

Interna aktieöverlåtelser och garantiavsättningar

Av kammarrättsassessorn Göran Atterwall

1. Inledning

Företagsskatteberedningen avlämnade under år 1973 två promemorier, den ena i maj *Garantiavsättningar* (Ds Fi 1973:9) och den andra i oktober *Interna aktieöverlåtelser* (Ds Fi 1973:13). Efter sedvanlig remissbehandling lades sedan i en gemensam proposition fram förslag på grundval av dessa promemorier (prop. 1973:207). Propositionen har nyligen godtagits av riksdagen (SkU 1973:76, rskr 1973:388, SFS 1973:1057, 1058).

Det mest kontroversiella av de båda förslagen var utan tvekan de skärpta beskattningsregler som föreslogs mot de interna aktieöverlåtelserna. Med sådana överlåtelser avses en fysisk persons överlåtelse av aktier i ett aktiebolag, där han är huvudaktieägare, till ett annat av honom själv behärskat bolag. Företagsskatteberedningen framhöll i sin promemoria att många av dessa transaktioner hade till huvudsakligt syfte att vinna icke avsedda skattelättnader och ansåg, med hänsyn bl. a. till den snabbt stigande frekvensen av dessa transaktioner, att det var nödvändigt med ett snabbt lagstiftningsingripande.

Genom förslaget om regler för avdragsrätt vid beskattningen för garantiavsättningar försöktes att närmare anknyta skattereglerna på detta område till företagsekonomiska och redovisningstekniska principer. Därigenom skulle avdrag kunna få åtnjutas vid taxeringen för skäligen kostnader för täckande av garantirisker. Skatterättslig praxis har nämligen tidigare intagit en mycket restriktiv inställning till avdrag för garantiavsättningar.

2. Interna aktieöverlåtelser

2. 1 *Transaktionernas innebörd*

Enligt företagsskatteberedningen kunde en typisk intern aktieöverlåtelse beskrivas på följande sätt.

En fysisk person äger alla aktier i ett rörelsedrivande bolag med ett aktiekapital på 100 000 kr. Ägaren bildar nu ett nytt aktiebolag med lägsta tillåtna aktiekapital. Han säljer aktierna, som innehafts längre tid än fem år, till det nybildade bolaget för det marknadsmässiga värdet, som kan antas utgöra 1 milj. kr. Detta medför skattepliktig realisationsvinst för ägaren med 100 000 kr. Genom överlåtelserna får ägaren 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 åtgärder företas, vilket möjliggör amorteringar av skulden, utan att för den skull någon vinst behöver tas fram i företaget. Det är sedan möjligt att skjuta upp beskattningen av rörelsevinsten under en följd av år. Den räntefria skattecredit som därvid erhålls utgör en definitiv vinst.

Företagsskatteberedningen ansåg att denna transaktion i praktiken innebar att ägaren kunde tillgodogöra sig befintliga och framtida vinstmedel från bolagets verksamhet utan annan skattebelastning än den relativt lindriga realisationsvinstbeskattningen. Beredningen påpekade dock att rent teoretiskt kunde vinsten genom aktieöverlåtelsen beräknas till skillnaden mellan ägarens inkomstskattebelastning — som kunde antas till 80 % — och den skatt, ca 54 %, som utgick på bolagets inkomst jämte realisationsvinstskatten, 8 %, som ägaren hade att erlægga, eller tillhoppa 62 %. Skillnaden utgjorde då endast 18 %. Vidare tillkom fördelen av lägre arbetsgivar- och andra sociala avgifter på grund av ägarens minskade löneuttag, som hade sin bakgrund i att ägaren genom lämpligt avpassad amorteringstakt på sin fordran på bolaget kunde helt eller delvis avstå från löneuttag från bolaget. Å andra sidan borde beaktas den ökning av skattepliktig förmögenhet, som kunde bli följden av transaktionerna.

Företagsskatteberedningen ville för sin del se transaktionerna som en avancerad metod att omvandla lön till kapitalvinst. Från företagsekonomisk synpunkt var en sådan transaktion onaturlig. Det normala syftet, nämligen att avhända sig verksamheten, var icke för handen. Tvärtom var syftet att även efter försäljningen bedriva verksamheten som tidigare. Den konstruerade koncernen hade inte tillförts några tillgångar av speciellt värde för den bedrivna verksamheten. Det var enligt beredningen anmärkningsvärt att ett nystartat företag utan andra tillgångar än ett lågt aktiekapital kunde köpa aktier för kanske miljontals kronor. Beredningen ansåg att ett lagstiftningsingripande borde ske snabbt för att stoppa dessa transaktioner och föreslog en skärpt realisationsvinstbeskattning för denna typ av överlåtelser. Om överlåtelserna skett av organisatoriska eller marknadstekniska skäl eller av andra synnerliga skäl, föreslogs dispens få medges från de skärpta reglerna.

Vid remissbehandlingen vitsordades allmänt att denna typ av transaktioner var ägnade att leda till skatteflykt och att det fanns behov av lagstiftningsåtgärder. Från näringslivets sida betonades dock att förslaget fått alltför vid utformning och att överlåtelser som utgjorde även från allmän synpunkt önskvärd strukturrationalisering eller skedde för att åstadkomma bättre organisation, marknadsföring e. d. kom att drabbas av de skärpta reglerna. Man var också kritisk mot företagsskatteberedningens uppfattning att det vid en intern aktieöverlåtelse var fråga om en förvandling av lön till kapitalvinst. Enligt dessa remissinstanser var det i stället fråga om en omvandling av eget till främmande kapital.

I propositionen redovisade finansministern sin syn på de interna aktieöverlåtelseerna. Han pekade på att vanliga sätt att ta ut obeskattade vinstmedel ur ett aktiebolag är löneuttag eller uttag i form av lån. Ett löneuttag inkomstbeskattas fullt ut hos mottagaren. Ett lån inkomstbeskattas över huvud taget inte. Skulle ägaren vara insolvent innebär ett sådant lån att företagets reserver minskas. För att förhindra detta och den skatteflykt som kan bli följd genom att ägaren tar ut bolagets vinst i form av lån har för 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. Finansministern ansåg att det var mot denna bakgrund man borde se de interna aktieöverlåtelseerna. Vissa av dessa överlåtelser hade nämligen till 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 av honom ägt bolag. Samma resultat uppstår som om bolagets ägare 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. Finansministern ansåg inte att transaktioner av det här slaget fyllde någon väsentlig funktion i svenskt näringsliv om man bortsåg från de för ägarna ofta synnerligen gynnsamma skatteeffekterna. Ägaren hade genom sin fordran fått möjlighet att tömma koncernen på obeskattade vinstmedel. Enligt finansministern borde transaktioner av denna art, som innebar möjligheter att tömma en koncern på dess substans, i princip inte vara tillåtna i vidare utsträckning än som följde av reglerna om uttagande av vinst eller nedsättning av aktiekapitalet. Företagsskatteberedningens förslag innebar så kraftiga effekter i skatterättsligt hänseende att interna aktieöverlåtelser i det närmaste skulle omöjliggöras. Med hänsyn till sin redovisade inställning ansåg finansministern detta inte vara någon nackdel. Han avvisade också, såsom vissa remissinstanser anfört, att transaktionerna borde behandlas som förtida utskiftning, eftersom reglerna om utskiftning endast bör vara tillämpliga då utskiftningen öppet redovisas. De nu diskuterade transaktionerna var av rent intern natur, och möjligheterna till noggrann analys av transaktionernas innebörd, syfte och omfattning saknades. Finansministern godtog därför i princip beredningens förslag att transaktionerna stoppades.

2. 2 *De nya beskattningsreglerna*

I propositionen följdes beredningens förslag med endast några mindre justeringar.

Bestämmelserna innebär, att när aktier i ett fåmansbolag överläts till ett annat fåmansbolag, i vilket säljaren eller honom närstående person äger aktier, skall hela köpeskillingen för aktierna beskattas som realisationsvinst. För att förhindra att bestämmelserna kringgås skall den skärpta realisationsvinstbeskattningen även

omfatta de fall då säljaren eller honom närstående person inom två år efter försäljningen förvärvar aktier i det andra fåmansbolaget liksom de fall då ett annat fåmansbolag, vari säljaren äger aktier, inom två år efter försäljningen förvärvar större delen av tillgångarna i något av fåmansbolagen. Med närstående avses i detta sammanhang föräldrar, far- och morföräldrar, make, avkomling, avkomlings make, syskon, syskons make och avkomling, samt dödsbo vari den skattskyldige eller någon av nämnda personer är delägare. Som avkomling betraktas även styvbarn och fosterbarn. Bestämmelserna omfattar även handelsbolag eller ekonomisk förening liksom andel i sådant bolag eller förening, om bolaget eller föreningen är att hänföra till kategorin fåmansföretag. Vidare omfattar reglerna teckningsrätt till aktie eller annan rättighet till aktie.

Som en kommentar till bestämmelsernas utformning kan framhållas att lagstiftningen fått en vid omfattning och inte bara gäller fysiska personers utan även juridiska personers aktieöverlåtelser. Detta innebär bl. a. att överlåtelser av organisationsaktier inom en fåmansföretagskoncern, som tidigare i de flesta fall kunde ske realisationsvinstskattefritt enligt 35 § 3 mom. sjätte stycket KL drabbas av de skärpta bestämmelserna. Detta har skett för att förhindra kringgåenden av de nya lagreglerna. Det bör också erinras om att reglerna gäller även om den person som säljer bara har *en* aktie i det köpande bolaget. Företagsskatteberedningen underströk att de nya bestämmelserna inte kunde kringgåas genom någon form av mellanförsäljning innan aktierna övergick till bolag där säljaren eller honom närstående person är delägare. Sådana bulvantransaktioner torde enligt praxis betraktas som om mellanförsäljningen ej företagits. Även kringgåenden av tvåårsgränsen genom att t. ex. hyra eller arrendera tillgångarna i rörelsen för att först efter tidsfristens utgång överlåta dem borde enligt beredningen inte godtas. Detsamma gällde om förvärv av aktier maskeras genom avtal om optionsrätt som förföll först efter det tidsfristen utgått eller om t. ex. två personer avtalade om ömsesidigt köp eller byte av aktier i varandras bolag.

Den nya lagstiftningen har alltså ett mycket vitt tillämpningsområde. Skatteutskottet poängterade också i sitt betänkande nr 76 att lagstiftningen borde ses som ett provisorium i avvaktan på företagsskatteberedningens slutliga ställningstaganden till beskattningen av fåmansbolagen och deras ägare. Vidare framhöll finansministern i propositionen att han — med anledning av vissa farhågor som uttalats från företrädare från de små och medelstora företagen — avsåg att till 1974 års riksdag lämna förslag till justeringar av de år 1970 beslutade provisoriska reglerna om lättnader i kapitalbeskattningen för ägare av mindre och medelstora företag.

Företagsskatteberedningen föreslog med hänsyn till möjligheterna av fortsatt utbrett internt aktieöverlåtande med det skattbortfall för det allmänna som kunde uppstå, att de nya bestämmelserna fick retroaktiv verkan och tillämpades även på aktieöverlåtelser under år 1973. Detta förslag utlöste det kanske största mot-

ståndet under remissbehandlingen. De remissinstanser som motsatte sig beredningens förslag ansåg dock allmänt att lagstiftningen kunde få tillbakaverkande kraft, men först fr.o.m. dagen efter offentliggörandet av beredningens förslag.

Finansministern ansåg att lagstiftningen måste ges retroaktiv verkan för att den överhuvud taget skulle bli effektiv. Han menade också att denna uppfattning föreföll delas även av de principiella motståndarna till retroaktiv lagstiftning. Någon annan tidpunkt än den 1 januari 1973 kunde enligt hans mening inte komma i fråga, då möjligheterna till antedatering av transaktionerna var stora och kontrollmöjligheterna praktiskt taget obefintliga. Valet av tidpunkt sammanhängde huvudsakligen med att realisationsvinstbeskattning av fysiska personer sker per kalenderår.

För att mildra verkningarna av den retroaktiva lagstiftningen föreslogs i propositionen att den skärpta realisationsvinstbeskattningen inte skulle tillämpas om återköp av aktierna på oförändrade villkor skedde senast den 30 juni 1974. Denna återköpstid förlängdes på förslag av skatteutskottet till den 30 september 1974. Det bör i detta sammanhang påpekas att, om återköp ägt rum, frågan om skattepliktig realisationsvinst föreligger vid senare avyttring av aktierna skall bedömas med bortseende från återköpet.

Med hänsyn till att de nya bestämmelserna kunde drabba även transaktioner som ur olika synpunkter kunde anses som berättigade, föreslog företagsskatteberedningen en dispensregel, enligt vilken Kungl. Maj:t kunde medge dispens om avyttringen skedde av organisatoriska eller marknadstekniska skäl eller andra synnerliga skäl förelåg. Beredningen tog upp vissa typfall där dispens kunde komma i fråga. Detta kunde vara förhållandet när en huvudaktieägare ville ombilda sin verksamhet för att anställda eller utomstående skulle kunna tas in som delägare. Vidare borde dispens kunna medges om starka organisatoriska eller marknadstekniska skäl talade för en ombildning inom koncernen, t. ex. inför en förestående börsintroduktion eller om ett handelsbolag utgjorde moderbolag inom en koncern, vilket av olika skäl kunde vara olämpligt. Om aktierna inköpts från utomstående och företaget i oförändrat skick vidaresäljs borde undantag också vara möjligt. Dispens borde enligt beredningen inte få ifrågakomma om transaktionen vidtagits för att erhålla medel till förmögenhetsskatt eller för att lösa ut andra delägare i företaget. Beredningen ansåg vidare att betydande skatteförmåner inte samtidigt fick bli följden genom överlåtelsen.

Finansministern ansåg också att en dispensmöjlighet borde tillskapas då den nya bestämmelserna kunde leda till skattekonsekvenser som inte var godtagbara. Han ansåg dock att man inte borde låsa dispensmöjligheterna genom en exemplifiering av hypotetiska fall. Dispensfältet borde vara så vitt som möjligt. Naturligtvis borde i dispensärendet kunna påvisas skäl av den art beredningen föreslagit. En försäljning av aktier utan att säljaren har inflytande i något av bolagen eller kan förväntas få sådant inflytande borde kunna utlösa dispens.

Undantag kunde också vanligen medges för sådan omstrukturering inom fåmansbolagskoncerner som avses i 35 § 3 mom. sjätte stycket KL. Dispensrätten borde omfatta även de fall på vilka lagstiftningen fick retroaktiv verkan. Någon speciell tid inom vilken ansökan om dispens skall ske finns inte. Ansökan kan alltså göras såväl före en aktieförsäljning som efteråt. Har dispens medgivits först sedan den skattskyldiges taxering vunnit laga kraft, kan den skattskyldige genom besvär i särskild ordning få till stånd en ändring av sin inkomsttaxering, om besvären inges inom sex månader från dispensbeslutets dag.

Som framgått av det föregående har alltså dispensfältet gjorts så vitt som möjligt. Finansministern har i propositionen inte velat binda sig vid några olika typfall. Det är därför naturligtvis svårt att veta i vilken utsträckning dispenser kommer att medges. Man kan dock förutsätta att, om en transaktion genomförs utan att möjligheter att tömma en koncern på substans samtidigt tillskapas, det bör finnas goda möjligheter till dispens, om dispensskäl föreligger av den art som anges i propositionen. Om alltså överlåtelsen inte sker mot betalning i kontanter eller mot revers utan i stället i form av nyemitterade aktier i det köpande bolaget, torde detta villkor vara uppfyllt. Detta innebär ju att någon omvandling av eget till främmande kapital inte sker. Naturligtvis får någon nedläggning av aktiekapitalet inte ske senare med anledning av ökningen av aktiekapitalet genom nyemissionen. Ett annat sätt att förhindra framtida tömning av en koncern kan vara att köpeskillingen för aktierna kvittas mot bolagets fordran på ägaren på grund av tidigare uttagna lån. En sådan kvittning av fordran enligt 101 § 4 mom. aktiebolagslagen kan möjligen också anses uppfylla de krav som kan tänkas förutsättas för en dispens. En annan väg som också är möjlig är att Kungl. Maj:t som villkor för dispens sätter en beloppsgräns över vilken aktierna inte får överlåtas. Alldeles klart är väl att om den skattskyldige överlåter aktierna för anskaffningsvärdet eller tillskjutet kapital eller strax däröver, torde några villkor inte behöva sättas. Även ett rimligt försiktigt försäljningspris jämfört med ett uppskattat marknadsvärde torde kanske kunna godtas. Det bör dock än en gång påpekas att dispensskäl även i övrigt måste vara för handen.

3 Garantiavsättningar

3. 1 Tidigare skatterättslig praxis

Enligt företagsekonomiska redovisningsprinciper skall reserveringar i bokslutet ske för påräkneliga garantiutgifter efter det år då de med garanti försedda varorna levereras eller tjänsterna tillhandahålles. Trots avsaknaden av uttryckliga bestämmelser i skattelagstiftningen medgavs i rättspraxis till en början avdrag för garantiavsättningar. Sedan mitten av 1960-talet synes dock praxis ha svängt så att avdrag inte medges i andra fall än då det gäller de grupper av företag inom byggnadsbranschen för vilka dåvarande riksskattenämndens anvisningar i ämnet är tillämpliga.

Dessa anvisningar tillkom för byggföretagens del 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 golvlägnings- och plattsättningsföretag. Som förutsättning för avdrag gäller att arbetena skall avse annans fastighet samt vara slutbesiktigade och vinstavräknade. 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.

3. 2 *Företagsskatteberedningens överväganden och förslag*

Beredningen konstaterade att praxis — med undantag för vissa företag inom byggnadsbranschen — inte godtog reserveringar för täckande av garantirisker som avdragsgill kostnad vid taxeringen även om reserveringarna var företagsekonomiskt motiverade och överensstämmande med allmänt vedertagna redovisningsprinciper. Enligt beredningens mening var det angeläget att närmare anpassa skattereglerna till företagsekonomiska redovisningsprinciper och att det därmed blev möjligt för företagen att få avdrag i skäligen omfattning för påräkneliga garantiutgifter. Avdrag borde dock medges endast för skäligen garantiavsättningar så att någon avdragsrätt härutöver som medförde konsolidering inte tillskapades. 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 framhöll att en riktig beräkning av garantiavsättningen även från företagsekonomisk synpunkt var mycket svår att göra. En enkel och lättillämpad metod att beräkna garantiavsättningen borde därför eftersträvas vid beskattningen. En sådan metod var enligt beredningen att beräkna avdragsgillt avsättningsbelopp med ledning av tidigare redovisade faktiska garantiutgifter. Detta förutsatte att garantikostnaderna särredovisades eller eljest bokfördes på sådant sätt att beloppet kunde erhållas från redovisningen.

Beredningen föreslog som huvudregel att den som enligt skriftligt lämnad garanti ansvarar för levererade produkter eller utförda arbeten efter beskattnings-

årets utgång får göra avdrag för garantiavsättningar. Begränsningen till skriftliga garantiutfästelser ansåg beredningen nödvändig av såväl kontrolltekniska som administrativa skäl. Avdrag avsågs dock få ske högst med belopp som motsvarade de faktiska garantiutgifterna enligt bokföringen för beskattningsåret. Om beskattningsåret omfattade annan tid än 12 månader jämkades underlaget i motsvarande mån. Garantitidens längd skulle beaktas vid beräkning av tillåten avsättning. Var garantitidens längd två år eller längre godtogs ett belopp som motsvarade de faktiska garantiutgifterna under året. Vid ettårsgarantier fick avsättningen beräknas till högst hälften av senaste årets garantiutgifter, vid sexmånadersgarantier till en fjärdedel av dessa utgifter, o. s. v.

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

För byggnads- och anläggningsverksamhet eller verksamhet som avsåg installationsarbeten på byggnad eller anläggning föreslogs en schablonregel, som byggde på gällande anvisningar för vissa företag inom byggnadsbranschen. Avdrag fick i dessa fall ske utan särskild utredning med belopp som svarade mot högst 3 % av det belopp som fakturerats under beskattningsåret.

Beredningen föreslog slutligen en utredningsregel enligt vilken avdrag fick beräknas efter annan grund. Utredning skulle då lämnas om påräkneliga garantiutgifter. Denna regel var 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.

3. 3 *Propositionens förslag*

Det övervägande antalet remissinstanser instämde i att frågan om avdrag för garantiavsättningar borde lösas lagstiftningsvägen. Några remissinstanser menade att frågan inte borde särbehandlas utan prövas tillsammans med den allmänna avvägning av företagsbeskattningen som beredningen hade att göra. Kritik framfördes vidare mot den av beredningen föreslagna huvudregeln. Man ansåg att företag, som kunde prestera utredning om garantikostnaderna, borde få lägga denna utredning till grund för beräkning av garantiavsättningens storlek.

Finansministern ansåg för sin del att det fanns anledning att ta upp frågan om garantiavsättningar till särskild behandling. Han pekade på att under de senaste åren en rad lagstiftningsåtgärder vidtagits för att stärka konsumenternas ställning vid förvärv av varor och tjänster från näringsidkare. Det kunde därför antas att garantiförpliktelser får ökad omfattning i framtiden och att därmed också frågan om redovisningen av garantikostnader får ökad aktualitet. Finansministern pekade också på att riksdagen vid två tidigare 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.

Finansministern var dock inte beredd att öppna en generell möjlighet för företagen att för avdragsrätten få åberopa utredning om framtida garantiutgifter. Han framhöll att det är nästan omöjligt att göra en exakt beräkning av garantiskuldens storlek. Om man medgav en generell avdragsrätt grundad på utredning skulle detta hårt belasta skatteadministrationen genom de ofta kontroversiella frågor som ämnet gav upphov till. Finansministern var därför ense med beredningen att man borde eftersträva en enkel och lättillämpad metod. Han ansåg att beredningens förslag till huvudregel var väl avvägd både från taxeringssynpunkt och från materiell synpunkt.

När det gällde utformningen av *huvudregeln* skiljde sig propositionens förslag från beredningens i huvudsak på en viktig punkt. Finansministern tog fasta på den kritik som riktats från näringslivshåll mot begränsningen till skriftliga garantiutfästelser. Enligt hans mening borde 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.

Som beredningen påpekade är det en nödvändig förutsättning för avdrag enligt huvudregeln att garantikostnaderna kan särskiljas i redovisningen. För att ytterligare markera detta uttalades i propositionen att om detta inte skett på ett tillfredsställande sätt, borde avdrag kunna vägras. Det ankommer på riksskatteverket att utfärda anvisningar så att denna redovisning vid taxeringen blir nöjaktig både för de skattskyldiga och taxeringsmyndigheterna. Finansministern ansåg det vidare inte möjligt att definiera begreppet garantikostnad mera precist i skattesammanhang än det är i företagsekonomi. I garantikostnader ingår olika enkla kostnadslag som arbetslön, material etc. Vid reparationer 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. Vid ersättningsleverans är garantikostnaden företagets kostnad för den ersättande produkten med eventuellt avdrag för vad den ersatta produkten kan inbringa. I undantagsfall kan garantin omfatta ersättningsskyldighet för avbrott i köparens verksamhet, om levererad produkt inte under viss tid fungerar på avsett sätt. Finansministern underströk att rena vinstpålägg inte fick ingå som element i uppgivna garantikostnader.

I propositionen förtydligades också med ett exempel hur olika garantitider påverkar avsättningens storlek enligt huvudregeln. 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).

Sammanfattningsvis utformades alltså huvudregeln så att avdrag 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. Omfattar räkenskapsåret annan tid än 12 månader, skall underlaget jämkas i motsvarande mån. I fråga om nystartade företag gäller detta endast om räkenskapsåret utsträcks att avse mer än 12 månader. Nystartade företag har även möjlighet att återropa utredningsregeln. Medgiven garantiavsättning skall återföras till beskattning påföljande år varvid frågan om förnyad avsättning får prövas med hänsyn till påräkneliga garantiutgifter vid detta års utgång.

Utredningsregeln skärptes något i propositionen i förhållande till beredningens förslag. Denna regel får återopas endast i vissa speciella situationer där den skattskyldige visar att betydligt större avdrag för avsättning än som skulle medges enligt huvudregeln är påkallad. Situationer som kunde föranleda tillämpning av utredningsregeln preciserades enligt följande, 1) rörelsen är nystartad, 2) garantiförpliktelserna avser ett eller ett fåtal mycket stora tillverkningsobjekt eller mycket stora arbeten, 3) en betydande ökning av de utestående garantiförpliktelsernas omfattning skett under beskattningsåret, 4) produktsammansättningen avsevärt ändrats under beskattningsåret, 5) den tid en väsentlig del av utestående garantiförpliktelser avser betydligt överstiger två år, 6) annan med de nämnda jämförlig omständighet föreligger. I propositionen har man alltså i princip följt beredningens exemplifiering med tillägg av den situationen att garantitidens längd väsentligen överstiger två år. I propositionen framhölls det vidare att det inte var möjligt att precisera vad som skulle krävas i utredningshänseende. En viss ledning torde kunna fås vid jämförelse med företag av motsvarande storlek och branschriktning.

För *byggbranschen* föreslog beredningen en schablonregel. Finansministern delade vissa remissinstansers uppfattning att man i skattelagstiftningen inte borde införa specialregler för vissa branscher. Enligt hans mening borde riksskatteverket i stället få möjlighet att, om särskilda förhållanden i viss bransch föranledde det, kunna meddela anvisningar om avdrag för garantiavsättningar, beräknade efter schablon eller på annat lämpligt sätt. Behov av anvisningar för andra branscher än byggnadsbranschen förelåg f.n. inte enligt finansministerns mening. Skatteutskottet uttalade i sitt betänkande att det inhämtat från riksskatteverket att verket har för avsikt att i anvisningar för 1974 års taxering föreskriva, att de gamla anvisningarna för byggbranschen fortfarande skall gälla vid detta års taxering.

De nya bestämmelserna om garantiavsättningar har också fått retroaktiv verkan i så motto att de skall tillämpas första gången vid 1974 års taxering.