



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Erik Dreijer

Skatteregler mot handel med skalbolag

Examensarbete
20 poäng

Handledare:
Professor Sture Bergström

Skatterätt

Höstterminen 2001

Innehåll

SAMMANFATTNING	1
FÖRKORTNINGAR	3
1 INLEDNING	4
1.1 Bakgrund	4
1.2 Syfte och frågeställningar	4
1.3 Metod och material	5
1.4 Avgränsningar och disposition	5
2 SKALBOLAG	7
2.1 Vad är ett skalbolag och vad menas med en skalbolagstransaktion?	7
2.2 Tidigare lagstiftning på området	8
2.2.1 Vinstbolagsregeln	8
2.2.2 1991 års skattereform.	10
2.3 Dagens rättsläge	10
2.3.1 Allmänt om rättsläget	10
2.3.2 Fåmansföretagslagstiftningen	11
2.3.3 Undanröjer 1991 års skattereform skalbolagstransaktioner?	12
3 FÖRESLAGEN SKALBOLAGSLAGSTIFTNING AVSEENDE FYSISKA PERSONER	14
3.1 Bakgrund	14
3.2 Närmare om lagstiftningens utformning	15
3.2.1 Vem omfattas ?	15
3.2.2 Vad är ett skalbolag enligt Ds 2001:35?	16
3.2.3 Återköp	18
3.2.4 Beskattningskonsekvenser	18
3.2.5 Undantag	19
4 FÖRESLAGEN SKALBOLAGSLAGSTIFTNING AVSEENDE JURIDISKA PERSONER	22
4.1 Bakgrund	22
4.2 Närmare om lagstiftningens utformning	24
4.2.1 Vem omfattas ?	24
4.2.2 Vad är ett skalbolag enligt SOU 2001:11?	24

4.2.3	Återköp	25
4.2.4	Beskattningskonsekvenser	25
4.2.5	Undantag	26
5	ALTERNATIVT FÖRSLAG MOT SKALBOLAGSTRANSAKTIONER	28
5.1	Bakgrund	28
5.2	Närmare om förslaget	28
5.2.1	Säljarens skyldigheter och ansvar	28
5.2.2	Bolagets ansvar och skyldigheter	29
6	EG-RÄTT OCH INKOMSTBESKATTNING	30
6.1	EG-rättens påverkan på inkomstskatterätten	30
6.2	Skalbolagsreglernas förenlighet med EG-rätten	31
7	ANALYS OCH SLUTSATSER	34
	LITTERATURFÖRTECKNING	41
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	43

Sammanfattning

Ett skalbolag är ett aktiebolag som ej innehåller några reella rörelsetillgångar, utan i princip endast likvida medel och fordringar. De likvida medlen utgörs helt eller delvis av obeskattade vinstmedel. Skattefördelar kan uppstå när en säljare avyttrar aktierna i sitt skalbolag till ett pris motsvarande 85-90 % av de obeskattade vinstmedlernas värde. Efter överlåtelsen finner köparen ett sätt att eliminera eller uppskjuta betalningen av bolagsskatten. Säljaren får mer betalt för bolaget än eljest och köparen får ett bolag med stora likvida medel. Köparen och säljaren delar genom den ovan beskrivna prissättningen på bolagsskatten. Syftet med en skalbolagstransaktion är således främst att eliminera bolagsskatten. En skalbolagstransaktion behöver dock inte alltid ha ett omoraliskt eller felaktigt syfte. En ”seriös” köpare kan nämligen anskaffa ett skalbolag för att t.ex. finansiera utvecklingskostnader i ett annat aktiebolag och inte för att eliminera bolagsskatten och själv ta hand om bolagets likvida medel.

Fram till och med 1991 hade Sverige en skatterättslig regel, den s.k. vinstbolagsregeln, för att förhindra skalbolagstransaktioner. Denna regel stadgade att säljaren av ett skalbolag blev skatteskyldig för hela ersättningen, inte för reavinsten, för ett bolag. Denna beskattning kunde dock undvikas om skalbolagsaffären hade skett i ett ”legitimt” syfte. Vinstbolagsregeln visade sig dock vara svår att tillämpa, slopades och ersattes av bl.a. fåmansaktiebolagsreglerna i och med 1991 års skattereform.

Det har dock visat sig att 1991 års skattereform inte har lyckats sätta stopp för skalbolagstransaktioner, då dessa ökade väsentligt under 1990-talet. Av den anledningen har två utredningar, en avseende fysiska personers och en avseende juridiska personers skalbolagsaffärer, lagts fram med syfte att införa en skatterättslig stopplagstiftning mot skalbolagstransaktioner. Skalbolagstransaktioner skall genom lagstiftningen göras så oförmånliga utifrån ett skatterättsligt perspektiv att ingen kommer att genomföra dem. Det tilltänkta lagförslaget avseende fysiska personer innebär sammanfattningsvis att, när en fysisk person säljer ett skalbolag, han skall ta upp kapitalvinsten som intäkt av näringsverksamhet. När en juridisk person genomför en motsvarande transaktion tas, enligt det tilltänkta lagförslaget avseende juridiska personer, hela kapitalvinsten, utan avdrag för ingångsvärden, upp till beskattning. Mycket kritik har riktats mot förslagen bl.a. mot bakgrund av att ”fel” person kan drabbas, att den föreslagna lagstiftningen är oklar och att denna typ av lagstiftning närmast hör hemma inom straffrätten.

EG-rätten har på senare år blivit allt mer betydelsefull även för den nationella skatterätten. Enligt EG-rätten är det inte tillåtet att ha skatteregler i en medlemsstat som hindrar eller försvårar för bolagen i denna medlemsstat att ha bolag eller etablera sig i andra stater. Någon

diskriminering pga. av nationalitet får ej heller förekomma i en medlemsstats skattelagstiftning. Jag har i min analys funnit att de föreslagna skalbolagsreglerna i sig med största sannolikhet inte strider mot EG-rätten, men att de i kombination med IL 3:19 skulle kunna göra det.

Jag avstyrker sammanfattningsvis, i likhet med remissinstanserna, en lagstiftning i enlighet med de föreslagna skalbolagsreglerna. Detta avstyrkande gör jag bl.a. mot bakgrund av att reglerna är svåra att tillämpa och att de kommer att drabba icke avsedda situationer. Dessutom avhjälper inte de i skalbolagsreglerna stadgade undantagsmöjligheter den ovan nämnda problematiken.

Förkortningar

Ds	Departementsserien
EES	Europeiska Ekonomiska Samarbetsområdet
EG	Fördraget om upprättande av Europeiska Gemenskapen
FAR	Föreningen Auktoriserade Revisorer
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
KL	Kommunalskattelagen (1972:273)
prop.	proposition
SFS	Svensk författningssamling
SOU	Statens offentliga utredningar

1 Inledning

1.1 Bakgrund

I den allmänna debatten har ofta begreppet *skalbolag* förknippats med bolag mot vilka moraliska invändningar kan riktas. Utan att direkt veta vad ett skalbolag är har dess existens, enligt min mening, ansetts vara politiskt inkorrekt. I själva verket är ett skalbolag ett bolag som innehåller stora mängder likvida medel i förhållande till rörelsetillgångar. Historiskt sett har dessa bolag ansetts vara ett moraliskt dilemma, eftersom de ofta har utnyttjats för att uppnå skattefördelar. Genom att avyttra skalbolag har bl.a. säljaren skattebilligt kunnat tillgodogöra sig bolagets tillgångar.

1972 infördes en skatterättslig lagregel i Sverige för att förhindra skalbolagstransaktioner.¹ Denna regel slopades 1991, bl.a. på grund av dess svårillämpbarhet. Under 1990-talet har dock antalet skalbolagsaffärer ökat kraftigt och därför har två utredningar² nu föreslagit två nya lagstiftningar mot skalbolagstransaktioner. Syftet med dessa förslag är att göra skalbolagstransaktioner så oförmånliga ur skattemässig synvinkel att ingen kommer att vidta dylika transaktioner. Det ena lagförslaget behandlar skattekonsekvenser när en fysisk person säljer ett skalbolag och det andra förslaget behandlar motsvarande konsekvenser när en juridisk person gör en sådan försäljning.

1.2 Syfte och frågeställningar

Syftet med detta arbete är främst att redogöra för, och analysera, konsekvenserna av de lagstiftningsförslag mot skalbolagstransaktioner som redovisas i Ds 2001:35 och SOU 2001:11. Syftet är också att klargöra vad en skalbolagstransaktion innebär och hur Sverige har försökt förhindra dessa transaktioner sedan 1972. Dessutom, för att få ett internationellt perspektiv, syftar detta arbete till att undersöka huruvida de föreslagna skalbolagsreglerna är förenliga med EG-rätten.

De frågeställningar som jag behandlar är dels, varför tidigare och nuvarande lagstiftning inte har lyckats undanröja skalbolagstransaktioner, dels vilka likheter och skillnader som finns mellan 1972 års skalbolagsregel och de nu föreslagna. Främst behandlar detta arbete dock frågor angående vem som omfattas av de föreslagna skalbolagsreglerna och varför, samt huruvida dessa regler utgör ett effektivt och rättssäkert instrument för att förhindra skalbolagstransaktioner. Dessutom söker detta arbete utreda huruvida den kritik som remissinstanserna har riktat mot lagförslagen är befogad.

¹ Den s.k. *vinstbolagsregeln*, se nedan kap. 2.2.1.

² Ds 2001:35 och SOU 2001:11.

Slutligen behandlas också frågan huruvida de föreslagna skalbolagsreglerna är förenliga med EG-rätten.

1.3 Metod och material

Jag har i detta arbete använt mig av sedvanlig juridisk metod, innebärande att jag har utgått från lagtext, förarbeten, rättsfall och doktrin. Vad gäller den avgörande tyngdpunkten i arbete, dvs. redogörelsen av de föreslagna skalbolagsreglerna, har jag främst använt mig av Ds 2001:35 och SOU 2001:11. Skalbolagsreglerna i dessa förarbeten har sedan satts i relation till den kritik som Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR), Svenskt Näringsliv och Företagarnas Riksorganisation i egenskap av remissinstanser har framfört. Skälen till att just dessa remissinstansers synpunkter har använts i detta arbete är att de, enligt min åsikt, speglar inställningen hos dem som kommer att ”drabbas” av lagförslagen. Av den anledning att de föreslagna skalbolagsreglerna ej ännu utgör svensk lag har ingen rättspraxis använts i denna redogörelse.

Vad gäller resterande delar av detta arbete har främst litteratur, i form av böcker och artiklar, och rättspraxis från EG-domstolen legat till grund för redogörelsen. Dessutom har jag, utifrån det ovan nämnda materialet, sökt dra mina egna slutsatser om de föreslagna skalbolagsreglernas lämplighet.

1.4 Avgränsningar och disposition

Detta arbete behandlar de i SOU 2001:11 och Ds 2001:35 föreslagna lagregler som jag anser vara de mest centrala vad gäller skalbolag. Som följd av detta behandlas bl.a. skalbolagsreglernas inverkan på taxeringslagen (1990:324) och skattebetalningslagen (1997:483) mycket översiktligt. I SOU 2001:11 behandlas även avskaffandet av kapitalbeskattning på näringsbetingade andelar och en del andra frågor. Dessa områden behandlas översiktligt, eller inte alls, i detta arbete. Ds 2001:35 behandlar delvis skalbolag i form av handelsbolag. Jag har dock valt att endast behandla skalbolag utifrån en aktiebolagsrättslig synvinkel.

Arbetet behandlar inte heller närmare hur en skalbolagsköpare eliminerar bolagets skatteskuld efter ett förvärv eller hur de rent kriminella bolagsplundringar som ibland sker i skalbolag utförs. Dessutom behandlas anledningen till slopandet av 1972 års skalbolagsregel, fåmansföretagslagstiftningen och den för skatterätten relevanta EG-rätten relativt översiktligt. Slutligen så kommenteras inte heller närmare det alternativa förslag till regler mot handel med skalbolag som remissinstanserna har framtagit.

Arbetet är uppdelat i sju kapitel. Kapitel två redogör för hur en skalbolagstransaktion går till, utseendet av tidigare och nuvarande

lagstiftning på området och varför det kan anses nödvändigt med nya regler mot skalbolagstransaktioner. I kapitel tre redogörs för den föreslagna lagstiftningen avseende fysiska personers skalbolagsaffärer. Här behandlas frågor som t.ex. lagstiftningens omfattning och skattekonsekvenser. Dessutom redogörs för remissinstansernas synpunkter på lagförslaget. Kapitel fyra behandlar motsvarande frågor som kapitel tre, men avser juridiska personers skalbolagstransaktioner. Femte kapitlet beskriver det alternativa lagförslag mot skalbolagstransaktioner som remissinstanserna har framtagit och kapitel sex behandlar de föreslagna skalbolagsreglernas förenlighet med EG-rätten. En egen analys och egna slutsatser ges slutligen i kapitel sju.

2 Skalbolag

2.1 Vad är ett skalbolag och vad menas med en skalbolagstransaktion?

Ett *skalbolag* är ett aktiebolag som inte innehåller några reella rörelsetillgångar, utan i princip endast likvida medel och fordringar. Ett så kallat *vinstbolag* är ett skalbolag som endast innehåller obeskattade och beskattade vinstmedel. Dessa två begrepp har inga legaldefinitioner och används ofta synonymt. För enkelhetens skull används här begreppet *skalbolag* som benämning på ett aktiebolag som ej längre bedriver någon verksamhet, inte har några rörelsetillgångar eller endast i begränsad omfattning har sådana, men i stället i förhållande till tidigare verksamhet innehåller oproportionerligt stora belopp i kassa och liknande tillgångar. Tillgångarna utgörs i princip endast av obeskattade vinstmedel.³

Med en *skalbolagstransaktion* avses normalt en avyttring av aktierna i ett skalbolag. I dylika fall är köparen av aktierna sällan intresserad av det köpta bolagets tidigare rörelse, utan han intresserar sig främst för bolagets likvida medel, som ofta är helt eller delvis obeskattade. Säljaren har således inte heller velat avyttra den av det köpta bolaget tidigare bedrivna rörelsen genom försäljningen⁴.

De flesta skalbolagstransaktioner följer ett visst ”standardupplägg”. Ägaren till ett aktiebolag (AB) överlåter bolagets rörelsetillgångar till ett nytt, ofta av honom ägt, aktiebolag (NYAB), i vilket verksamheten fortsätter. AB innehåller efter överlåtelsen i princip endast i bolaget upparbetade beskattade och obeskattade vinstmedel. I stället för att ta ut dessa vinstmedel som lön eller utdelning väljer ägaren att sälja aktierna i AB till en utomstående för ett pris motsvarande 85-90 % av de obeskattade vinstmedlen.⁵ Priset på aktierna i AB sätts alltså efter antagandet att bolaget inte skall betala bolagsskatten efter ägarövergången. Den beräknade bolagsskatten fördelas således i stället mellan köpare och säljare.⁶

Syftet med skalbolagstransaktioner är främst att eliminera det första ledet i dubbelbeskattningen, det vill säga bolagsbeskattningen. Många andra syften med skalbolagstransaktioner finns dock. Utifrån säljarens synvinkel torde möjligheten att omvandla löneinkomster till lägre beskattade

³ Grosskopf, s 13; Lundkvist, Skattenytt 1992 s. 76; Ds 2000:35 s 15-16; Johansson, Qwerin, Svensk Skattetidning 2001 s. 471.

⁴ Grosskopf, s.14.

⁵ Ds 2000:35 s 15.

⁶ Grosskopf, s.14; Lundkvist, Skattenytt 1992 s. 76; Ds 2000:35 s. 15. För utförligare beskrivning av ”standardupplägget” se Ds Fi 1971:11 s 24 ff.

kapitalinkomster vara ett tänkbart syfte. Skalbolagstransaktioner kan även vara ett skatteförmånligt sätt att genomföra ett generationsskifte eller att avveckla ett bolag.⁷

Utifrån den ”seriösa” köparens synvinkel kan en skalbolagsaffär vara en metod att på ett billigare sätt finansiera utvecklingskostnader eller en verksamhet. Den obeskattade vinsten i det köpta bolaget kan då kvittas mot befintliga underskott eller kostnader i en verksamhet som köparen tillför skalbolaget. I dessa fall är ofta priset på skalbolaget relaterat till köparens möjligheter att uppskjuta, men inte undandra sig, beskattningen.⁸

Den ”oseriösa” köparen vill dock i princip uteslutande förvärva obeskattade vinstmedel med rabatt och sedan eliminera skatten. Vid köpet avser aldrig köparen att betala skatten och därför är han beredd att betala ett högre pris för de obeskattade vinstmedlen än den ”seriösa” köparen. Köparen, som ofta är ett annat aktiebolag, försöker efter köpet att eliminera den köpta obeskattade årsvinsten genom olika avdragsyrkanden, t.ex. avskrivningar på immateriella rättigheter eller goodwill.⁹

Slutligen finns det också köpare som mer eller mindre har ”kriminella” syften med skalbolagsköpet. Efter köpet plundrar dessa köpare skalbolaget på dess likvida medel och summorna förs exempelvis till utlandet. Plundringen¹⁰ genomförs ofta genom att utnyttja det regelsystem som bygger på att det ekonomiska ansvaret för juridiska personers rättshandlingar inte drabbar ägare eller ställföreträdare.¹¹

2.2 Tidigare lagstiftning på området

2.2.1 Vinstbolagsregeln

I slutet på 1960-talet och början på 1970-talet genomfördes ett stort antal skalbolagstransaktioner i Sverige. Dessa medförde att principen om dubbelbeskattning i många fall inte uppehölls. Av den anledningen tillsattes en utredning med uppgift att föreslå åtgärder mot företeelser där aktiebolagsformen användes för att vinna ej avsedda lättnader vid beskattningen. Utredningen lämnade sedermera en promemoria¹² på vilken den så kallade *vinstbolagsregeln* (se nedan) kom att baseras.¹³

⁷ Se vidare Grosskopf, s. 19 avseende generationsskiften och avvecklingar.

⁸ Grosskopf, s. 20-21; Lundkvist, Skattentytt 1992 s. 77.

⁹ Grosskopf, s. 21; Lundkvist, Skattentytt 1992 s. 77-79; Ds 2000:35 s. 16-17.

¹⁰ Se Ds 2000:35 s. 16-17 för utförligare genomgång av skalbolagsplundring.

¹¹ Grosskopf, s. 21; Lundkvist, Skattentytt 1992 s. 77-79; Ds 2000:35 s. 16-17.

¹² Ds Fi 1971:11.

¹³ Grosskopf, s. 71; prop. 1972:93 s. 5-6,28.

År 1972 infördes vinstbolagsregeln i 35 § 3 mom sjunde stycket kommunalskattelagen (KL).¹⁴ Vinstbolagsregelns syfte var att stoppa de icke avsedda skattelättnader som skalbolagstransaktioner medförde. Regeln skulle träffa skalbolagstransaktioner som inte var företagsekonomiskt motiverade, det vill säga transaktioner för vilka det inte förelåg ett behov av företagsekonomisk natur och transaktioner där det inte förelåg någon avsikt från säljaren att överlåta *rörelsen*.¹⁵ Vinstbolagsregeln stadgade bland annat följande:

”Avyttrar skattskyldig aktie i aktiebolag och finns vid avyttringen obeskattade vinstmedel i bolaget till följd av att större delen av dess tillgångar före avyttringen av aktien överlåtits på den skattskyldige eller annan, skall som skattepliktig realisationsvinst räknas vad den *skattskyldige erhåller för aktien* (min kursiv). Vid bedömning av frågan om överlåtelser av större delen av bolagets tillgångar ägt rum skall även beaktas tillgång i bolaget som inom två år efter avyttringen av aktien, direkt eller genom förmedling av annan, överlåts på den skattskyldige eller honom närstående person eller på aktiebolag ... vari den skattskyldige eller honom närstående person har ett bestämmande inflytande ... Riksskatteverket får medge undantag från detta stycke, om det kan antas att avyttringen skett i annat *syfte* (min kursiv.) än att erhålla obehörig förmån vid beskattningen ...”

Vinstbolagsregeln tog sikte på säljarens situation, då det ansågs att det var han som gjorde den ojämeförlikt största vinsten på skalbolagstransaktioner. Beskattningseffekten av regeln medförde att säljaren av ett skalbolag blev skattskyldig för *hela köpeskillingen* och inte endast för reavinsten. Den höga beskattningseffekten innebar att lagstiftningen kunde betraktas som en repressiv stopplagstiftning. Skalbolagstransaktioner förbjöds ej, men skatteeffekten av dem medförde en så hög beskattning att ingen skulle tjäna på att vidta en dylik transaktion. Bestämmelsens repressiva karaktär uppenbarade sig bland annat genom att den i princip endast innehöll objektiva rekvisit, vilket medförde att den skulle tillämpas oavsett om den skattskyldige genom transaktionen hade syftat till att uppnå en skattefördel eller ej. Vinstbolagsregelns enda subjektiva rekvisit fanns i dispensregeln.¹⁶

För att förhindra kringgående av beskattningen stadgade vinstbolagsregeln också den så kallade tvåårsregeln. Denna innebar att man vid bedömningen av om större delen av bolagets tillgångar hade avyttrats även skulle beakta tillgångar som följt med bolaget vid aktieförsäljningen, men som inom två år från avyttringen hade överförts på en krets med nära anslutning till den skattskyldige.¹⁷

Förutsättningen för att få dispens från vinstbolagsregeln var att skalbolagstransaktionen hade skett i annat syfte än att erhålla obehöriga

¹⁴ SFS 1972:273.

¹⁵ Ds Fi 1971:11 s. 40ff; prop. 1972:93 s.29.

¹⁶ Grosskopf, s. 72, 74; prop. 1972:93 s 33-34.

¹⁷ Grosskopf, s. 89-90.

skatteförmåner. Möjligheten till dispens var med andra ord avhängig av huruvida transaktionen kunde motiveras av affärsmässiga skäl. Såsom affärsmässiga skäl ansågs bland annat avyttring av aktier inom en koncern på grund av organisatoriska överväganden. Enligt regelns förarbeten skulle dock en tämligen restriktiv hållning intas i fråga om möjligheten att få dispens.¹⁸

Vinstbolagsregelns repressiva syfte och objektiva utformning ledde till att dess karaktär kom att liknas vid en strafflagstiftning. Följden av detta blev att regeln tolkades restriktivt, vilket medförde problem för dess tillämpning. Exempel på dessa tillämpningsproblem var vad som menades med *större delen* av tillgångarna, *när* en avyttring skulle anses ha skett och vilken princip som skulle användas vid värderingen av tillgångarna.¹⁹

Vinstbolagsregeln blev således en mycket oprecis lagstiftning som lämnade stort utrymme för gissningar och överraskningar. Regelns förarbeten gav inte heller mycket vägledning. Mot bakgrund av denna otydlighet, det faktum att regeln hade visat sig lätt att kringgå och att den ofta kom att tillämpas på ”fel” situationer slopades vinstbolagsregeln i och med 1991 års skattereform.²⁰

2.2.2 1991 års skattereform.

I och med 1991 års skattereform infördes nya regler om företagsbeskattning, sänkt skatt på arbetsinkomster och särskilda regler vid beskattning av reavinsten härrörande från fåmansaktiebolag. Mot bakgrund av dessa regler, då framförallt fåmansaktiebolagsreglerna, ansågs det att skillnaden i skatteuttag mellan arbetsinkomster och aktievinster inte var tillräckligt stor för att skalbolagsaffärer skulle vara lönsamma. Dessutom ansågs det ej längre vara möjligt att få obehöriga skatteförmåner på det sätt som vinstbolagsregeln avsåg att förhindra.²¹

2.3 Dagens rättsläge

2.3.1 Allmänt om rättsläget

I och med 1991 års skattereform infördes de tre inkomstslagen tjänst, näringsverksamhet och kapital för fysiska personer. Juridiska personer kunde endas ha inkomst av näringsverksamhet.

¹⁸ Grosskopf, s. 97-98, prop. 1972:93 s. 35-36.

¹⁹ Se Grosskopf, s. 73-88.

²⁰ SOU 1989:33 del 2 s. 147-148; von Bahr, Svensk Skattetidning 1990 s. 46-52.

²¹ Prop. 1989/90:110 s. 472; SOU 1989:33 del 2 s. 148.

I dag beskattas sålunda fysiska personers inkomster av tjänst och näringsverksamhet med ca 30 % kommunal inkomstskatt och med 20-25 % statlig inkomstskatt om inkomsten överstiger vissa skiktgränser. Detta betyder således en maximal marginalsatt på ca 56 %. En fysisk persons kapitalinkomster, det vill säga inkomster från utdelning och reavinst, beskattas med 30 % kapitalskatt.²²

Juridiska personers inkomst av näringsverksamhet beskattas med 28 % statlig inkomstskatt, den s.k. bolagsskatten. Om ett aktiebolag innehar andelar i ett annat aktiebolag gäller dock som huvudregel att utdelningen från det senare bolaget är skattefritt hos "ägarbolaget". För detta krävs dock att aktierna är *näringsbetingade*, det vill säga att de inte innehas i kapitalplaceringssyfte. Således beskattas utdelning från icke näringsbetingade aktier, också kallade kapitalplaceringsaktier, med 28 % bolagsskatt. I fråga om ett aktiebolags reavinst görs inte denna uppdelning och således måste ett aktiebolag betala bolagsskatt för all sin reavinst.²³

En viktig princip i svensk skatterätt har länge varit principen om *ekonomisk dubbelbeskattning*. Principen innebär att inkomster som förvärfvas av ett aktiebolag skall beskattas två gånger, en gång hos bolaget genom bolagsskatten och en gång hos den fysiska personen genom kapitalskatten på utdelning.²⁴

2.3.2 Fåmansföretagslagstiftningen

I aktiebolag med ett fåtal ägare kan det finnas en strävan att tillförsäkra delägarna utbetalningar eller förmåner på ett sätt så att den totala skatteeffekten minimeras. Detta är möjligt eftersom aktiebolag är självständiga juridiska personer, vilket leder till att aktieägare och aktiebolaget kan ingå rättshandlingar med skatterättslig verkan med varandra. Den lägre skattesatsen på kapitalinkomster, jämfört med arbetsinkomster, medför också att aktieägarna i ett fåmansaktiebolag är benägna att ta ut eventuell lön från bolaget i lägre beskattad utdelning eller reavinst. För att förhindra de obehöriga skatteförmåner som ovan beskrivs infördes speciella skatteregler²⁵ för fåmansaktiebolag i och med 1991 års skattereform. Reglerna återfinns numera i IL 56-57 kap.²⁶

Med ett fåmansaktiebolag avses enligt IL 56:2 bland annat ett aktiebolag där fyra eller färre fysiska personer äger, direkt eller genom förmedling av juridisk person, så många aktier att de innehar mer än hälften av rösterna för

²² IL 1:3 1 st, IL 65:3-7.

²³ Se Lodin m.fl., del 2, s. 337-340; IL 1:3 2 st, 65:14, 15:1, 24:15-16.

²⁴ Tjernberg, s. 13-15.

²⁵ Dessa regler behandlas endast mycket översiktligt här.

²⁶ Tjernberg, s. 16, 18-19; Lodin m.fl., del 2 s. 355.

samtliga aktier i bolaget. I IL 56 kap finns också speciella regler om närstående, delägare och företagsledare.²⁷

För att ägarna i ett fåmansaktiebolag inte skall uppnå obehöriga skatteförmåner genom att ta ut eventuella löneinkomster (max 56 % marginalskatt) som utdelning eller reavinst (30 % skatt) stadgar reglerna i IL 57 kap att en del av utdelningen eller reavinsten skall anses utgöra arbetsinkomster och således beskattas såsom inkomst av tjänst.²⁸

Beskattningen av en utdelning eller kapitalvinst är sålunda schablonmässig och endast den del som motsvarar uppskattad normal kapitalavkastning beskattas i kapital. Övrig avkastning beskattas såsom inkomst av tjänst. I fråga om reavinstbeskattningen anses, enligt IL 57:4, schablonmässigt 50 % av reavinsten vara hänförlig till inkomstslaget tjänst och resterande del till inkomstslaget kapital. Detta gäller dock, enligt IL 57:4, endast ägare av så kallade *kvalificerade aktier* i ett fåmansaktiebolag. En aktieägare har kvalificerade aktier om han har varit aktiv i betydande omfattning i bolaget och har haft en stor betydelse för bolagets vinstgenerering.²⁹

2.3.3 Undanröjer 1991 års skattereform skalbolagstransaktioner?

Skalbolagstransaktioner kan, trots reglerna om fåmansaktiebolag, vara lönsamma i dag. Anledningen till detta är att de beräkningar som låg till grund för skattereformen synes ha grundats på felaktiga förutsättningar.³⁰

Enligt min åsikt har man vid arbetet av fåmansföretagslagstiftningen varit alltför inriktad på att motverka att löneinkomster förvandlas till kapitalinkomster (det andra beskattningsledet). Man har ignorerat att eliminering av bolagsbeskattningen (första beskattningsledet) medför att skalbolagstransaktioner fortfarande kan vara förmånliga. Följande, av mig konstruerade, exempel belyser det sagda.

Om ett fåmansaktiebolag efter en inkråmsförsäljning endast innehåller 1 000 000 kronor i likvida medel och obetalda skatteskulder motsvarande 280 000 (28 %) påverkas ägarens totala behållning efter skatt beroende på om han tar ut behållningen i lön eller säljer bolaget genom en skalbolagstransaktion.

Efter betald bolagsskatt finns 720 000 kr, vilket skall betalas ut som lön, kvar i bolaget. När bolaget har betalt arbetsgivaravgifter och allmän

²⁷ Se Tjernberg s. 26-28.

²⁸ Tjernberg, s. 18-19.

²⁹ Tjernberg, s. 51-57; prop. 1989/90:110 s. 468, 703.

³⁰ Se Rask, Skattenytt 1992 s. 69-75.

löneavgift på 236 304 kr³¹ får fåmansföretagaren ut 483 696 kr i bruttolön. Av detta betalar han sedan kommunalskatt på 145 108 kr³² och statlig inkomstskatt på 50 963 kr³³. Den *totala skattesatsen* för bolaget och ägaren blir således 476 130 kronor. Ägarens behållning efter skatt blir 287 563 kr.

Om ägaren i stället, innan företaget har betalt bolagsskatten, säljer aktierna i företaget föreligger en skalbolagstransaktion. Köparen betalar 850 000 kr, dvs. 85 % av de obeskattade vinstmedlen, i stället för 720 000 kr. Om man vidare förutsätter att ersättningen motsvarar den gamle ägarens reavinst så skall fåmansaktiebolagsreglerna i IL 57 kap användas vid skatteberäkningen. Hälften av reavinsten, dvs. 425 000 kr, skall beskattas i tjänst och andra hälften i kapital. Kapitalskatten och inkomstskatten blir således 127 500 kr³⁴, respektive 179 400 kr³⁵. Den *totala skattsatsen* blir 306 900 kr och den gamle ägaren erhåller 543 100 kr efter skatt. Efter ägarskiftet eliminerar eller uppskjuter köparen betalningen av bolagsskatten.

Det ovan redovisade talar för att skalbolagstransaktioner fortfarande är ett attraktivt alternativ för att få ut en i ett bolag upparbetad vinst till ett skatteförmånligt pris. Enligt finansdepartementet är skalbolagsaffärer inte bra för den allmänna skattemoralen i Sverige. Det systematiska skatteundandragande som skalbolagstransaktioner innebär kan, enligt finansdepartementet, inte accepteras. Sålunda torde det finnas skäl för att genom lagstiftning komma till rätta med skalbolagshandeln.³⁶

³¹32,82 % enligt 26 § lagen (2000:980) om socialavgifter och 3 § lagen (1994:1920) om allmän löneavgift.

³² Ca 30 % x 483.696 kr.

³³ Se IL 65:5: 46.339,2 ((483.696 – 252.000) x 20 %) + 4684,8 ((483.696-390.000) x 5 %).

³⁴ 425.000 x 30 %.

³⁵ (25.000 x 30 %) + ((25.000 – 252.000) x 20 %) + (425.000 – 390.400) x 5 %).

³⁶ Ds 2001:34 s. 26; Ds 2000:35 s. 10.

3 Föreslagen skalbolagslagstiftning avseende fysiska personer

3.1 Bakgrund

Enligt Riksskatteverket har handeln med skalbolag ökat kraftigt under 1990-talet. I Sverige saknas en effektiv lagstiftning mot skalbolagshandel och därför har finansdepartementet i två promemorior³⁷, av vilka den senaste just nu är ute på remiss, utarbetat ett förslag mot fysiska personers handel med skalbolag. Meningen med lagförslaget är att införa en *stoppregel* mot fysiska personers handel med skalbolag. Propositionen skulle ha kommit i december 2001 och lagen var beräknad att träda i kraft den första januari 2002. Inget av detta har dock skett och jag har inte, trots upprepade försök, fått någon förklaring till varför både propositionen och lagen uteblev.³⁸

Problemet med skalbolagstransaktioner kan inte lösas genom endast en straffrättslig lagstiftning, utan lagstiftningsåtgärder behövs också på det skatterättsliga området för att minska intresset för oseriös skalbolagshandel. Reglerna mot skalbolagshandel måste således i sin helhet vara utformade så att förutsättningarna för skatteundandragande genom skalbolagshandel i möjligaste mån undanröjs. Således räcker det inte med regler mot skalbolagshandel på det civil- och straffrättsliga områdena, utan dylika regler krävs också inom skatterättsområdet.³⁹

Det tilltänkta lagförslaget innebär sammanfattningsvis att den som säljer ett skalbolag skall ta upp kapitalvinsten som inkomst av aktiv näringsverksamhet. Säljaren blir dock inte beskattad bl.a. om skalbolaget har betalt de skatter som belöper på bolaget vid avyttringstidpunkten eller särskilda skäl talar emot beskattning.⁴⁰

Enligt finansdepartementets promemoria skall ett tillägg till IL 13:5 göras, vilket innebär att kapitalvinsten vid försäljning av ett fåmansaktiebolag, som utgör ett skalbolag, skall beskattas som inkomst av näringsverksamhet. Övriga regler⁴¹ angående skalbolagshandel skall införas i ett nytt kapitel, kapitel 49a, i IL, i IL 50 kap, i taxeringslagen (1990:324) och i skattebetalningslagen (1997:483).⁴²

³⁷ DS 2001:35 ; Ds 2000:35. Den promemoria som främst behandlas här är dock Ds 2001:35.

³⁸ Ds 2001:35 s.7,9.

³⁹ Ds 2001:35 s. 26.

⁴⁰ Ds 2001:35 s.3.

⁴¹ I det följande skall av utrymmesskäl endast de viktigaste reglerna behandlas.

⁴² Ds 2001:35 s. 13-23.

Många remissinstanser har varit mycket kritiska till förslaget och har avstyrkt att lag skall stiftas mot bakgrund av Ds 2001:35.⁴³ Det har visserligen ansetts angeläget med en lagstiftning som motverkar brottslig verksamhet, men förslaget kan innebära att normala transaktioner som inte innebär skatteundandragande träffas. Många remissinstanser anser att detta är fel, eftersom lagstiftningen bör utformas så att den motverkar brottslig verksamhet. Följden av den tilltänkta lagen kan bli att det allmänna rättsmedvetandet skadas när ”oskyldiga” kan träffas av lagförslaget.⁴⁴

Remissinstanserna har även påpekat att motiven bakom Ds 2001:35 är knapphändiga. I promemorians konsekvensanalys talas om en industri med skalbolagstransaktioner, men det klargörs inte huruvida det är kriminella skalbolagsaffärer eller normala avyttringar av bolag som avses. Dessutom anges inte vilken omfattning de kriminella skalbolagsaffärerna har i förhållande till den lagliga motsvarigheten. Om det är så att syftet är att komma åt kriminella skalbolagsaffärer borde hanteringen av kriminella skalbolagsaffärer i stället ske på straffrättens område.⁴⁵

Visserligen anser remissinstanserna att ekonomisk brottslighet måste bekämpas, men följderna av bekämpandet får inte vara att företagsamheten skadas. Således torde utgångspunkten för förslaget vara att normalt företagande och normala överlåtelser inte får hindras av stoppregler mot oönskade transaktioner. Även om det är viktigt att effektivt förhindra skatteundandragande så är den avgörande frågan om reglerna går att förena med vanligt företagande.⁴⁶

3.2 Närmare om lagstiftningens utformning

3.2.1 Vem omfattas ?

Enligt IL 49a:1 och IL 49a:2 kommer skalbolagsreglerna att omfatta *fysiska personer* om de direkt eller indirekt avyttrar andra andelar än lagertillgångar, andelarna hänför sig till ett fåmansaktiebolag och fåmansaktiebolaget är ett skalbolag. Bestämmelserna tillämpas dock inte om en avyttring har skett på grund av att bolaget har gått i konkurs eller har trätt i likvidation.

⁴³ Se bl.a. remissvar angående skatteregler mot handel med skalbolag från FAR 2001-10-01 och Företagarnas Riksorganisation 2001-09-27.

⁴⁴ Remissvar, FAR 2001-10-01 s. 1,5; remissvar, Sveriges Advokatsamfund 2000-12-01, ref.nr. 6579-2000. Yttrandet från Sveriges Advokatsamfund avser visserligen Ds 2000:35 och inte Ds 2001:35, men jag anser ändå att vissa generella synpunkter även kan appliceras på Ds 2001:35.

⁴⁵ Remissvar, FAR 2001-10-01 s. 1; Nyquist, Balans häfte 11 2001 s. 31; FAR INFO nr 12 2001 s. 1.

⁴⁶ Remissvar, Företagarnas Riksorganisation 2001-09-27 s. 1.

Med *indirekt avyttring* avses försäljning av andelarna i ett moderbolag. Meningen är att kringgående av reglerna skall motverkas. Ett exempel på ett sådant fall är när konsulter via helägda aktiebolag samlar in pengar i aktiebolagets dotterbolag och sedan säljer moderbolaget. Den nya skalbolagslagstiftningen blir tillämplig på fallet om moderbolaget är ett fåmansaktiebolag och dotterbolaget är ett skalbolag.⁴⁷

Mot bakgrund av att det är köparen av ett skalbolag som, efter förvärvet, inte betalar in bolagsskatten (se ovan kap 2.1) kan det anses underligt att skalbolagslagstiftningen tar sikte på säljarens agerande. Likvida tillgångar i skalbolag har dock oftast uppkommit genom inkråmsöverlåtelser eller löpande inkomster i bolaget innan försäljningen. Skalbolagstransaktioner motiveras ofta av säljarens intresse av att omvandla förvärvsinkomster till lägre beskattade kapitalinkomster och därför anses det naturligt att en regel som syftar till att minska grogrunden för skalbolagstransaktioner riktar sig mot den fysiska person som kontrollerar avyttringen.⁴⁸

Kritik har riktats mot att den konsekvensanalys som har gjorts i Ds 2001:35 inte har genomförts på ett godtagbart och korrekt sätt utifrån småföretagarnas perspektiv. I promemorian saknas också underlag för att bedöma bördan för säljande småföretagare. Förslagets nackdelar träffar främst småföretagare, eftersom skalbolagsreglerna omfattar fåmansföretag, vilka typiskt sätt utgörs av små och medelstora företag. Förslaget omfattar dessutom såväl minoritets- som majoritetsägare och det saknar betydelse huruvida det är fråga om kvalificerade andelar eller inte som säljs. Reglerna omfattar vidare varje aktieförsäljning. En enskild aktieägare kan emellertid inte utan företagets medverkan veta om bolaget är ett skalbolag på avyttringsdagen och sålunda inte bedöma hur vinsten skall beskattas vid en avyttring (se nedan kap 3.2.2 och 3.2.4). Sålides blir det riskfyllt för fåmansföretag att ta in nya delägare och att göra omstruktureringar.⁴⁹

3.2.2 Vad är ett skalbolag enligt Ds 2001:35?

Enligt IL 49a:4 1 st är ett avyttrat fåmansföretag ett *skalbolag* om summan av kontanta medel och marknadsvärdet av värdepapper och liknande tillgångar, dit inte näringsbetingade andelar räknas, hos det avyttrade företaget överstiger ett jämförelsebelopp. De företag som är av intresse på skalbolagsmarknaden kännetecknas av att de huvudsakligen innehåller kontanta medel och andra lättrealiserade tillgångar. Skalbolagslagstiftningen skall därför inriktas mot avyttringar där summan av kontanta medel och marknadsvärdet av värdepapper och liknande tillgångar hos det avyttrade företaget överstiger en viss andel av ersättningen. Är det inte fråga om ett

⁴⁷ Ds 2001:35 s 25-26.

⁴⁸ Ds 2001:35 s. 26.

⁴⁹ Remissvar, FAR 2001-10-01 s.1-2; remissvar, Företagarnas Riksorganisation 2001-09-27 s 13.

skalbolag skall i stället reglerna om fåmansaktiebolag i IL 57 kap tillämpas.⁵⁰

Om en fåmansaktiebolagsägare har sålt *samtliga* bolagets andelar utgörs, enligt IL 49a:4 3 st, jämförelsebeloppet av halva ersättningen. I annat fall utgörs jämförelsebeloppet av hälften av ett fiktivt värde för samtliga andelar beräknat med utgångspunkt i ersättningen för de avyttrade andelarna.

Enligt IL 49a:4 2 st skall näringsbetingade andelar inte räknas till värdepapper eller liknande tillgångar. Anledningen till detta är att dylikt innehav betingas av rörelsen och att det sålunda vore omotiverat att beakta dem vid bedömningen av huruvida ett skalbolag föreligger eller inte.⁵¹

Till den summa som behandlas i IL 49a:4 1 st skall, enligt IL 49a:5, läggas marknadsvärdet av andra tillgångar vid avyttringen *om* tillgångarna anskaffats tidigast två år före avyttringen, *om* tillgångarna saknar affärsmässigt samband med verksamheten sådan den bedrevs intill två år före avyttringen *och* det kan antas att anskaffningen skett i syfte att tillgångarna lätt skulle kunna avyttras efter avyttringen av andelarna. Syftet med denna regel är att motverka kringgående av IL 49a:4.

Lagförslagets utformning har kritiserats för att även seriösa småföretagare drabbas av den hårda skalbolagsbeskattningen. Ett fåmansaktiebolag kan byggas upp av medel som redan är beskattade. Ägaren i ett fåmansaktiebolag kan t.ex. endast ta ut en del av bolagets vinst som lön eller utdelning och låta resten stå kvar i bolaget. Vid en eventuell försäljning får ägaren sedan ut åtminstone halva inkomsten i kapital och andra hälften i lön. Dessutom låter många småföretagare beskattad vinst stå kvar i bolaget som buffert eller för att öka bolagets soliditet. I dylika fall har det ansetts vara fel att beskatta säljaren i inkomstslaget näringsverksamhet endast för att bolaget inte innehåller några reella tillgångar.⁵²

Enligt vissa kritiker kommer lagförslaget att medföra att en mycket stor del av Sveriges tillväxtföretag kommer att falla under skalbolagsdefinitionen vid en tidig försäljning av bolaget under dess uppbyggnadsskede, vilket hämmar företagsamheten i Sverige. Lagförslaget synes inte i första hand rikta sig mot kriminella skalbolagsaffärer eller ens mot vad "...som i allmänt språkbruk menas med skalbolagsaffärer."⁵³ Förslagets utredare verkar inte, enligt vissa kritiker, anse att fåmansaktiebolagsreglerna i IL 57 kap leder till tillräckligt hård beskattning vid avyttring av aktier i ett fåmansaktiebolag som inte har anläggningstillgångar i traditionell mening.⁵⁴

⁵⁰ Ds 2001:35 s. 16, 26-27.

⁵¹ Ds 2001:35 s. 16,27.

⁵² Remissvar, Företagarnas Riksorganisation 2001-09-27 s.1-2.

⁵³ Remissvar, FAR 2001-10-01 s. 2.

⁵⁴ Remissvar, FAR 2001-10-01 s. 2.

Kritik har också framförts mot att skalbolag inte bör definieras utifrån tillgångssidan fristående från skuldsidan om skäliga rättssäkerhetskrav skall uppfyllas. I promemorian lämnas inga motiv till varför skalbolagsdefinitionen endast sker utifrån tillgångssidan eller varför jämförelsebeloppet utgörs av just halva köpeskillingen. Gränsdragningen mellan skalbolag och icke skalbolag blir då oacceptabelt diffus.⁵⁵

3.2.3 Återköp

I IL 49a:6 finns en regel som syftar till att förhindra kringgående av IL 49a:4 genom s.k. *återköp* av tillgångarna. Ett återköp innebär att företaget säljs med inkråm och att säljaren och köparen har överenskommit om att den *överbärande delen* av andra tillgångar än kontanta medel samt värdepapper och liknande tillgångar skall föras över till säljaren eller någon närstående inom två år efter avyttringen. Återköp föreligger även om tillgångarna förs över till ett fåmansföretag i vilket säljaren är företagsledare. Föreligger en dylik återköpsituation skall regeln i IL 49a:4 1 st tillämpas. Kringgående genom att köp betecknas som hyra etc. skall inte heller godtas.⁵⁶

Det har av vissa ansetts att det är omöjligt att tolka innebörden av återköpsregeln. Det är ovisst hur prövningen av om den *överbärande delen* av tillgångarna har överlåtits skall ske. Motiven till lagstiftningen anger inte om prövningen skall ske utifrån tillgångarnas värde vid tidpunkten för avyttringen av andelarna eller värdet vid återköpet. Inte heller ger motiven någon vägledning huruvida ett skalbolag alltid föreligger så snart ett återköp sker, oavsett övriga omständigheter.⁵⁷

3.2.4 Beskattningskonsekvenser

Vid en skalbolagsavyttring eller ett återköp skall som huvudregel, enligt IL 49a:7 1 st, *överbärande delen* ta upp ett belopp motsvarande kapitalvinsten pga. andelsavyttringen som överskott av *aktiv näringsverksamhet*. Detta gäller oavsett om han varit aktiv i bolaget eller inte. Bestämmelsen kan sålunda sägas utgöra en ren stoppregel.⁵⁸

Kritik har framförts mot att denna hårda beskattning träffar samtliga aktieägare, det vill säga inte endast aktiva delägare. För den som inte äger kvalificerade aktier i ett fåmansaktiebolag blir merbeskattningen betydligt större än för den som träffas av reglerna i IL 57 kap. Det framgår inte tillräckligt tydligt i lagförslaget motiv huruvida detta innebär att all passiv näringsverksamhet i ett fåmansaktiebolag i och med förslaget skall anses vara aktiv sådan.⁵⁹

⁵⁵ Remissvar, FAR 2001-10-01 s. 1-2.

⁵⁶ Ds 2001:35 s.17, 28.

⁵⁷ Remissvar, FAR 2001-10-01 s. 4.

⁵⁸ Ds 2001:35 s.17, 28.

⁵⁹ Remissvar, FAR 2001-10-01 s. 3.

Ds 2001:35 bygger på att sanktioner på grund av skalbolagstransaktioner riktas mot säljaren. Inga sanktioner riktas däremot mot köparen, vilket har ansetts orimligt. Att i efterhand konstatera att det är fråga om en suspekt affärsidé kan vara lätt då samme person har köpt ett stort antal små aktiebolag under några år, men för den enskilde småföretagaren som säljer sitt livsverk till utomstående är detta svårt att se vid försäljningstillfället. Det är därför tveksamt att införa regler som försvårar försäljning av småföretag för att hindra tillförseeln av aktiebolag till dem som plundrar bolag. Reglerna slår således mot fel personer.⁶⁰

3.2.5 Undantag

Enligt IL 49a:8 skall den beskattning som stadgas i IL 49a:7 1 st.⁶¹ inte tillämpas om fåmansföretaget tar upp företagets överskott eller underskott i en preliminär självdeklaration och ett särskilt bokslut ligger till grund för inkomstberäkningen i den preliminära självdeklarationen. Dessutom måste fåmansföretaget ha betalt in den preliminära skatten enligt självdeklarationen. Således är inte skalbolagsreglerna avsedda att tillämpas om den skatt som belöper på bolaget har betalats innan överlåtelsen. Regeln i IL 49a:8 bör dock endast tillämpas på begäran av den skattskyldige.⁶²

Den preliminära självdeklarationen skall, enligt ett förslag till ändring av 10 § skattebetalningslagen (1997:483), lämnas in inom 30 dagar efter det att avyttringen av bolaget har skett.⁶³

Enligt vissa remissinstanser blir möjligheten att skatta av företaget i samband med företagsöverlåtelsen för många *tjänsteföretag* det enda sättet att undgå att delägarna drabbas av skalbolagsbeskattningen. Förslagets konstruktion leder till att dessa företag får en högre skattebelastning än företag som har en annan sammansättning av tillgångar i rörelsen. Ett tjänsteföretag som utgör ett fåmansföretag blir direkt diskriminerat i förhållande till andra företag. Den extra likviditetsbelastningen vid en skatteinbetalning enligt IL 49a:8 kommer att medföra att företaget i realiteten sällan kommer att kunna göra avskattningen. Dessutom kommer minoritetsägare att vara helt utelämnade till majoritetens godtycke vad gäller att tillämpa IL 49a:8, varför det i många fall inte blir möjligt att driva företaget vidare efter en ägarförändring.⁶⁴

FAR har i egenskap av remissinstans dessutom hävdat att IL 49a:8 kommer att bli omöjlig att tillämpa. Enligt lagförslaget skall skalbolagsbeskattning inte utlösas om avskattning har skett senast på dagen för avyttringen. Ds

⁶⁰ Remissvar, Företagarnas Riksorganisation 2001-09-27 s. 1.

⁶¹ Se ovan kap. 3.2.4.

⁶² Ds 2001:35 s. 18-23, 29-32.

⁶³ Ds 2001:35 s. 21.

⁶⁴ Remissvar, FAR 2001-10-01 s. 2.

2001:35 anger att ett bokslut regelmässigt upprättas vid företagsöverlåtelser och att den aktuella regeln inte skulle medföra något extra arbete för de skattskyldiga. I vart fall när minoritetsposter i ett bolag avyttras upprättas dock inte ett bokslut. När hela bolaget avyttras vid ett och samma tillfälle upprättas bokslut ibland, men i normalfallet ligger det senaste bokslutet till grund för affären, varvid säljaren får bekräfta att verksamheten därefter har varit av normalt slag. Har några avvikelser skett redovisas dessa. När enstaka poster byter ägare ankommer det på köparen att ställa frågor utifrån bolagets senaste årsredovisning.⁶⁵

För att bokslut skall kunna upprättas skall det för övrigt bygga på marknadsvärdena i bolaget. Något bokslut till marknadsvärde upprättas inte vid en avyttring. I realiteten är det nästan omöjligt att fastställa marknadsvärdet på tillgångarna i ett igångvarande företag enligt FAR. Om marknadsvärdet på tillgångarna i bokslutet och i den preliminära självdeklarationen underskattas föreligger ett skalbolag och hela kapitalvinsten skall beskattas som aktiv näringsverksamhet.⁶⁶

Enligt IL 49a:7 2 st. skall inte heller den beskattning som stadgas i IL 49a:7 1 st.⁶⁷ tillämpas om *särskilda skäl* talar emot det. Särskilda skäl anses föreligga när det finns ett legitimt intresse för att kunna genomföra en skalbolagstransaktion. Legitimt intresse anses föreligga vid vissa typer av företagsomstruktureringar, såsom generationsskiften och utlösen av delägare. En skalbolagsaffär skall också kunna ingå som finansiering av en seriös verksamhet. Även i andra fall kan det inte uteslutas att en skalbolagsaffär är affärsmässigt motiverad.⁶⁸

Kritik har framförts av FAR mot IL 49a:7 2 st. Det har ansetts att paragrafen ger uttryck för en omvänd ordning. Om det vore de kriminella skalbolagsaffärerna som man önskar begränsa så borde alla ickekriminella transaktioner falla under särskilda skäl. I stället verkar det som att fåmansaktiebolagsreglerna i IL 57 kap skall tillämpas vid en aktieförsäljning om försäljningen skulle anses affärsmässigt motiverad, vilket är en omvänd ordning. Enligt lagförslaget skall all vinst beskattas enligt skalbolagsreglerna om inte affärsmässiga skäl föreligger.⁶⁹

FAR har även ansett det nödvändigt att i lagstiftningen precisera i vilka situationer som särskilda skäl skall anses föreligga. Det är inte rimligt att behöva vänta tills skattemyndigheten har prövat taxeringen innan besked kan lämnas huruvida det finns särskilda skäl eller inte. Den skattskyldige måste kunna få besked i förväg om hur skattemyndigheten ser på

⁶⁵ Remissvar, FAR 2001-10-01 s. 4.

⁶⁶ Remissvar, FAR 2001-10-01 s. 4.

⁶⁷ Se ovan kap. 3.2.4.

⁶⁸ Ds 2001:35 s.17,29.

⁶⁹ Remissvar, FAR 2000-08-24 s. 1. Detta remissvar är visserligen hänförligt till det dispensinstitut som föreslogs i Ds 2000:35, men jag anser att samma kritik är befogad i förhållande till Ds 2001:35.

transaktionen. Den föreslagna lagtextens utformning innebär att eftertaxering skall äga rum om skalbolagsregelns beskattningseksekvenser är tillämpliga på grund av andelsavyttring eller återköp. Det krävs inte att den skattskyldige har lämnat oriktig uppgift för att eftertaxering skall kunna ske. Det kan således dröja upp till fem år innan den skattskyldige får veta om skalbolagsbeskattningen aktualiseras eller inte.⁷⁰

Slutligen har kritik också framförts av FAR mot att den föreslagna lagtexten inte tar hänsyn till huruvida det sålda företaget verkligen har betalt sin skatt och i övrigt gjort rätt för sig efter överlåtelsen. Enligt förslaget beskattas säljaren kapitalinkomsten som inkomst av aktiv näringsverksamhet, vilket kan innebära full marginalskatt med ca 56 % samt egenavgifter, oberoende av om skatten senare betalas eller inte.⁷¹

⁷⁰ Remissvar, FAR 2001-10-01 s.1.

⁷¹ Remissvar, FAR 2001-10-01 s. 5.

4 Föreslagen skalbolagslagstiftning avseende juridiska personer

4.1 Bakgrund

Ett aktiebolag kan äga andelar i ett annat aktiebolag. Andelarna i det ägda bolaget kan delas upp i *näringsbetingade andelar* och *kapitalplaceringsandelar*. Med näringsbetingad andel avses enligt IL 24:16 en andel som är en kapitaltillgång hos ägarföretaget. En andel är en kapitaltillgång om ägarföretaget innehar minst 25 % av rösterna i det ägda bolaget eller om det görs sannolikt att ägarföretagets andelsinnehav betingas av dess rörelse. En andel som inte är en näringsbetingad sådan är en kapitalplaceringstillgång.

Svenska rörelsedrivande företag beskattas enligt IL 24:15 för utdelning från kapitalplaceringsandelar, men inte på utdelning från näringsbetingade andelar. Skälet för skattefriheten på utdelning från näringsbetingade andelar är att beskattning i två led, dvs. hos bolaget och hos dess ägare, skall undvikas. Motsvarande skattefrihet finns dock inte för kapitalvinster vid försäljning av näringsbetingade andelar. I dylika fall föreligger en trippelbeskattning.⁷² Skattekostnaderna för denna trippelbeskattning motverkar möjligheten till omstrukturering i näringslivet. Skattesystemet medför också att ägandet stimuleras till att flytta utomlands.⁷³

Mot bakgrund av de negativa konsekvenser som följer av trippelbeskattningen har ett betänkande⁷⁴ med förslag för att avskaffa beskattning på kapitalvinster från näringsbetingade andelar utarbetats. Propositionen väntas lämnas tidigast under våren 2002 och det är oklart när lagen beräknas träda i kraft.⁷⁵

Enligt betänkandet ersätts termerna näringsbetingad andel och kapitalplaceringsandel med *näringsandel* och *portföljandel*. Detta skall gälla för bl.a. aktier som innehas av svenska aktiebolag eller utländska sådana som hör hemma i en EES-stat. En onoterad andel kommer enligt betänkandet alltid att vara en näringsandel. Marknadsnoterade andelar kommer att vara näringsandelar om ägarföretaget innehar andelar

⁷² Som jag har förstått det så bolagsbeskattas först inkomster i det bolag som senare skall avyttras. Vid avyttringen betalar ägarföretaget sedan kapitalskatt och till sist betalar ägarna till ägarföretaget utdelningsskatt.

⁷³ SOU 2001:11 s. 13, 121-122; Ohde, Rutberg, Svensk Skattetidning 2001 s. 152.

⁷⁴ SOU 2001:11.

⁷⁵ Prop 2001/02:1 s 196.

motsvarande minst tio procent av rösterna i det ägda företaget eller det görs sannolikt att innehavet betingas av ägarföretagets, eller dess närståendes, rörelse.⁷⁶

En lagstiftning mot skalbolagshandel skall, enligt betänkandet, införas. Anledningen är den stora "svartgrå" markanden som för närvarande finns för skalbolagshandel för fysiska personer. Vid ett generellt avskaffande av beskattningen av kapitalvinster från näringsandelar blir det även intressant för aktiebolag att sälja företag på denna marknad. Eftersom avskaffandet av beskattning av kapitalvinster på näringsandelar inte får leda till nya möjligheter för skalbolagsaffärer skall, enligt betänkandet, nya regler för att motverka skalbolagstransaktioner införas. Reglerna är tänkta att införas i IL 25a:16-22.⁷⁷

De tilltänkta reglerna mot skalbolag utgör rena *stoppregler*, eftersom effekterna av dem inte bara är att skattefriheten för kapitalvinster nekas, utan att *hela ersättningen* vid en skalbolagstransaktion skall tas upp till beskattning. Avdrag för ingångsvärden får således inte göras. Tillämpningen av skalbolagsreglerna kan dock underlåtas om *särskilda skäl* föreligger.⁷⁸

Föreningen Auktoriserade Revisorer och Svenskt Näringsliv har, i egenskap av remissinstanser, avstyrkt en skalbolagslagstiftning i enlighet med SOU 2001:11. De anser främst att det är principiellt fel att ha andra materiella skatteregler vid försäljning av skalbolag än för andra bolag som beskattas enligt vanliga regler för näringsverksamhet. Vinstmedel i ett skalbolag är redan avskattade eller kommer att bli avskattade när vinsten på tillgångarna realiserar.⁷⁹

Vidare har kritik framförts mot att skalbolagsreglerna i praktiken medför ett förbud mot överlåtelse av företag enbart i syfte att förhindra att en förhållandevis liten kriminell grupp ägnar sig åt bolagsplundring. De tilltänkta reglerna får endast till effekt att försvåra eller förhindra legala omstruktureringar inom näringslivet. Åtgärder mot kriminella skalbolagsaffärer borde således i första hand vidtas utanför skattesystemet.⁸⁰

I övrigt har i princip samma synpunkter framförts mot utformningen av detta lagförslag som mot motsvarande lagförslag avseende fysiska personer.⁸¹

⁷⁶ SOU 2001:11 s. 14-15.

⁷⁷ SOU 2001:11 s. 162-164.

⁷⁸ Ohde, Rutberg, Svensk Skattetidning 2001 s. 159-160.

⁷⁹ Remissvar, FAR 2001-05-15 s. 1; Remissvar, Svenskt Näringsliv 2001-05-14 s.4.

⁸⁰ Remissvar, FAR 2001-05-15 s. 1; Remissvar, Svenskt Näringsliv 2001-05-14 s.4.

⁸¹ Remissvar, FAR 2001-05-15 s. 1; Remissvar, Svenskt Näringsliv 2001-05-14 s.4-5.

4.2 Närmare om lagstiftningens utformning

4.2.1 Vem omfattas ?

Enligt SOU 2001:11 skall IL 25a kap gälla bl.a. då det avyttrade företaget är ett svenskt aktiebolag, som inte är ett investmentföretag, eller ett utländskt företag som hör hemma i Europeiska Ekonomiska Samarbetsområdet (EES) och som i sin ”hemstat” är underkastat en beskattning liknande den svenska aktiebolagsbeskattningen.⁸²

Dessa bolags kapitalvinster på näringsandelar skall som huvudregel vara skattefria. Skattefriheten föreligger dock inte om kapitalvinsten härrör från ett skalbolag (se nedan kap 4.2.2). Om det avyttrade företaget är moderbolag i en svensk eller utländsk koncern skall skalbolagsreglerna i stället avse hela koncernen.⁸³

4.2.2 Vad är ett skalbolag enligt SOU 2001:11?

De tilltänkta reglerna mot skalbolagshandel för juridiska personer syftar till att motverka sådan skalbolagshandel som i dag bedrivs av fysiska personer (se ovan kap. 3.2.2). Således är definitionen av en skalbolagstransaktion mycket lik den som beskrivs i Ds 2001:35.

Enligt IL 25a:17 är ett avyttrat bolag ett skalbolag om summan av kontanta medel samt marknadsvärdet av värdepapper och liknande tillgångar hos det avyttrade företaget överstiger ett *jämförelsebelopp*. Näringsandelar eller värdepapper som är i lager i värdepappersrörelse enligt 1:3 1 p. lagen (1991:981) om värdepappersrörelse skall inte räknas till värdepapper eller liknande tillgångar. Detsamma gäller näringsandelar eller värdepapper i lager som innehas av ett utländskt företag om detta är hemmahörande och inkomstskatteskyldigt i en EES-stat eller i en stat med vilken Sverige har ett skatteavtal. I det senare fallet måste företaget också omfattas av beskattningsrätten och ha hemvist i den utländska staten enligt avtalet.⁸⁴

Fastställandet av jämförelsebeloppet görs på samma sätt som då fysiska personer säljer ett skalbolag.⁸⁵ Den ”tvåårsregel”⁸⁶ som finns i lagförslaget avseende fysiska personer finns även för juridiska personer. Denna regel finns i IL 28a:18 och omhändertar de typiska skalbolagsfall när verksamheten i ett företag överförs till närstående och det rensade företaget därefter säljs.⁸⁷

⁸² SOU 2001:11 s.62-63; IL 25a:8,10.

⁸³ SOU 2001:11 s. 62-63 ; IL 25a:15-16.

⁸⁴ SOU 2001:11 s. 66-67, 164-166.

⁸⁵ Se ovan kap. 3.2.2 och SOU 2001:11 s. 66-67.

⁸⁶ Se ovan kap. 3.2.2.

⁸⁷ SOU 2001:11 s. 67, 165; Ohde, Rutberg, Svensk Skattetidning 2001 s. 161.

4.2.3 Återköp

Regeln om återköp i IL 25a:19 skall införas för att skalbolagsdefinitionen i IL 25a:17 och 18 inte skall kunna kringgå. Det skall m.a.o. inte vara möjligt att sälja ett företag med dess verksamhet i behåll och i samband med avyttringen ingå ett dolt eller öppet avtal med köparen om överföring av verksamheten tillbaka till den ursprunglige säljaren efter bolagsavyttringen.

Således stadgar IL 25a:19 att om, inom två år efter avyttringen, den övervägande delen av andra tillgångar än kontanta medel, värdepapper och liknande tillgångar, som vid avyttringen innehades av det avyttrade företaget, direkt eller indirekt förvärfvas av det avyttrande företaget eller någon i *intressegemenskap* (se nedan) med detta, så skall bolaget falla under skalbolagsdefinitionen i IL 25a:17.⁸⁸

Två företag är i intressegemenskap med varandra om personerna är moder- och dotterföretag eller står under i huvudsak gemensam ledning. Intressegemenskap råder också om den ena personen är en fysisk person och den andra en juridisk person och personerna skulle ha varit i intressegemenskap med varandra om de båda varit juridiska personer.⁸⁹

4.2.4 Beskattningskonsekvenser

Om ett avyttrat företag faller in under skalbolagsdefinitionen i IL 25a:17 eller återköpsregeln i IL 25a:19 skall hela *ersättningen* enligt IL 25a:14, utan avdrag för omkostnadsbelopp, beskattas som kapitalvinst hos det avyttrande företaget.

Skälet till att hela ersättningen skall tas upp som kapitalvinst är att det kan vara svårt att, då avyttringen avser näringsandelar, beräkna omkostnadsbeloppet. Enklare är att beskatta ersättningen. Andra synsätt på beskattningen, såsom att betrakta att det är inkråmet och inte andelarna i det avyttrade företaget som avyttrats, har diskuterats. Dessa synsätt har dock ansetts medföra alltför komplicerade lösningar.⁹⁰

Vissa ha dock ansett att den ovan beskrivna beskattningskonsekvensen blir för sträng, särskilt när det är fråga om koncerninterna avyttringar. Dessa avyttringar borde undantas beskattningen. I övrigt har rösten höjts för att beräkna reavinsten vid försäljning av skalbolag på ett annat sätt än enligt IL 25a:14. Det vore att föredra att som anskaffningsvärde räkna det avyttrade

⁸⁸ SOU 2001:11 s. 67-68, 167-168.

⁸⁹ Se SOU 2001:11 s. 173, 200-204.

⁹⁰ SOU 2001:11 s. 65, 176; Ohde, Rutberg, Svensk Skattetidning 2001 s. 160.

bolagets egna kapital, eftersom det är det belopp som säljaren kan tillgodogöra sig genom utdelning eller liknande utan några skatteeffekter.⁹¹

Det har också ansetts att beskattning enligt IL 25a:14 kommer att leda till absurda effekter och att några direkta skäl till lagförslaget att överbeskatta vinster inte ges i förslagets utredning. En effekt av lagförslaget kommer att bli att företag väljer att likvidera sina dotterbolag i stället för att sälja dem för att inte drabbas av att få betala skatt på hela försäljningslikviden.⁹²

4.2.5 Undantag

Även om ett företag faller in under skalbolagsdefinitionen i IL 25a:17 eller återköpsregeln i IL 25a:19 behöver inte alltid ersättningen beskattas i enlighet med IL 25a:14. Detta gäller vid marknadsnotering, likvidation, konkurs och särskilda skäl.⁹³

Vid försäljning av ett skalbolag, där åtminstone hälften av andelarna är marknadsnoterade, är det knappast möjligt att uppnå omotiverade skatteförmåner. Således stadgar IL 25a:20 att skattefrihet skall gälla för kapitalvinster i dylika situationer. Vidare saknas det, enligt IL 25a:21, anledning att kapitalbeskatta ersättning när det avyttrade företaget träder i likvidation eller försätts i konkurs.⁹⁴

Skalbolags- och återköpsregeln skall motverka att skattefrihet för kapitalvinster på näringsandelar missbrukas för att erhålla icke avsedda skatteförmåner. Det kan inte undvikas att reglernas utformning kan medföra att de kan bli tillämpliga även när det inte är fråga om ett sådant missbruk. För att undvika detta skall inte, enligt IL 25a:22, ersättning från kapitalvinst beskattas om *särskilda skäl* talar emot det.⁹⁵

Särskilda skäl bör normalt föreligga när ett företag med endast likvida tillgångar överläts inom en intressegemenskap (se ovan 4.2.3) och en rörelse påbörjas i företaget inom en kort tid efter överlåtelsen. Samma bör gälla när ett s.k. ”namnbolag” med endast begränsade tillgångar överläts inom en intressegemenskap. Särskilda skäl torde också föreligga när ett utländskt företag med endast likvida tillgångar överläts inom en intressegemenskap och företaget inte innehar, eller någonsin har innehaft, andelar i ett svenskt företag.⁹⁶

Ett annat fall när särskilda skäl torde vara för handen är vid vissa situationer i en konsultverksamhet. En sådan situation är när konsulter, via egna bolag,

⁹¹ Remissvar, FAR 2001-05-15 s. 1; Remissvar, Svenskt Näringsliv 2001-05-14 s. 4–5.

⁹² FAR INFO nr 4 2001 s. 3.

⁹³ Se SOU 2001:11 s. 173-174.

⁹⁴ SOU 2001:11 s. 68,173-174.

⁹⁵ SOU 2001:11 s. 175.

⁹⁶ SOU 2001:11 s. 175.

gemensamt äger aktier i ett aktiebolag som utgör verksamhetens ansikte utåt. När en delägare utträder ur verksamheten och en ny inträder så överläts aktier i det gemensamt ägda aktiebolaget till den nya delägaren. I ett dylikt fall är det sannolikt att bolaget kan falla in under skalbolagsdefinitionen trots att syftet med handlandet inte har varit att uppnå icke avsedda skatteförmåner.⁹⁷

Slutligen bör särskilda skäl föreligga då ett rörelsedrivande företag överläts inom en intressegemenskap och det efter överlåtelsen framkommer att det är affärsmässigt lämpligt att viss verksamhet eller vissa tillgångar överförs till andra företag inom intressegemenskapen. Kapitalvinsten vid avyttringen torde, trots att handlandet skulle kunna klassificeras som ett återköp, vara skattefri pga. särskilda skäl.⁹⁸

Kritiska röster mot lagförslaget har ansett att det i lagstiftningen måste preciseras i vilka fall som *särskilda skäl* skall anses föreligga. Dessutom måste ett företag genom ett dispensförfarande i förväg kunna få besked hos skattemyndigheten huruvida en viss överlåtelse kommer att gå fri från skalbolagsbeskattningen eller inte. Osäkerhet får inte råda t.ex. när en koncern i samband med att den avvecklar en viss verksamhet överlåter tillgångar som inte längre skall användas till ett bolag som sedan avyttras (jmf IL 25a:18).⁹⁹

⁹⁷ SOU 2001:11 s. 175.

⁹⁸ SOU 2001:11 s. 175.

⁹⁹ Remissvar, FAR 2001-05-15 s. 2; Remissvar Svenskt Näringsliv 2001-05-14 s.6.

5 Alternativt förslag mot skalbolagstransaktioner

5.1 Bakgrund

Industriförbundet och Föreningen Auktoriserade Revisorer har tillsammans tagit fram ett eget förslag som syftar till att förhindra kriminella skalbolagsaffärer så effektivt som möjligt utan principiella ändringar i grundläggande aktiebolags- och skatterättslig lagstiftning. Förslaget bygger på att ändringar i huvudsak görs i de skatterättsliga förfarandereglerna, medan den materiella skatterätten lämnas utanför. Förslaget var ursprungligen tänkt att tillämpas på fysiska personers försäljning av skalbolag, men har i efterhand även ansetts kunna tillämpas på juridiska personers försäljning.¹⁰⁰

Fördelarna med förslaget är att taxering sker enligt de vanliga reglerna. Lagstiftningen griper inte in i de materiella skattereglerna. Andra fördelar är att reglerna är förutsägbara, säljaren kan hållas ansvarig för skatteskulder och att skattebetalning kan säkras genom betalningssäkring. Nackdelarna är att den deklarationsskyldighet som föreslås medför ytterligare arbetsuppgifter och kostnader för vissa företag.¹⁰¹

5.2 Närmare om förslaget

5.2.1 Säljarens skyldigheter och ansvar

En säljare av aktier i ett skalbolag¹⁰² skall åläggas en skyldighet att anmäla försäljningen till bolaget. Säljare som underlåter att göra en sådan anmälan ådrar sig betalningsansvar för ett belopp som högst motsvarar köpeskillingen för aktierna. Till anmälan skall bifogas uppgifter om köpeskillning och köpare. Kopia av anmälan skall översändas till skattemyndigheten. Skyldigheten att göra anmälan bör infalla en viss tid före själva överlåtelsepunkten för att bolaget skall hinna agera och eventuellt inge en preliminär självdeklaration (se nedan 5.2.2). Det betalningsansvar som kan drabba säljaren bör vara tillräckligt för att denne skall vara noggrann med att lämna in en anmälan till bolaget och säkra bevisning för att så sker.¹⁰³

¹⁰⁰ Remissvar, FAR 200-08-24 s. 1; Remissvar, FAR 2001-05-15 s. 1.; Remissvar Svenskt Näringsliv, 2001-05-14 s.4 – 7.

¹⁰¹ Remissvar, FAR 2000-08-24 s.1; Remissvar, Svenskt Näringsliv s. 5 - 6.

¹⁰² Skalbolagsdefinitionen är densamma som den i IL 25a:17 föreslagna.

¹⁰³ Remissvar, FAR 2000-08-24 s. 2; Remissvar, Svenskt Näringsliv 2001-05-14 s.4 - 5.

Den som säljer en aktiepost blir ansvarig för den skatteskuld som belöper på de av honom försålda aktierna. Säljarens ansvar upphör dock när anmälan om försäljningen har gjorts till bolaget. Om försäljningen medför att det bestämmande inflytandet över bolaget förändras skall säljarens betalningsansvar ligga kvar hos honom tills dess skattemyndigheten har behandlat ärendet.¹⁰⁴

5.2.2 Bolagets ansvar och skyldigheter

När det bestämmande inflytandet i ett bolag förändras på grund av en aktieförsäljning skall bolaget ha en skyldighet att inge en preliminär självdeklaration till skattemyndigheten. Företrädarna för bolaget skall ha ett straffrättsligt ansvar för att de uppgifter som de lämnar till skattemyndigheten är korrekta. Till deklarationen skall bifogas uppgift om köpeskilling och köpare samt balansräkning, som visar företagets samtliga tillgångar, avsättningar och skulder, per överlåtelsedag. I deklarationen skall framgå beräknade intäkter och kostnader samt beräknad vinst för räkenskapsåret. Ytterligare uppgifter om företaget, såsom t.ex. uppgifter om verksamheten och om företagets ägare, kan också bifogas deklarationen.¹⁰⁵

Deklarationen kan sedan läggas till grund för debitering av preliminär skatt eller föranleda betalningssäkring. Utebliven eller felaktig deklaration medför straffrättsligt ansvar. Även betalningsansvaret för kommande skatteskuld bör ligga kvar på bolaget till dess deklarationen lämnats in och behandlats av skattemyndigheten. Skattemyndigheten måste dock ha behandlat deklarationen inom två veckor. Efter denna tid ligger inte längre betalningsansvaret på bolaget.¹⁰⁶

Om det föreligger en påtaglig risk för att bolaget efter överlåtelsen inte kommer att betala den latent skatteskulden införs en möjlighet att genom betalningssäkring utfärda ett debiteringsbeslut som omfattar skatten på obeskattade vinstmedel och obeskattade reserver samt försålt inkrån.¹⁰⁷

¹⁰⁴ Remissvar, FAR 2000-08-24 s. 2 ; Remissvar, Svenskt Näringsliv 2001-05-14 s.4 – 7.

¹⁰⁵ Remissvar, FAR 2000-08-24 s. 1; Remissvar, Svenskt Näringsliv 2001-05-14 s. 5.

¹⁰⁶ Remissvar, FAR 2000-08-24 s. 1; Remissvar, Svenskt Näringsliv 2001-05-14 s. 5.

¹⁰⁷ Remissvar, FAR 2000-08-24 s. 1; Remissvar, Svenskt Näringsliv 2001-05-14 s. 5.

6 EG-rätt och inkomstbeskattning

6.1 EG-rättens påverkan på inkomstskatterätten

Den ursprungliga tanken med EG-rätten var sannolikt inte att den skulle få betydelse på den direkta beskattningens område. Medlemsstaternas uppfattning verkar tvärtom länge ha varit att fördragets bestämmelser i sig inte inkräktade på den nationella självbestämmanderätten i skattefrågor, utan att självbestämmande kunde beskäras endast genom antagande av bindande sekundär lagstiftning. EG-rätten har dock, främst genom EG-domstolens inflytande, fått stor betydelse för den nationella skatterätten.¹⁰⁸

Vid en konflikt mellan EG-rätt och nationell lag har EG-rätten i princip alltid företrädde. Enligt art. 2 och art. 14 i Fördraget om upprättande av Europeiska Gemenskapen (EG) är fördragets mål att upprätta en gemensam marknad. För att uppnå detta mål skall det finnas en inre marknad utan hinder för fri rörlighet för varor, personer tjänster och kapital.¹⁰⁹

Den s.k. *lojalitetsprincipen* stadgas i art. 10 2 st. EG och innebär att medlemsstaterna skall avstå från varje åtgärd som kan äventyra att fördragets mål uppnås. Lojalitetsprincipen innebär också bl.a., som nedan förklaras, att det är förbjudet att i en medlemsstats inkomstskattesystem ha bestämmelser som innebär restriktioner mot att uppnå en inre marknad.¹¹⁰

I art. 12 EG stadgas förbudet för en medlemsstat att *diskriminera* någon p.g.a. främmande nationalitet. Artikeln är subsidiär, dvs. skall endast tillämpas om inte någon särskild artikel om fri rörlighet kan tillämpas, och omfattar både direkt och indirekt diskriminering. Det senare innebär att en regel som inte uttryckligen är avsedd att drabba utländska subjekt, dvs. en regel som inte är direkt diskriminerande, men i huvudsak faktiskt gör det, är indirekt diskriminerande p.g.a. nationalitet.

I det s.k. *avoir fiscal*-målet¹¹¹ ansåg EG-domstolen för första gången att en nationell skatteregel kunde anses strida mot EG-rätten och åsidosättas med stöd av fördraget. Fallet gällde frågan om öppen diskriminering i fransk skattelag av utländska bolag stred mot den fria etableringsrätten. Det skall

¹⁰⁸ Ståhl, Österman, s. 59. Här skall endast översiktligt behandlas den EG-rätt som har betydelse för den nationella skattelagstiftningen.

¹⁰⁹ Bergström, Skattenytt 2000 s. 663-664; Lodin m.fl., del 2, s. 523; Ståhl, Österman, s.19.

¹¹⁰ Bergström, Skattenytt 2000 s. 663-664; Lodin m.fl., del 2, s. 624.

¹¹¹ Mål 270/83 *avoir fiscal* (1986), ECR 273. Se också mål 118/96 *Safir* (1998), ECR I-1897.

dock konstateras att för att kunna åberopa fördragets bestämmelser och hävda att en viss skatteregel strider mot dessa krävs att den skattskyldiga faktiskt på något sätt utnyttjat någon av fördragets rättigheter. Fördragsfriheterna är t.ex. inte tillämpliga på rent interna förhållanden i en medlemsstat.¹¹²

Det s.k. *restriktionsförbudet* kompletterar numera diskrimineringsförbudet p.g.a. främmande nationalitet. Förbudet innebär att en stat inte får införa regler som hindrar eller försvårar för landets egna medborgare att lämna sitt hemland för att utöva sin rätt till fri rörlighet inom EU. Restriktionsförbudet är således, i motsats till diskrimineringsförbudet, inte beroende av att det är ett subjekt av utländsk härkomst som behandlas på ett otillåtet sätt. Förbuden mot hinder för fri rörlighet av varor, personer, tjänster och kapital¹¹³ anses numera innebära ett restriktionsförbud såvida fördraget inte uttryckligen stadgar att det är fråga om ett diskrimineringsförbud p.g.a. nationalitet.¹¹⁴

I ett mål¹¹⁵ konstaterade EG-domstolen att art. 43 EG om etableringsrätt förbjuder medlemsstater att diskriminera bolag p.g.a. främmande nationalitet och att sätta upp restriktioner som försvårar eller förhindrar för landets egna medborgare att etablera sig i en annan stat. Domstolen har i senare mål¹¹⁶ valt att applicera denna princip på inkomstskatteområdet. Enligt principen är det i inkomstskattehänseende inte "... tillåtet att ha skatteregler i medlemsstater som hindrar eller försvårar för bolag i medlemsstaten att ha bolag eller etablera sig i andra stater".¹¹⁷ Inskränkningar i etableringsfriheten är dock tillåtna om de är objektivt rättfärdigade med hänsyn till skattesystemets enhetlighet och om det föreligger ett direkt samband mellan avdragsrätt och skatteplikt.¹¹⁸

6.2 Skalbolagsreglernas förenlighet med EG-rätten

När det gäller förslagen mot skalbolagshandel för fysiska och juridiska personer kan inledningsvis konstateras att de knappast, enligt min åsikt, ger uttryck för någon direkt diskriminering. I fråga om fysiska personer gäller

¹¹² Bergström, Skattenytt 2000 s. 663-664; Bergström, Skattenytt 1998 s 578-580; Lodin m.fl. del 2, s. 524-526; Ståhl, Österman, s. 59-60.

¹¹³ Art. 23, 39, 49 och 56 EG.

¹¹⁴ Bergström, Skattenytt 2000 s. 663-664; Bergström, Skattenytt 1998 s 578-580; Lodin m.fl. del 2, s. 524-526.

¹¹⁵ Mål C-81/87, *Daily Mail and General Trust* (1988) ECR 5483,

¹¹⁶ Mål C-264/96, *Imperial Chemical Industries (ICI)* REG 1998 s. s I-4695; Mål C-204/90, *Bachmann* (1992), ECR I-249.

¹¹⁷ Bergström, Skattenytt 2000 s. 667.

¹¹⁸ Bergström, Skattenytt 2000 s. 665-667.

reglerna alla obegränsat¹¹⁹ skattskyldiga i Sverige oavsett nationalitet och skalbolagsdefinitionen är neutral med hänsyn till bolagets ursprung. Samma torde gälla för både det avyttrande och det avyttrade bolagen i fråga om juridiska personers¹²⁰ skalbolagsaffärer.¹²¹

Jag har också svårt att se att skalbolagsreglerna kan innebära att fysiska och juridiska personer av utländsk härkomst rent faktiskt är de som i huvudsak drabbas av reglerna. Detta torde utesluta att skalbolagsreglerna kan innebära någon form av indirekt diskriminering.

Frågan som då återstår att besvara är huruvida skalbolagsreglerna eventuellt kan anses utgöra en otillåten restriktion. Min utgångspunkt är att så inte är fallet.¹²² Reglerna i sig innebär inte att någon fysisk eller juridisk person drabbas av hårdare beskattning endast av den anledning att han/den väljer att etablera sig i utlandet. Reglerna är också neutrala och tillämpas oavsett om den i Sverige obegränsat skattskyldige personen innehar aktier i ett utländskt eller svenskt bolag. Skalbolagsreglerna utgör möjligen ett argument för utländska bolag eller fysiska personer att inte bli allt för etablerade i Sverige, men utgör på samma gång ett argument för svenska juridiska och fysiska personer att flytta utomlands. Således torde skalbolagsreglerna i sig vara förenliga med EG-rätten.

Skalbolagsreglerna kan dock, i kombination med IL 3:19¹²³, komma i konflikt med EG-rätten enligt min åsikt. IL 3:19 stadgar att i Sverige inskränkt skattskyldig fysisk person, som tidigare varit skatterättsligt bosatt i Sverige, inom en tioårsperiod från utflyttning är att anse som skattskyldig i Sverige för reavinst vid avyttring av aktier. Regeln syftar till att motverka en oönskad skatteflykt från Sverige. IL 3:19 tar främst sikte på de situationer då fåmansföretagare samlar upp vinster i sina bolag och därefter, efter en utflyttning, eventuellt kan realisera vinsten skattefritt.¹²⁴

I skalbolagsfallet skulle IL 3:19, som jag ser det, även kunna appliceras på en fåmansaktiebolagsägare, tillika skalbolagsägare, som bosätter sig i utlandet och sedan säljer sitt fåmansaktiebolag/skalbolag. Oavsett att ägaren

¹¹⁹ Fysiska personer som är bosatta, stadigvarande vistas eller som har väsentlig anknytning och som tidigare varit bosatta i Sverige är, enligt IL 3:3, *obegränsat* skattskyldiga i Sverige. Dessa personer skall, enligt IL 3:8, erlägga skatt för alla sina inkomster i Sverige, oavsett intjänandeort. Övriga fysiska personer är *begränsat* skattskyldiga i Sverige och skall endast erlägga skatt för vissa i IL 3:18-21 stadgade inkomster.

¹²⁰ Juridiska personer är *obegränsat* i Sverige om de är att anse som svenska. Ett aktiebolag är, enligt IL 6:3, att anse som svenskt bl.a. om det är registrerat i Sverige. Det är då skattskyldiga i Sverige för alla sina inkomster oavsett intjänandeort enligt IL 6:4. Övriga, dvs. utländska, juridiska personer är *inskränkt* skattskyldiga i Sverige. Dessa juridiska personer är endast skattskyldiga i Sverige för vissa i IL 6:11-18 uppräknade inkomster.

¹²¹ Se ovan kap 3.2.1-3.2.2 och 4.1-4.2.2.

¹²² Se dock nedan angående ”tioårsregeln”.

¹²³ IL 3:19 behandlas här pga. dess betydelse för EG-rätten trots att den inte är föremål för någon direkt diskussion i skalbolagsreglernas förarbeten.

¹²⁴ Pelin, s. 37.

formellt sett är att se som begränsat skattskyldig i Sverige kommer hans reavinst, vid en försäljning av bolaget, inom en tioårsperiod att beskattas enligt de svenska skalbolagsreglerna. Personligen anser jag att detta kan leda till konflikt med EG-rätten.

IL 3:19 ger visserligen inte, som jag ser det, uttryck för varken direkt eller indirekt diskriminering av utländska nationaliteter, utan verkar snarare inrikta sig på personer med stark anknytning till Sverige oavsett nationalitet. Trots detta torde reglerna dock kunna strida mot EG-rättens restriktionsförbud, eftersom IL 3:19 utgör ett hinder för en person att flytta till ett annat EU-land och därifrån sälja sitt skalbolag. Visserligen hade personen beskattats på samma sätt om han hade kvarstannat i Sverige, men faktumet att han kan beskattas enligt skalbolagsreglerna trots utflyttningen minskar hans incitament att flytta utomlands. Detta gäller även om en utflyttning ur andra synvinklar skulle kunna vara fördelaktig.

Således hävdar jag att en skalbolagsägare, genom IL 3:19, hindras från att fritt utöva sin rätt till fri rörlighet och fri etableringsrätt inom Europa. Mot detta skulle möjligen kunna invändas att IL 3:19 är objektivt rättfärdigad med hänsyn till det svenska skattesystemets enhällighet.¹²⁵

¹²⁵ Denna invändning har jag dock inte för avsikt att diskutera närmare i detta arbete.

7 Analys och slutsatser

Som ovan framgått utgör ett aktiebolag, som inte innehåller några reella rörelsetillgångar utan i princip endast likvida obeskattade medel, ett skalbolag. När ägaren av ett skalbolag avyttrar bolaget för 85-90 % av de obeskattade vinstmedlens värde och köparen eliminerar den latent skatteskulden kan stora vinster göras för både köpare och säljare. För att förhindra detta förfarande infördes 1979 den s.k. vinstbolagsregeln. Regeln visade sig emellertid vara otillräcklig och den togs bort i och med 1991 års skattereform.¹²⁶

Vissa likheter kan spåras i fråga om utformningen mellan den gamla vinstbolagsregeln och de tilltänkta reglerna mot skalbolagstransaktioner. Vinstbolagsregeln och skalbolagsreglerna utgör stoppregler, dvs. de förbjuder inte skalbolagstransaktioner. I stället medför reglerna en mycket hård beskattning för skalbolagstransaktioner, vilket gör dylika transaktioner mycket ofördelaktiga. Tanken med reglerna är sålunda att handeln med skalbolag skall komma att upphöra.

Vinstbolagsregeln och skalbolagsreglerna uppvisar också stora likheter såtillvida att de i princip endast utgörs av objektiva rekvisit. Detta medför att reglerna kan komma att tillämpas på många olika situationer oavsett avsikten hos den som har handlat. Det enda subjektiva rekvisitet i vinstbolagsregeln och i skalbolagsreglerna återfinns i möjligheten att undantas från beskattningen. Undantag medges om transaktionen har affärsmässiga och legitima skäl.

Slutligen föreligger en väsentlig likhet i det att både vinstbolagsregeln och skalbolagsreglerna tar sikte på säljarens situation och att det är säljaren som ”drabbas” av den hårda beskattningen vid en skalbolagstransaktion.

Man kan också hitta vissa skillnader mellan vinstbolagsregeln och skalbolagsreglerna. Enligt min åsikt ger t.ex. skalbolagsreglerna uttryck för en klarare och mer precis lagstiftning vid avgörandet huruvida ett skalbolag föreligger eller inte. Vinstbolagsregeln talade om *större delen*¹²⁷ av tillgångarna, vilket ansågs vara ett otydligt uttryck. I skalbolagsreglerna talas i stället om köpeskillingen i förhållande till ett jämförelsebelopp¹²⁸, vilket är lättare att fastställa. Lagstiftaren har dock valt att använda begreppet *överbärande delen av tillgångarna* i återköpsregeln.¹²⁹ Förarbetena talar om vad detta stadgande innebär. Enligt min åsikt kan de tillämpningssvårigheter som följde av stadgandet om *större delen* i gamla vinstbolagsregeln komma att gälla också vid tillämpningen av återköpsregeln.

¹²⁶ Se ovan kap. 2.2.

¹²⁷ Se ovan kap. 2.2.1.

¹²⁸ Se ovan kap. 3.2.2 och 4.2.2.

¹²⁹ Se ovan kap. 3.2.3 och 4.2.3.

En eventuell följd av att likheterna mellan vinstbolagsregeln och skalbolagsreglerna trots allt är så många är, som jag ser det, att även skalbolagsreglerna kan komma att liknas vid strafflagstiftning och därmed tolkas restriktivt. Resultatet kan då bli att skalbolagsreglerna kommer att gå samma öde till mötes som vinstbolagsregeln.

Den lagstiftning mot skalbolagstransaktioner som nu har föreslagits har utsatts för massiv kritik från bl.a. Företagarnas Riksförbund och Svenskt Näringsliv. Denna kritik skall dock läsas mot bakgrund av att dessa organisationer företräder det svenska näringslivet, vilket, enligt min åsikt, tjänar mest på att kunna vidta skalbolagstransaktioner. Sålunda bör dessa remissinstansers synpunkter läsas med ett visst mått kritisk inställning.

Även FAR, som företräder Sveriges revisorer, har i sitt remissyttrande hårt kritiserat skalbolagslagstiftningen. Trots att revisorerna skall granska olika företag objektivt och inte direkt, som jag ser det, är representanter för svenskt näringsliv, skall deras invändningar mot skalbolagsreglerna granskas kritiskt. Det skulle nämligen inte förvåna mig om revisorer i många fall har godkänt, eller t.o.m. förespråkat, de skalbolagsaffärer som lagstiftningen avser att stoppa.

Enligt RSV har handeln med skalbolag ökat kraftigt under 1990-talet, vilket inte anses bra för den allmänna skattemoralen i Sverige. Av den anledningen har finansdepartementet ansett att regler mot skalbolagstransaktioner är nödvändiga. Remissinstanserna har hävdade att finansdepartementet inte har definierat huruvida det är kriminella skalbolagstransaktioner eller inte som avses förhindras genom lagstiftningen.¹³⁰

Enligt min åsikt verkar det dock som om finansdepartementet medvetet har valt att inte göra denna åtskillnad, eftersom tillämpningen av skalbolagslagstiftningen troligen skulle bli för snäv om skalbolagsreglernas uttalade syfte är att stoppa kriminella skalbolagsaffärer. Som jag ser det vill finansdepartementet att dels kriminella, dels "omoraliska", men inte nödvändigtvis kriminella, skalbolagstransaktioner skall träffas av lagstiftningen. I likhet med remissinstanserna finner jag dock att detta är en principiellt felaktig utgångspunkt. Det är orimligt att alla former av skalbolagstransaktioner skall "drabbas" av en lagstiftning endast av den anledningen att lagstiftaren inte kan, eller vill, stifta en lag som kommer åt just de situationer som man vill förhindra.

Finansdepartementet hävdar att det inte räcker med att införa regler mot skalbolagshandel på det straffrättsliga planet, utan att regler också behövs inom bl.a. skatterätten. Jag anser att finansdepartementets dilemma i denna fråga återigen är gränsdragningen mellan omoraliska och brottsliga förfaranden. Skulle departementet i stället föreslå en straffrättslig

¹³⁰ Se ovan kap. 3.1 och 4.1.

lagstiftning som omfattade alla skalbolagstransaktioner som kan anses vara ”omoraliska” skulle lagstiftningen bli alltför generell och därmed tandlös. I stället väljs då en medelväg, där straffrätten söker förhindra skalbolagsaffärer med brottsliga inslag och skatterätten söker förhindra motsvarande affärer med omoraliska inslag. Min principiella åsikt är att detta är fel.

Lagstiftaren bör istället söka hindra de, som den anser, mest omoraliska transaktionerna genom lagstiftning och lämna övriga omoraliska skalbolagstransaktionerna utan åtgärd. Det hade varit bättre ur rättssäkerhetssynpunkt att straffbelägga vissa av de vanligaste formerna av omoraliska skalbolagstransaktioner och låta övriga passera. Den form av generell lagstiftning som nu föreslås kommer, enligt min åsikt, att föranleda så stora hinder för svenska juridiska och fysiska personer att nackdelarna med förslaget kommer att väga över de eventuella fördelar som förslaget kan medföra.

En annan principiell invändning som har gjorts mot skalbolagslagstiftningen är att det är säljaren, och inte köparen, som drabbas av den hårda beskattningen.¹³¹ Detta trots att det är köparen som begår den felaktiga handlingen genom att inte tillse att bolagsskatten inbetalas efter ett förvärv av företaget. Enligt finansdepartementet är det dock just säljarens handlande som har lett till att ett skalbolag har uppkommit och att det är säljaren som tjänar mest på att avyttra ett skalbolag.¹³²

Personligen förstår jag finansdepartementets argumentation, men jag tycker återigen att dess principiella utgångspunkt är felaktig. Om syftet med skalbolagslagstiftningen är att i första hand komma åt både brottsliga och systematiska skalbolagstransaktioner borde någon form av åtgärd också riktas mot köparen. Jag ser inget fel i att både köparen och säljaren kan drabbas av ett visst skatterättsligt eller straffrättsligt ansvar, under förutsättning att finansdepartementet i lagstiftningen närmare kan precisera de transaktioner som man vill eliminera. Ett alternativ skulle också kunna vara att utforma en skatte- eller strafflagstiftning som drabbar den part i en skalbolagstransaktion som handlar mest klandervärt.

Enligt skalbolagsreglerna kan dock *alla* skalbolagstransaktioner drabbas, oavsett vad säljaren har insett eller inte om klandervärdigheten av hans handlande. Således är jag enig med remissinstanserna vad gäller kritiken att det uteslutande är säljaren som drabbas. Däremot delar jag inte remissinstansernas närmast principiella inställning att det är fel att säljaren, och inte köparen, drabbas av beskattning. Den som säljer ett skalbolag för ett pris motsvarande 85-90 % av bolagets obeskattade vinstmedel med insikten att köparen troligen inte kommer att erlägga bolagsskatten är trots allt lika klandervärd som köparen.

¹³¹ Se ovan kap. 3.1.

¹³² Se ovan kap. 3.2.1.

Enligt remissinstanserna kommer skalbolagsreglerna avseende juridiska personer och dess nackdelar främst att träffa småföretagare. Dessa småföretagare låter bl.a. ofta stora mängder *beskattade* likvida medel kvarstå i bolaget för att öka bolagets soliditet. Vid en försäljning av bolaget är i så fall risken för att drabbas av skalbolagsreglerna stor, vilket, enligt remissinstanserna, riskerar att få en hämmande verkan på det svenska näringslivet.

Jag är delvis enig med remissinstanserna vad gäller detta påpekande. Problemet ställs, som jag ser det, på sin spets när det fåmansaktiebolag som säljs är ett *tjänsteföretag*. Antag att företaget är värt 102 000 kr. Detta värde utgörs av inkråm motsvarande 2000 kr och *beskattade* kontanta medel motsvarande 100 000 kr. Om ersättningen för bolaget är 102 000 kr utgörs jämförelsebeloppet¹³³ av 51 000 kr. I detta fall överstiger summan av kontanta medel jämförelsebeloppet och ett skalbolag är för handen. Enligt min åsikt kan denna skattesituation helt klart verka hämmande för utvecklingen av tjänsteföretag inom det svenska näringslivet.

För ett bolag som har en större del av sitt värde bundet i inkråmet torde dock risken att kvalificeras som ett skalbolag inte vara lika stor. Antag att bolagets värde är 200 000 kr. Inkråmet är värt 100 000 kr och resterande 100 000 kr utgörs av kontanta beskattade medel. Om säljaren erhåller 200 000 kr för bolaget utgörs jämförelsebeloppet av 100 000 kr. Halva ersättningen överstiger inte jämförelsebeloppet och sålunda är inte ett skalbolag för handen. I detta fall är således inte remissinstansernas invändningar lika befogade som i fallet ovan. Det finns ju ingen anledning för säljaren att kräva en lägre ersättning än bolagets värde och sålunda ingen risk för att jämförelsebeloppet skall bli lägre.

Från remissinstanserna har det kritiserats att lagstiftningen mot skalbolag definierar ett skalbolag utifrån tillgångssidan fristående från skuldsidan och att jämförelsebeloppet, utan direkt motivering, utgörs av just halva köpeskillingen. Vad gäller den senare kritiken tenderar jag att instämma. I Ds 2001:35 och SOU 2001:11 hävdas att priset på det typiska skalbolaget utgör 85-90 % av bolagets obeskattade vinstmedel.¹³⁴ Av ett företag med obeskattade vinstmedel på 100 000 kr skulle sålunda det genomsnittliga skalbolagspriset ligga på mellan 85 000 kr och 90 000 kr. Trots detta har lagstiftaren, vid en ersättning på 85 000 kr, valt att sätta jämförelsebeloppet till 42 500 kr.¹³⁵ Detta ligger inte i linje med det generella antagandet att skalbolagspriset ligger på 85-90 % av de obeskattade vinstmedlen. Lagstiftningen utformning ger istället uttryck för att det generella skalbolagspriset är lägre, i vårt fall 42,5 % av de obeskattade vinstmedlen.¹³⁶ En säljare skulle aldrig avyttra sitt bolag till det låga priset och sålunda

¹³³ Se ovan kap. 3.2.2.

¹³⁴ Se ovan kap. 2.1.

¹³⁵ 85 000 / 2.

¹³⁶ (85 000 / 2) / 100 000.

ställer jag mig, i likhet med remissinstanserna, frågande till motivet bakom bestämmandet av jämförelsebeloppets storlek.

Vad gäller kritiken mot att ett skalbolag endast definieras utifrån tillgångssidan, utan att hänsyn tas till skuldsidan, så är jag även där enig med remissinstanserna. Antag att ett bolag har upparbetat 100 000 kr i likvida beskattade medel och ådragit sig skulder på 20 000 kr. Vid en försäljning skulle en köpare troligen inte betala mer än 80 000 kr för bolaget, vilket skulle medföra ett jämförelsebelopp på 40 000 kr. Då de likvida tillgångarna överstiger jämförelsebeloppet är ett skalbolag för handen. Av detta kan man dra slutsatsen att ju större skulder ett bolag har, desto mindre är en köpare beredd att betala för bolaget, vilket medför att ”glappet” mellan jämförelsebeloppet och de likvida medlen blir större. Således löper ett bolag med stora skulder en betydande risk att klassificeras som ett skalbolag vid en försäljning.

Angående utformningen av skalbolagsdefinitionen måste jag slutligen kritisera det faktum att den inte tar hänsyn till huruvida bolagets likvida medel faktiskt har beskattats av bolaget vid inkomsternas förvärvande.¹³⁷

Skalbolagsreglerna skall ej tillämpas på fysiska personer om företaget tar upp dess överskott eller underskott i den preliminära självdeklarationen, har betalt skatt enligt denna självdeklaration och ett särskilt bokslut ligger till grund för inkomstberäkningen i den preliminära självdeklarationen. Remissinstanserna har varit kritiska mot detta förfarande, bl.a. eftersom förslaget leder till en direkt diskriminering av tjänsteföretag. Även i detta fall delar jag remissinstansernas invändningar.

Som ovan har visats riskerar tjänsteföretag, vilka har stora likvida tillgångar i förhållande till inkråmets värde, att klassificeras som skalbolag om inte preliminärskatten betalas. Dessutom kan den preliminära skatteinbetalningen innebära stora likviditetsbelastningar på företaget vilket, enligt min åsikt, kan medföra ett mycket begränsat, eller inget, handlingsutrymme för bolaget. I värsta fall kan den skatteinbetalning som är en förutsättning för att slippa beskattning enligt skalbolagsreglerna leda till att bolaget försätts i konkurs. Bolag som har en större del av sina tillgångar bundna i inkråmet kommer dock sannolikt inte att behöva oroa sig lika mycket över denna likviditetsbelastning, eftersom de inte torde löpa lika stor risk som tjänsteföretag att klassificeras som ett skalbolag. Således är det inte helt orimligt att påstå att regeln om preliminärskatteinbetalning ger uttryck för diskriminering av tjänsteföretag.

Beskattning enligt skalbolagsreglerna kan också undvaras om *särskilda skäl* föreligger. Dessa skäl skall enligt förarbetena anses föreligga då ett legitimt intresse, såsom företagsomstruktureringar eller finansiering av en seriös verksamhet, finns för skalbolagstransaktionen. Remissinstanserna har

¹³⁷ Se mer om detta nedan s. 39.

motsatt sig utformningen denna undantagsregel, eftersom den dels ger uttryck för en omvänd ordning, dels saknar precisering och dels att den inte tar hänsyn till huruvida bolaget verkligen har betalt in sin bolagsskatt efter ägarövergången.

Jag är återigen benägen att hålla med remissinstanserna. Mot bakgrund av mitt resonemang ovan¹³⁸ ger undantagsregeln, och skalbolagsreglerna i övrigt, uttryck för en omvänd ordning, då alla skalbolagsaffärer ”straffas” med en hård beskattning om det inte kan visas att de är legitima. Skulle man dra en parallell till straffrätten skulle det vara som att hävda att alla är skyldiga tills motsatsen bevisas. Jag anser, trots att kraven på rättssäkerhet torde vara strängare i straffrätten än i skatterätten, att detta är en felaktig utgångspunkt.

Enligt min åsikt utgör bristen på precisering i undantagsregeln det största problemet vid dess utformning. Lagstiftningen varken preciserar eller exemplifierar när särskilda skäl skall anses föreligga. Som framgår av detta arbete finns många frågetecken huruvida skalbolagslagstiftningen skall komma i fråga i vissa situationer. Många av dessa situationer skulle visserligen, enligt min åsikt, falla in under särskilda skäl och sålunda undantas från skalbolagslagstiftningen, med den osäkerheten för om så blir fallet är oacceptabel. Således borde, för att någon form av rättssäkerhet skall föreligga, undantagsregeln kompletteras med preciseringar om när särskilda skäl skall anses föreligga.

Slutligen måste jag också instämma i remissinstansernas kritik om att undantagsregeln inte tar hänsyn till om bolagsskatten verkligen har betalats eller ej av bolaget vid inkomsternas förvärvade eller av köparen efter en ägarövergång. Hela syftet med lagstiftningen är att komma åt personer som ej betalar in bolagsskatten, men trots detta väljer lagstiftaren att göra skalbolagsreglerna oberoende av huruvida denna skatt verkligen har betalats.

Visserligen anger förarbetena¹³⁹ uttryckligen att skalbolagsreglerna inte är avsedda att tillämpas på inkomster som beskattats innan överlåtelsen, men detta blir inte, som jag ser det, fallet i praktiken. Möjligheten till undantag från beskattning enligt skalbolagsreglerna genom inbetalning av preliminärskatt gäller ju endast inkomster intjänade under året. Tidigare års intjänad *och beskattad* likvid årsvinst skall inte, som jag har förstått det, tas upp i den preliminära deklARATIONEN. Detta får till följd att den tidigare beskattade likvida årsvinst, dvs. just de likvida medel som kan ha kvalificerat ett bolag såsom ett skalbolag, inte utgör grund för undantag från skalbolagsbeskattningen.

¹³⁸ Se ovan sid. 36.

¹³⁹ Se ovan kap. 3.2.5.

Utformningen av skalbolagsdefinitionsregeln och regeln om särskilda skäl ger snarare uttryck för att bolag med stora likvida tillgångar per automatik är något som är klandervärt och därför kräver hårdare kontroll.

Sammanfattningsvis kan således konstateras att jag inte skulle stödja en lagstiftning mot skalbolag i enlighet med Ds 2001:35 och SOU 2001:11. Frågan om man överhuvud skall ha en lagstiftning mot skalbolagstransaktioner torde dock vara en fråga av politisk karaktär, vilket jag inte ämnar kommentera här.

Rent lagtekniskt skulle jag dock vilja likna skalbolagslagstiftningen vid ett misslyckande. Som har visats i detta arbete kommer troligen skalbolagsreglerna att vara svårtillämpade pga. av deras utformning. Dessutom riskerar de att drabba icke avsedda personer då reglernas tillämpningsområde drar alla skalbolagstransaktioner över en kam. Reglernas oklarhet och oklarheten med det verkliga syftet med lagstiftningen kan inte avhjälpas med de två ”ventiler” som finns för att undgå beskattning i enlighet med skalbolagslagstiftningen. Anledningen till detta är att dels att ”ventilerna” i sig själva är oklara och dels att en tillämpning av dem inte alltid är ekonomiskt genomförbar för alla företag. Möjligen skulle en lagstiftning i enlighet med remissinstansernas motförslag¹⁴⁰, vilket jag inte ämnar kommentera vidare här, fungera bättre, då detta till stora delar inte är utformat som skalbolagsreglerna.

Avslutningsvis anser jag det troligt att någon lag mot handel med skalbolag inte kommer att stiftas mot bakgrund av de lagförslag som redovisas i Ds 2001:35 och SOU 2001:11. Denna åsikt baserar jag bl.a. på lagförslagets oklarhet, remissinstansernas svidande kritik mot förslagen och faktumet att Ds 2001:35 ännu inte har lett till en proposition¹⁴¹.

¹⁴⁰ Se ovan kap. 5.

¹⁴¹ Regler mot handel med skalbolag för fysiska personer skulle enligt Ds 2001:35 ha trätt i kraft den första januari 2002 (se ovan kap. 3.1). Trots detta har dock ingen proposition lagts.

Litteraturförteckning

Offentligt tryck

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

Prop. 1989/90:110 om reformerad inkomst- och företagsbeskattning.

Prop. 2001/02:1 budgetproposition för 2002.

SOU 1989:33 del 2 *Reformerad inkomstbeskattning*.

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

Ds Fi 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*.

Litteratur

von Bahr, *En bok om vinstbolag*, Svensk Skattetidning 1990 s. 46-52.

Bergström, S, *Något om EG-domstolens tolkningsprinciper, med särskild inriktning på inkomstskatterätten*, Skattenytt 1998 s. 577-583.

Bergström, S, *Rätten till etablering inom EU ur inkomstskatterättslig synvinkel*, Skattenytt 2000 s. 663-670.

FAR INFO nr 12 2001, *Skalbolagstransaktioner – nytt förslag till stopplagstiftning*.

FAR INFO nr 4 2001, *Företagsskatteutredningarna har lämnat ett betänkande*.

Grosskopf, G, *Vinstbolag aktiebolags- och skatterättsliga frågor*, 2 uppl., Malmö 1989.

Johansson, G, Qwerin, E, *Företagsskatteutredningens förslag om begränsningar i skattefriheten för kapitalvinster m.m.*, Svensk Skattetidning 2001 s. 471-482.

Lodin, S-O, Lindencrona, G, Melz, P, Silfverberg, C, *Inkomstskatt- en läro- och handbok i skatterätt*, del 2, 8 uppl., Lund 2001.

Lundkvist, G, *Vinstbolagstransaktioner – sedda ur skatteförvaltningens synvinkel*, Skattenytt 1992 s. 76-82.

Nyquist, K, *Stark kritik mot det nya förslaget till skatteregler mot handel med skalbolag*, Balans 2000 s. 31-33.

Ohde, B, Rutberg, A, *Utdelningar och kapitalvinster på företagsägda andelar samt ändrade cfc-regler*, Svensk Skattetidning 2001 s. 151-181.

Rask, K, *Vinstbolagsaffärer och interna aktieöverlåtelser efter 1990 års skattereform*, Skattenytt 1992 s. 69-75.

Ståhl, K, Österman, R, *EG-skatterätt*, Uppsala 2000.

Tjernberg, M, *Beskattning av fåmansföretag*, femte uppl., Lund 1999.

Remissyttranden

Remissvar, FAR 2000-08-24, *Skatteregler mot handel med skalbolag*.

Remissvar, Sveriges Advokatsamfund, 2000-12-01, ref.nr. 6579-2000.

Remissvar, Svenskt Näringsliv 2001-05-14, , *Utdelningar och kapitalvinster på företagsägda andelar*, SOU 2001:11.

Remissvar, FAR 2001-05-15, *Utdelningar och kapitalvinster på företagsägda andelar*.

Remissvar, Företagarnas Riksorganisation 2001-09-27, *Ds 2001:35, Skatteregler mot handel med skalbolag*.

Remissvar, FAR 2001-10-01, *Skatteregler mot handel med skalbolag*.

Rättsfallsförteckning

EG-domstolen

Mål 270/83 *avoir fiscal* (1986), ECR 273.

Mål C-81/87 *Daily Mail and General Trust* (1988) ECR 5483

Mål C-204/90 *Bachmann* (1992), ECR I-249.

Mål C- 18/96 *Safir* (1998), ECR I-1897.

Mål C-264/96, *Imperial Chemical Industries (ICI)* REG 1998 s. s I-4695.