bör ske med väl genomtänkta och motiverade åtgärder insatta i ett större sammanhang. Motsatt ståndpunkt intas av *LO* och *TCO*, som inte har någon erinran mot de i promemorian framförda förslagen. *LO* anser den rådande situationen orimlig, som innebär att olika skatteutredningar inte hinner mer än täppa till luckor i lagstiftningen förrän nya skatteflyktsmetoder är i full användning. Det är, tillägger *LO*, inte särskilt svårt att föreställa sig fall som den nu föreslagna lagstiftningen inte täcker, men som ändå kommer att kunna få exakt samma verkningar som de här beskrivna överlåtelse. *LO* förordar därför att en generalklausul snarast utarbetas mot skatteflykt genom kringgåendehandlingar för att ta ut vinst ur rörelse på sätt som innebär ej avsedd skattelindring. Företagsskatteberedningen skulle härigenom få arbetsmässiga möjligheter att syssla med mera långsiktiga frågor. Liknande synpunkter framförs av *TCO*, som också anser att en generalklausul bör införas i skattelagstiftningen för att dels undvika att nya former av skatteflykt sätts i systematisk tillämpning och dels begränsa omfattningen av kringgåendehandlingar för att ta ut vinst ur rörelse på sådant sätt att ej avsedda skatteförmåner uppnås. En generalklausul bör enligt *TCO* kunna medföra en sådan begränsning av antalet transaktioner som syftar till skatteflykt, att retroaktiv lagstiftning häremot inte skall behöva tillgripas i samma omfattning som hittills. Frågan om en generalklausul mot skatteflykt tas också upp av *Taxeringsnämndsordföranden*s riksförbund, som erinrar om att förbundet tidigare i annat sammanhang påtalat behovet av en sådan bestämmelse. Vad som anförts i beredningens

promemoria styrker denna uppfattning. Svårigheter föreligger att genom detaljreglering undanröja alla tendenser till skatteflykt. Förbundet anser därför att det på nytt bör övervägas, om inte möjligheten till ingripanden mot allt oftare förekommande transaktioner av mer eller mindre klandervärt slag måste sättas före betänkligheter inför det förmenta hot mot rättssäkerhet och effektivitet hos lagstiftningen, som en generalklausul skulle föra med sig.

### 2.3.2 Huvudregeln

Frågan om hela köpeskillingen för aktierna bör bli föremål för realisationsvinstbeskattning eller om denna på något sätt skall reduceras diskuteras av flertalet remissinstanser. En relativt vanlig uppfattning är att det bör föreligga möjlighet till avdrag för tillskjutet belopp eller för aktiernas anskaffningsvärde. *Kammarrätten i Stockholm* finner inte de skäl tillräckligt bärande, som anförts för ett avsteg från regeln i 20 § kommunalskattelagen att avdrag får göras för kostnader för inkomstförvärv. Som skäl för avdrag anför *länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* att det tillskjutna kapitalet eller anskaffningsvärdet för aktierna kan vara av betydande storleksordning och att det i sådant fall kan synas stötande att beskatta hela köpeskillingen. Med hänsyn till svårigheten att förutse i vilken omfattning frågor av detta slag kan uppkomma i framtiden torde man dock enligt länsstyrelsens mening kunna nöja sig med att avdragsmöjligheten beaktas vid utformningen av dispensreglerna. En liknande lösning framförs av *Föreningen Sveriges taxeringsrevisorer* som påpekar att rätt till sådant avdrag kan missbrukas. En skattskyldig som förvärvat aktier i ett bolag från en utomstående kan sälunda – innan han i sin tur överlåter aktierna till ett annat av honom själv eller närstående ägt bolag – ha tagit ut en rörelsegren eller annan tillgång, varigenom aktierna representerar ett lägre värde än vid förvärvstillfället. Med generell avdragsrätt skulle i ett sådant fall skattskyldig genom en intern aktieöverlåtelse kunna tillgodogöra sig tillgångar ur bolaget samtidigt som han får ersättning för tillskjutet kapital eller aktiernas anskaffningsvärde. På grund härav finns det enligt föreningen starka skäl för den ståndpunkt beredningen intagit. Föreningen anser dock att en möjlighet till dispens bör hållas öppen. *Länsstyrelsen i Älvsborgs län* tillstyrker den föreslagna regeln och anser onödigt komplicera denna endast i syfte att få ett materiellt sett riktigare resultat, då beskattningen av de ej företagsekonomiskt motiverade överlåtelserna ändå blir så hård att de med hänsyn härtill ej kan genomföras.

*Riksskatteverket* och *länsstyrelsen i Värmlands län* har uttryckt farhågor för att den föreslagna regeln mot kringgående av bestämmelsen att beskatta förvärv av aktier inom två år i köparbolaget närstående bolag inte kommer att bli tillräckligt effektiv. Man anser beskattning bör kunna komma i fråga även om inte ”större delen av tillgångarna” i det ursprungliga bolaget överförts. Länsstyrelsen pekar på det fall då en rörelsegren med lågt bokfört värde, god lönsamhet och betydande

övervärde i form av ej bokförda immateriella tillgångar överlåtits medan samtidigt andra tillgångar med högre bokfört värde, exempelvis fastighet kvarhålls i det överlåtande bolaget. För att beskära denna möjlighet till kringgående föreslår riksskatteverket att uttrycket "större delen av tillgångarna" utbyts mot "tillgång" eller "icke obetydlig del av tillgångarna".

*Svenska revisorsamfundet* och *SHIO* anser att huvudregeln är alltför vid. Enligt samfundets mening bör denna gälla endast i sådana fall där ägarstrukturen i huvudsak är densamma i såväl det överlåtna som det övertagande bolaget. Från *SHIO*'s sida framförs att endast aktieförsäljningar av den som tillsammans med närstående har bestämmande inflytande över båda bolagen bör omfattas av bestämmelsen.

Från *Sveriges industriförbund* har anförts en rad kritiska synpunkter mot såväl de motiveringar på vilka beredningen grundat sitt val av lagregel som själva utformningen av denna. Förbundet delar inte beredningens uppfattning att det vid en intern aktieöverlåtelse — annat än i undantagsfall — är fråga om omvandling av lön till kapitalvinst. Enligt förbundet är det i stället fråga om en omvandling av eget till främmande kapital. Möjligen kan man säga att vederbörande tillgodogör sig privata medel tidigare än vad som skulle varit fallet vid en utskiftning eller en försäljning av företaget, något som förr eller senare måste ske med varje fåmansbolag. Det förhållandet att medel uttas för tidigt bör tillrättaläggas via utskiftningskatten och inte på annat sätt. I den mån köpeskillingen fastställts för högt kan redan nu beskattning för förtäckt utdelning ske. En överlåtelse efter lägre värde än marknadsvärdet föranleder risk för ökad utskiftningskatt i köparbolaget, ökad beskattning för realisationsvinst i händelse aktie eller teckningsrätt i köparbolaget avyttras samt gåvobeskattning, om aktieägarkretsarna i bolagen ej är identiska. Förbundet erinrar om att enligt gillande rätt beskattning inte utlöses, då tillgångar säljs till underpris till den behärskade bolagssektorn.

Förslaget leder enligt förbundet till ett helt orimligt beskattningsresultat. Vad som händer aktieägaren är visserligen att hans överlåtelse av aktierna betraktas såsom kapitalvinst och läggs på toppen av hans inkomst. Denna vinst beskattas därmed på samma sätt som ett lönebelopp av motsvarande storlek. För det berörda företaget är emellertid situationen en annan. Något avdrag medges över huvud taget inte då fråga är om, såsom beredningen hävdar, kapitalvinst under det att ett löneuttag skulle ha tillfört företaget ett skatteavdrag motsvarande vad som utbetalts i lön till delägaren.

Beskattningen av hela köpeskillingen kommer enligt förbundet att leda till orimliga resultat i det enskilda fallet. Inte högre belopp än vinsten för varje särskild aktieägare bör beskattas. I vart fall anser inte förbundet att beskattningen bör bli hårdare än om vederbörande tagit ut inkomsten i form av lön. I sådant fall skulle det företag i vilket aktierna innehas äga rätt till ett avdrag för löneutbetalning. En i sig riktig situation torde uppnås om man utgår ifrån att beskattningen härvidlag endast bör träffa det andra ledet i dubbelbeskattningen. I de fall aktieägaren endast

tillgodogör sig värdet av redan beskattade medel hos bolaget bör någon beskattning inte inträda. Om inte starka praktiska skäl talar däremot bör enligt förbundets mening skatteanspråken resas först när vederbörande utnyttjar möjligheterna till obehöriga uttag och inte redan då han gör transaktionen i fråga.

I likhet med Sveriges industriförbund underkänner *lantbrukets skattedelegation* i stor utsträckning beredningens motiv för val av lagregel. Beredningen anses inte ha påvisat någon annan vinst på grund av transaktionerna i fråga än den räntevinst som i vissa fall kan uppkomma. Beredningens påståenden om möjligheter till annan definitiv skattevinst saknar enligt delegationen grund. Det teoretiska beräkningssätt beredningen använt för att visa skattevinsten finner delegationen ofullständig så till vida att bolagets utskiftningskatt inte beaktats.

### 2.3.3 *Dispensregeln*

Den av beredningen föreslagna dispensregeln anser flertalet remissinstanser – och särskilt de som representerar näringslivet – ha fått en för snäv utformning. *Sveriges industriförbund* anser dispensregeln böra uttryckas så att om förfarandet ingår som ett led i en från sysselsättningspolitiska eller andra samhälleliga synpunkter önskvärd strukturrationalisering någon beskattning inte skall följa. Detta bör enligt förbundet gälla även om vinsten är förhållandevis stor. Genom att begreppet ”betydande skatteförmåner” inte säger någonting om huruvida beredningen tänkt i relativa eller absoluta termer och inte heller i andra avseenden lämnat en definition av vad som avses med uttrycket, befarar förbundet att dispensgivningen kommer att innehålla ett stort moment av godtycke. Förbundet anser att marknadsvärdet i princip bör accepteras vid dispensgivningen.

Enligt *lantbrukets skattedelegation* måste dispens kunna ges i betydligt större omfattning än vad beredningen tänkt sig. Som dispensskäl bör bl. a. gälla utlösen av delägare. Det är ologiskt att behandla dessa fall annorlunda än fallen avseende upptagande av nya delägare. Den möjlighet att låna pengar från bolaget, som beredningen erinrat om, är i praktiken kraftigt beskuren för att inte säga obefintlig på grund av att bolagets borgenärer i sådant fall kan kräva att deras fordringar omedelbart inlösas. En utökning av dispensanledningarna att gälla utlösen av delägare förordas även av *Svenska revisorsamfundet*. Samfundet anser vidare dispens bör kunna komma i fråga också för att utjämna lån som uppkommit genom dispens från låneförbudet i aktiebolagslagen. *Länsstyrelsen i Jönköpings län* ifrågasätter om inte dispensmöjligheterna skulle kunna utvidgas vad gäller fall som träffas av retroaktiviteten. Länsstyrelsen tänker därvid på fall där återgång av aktieköp av någon anledning inte visar sig möjlig och där köpeskillingen inte kan anses vara för hög.

*SHIO* och *lantbrukets skattedelegation* anser att dispensgivningen bör handhas av riksskatteverket. Delegationen kan inte se några skäl varför man skulle frånga den vanliga dispensordningen i detta fall.

### 2.3.4 Ikraftträdandebestämmelser

Det råder delade meningar bland remissinstanserna om beredningens förslag att bestämmelserna skall gälla överlåtelse som ägt rum under hela år 1973. Förslagen tillstyrks av *länsstyrelserna i Stockholms, Jönköpings, Älvsborgs och Värmlands län* samt av *LO, TCO, Föreningen Sveriges taxeringsrevisorer* och *Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund*.

Ökningen av antalet transaktioner samt behovet av kontrollmöjligheter anser även *riksskatteverket* utgöra starka skäl för att övergångsbestämmelserna utformas i enlighet med beredningens förslag. De principiella invändningar som kan riktas mot en retroaktivt verkande lagstiftning kan vidare enligt riksskatteverkets mening ej anföras med full styrka mot förslaget, då detta enbart avser internt företagna överlåtelse vilka i princip inte berör tredje mans ekonomiska förhållanden. De rekvisit som uppställs i lagförslaget och som är nödvändiga för att detta skall få åsyftad verkan gör det emellertid vanskligt att bedöma vilka effekter som kan uppkomma vid en retroaktiv tillämpning. Verket finner därför vid en samlad bedömning övervägande skäl tala för att ikraftträdandet sätts till dagen efter publiceringen av beredningens promemoria, dvs. den 20 oktober 1973. — Ledamoten i riksskatteverkets styrelse, Mary Holmqvist, tillstyrker beredningens förslag beträffande lagstiftningens ikraftträdande. De olägenheter som den retroaktiva tillämpningen medför bör enligt hennes mening avhjälpas genom en generös dispensgivning.

Mera klart uttalade betänkligheter mot retroaktiva bestämmelser redovisas från flertalet övriga remissinstanser. Återköpsregeln anses inte tillräcklig för att retroaktivitet skall kunna accepteras. Man pekar på olika situationer där en återgång kan vara svår att genomföra. *Svenska revisorsamfundet* nämner som exempel en person som sålt sitt aktiebolag till en brorsons aktiebolag, fall då omyndiga personer är inblandade eller då bror eller syster sålt sina aktier till annat syskons aktiebolag. *Familjeföretagens förening* tar som exempel att den skattskyldige betalt arvsskatt, verkställt utlösen av meddelägarna, gjort skuldbetalningar, förberett fusionsåtgärder, vidtagit placeringar som ej utan ekonomiska förluster kan rivas upp etc.

Förutom nämnda instanser har retroaktiv tillämpning av lagen avstyrkts även av *kammarrätten i Stockholm, Sveriges advokatsamfund, SHIO, Sveriges industriförbund* och *lantbrukets skattedelegation*. SHIO och Sveriges industriförbund kan i andra hand tänka sig att bestämmelserna gäller fr. o. m. den 6 juni 1973, dvs. den tidpunkt då låneförbudet för aktieägare trädde i kraft.

Utsträckning av återköpstiden har förordats från ett flertal håll. *Riksskatteverket* har föreslagit den 30 september 1974 som senaste tidpunkt med motiveringen att taxeringsnämndernas beslut vid 1974 års taxering då delgivits den skattskyldige och denne även beretts tillfälle föranstalta om återköp. *Länsstyrelserna i Göteborgs och Bohus* och *Värmlands län* samt *Föreningen Sveriges taxeringsrevisorer* och *Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund* anser att återköpstiden bör an-

knytas till den tid inom vilken taxeringsintendent äger anföra besvär över 1974 års taxering, den 30 april 1975.

*Riksskatteverket* tar också upp frågan om uttag av fondstämpel. Verket anser det bör övervägas om inte befrielse från kravet på stämpelbeläggning av fondnota vid återköpet kan införas. Då fråga kan vara om stämpelavgifter av betydande storlek bör även övervägas om inte restitution för den vid första överlåtelsen erlagda stämpeln skall beviljas jämlikt 21 § stämpelavgiftsförordningen. Samma förslag har framförts av *Sveriges industriförbund*.

#### 2.4 Departementschefen

Aktiebolagsvinst är i princip underkastad dubbelbeskattning, dvs. en gång hos bolaget och ytterligare en gång hos aktieägare, när utdelningen sker. Skattesystemet medger emellertid åtskilliga dispositioner i konsolideringssyfte, som t. ex. avskrivning av inventarier utöver kalkylmässig avskrivning och liberala lagervärderingsregler, vilket får till följd att avsevärda vinstmedel kan uppsamlas under lång tid i ett aktiebolag innan de behöver tas fram till beskattning.

Dubbelbeskattningen blir effektiv fullt ut först då vinsten delas ut. Så sker emellertid huvudsakligen endast i aktiebolag med spridd ägarkrets, dvs. först och främst de börsnoterade bolagen och vissa andra större s. k. marknadsbolag. I fåmansbolag -- dvs. där aktierna till huvudsaklig del ägs eller på därmed jämförligt sätt innehas, direkt eller genom förmedling av juridisk person, av en eller ett fåtal fysiska personer -- torde vinstutdelning vara ovanlig. I den mån vinsten tas ut ur bolaget sker det i sådana bolag i stället i form av lön eller tantiem.

Den vinst som enligt vad nyss anförts sålunda kan samlas upp i ett fåmansbolag kan emellertid också tas ut vid en försäljning av aktierna. Vid aktieförsäljning gäller reglerna om beskattning av realisationsvinst.

Företagsskatteberedningen har mot bakgrunden av en serie transaktioner, som inneburit aktieöverlåtelser från ägare av fåmansbolag till annat fåmansbolag, ägt eller kontrollerat av överlåtaren, analyserat innebörden av dessa överlåtelser och undersökt i vad mån de företagits i skatteflyktsyfte. Resultatet av beredningens undersökningar liksom förslag till åtgärder i syfte att motverka skatteflyktstransaktioner har lagts fram i promemorian (Ds Fi 1973:13) Interna aktieöverlåtelser. I korthet innebär förslaget att realisationsvinsten skall utgöras av hela köpeskillingen när aktier i ett fåmansbolag försäljs till ett annat fåmansbolag vari säljaren eller honom närstående personer har aktier. För att förhindra ett kringgående av skattereglerna föreslår beredningen vidare att den skärpta realisationsvinstbeskattningen skall omfatta även de fall där säljaren eller honom närstående person går in som aktieägare i köparbolaget inom två år efter försäljningen liksom de fall, där aktiebolag, vari säljaren äger aktier, inom två år efter försäljningen förvärvar större delen av tillgångarna i antingen det försålda fåmansbolaget eller köparbolaget. Till närstående anser beredningen i detta sammanhang böra räknas 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 bör betraktas även styvbarn och fosterbarn.

De skärpta reglerna för realisationsvinstbeskattning föreslås skola gälla transaktioner av motsvarande slag avseende handelsbolag, kommanditbolag och ekonomiska föreningar.

Beredningen föreslår att den skärpta realisationsvinstbeskattningen skall få retroaktiv verkan och omfatta aktieöverlåtelser, som skett efter den 31 december 1972. För att lindra följderna härav föreslås emellertid också att aktieöverlåtelser som skett under år 1973 och som på oförändrade villkor återgår senast den 31 mars 1974 inte skall utlösa den skärpta realisationsvinstbeskattningen.

Dessutom föreslås möjlighet för Kungl. Maj:t att medge befrielse från tillämpningen av de skärpta realisationsvinstreglerna i de fall försäljningen skett av organisatoriska eller marknadstekniska skäl eller om andra synnerliga skäl föreligger. Dispensrätten föreslås omfatta även de fall som skulle träffas av den retroaktiva lagstiftningen.

I reservationer till beredningens förslag har ledamöterna Dag Helmers, Tage Magnusson och Cecilia Nettelbrandt ställt sig avvisande till retroaktiv lagstiftning i den utsträckning som beredningen föreslagit. De båda förstnämnda ledamöterna har begärt att de nu diskuterade lagstiftningsåtgärderna bör få provisorisk karaktär samt föreslagit rätt att vid realisationsvinstberäkningen avräkna tillskjutet kapital i det bolag vari aktierna sålts liksom utvidgade dispensmöjligheter.

Remissinstanserna vitsordar allmänt att transaktioner av den typ beredningen undersökt är ägnade att leda till skatteflykt och att det finns behov av lagstiftningsåtgärder. Det lagförslag som finns i promemorian har emellertid av näringslivets organisationer utsatts för kritik på åtskilliga punkter. Denna kritik ger sammanfattningsvis uttryck för uppfattningen att förslaget får konsekvenser långt utöver vad som avsetts och hindrar ekonomiskt motiverad nyorganisation för fåmansbolagen. Dessutom vänder man sig på näringslivshåll mot retroaktiv lagstiftning, i varje fall med verkan på aktieöverlåtelser som gjorts före den 6 juni 1973, dvs. den dag från vilken gäller förbud för aktieägare att låna i det egna bolaget.

För egen del vill jag framhålla följande. Inkomstbeskattningen är i princip uppbyggd så att den skall beräknas på nettot av förvärvsverksamhet och kapitalvinst. Som allmän huvudregel gäller att taxeringen skall vara likformig och rättvis medborgarna emellan. En särställning i viss mån intar företag som drivs i form av juridisk person. Sådana företag har en egen förmögenhetsmassa, som hålls skild från delägarnas privata egendom. Även företagets vinster beskattas, men efter andra regler och – såvitt gäller den statliga inkomstkatten – med ett annat skatteuttag än vad som gäller för fysiska personer. För aktiebolag är, som jag nyss sagt, vinst som delas ut dessutom underkastad dubbelbeskattning.

Används vinstmedel i en rörelse för olika konsolideringsåtgärder såsom

avskrivning på markanläggningar, byggnader och inventarier samt nedskrivning av lager tas de inte upp till beskattning. Detta gäller oavsett huruvida rörelsen bedrivs av fysisk eller juridisk person. Avvägningen mellan samhällets skattekrav å ena sidan och företagets konsolideringsbehov å andra sidan innefattar ställningstaganden i en mängd komplicerade frågor, som f. n. behandlas inom företagsskatteberedningen. Syftet med beredningens nu aktuella förslag är inte att reglera detta avvägningsproblem utan att försöka komma till rätta med de möjligheter som erfarenhetsmässigt visats föreligga till uttag av obeskattade vinstmedel i former som måste betecknas som skatteflykt.

Vanliga sätt att ta ut obeskattade vinstmedel ur företag som drivs som juridisk person är löneuttag eller uttag i form av lån. Så länge företagets ägare själv är verksam i förvärvskällan är praxis liberal i fråga om uttag av lön och liknande ersättningar, t. ex. *tantiem*. Lönen blir därvid avdragsgill som kostnad i företaget, som också har att svara för de sociala avgifter m. m. som beräknas på lönen. Därmed kan i vissa fall också uttag som egentligen är att hänföra till vinstuttag och som sålunda bort dubbelbeskattas komma att undgå beskattning i det första ledet. Löneuttaget inkomstbeskattas dock fullt ut hos mottagaren. Annorlunda förhåller det sig i fråga om uttag i form av lån. Ett sådant uttag beskattas över huvud taget inte. Skulle ägaren vara insolvent innebär ett sådant lån att företagets reserver minskar. I syfte att förhindra detta och den skatteflykt som kan bli följden genom att ägaren tar ut företagets vinst i form av lån i företaget har såvitt gäller aktiebolag införts förbud mot sådana lån. Förbudet gäller lån efter den 5 juni 1973. Genom att ställa sig som fordringsägare gentemot företaget kan emellertid en ägare ta ut vinstmedel ur ett företag och alltså uppnå en skattemässig effekt som liknar den som uppstår om han tagit ett lån hos företaget. Det är mot denna bakgrund man bör se de s. k. interna aktieöverlåtelserna. En del av dessa överlåtelser har nämligen huvudsakligt syfte att försätta företagsägaren i den situationen att han blir fordringsägare i ett av honom ägt aktiebolag mot vederlag av eget kapital i ett annat bolag som han också äger. Schematiskt sett sker det på så sätt att han överlåter sina aktier i det bolag vari obeskattade vinstmedel finns uppsamlade till ett annat bolag som han äger, vanligen ett s. k. skrivbordsbolag. Detta övertagande bolag, som saknar egna medel, får då en skuld på ett belopp motsvarande köpeskillingen för aktierna. Eftersom ägaren till det övertagande bolaget genom transaktionen i praktiken fortfarande äger det avyttrade bolaget kan han genom att överföra medel från detta till det övertagande bolaget sätta sistnämnda bolag i stånd att infria fordringen. Samma resultat uppstår sålunda som om bolagets ägare skulle ha sålt sina aktier i bolaget mot fordran på detta bolag. En sådan transaktion är emellertid omöjlig på grund av att ett aktiebolag i princip inte får förvärva egna aktier.

Transaktioner av nu avsett slag, dvs. där aktieägare i fåmansbolag skaffar sig fordringar hos det egna bolaget i "utbyte" mot eget kapital i annat fåmansbolag, som han kontrollerar, torde inte fylla någon väsentlig funktion i svenskt näringsliv, om man bortser från de för ägaren ofta

synnerligen gynnsamma skatteeffekterna härav. Vid aktieöverlåtelsen utgår nämligen skatt på endast 10 % av köpeskillingen för aktierna. Ägaren, som utåt bedriver sin rörelse i oförändrad form och omfattning, har emellertid genom sin fordran fått möjlighet att tömma koncernen på obeskattade vinstmedel. Enligt min uppfattning bör transaktioner av denna art, som innebär möjligheter att tömma en koncern på dess substans, i princip inte vara tillåtna i vidare utsträckning än som följer av reglerna om uttagande av vinst eller nedsättning av aktiekapital. Även i den mån transaktioner av nu angiven art, som ibland hävdas, syftar till att ge ägaren skälig lön för arbete i företaget, bör sådant inte få förekomma i denna form. De civilrättsliga aspekterna av ett förbud mot här avsedda transaktioner – som närmast skulle motsvara förbudet för aktiebolag att förvärva egna aktier – har emellertid inte prövats. Jag är därför inte beredd att ta upp denna fråga till behandling i förevarande sammanhang. Emellertid brådskar ett ställningstagande från skatterättsliga synpunkter. Beredningens förslag innebär så kraftiga effekter i skattehänseende att transaktioner av nu aktuellt slag i det närmaste skulle omöjliggöras. Med hänsyn till min nyss redovisade inställning anser jag inte detta vara någon nackdel. Bland remissinstanserna finns sådana som – i viss likhet med vad jag nyss anfört – anser att transaktionerna i skatterättsligt hänseende bör behandlas som förtida utskiftning. Ett sådant synsätt är visserligen teoretiskt acceptabelt men måste avvisas, eftersom reglerna om utskiftning inte bör gälla annat än där utskiftningen öppet redovisas. De här diskuterade fallen är transaktioner av rent intern natur, och möjligheterna till noggrann analys av transaktionernas innebörd, syfte och omfattning saknas. Min inställning är sålunda att jag i princip godtar beredningens förslag i denna del.

Innan jag emellertid går över till att diskutera enskildheterna i beredningens förslag vill jag beröra en fråga som väckts i några remissyttranden. Det gäller frågan om en s. k. generalklausul mot skatteflykt. Frågan är komplicerad. Den övervägs f. n. av företagsskatteberedningen. Jag är sålunda inte beredd att ta upp denna fråga nu.

Mot beredningens förslag att förhindra kringgående av skattereglerna vid interna aktieöverlåtelser har som jag nyss antytt riktats åtskillig kritik.

En invändning är att en beskattning av hela försäljningssumman leder för långt. Rätt till avdrag i någon form för tillskjutet kapital i de aktier som sålts anses böra föreligga. I denna del vill jag hänvisa till vad jag nyss anfört i fråga om det företagsekonomiska behovet av den typ av transaktioner som det här är fråga om. Dessutom leder en sådan avdragsrätt till ytterligare komplikationer. Det kan räcka med att peka på möjligheterna att kringgå den skärpta realisationsvinstbeskattningen genom överlåtelse via tredje man. Jag är emellertid medveten om att syftet med beredningens förslag är att i första hand hindra missbruk av de liberala konsolideringsreglerna och att den totala avvägningen av skattekravet mot behovet av konsolidering i ett företag under uppbyggnad kommer först i ett senare skede av beredningens arbete. Föreliggande

förslag måste därför ses som ett provisorium. Vidare vill jag med anledning av vissa farhågor som uttalats från företrädare för de små och medelstora företagen framhålla att jag avser att till 1974 års riksdag lämna förslag om justeringar av de år 1970 beslutade provisoriska reglerna om lättnader i kapitalbeskattningen för ägare av mindre och medelstora företag. Långt gående ändringar i beredningens förslag utan nytt remissförfarande med ty åtföljande tidsutdräkt leder enligt mitt förmenande inte till säkra förbättringar i de avseenden varom vid remissbehandlingen huvudsakligen endast förmodanden framförts att svårigheter skulle föreligga. Jag är således ense med beredningen, som i detta avseende också förefaller att i princip ha fått medhåll av samtliga remissinstanser, att de ojämnheter eller olägenheter som kan uppkomma genom förslaget bör motverkas genom en dispensmöjlighet. Jag återkommer strax till dispensfrågan.

Det har också invänts mot förslaget att det leder till för hårda skattekonsekvenser. En uppmjukning av tillämpningen till överlåtelse mellan i stort sett identiska ägarkretsar föreslås. Därigenom skulle minoritetspostägare falla utanför tillämpningen. Även i denna del har jag svårt att se annat än att skattemyndigheterna skulle ställas inför besvärliga avgöranden. En skarp avgränsning av begreppet identiska ägarintressen låter sig inte göra. Också i detta fall är dispensvägen en smidigare väg än att försöka finna något allmängiltigt kriterium på sådana interna aktieöverlåtelse som skulle kunna undantas från den skärpta realisationsvinstbeskattningen.

Kritiken mot beredningens förslag går i huvudsak ut på att beskattningsreglerna får orimligt hårda konsekvenser. Företrädare för motsatt uppfattning saknas dock inte bland remissinstanserna. Enligt förslaget skall reglerna om den skärpta realisationsvinstbeskattningen tillämpas även i fall då aktier i köparbolaget inom två år efter försäljningen kommer att ägas av säljaren eller honom närstående person, liksom då aktiebolag, vari säljaren äger aktier, inom två år efter avyttringen förvärvar större delar av tillgångarna i antingen det fåmansbolag vars aktier ursprungligen sålts eller köparbolaget. Denna regel är avsedd att förhindra ett kringgående av den skärpta realisationsvinstbeskattningen vid direkt försäljning. Länsstyrelsen i Stockholms län anser att tvåårstiden bör förlängas och koordineras med tiden för eftertaxering. Dessutom föreslår bl. a. riksskatteverket att den skärpta realisationsvinstbeskattningen bör komma i fråga även om en icke obetydlig del av tillgångarna efteråt övertagits av ett aktiebolag vari den skattskyldige äger aktier. För egen del anser jag inte nödvändigt med en förlängning av tiden. Här föreligger f. ö. överensstämmelse med en motsvarande regel i fråga om s. k. vinstbolagstransaktioner. Även i fråga om kravet på att större delen av tillgångarna skall ha övertagits föreligger överensstämmelse med lagstiftningen om vinstbolagstransaktioner. Jag är således inte beredd att frångå beredningens förslag på dessa punkter. Däremot är det givetvis inte meningen att skärpt realisationsvinstbeskattning skall förekomma, om det aktiebolag, vari säljaren äger aktier och som övertar större delen av

tillgångarna, inte är ett fåmansbolag. Beredningens förslag bör således justeras i detta avseende.

Med hänsyn till möjligheterna av fortsatt utbredd internt aktieöverlåtande med de konsekvenser i form av skattebortfall som därmed kan uppstå för det allmänna har beredningen, som antytts i det föregående, föreslagit retroaktiv lagstiftning. De nya bestämmelserna föreslås sålunda skola tillämpas även på överlåtelser under 1973. För att mildra följderna härav föreslås en rätt till återgång av transaktioner, som annars skulle omfattas av de skärpta reglerna, intill den 31 mars 1974 utan tillämpning av de föreslagna reglerna. Förslaget om retroaktiv lagstiftning har utlöst det kanske största motståndet under remissbehandlingen. Dock har även motståndarna till retroaktiv lagstiftning i så måtto ansett att lagstiftningen kunde få tillbakaverkande kraft som de allmänt föreslår att första dagen för tillämpningen bör vara dagen efter offentliggörandet av beredningens förslag. Ett annat alternativ som framförts i diskussionen är att reglerna skall tillämpas fr. o. m. första dagen för låneförbudet, dvs. fr. o. m. den 6 juni 1973.

Den av till synes alla omfattade meningen att skatteflykt bör hejdas i största möjliga omfattning leder fram till slutsatsen att lagstiftningen på förevarande område måste ges retroaktiv verkan för att alls vara effektiv. Denna uppfattning förefaller att delas även av dem som av principiella skäl är motståndare till retroaktiv lagstiftning. När det sedan gäller den tidpunkt från vilken lagstiftningen skall vara giltig bör man komma ihåg att möjligheterna till antedatering av transaktioner av förevarande art är stora. Kontrollmöjligheterna är nämligen praktiskt taget obefintliga. Om man således över huvud taget skall acceptera retroaktiv lagstiftning i en situation som denna – vilket jag i likhet med många andra anser nödvändigt – kan någon annan tidpunkt än den 1 januari 1973 praktiskt sett inte gärna komma i fråga. Detta sammanhänger huvudsakligen med att realisationsvinstbeskattning av fysiska personer sker per kalenderår.

I samband med frågan om lagstiftningens retroaktivitet har uppmärksamats att vissa fall av transaktioner prövats genom förhandsbesked. Lagstiftning bryter i princip förhandsbesked. Emellertid är det inte uteslutet att en strikt tillämpning av denna princip i en situation som den föreliggande kan leda till oacceptabla konsekvenser. Som skall framgå av det följande bör dispensmöjligheten omfatta även fall som nu avses.

Förslaget om undantag från den skärpta realisationsvinstbeskattningen i fall där transaktionerna återgår före utgången av mars 1974 har föranlett önskemål om förlängning av tidsfristen. Detta är ett rimligt önskemål och jag föreslår en förlängning t. o. m. utgången av juni 1974. Däremot finner jag inte anledning att generellt undanta återgångstransaktioner från stämpelpfikt. Jag vill emellertid erinra om att det finns en möjlighet för Kungl. Maj:t att meddela dispens även såvitt gäller skyldighet att betala stämpelskatt.

Beredningen har, som redan antytts, föreslagit möjlighet för Kungl. Maj:t att medge undantag från tillämpning av reglerna om skärpt realisationsvinstbeskattning, om försäljningen skett av organisatoriska

eller marknadstekniska skäl eller om andra synnerliga skäl föreligger.

Dispensfrågan har väckt stort intresse bland remissinstanserna. Därvid har bl. a. framhållits att möjligheterna att ge dispens bör utökas avsevärt i förhållande till beredningens förslag. Vidare har föreslagits att dispensgivningen skall få ombesörjas av riksskatteverket.

För egen del vill jag anföra följande. Möjligheten att driva rörelse i form av juridisk person medför så otvetydiga fördelar av ekonomisk och organisatorisk natur att den är ett ofrånkomligt inslag i vårt näringsliv. Emellertid ligger i denna möjlighet också åtskilliga nackdelar. Vad som med civilrättens hjälp kan åstadkommas i fråga om klarhet och överskådlighet i den ekonomiska verksamheten och dess resultat kan tyvärr i samma mån också användas för att vilseleda och förhindra insyn i de verkliga förhållandena. Det är här en ständig balansgång mellan näringslivets legitima krav på smidiga och anpassbara organisationsformer och kravet — från egentligen samma intressenter — på insyn och redovisning av det verkliga läget. Även det allmänna har naturligtvis ett berättigat krav på insyn. Det är i och för sig inte anmärkningsvärt att ägare av fåmansbolag — i synnerhet de som har det avgörande inflytandet i ett sådant bolag — känner sig identiska med företaget. Den omständigheten att företaget drivs som självständigt rättssubjekt — ett eller flera — ändrar ingenting därvidlag. Från allmän rättvisesynpunkt är det emellertid ett ofrånkomligt villkor att skillnader som hänför sig enbart till företagsformer principiellt sett inte skall leda till skilda beskattningseffekter för ägarna i vad avser det ekonomiska resultatet av företaget. Med den snabba utveckling samhället genomgår på alla områden — inte minst inom näringslivet — är det sannolikt att skattelagstiftningen, hur den än utformas, inte kan tillgodose kravet på smidighet och anpassbarhet samtidigt som den har att täcka alla situationer och kombinationer från synpunkten av rättvisa och jämnhet i taxeringen. I något hänseende måste avkall göras. Frågan om behandling i skattehänseende av interna aktieöverlåtelser utgör inget undantag från vad jag nu anfört. Förslaget till skärpt realisationsvinstbeskattning vid transaktioner av detta slag kan, som även beredningen påvisat, leda till skattekonsekvenser som inte är godtagbara. Beredningen har diskuterat vissa typfall, i remissen har framhållits andra exempel där dispens bör förekomma. Själv anser jag att man inte bör låsa dispensmöjligheterna genom en exemplifiering av hypotetiska fall. Dispensfältet bör vara så vitt som möjligt. Naturligtvis bör i dispensärendet kunna påvisas skäl av den art beredningen föreslagit. Det skall röra sig om skäl av organisatorisk eller marknadsteknisk art, eller i övrigt synnerliga skäl. Härvid bör beaktas i vad mån säljaren har inflytande i något av bolagen. En försäljning av aktier utan att säljaren har inflytande i något av bolagen eller kan förväntas få sådant inflytande bör kunna utlösa dispens. Vidare bör dispens vanligen kunna medges i fall av sådan omstrukturering inom fåmansbolagskoncerner som f. n. täcks av 35 § 3 mom. sjätte stycket KL. Dispensrätten bör omfatta även de fall på vilka den föreslagna lagen får retroaktiv verkan. Ansökan om dispens bör kunna prövas såväl före en aktieförsäljning som efteråt. — Dispensrätten

bör tills vidare utövas av Kungl. Maj:t. Har dispensfrågan avgjorts först sedan taxeringen vunnit laga kraft, bör skattskyldig, som erhållit dispens kunna få till stånd en ändring av sin inkomsttaxering. Detta kräver en särskild författningsbestämmelse. Jag föreslår att en regel införs som gör det möjligt att vidta en sådan ändring.

I likhet med beredningen finner jag skäl att låta de föreslagna reglerna omfatta även handelsbolag eller ekonomisk förening liksom andel i sådant bolag eller förening, under förutsättning givetvis att bolaget eller föreningen är att hänföra till kategorin fåmansföretag. Reglerna bör vidare omfatta teckningsrätt till aktie eller annan rättighet till aktie.

### 3 Garantiavsättningar

#### 3.1 Nuvarande ordning

##### 3.1.1 Bokföringsskyldigheten

Bestämmelser om bokföringsskyldighet och innebörden därav finns i första hand i bokföringslagen (1929:117), BL. Vid sidan därav finns specialinriktade och längre gående regler om bokföringsskyldighet för vissa slag av juridiska personer. Viktigast i dessa avseenden är bestämmelserna i aktiebolagslagen (1944:705), AL, och lagen (1951:308) om ekonomiska föreningar, EFL.

Enligt 3 § BL skall bokföringen ske i överensstämmelse med allmänna bokföringsgrunder och med iakttagande av god köpmannased. Hänvisningen till allmänna bokföringsgrunder och god köpmannased förekommer även i AL och EFL.

Enligt BL skall bokföringen fullgöra två huvudfunktioner, nämligen att lämna redovisning dels för rörelsens gång och dels för den bokföringsskyldiges ekonomiska ställning vid rörelsens början och vid utgången av varje räkenskapsår. Balansvärderingsreglerna i BL syftar till att fastställa den högsta gräns, inom vilken tillgångar får värderas, resp. den lägsta gränsen för skulders värdering. Härigenom kan rörelseidkarens ställning i balansräkningen aldrig redovisas bättre än vad den är i verkligheten. Något förbud mot för låg värdering av tillgångar resp. för hög värdering av skulder finns inte i BL. Hinder föreligger således inte mot att redovisa en ställning, som är sämre än den verkliga.

##### 3.1.2 Garantiåtaganden

Bestämmelser om köp av lös egendom finns i lagen (1905:38 s. 1) om köp och byte av lös egendom (köplagen). Denna lag gäller i princip alla slag av köp. Den omfattar således både köp som slutes mellan köpmän i och för deras rörelse (handelsköp) och andra köp (s. k. civila köp). Lagen syftar dock inte till att utförligt reglera alla spörsmål rörande dessa köp. Den reglerar t. ex. endast köparens förhållande till säljaren. Frågor om köparens förhållande till tillverkaren av den sålda varan -- om denne är annan än säljaren -- får bedömas enligt andra regler.

Köplagen utgår från principen att avtalsfrihet skall råda vid köp. Lagens regler om säljares och köparens rättigheter och skyldigheter gäller, om inte annat är uttryckligen överenskommet eller eljest kan anses avtalat eller också följer av handelsbruk eller annan sedvänja. Köplagens regler kan alltså sättas ur spel dels genom avtal mellan parterna, dels genom praxis som utbildats inom branschen.

I praxis förekommer i stor utsträckning att säljaren lämnar köparen en garanti i mening av ett åtagande att under viss tid svara för att den sålda varan är felfri eller för att den har den ena eller andra värdefulla egenskapen. Detta innebär i realiteten att andra bestämmelser än de i köplagen intagna i viss omfattning tillämpas på mellanhavandet mellan säljare och köpare. Med garantiåtagandet förbindes i allmänhet en utfästelse att, om fel skulle uppkomma under den angivna tiden, avhjälpa detta eller på annat sätt bringa varan i överensstämmelse med garantin. Ofta avges sådan garanti inte av säljaren själv utan av tillverkaren eller annan för säljarens räkning.

Garantiåtaganden liksom övriga leveransvillkor är ofta tillkomna genom medverkan av en eller flera branschorganisationer. I prop. 1973:138 har lagts fram förslag till lag om konsumentköp. I förslaget slås fast vissa grundläggande rättigheter som en konsument alltid skall ha när han från näringsidkare köper varor som är avsedda huvudsakligen för enskilt bruk. Lagen är tvingande, dvs. den skall inte kunna sättas ur spel genom avtal som berövar köparen hans rättigheter enligt lagen. Köparen ges härigenom ett grundskydd mot friskrivningsklausuler och oskäliga villkor i standardiserade köpekontrakt, garantibevis etc. Lagen reglerar bl. a. köparens rättigheter vid fel i varan. Om säljaren eller annan för hans räkning t. ex. i form av en garanti åtagit sig att avhjälpa felet och detta inte sker inom skälig tid efter det att köparen framställt anspråk på grund av felet, skall köparen alltid kunna göra avdrag på köpeskillingen, kräva skälig ersättning för avhjälpande av felet eller, om felet inte är av ringa betydelse för honom, häva köpet. Även mot varans tillverkare tillförsäkras köparen ett minimiskydd mot friskrivningsklausuler, varigenom varans tillverkare eller annan som för säljarens räkning har åtagit sig att avhjälpa fel i varan begränsat sitt skadeståndsansvar för den händelse åtagandet inte fullgörs.

### 3.1.3 Skatterättsliga regler

Frågan om rätt till avdrag vid inkomstbeskattningen för avsättning avseende garantiskuld, dvs. skuld som kan uppkomma i framtiden till följd av garantiförpliktelser, är inte närmare reglerad i skattelagstiftningen. I de fall avdrag för garantiavsättningar medgetts torde detta ha grundats på föreskrifterna i 20 och 41 §§ kommunalskattelagen (1928:370), KL. I 20 § finns den grundläggande bestämmelsen att från samtliga intäkter i en förvärvskälla under beskattningsåret skall avräknas alla omkostnader under samma år för dessa intäkters förvärvande och bibehållande. Enligt 41 § skall inkomst av rörelse beräknas enligt

bokföringsmässiga grunder. Innebörden härav är att den redovisning som upprättats på grundval av bestämmelserna i BL, eller eventuellt AL eller EFL skall läggas till grund för inkomstberäkningen. I fråga om skuldvärderingen gäller därvid att dessa skall redovisas i enlighet med allmänna bokföringsgrunder och god köpmannased. I anvisningarna till 41 § KL finns en bestämmelse om rätt beskattningsår enligt vilken utgifts- och inkomstposter skall hänföras till det år då det enligt allmänt vedertagen köpmannased är brukligt att de upptas i räkenskaperna.

## 3.2 Företagsskatteberedningens överväganden och förslag

### 3.2.1 Allmänna synpunkter på garantiavsättningar

Vid priskalkylering av varor som säljs med viss garanti måste enligt beredningen beaktas att garantiåtagandet regelmässigt är förenat med vissa kostnader. Priset behöver alltså sättas högre i sådant fall än då samma vara försäljs utan garanti. Bruttointäkten blir därmed högre liksom även nettovinsten, såvida inte redan vid bokslutet för det år under vilket försäljningen ägt rum beaktas påräkneliga utgifter till följd av garantin, som kan komma att aktualiseras påföljande år vid reklamationer från kunderna inom garantitiden. Sker ingen avsättning för garantiskuld i bokslutet, kommer i stället lägre resultat av verksamheten att redovisas för de efterföljande år, varunder skyldigheten enligt utfästa garantier skall fullgöras. Från företagsekonomisk synpunkt bör enligt beredningen därför avsättning för påräkneliga garantiutgifter ske redan det år då den med garanti försedda varan levererats resp. tjänsten tillhandahållits. I de fall säljaren genom att ta försäkring eliminerat garantirisken eller om han själv fått fullgod garanti vid sitt inköp av varan behöver dock någon avsättning för att täcka garantiutgifterna ej ske.

För att en riktig periodisk resultatberäkning skall uppnås måste intäkter och kostnader avseende en viss prestation hänföras till samma period. Det måste då fastställas till vilken period hänförandet skall göras. Primärt bestämmas denna period av intäkten. Sedan det fastslagits vilka intäkter som skall hänföras till en period, skall alltså häremot svarande kostnader periodiseras fram. I företag som levererar varor är den allmänt tillämpade regeln att intäkten hänförs till den tidpunkt då varan levereras och i samband härmed antingen kontant betalning erhålls eller faktura utskrivs. Vid denna tidpunkt har emellertid åtskilliga kostnader ännu inte föranlett häremot svarande utgifter. Kostnaden måste därför bestämmas med hjälp av periodiseringar av utgifter som ännu inte uppkommit. Om garantiutfästelse lämnats i samband med försäljningen, kan utgifter härför påräknas under kommande räkenskapsperioder, som måste beaktas i balansräkningen för att en så riktigt beräknad kostnad som möjligt skall kunna möta intäkten på den period, där intäkten redovisas. I fråga om garantikostnaden innebär denna tankegång att den period till vilken intäkten av en såld produkt eller utfört arbete hänförts också bör bära den kostnad, som representeras av beloppet för de garantiutgifter som

produkten resp. arbetsprestationen beräknas ge upphov till. Detta sker genom att i balansräkningen bland skulderna upptas en avsättning för de beräknade, ännu inte erlagda garantiutgifterna.

Med garantikostnader förstås sådana kostnader som faller på en leverantör av vara eller tjänst med anledning av en särskild, av leverantören utfärdad garanti, och som motsvaras av utgifter till tiden förlagda efter varans eller tjänstens leverans. Enligt företagsekonomisk praxis inträffar därmed utgifterna också efter tidpunkten för prestationens resultatavräkning i bokföringen.

För att kunna fastställa det belopp som behöver reserveras i bokslutet för garantikostnader erfordras kännedom om vilka slag av kostnader som kan uppkomma vid garantiutfästelsens uppfyllande. Garantiutfästelserna har mycket varierande innehåll i olika branscher och varierar dessutom åtskilligt mellan olika företag inom samma bransch. Detta innebär att kostnader av högst varierande art kan ingå under begreppet garantikostnader. Garantikostnader är sålunda i utpräglad grad vad som inom redovisningen brukar kallas ett komplext kostnadsslag, dvs. sammansatt av olika enkla kostnadsslag såsom arbetslön, material etc. I de fall då garantin exempelvis ger upphov till reparationskostnader kan i dessa innefattas, förutom direkt lön och direkt material, även omkostnader t. ex. för arbetsledning och användande av maskiner för reparationer, transportkostnader för reparatörer och material samt andel i kostnad för administration. I andra fall åter där garantiåtagandet uppfylls genom ersättningsleverans, dvs. utbyte av den först levererade produkten mot annan av samma slag utgörs garantikostnaden av företagets kostnad för den ersättande produkten med eventuellt avdrag för vad som kan utvinnas ur den återtagna. Slutligen kan garantin undantagsvis omfatta ersättningskyldighet för sådant avbrott i köparens verksamhet, som uppkommer genom att levererad produkt under viss tid inte fungerar på avsett sätt.

Garantireserveringen tillhör den typ av skuldposter som brukar kallas skuldreserver. Gemensamt för dessa skuldposter är att de motiveras av kravet på periodisering och att deras belopp inte kan fastställas exakt. Inte minst i fråga om garantireservering gäller att en sådan exakt beräkning av skulden är omöjlig.

Generellt kan den erforderliga garantireserveringen i en viss balansräkning anges såsom de beräknade återstående garantiutgifterna för prestationer levererade och resultatavräknade senast balansdagen. För att denna beräkning skall kunna utföras krävs kännedom om vissa faktiska förhållanden eller att dessa kan fastställas genom en rimlig uppskattning.

Den första av dessa faktorer är den kalendertid under vilken garantiutgifterna kan uppkomma och bestäms därmed av garantitidens längd. Emellertid kan av skilda skäl garantiutgifter komma att redovisas även efter garantitidens utgång. Detta gäller t. ex. i det fall en tillverkare utfäst garantin, men garantireparationen etc. handhas av detaljisten. De sistnämndas ersättningskrav inkommer då — såvida inte leverantören lämnat särskild ersättning för beräknade garantikostnader redan vid

leveransen – till tillverkaren delvis efter garantitidens utgång.

Ett annat förhållande, som enligt beredningen måste vara känt eller någorlunda kunna uppskattas, är garantiutgifternas fördelning inom den totala tid under vilken de kan uppkomma. Denna fördelning i tiden varierar starkt mellan olika branscher och produkter. Ibland torde den helt övervägande delen av utgifterna falla på de första månaderna efter leveransen, även om garantitiden är ett eller flera år. I andra fall, särskilt om en "garantibesiktning" är utfäst att genomföras före garantitidens utgång, kommer en betydande del av utgifterna att infalla först mot slutet av garantitiden. I fråga om entreprenader med efterbesiktning kan det antas vara normalt att nästan hela utgiften är ett resultat av efterbesiktningen. En sådan uppföljning av garantiutgifternas förlopp i tiden kan ske i bokföringen eller utanför denna i intern statistik. Härvid kan garantiutgifterna fördelas på t. ex. leveransmånader och utvecklingen av utgifterna följas månad för månad.

För att kunna fastställa ett riktigt belopp för garantiavsättningen måste vidare viss kännedom föreligga om de totala garantiutgifternas storlek i kronor per såld enhet eller i procent av försäljningen. I sammanhanget avses då endast enheter resp. försäljning, som förenats med garanti. Denna beräkning kan ofta föranleda vissa problem. En relativt säker beräkning av avsättningsbehovet torde vara möjlig inom företag som levererar ett stort antal lika eller likartade enheter eller andra prestationer och som har flerårig erfarenhet av garantiutgifter för motsvarande prestationer. Denna grupp av företag torde också ofta ha erfarenhet av de speciella ökningar av garantikostnaderna, som brukar uppkomma under introduktionstiden för en ny modell av deras produkt, t. ex. en ny bilmodell, och kan beräkna den extra reservering som föranleds härav. Nystartade företag, företag som upptar försäljning av en helt ny produkt och företag som inför garanti där sådan tidigare inte har lämnats torde alla ha vissa svårigheter att under ett initialske på ett rimligt sätt beräkna garantikostnaderna. Eventuellt kan det för denna grupp av företag vara möjligt att i viss utsträckning utnyttja erfarenheterna inom branschen. I en helt speciell situation befinner sig de företag, som utfäster viss garanti för en produkt som tillverkas bara i ett eller ett fåtal exemplar. Garantin kan exempelvis avse att ett tryckkärl tål ett visst tryck. Även i dessa fall torde dock en beräkning åtminstone till viss del kunna grundas på tidigare erfarenheter. I andra mer svårbedömbara fall kan möjligen någon form av sannolikhetsberäkning lämpligen utnyttjas för beräkning av garantireserveringen. I åter andra fall kan kanske en garantireservering underlåtas, då kontrollen över tillverkningen och prov före leveransen givit vid handen att det är helt osannolikt att garantin kommer att föranleda några utgifter.

De garantiutgifter som faller på framtida perioder kommer att uppgå till belopp som uppåt eller nedåt inte oväsentligt avviker från de ursprungligen beräknade och därmed också från det i bokslutet reserverade beloppet. Den bokförings tekniska redovisningen av garantikostnaderna kan därför sägas ske i två etapper, dels som en preliminär

avsättning under det år intäkten redovisas, dels som en justering härav under senare år med hänsyn till det faktiska utfallet av garantiutgifterna i förhållande till de preliminärt beräknade. Ett företag som år efter år levererar prestationer (produkter och tjänster) med garanti kommer sålunda varje år att som resultatelement dels redovisa den preliminära avsättningen för årets leveranser, dels den erforderliga korrigeringen av att tidigare års avsättning blivit för högt eller för lågt beräknad. Huruvida dessa två belopp framkommer i bokföringen var för sig eller endast sammanslagna beror på bokföringstekniken under året.

I den löpande bokföringen och vid bokslutet kan förfaras på flera alternativa sätt. En metod är att låta de verkliga garantiutgifterna under året belasta den vid årets början förefintliga reserveringen, samtidigt som det kontinuerligt, t. ex. månadsvis, företas nyavsättningar för garantikostnader på gjorda leveranser. En slutlig korrigering sker sedan i bokslutet, då den erforderliga reserven vid årets slut beräknas. En annan metod är att under hela året låta reserveringen vid årets början stå oförändrad, varvid garantiutgifterna löpande belastar resultatet. Detta justeras sedan vid bokslutet genom att ökningen eller minskningen av reserven för året belastas resp. gottskrivs resultatet. Vilken av dessa metoder som väljs saknar betydelse för beräkningen av företagets årsresultat.

### 3.2.2 Nuvarande skatterättsliga praxis i fråga om garantiavsättningar

Bestämmelsen i 41 § KL om att inkomst av rörelse skall beräknas efter bokföringsmässiga grunder har funnits redan i och med att KL ursprungligen trädde i kraft. Någon möjlighet till öppen resultatutjämnning mellan olika år fanns inte då. Företagens redovisning kom att präglas av försiktighet. Man tog inte fram vinsten för tidigt. Den fick däremot gärna uppskjutas till följande år, bl. a. genom bildande av reserver. Dessa konsolideringssträvanden accepterades till en början såsom företagsekonomiskt riktiga och även som uttryck för en god köpmannased. Förfarandet innebar emellertid också möjligheter till förtäckt resultatutjämnning. Genom lagstiftning år 1955 begränsades möjligheterna i detta hänseende genom att bl. a. rätten till av- och nedskrivningar inskränktes. Begränsningarna i rätten till förtäckt resultatutjämnning medförde även i praxis ett förändrat synsätt på skuldreserveringarna. Tidigare hade reserveringar godtagits, även om de haft konsolideringssyfte och således inte endast motsvarat avsättning för villkorliga skulder. Detta gällde även avsättningar för garantiåtaganden.

För byggnadsbranschen har funnits vägledande utslag redan från 1940-talet (RÅ 1941 Ref 50 och RÅ 1947 Fi 243). Dåvarande riksskattenämnden meddelade anvisningar om avdrag för garantiavsättningar, som gällde byggnadsföretag och vissa slag av underentreprenörer inom byggnadsbranschen. För byggnadsföretagens del tillkom sådana anvisningar första gången år 1959. Enligt nu gällande anvisningar (RN I 1966 1:2) medges byggnadsföretag avdrag för avsättning för garantirisker avseende utförda entreprenadarbeten på annans fastighet med 3 % av

entreprenadsumman vad gäller bostads- och kontorsbyggnader av mera konventionell typ och med 5 % av entreprenadsumman såvitt avser andra entreprenader. Som förutsättning gäller att entreprenadarbetena vinstberäknats samt att garantitiden ej utgått senast på balansdagen. En större reservering kan godkännas om den skattskyldige visar, att detta är befogat med hänsyn till föreliggande risk för förlust.

År 1966 tillkom anvisningar för värme- och sanitetsinstallationsföretag (RN I 1966 1:3). Dessa anvisningar har genom RN I 1970 6:3 utökats att gälla även plåtslageriföretag, elinstallationsföretag samt golvläggnings- och plattsättningsföretag. Som förutsättning för avdrag för garantiavsättning gäller att arbetena skall avse annans fastighet samt vara slutbesiktigade och vinstberäknade. Arbetena, som kan ha utförts som entreprenad eller på löpande räkning, skall ha varit förenade med garanti, som ej utgått senast på balansdagen. Avdrag godkänns med 5 % av fakturerade belopp oberoende av typ av fastighet. Även för dessa företag kan en större reservering medges efter särskild utredning.

För övriga företag skärptes praxis från mitten av 1950-talet, i det att en mera restriktiv inställning till avdrag för garantiavsättningar kom till synes (se RÅ 1956 Fi 1954-5, RÅ 1961 Fi 753). År 1964 skedde en total omsvängning i praxis (RN 1964 2:10). Förhandsbeskedet avsåg ett bolag som bedrev tillverkning och försäljning av taktegel. Bolaget lämnade på levererat taktegel frostsäkerhetsgaranti, som innebar att bolaget ersatte frostskadat tegel med nytt, om frostskan inträffade inom tio år från leveransdagen. Avdrag för avsättning till garantifond vägrades, då de risker för skadeståndsskyldighet som bolaget stod inte var av sådan särskild art och omfattning att bolaget i anledning härav borde erhålla avdrag.

I detta ärende var utrett att garantikostnader uppkommit under tidigare år. Enligt tidigare praxis torde detta ha varit tillräckligt för att med åberopande av allmänna bokföringsgrunder och god köpmannased medge avdrag. Uttrycket "av sådan särskild art och omfattning" torde få anses innebära att en från år till år ungefär likartad skyldighet att göra utbetalningar för garantiätaganden inte berättigar till avdrag för tidigare år än det då utbetalningarna skett. Den restriktiva praxis som uppkom genom det s. k. taktegelsfallet har därefter kvarstått, även om noggranna utredningar om garantikostnader lämnas för tidigare år (jfr RN 1969 6:3).

Från mitten av 1960-talet har alltså i praxis en avsevärd skärpning skett i fråga om avdrag för garantiavsättningar. Tidigare avgöranden har enligt beredningen anslutit sig närmare till en efter företagsekonomiska principer företagen resultatberäkning. Avdrag synes tidigare ha medgetts om faktiska garantiutfästelser lämnats och att dessa utfästelser visats medföra kostnader. Vidare torde ha krävts att den avsättning som gjorts i bokslutet återförts till beskattning påföljande år och att avsättningarna därmed hållits rörliga år från år. Garantiutfästelsen bör vidare ha lämnats i anslutning till att intäkten redovisats för den försålda varan eller den utförda tjänsten och garantikostnaden således varit hänförlig till samma

beskattningsår som intäkten.

Genom omsvängningen i praxis, framhåller beredningen, synes kraven på tillförlitlig utredning av de påräkneliga garantikostnaderna ha skärpts. Avgörande vikt torde ha fästs vid det förhållandet huruvida riskerna för skadeståndsskyldighet varit "av särskild art och omfattning". Detta torde innebära att garantikostnader som är i stort sett lika stora år från år bör behandlas som löpande driftkostnader. Denna praxis kan således sägas innebära avsteg från företagsekonomiska och redovisningsmässiga synpunkter.

### 3.2.3 Beredningens förslag

Beredningen konstaterar att nuvarande praxis inte godtar reserveringar för täckande av garantirisker som avdragsgill kostnad vid taxeringen även om reserveringarna är företagsekonomiskt motiverade och i övrigt överensstämmande med allmänt vedertagna redovisningssynpunkter. Detta gäller i stort sett alla branscher och företag med undantag för byggnadsföretag och vissa sektorer inom byggnadsbranschen, som intar en särställning genom att avdragsfrågan lösts genom anvisningar från riksskattenämnden. Enligt beredningens mening bör rätten till avdrag för garantiavsättningar närmare anknytas till företagsekonomiska och redovisningsmässiga principer. Beredningen anser därför att avdrag för garantiavsättningar bör få åtnjutas vid taxeringen för skäliga kostnader för täckande av garantirisker. Avdraget bör begränsas till att så långt som möjligt svara mot de framtida utgifter som kan beräknas uppkomma på grund av garantiåtaganden som kvarstår vid beskattningsårets utgång. Rätten till avdrag bör således inte kunna utnyttjas för reserveringar som överstiger den påräkneliga garantikostnaden och därigenom få karaktär av vinstreglerande åtgärd. Enligt beredningen är en riktig beräkning av garantiavsättningen även från företagsekonomisk synpunkt mycket svår att göra. Beredningen anser att en enkel och lättillämpad metod att beräkna garantiavsättningen bör eftersträvas vid beskattningen. En sådan metod är enligt beredningen att avdragsgillt avsättningsbelopp beräknas med ledning av tidigare redovisade faktiska garantiutgifter. Detta förutsätter att garantikostnaderna särredovisas eller eljest bokförs på sådant sätt att beloppet kan erhållas från redovisningen. Om man anknyter garantiavsättningens storlek till tidigare redovisade garantikostnader måste ett redovisningstekniskt godtagbart garantikostnadsbegrepp användas i bokföringen. Garantikostnad är av ett s. k. komplext kostnadsslag, dvs. sammansatt av olika enkla kostnadsslag som arbetslön, material etc. Om garantikostnaden avser reparationsarbeten ingår i denna, förutom direkt lön och direkt material, även kostnader för arbetsledning och användande av maskiner för reparationen, transportkostnader för reparatörer och material samt andel i kostnad för administration. Om det sker utbyte av den levererade produkten, är garantikostnaden kostnaden för den levererade produkten med ev. avdrag för vad den utbytta produkten kan inbringa. Beredningen påpekar att det

givetvis inte kan godtas att rena vinstpålägg ingår som element i uppgivna garantikostnader.

Beredningen anser vidare att avdragsgill avsättning bör begränsas till påräkneliga utgifter på grund av skriftliga garantiutfästelser. En sådan begränsning anses nödvändig av såväl kontrolltekniska som administrativa skäl. Från avdragsrätt utesluts härigenom muntliga garantier, s. k. goodwill- eller PR-garantier, frivilliga överenskommelser enligt branschpraxis samt även fall där säljaren svarat för vissa kostnader utöver vad som åvilat honom enligt garantiförbindelsen. Kostnader för reklamationer e. d. som skett med stöd av köplagens regler i sådana fall då garanti ej lämnats eller då skyldigheten enligt köplagen sträcker sig längre än garantin, omfattas ej heller av denna avdragsrätt. Detta innebär att utgifter till följd av andra åtaganden än sådana som fullgjorts enligt skriftlig garanti ej får dras av förrän vid taxering för det år de uppkommit.

Beredningen föreslår sålunda en huvudbestämmelse av innebörd, att skattskyldig, som enligt skriftligt utfästa garantier ansvarar för levererade produkter eller utförda arbeten för tid efter beskattningsårets utgång, får åtnjuta avdrag för avsättning till nämnda åtaganden. Avdrag får dock ske med högst det belopp som motsvarar de faktiska garantiutgifterna enligt bokföringen för det aktuella beskattningsåret. Om detta omfattat annan tid än 12 månader skall dock underlaget jämkas i motsvarande mån. Vid beräkning av tillåten avsättning bör enligt beredningen garantitidens längd beaktas på så sätt att avsättningen vid ettårsgarantier får beräknas till högst hälften av det senaste årets garantiutgifter, vid sexmånadersgarantier till en fjärdedel av dessa utgifter osv. Är garantitiden två år eller längre skall som avdragsgill avsättning godtas ett belopp som högst motsvarar de totala garantiutgifterna under året.

Beredningen föreslår även två alternativa avdragsmöjligheter, då huvudregeln i vissa speciella situationer kan leda till otillfredsställande resultat.

Beredningen anser att en alternativ avdragsmöjlighet bör erbjudas företag inom byggnadsbranschen med hänsyn till att dessa företag har speciella svårigheter att renodla garantikostnaderna i redovisningen. En sådan kompletterande avdragsmöjlighet bör utformas med riksskatte-nämndens anvisningar på detta område som förebild. F. n. omfattar anvisningarna byggnads- och entreprenadföretag, värme- och sanitsinstallationsföretag (rörledningsentreprenörer) samt sådana plåtslageriföretag, elinstallationsföretag jämte golvlägnings- och plattsättningsföretag, vilkas verksamhet består i arbeten på byggnad eller annan anläggning. Beredningen föreslår att rätt till garantiavsättningen efter schablon bör täcka in samtliga grenar av byggnadsbranschen, således även måleriföretag, glasmästeriföretag, fog- och putsentreprenörer. För företag med byggnads- eller anläggningsverksamhet eller verksamhet som avser installationsarbeten på byggnad eller anläggning föreslås alltså att avdrag för garantiavsättningar får ske utan särskild utredning med belopp som svarar mot högst 3 % av fakturerat belopp. Anknytningen till faktura eller

motsvarande handling innebär att avsättning endast får beräknas för sådana arbeten, som har slutförts och vinstberäknats.

För sådana speciella situationer då vare sig huvudregeln eller schablonregeln för företagen inom byggnadssektorn leder till materiellt tillfredsställande avsättningar föreslår beredningen en regel som gör det möjligt att beräkna avdraget efter annan skälig grund, förutsatt att utredning lämnas om påräkneliga garantiutgifter. Denna särskilda bevisregel är avsedd att tillämpas exempelvis i de fall då rörelsen är nystartad, garantiutfästelsen avser mycket stora arbeten, produktsammansättningen ändrats i väsentlig grad eller den garantipliktiga omsättningen ökat betydligt i förhållande till närmast föregående år. Med betydande omsättningsökning bör enligt beredningen föreslås en ökning i storleksordningen minst 50 %.

Beredningen föreslår att de nya bestämmelserna skall tillämpas första gången vid 1974 års taxering. De företag inom byggnadssektorn som vid 1973 års taxering medgett avdrag för garantiavsättning enligt anvisningarna från riksskattenämnden föreslås dock få beräkna avdraget på motsvarande sätt vid 1974 års taxering i fråga om äldre kvarstående garantiutfästelser. Anvisningarna får dessutom enligt förslaget tillämpas vid 1974 års taxering av företag, vilkas räkenskapsår gått ut efter den 28 februari 1973 men före den tidpunkt då de nya bestämmelserna trätt i kraft.

### 3.3 Remissyttrandena

#### *Allmänna synpunkter*

Det övervägande antalet remissinstanser instämmer i beredningens uppfattning att särskilda regler bör införas i skattelagstiftningen om avdragsrätt för garantiavsättningar. Bland de tillstyrkande instanserna har dock framförts vissa kritiska synpunkter i fråga om bestämmelsernas utformning. Flertalet av de organisationer som representerar näringslivet anser sålunda att den för särskilda förhållanden föreslagna utredningsregeln bör utgöra huvudmetod. Vidare ifrågasätter ett par remissinstanser om tillräckliga skäl kan anses föreligga att bryta ut denna fråga från beredningens allmänna uppdrag.

Bland de tillstyrkande instanserna anser *länsstyrelsen i Stockholms län* att beredningen haft goda skäl för åtgärden att bryta ut frågan om avdragsrätt för täckande av garantirisker från sin uppgift att göra en översyn av hela företagsbeskattningen. Den praxis, som utbildats av skattedomstolarna, har varit så restriktiv, att den kommit i konflikt med företagsekonomiska redovisningsregler. Den har också varit svår att förstå på både taxeringshåll och av de skattskyldiga. *Allmänna ombudet för mellankommunala mål* framhåller att behovet av särskilda föreskrifter i fråga om rätt till avdrag för garantiutfästelser vid beräkning av inkomst av rörelse länge varit angeläget och under senare år alltmer accentuerats.

*Näringslivets skattedelegation* understryker de principiella motiv

beredningen anfört för en avdragsrätt på detta område och ansluter sig till beredningens uppfattning att behov föreligger av en lagreglering av denna. Det hittills i praxis uppställda kravet på att särskilda förhållanden skall föreligga för att avdragsrätt skall medges är inte bara principiellt oacceptabelt utan också oklart till sin innebörd. Liknande synpunkter uttalar bl. a. *Kooperativa förbundet*, *Sveriges grossistförbund*, *Sveriges köpmannaförbund* och *SHIO*.

*Föreningen auktoriserade revisorer* anser att förslaget på ett i huvudsak tillfredsställande sätt ansluter sig till såväl företagsekonomiska redovisningskrav som god redovisningssed. *Svenska revisorsamfundet* understryker behovet av att avdragsrätten för garantiavsättningar närmare anknyts till företagsekonomiska och redovisningsmässiga principer och att detta sker genom en lagreglering. Liknande synpunkter anförs av *Sveriges advokatsamfund*.

*LO* anser i likhet med beredningen att det kan vara motiverat med en harmonisering av de företagsekonomiska och skatterättsliga principerna. Enligt *LO*'s mening bör dock garantiavsättningarna enbart kunna användas för att periodisera kostnaderna till rätt tidpunkt och inte medföra några möjligheter till konsolidering. Företagsskatteberedningen bör enligt *LO* vara oförhindrad att föreslå förändringar med hänsyn till sina totala överväganden om vinstreglerande dispositioner.

*Kammarrätten i Stockholm* och *riksskatteverket* framför vissa betänkligheter mot att frågan om avdragsrätt för garantiavsättningar brutits ut från beredningens allmänna utredningsuppdrag. Kammarrätten anser inte innehållet i promemorian ge stöd åt uppfattningen att denna fråga är av förturskaraktär. Det är enligt kammarrätten lämpligast att frågan om avdrag för garanti-reserveringar i stället närmare utreds och övervägs i samband med beredningens mer allmänna prövning enligt direktiven om den nuvarande avvägningen är den riktiga mellan å ena sidan möjligheten till vinstreglerande dispositioner genom bl. a. förmånliga av- och nedskrivningsregler och å andra sidan storleken av den vinstbeskattning som träffar företagen. Även riksskatteverket anser det mindre lämpligt att särskilja denna fråga från övriga periodiseringsproblem. Om statsmakterna ändå mot bakgrund av den praxis som utbildats anser att en uppmjukning genom lagstiftning bör ske nu i fråga om avdrag för garantiavsättning vill verket dock inte motsätta sig att frågan får en provisorisk lösning. — Ledamoten i riksskatteverkets styrelse, Sven Crabo, och dåvarande ledamoten i samma styrelse, Carl Lindén, anser att beredningens förslag borde ha tillstyrkts utan principiella erinringar.

### *Huvudregeln*

Den föreslagna huvudregeln enligt vilken garantiavsättning får göras med belopp som motsvarar redovisade faktiska garantiutgifter under beskattningsåret anser *länsstyrelsen i Stockholms län* tilltalande från såväl taxeringsynpunkt som materiell synpunkt. Länsstyrelsen framhåller att metoden är lätt att tillämpa och att beräkningsgrunden framstår som

rättvis och överlägsen andra beräkningsmetoder. Liknande synpunkter framförs av *Svensk industriförening* som finner det välbetänkt med en företagsanpassad schablon för beräkning av avsättningens storlek. Enligt föreningens uppfattning är denna metod väl så bra som övriga diskuterade lösningar och tillgodoser önskemålen om enkelhet och tillförlitlighet. Även *länsstyrelsen i Jönköpings län* tillstyrker beredningens förslag till huvudmetod och framhåller att medgivna avdrag så långt möjligt bör motsvara beräknade framtida garantiutgifter. Mot den bakgrunden är det enligt länsstyrelsens mening riktigt att såsom beredningen gjort i princip förkasta generella metoder av typen procentuella avdrag på redovisad omsättning. Andra remissinstanser åter förordar någon form av generell beräkning av avdragsbeloppet. *Svenska revisorsamfundet* framhåller att det vore önskvärt om den för byggnads- och anläggningsföretag föreslagna förenklade schablonmetoden kunnat göras till huvudregel för samtliga företag. Därigenom hade man fått en enkel huvudregel som inte heller medfört några kontrolltekniska besvär. Samfundet anser att den föreslagna huvudmetoden medför ökade krav på framför allt mindre företags redovisning, där man *f. n. många gånger inte har en fullt genomförd systematisk fördelning av garantikostnader och andra kostnader*. De problem av redovisningsmässig natur som beredningen konstaterat hos företag inom byggnads- och anläggningsområdet torde enligt samfundet återfinnas även inom andra branscher varför det finns goda skäl för en ytterligare förenkling av huvudregeln. *Länsstyrelsen i Älvsborgs län* menar att det inte är alldeles klart att den föreslagna metoden leder till ett bättre resultat sett ur företagsekonomisk synvinkel än en generell metod. Inte heller bedömer länsstyrelsen att riskerna för överavsättning blir större med ett generellt avdragssystem. Även individuellt beräknade avsättningar kan bli för höga då försäljningen av aktuella produkter minskar eller då företaget haft höga garantikostnader för en misslyckad produkt. Vid valet mellan olika metoder måste kontrolltekniska synpunkter tillmätas avgörande betydelse. I fråga om konsumentkapitalvarubranschen förordar länsstyrelsen därför att avsättning får ske med visst krontal per under beskattningsåret försäld enhet. Även *länsstyrelsen i Västerbottens län* framför liknande synpunkter och anser, även om förslaget resulterar i mer exakta avsättningsbelopp än vid ett branschvis generellt avdragssystem, att avdragsrätten i första hand bör grundas på anvisade procenttal för varje bransch. En sådan schablonregel bör bli avsevärt enklare att tillämpa för såväl de skattskyldiga som beskattningsmyndigheterna och skapar färre tillfällen till skattetvister. Skattskyldiga med behov av högre avsättningar än enligt schablonregeln bör dock enligt länsstyrelsen få möjlighet att beräkna avsättningarna enligt de av beredningen föreslagna principerna. Metoden att beräkna avdraget till viss procent av omsättningen förordas även av *Sveriges grossistförbund* och *Sveriges köpmannaförbund*. De båda remissinstanserna föreslår därvid att riksskatteverket skall fastställa tillämpliga procentsatser.

Några remissinstanser anser att den av beredningen föreslagna undantagsregeln med avdrag efter utredning bör utgöra huvudmetod. En sådan

lösning förordas av *riksskatteverket*, *näringslivets skattedelegation*, *Sveriges hantverks- och industriorganisation* samt *Familjeföretagens förening*. *Riksskatteverket* anser att utformningen av förslaget i första hand tar sikte på att förenkla utredningsarbetet för de rörelseidkare som handlar med ett fåtal, massproducerade varor. Däremot torde huvudregeln inte underlätta bedömningen av garantiätagandenas storlek vid försäljning av större produkter eller anläggningar. Svårigheten att i just dessa fall få åtnjuta avdrag för kommande utgifter har enligt verket legat till grund för kritiken mot rådande restriktiva praxis. Därför bör i första hand prövas möjligheten att — med bibehållande av huvudregeln om avdrag för garantiavsättningar som omkostnader — i en anvisningspunkt formulera de utredningskrav som bör ställas. En sådan utformning av bestämmelserna skulle överensstämja med det sedvanliga mönstret i kommunal-skattelagen och dessutom fordra endast en bedömning medan utredningsalternativet i beredningens förslag kräver bedömning inte bara av utredningens kvalitet utan även av frågan om omständigheterna är sådana att utredning får åberopas. Detta innebär inte mer administrativt besvär än den av beredningen förordade huvudregeln. Om denna lösning anses ställa alltför stora krav på mindre och medelstora företag — vilkas utredningsresurser kan vara begränsade — bör en schablonregel kunna tjäna som komplement för de fall utredning inte presteras. En liknande tankegång framförs av *näringslivets skattedelegation*. Delegationen framhåller att företag som gör ingående undersökningar av sina garantiutgifter inte får annat än i vissa undantagsfall lägga dessa till grund för avdragsberäkningen enligt den föreslagna huvudregeln. Flera företag, som hittills gjort avsättningar efter kvalificerade utredningar av garantikostnaderna och som trots den restriktiva praxis som gällt fått dessa godtagna vid taxeringen, tvingas övergå till en metod som innefattar hänsynstagande endast till vissa av de faktorer som påverkar garantiutgifternas storlek. Delegationen förordar därför att rätten att beräkna avsättningen enligt utredning inte begränsas till de fall där speciella förhållanden föreligger utan att detta beräkningssätt i stället görs till huvudregel. Den av beredningen föreslagna huvudmetoden bör samtidigt få tillämpas såsom en minimiberäkningsmetod av företag som inte kan åstadkomma en kvalificerad utredning. *Statens hantverks- och industriorganisation* och *Familjeföretagens förening* anser i likhet med delegationen att den av beredningen anvisade huvudregeln bör komma till användning först då en tillförlitlig utredning ej kan presteras.

#### *Regeln för byggnadsbranschen*

De organisationer som företräder näringslivet tillstyrker allmänt beredningens förslag att garantiavsättning i byggnads- eller anläggningsverksamhet skall få ske enligt en schablonmetod. De som närmast företräder berörda branscher anser dock det föreslagna procenttalet, 3 %, för lågt. Man hänvisar till den för vissa grupper av företag inom byggnadssektorn av dåvarande riksskattenämnden anvisade 5-procent-

schablonen och framhåller att garantiutgifterna snarare ökat än minskat sedan detta procenttal fastställdes. I denna riktning uttalar sig *Elektriska installatörsorganisationen EIO*, *Rörfirmornas riksförbund* och *Målaremästarnas riksförening i Sverige*. Föreningen påpekar, att gällande skattelag erbjuder mycket begränsade möjligheter till av- och nedskrivningar för måleriföretagen. Någon lagerhållning av nämnvärd omfattning förekommer i regel inte i dessa företag och värdet av pågående arbeten får inte skrivas ned med större belopp än som kan anses motsvara påräknelig förlustrisk. Under sådana förhållanden är det enligt föreningen inte påkallat att inta en alltför restriktiv ståndpunkt när det gäller reservering för garantikostnader. Även *Svenska byggnadsentreprenörföreningen* framhåller byggnadsföretagens ringa möjligheter till konsolidering och menar att detta förhållande gör det desto angelägnare att möjlighet ges till en riktig periodisering av kostnaderna. Man pekar därvid på en rad faktorer som gjort att garantiutgifterna också för de egentliga byggnadsföretagen stigit under senare år. Byggnadsentreprenörföreningen anmärker att schablonregeln getts en sådan utformning att den närmast för tanken till arbeten på annans fastighet men utgår samtidigt från att beredningen inte avsett att undanta garantier som lämnas vid försäljning av nyproducerad byggnad som uppförts i egen regi för omedelbar avyttring.

*Kammarrätten i Stockholm* och *riksskatteverket* ifrågasätter om det är lämpligt att i lagstiftningen införa en specialregel av ifrågavarande slag. I den mån företag, som har dokumenterat särskilda svårigheter att särredovisa sina garantikostnader bör undantas från huvudregeln, kan enligt kammarrätten bestämmelser härom i stället anknytas till den av beredningen föreslagna allmänna undantagsregeln. Det bör härefter ankomma på i första hand riksskatteverket att såsom hittills vid behov utfärda anvisningar med schabloner till ledning för taxeringsmyndigheterna samt att kontinuerligt följa och anpassa dem efter ändrade förhållanden. Riksskatteverket anser att beredningen inte närmare motiverat varför avdraget föreslagits till 3 % och ifrågasätter om inte en något lägre procentsats är tillräcklig. Beträffande de uppgivna svårigheterna för byggnadsföretagen att ta fram underlag för garantiavsättningar ifrågasätter *länsstyrelsen i Stockhoms län* om inte dessa kan övervinnas genom ändrade bokföringsrutiner. Varje metod som innebär att avdrag medges efter vissa anvisade procenttal är enligt länsstyrelsens mening mindre lämplig med hänsyn till målsättningen att undvika att avdragsrätten utnyttjas i vinstreglerande syfte. Den avvikelse från huvudregeln som föreslagits för byggnadsbranschen anser sig länsstyrelsen därför inte kunna tillstyrka.

#### *Utredningsregeln*

Förslaget om att avdraget får beräknas efter utredning då särskilda förhållanden föreligger har föranlett kritik från vissa remissinstanser. *Riksskatteverket* anmärker att beredningen inte berört vilka utrednings-

krav som bör ställas och inte heller diskuterat efter vilka grunder avsättningen skall ske. Verket är av den uppfattningen att utredningsregeln inte i nämnvärd grad förbättrar bevisläget för sådana näringsidkare som inte omfattas av exemplifieringen i anvisningarna jämfört med vad som f. n. gäller. *Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* befarar att den uppräknade som gjorts i förslaget kommer att medföra tolkningssvårigheter rörande regelns tillämpningsområde. Liknande synpunkter framförs av *allmänna ombudet för mellankommunala mål*, som anser att man bör söka åstadkomma en förenklad hantering och beräkning av garanti-reserveringarna för såväl skattskyldiga som skattemyndigheter. Den föreslagna regeln inbjuder till att låta företa särskilda utredningar och skälighetsbedömningar vilket kan medföra att lagföreskrifterna får motsatt verkan. Särskilda förhållanden för beräkning av garantirisker kan åberopas av de flesta företag av någon storleksordning och allmänna ombudet påpekar vidare att de i förslaget angivna fyra grupperna – nystartad rörelse, mycket stora garantiarbeten, betydande ökning av den med garanti förenade omsättningen och avsevärd ändring av produkt-sammansättningen – endast utgör exemplifieringar. Allmänna ombudet förordar därför att de båda förstnämnda grupperna inarbetas i schablon-regeln för byggnadsbranschen, medan någon särskild undantagsregel inte tillskapas för de båda övriga grupperna. Även *länsstyrelserna i Stockholms och Älvsborgs län* befarar att många skattskyldiga kommer att åberopa "särskilda förhållanden" för sina yrkanden och att taxerings-nämnderna därmed kommer att ställas inför betydande kontrollsvårigheter. På grund härav och då någon anknytning till faktiska kostnader inte föreligger, vilket kan leda till överkompensation, föreslår *länsstyrelsen i Stockholms län* att denna regel bör utgå. *Föreningen auktoriserade revisorer* anser förhållandet med längre garantitider än två år – vilket inte omfattas av huvudregeln – så viktigt, att det bör omnämnas i exemplifieringen på "särskilda förhållanden". *LO* understryker att undantag från huvudregeln bör medges endast då synnerligen starka skäl föreligger.

#### *Garantikostnadsbegreppet m. m.*

Många remissinstanser tar upp frågan om vilka olika slag av utgifter som bör få ingå i underlaget för garantiavsättningen. Därvid diskuteras såväl kravet på skriftlig garanti enligt förslaget som utformningen av själva garantikostnadsbegreppet. Från näringslivshåll är man överlag kritisk mot att endast skriftliga garantiutfästelser berättigar till avdrag. *Näringslivets skattedelegation* anser att rätten till avdrag bör gälla alla beräknliga garantiutgifter. De företagsekonomiska motiven för avsättning gäller i lika hög grad om vidtagna garantiåtgärder grundas på lagregler eller utgör frivilliga åtaganden. Även från praktiska synpunkter är det enligt delegationen angeläget att avdragsrätten inte begränsas på föreslaget sätt. Det kan inte och särskilt inte mot bakgrund av den konsumentpolitiska utvecklingen göras gällande att företag, som väntar

sig garantiutgifter enligt lag eller praxis, skall kunna utfärda skriftliga garantier, som helt svarar mot vad företaget kan komma att stå ansvar för. En begränsning av avdragsrätten till de fall där skriftliga garantier lämnats skulle också, framhåller delegationen, kunna tänkas motverka många företags i dag generösa tillämpning av garantiåtaganden. *Svenska byggnadsentreprenörföreningen* påpekar att skriftliga avtal över huvud taget inte upprättas vid en del entreprenader. Detta är mycket vanligt vid reparationsarbeten men är heller inte ovanligt vid andra slag av arbeten t. ex. åt beställare, för vilken entreprenören mer eller mindre kontinuerligt utför uppdrag. Det är enligt byggnadsentreprenörföreningen helt klart att entreprenören även i dessa fall har samma garantiansvar som om sedvanliga kontraktshandlingar upprättats. *Målaremästarnas riksförening i Sverige* redovisar likartade förhållanden inom måleri-branschen.

På länsstyrelsehåll råder delade meningar beträffande förslaget att anknyta avdragsrätten till skriftliga garantiutfästelser. Sålunda finner *länsstyrelsen i Jönköpings län* en sådan begränsning av avdragsrätten helt nödvändig av kontrolltekniska skäl medan motsatt uppfattning hävdas av *länsstyrelserna i Göteborgs och Bohus län* samt *Älvsborgs län*. TCO tillstyrker förslaget i denna del. Begränsningen till skriftliga utfästelser bör enligt TCO:s mening vara till fördel för konsumenterna.

Vad så beträffar det av beredningen använda garantikostnadsbegreppet finner *kammarrätten i Stockholm* angeläget att detta närmare klarläggs i lagtext eller i uttalande i proposition till eventuellt lagförslag. Avdragsrätten bör enligt kammarrätten härefter anknytas endast till sådana under beskattningsåret uppkomna garantikostnader som faller in under det sålunda definierade kostnadsbegreppet och detta oavsett vad som i bokföringen redovisats som garantiutgift. Kammarrätten finner denna viktiga fråga vara inte enbart av bokföringsteknisk natur och anser inte den vaga begreppsbestämning som man här synes röra sig med i företagsekonomiska och bokföringstekniska sammanhang acceptabel från skatterättslig synpunkt. Även *riksskatteverket* och *allmänna ombudet för mellankommunala mål* framhåller som önskvärt att begreppet garantikostnad erhåller en mera entydig definition.

### 3.4 Departementschefen

#### 3.4.1 Allmänna synpunkter

Inkomst av rörelse skall i skattehänseende redovisas efter bokföringsmässiga grunder. Detta innebär att hänsyn skall tas inte bara till inkomster och utgifter i rörelsen utan även till lager, fordringar och skulder vid beskattningsårets ingång resp. utgång. Vidare innebär det att den skattemässiga inkomstberäkningen skall ske på grundval av en redovisning av rörelsen enligt de redovisningsregler som finns i bokföringslagen (1929:117), aktiebolagslagen (1944:705) och lagen (1951:308) om ekonomiska föreningar. Skulder skall i räkenskaperna redovisas i enlighet med allmänna bokföringsgrunder och god köpmannased. Kostnader till följd av garantiåtaganden är i princip avdragsgilla.

Tvekan föreligger emellertid om till vilket beskattningsår sådana kostnader skall anses hänförliga. Enligt anvisningarna till 41 § KL skall utgiftsposter hänföras till det år då det enligt allmänt vedertagen köpmannased är brukligt att de upptas i räkenskaperna.

En garantiförpliktelse, som är knuten till en vara eller en tjänst, medför i regel kostnader, som avspeglar sig i priset på varan eller tjänsten. Kostnaden för garantiförpliktelser kan emellertid komma att föranleda utgifter för leverantören först efter det räkenskapsår då intäkten för varan eller tjänsten skall redovisas i bokslutet. Företagsekonomiskt har kostnaden för garantiförpliktelser emellertid ett direkt samband med intäkten. Detta förhållande bör komma till uttryck i redovisningen. Inom företagsekonomi är det också en enhällig uppfattning att reservering för beräknade kostnader till följd av garantiförpliktelser bör ske i bokslutet redan för det år då produkten levererats eller arbetet utförts. Därigenom redovisas garantikostnaden under samma period som den intäkt, till vilken garantin hänförs sig. Reserveringar av detta slag har karaktär av skuldbokföring i motsats till reserveringar av typen fondavsättningar, lagernedskrivningar etc. som är att anse som vinstreglerande åtgärder.

Skatterättslig praxis är f. n. restriktiv när det gäller att medge avdrag för avsättning avseende framtida utgifter för garantiförpliktelser. Sedan mitten av 1960-talet synes i praxis avdrag inte medges i andra fall än då det gäller de företag inom byggnadsbranschen för vilka dåvarande riksskattenämndens anvisningar i ämnet är tillämpliga. Bestämmelsen i 41 § KL att inkomst av rörelse skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder har således inte ansetts tillräcklig för att, på samma sätt som inom företagsekonomi, kunna hänföra framtida utgifter för utestående garantier till samma år som inkomsterna.

Företagsskatteberedningen framhåller i promemorian (Ds Fi 1973:9) Garantiavsättningar att det är angeläget att en anpassning av skattereglerna i fråga om garantiavsättningar sker till företagsekonomiska redovisningsprinciper och att det därmed blir möjligt för företagen att få avdrag i skäligen omfattning för påräkneliga garantiutgifter. Beredningen betonar dock att avdrag bör medges endast för skäliga garantiavsättningar, så att någon avdragsrätt härutöver som medför konsolidering inte tillämpas. I beredningens uppdrag ingår nämligen som en huvudfråga att pröva avvägningen mellan å ena sidan möjligheter till vinstreglerande dispositioner och å andra sidan den vinstbeskattning som bör träffa företagen.

Beredningen föreslår som huvudregel att den som enligt skriftligt lämnat garanti ansvarar för levererade produkter eller utförda arbeten efter beskattningsårets utgång skall få göra avdrag för garantiavsättningar. Avdrag avses dock få ske högst med belopp som motsvarar de faktiska garantiutgifterna enligt bokföringen för beskattningsåret. Om detta omfattar annan tid än 12 månader skall underlaget jämkas i motsvarande mån. Garantitidens längd skall beaktas vid beräkning av tillåten avsättning. Är garantitidens längd två år eller längre godtas ett belopp som högst motsvarar de faktiska garantiutgifterna under året. Vid ettårsgaran-

tier får avsättningen beräknas till högst hälften av senaste årets garantiutgifter, vid sexmånadersgarantier till en fjärdedel av dessa utgifter, osv.

För byggnads- och anläggningsverksamhet eller verksamhet som avser installationsarbeten på byggnad eller anläggning föreslår beredningen en schablonregel, som bygger på nu gällande anvisningar för vissa företag inom byggnadsbranschen. Avdrag får i dessa fall ske utan särskild utredning med belopp som svarar mot högst 3 % av det belopp som fakturerats under beskattningsåret.

För vissa speciella fall föreslår beredningen en regel om avdrag för garantiavsättningar efter annan grund. Utredning skall då lämnas om påräkneliga garantiutgifter. Denna regel är avsedd att tillämpas exempelvis i de fall då rörelsen är nystartad, garantiutfästelsen avser mycket stora arbeten, produktsammansättningen ändrats i väsentlig grad eller den garantipliktiga omsättningen ökat betydligt i förhållande till närmast föregående år.

Det övervägande antalet remissinstanser delar beredningens uppfattning att frågan om avdrag för garantiavsättningar bör lösas lagstiftningsvägen. Man framhåller allmänt att den praxis, som utbildats av skattedomstolarna, varit så restriktiv, att den kommit i konflikt med företagsekonomiska redovisningsprinciper. Några remissinstanser, kamrarrätten i Stockholm och riksskatteverket, är dock inte övertygade om att det finns tillräckliga skäl att behandla frågan särskilt utan anser att den snarare bör prövas tillsammans med den allmänna avvägning av företagsbeskattningen som beredningen har att göra. Vidare har från bl. a. näringslivets sida framförts kritik mot den av beredningen föreslagna huvudregeln. Man anser att företag, som kan prestera utredning om garantikostnaderna, bör få lägga denna utredning till grund för beräkning av garantiavsättningens storlek. Den av beredningen föreslagna huvudmetoden bör samtidigt få tillämpas såsom en minimiberäkningsmetod av företag som inte kan åstadkomma utredning.

För egen del vill jag anföra följande. I stort sett råder avtalsfrihet vid köp. Vid vanliga konsumentköp, framför allt vid köp av varaktiga konsumtionsvaror, förekommer ofta standardiserade köpvillkor, som tas in i kontrakt, orderbevis, garantibevis etc. Enligt garantibevis, som lämnas vid konsumentköp, brukar köparen ha rätt att påkalla att få felet avhjälp. Ofta friskriver sig emellertid säljaren uttryckligen från andra skyldigheter. Under de senaste åren har en rad lagstiftningsåtgärder vidtagits för att stärka konsumenternas ställning vid förvärv av varor och tjänster från näringsidkare. Genom lagen (1970:412) om otillbörlig marknadsföring har öppnats möjlighet att ingripa med vitesförbud mot ohederliga eller på annat sätt skadliga metoder i reklam och annan marknadsföring. Lagen (1971:112) om förbud mot otillbörliga avtalsvillkor ger liknande möjlighet att inskrida mot oriktiga villkor i kontraktsformulär. I prop. 1973:138 förordas införandet av en lag om konsumentköp, enligt vilken tvingande regler föreslås gälla som ger köpare av varor, huvudsakligen avsedda för enskilt bruk, ett grundskydd gentemot

friskrivningsklausuler och oskäligen villkor i standardiserade köpekontrakt, garantibevis etc. När det gäller garantiåtagandenas innehåll bör det erinras om den verksamhet som bedrivs av konsumentombudsmannen i syfte att få till stånd en utformning av sådana åtaganden, som kan tillfredsställa både säljare och köpare.

Mot denna bakgrund kan det antas att garantiförpliktelser kommer att få ökad omfattning i framtiden. Detta gäller i fråga om såväl varusortiment som det ansvar som garantigivaren har att stå i det enskilda fallet. Därigenom får frågan om redovisningen av kostnader för garantiåtaganden ökad aktualitet. Sålunda har riksdagen vid två tillfällen (BeU 1968:22 och 1970:29) uttalat att frågan borde bli föremål för särskild prövning och att det vore en fördel om avdragsrätten vid beskattningen för garantiavsättningar närmare anknöts till vad som från företagsekonomiska och redovisningsmässiga synpunkter framstod som lämpligt. Dessutom har olika branschorganisationer hos Kungl. Maj:t och hos företagsskatteberedningen hemställt om förtursbehandling av frågan.

Även enligt min mening finns sålunda anledning att ta upp frågan om rätt till avdrag för avsättning avseende garantiförpliktelse till särskild behandling.

I likhet med det övervägande antalet remissinstanser ansluter jag mig till beredningens förslag att rätten till avdrag för garantiavsättningar närmare bör anknytas till företagsekonomiska och redovisningstekniska principer. Vidare bör avdrag få åtnjutas vid taxeringen för skäliga kostnader för täckande av garantirisker.

En exakt bedömning av storleken av den skuld, som består i framtida garantiförpliktelser, är mycket svår. För att inte säga omöjlig, att göra. Beredningen föreslår därför att avdraget beräknas med ledning av tidigare redovisade faktiska garantiutgifter. Denna princip för beräkning av avdraget har föranlett kritik från bl. a. de organisationer som representerar näringslivet. Det framhålls i kritiken att en sådan regel kan innebära försämringar för företag som fått göra avdrag baserade på utredning om de förväntade garantikostnaderna. En utredning om förväntade garantikostnader är emellertid, som jag nyss antytt, alltid behäftad med osäkerhetsfaktorer. En avdragsrätt grundad på utredning kommer förmodligen att hårt belasta skatteadministrationen genom de ofta kontroversiella frågor som ämnet ger upphov till. Jag är ense med beredningen om att man bör eftersträva en enkel och lättillämpad metod. Det bör sålunda inte komma i fråga att öppna en generell möjlighet för företagen att för avdragsrätten åberopa utredning om framtida garantiutgifter. Inte heller synes det lämpligt att avdragsrätten grundas på en generell beräkning av garantiskuldens storlek, t. ex. i form av viss procentandel av försäljningen. Garantiavsättningarna bör förekomma enbart i syfte att periodisera garantikostnaderna till rätt räkenskapsår och inte medföra några möjligheter till konsolidering. Med denna utgångspunkt föregrips inte heller beredningens slutliga ställningstagande till avvägningen mellan vinstreglerande åtgärder och den vinstbeskattning som bör träffa företagen.

Min ståndpunkt är således sammanfattningsvis att beredningens förslag till huvudregel i princip är väl avvägd från såväl taxeringssynpunkt som från materiell synpunkt.

### 3.4.2 Huvudregeln

Enligt beredningens förslag skall hänsyn tas endast till skriftliga garantiutfästelser vid beräkning av avdragsgill avsättning. Många remissinstanser är kritiska till denna begränsning. Från näringslivshåll framhåller man att rätten till avdrag bör gälla för alla påräkneliga garantiutgifter, oavsett om garantiåtgärder grundas på lagregler eller utgör frivilliga åtaganden. Mot bakgrund av den konsumentpolitiska utvecklingen, framhåller man vidare, kan det inte göras gällande att företagen skall kunna utfärda skriftliga garantier, som helt svarar mot vad företaget kan komma att stå till ansvar för. En begränsning av avdragsrätten kan också tänkas motverka många företags i dag generösa tillämpning av garantiåtaganden. Det påpekas också av några remissinstanser att i vissa fall skriftliga garantier inte lämnas, trots att garantiansvar även i dessa fall är för handen.

Jag har förståelse för den kritik som riktats mot beredningens förslag i denna del. Enligt min mening bör avdragsrätt i princip föreligga för alla påräkneliga garantiutgifter, vare sig de grundas på skriftliga garantier eller uppkommer till följd av lagregler eller frivilliga åtaganden enligt branschpraxis. Förutsättningen för avdragsrätt i det senare fallet är att det klart framgår att garantiåtagande föreligger.

Beredningens förslag förutsätter vidare att garantikostnaderna särredovisas eller bokförs på sådant sätt att beloppet kan erhållas från redovisningen. Det är också väsentligt att ett redovisningstekniskt godtagbart garantikostnadsbegrepp används i bokföringen. Några remissinstanser anser att begreppet garantikostnad närmare bör klarläggas och ges en mera entydig definition.

Enligt min mening är det en nödvändig förutsättning för medgivande av avdrag enligt huvudregeln att garantikostnaderna kan särskiljas i redovisningen. Har detta inte skett på ett tillfredsställande sätt, bör avdrag kunna vägras. Det ankommer på riksskatteverket att utfärda de närmare anvisningar som behövs för att denna redovisning vid taxeringen sker på ett både för taxeringsmyndigheterna och de skattskyldiga lämpligt sätt. Garantikostnaderna är, som tidigare framhållits, ett komplext kostnadsslag, dvs. sammansatt av olika enkla kostnadsslag såsom arbetslön, material etc. Om garantiåtagandet orsakar reparationskostnader, kan garantikostnaden innefatta, förutom direkt lön och direkt material, även omkostnader för arbetsledning och användande av maskiner för reparationer, transportkostnader för reparatörer och material samt skälig andel i kostnad för administration m. m. Om åtagandet uppfylls genom ersättningsleverans, är garantikostnaden företagets kostnad för den ersättande produkten med eventuellt avdrag för vad den ersatta produkten kan inbringa. I undantagsfall kan garantin omfatta ersättningskyldighet för avbrott i köparens verksamhet, om levererad produkt inte

under viss tid fungerar på avsett sätt. Att i skattesammanhang ge begreppet garantikostnad en mera preciserad definition än som finns i företagsekonomi låter sig enligt min mening inte göras. Jag vill dock i likhet med beredningen understryka att rena vinstpålägg inte får ingå som element i uppgivna garantikostnader.

Jag förordar således att huvudregeln utformas så att avdrag för avsättning för förväntade garantiutgifter på grund av garantiförpliktelser för garantitid efter beskattningsårets utgång får ske högst med belopp som svarar mot de faktiska garantiutgifterna under beskattningsåret. I princip skall jämförelsen avse ett räkenskapsår omfattande 12 månader. Har räkenskapsåret genom omläggning omfattat annan tid skall underlaget jämkas i motsvarande mån. I fråga om nystartade företag skall detta gälla endast då räkenskapsåret utsträcks till avse mer än 12 månader. Är garantitiden ett år, får avsättningen beräknas till högst hälften av senaste årets garantiutgifter, vid sex månaders garanti till högst en fjärdedel av dessa utgifter osv. Är garantitiden två år eller längre, bör godtas högst det belopp som motsvarar de faktiska garantiutgifterna under året. Denna regel kan illustreras med följande exempel. Ett företag har faktiska garantiutgifter under året med 100 000 kr. Av företagets utestående garantier belöper hälften på ettårsgarantier och den andra hälften på tvåårsgarantier. Avdragsgill garantiavsättning blir då högst 75 000 kr. (50 000 kr. avseende tvåårsgarantierna, och hälften av 50 000 kr., avseende ettårsgarantierna). Jag vill framhålla att huvudregeln endast innebär en maximiberäkningsgrund för avdragsgilla avsättningar vid taxeringen. Om det av företagsekonomiska skäl är motiverat med en lägre avsättning, t. ex. på grund av avsevärt minskad omsättning eller om garantiåtagandena kan väntas medföra lägre garantiutgifter, bör avsättningens storlek minskas med hänsyn härtill.

### 3.4.3 Utredningsregeln

Beredningen har som framgår av det föregående föreslagit en särskild regel för fall, när huvudregeln inte lämpligen kan användas. Som exempel kan nämnas fall, när rörelsen är nystartad, garantiutfästelsen avser mycket stora arbeten, produktsammansättningen ändrats i väsentlig grad eller den garantipliktiga omsättningen ökat betydligt i förhållande till närmast föregående år. Med betydande ökning av omsättningen avses i detta sammanhang en ökning i storleken 50 procent eller mer. I dessa fall avses avdrag få ske efter särskild utredning om storleken av förväntade garantiutgifter.

Riksskatteverket har bl. a. anmärkt att beredningen inte berört vilka utredningskrav som bör ställas och inte heller diskuterat efter vilka grunder avsättning bör ske. Från länsstyrelsehåll har påpekats att många skattskyldiga kan åberopa särskilda förhållanden för sina yrkanden och att taxeringsmyndigheterna därmed kommer att ställas inför betydande kontrollsvårigheter. Krav framförs därför att regeln bör utgå. LO understryker att undantag från huvudregeln bör medges endast då synnerligen starka skäl föreligger.

Även enligt min mening finns det behov av en alternativ avdragsmöjlighet för vissa speciella fall. Jag avser här i likhet med beredningen fall, där avdrag enligt huvudregeln inte alls motsvarar det reella avsättningsbehovet i företaget. I likhet med LO anser jag att undantag från huvudregeln endast bör medges i vissa speciella situationer där avsättningsbehovet markant skiljer sig från tillåten avsättning enligt huvudregeln. De av beredningen exemplifierade situationerna kan enligt min mening utgöra grund för tillämpning av utredningsregeln. Även det förhållandet att garantitidens längd väsentligen överstiger två år bör, såsom Föreningen auktoriserade revisorer ansett, kunna inrymmas häri. I övrigt bör regeln endast kunna tillämpas för situationer, som är jämförliga med de nyss nämnda.

Som förutsättning för regelns tillämpning bör naturligtvis gälla att företaget kan presteras någon form av utredning om vad som kan påräknas i fråga om utgifter för utestående garantiåtaganden vid beskattningsårets utgång. Som jag tidigare framhållit är det givetvis svårt att göra exakta beräkningar. Det är heller inte möjligt att precisera vad som skall krävas i utredningshänseende. En viss ledning torde kunna fås vid jämförelse med företag av motsvarande storlek och branschriktning.

Jag förordar således att avdragsrätten skall grundas på utredning i de speciella fall som nu berörts liksom i därmed jämförliga fall, där avsättningsbehovet mera avsevärt skiljer sig från tillåten avsättning enligt huvudregeln.

#### 3.4.4 Byggnadsbranschen

Den av beredningen föreslagna schablonregeln för byggnadsbranschen har föranlett delade meningar bland remissinstanserna.

Näringslivets organisationer har tillstyrkt schablonregeln men ansett att det föreslagna procenttalet, 3 %, är för lågt medan riksskatteverket snarare funnit procenttalet för högt. Några remissinstanser uttrycker tveksamhet om lämpligheten av att införa en specialregel av detta slag i skattelagstiftningen.

Även jag är av uppfattningen att man i skattelagstiftningen inte bör införa specialregler för vissa branscher. Enligt min mening bör i stället riksskatteverket få möjlighet att för vissa branscher kunna meddela anvisningar om avdrag för garantiavsättningar, beräknade efter schablon eller på annat lämpligt sätt. F. n. finns utfärdade anvisningar endast för vissa grupper av företag inom byggnadsbranschen. Behov av anvisningar för andra branscher torde f. n. enligt min mening knappast föreligga. Jag förutsätter att riksskatteverket anpassar anvisningarna för företag inom byggnadsbranschen till eventuella ändringar i förhållandena.

De av mig förordade nya bestämmelserna har sin plats i anvisningarna till 41 § KL, som behandlar bl. a. frågor om bokföringsmässiga grunder. Bestämmelserna bör träda i kraft snarast möjligt och tillämpas första gången vid 1974 års taxering. Med den av mig förordade utformningen av reglerna behövs inte några övergångsbestämmelser.

#### 4 Hemställan

Under återopande av det anförda hemställer jag att Kungl. Maj:t föreslår riksdagen

att antaga inom finansdepartementet upprättade förslag till

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

Med bifall till vad föredraganden sålunda med instämmande av statsrådets övriga ledamöter hemställt förordnar Hans Maj:t Konungen att till riksdagen skall avlätas proposition av den lydelse bilaga till detta protokoll utvisar.

Ur protokollet:

*Gunnel Anderson*