



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Ann Bokinge

Handel med skalbolag – ett avslutat kapitel?

Examensarbete
20 poäng

Lars Pelin

Skatterätt

HT 2002

Innehåll

SAMMANFATTNING	1
FÖRORD	3
FÖRKORTNINGAR	4
1 INLEDNING	5
1.1 Skalbolag	5
1.2 Ekonomisk dubbelbeskattning	6
1.3 Syfte	7
1.4 Disposition	7
1.5 Metod och material	7
2 BAKGRUND	8
2.1 1972-års regler	8
2.1.1 AB A - applicerat på 1972-års regler	9
2.2 Fåmansföretagsreglerna	10
2.2.1 AB A – applicerat på fåmansföretagsreglerna	12
2.3 Den danska regleringen	12
3 BEREDNINGEN AV ÄRENDET	14
3.1 Skattemyndighetens förslag	14
3.2 Ds 2000:35	15
3.3 SOU 2001:11	15
3.4 Ds 2001:35	16
4 NYA REGLER MOT SKALBOLAGSTRANSAKTIONER	17
4.1 Tillämpningsområde	17
4.1.1 Bolagssektorn	18
4.1.2 Kapitalvinst	18
4.1.3 Undantag	18
4.2 Skalbolagsdefinitionen	19
4.2.1 Jämförelsebelopp	19
4.2.2 Likvida tillgångar	20
4.2.3 Intressegemenskap	21
4.3 Hinder för kringgående	22
4.3.1 Återköp	23
4.3.2 Lättrealiserade tillgångar	24
4.4 Beskattningen	25
4.4.1 Huvudregeln	25
4.4.2 Ventilen	26

4.4.2.1	Generell ventil	26
4.4.2.2	Minoritetsventil	27
4.4.3	Skalbolagsdeklaration	27
4.4.3.1	Särskilt bokslut	28
4.4.3.2	Säkerhet	28
4.5	Ikraftträdande	30
5	AB A – APPLICERAT PÅ 49A KAP. IL	31
5.1	AB A	31
5.2	Skalbolag	31
5.3	Skalbolagsdeklaration, särskilt bokslut och säkerhet	31
5.4	Tillträde	32
6	ANALYS	33
	LITTERATURFÖRTECKNING	39

Sammanfattning

Ett skalbolag är ett företag som i huvudsak innehåller likvida medel. Tidigare har en inkråmsöverlåtelse varit nödvändig för att ett skalbolag skall föreligga. Nu är det försäljningsprisets relation till de likvida medlen som är avgörande.

Den nya lagstiftningen mot handel med skalbolag aktualiserades genom att RSV och skattemyndigheten i Stockholm tog fram ett förslag. Efter det har två departementspromemorior lagts fram. Den nya lagstiftningen bygger på den senaste departementspromemorian, Ds 2001:35. Denna i sin tur grundades till stor del på ett förslag som lagts fram av 1998 års företagsskatteutredningar (SOU 2001:11), avsett att motverka skalbolagstransaktioner inom bolagssektorn vid ett avskaffande av kapitalvinstbeskattningen på näringsbetingade andelar.

Skalbolagsreglerna är generella och omfattar avyttringar av fysiska personer av andelar eller delägarätter i aktiebolag, ekonomiska föreningar eller handelsbolag. Skattemyndighetens förslag samt den senast remitterade departementspromemorian omfattade endast andelar i fåmansföretag och fåmanshandelsbolag. Utgångspunkten för skattesystemet är att det i så stor utsträckning som möjligt skall vara neutralt och att reglerna skall vara generella. Om reglerna inte skulle vara generella skulle detta leda till försök att kringgå reglerna genom att konstruera ägarbilder som inte träffas av definitionen. Vidare skulle en olikhet i beskattningen av fåmansföretag och andrag företag uppfattas som orättvis. Regeln har därför givits en generell utformning, dock med möjlighet till undantag.

Ett skalbolag föreligger om marknadsvärdet på företagets likvida tillgångar överstiger ett jämförelsebelopp. När samtliga andelar avyttras utgörs jämförelsebeloppet av halva ersättningen. Om inte alla andelar avyttras beräknas jämförelsebeloppet som om alla andelar avyttras till det pris de aktuella andelarna avyttras till. Enligt de nya reglerna mot handel med skalbolag skall den kapitalvinst som uppkommer när en fysisk person (eller ett dödsbo) avyttrar andelar i ett skalbolag beskattas som överskott av passiv näringsverksamhet. Vinsten träffas därmed av såväl statlig och kommunal inkomstskatt som särskild löneskatt. Detsamma gäller om säljaren inom en tvåårsperiod i viss omfattning återköper andra tillgångar än likvida tillgångar. För att inte reglerna skall bli lätta att kringgå omfattas även företag i intressegemenskap.

Det finns två möjligheter vid försäljning av skalbolag att undgå att vinsten beskattas som inkomst av passiv näringsverksamhet. Om särskilda skäl föreligger och säljaren yrkar på det kan den s.k. ventilen tillämpas. Om ventilen är tillämplig sker beskattningen av vinsten enligt de vanliga reglerna för kapitalvinst.

Beskattning av vinsten som överskott av passiv näringsverksamhet kan även undvikas genom att säljaren upprättar en särskild skalbolagsdeklaration samt ställer säkerhet för den skatt som belöper på bolaget och dess intressebolag vid avyttringstidpunkten. Skalbolagsdeklarationen skall lämnas till skattemyndigheten inom 30 dagar från det att avyttringen av andelarna skedde. Skattemyndigheten fastställer sedan det belopp som säkerhet skall ställas för. Skattens storlek bestäms med utgångspunkt i ett bokslut upprättat särskilt för ändamålet. Vid fastställandet av skatten avräknas den skatt från säkerheten som har betalats in föregående år av företaget.

Reglerna mot handel med skalbolag är helt nya och trädde i kraft den 1 juli 2002. Hur genomslaget kommer att bli är fortfarande oklart.

Förord

Jag vill tacka min handledare Lars Pelin för all hjälp med min uppsats och inte minst för ämnesvalet. Jag vill även tacka alla mina vänner i Lund som gjort studietiden i Lund oförglömlig. Slutligen vill jag rikta ett speciellt tack till min familj som har gett mig stöd och goda råd under hela utbildningen.
TACK!

Lund, November 2002
Ann Bokinge

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslagen (1975:1385)
AGL	Lag (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt
Ds	Departementsserien
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
LSK	Lag (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter
PRV	Patent och Registreringsverket
RF	Regeringsformen
RSV	Riksskatteverket
SBL	Skattebetalningslagen (1997:483)
SN	Skattenytt
SOU	Statens Offentliga Utredningar
SvSkT	Svensk Skattetidning
TL	Taxeringslagen (1990:324)

1 Inledning

1.1 Skalbolag

Med skalbolag avses vanligen ett bolag som har överlåtit själva rörelsen (inkrämet) och endast likvida tillgångar finns kvar i bolaget. En inkråmsöverlåtelse är dock inte nödvändig. Ett skalbolag kan även vara ett bolag som i huvudsak innehåller likvida tillgångar på grund av ägarens arbetsinsatser, t.ex. tjänsteföretag. Det som nu mera är avgörande för klassificeringen är försäljningsprisets relation till de likvida tillgångarna.¹

Syftet med en skalbolagstransaktion är för köparen att eliminera det första ledet i den ekonomiska dubbelbeskattningen. Detta sker genom att bolaget säljs och den nya ägaren, köparen, inte betalar den skatt som belöper på de vinster som den förre ägaren har arbetat upp. Vid försäljning av skalbolag har priset på obeskattade vinstmedel bestäms utifrån antagandet att skalbolaget inte skall betala bolagsskatten efter ägarövergången. Priset för obeskattade vinstmedel har enligt RSV varit omkring 85–90 % av den obeskattade vinsten.² Avsikten att inte betala den latent skatteskulden avspeglar sig därmed redan vid prissättningen. En köpare som avsett att betala den latent skatteskulden har normalt sett inte varit beredd att betala mer än 72 % för de obeskattade vinstmedlen då det är vad som återstår efter att 28 % bolagsskatt har erlagts. Vid skalbolagstransaktioner har alltså köparen och säljaren delat på den latent skatteskulden. Vissa skalbolagstransaktioner syftar även till att undanröja delägarbeskattningen.

För säljaren sker ofta försäljningen av skalbolaget som ett led i ett generationsskifte. Ett vanligt sätt att genomföra ett generationsskifte är att säljaren först startar ett nytt bolag, AB2, och säljer inkraomet i det gamla bolaget, AB1, till AB2. I AB1 finns nu bara likvida medel kvar och bolaget klassas som skalbolag. AB1 säljs sedan till någon utomstående och säljaren erhåller en hög ersättning, 85-90 % av de obeskattade vinstmedlen. Nästa led i generationsskiftet blir att säljaren ger bort AB2 i gåva eller säljer det till nästa generation. Vid gåva blir den så kallade lättnadsregeln tillämplig om gåvan avser all givarens rätt, sker villkorslöst samt att mottagaren behåller et i 5år. Vid tillämpning av lättnadsregeln utgår gåvoskatt på 30 % av substansvärdet.³ Detta är ett bra sätt för båda generationerna att genomföra generationsskiftet. Den äldre generationen får pengar till sin framtida försörjning samtidigt som den yngre generationen övertar familjeföretaget skattebilligt.

¹ 49a kap. 6§ och 9§ IL.

² Proposition 2001/02:165 s.22.

³ 43§ AGL 2st.

Handel med skalbolag är inte otillåtet i sig. Däremot är det enligt ABL förbjudet att förvärva ett bolag med dess egna medel.

Förvärv av skalbolag finansieras ofta genom så kallade ”minutenlån”. Det innebär att köparen erhåller en kort kredit av långivaren. Direkt när köparen får tillgång till bolaget och dess tillgångar återbetalas lånet. Bolaget förvärvas därmed av dess egna medel.

Bolagsformen aktiebolag innebär möjligheter till att undgå både ekonomiskt och straffrättsligt ansvar. Aktiebolag företräds av dess styrelse. Bolag som plundras saknar ofta styrelse. Om styrelse saknas är det svårt att hitta någon som ansvarar för vad som har hänt i bolaget. Målvakt är ett alternativ till ett styrelselöst bolag. Målvakten deltar inte i styrelsens arbete utan lånar bara ut sitt namn. Målvakter är vanligen socialt utslagna personer utan tillgångar som är immuna mot ekonomiska sanktioner.

1.2 Ekonomisk dubbelbeskattning

Aktiebolag och ekonomiska föreningar är föremål för ekonomisk dubbelbeskattning. Det är denna dubbelbeskattning som kringgås genom att det första ledet i beskattningen elimineras vid oseriösa skalbolagstransaktioner. Ekonomisk dubbelbeskattning betyder att inkomsten beskattas två gånger, först hos bolaget i form av bolagsbeskattning och sedan hos delägaren i form av delägarbeskattning (utdelning och kapitalvinst).⁴ En vinst på 100 tkr som skall utdelas beskattas först med 28 % bolagsskatt hos bolaget och sedan med ytterligare 30 % kapitalvinstskatt vid utdelningen.⁵ Den totala skatten blir därmed 49,6 %.⁶

Inkomst från handelsbolag beskattas enbart hos delägaren.⁷ För aktiebolag som är delägare i handelsbolag sker beskattningen i inkomstslaget näringsverksamhet. Ekonomisk dubbelbeskattning uppkommer när utdelning från aktiebolaget sker till dess delägare. Även för fysiska delägare i handelsbolag sker beskattningen i inkomstslaget näringsverksamhet.⁸ Inkomsten blir därmed föremål för både kommunal och statlig inkomstskatt. Utöver detta tillkommer sociala avgifter eller särskild löneskatt. Det totala skatteuttaget för en fysisk person vid inkomst från handelsbolag motsvarar därmed dubbelbeskattningen.

⁴ 6 kap. 3§ IL samt 41 kap. 1§ IL.

⁵ Utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag beskattas till viss del även i inkomstslaget tjänst.

⁶ $(28 \% * 100 \text{ tkr}) + (30 \% * 72 \text{ tkr})$.

⁷ 5 kap. IL.

⁸ Med undantag för kapitalvinst på näringsfastigheter och näringsbostadsrätter.

1.3 Syfte

Debatten kring skalbolag har pågått i över 30år. Ändå har problemet inte fått någon fungerande lösning i lagstiftningen förrän kanske nu, år 2002. Den 1 juli 2002 infördes ett nytt kapitel i IL, 49a kapitlet. Detta kapitel innehåller regler mot handel med skalbolag.

Mitt syfte med uppsatsen är att på ett lättförståligt sätt redogöra för problematiken kring skalbolag samt beskriva de nya reglerna mot handel med skalbolag som trädde i kraft den 1 juli 2002. Jag kommer att redogöra översiktligt för de äldre reglerna för att belysa hur lagstiftningen har vuxit fram.

1.4 Disposition

Utgångspunkten för uppsatsen blir de äldre reglerna. Detta för att belysa de problem som lagstiftaren har haft med att hitta en fungerande lösning på oseriösa skalbolagstransaktioner. År 1994 infördes regler mot handel med skalbolag i Danmark. Dessa kommer att presenteras kortfattat för att visa hur problemet har hanterats i ett grannland. Jag kommer sedan att redogöra kortfattat för de olika förslagen som lades fram innan något beslut kunde fattas om ny lagstiftning. Jag kommer att gå igenom den nya lagstiftningen grundligt och avsluta uppsatsen med att analysera den nya lagstiftningen.

För att förklara skalbolagsreglerna på ett så lättförståligt och tydligt sätt som möjligt kommer jag att använda mig av fiktiva räkneexempel i uppsatsen. Jag kommer även att applicera såväl de gamla som de nya reglerna på ett tjänsteföretag AB A och se hur skatteutfallet blir med de olika reglerna.

1.5 Metod och material

Mitt syfte med uppsatsen är att redogöra för problematiken kring skalbolag samt beskriva de nya reglerna mot handel med skalbolag. Arbetet är därför i första hand deskriptivt. Jag kommer dock i uppsatsen att uppmärksamma tillämpningsproblem och oklarheter i lagstiftningen.

De källor som jag främst har använt mig av är lagtext och förarbeten. Jag har kompletterat dessa källor med artiklar samt samtal med yrkesverksamma i både den privata och den offentliga sektorn. Då lagstiftningen är helt ny finns ingen praxis eller någon doktrin avseende denna.

2 Bakgrund

2.1 1972-års regler

Den första lagstiftningen i Sverige mot handel med skalbolag infördes år 1972.⁹ Syftet var att hindra de skattelättnader som skalbolagstransaktioner medförde. Regeln tillämpades på transaktioner som skett efter utgången av år 1971. Huvudregeln vid avyttring av aktier var att om aktieinnehavet varat i minst 2 år skulle endast 40 %¹⁰ av vinsten tas upp till beskattning. Om transaktionen däremot omfattades av skalbolagsregeln beskattades hela köpeskillingen som skattepliktig vinst. Köpeskillingen skulle tas upp som inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet och beskattas enligt den progressiva beskattning som då gällde för fysiska personer. Regeln riktade sig alltså mot säljaren.

Skalbolagsregeln var tillämplig om en skatteskyldig avyttrade aktier i ett bolag som vid detta tillfälle innehöll obeskattade vinstmedel som uppkommit p.g.a. att större delen av bolagets inkråm hade överlåtits före avyttringen. En inkråmsöverlåtelse var alltså nödvändig för att företaget skulle klassas som skalbolag. Att regeln riktade sig mot säljaren berodde enligt det föredragande statsrådet på att säljaren var den som företagit inkråmsförsäljningen samt hade överblick över bolagets ställning vid avyttringen.¹¹ RSV kunde medge dispens från tillämpningen av regeln.

Lagtexten var svår att tillämpa. Förarbetena var inte heller till stor hjälp vid tolkning av lagtexten. Detta på grund av att regeringens lösning¹² inte överensstämde med företagsskatteberedningens förslag¹³. Praxis fick istället avgöra innebörden av reglerna. Innebörden av varje begrepp testades, ”obeskattade”, ”vinstmedel”, ”till följd av”, ”större delen” och ”tillgångar”, vanligen genom förhandsbesked. Flera viktiga tolkningsfrågor avgjordes av regeringsrätten på 1990-talet då reglerna redan hade avskaffats.

Ett sätt att kringgå skalbolagsreglerna var att överlåta tillgångarna till bokfört värde. Någon vinst p.g.a. överlåtelsen av tillgångarna uppkom inte då. Aktierna överläts sedan då den löpande årsvinsten var stor. Att bolaget innehöll latent skatteskulder för året påverkade inte beskattningen av säljaren. De löpande vinsterna beskattades vid utgången av beskattningsåret hos det överlåtna bolaget.

⁹ 35§ 3 mom 7st KL.

¹⁰ Taxeringsåren 1977-1990 beskattades 40 % av vinsten.

¹¹ Proposition 1972:93 s.34.

¹² Proposition 1972:93.

¹³ DsFi 1971:11.

Köpare som avsåg att betala den latent skatteskulden beaktade detta i köpeskillingen. Oseriösa köpare var däremot villiga att betala ett högre pris än de seriösa för obeskattade vinstmedel. Den obeskattade vinsten kunde sedan elimineras genom avdrag för underskott i andra bolag, avskrivningar, fondavsättningar m.m. Vissa bolag tömdes helt enkelt på sina tillgångar av köparen.

Skalbolag med stora årsvinster som tömdes på sina tillgångar hade vanligen staten som enda borgenär. Sätten för att hindra myndigheterna från att vidta åtgärder var många. I många fall medverkade advokater, revisorer och banker i affärerna varmed även oseriösa affärer, utifrån säljarens synvinkel, gav ett seriöst intryck.¹⁴

1972-års skalbolagsbestämmelser var inte lyckade då de var oprecisa och lämnade utrymme för gissningar och överraskningar. Under perioden 1987 – 1990 identifierade skattemyndigheten ca 6000 skalbolagsöverlåtelser varav 4000 var att hänföra till organiserade uppköp, s.k. härvor.¹⁵ Ca 5200 av dessa 6000 skalbolagsaffärer var den 1 januari år 1996 restförda för obetalda skatter och avgifter m.m. med sammanlagt drygt 9 miljarder kr.¹⁶ I samband med 1990-års skattereform avskaffades reglerna.

2.1.1 AB A - applicerat på 1972-års regler

Bolaget AB A är ett tjänsteföretag som ägs till 100 % av A (fysisk person). Bolaget består av 1000 aktier och har ett aktiekapital på 100 000kr. Aktiernas nominella belopp är alltså 100 kr. AB A:s substansvärde¹⁷ är 540 000 kr och bolaget har likvida tillgångar värda 500 000 kr. A ingår ett avtal med X (fysisk person) om att överlåta 100 % av aktierna till denne för 750 000 kr. Skalbolagsregeln från år 1972 var endast tillämplig om en skattskyldig avyttrade aktier i ett bolag som vid detta tillfälle innehöll obeskattade vinstmedel som uppkommit p.g.a. att större delen av bolagets inkråm hade överlåts före avyttringen. AB A är ett tjänsteföretag och ingen inkråmsöverlåtelse har skett innan överlåtelser. Bolaget träffas därför inte utav 1972-års skalbolagsregel. Hur ägaren A kommer att beskattas beror på hur länge A har innehaft aktierna. Om A startade bolaget för mer än 2år sedan och satsade 100 000 kr i bolaget kommer 40 % av vinsten att beskattas, d.v.s. 260 000 kr.¹⁸

¹⁴ Lundkvist Gunnel, Vinstbolagstransaktioner – sedda ur skatteförvaltningens synvinkel, SN 1992 s.81.

¹⁵ Lundkvist Gunnel, Vinstbolagstransaktioner – sedda ur skatteförvaltningens synvinkel, SN 1992 s.80.

¹⁶ Leidhammar Börje och Runvik Britt-Marie, Bolagsplundring, SvSkT 1996 nr 5.

¹⁷ Tillgångarna - Skulderna = Substansvärdet.

¹⁸ $40\% * (750\ 000\text{kr} - 100\ 000\text{kr}) = 260\ 000\text{kr}$.

2.2 Fåmansföretagsreglerna

I och med 1990 års skattereform infördes tre inkomstslag för fysiska personer: tjänst, näringsverksamhet och kapital. Juridiska personer kan endast ha inkomst av näringsverksamhet. Nya regler infördes som sänkte skatten på arbetsinkomster och särskilda regler infördes för fåmansföretag, de s.k. fåmansföretagsreglerna.¹⁹ Lagstiftaren utgick ifrån att de nya reglerna, framför allt fåmansföretagsreglerna, skulle medföra att skalbolagsaffärer inte längre skulle vara lika lönsamma som tidigare.

Med ett fåmansföretag avses antingen ett aktiebolag eller en ekonomisk förening där fyra eller färre delägare äger andelar som motsvarar mer än 50 % av rösterna i företaget eller ett handelsbolag där fyra eller färre delägare har ett bestämmande inflytande.²⁰ Endast de som äger kvalificerade andelar i fåmansföretaget omfattas av regleringen.²¹ För att en andel skall vara kvalificerad krävs att delägaren är verksam i betydande omfattning.²² Delägarinkomst från företaget utgör då en blandning av arbets- och kapitalinkomst och andelen anses ”kvalificerad”. Om någon utomstående äger minst 30 % av bolaget är reglerna inte tillämpliga.²³ Det blir nämligen inte lönsamt för den aktive delägaren att välja utdelning istället för lön om en utomstående passiv ägare även skall erhålla utdelning i motsvarande utsträckning. Den kapitalbeskattade utdelningen som en fåmansföretagsdelägare med kvalificerade andelar får ta ut bestäms schablonmässigt. Utdelning utöver denna beskattas i inkomstlaget tjänst.²⁴ Vid kapitalvinst på en kvalificerad andel är utgångspunkten att 50 % av vinsten skall beskattas i inkomstlaget kapital och 50 % i inkomstlaget tjänst.²⁵

Fåmansföretagsreglerna syftar i första hand till att hindra att löneinkomster förvandlas till kapitalinkomster. Det ligger i sakens natur att företagare försöker att tillgodogöra sig bolagets vinst till en så låg skatt som möjligt. En delägare i ett fåmansföretag utgör ofta både delägare, med rätt till utdelning, samt anställd, med rätt till lön. Fåmansföretagsreglerna syftar till att hindra sådan skatteplanering som tidigare varit möjlig på grund av att det inte finns något egentligt tvåpartsförhållande i fåmansföretag.

Fåmansföretagsreglerna hindrar inte att första ledet i beskattningen (bolagsbeskattningen) undviks. Det var alltså fortfarande, efter införandet av reglerna, möjligt att sälja bolag med obeskattade vinstmedel till ett pris motsvarande ca 85 % av de obeskattade vinsterna. För köparen spelar det

¹⁹ Reglerna finns numera i 57kap IL.

²⁰ 56 kap. 2 och 4 §§ IL.

²¹ 57 kap. 2 § IL.

²² Med verksam i betydande omfattning avses en person som vars arbetsinsats har stor betydelse för vinstgenereringen. Proposition 1989/90:110 s.703.

²³ 57 kap. 5 § IL.

²⁴ 57 kap. 7 – 11 §§ IL.

²⁵ 57 kap. 12 § IL.

ingen roll vad säljaren får betala i skatt. Det är alltså inte säljarens skattesituation som är avgörande här utan köparens möjlighet att undgå dubbelbeskattningen och därmed förvärva likvida tillgångar billigt. Skalbolagstransaktioner var därmed fortfarande fördelaktiga.

Hur reglerna fungerade förklaras enklast med ett exempel. AB 1 är ett fåmansföretag och ägs till 100 % av B som har kvalificerade aktier. Den upparbetad obeskattad årsvinsten är 1 000 tkr. Bolaget har därmed en latent skatteskuld på 280 tkr. Här presenteras tre sätt för ägaren att tillgodogöra sig vinsten; lön, aktieförsäljning (till seriös köpare) samt en skalbolagstransaktion. Exemplet är förenklat!

Lön		Försäljning		Skalbolag	
Vinst	1000 tkr	Vinst	1000 tkr	Vinst	1000 tkr
Soc.avg ca ²⁶	-250 tkr	Skatt	-280 tkr	Skatt	0
Lön	750 tkr	Reavinst	720 tkr	Reavinst	850 tkr
Skatt 56 % ²⁷	-420 tkr	Skatt 56 %	-200 tkr	Skatt 56 %	-238 tkr
		Skatt 30 %	-108 tkr	Skatt 30 %	-127,5tkr
Netto	330 tkr	Netto	412 tkr	Netto	484,5 tkr

Exemplet visar att skalbolagstransaktion var det mest lönsamma sättet trots fåmansföretagsreglerna. Detta på grund av att köparen fortfarande var villig att betala ett högre pris om första ledet i dubbelbeskattningen kunde elimineras.

Under 1990-talet ökade andelen utländska förvärvare av skalbolag. Förvärvaren var i dessa fall ett företag med säte i ett s.k. skatteparadis. Detta bolag ägdes ofta av samma person som sålde skalbolaget. I skatteparadiset kunde sedan den utländska juridiska personen lyfta pengarna skattefritt. Det blev även vanligare under 1990-talet att det köpande bolaget fusionerade upp skalbolaget i andra bolag, vanligen förlustbolag. Genom kvittning av de obeskattade vinstmedlen mot förlusterna kunde köparen tillgodogöra sig de förvärvade obeskattade vinstmedlen skattefritt.²⁸

RSV:s uppfattning är att handeln med skalbolag ökade kraftigt under 1990-talet. Revisioner i t.ex. Stockholms län har lett till taxeringshöjningar av skalbolagens intäkter med 600 miljoner kr per år för åren 1996 och 1997.

²⁶ Arbetsgivaravgifterna är inkomståret 2002 exakt 30,13 % av avgiftsunderlaget, 26§ Lag (2000:980) om socialavgifter.

²⁷ Den totala skattens storlek beror på den kommunala skattesatsen som vanligen ligger mellan 28-33%.

Inkomst som överstiger 273 800kr beskattas med 20 % statlig inkomstskatt och inkomst som överstiger 414 200kr beskattas med 25 % statlig inkomstskatt, 65kap 5§ IL. I exemplet erläggs 31 % kommunalskatt samt maximal statlig inkomstskatt.

²⁸ Gäverth Leif, Skatteregler mot handel med skalbolag, SN 2002 s.383-384.

En väldigt liten del av den debiterade skatten leder till några skatteintäkter. Detta på grund av att bolagen i regel redan är tömda på sina tillgångar. Många revisioner avbryts i ett tidigt skede när det kan konstateras att det inte finns några tillgångar kvar i bolaget. Skattemyndigheten i Stockholm har uppskattat de obeskattade vinsterna för Stockholms län till 1,2 miljarder kr per år.

RSV hämtade år 2000 uppgifter från PRV:s bolagsregister om aktiebolag som under 1999 uppfyllde vissa kriterier som är typiska för skalbolagsaffärer t.ex. att konkursansökan/konkurs, likvidation eller fusion var registrerad hos PRV. Av de som träffades av sökningen togs endast de med som registrerat ny firma och ny styrelse under perioden 1995-1999. Detta ledde till att sammanlagt 3147 bolag träffades som uppfyllde samtliga kriterier. Många av bolagen hade samma adress, ofta boxadress. RSV antog att en stor del av dessa bolag varit föremål för skalbolagsaffärer och att de undandragna skattebeloppen är betydande i hela landet.²⁹

2.2.1 AB A – applicerat på fåmansföretagsreglerna

Bolaget AB A är ett tjänsteföretag som ägs till 100 % av A (fysisk person). Bolaget består av 1000 aktier och har ett aktiekapital på 100 000 kr. Aktiernas nominella belopp är alltså 100 kr. AB A:s substansvärde³⁰ är 540 000 kr och bolaget har likvida tillgångar värda 500 000 kr. A ingår ett avtal med X (fysisk person) om att överlåta 100 % av aktierna till denne för 750 000 kr. Bolaget är ett fåmansföretag enligt definitionen då samtliga aktier ägs av A som också är den enda anställda i bolaget. A:s aktier är därmed kvalificerade. Den skattepliktiga reavinsten uppgår till 750 000 kr – 100 000 kr = 650 000 kr. 325 000 kr (d.v.s. halva vinsten) beskattas i inkomstlaget tjänst och 325 000 kr beskattas i inkomstlaget kapital.

$$325\ 000\ \text{kr} * 0,56 = 182\ 000\ \text{kr}$$
$$325\ 000\ \text{kr} * 0,3 = 97\ 500\ \text{kr}$$

Behållningen efter skatt blir: 750 000 kr - (182 000 kr + 97 500 kr)
= 470 500 kr.

2.3 Den danska regleringen

I Danmark infördes år 1994 en stopplagstiftning mot handel med skalbolag.³¹ Reglerna innebär att den som säljer ett skalbolag till överpris eller är rådgivare i en sådan affär är ansvarig för bolagets skatteskuld vid överlåtelsepunkten. Ansvar för bolagets skatteskulder kan som högst uppgå till ett belopp motsvarande köpeskillingen. Reglerna gäller både fysiska personer och bolag vars ägarandel motsvarar 10 % av bolagets kapital. Ansvar är subsidiärt och omfattar såväl faktiska och latent skatteskulder som avgifter. Reglerna är tillämpliga på överlåtelser som avser

²⁹ Proposition 2001/02:165 s.36.

³⁰ Tillgångarna - Skulderna = Substansvärdet.

³¹ 33A§ Selskabsskatteloven.

aktier i företag där affärsverksamheten har upphört eller är obetydlig, och har skett till överpris.

3 Beredningen av ärendet

RSV upplyste regeringen hösten 1998 om att lagstiftningsåtgärder borde vidtagas mot handel med skalbolag. Tre promemorior med förslag till reglering av skalbolagstransaktioner har remissbehandlats. Riksskatteverket och skattemyndigheten i Stockholm tog fram det första förslaget³² och de andra två förslagen är departementspromemorior³³. Problemet med skalbolagshandel behandlas även i betänkandet ”Utdelningar och kapitalvinster på företagsägda andelar” från 1998 års Företagsskatteutredningar.³⁴ Samtliga förslag bottnar i att säljaren vid en försäljning av en andel i ett skalbolag skall ansvara för den skatt som kan falla bort på grund av ägarbytet.

3.1 Skattemyndighetens förslag

RSV upplyste år 1998 regeringen om behovet av att vidtagas lagstiftningsåtgärder mot skalbolagstransaktioner. RSV:s uppfattning var att skalbolagstransaktionerna ökat kraftigt och att priset för obeskattade medel var ca 85-90 % av den obeskattade vinsten. Syftet med transaktionerna är att eliminera det första steget i beskattningen och köparen tillgodogör sig vanligen vinstmedlen genom två metoder. Antingen plundras bolaget, vanligen med hjälp av en så kallad målvakt, eller påförs kostnadsposter, t.ex. avskrivningar av svårvärderade tillgångar. Skalbolagsrevisioner i Stockholms län åren 1996-1997 har lett till taxeringshöjningar av skalbolagens intäkter med 600 miljoner kronor per år. Riksskatteverket tror att mörkertalet är stort. Taxeringshöjningarna leder sällan till några skatteintäkter då bolagen vanligen redan är tömda på sina tillgångar. I brist på effektiv lagstiftning tog skattemyndigheten i Stockholms län fram ett förslag och tog därmed första steget mot en ny lagstiftning.

Förslaget från skattemyndigheten byggde på att säljaren av skalbolaget skulle kunna krävas på den skatt som belöpte på bolaget på överlåtelsedagen. Säljaren skulle beskattas i inkomstlaget kapital för ett belopp som motsvarade skalbolagets obeskattade inkomster vid tidpunkten för avyttringen av andelen. Om bolaget hade fullgjort sin betalningsskyldighet var reglerna inte tillämpliga. Reglerna var tänkta att omfatta fåmansföretag och företag där någon andel var kvalificerad enligt 57 kapitlet IL. Bolaget skulle året före avyttringen skedde, avyttringsåret eller det därpå följande året ha överlåtitt den huvudsakliga delen av reallgångarna genom en inkråmsöverlåtelse eller så skulle den huvudsakliga delen av företagets tillgångar vid tidpunkten för avyttringen bestå av likvida medel eller liknande tillgångar (lättrealiserade tillgångar).

³² RSV:s dnr 8542-98/900.

³³ Ds 2000:35 och Ds 2001:35.

³⁴ SOU 2001:11.

Med den huvudsakliga delen avsågs 75 %.³⁵ Ett exempel på verksamhet som huvudsakligen består av likvida medel är konsultverksamhet. Jämförelsen av värdet på bolagets tillgångar vid klassificeringen skulle göras utifrån marknadsvärdet på tillgångarna. Indirekt ägda tillgångar omfattades också enligt förslaget. Möjlighet till dispens från reglerna skulle finnas.³⁶

Att inkrämsöverlåtelsen kunde ske året efter det att överlåtelsen skedde innebar att köparen kunde sälja reallgångarna efter köpet och sedan skulle säljaren kunna krävas på skatt för avyttring av skalbolag. Detta skulle innebära stor rättsosäkerhet för säljaren då denne kunde drabbas av oväntade beskattningskonsekvenser på grund av köparens agerande. Normala avyttringar av tillgångar av köparen omfattades inte utav reglerna utan endast avyttringar som skedde av köparen i ett led för att avveckla verksamheten.³⁷

Vid remissbehandlingen av ärendet var myndigheter med erfarenhet av skalbolagstransaktioner över lag positiva till förslaget medan representanter för näringslivet var kritiska mot att åtgärderna skulle riktas mot säljaren.³⁸

3.2 Ds 2000:35

Promemorian bygger på skattemyndighetens förslag. Förslaget innebar i stora drag att säljaren av andelar i ett skalbolag skulle ta upp kapitalvinsten som inkomst av aktiv näringsverksamhet. Om skalbolaget hade betalat de skatter som belöpte sig på bolaget vid avyttringen skulle säljaren inte beskattas. Till skillnad från skattemyndighetens förslag är avskattningen inte definitiv utan bygger på ett preliminärt förfarande. Vidare är förslaget generellt och inte endast tillämpligt på fåmansföretag och fåmanshandelsbolag. Remissutfallet var i stort detsamma som vid skattemyndighetens förslag.

3.3 SOU 2001:11

1998 års företagsskatteutredningar har gjort det gemensamma betänkandet ”Utdelningar och kapitalvinster på företagsägda andelar”³⁹. I betänkandet föreslås bl.a. att beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar skall avskaffas. Detta öppnar möjligheter för skalbolagstransaktioner. För att undvika detta föreslås därför att ett skalbolagsvillkor införs. För att avgöra om en skalbolagstransaktion föreligger skall kontanta medel och marknadsvärdet av värdepapper och liknande tillgångar hos det avyttrande företaget jämföras med ett jämförelsebelopp. Vid en avyttring av samtliga

³⁵ Jämför med proposition 1999/2000:2, Del 1 s.504.

³⁶ Proposition 2001/02:165 s.45.

³⁷ Proposition 2001/02:165 s.45-46.

³⁸ Proposition 2001/02:165 s.22-23.

³⁹ SOU 2001:11.

andelar utgörs jämförelsebeloppet av halva ersättningen. Om inte samtliga andelar avyttras skall jämförelsebeloppet utgöras av hälften av ett fiktivt pris för samtliga andelar. Om kontanta medel m.m. överstiger jämförelsebeloppet är skalbolagsvillkoret inte uppfyllt. Hela ersättningen för de avyttrade andelarna skall då tas upp som intäkt. Till summan av kontanta medel m.m. skall läggas marknadsvärdet av andra tillgångar om det anskaffats tidigast två år före avyttringen, saknar affärsmässigt samband med verksamheten samt att det kan antas att anskaffningen skett i syfte att tillgångarna lätt skulle kunna avyttras efter andelsavyttringen. Det finns även ett återköpsvillkor som skall tillämpas om den övervägande delen av de tillgångar som fanns hos det avyttrade företaget direkt eller indirekt förvärfvas av säljaren eller närstående till denne inom två år efter avyttringen.

Reglerna skall inte tillämpas vid likvidation, konkurs eller då särskilda skäl finns. Vid remissbehandlingen var näringslivets representanter tveksamma till förslaget. Reglerna försvårar överlåtelser i syfte att hindra en relativt liten grupp kriminella att plundra bolag. En nackdel med reglerna som framfördes är att de drabbar minoritetsägare som säljer en del av sina aktier.

3.4 Ds 2001:35

I promemorian föreslås en samordning av 1998 års företagsskatteutredningars förslag till skalbolagsvillkor med reglering av fysiska personers avyttringar. Reglerna skulle tillämpas på avyttringar där summan av kontanta medel och marknadsvärdet av värdepapper och liknande tillgångar hos det avyttrade företaget översteg en viss del av ersättningen för andelarna. Fördelen med detta är jämfört med de andra förslagen som har remitterats tidigare att säljaren kan förutse om överlåtelserna kan komma att betraktas som en skalbolagsaffär. Förslaget omfattade fåmansföretag och fåmanshandelsbolag.

4 Nya regler mot skalbolagstransaktioner

De nya reglerna som har införts mot skalbolagstransaktioner finns i ett eget kapitel i inkomstskattelagen (IL), 49a kapitlet. Utöver det nya kapitlet finns kompletterande regler i taxeringslagen (TL), lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter (LSK) och skattebetalningslagen (SBL). Reglerna trädde i kraft den 1 juli 2002.⁴⁰ Bestämmelserna tillämpas på avyttringar av andelar fr.o.m. den 4 april 2002. Om det avyttrade företaget är en utländsk juridisk person som äger del i ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening eller ett svenskt handelsbolag tillämpas reglerna på andelsavyttringar efter den 1 juli 2002. Enligt huvudregeln ska den kapitalvinst som uppkommer när andelar i ett skalbolag avyttras tas upp som överskott av passiv näringsverksamhet.⁴¹ Kapitalvinsten ses som en egen näringsverksamhet och kan inte kvittas mot underskott i en enskild näringsverksamhet eller i ett handelsbolag. Särskild löneskatt⁴² påförs och inkomsten blir inte förmånsgrundande. Det finns dock möjlighet till en preliminär avskattning. För att kunna bedöma reglernas genomslag, dess tillämpningsproblem för myndigheter m.m. är det viktigt att en utvärdering görs när reglerna varit i kraft en tid.

4.1 Tillämpningsområde

Reglerna är tillämpliga på fysiska personer som med kapitalvinst avyttrar andelar eller delägarätter i skalbolag.⁴³ Dödsbon omfattas av reglerna då reglerna för fysiska personer ska tillämpas om inte annat har föreskrivits.⁴⁴ Benefika överlåtelser omfattas inte då dessa skatterättsligt inte utgör avyttringar.⁴⁵ Ett skalbolag kan vara ett aktiebolag, en ekonomisk förening eller ett handelsbolag.⁴⁶ Reglerna är generellt tillämpliga och omfattar inte enbart andelar i fåmansföretag. Indirekta avyttringar omfattas. Avyttring av andel i utländsk juridisk person omfattas av reglerna under förutsättning att den juridiska personen är skatteskyldig i Sverige vid tidpunkten för andelsavyttringen eller dess inkomster beskattas hos delägaren. Detsamma gäller om den juridiska personen, direkt eller indirekt, äger del i ett svenskt aktiebolag, ekonomisk förening eller ett svenskt handelsbolag.⁴⁷

⁴⁰ SFS 2002:536-539.

⁴¹ 49a kap 11§ IL.

⁴² Lag 1990:659 om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster.

⁴³ 49a kap 2§ IL.

⁴⁴ 4 kap. 1-2§§ IL.

⁴⁵ 44kap 3§ IL.

⁴⁶ 49a kap. 4§ IL.

⁴⁷ 49a kap 4§ 3st IL.

4.1.1 Bolagssektorn

Överlåtelser inom bolagssektorn omfattas inte av reglerna. För aktiebolag och ekonomiska föreningar är kapitalvinst på grund av avyttring av näringsbetingade andelar skattepliktiga. Det har dock lämnats förslag som innebär skattefrihet för kapitalvinster på grund av avyttring av näringsbetingade andelar. Detta skulle kunna ge upphov till skalbolagshandel inom bolagssektorn. Företagsskatteutredningen har därför föreslagit att skattefriheten ska förenas med ett skalbolagsvillkor.⁴⁸ Försäljning av andel i ett skalbolag av ett handelsbolag omfattas inte då delägare i handelsbolaget beskattas i inkomstlaget näringsverksamhet för kapitalvinsten på grund av avyttringen.

4.1.2 Kapitalvinst

Vid avyttringen skall en kapitalvinst uppkomma i inkomstlaget kapital. Utformningen av reglerna har skett med utgångspunkt i vad som gäller beskattning i näringsverksamhet vid avyttring av andelar i svenska handelsbolag.⁴⁹ Skalbolagsreglerna träffar det upparbetade värdet i varje försäljningsled. Nybildade bolag som inte har bedrivit någon verksamhet omfattas inte av reglerna då någon kapitalvinst i normalfallet inte torde uppkomma vid försäljning av andel i sådant bolag. Detsamma gäller bolag som enbart består av tillskjutna medel då det skattemässiga omkostnadsbeloppet för sådana andelar normalt motsvarar köpeskillingen. Andelar som innehas av fysiska personer som inte är skattskyldiga för inkomst av kapital i Sverige faller utanför reglerna.⁵⁰

4.1.3 Undantag

Vissa andelar och vissa avyttringar är undantagna från skalbolagsreglernas tillämpningsområde. Om någon av andelarna i bolaget är marknadsnoterad är reglerna inte tillämpliga. Reglerna är inte heller tillämpliga vid likvidation eller konkurs. Vid avyttring av andel i handelsbolag är reglerna i 49a kapitlet inte tillämpliga om andelen inlöses eller bolaget upplöses. Vidare är reglerna inte tillämpliga om 51 kap. IL är tillämpligt. Utgångspunkten för reglerna i 51 kap. IL är att inkomst från handelsbolag som utgör inkomst av aktiv näringsverksamhet för den fysiska delägaren skall beskattas på samma sätt som andra inkomster från näringsverksamheten även om delägaren avyttrat sin andel under räkenskapsåret. Om detta kapitel är tillämpligt beskattas en fysisk persons inkomst från handelsbolaget för inkomst av aktiv näringsverksamhet precis som andra inkomster av näringsverksamhet. I regelkonkurrensen mellan de olika systemen har alltså 51 kap IL företräde

⁴⁸ SOU 2001:11 s. 163.

⁴⁹ Proposition 2001/02:165 s. 43 och 51 kap. 1§ IL.

⁵⁰ Observera dock 10-års regeln i 3 kap. 19§ IL.

framför 49a kap IL. Slutligen tillämpas inte skalbolagsreglerna på handelsbolag om andelen övergår till ny ägare genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt och den justerade anskaffningsutgiften är negativ.⁵¹

4.2 Skalbolagsdefinitionen

Definitionen av skalbolag är mekanisk med utgångspunkt i bolagets likvida tillgångar. Ett skalbolag föreligger om marknadsvärdet på dess likvida tillgångar vid avyttringstidpunkten överstiger ett jämförelsebelopp.⁵²

4.2.1 Jämförelsebelopp

Jämförelsebeloppet utgörs av halva ersättningen för andelarna. Om inte alla andelar avyttrats beräknas beloppet som om alla andelar avyttrats till det pris de aktuella andelarna avyttrats till.⁵³ Det innebär att de icke avyttrade andelarna skall anses ha ett värde som motsvarar köpeskillingen per aktie för de avyttrade andelarna multiplicerat med antalet icke avyttrade andelar. Om t.ex. 50 av totalt 100 aktier avyttras för 200 tkr, ska 400 tkr räknas som ersättning när jämförelsebeloppet beräknas.⁵⁴

Då det är fråga om en stopplagstiftning är det viktigt att säljaren lätt kan avgöra om ett skalbolag föreligger. Reglerna har därför utformats så att det ska vara lätt för säljaren att avgöra detta. Vid avgörandet spelar det ingen roll om en inkråmsöverlåtelse har skett eller om verksamheten har upphört.⁵⁵ Vid jämförelsen mellan de likvida tillgångarna och jämförelsebeloppet beaktas inte skulderna.⁵⁶ Det är alltså de likvida bruttotillgångarna som används vid jämförelsen. En nackdel med utformningen är att företag som inte innehåller de ”klassiska” anläggningstillgångarna, t.ex. tjänsteföretag, lätt klassas som skalbolag.

Om ersättning tillkommer i efterhand som medför att skalbolagsreglerna inte skall tillämpas kan den skattskyldige begära omprövning av taxeringen. Om förändringen istället innebär att skalbolagsreglerna skall tillämpas skall kapitalvinsten tas upp som inkomst av passiv näringsverksamhet.

Exempel: A äger samtliga aktier i AB 1. Inkråmet i AB 1 har överlåtit till ett annat av A helägt bolag, AB 2. I AB 1 finns endast obeskattade likvida medel 500 tkr. A säljer nu samtliga aktier i AB 1 för 400 tkr. Kassan på 500 tkr överstiger jämförelsebeloppet 200 tkr och skalbolagsreglerna skall

⁵¹ 49a kap 3§ 1-4p. IL.

⁵² 49a kap 6§ IL.

⁵³ 49a kap 9§ IL.

⁵⁴ $200 \text{ tkr} / 50 * 100 = 400 \text{ tkr}$.

⁵⁵ 1972 års skalbolagsregler byggde på att en inkråmsöverlåtelse skett. Möjligheten att kringgå dessa regler var stora.

⁵⁶ Skulderna kan beaktas genom ventilen som ”särskilda skäl”. Proposition 2001/02:165 s.52 och s.61.

tillämpas.⁵⁷ Säljer A endast 80 % av sina aktier för 320 tkr blir jämförelsebeloppet detsamma, 200 tkr.⁵⁸

Om A istället säljer AB 1 utan att göra en inkråmsöverlåtelse kan A få mer betalt för bolaget samt att bolaget nu till övervägande delen består av rörelsetillgångar. AB 1 har rörelsetillgångar värda 450 tkr och en kassa värd 50 tkr. Företaget är rörelsedrivande med kompetent personal. Om köparen betalar 100 tkr eller mer kommer bolaget inte att klassas som skalbolag.

4.2.2 Likvida tillgångar

Med likvida tillgångar avses kontanter, värdepapper och liknade tillgångar.⁵⁹ Uttrycket liknade tillgångar medför ett visst tolkningsutrymme.

Andelar i företag i intressegemenskap räknas inte som likvida tillgångar.

Likvida tillgångar som innehas indirekt genom ett företag i intressegemenskap skall däremot räknas med i de likvida tillgångarna. Om t.ex. det avyttrade bolaget har ett helägt dotterbolag ska dotterbolagets likvida tillgångar läggas till de likvida tillgångarna i det avyttrade bolaget.⁶⁰ Som likvida tillgångar räknas även andra tillgångar om

- de införskaffats tidigast 2 år före avyttringen,
- de saknar affärsmässigt samband med verksamheten sådan den bedrevs intill 2 år före avyttringen, och
- det inte framgår att anskaffningen skett i annat syfte än att tillgångarna lätt skulle kunna avyttras efter avyttringen av andelen.

Bevisbördan ligger på den skatteskyldige då det är denne som förfogar över den information och de uppgifter som kan förklara varför tillgångarna har anskaffats.⁶¹

Vid beräkningen av de likvida tillgångarna beaktas endast tillgångssidan i balansräkningen. Någon hänsyn tas inte till skuldsidan. En anledning till detta som framförts i propositionen är att det som utmärker handel med skalbolag är att köparen betalar ett högre pris på grund av att denne inte avser att betala företagets skulder, i praktiken skatteskulder. Vidare menar man att ett skalbolag kan använda sina likvida medel till att reglera skuldsidan.⁶² Detta förutsätter dock att skulderna är sådana att de kan regleras i förtid utan extra kostnader.

⁵⁷ $400 \text{ tkr} / 2 = 200 \text{ tkr}$.

⁵⁸ $320 \text{ tkr} / 80 * 100 / 2 = 200 \text{ tkr}$.

⁵⁹ 49a kap 7§ IL.

⁶⁰ 49a kap 7-8§ IL.

⁶¹ Proposition 2001/02:165 s.51.

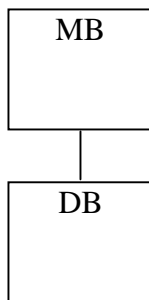
⁶² Proposition 2001/02:165 s.51-52.

4.2.3 Intressegemenskap

Vid avgörandet av om en andelsavyttring avser andelar i ett skalbolag inkluderas tillgångar som innehas av företag i intressegemenskap med det avyttrade bolaget.⁶³ Med företag i intressegemenskap avses företag som det avyttrade företaget direkt eller indirekt genom ägarandel eller på annat sätt har ett väsentligt inflytande i.⁶⁴ Enligt lagtexten kan intressegemenskap alltså etableras på annat sätt än ägarandel. Något krav på ägarandelens storlek för att intressegemenskap skall föreligga finns inte.

Intressegemenskap föreligger bl.a. i det fallet att ett stort antal fysiska personer äger var sitt bolag som i sin tur äger ett skalbolag.⁶⁵ Betydelsen av ägarandelens storlek bör minska när inflytandet förstärks på grund av andra omständigheter som t.ex. om ledningen i ägarbolaget har ett visst inflytande över det delägda bolaget. Ett litet passivt innehav bör inte räcka för att intressegemenskap skall anses föreligga. Det återstår för praxis att klart avgöra när intressegemenskap föreligger och när det inte gör det. Andelen i intresseföretaget skall inte räknas med som likvid tillgång.⁶⁶ I sådana fall skulle värdet av företaget i intressegemenskap räknas med två gånger då intresseföretagets likvida tillgångar redan räknats med.

Exempel 1



A äger 100 % av aktierna i MB som i sin tur äger 100 % av aktierna i DB. När A avyttrar sina aktier i MB ska även tillgångarna i DB (som A äger indirekt) beaktas vid avgörandet av om ett skalbolag föreligger. Avyttrar A t.ex. andelarna för 400 tkr blir jämförelsebeloppet 200 tkr. Om de likvida tillgångarna i MB och DB överstiger 200 tkr föreligger ett skalbolag. Avyttrar A istället 20% av sina aktier för 100 tkr uppgår andelarnas samtliga värde till 500 tkr⁶⁷ och jämförelsebeloppet blir 250 tkr.

⁶³ 49a kap. 8§ IL.

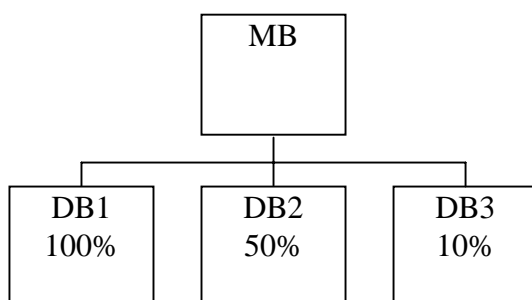
⁶⁴ 49a kap. 5§ IL.

⁶⁵ Proposition 2001/02:165 s.71.

⁶⁶ 49a kap. 7§ IL.

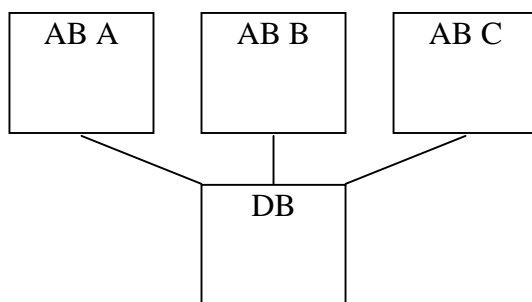
⁶⁷ $100/20 * 100 = 500$.

Exempel 2



A äger 100 % av aktierna i MB. MB äger i sin tur 100 % av aktierna i DB1, 50 % av aktierna i DB2 och 10 % av aktierna i DB3. Om A avyttrar samtliga aktier i MB för 400 tkr blir jämförelsebeloppet 200 tkr. Överstiger de likvida tillgångarna i MB och dess dotterbolag detta belopp klassas MB som ett skalbolag. Vid beräkningen av de likvida tillgångarna beaktas 100 % av MB:s och DB1:s likvida medel, 50 % av DB2:s och 10 % av DB3:s likvida medel. En förutsättning är att intressegemenskap anses föreligga mellan det avyttrade bolaget och dess dotterbolag. Mellan MB och DB1 samt DB2 bör intressegemenskap föreligga. Däremot är det inte helt säkert i fråga om DB3.

Exempel 3



Tre fysiska personer - A, B och C - äger var sitt aktiebolag. De tre bolagen äger 20, 30 respektive 50 % var i ett dotterbolag. Om A avyttrar sina andelar i AB A skall vid skalbolagsbedömningen hänsyn inte bara tas till AB A:s tillgångar utan även 20% av DB:s likvida tillgångar skall beaktas. Det krävs inte att AB A:s innehav är av viss storlek. Det krävs däremot att intressegemenskap föreligger mellan bolagen.

4.3 Hinder för kringgående

Skalbolagsdefinitionen grundas på att bolagets tillgångar har en viss sammansättning vid en viss tidpunkt, avyttringstidpunkten. Detta öppnar

möjligheter för kringgående. För att förhindra detta har skalbolagsreglerna försetts med två motverkande regler. En av dem innehåller ett återköpsvillkor och den andra likställer lättrealiserade tillgångar med likvida tillgångar.

4.3.1 Återköp

Regler om återköp har införts för att förhindra att reglerna mot handel med skalbolag kringgås. Med återköp avses att bolaget säljs med inkråmet och att den övervägande delen av andra tillgångar än likvida tillgångar förvärvas av säljaren eller närstående till denne inom 2 år efter avyttringen. Som närstående person räknas föräldrar, far- och morföräldrar, make, avkomling och avkomlings make, syskon, syskons make eller avkomling samt dödsbo vari den skattskyldige eller någon av nämnda personer är delägare. Styvbarn och fosterbarn räknas som avkomling.⁶⁸ Bedömningen av om den övervägande delen av tillgångarna har återköpts skall göras med utgångspunkt i marknadsvärdet vid tidpunkten för avyttringen.⁶⁹ Konsekvensen av ett återköp blir att reglerna för skalbolag skall tillämpas. Regeln omfattar även tillgångar som ersatt tillgångar som ägdes av det avyttrade företaget eller företag i intressegemenskap vid avyttringen.⁷⁰ Om ett återköp sker beskattas säljaren det beskattningsår som andelarna avyttrades.⁷¹ Återköpsvillkoret är till för att hindra att lagstiftningen kringgås genom att ett bolag efter avyttringen omvandlas till ett skalbolag. Villkoret omfattar endast de fall där bolagets reallgångar förvärvas av säljaren eller närstående till denne.⁷² Avyttringar av bolag som formellt säljs med inkråm men där säljaren och köparen har kommit överens om att tillgångarna helt eller delvis skall föras över till säljaren eller närstående till denne omfattas. Om ett återköp sker skall säljaren lämna uppgift om detta.⁷³ Om säljaren inte lämnar uppgift om återköpet blir reglerna om eftertaxering och skattetillägg tillämpliga.⁷⁴

Problem med återköpsvillkoret kan uppkomma vid omstruktureringar. Sammanslagning av två företag som ägs av samma fysiska person kan omfattas av skalbolagsreglerna om ventilen inte anses tillämplig.⁷⁵

⁶⁸ 2 kap 22§ IL.

⁶⁹ Övervägande borde betyda mer än 50%.

⁷⁰ Proposition 2001/02:165 s.55.

⁷¹ 49a kap 10§ IL.

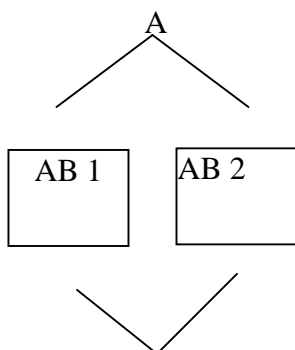
⁷² Definition av närstående se 2:22 IL.

⁷³ 3 kap 9a och 19a§§ LSK.

⁷⁴ 4 kap 17§ p5 Taxeringslagen.

⁷⁵ Se nedan avsnitt 4.4.2.

Exempel



A är fysisk person och äger 100 % av andelarna i AB 1 och AB 2. A vill föra över all verksamhet till ett bolag. Genom andelsbyte avyttras AB1 till AB2. Verksamheten i AB1 överlåtes sedan till underpris till AB2. A förvärvar genom underprisöverlåtelser indirekt AB1:s reelltillgångar inom den stipulerade tvåårsperioden och återköpsvillkoret blir tillämpligt. A måste i detta läge förlita sig på att ventilen är tillämplig.

4.3.2 Lättrealiserade tillgångar

Om bolagets likvida tillgångar innan avyttringen omvandlades till reelltillgångar skulle skalbolagsreglerna kunna kringgå. Åtgärden skulle kunna ske i samförstånd med köparen. Som tidigare nämnts har definitionen av likvida tillgångar utvidgats till att i vissa fall likställa andra tillgångar med likvida tillgångar.⁷⁶ Detta för att förhindra kringgående transaktioner. Andra tillgångar ses som likvida tillgångar om

- tillgångarna anskaffats tidigast två år före avyttringen,
- tillgångarna saknar samband med verksamheten sådan den bedrevs intill två år före avyttringen och
- det inte framgår att anskaffningen skett i annat syfte än att tillgångarna lätt skulle kunna avyttras efter avyttringen av andelen.

Då det är den skattskyldige som förfogar över den information som kan visa och förklara varför tillgångarna har anskaffats är det den skattskyldige som har bevisbördan.⁷⁷ Regeln kan leda till problem när bolaget har börjat bedriva en ny sorts verksamhet inom de senaste två åren samt bolag som har startats inom de två senaste åren. Bolagen får i dessa fall förlita sig på det tredje rekvisitet, att det framgår att syftet med anskaffningen av tillgångarna varit ett annat än att tillgångarna lätt skulle kunna avyttras efter avyttringen.

⁷⁶ 49a kap 7§ IL.

⁷⁷ Proposition 2001/02:165 s.51.

En viss osäkerhet råder här för säljare innan praxis har etablerats på området. Samma problem uppstår om verksamheten i ett bolag renodlas och en verksamhetsgren avyttras externt direkt där efter.

Exempel

A äger 100 % av aktierna i AB 1 som bedriver två olika verksamheter, 1 och 2. A vill renodla AB 1:s verksamhet och vill därför avyttra verksamheten 2. A startar därför AB 2 och överför verksamheten 2 genom en underprisöverlåtelse till AB 2. A säljer därefter AB 2. Realtillgångarna i AB 2 likställs nu med likvida tillgångar vid avgörandet av om ett skalbolag föreligger. Det är i stort sett omöjligt för bolaget att inte klassas som skalbolag. A måste nu för att undvika att skalbolagsreglerna skall tillämpas visa att tillgångarna i AB 2 anskaffats i annat syfte än att de lätt skulle kunna avyttras efter avyttringen av andelarna. Ett sätt att undvika detta problem för A är att låta AB 1 äga AB 2 som ett helägt dotterbolag. Överlåtelser inom bolagssektorn omfattas inte av skalbolagsreglerna.

4.4 Beskattningen

Beskattningsreglerna vid avyttring av andel i skalbolag består av en huvudregel⁷⁸, ett undantag - ventilen⁷⁹ samt ett alternativ till huvudregeln - skalbolagsdeklaration.⁸⁰

4.4.1 Huvudregeln

Huvudregeln vid avyttring av andelar i skalbolag med kapitalvinst i är att överskottet beskattas som inkomst av passiv näringsverksamhet.⁸¹ Utöver statlig och kommunal inkomstskatt utgår särskild löneskatt. Förvärvsinkomster som inte utgör grund för socialförsäkringsförmåner beläggs med en s.k. särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster i stället för sociala avgifter. Löneskatten är avsedd att kostnadmässigt jämställa ersättningar som inte ger socialförsäkringsförmåner med förmånsgrundande ersättningar. Inkomsten kommer därmed att dubbelbeskattas. Precis som självständigt bedriven verksamhet i utlandet och inkomst från handelsbolag hänförs den passiva näringsverksamheten till en egen näringsverksamhet.⁸² Inkomsten kan därmed inte kvittas mot underskott av annan näringsverksamhet. Någon ytterligare beskattning i inkomstslaget kapital eller tjänst blir inte aktuell. Det innebär att fåmansföretag som klassas som skalbolag beskattas enbart enligt skalbolagsreglerna.

⁷⁸ 49a kap. 11 § IL.

⁷⁹ 49a kap. 12 § IL.

⁸⁰ 49a kap. 13 § IL.

⁸¹ 49a kap. 11 § IL.

⁸² 14 kap. 13a § IL.

4.4.2 Ventilen

Ventilen består av två komponenter, en generell ventil och en minoritetsventil. Den generella ventilen tillämpas på alla skalbolagstransaktioner och presumtionen är att transaktionen är otillbörlig. Minoritetsventilen däremot innebär en motsatt presumtion och innebär att skalbolagsreglerna normalt inte skall tillämpas på avyttringar av minoritetsposter.

4.4.2.1 Generell ventil

Skalbolagsreglerna skall inte tillämpas om den skattskyldige begär det och det finns särskilda skäl, den s.k. ventilen.⁸³ Vid bedömningen av om särskilda skäl föreligger beaktas vad som föranlett avyttringen eller återköpet samt hur ersättningen för andelen har bestämts. En presumtion för att transaktionen är otillbörlig föreligger och det är den skattskyldige som har bevisbördan för att så inte är fallet. Den skattskyldige måste begära att ventilen tillämpas. Skattemyndigheten kommer inte att tillämpa bestämmelsen om inte den skattskyldige har yrkat det.

Ventilen skall tillämpas i de fall det finns ett legitimt behov på markanden av handel med skalbolag. Fall där ventilen kan vara tillämplig är generationsskiften, utlösen av delägare, affärsmässiga skäl, återköp som beror på att villkor i köpeavtalet ej uppfyllts m.m. Skuldsidan beaktas inte vid beräkningen av bolagets likvida tillgångar. Fall där skulderna inte har reglerats eller reglering inte har varit möjlig kan komma att lösas inom ramen för ventilen. Detta följer av rekvisitet ”hur ersättningen har bestämts” i lagtexten.⁸⁴ Uppräkningen i propositionen är inte fullständig. Ventilen är till för att pröva omständigheterna förutsättningslöst i varje enskilt fall.⁸⁵ Om köparen betalar upp mot 75 % av den obeskattade vinsten finns det anledning att misstro köparens avsikt. Om det finns legitima skäl för en köpare, t.ex. FoU-verksamhet, att betala upp emot 75 – 80 % för de obeskattade vinstmedlen får detta prövas inom ramen för särskilda skäl. Att tillämpa ett annat riktmärke än 75 % i dessa fall går inte enligt propositionen. Detta skulle kunna leda till att det godtagbara priset på obeskattade vinstmedel justerades uppåt.⁸⁶ Om priset motsvarar högst 75 % av de obeskattade vinstmedlen talar detta för att särskilda skäl mot tillämpning av skalbolagsreglerna föreligger. En högre prissättning får prövas inom ramen för särskilda skäl. I de fall som obehöriga skatteförmåner kan uppkomma skall ventilen inte tillämpas.

Utgångspunkten är att avyttringar av skalbolag skall träffas av huvudregeln.

⁸³ 49a kap 12§ IL.

⁸⁴ Proposition 2001/02:165 s. 60-61.

⁸⁵ Proposition 2001/02:165 s.59.

⁸⁶ Proposition 2001/02:165 s. 60.

Förarbetena behandlar ventilen utförligt. Syftet med detta kan vara att underlätta för rättstillämpning. Prövningen av om ventilen är tillämplig sker vid ordinarie taxering.

4.4.2.2 Minoritetsventil

Vid avyttring av minoritetsposter skall skalbolagsreglerna endast tillämpas om särskilda omständigheter föreligger.⁸⁷ Med avyttring av minoritetspost avses en avyttring där det väsentliga inflytandet över skalbolaget inte övergår till någon annan. Minoritetsventilen innebär en presumtion om att en skalbolagstransaktion inte föreligger. Skattemyndigheten har bevisbördan för att särskilda skäl föreligger. Anledningen till att minoritetsposter inte omfattas av reglerna är bl.a. att det kan vara svårt för minoritetsdelägare att veta om de sålt andelar i ett skalbolag. Det kan också vara svårt för dem att tvinga fram ett avskattningsförfarande. Det är upp till majoritetens goda vilja att gå med på detta. Om flera minoritetsdelägare avyttrar sina andelar kan det leda till att det bestämmande inflytandet ändras. Skalbolagsreglerna kan då bli tillämpliga.⁸⁸ Vad som gäller om flera minoritetsposter avyttras med viss tid emellan framgår varken av lagstiftningen eller av förarbetena.

4.4.3 Skalbolagsdeklaration

Överlåtaren av ett skalbolag kan undvika att träffas av de särskilda skalbolagsreglerna även om ventilen inte är tillämplig. Avyttring av andelar i ett skalbolag ska beskattas på vanligt sätt om:⁸⁹

- företaget, eller säljaren om det är ett handelsbolag, upprättar en skalbolagsdeklaration,
- ett särskilt bokslut ligger till grund för inkomstberäkningen i skalbolagsdeklarationen och
- det har ställts säkerhet för skatten som belöper på det avyttrade företaget vid avyttringstidpunkten.

Avskattningsregeln tillämpas endast på säljarens begäran och säljaren beskattas då för kapitalvinsten enligt de vanliga reglerna.

Skalbolagsdeklarationen skall avlämnas inom 30 dagar efter avyttringen, eller i fråga om handelsbolag, avyttringen eller tillträdet.⁹⁰

Utifrån skalbolagsdeklarationen skall skattemyndigheten beräkna den skatt som är att hänföra till det avyttrade företaget. Skalbolagsdeklarationen utgör underlag för beräkningen av säkerhetens storlek.⁹¹ Skatten som belöper på

⁸⁷ 49a kap 12§ 2st.

⁸⁸ Proposition 2001/02:165 s.73.

⁸⁹ 49a kap 13§ IL.

⁹⁰ 10 kap 8b§ SBL.

⁹¹ Proposition 2001/02 s.64.

överskottet för innevarande år och den obetalda inkomstskatten för närmast föregående beskattningsår skall säkerställas. För handelsbolag skall enbart skatten för avyttringsåret säkerställas. I och med att säkerhet för skatten ställs aktualiseras inte skattekontot. Om skattekontot skulle användas kunde det leda till problem. Det går nämligen inte att reservera en viss inbetalning till en viss preliminär avskattning.

4.4.3.1 Särskilt bokslut

Det särskilda bokslutet skall upprättas som om beskattningsåret avslutades vid avyttringen. Värdeminskning av inventarier beräknas utifrån beskattningsårets längd o.s.v. Periodiseringsfond och ersättningsfond skall anses ha återförts och säkerhet skall ställas även för den latent skatteskulden som belöper på dessa. Företag i intressegemenskap skall också upprätta ett särskilt bokslut.⁹² Det finns inga regler för bokslutets utformning. Det skall dock innehålla de uppgifter som avses i 3kap. 5 § LSK.⁹³

4.4.3.2 Säkerhet

Företaget, överlåtaren eller annan skall ställa säkerhet för den latent skatteskulden. Säkerheten skall vara en garantiförbindelse utfärdad av en bank och motsvara företagets skatteskuld.⁹⁴ Säkerhetens storlek skall vara 28 % av det överskott som redovisats i skalbolagsdeklarationen eller 40 % om ett handelsbolag förvärvas av en fysisk person.⁹⁵

Ett företag som har gjort inbetalningar under innevarande år som täcker den latent skatteskulden för året måste ändå ställa säkerhet. Företag, som är i intressegemenskap med det avyttrade företaget, skall också redovisa sitt överskott eller underskott i en bilaga till det avyttrade bolagets skalbolagsdeklaration. Det gäller oavsett om företaget i intressegemenskap är ett skalbolag eller inte. Som ovan nämnts kan en minoritetspost konstituera intressegemenskap. Det kommer i flera av dessa fall att vara omöjligt att kräva en skalbolagsdeklaration och säkerhet för skatten då intressegemenskapen inte beror på ett bestämmande inflytande. Det bör observeras att någon kvotering på grund av ägandedelen i företaget i intressegemenskap inte görs vid ställande av säkerhet. Säkerhet skall även ställas för skatt som belöper på periodiseringsfond och ersättningsfond. Periodiseringsfond skall återföras till beskattning senast sjätte beskattningsåret efter det beskattningsår då avsättningen skedde.⁹⁶ Om återföring inte sker innan sjätte beskattningsåret efter avsättningen kommer den säkerhet som avser periodiseringsfonden att vara låst i sex år.

⁹² 49a kap. 13§ 2-3 st.

⁹³ 10 kap. 8c§ SBL.

⁹⁴ 11 kap. 11b§ SBL.

⁹⁵ 11kap 11a§ SBL.

⁹⁶ 30 kap. 7§ IL.

Avskattningen är preliminär vilket innebär att den vinst som uppkommit fram till avyttringen för vilken säkerhet ställs kan kvittas mot senare skattemässiga förluster under samma beskattningsår.

Det finns ett undantag från säkerhetskravet för handelsbolag där säljare och köpare avtalar att säljaren tar upp överskott/underskott som avser tiden för tillträdesdagen.⁹⁷ Hanteringen av skalbolagsdeklarationer och säkerheten regleras i SBL.

Om flera avyttringar av andelar sker under samma år skall en skalbolagsdeklaration upprättas vid varje tillfälle. Vid behov ska kompletterande säkerhet ställas för ev. inkomstökning.

Om skatten inte betalas kan säkerheten tagas i anspråk. Tages säkerheten däremot inte i anspråk kan den som har haft kostnader för ställd säkerhet få skälig ersättning för kostnaden av staten.⁹⁸ Skattemyndigheten lämnar tillbaka ställd säkerhet allt eftersom skatten som säkerheten avser förfaller till betalning och företaget betalar.

Exempel 1 - Skalbolagsdeklaration

AB 1 har kalenderåret som räkenskapsår och avyttras den 1 september år 2002. AB 1 klassas då som skalbolag. AB 1 äger 90 % av AB2.

AB1 redovisar för perioden 1/1 – 1/9 2002 en preliminär beskattningsbar vinst på 500 tkr. Som underlag för AB 1:s obetalda inkomstskatt för år 2001 bifogas en kopia av tidigare lämnad deklaration för taxeringsåret 2002. Deklarationen redovisar en vinst på 1 000 tkr. AB 1 har under perioden februari 2001 till januari 2002 betalat 120 tkr i F-skatt.⁹⁹ AB1 ska ställa säkerhet för $(1\ 000\ \text{tkr} * 28\ %) - 120\ \text{tkr} + (500\ \text{tkr} * 28\ %) = 300\ \text{tkr}$.

Säkerhet skall även ställas för AB 2:s skatt. Under perioden 1/1 – 1/9 2002 redovisar bolaget en preliminär vinst på 100 tkr. För taxeringsåret 2002 redovisar bolaget i sin deklaration en förlust på 50 tkr. AB 2 ska ställa säkerhet för $100\ \text{tkr} * 28\ \% = 28\ \text{tkr}$. Någon kvotering sker inte efter AB 1:s ägarandel utan säkerhet skall ställas för all skatt som belöper på vinsten.

För att huvudregeln inte skall tillämpas skall säljaren lämna bankgaranti på 300 tkr avseende AB 1 och 28 tkr avseende AB 2.

Exempel 2 – Kompletterande säkerhet

A och B äger med lika delar AB 1 som tillämpar kalenderåret som sitt räkenskapsår. A avyttrar i juni sina andelar. Företaget är ett skalbolag och en deklaration upprättas. Säkerheten bestäms till 140 tkr, då underlaget är 500 tkr. B avyttrar sedan sina aktier i oktober. En kompletterande deklaration lämnas för att undvika att B beskattas enligt huvudregeln.

⁹⁷ 49a kap 14§ IL.

⁹⁸ 6-11§§ lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m.

⁹⁹ Endast F-skatt som hänför sig till närmast föregående beskattningsår avräknas. Någon avräkning av F-skatt för innevarande år görs inte.

Underlaget är nu 600 tkr och säkerheten bestäms till 168 tkr.
Kompletterande säkerhet ska därför ställas med 168 tkr – 140 tkr = 28 tkr.

4.5 Ikraftträdande

Reglerna tillämpas på avyttringar av andelar i skalbolag från och med dagen efter propositionens avlämnande, d.v.s. den 4 april 2002. Detta med stöd av 2 kap. 10 § 2st RF. På avyttring av andel i utländsk juridisk person som avses i 49a kap. 4 § 3st 2 meningen IL tillämpas reglerna endast på avyttringar som skett efter ikraftträdandet.

5 AB A – applicerat på 49a kap. IL

5.1 AB A

Bolaget AB A är ett tjänsteföretag som ägs till 100 % av A (fysisk person). Bolaget består av 1000 aktier och har ett aktiekapital på 100 000 kr. Aktiernas nominella belopp är alltså 100 kr. AB A:s substansvärde är 540 000 kr och bolaget har likvida tillgångar värda 500 000 kr. A ingår ett avtal med X (fysisk person) om att överlåta 100 % av aktierna till denne för 750 000 kr.

5.2 Skalbolag

AB A är ett skalbolag enligt skalbolagsdefinitionen då bolagets likvida tillgångar, 500 000 kr, överstiger jämförelsebeloppet, 375 000 kr.¹⁰⁰ A kan för att undvika att omfattas av reglerna minska bolagets likvida tillgångar genom t.ex. utdelning. I och med att utdelningen sänker bolagets substans är det sannolikt att den köpeskilling som X är beredd att betala minskar i samma omfattning. Jämförelsebeloppet minskar därmed och bolaget kommer antagligen även efter en utdelning att vara ett skalbolag.

A kan även för att undgå att skalbolagsreglerna tillämpas på avyttringen yrka vid ordinarie taxering att ventilen skall tillämpas om särskilda skäl föreligger. Detta innebär dock en viss chansning för A. A avyttrar ingen minoritetspost och presumtionen är därför att transaktionen är otillbörlig.

5.3 Skalbolagsdeklaration, särskilt bokslut och säkerhet

För att säljaren A skall vara säker på att inte beskattas enligt huvudregeln för inkomst av passiv näringsverksamhet skall A upprätta en skalbolagsdeklaration, bifoga ett särskilt bokslut samt ställa säkerhet för den latent skatteskulden. Säkerheten kan ställas av bolaget, säljaren eller annan. Den latent skatteskulden, som säkerhet skall ställas för, beräknas till 70 000 kr.¹⁰¹ Om bolaget ställer säkerheten får köparen X inte tillgång till dessa pengar vid överlåtelsen. I och med att säkerheten inte får vara tidsbegränsad kan det dröja upp emot 11 år innan X disponerar över bolagets samtliga tillgångar. Detta på grund av att säkerhet skall ställas för skatten som belöper på bolagets periodiseringsfonder. De kan komma att återföras först

¹⁰⁰ 750 000kr * 0,5 = 375 000kr.

¹⁰¹ 28 % av de obeskattade vinstmedlen.

sex år senare. Efter att periodiseringsfonderna återförts kan beskattningsbeslutet omprövas i 5 år. Först efter detta är bolagets skatt helt definitiv. Detta kan leda till att X inte är villig att betala lika stor köpeskilling för bolaget om bolaget skall stå för säkerheten. A kan välja att själv ställa säkerheten. Om bolaget inte betalar skatten får A betala denna. Detta är ett riskabelt alternativ för A vilket inte är att rekommendera.

Om AB A inte skulle ha haft någon obeskattad vinst spelar ingen roll för klassificeringen som skalbolag eller för skyldigheten att upprätta en skalbolagsdeklaration. Det som kan påverkas är säkerhetens storlek. Finns det inte finns någon beskattningsbar vinst för det innevarande året och om föregående års skatt har betalats behöver ingen säkerhet ställas. Om någon skalbolagsdeklaration däremot inte avlämnas kommer A:s vinst vid avyttringen att beskattas som inkomst av passiv näringsverksamhet. A skulle i detta fall ha kunnat åberopa att ventilen skall tillämpas. Någon risk för att skattesystemet missbrukas föreligger inte då det inte finns någon skatteskuld. I detta fall finns det inte någon särskild risk för att bolagsskatten efter ägarövergången inte kommer att betalas. Det verkar onödigt att ett bolag i ett sådant läge skulle behöva upprätta en skalbolagsdeklaration. I förarbetena sägs inget konkret om denna situation i samband med ventilen. Den bör med största sannolikhet omfattas av ventilen då någon obehörig skattevinst inte kan uppkomma. Tills praxis eller någon annan svarar på denna fråga innebär det en liten chansning att inte avlämna någon skalbolagsdeklaration och förutsätta att ventilen är tillämplig.

5.4 Tillträde

I aktieöverlåtelseavtalet bör införas en klausul om när köparen får tillträde till aktierna. Huvudregeln borde vara att köparen inte får tillträda aktierna förrän säljarens skalbolagsdeklaration har godkänts av skattemyndigheten och säkerheten ställts för den latent skatteskulden.

Om köparen X får tillträda aktierna innan säkerheten har ställts av bolaget kan denne plundra bolaget och A:s realisationsvinst kommer då att beskattas som inkomst av passiv näringsverksamhet.

Någon exakt tillträdesdag går alltså inte att bestämma i förväg. En skalbolagsdeklaration skall avges 30 dagar efter att avtalet upprättats. Efter detta skall deklARATIONEN granskas ”skyndsamt” av skattemyndigheten.¹⁰² Vad detta kommer att innebära i praktiken är oklart. Skattemyndighetens mål är att granskningen skall ta högst två veckor. När granskningen är klar skall säkerhet ställas genom en bankgaranti vilket inte behöver ta någon direkt tid.

¹⁰² Proposition 2001/02:165 s. 64.

6 Analys

Ett av problemen med skalbolagshandeln är att allmänheten uppfattar det som den skattekungens möjlighet till att undgå beskattning. Detta leder till att allmänhetens tilltro för skattesystemet brister och skattemoralen påverkas i negativ riktning. Skalbolagstransaktioner leder också till stora skatteförluster för staten. Det finns alltså incitament från statens sida att försöka att förhindra skalbolagstransaktioner.

Grundtanken i skattesystemet är att det skall vara neutralt och att reglerna skall vara generella och lätta att tillämpa. Särslagstiftning bör undvikas så långt det går. De nya reglerna är generella och omfattar inte enbart fåmansföretag. Om reglerna bara skulle omfatta fåmansföretag skulle det locka till kringgående transaktioner. Det skulle även ge ett oklart budskap om en transaktion var otillåten för ett fåmansföretag men tillåten för övriga företag. Vidare skulle ägare till fåmansföretag känna sig utpekade som syndabockar och många ägare till fåmansföretag skulle känna sig diskriminerade och svikna om reglerna enbart omfattade dessa bolag.

De tidigare reglerna mot skalbolag, fåmansföretagsreglerna, som riktade sig enbart mot fåmansföretag visade sig vara verkningslösa. Drivkraften bakom skalbolagstransaktionerna var att det fanns köpare som var villiga att betala ca 85-90 % av de obeskattade vinsterna. Köparens avsikt var att inte betala bolagsskatten och köparen gjorde därför en bra affär. Säljarens skattesats spelade en mindre roll i sammanhanget då dennes vinst blev högre ju större ersättning som köparen var villig att betala för andelarna. Att höja skatten på säljarens kapitalvinst vid försäljningen hindrade alltså inte skalbolagstransaktioner. Skattesatsen var densamma oavsett om det var en skalbolagstransaktion eller inte. Det första ledet i beskattningen kunde fortfarande kringgå.

De nya reglerna mot handel med skalbolagstransaktioner innebär att säljaren och inte köparen drabbas av den hårda beskattningen. Lagstiftningen bygger på den kunskap lagstiftaren har erhållit av tidigare lagstiftning. Slutsatsen som lagstiftaren har kommit fram till är att det effektivaste sättet för att hindra skalbolagstransaktioner är att på något sätt förhindra att första ledet i dubbelbeskattningen kan slopas på ett fördelaktigt sätt vid försäljningen av bolaget.

Om första ledet i beskattningen slopas och ingen skalbolagsdeklaration har upprättats innebär det enligt de nya reglerna att säljaren ”straffas” genom att hela kapitalvinsten beskattas som inkomst av passiv näringsverksamhet. Denna beskattning medför en mycket hårdare beskattning än vad fåmansföretagsreglerna gjorde. Säljaren kan enligt de nya reglerna undvika att träffas av denna hårda beskattning genom att upprätta en skalbolagsdeklaration och ställa säkerhet för bolagets latent skatteskuld.

Säljarens kapitalvinst beskattas då enligt de vanliga kapitalvinstreglerna. Säljaren tjänar alltså på att ställa säkerhet för den latent skatteskulden och till skillnad från tidigare regler tjänar inte säljaren på köparens tänkta agerande.

En fysisk person som äger ett fåmansföretag som är ett skalbolag enligt definitionen tjänar inte längre på att göra en traditionell skalbolagsförsäljning. Enligt huvudregeln beskattas säljarens kapitalvinst vid försäljning av ett skalbolag som inkomst av passiv näringsverksamhet. Om säljaren ställer säkerhet för den latent skatteskulden beskattas säljaren istället enligt de vanliga kapitalvinstreglerna d.v.s. i detta fall enligt fåmansföretagsreglerna i 56-57 kap. IL. För att beskattning enligt dessa regler skall komma i fråga måste alltså säljaren ställa säkerhet för den latent skatteskulden. Säkerheten medför att köpare överlag inte kommer att vara villiga att betala mer än 72 % av de obeskattade vinstmedlen till skillnad mot tidigare då köpare var villiga att betala 85-90 %.

De nya reglerna innebär att säljaren ”straffas” på grund av köparens eventuella handlande. Säljarens incitament att sälja sitt skalbolag till en bolagsplundrare bör försvinna i och med dessa regler och den oseriösa handeln med skalbolag kommer antagligen i stort att upphöra.

Vid klassificeringen av skalbolag tas ingen hänsyn till vad som kommer att ske i bolaget framöver. Om köparen framöver betalar skatten är inte relevant. Föreligger ett skalbolag och upprättas ingen skalbolagsdeklaration beskattas säljaren för passiv näringsverksamhet. Detta kan tyckas hårt och orättvist. I detta fall då det har fastställts att skalbolagshandeln har missbrukats tycker jag att det är acceptabelt med en lagstiftning som till viss del innebär konsekvenser även för oskyldiga. Det är antagligen omöjligt att hitta någon lösning som bara träffar dem som har oseriösa avsikter med affären. Om det istället skulle införas regler som inte var generella skulle det skapas möjligheter till kringgående transaktioner. De oseriösa transaktioner som hindras genom de nya reglerna väger förhoppningsvis upp de oskyldiga som får gå igenom en extra procedur vid försäljningen genom att upprätta en skalbolagsdeklaration. Om en skalbolagsdeklaration upprättas beskattas säljaren som vanligt och det enda säljaren besväras med är upprättandet av den.

Det är väldigt viktigt att företagare som säljer sina andelar informeras om reglerna. Vid de flesta överlåtelser medverkar en revisor eller en jurist och då bör inga informationsproblem föreligga. Vid överlåtelser inom t.ex. familjen kan det hända att överlåtelse sker utan någon rådgivning. Detta kan få hårda och oväntade beskattningseksekvenser. Ventilen kommer inte att tillämpas av skattemyndigheten om inte den skattskyldige yrkar på det.

Vid många överlåtelser av andelar måste det ha varit uppenbart för säljaren, med hänsyn till den ersättning köparen betalat för andelarna, att köparens syfte har varit att inte betala skatten. Köparens oseriösa handlande har i

dessa fall gynnat säljaren även om säljaren inte har behövt vidta någon otillåten gärning. Mot bakgrund av att även säljaren tjänar på köparens handlande tycker jag att det är acceptabelt att säljaren får ställa säkerhet för skatten.

De företag som antagligen kommer att drabbas hårdast av reglerna är företag som inte bedriver någon rörelse och tjänsteföretag utan reella rörelsetillgångar.

Att bolaget skall ställa säkerhet för skatten innebär vissa nackdelar. Den skatt som har betalats in under det löpande kalenderåret beaktas inte vid fastställandet av säkerhetens storlek. Bolaget måste alltså ställa säkerhet även för denna skatt. För företag med stora vinster medför ställandet av säkerhet att stora summor låses och att den nye ägaren inte kan disponera över företagets tillgångar fullt ut. För vissa företag kan detta leda till likviditetsproblem. Vidare kan dessa pengar behövas för att fullgöra nödvändiga investeringar, skuldregleringar m.m. Jag tror att ytterst få säljare kommer att låta bli att upprätta en skalbolagsdeklaration och i stället chansa på att ventilen är tillämplig. De konsekvenser som drabbar säljaren om ventilen inte är tillämplig är alltför stora.

Ställandet av säkerhet kan även påverka det pris som köparen är villig att betala. Vid upprättandet av det preliminära bokslutet skall bokslutsdispositioner anses som återförda och säkerhet skall ställas för den latent skatt som belöper på dessa. Periodiseringsfonder återförs till beskattning senast sjätte beskattningsåret efter det beskattningsår då avsättningen skett. Skatten, som belöper på dessa, kan utgöra mycket stora belopp. Säkerheten kommer alltså att vara låst tills dessa avsättningar återförs och beskattas. Köpare kan i dessa fall komma att disponera över företaget och dess medel först sex år efter förvärvet.

Klassificeringen av skalbolag har gjorts mekaniskt med utgångspunkt i företagets likvida tillgångar. Detta för att göra det så lätt som möjligt för säljaren att avgöra om det är andelar i ett skalbolag som avyttras. Det kan dock vara förenat med problem att göra denna bedömning. Problemet ligger bl.a. i att indirekta innehav av likvida medel skall beaktas till så stor del som svarar mot det avyttrade företagets ägarandel i intresseföretaget. Det kan för den enskilde vara omöjligt att få fram dessa uppgifter om det indirekta innehavet är en minoritetspost. Vidare kan det uppkomma problem på grund av att skuldsidan inte beaktas vid klassificeringen. Att skuldsidan inte beaktas är ett incitament för säljaren att reglera dessa före avyttringen och därigenom minska de likvida tillgångarna och åstadkomma att bolaget inte klassas som skalbolag. I vissa fall kan inte skulderna regleras eller det kan finnas skäl för att inte reglera skulderna. I dessa fall är säljaren utlämnad till ventilens tillämpningsområde.

Jämförelsebeloppet utgörs av halva ersättningen. Varför det just är halva ersättningen motiveras inte någonstans i förarbetena. Ett bolag som inte

bedriver någon verksamhet längre med 100 tkr i obeskattade medel betalar en seriös köpare ca 72 tkr för. Om bolaget inte skall klassas som skalbolag krävs en ersättning på över 200 tkr. Reglerna slår hårt mot bolag som inte är rörelsedrivande och bolag med mestadels likvida tillgångar t.ex. tjänsteföretag.

Priset på obeskattade medel i skalbolag är vanligen 85 – 90 % av bolagets obeskattade medel. Ett bolag med 100 tkr i obeskattade medel skulle då ha ett marknadsvärde på 85–90 tkr. Trots detta har lagstiftaren vid en ersättning på 90 valt att bestämma jämförelsebeloppet till 45. Detta kan tyckas märkligt. Särskilt då en seriös försäljning med en köpare som betalar 72 för bolaget medför att bolaget ändå klassas som skalbolag. Säljaren får i det senare fallet förlita sig på ventilen eller upprätta en skalbolagsdeklaration.

Lagstiftaren kan vid bestämningen av jämförelsebeloppets storlek ha utgått ifrån att i rörelsedrivande bolag med rörelsetillgångar, personal, goodwill m.m. utgör de likvida medlen överlag mindre än 50 % av företagets marknadsvärde. I de fallen det inte är så måste tanken vara att ventilen skall vara tillämplig om priset för bolaget kan motiveras med affärsmässiga grunder. Det är konstigt att det inte någonstans i förarbetena förklaras varför jämförelsebeloppet skall utgör halva ersättningen. Den enda egentliga förklaring som ges är att ett mekaniskt sätt att definiera skalbolag gör det lätt för säljaren att avgöra om det är andelar i ett skalbolag som säljs. Detta förklarar dock inte varför det just är 50 % av ersättningen som skall utgöra jämförelsebeloppet. Det som är utmärkande för oseriösa skalbolagstransaktioner är att överlåtelseerna sker till ett pris som överstiger 72 % av obeskattade vinstmedlen. Det vore därför mer förståeligt om en skalbolagstransaktion definierades som en avyttring där ersättningen överstiger 72 % av de obeskattade vinstmedlen.

En annan sak som är märklig är att det vid klassificeringen av skalbolag inte tas någon hänsyn till om de likvida medlen är beskattade eller inte.

För att inte reglerna skall bli alltför lätta att kringgå omfattas indirekta försäljningar. Koncernförhållande enligt ABL:s krav krävs inte utan intressegemenskap är tillräckligt. Med intressegemenskap avses ett väsentligt inflytande. Tanken är att detta skall hindra kringgående transaktioner som t.ex. att samverkande konsulter via helägda aktiebolag samlar pengar i ett dotterbolag och därefter säljer sina andelar. För att intressegemenskap skall föreligga krävs inte en ägarandel av viss storlek. Det kan därför bli svårt för säljaren i vissa fall att få företaget i intressegemenskap att ställa säkerhet för den skatt som belöper på intresseföretaget. Till skillnad från klassificering av ett skalbolag där endast ägarandelen i intressebolaget beaktas, skall säkerhet ställas för hela intressebolagets latent skatteskuld. Detta kan medföra en stor likviditets påfrestning för det avyttrade skalbolaget.

En nackdel med de nya reglerna är att de i många fall kan leda till tolkningsfrågor, t.ex. vad omfattas av ventilen? Detta får lösas av praxis då

förarbetena inte är uttömmande. Av tidigare erfarenhet från t.ex. 1972-års skalbolagsregler vet man att det tar lång tid innan någon enhetlig praxis skapas. De enskilda förhandsbeskeden styrs av de faktiska omständigheterna i varje enskilt fall. Det tar lång tid från att en oklar fråga uppkommer till dess att den avgörs av Regeringsrätten. Om RSV under denna tid har tolkat frågan felaktigt inverkar detta på förtroendet för skatteförvaltningen. RSV kan dock inte underlåta att ta ställning till oklara frågor som uppkommer. I sådana fall skulle rättstillämpningen på olika skattemyndigheter som rör samma fråga bli olika, vilket inte är önskvärt. Någon förutsebarhet av rättstillämpningen skulle inte var möjlig för den enskilde och rättsosäkerheten skulle vara stor.

Hur ventilens tillämpning kommer att utvecklas är i skrivande stund oklart. De första yrkandena om dess tillämpning kommer att ske i samband med att säljare av andelar i skalbolag deklarerar för taxeringsåret 2003.

I förarbetena till skalbolagsreglerna omtalas generationsskiften som ett av de fall då ventilen kan vara tillämplig. Som nämntes inledningsvis i uppsatsen sker en försäljning av ett skalbolag ofta som ett led i ett generationsskifte.¹⁰³ Ett vanligt sätt att genomföra ett generationsskifte är att den äldre generationen säljer inkråmet i sitt gamla bolag, AB 1, till ett nystartat bolag, AB 2. Sedan säljs AB 1 till en utomstående. Då AB 1 efter inkråmsöverlåtelsen enbart består av likvida medel klassas bolaget som skalbolag. Vid bedömningen av om ventilen är tillämplig på försäljningen av AB 1 kommer ett avgörande faktum att vara hur stor ersättning som säljaren har erhållit. Ventilen skall inte tillämpas där obehöriga skatteförmåner kan uppkomma. I propositionen nämns att avyttringar som sker mot ersättningar som närmar sig 75 % av de obeskattade vinsterna inte bör omfattas av ventilen.¹⁰⁴ Om dessa avyttringar omfattades av ventilen skulle det öppna möjligheter för att kringgå dubbelbeskattningen för köparen. Syftet med lagstiftningen är att hindra bolagsplundringar. Så länge detta syfte inte hotas tror jag att ventilen kommer att vara tillämplig på generationsskiften. Ventilen kommer antagligen att tolkas brett avseende avyttringar som utgör ett led i ett generationsskifte så länge prissättningen är korrekt.

På grund av minoritetsventilen omfattas minoritetsdelägare endast av skalbolagsreglerna undantagsvis. Detta är positivt då minoritetsdelägare vanligen inte vet mycket om företagets tillgångar och omöjligen kan kräva att bolaget skall upprätta en skalbolagsdeklaration på grund av avyttringen av minoritetsposten och ställa säkerhet för den skatt som belöper sig på företaget. Någon kvotering på grund av ägarandelen görs inte utan säkerhet skall ställas för all skatt.

Regler mot återköp har införts för att förhindra kringgående transaktioner. Återköpsfallen borde enligt min mening vara svåra att upptäcka om inte

¹⁰³ Se avsnitt 1.1.

¹⁰⁴ Proposition 2001/02:165 s. 60.

revision sker. Vidare kan regeln kringgås genom att egendomen återköps av någon som inte omfattas av definitionen av närstående som t.ex. sambo. Även de fallen där säljaren hyr egendomen och sedan efter två år köper tillbaka egendomen är svåra att upptäcka. Det är antagligen problemen med att kontrollera återköpen som öppnar luckor i lagstiftningen. Säljaren kan ingå avtal med köparen om att säljaren skall få köpa tillbaka egendomen efter överlåtelsen. Bolaget kommer då vid försäljningen inte att klassas som ett skalbolag då bolaget innehåller rörelsetillgångar. Någon skalbolagsdeklaration kommer inte att behöva upprättas och säljaren beskattas enligt de vanliga kapitalvinstreglerna. Köparen av bolaget kan vara villig att betala 85-90 % av de obeskattade vinsterna i bolaget då denna kan ha för avsikt att inte betala de latent skatteskulderna. Säljaren kan sedan köpa tillbaka rörelsetillgångarna. För att denna transaktion skall upptäckas krävs att en revision genomförs. I vilken omfattning skattemyndigheten kommer att ha tid och möjlighet att utföra revisioner av skalbolag återstår att se.

Enligt lagtexten kan intressegemenskap etableras på annat sätt än ägarandel. En intressegemenskap som grundas på enbart andra omständigheter än ägarandel kan inte medföra några beskattningskonsekvenser i förevarande fall då intressebolagets likvida tillgångar beaktas endast i relation till ägarandelen. Det måste alltid finnas en ägarandel för att intressebolagets tillgångar skall beaktas. Tanken med lagstiftningen kan vara att en ägarandel på t.ex. 5 % inte i sig skall medföra att någon intressegemenskap föreligger om ägaren inte är aktiv i bolaget. Består bolaget däremot av A och B aktier och om röstvärdet för en A aktie är 10 och röstvärdet för en B aktie är 1 och de 5 % som ska säljas är A aktier och de övriga 95 % är B aktier innebär det att försäljningen avser 50/145 av rösterna. Alltså mer än 33 % av rösterna! I detta fall föreligger antagligen en intressegemenskap och 5 % av intressebolagets likvida tillgångar skall beaktas vid avgörandet av om ett skalbolag föreligger eller ej. Vid ställandet av säkerhet skall säkerhet ställas för hela vinsten i intresseföretaget.

Det är viktigt att reglerna utvärderas noggrant. Det är omöjligt innan reglerna har varit i kraft en tid att se hur de slår igenom och hur legitima transaktioner påverkas. Vidare bör man undersöka vilka tillämpningsproblem som uppkommer för myndigheter och domstolar. Praxis kring den s.k. ventilen bör följas upp extra noggrant. Om reglerna slår snett eller kan kringgås på något sätt är det viktigt att det införs kompletterande regler. Det är dock uppenbart att många tillväxtföretag och tjänsteföretag utan anläggningstillgångar kommer att klassas som skalbolag. Om bolagen bedriver verksamhet kommer köparen att betala extra för att erhålla goodwill, affärsidé och för kompetensen hos personalen m.m. Detta leder till ett högre försäljningspris och ett högre jämförelsebelopp vilket medför en ökad chans att inte klassas som skalbolag.

Litteraturförteckning

Offentligt tryck

Proposition 1972:93 *med förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370).*

Proposition 1989/90:110 *om reformerad inkomst- och företagsbeskattning*

Proposition 1999/2000: 2 *Inkomstskattelagen*

Proposition 2001/02:165 *Skatteregler mot handel med skalbolag*

SOU 2001:11 *Utdelningar och kapitalvinster på företagsägda andelar*

DsFi 1971:11 *PM angående beskattning vid avyttring av aktier och andelar i s.k. vinstbolag m.m.*

Ds 2000:35 *Skatteregler mot handel med skalbolag*

Ds 2001:35 *Förslag för att motverka skalbolagsaffärer*

RSV:s dnr 8542-98/900

Artiklar

Lundkvist Gunnel, *Vinstbolagstransaktioner – sedda ur skatteförvaltningens synvinkel*, SkatteNytt, 1992, s.76-82

Leidhammar Börje och Runvik Britt-Marie, *Bolagsplundring*, SvSkT 1996 nr 5

Gäverth Leif, *Skatteregler mot handel med skalbolag*, Skattenytt, 2002, s.381-403