



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Anna Henjeby

Beskattning av skalbolag - praktiska tillämpningsproblem

Examensarbete
20 poäng

Handledare
Professor Sture Bergström

Skatterätt

VT 2004

Innehåll

SAMMANFATTNING	4
FÖRKORTNINGAR	6
1. INLEDNING	7
1.1 Bakgrund	7
1.2 Syfte	8
1.3 Metod och material	8
1.4 Avgränsning och disposition	8
2. SKALBOLAGSREGLERNA	9
2.1 49 a kap IL	9
2.2 Skalbolag	10
2.2.1 Jämförelsebelopp	10
2.2.2 Likvida tillgångar	11
2.2.3 Intressegemenskap	12
2.3 Hinder för kringgående av reglerna	13
2.3.1 Återköpsvillkoren	14
2.3.2 Lättrealiserade tillgångar	15
3. BESKATTNING	16
3.1 Huvudregeln	16
3.2 Ventilerna	16
3.2.1 Generell ventil	16
3.2.2 Minoritetsventil	17
3.3 Dispensregler	17
3.3.1 Förarbetsföljsamhet	22
3.3.2 RÅ 2003 ref 68	23
3.4 Skalbolagsdeklaration (Avskattningsregeln)	25
4. SAMMANFATTANDE ANALYS	29

BILAGA A	33
LITTERATURFÖRTECKNING	36
RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	37

Sammanfattning

Efter en lång diskussion om skalbolagsaffärer samt en kraftig ökning av dessa transaktioner, trädde nya regler mot handel av skalbolag i kraft den 1 juli 2002, (SFS 2002:536-539), vilka infördes i inkomstskattelagens 49 a kapitel. En otillbörlig skalbolagstransaktion innebär att priset på bolaget sätts med utgångspunkt att skalbolaget inte skall betala den skatt efter försäljningen som belöper på säljarens upparbetade inkomst.

Den nya regleringen innebär att fysiska personer som med vinst avyttrar andelar i ett skalbolag skall beskattas som överskott av passiv näringsverksamhet det år när andelen avyttras. Ett skalbolag föreligger om marknadsvärdet på företagets likvida tillgångar överstiger ett jämförelsebelopp. Detta belopp är halva ersättningen som betalas för andelarna. Om inte samtliga andelar avyttras utgörs jämförelsebeloppet av hälften av det sammanlagda värdet av samtliga andelar beräknat med utgångspunkt i ersättningen för de avyttrade andelarna.

Vid beräkningen av jämförelsebeloppet ingår även likvida tillgångar som innehas indirekt genom ett företag i intressegemenskap till den del som motsvarar det avyttrade företagets ägarandel i företaget.

För att förhindra att skalbolagsreglerna kringgås genom att företagets tillgångar förändras före avyttringstillfället, har reglerna försetts med två motverkande regler. Den ena förhindrar otillbörliga återköp och den andra likställer lättrealiserade tillgångar med likvida tillgångar.

Från skalbolagsreglerna finns en rad undantag då reglerna inte skall tillämpas. Den skattskyldige har möjlighet att yrka på att transaktionen skall falla in under undantagsreglerna hos Skatteverket. Vid denna prövning skall orsaken till avyttringen och på vilka grunder ersättningen har baserats på beaktas.

Säljaren av ett skalbolag kan även undgå beskattning enligt skalbolagsreglerna om en skalbolagsdeklaration upprättas. Till underlag för inkomstberäkningen i deklarationen ligger ett särskilt bokslut där beskattningsåret avslutas vid tidpunkten för avyttringen. Vidare skall en säkerhet ställas för den beräknade skatten som belöper på det avyttrade företaget vid avyttringstidpunkten. Denna deklaration skall inlämnas inom 30 dagar efter avyttringen.

I RÅ 2003 ref 68, tillämpas de nya skalbolagsreglerna för första gången. Fallet handlade om en intern aktieöverlåtelse inför ett stundande generationsskifte. Frågan var om ett lager av värdepapper kunde anses utgöra likvida tillgångar och om undantaget i den s.k. minoritetsventilen var tillämplig.

Utslaget blev att värdepapperna ansågs utgöra likvida tillgångar och att minoritetsventilen var tillämplig då inte det väsentliga inflytandet övergick till någon annan person samt att särskilda omständigheter inte ansågs föreligga.

Syftet med denna lag var att komma åt den ”oseriösa” handeln av skalbolag där parterna prissätter bolaget utifrån antagandet att skalbolaget inte skall betala bolagsskatten efter ägarövergången. Målet var att skapa en mekaniskt tillämpbar reglering där säljaren utan svårigheter skall kunna bedöma om det är ett skalbolag eller inte han avyttrar. Utslaget i praktiken kan komma att bli ett annat då reglerna i många fall är vida och svåra att tyda.

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslagen (1975:1385)
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
LSK	Lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter (2001:1227)
RSV	Riksskatteverket
SBL	Skattebetalningslag (1997:483)
SFS	Svensk författningssamling
SRN	Skatterättsnämnden
TL	Taxeringslagen (1990:324)

1. Inledning

1.1 Bakgrund

Hösten 1998 lämnade Riksskatteverket (RSV) en promemoria till regeringen med förslag till nya skatteregler mot handeln med skalbolag. Detta förslag uppkom efter ett större antal skalbolagsrevisioner som RSV genomfört i Stockholms län, där RSV hade märkt en kraftig ökning av dessa transaktioner.¹ Förslaget ledde till en ny lagstiftning som trädde i kraft den 1 juli 2002, (SFS 2002:536-539), vilken infördes i inkomstskattelagens 49 a kapitel. Bestämmelserna tillämpas på avyttringar av andelar i skalbolag fr.o.m. den 4 april 2002.² Utöver det nya kapitlet finns kompletterande regler i taxeringslagen (TL), lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter (LSK) och skattebetalningslagen (SBL).

En skalbolagstransaktion går enligt RSV ut på att eliminera det första ledet i dubbelbeskattningen.³ Dubbelbeskattning innebär att inkomsten beskattas först hos aktiebolaget i form av bolagsskatt, det första ledet, och därefter hos delägaren i form av delägarbeskattning (utdelning och kapitalvinst), det andra ledet.

När det gäller handelsbolag sker beskattningen däremot enbart hos delägaren. Beskattningen sker i inkomstlaget näringsverksamhet med undantag för kapitalvinst på näringsfastigheter och näringsbostadsrätter. Hos fysiska personer tillkommer även kommunal och statlig inkomstskatt samt socialavgifter eller särskild löneskatt på inkomsten från handelsbolaget. Detta skatteuttag anses motsvara den ekonomiska dubbelbeskattningen på inkomster från aktiebolag. För delägare vilka är aktiebolag sker beskattningen av dess andel av handelsbolagets inkomst i inkomstlaget näringsverksamhet. Dubbelbeskattningen sker här när delägarrens inkomster beskattas hos delägaren i aktiebolaget (ägarbolaget).⁴

Vid en otillbörlig skalbolagsaffär sätts priset på bolaget med utgångspunkt att skalbolaget inte skall betala den skatt som härstammar från den föregående ägarens innehavstid efter försäljningen, dvs. köparen och säljaren delar på den ”vinsten”.⁵ Handel med skalbolag som sådan är i sig inte olaglig. Däremot är det enligt aktiebolagslagen (1975:1385), ABL, förbjudet att förvärva ett bolag med dess egna medel.⁶

¹ Prop. 2001/02:165 s. 22

² Maria Larsson, Utvärdering av skattereglerna mot handel med skalbolag, Svensk Skattetidning 2003, s. 632

³ Prop. 2001/02:165 s. 22

⁴ Mahmut Baran, Skatteregler mot handel med skalbolag, Svensk Skattetidning 2002, s. 233

⁵ Prop. 2001/02:165 s.22

⁶ Prop. 2001/02:165 s.26

1.2 Syfte

Den ökande ekonomiska brottsligheten har under senare år kommit allt mer i fokus. För att stärka allmänhetens tilltro för skattesystemet och bevara skattemoralen krävs en fungerande lagreglering inom detta område. Efter en lång debatt om skalbolag önskade lagstiftaren skapa en effektiv och mekanisk lagreglering för att komma åt den oseriösa handeln med dessa.

Syftet med detta arbete är att redogöra för regleringen av lagen om handel mot skalbolag (SFS 2002:536-539) som trädde i kraft den 1 juli 2002, samt analysera de eventuella problem som kan komma att uppstå vid tillämpningen av lagen.

1.3 Metod och material

Den metod jag valt att använda är den sedvanliga juridiska metoden, det vill säga ett studium av lagtext, förarbeten och rättspraxis.

De källor som jag främst har använt mig av är lagtext och förarbeten. Jag har kompletterat dessa källor med artiklar samt samtal med yrkesverksamma inom området. Då lagstiftningen trädde i kraft den 1 juli 2002 och först nu 2004 kommer att tillämpas på beskattningsåret 2003, finns det idag en mycket begränsad praxis gällande ämnet.

1.4 Avgränsning och disposition

Detta arbete behandlar en fysisk persons avyttring av andel i ett skalbolag. Uppsatsen är disponerad så att jag först redogör för reglerna i lagen om handel av skalbolag. I samband med varje kapitel analyserar jag kort vilka svårigheter vid tillämpningen som kan tänkas uppstå samt redogör för det rättsfall där tillämpningen i praxis för första gången sker. Slutligen sammanfattar jag de aktuella tillämpningsproblem som regleringen kan leda till. Till hjälp i den deskriptiva delen har jag använt mig av räkneexempel för att på ett enkelt sätt redogöra för de uträkningar som lagen grundar sig på.

2. Skalbolagsreglerna

2.1 49 a kap IL

Skalbolagsregleringen är en s.k. stopplagstiftning, vilket innebär att en viss typ av transaktioner träffas av en särskilt hård skatt, detta oavsett om syftet med den enskilda transaktionen varit att uppnå skatteförmåner eller inte. Beskattningskonsekvensen är medvetet hård för att vara effektiv. Lagstiftaren önskar förhindra en viss form av agerande, i detta fall ett undandragande av bolagsskatten.⁷

Den nya regleringen mot handel av skalbolag gäller för fysiska personer som med vinst avyttrar andelar i ett skalbolag. Med andel avses en andel eller annan delägar rätt i ett aktiebolag, en ekonomisk förening eller ett handelsbolag. Likställt med detta är andelar i utländska juridiska personer om den juridiska personen är skattskyldig här i landet vid tidpunkten för andelsavyttringen, eller om dess inkomster beskattas hos delägaren. Detsamma gäller om den utländska juridiska personen under de tre sista åren, direkt eller indirekt, äger eller har ägt en andel i ett svenskt aktiebolag, ekonomisk förening eller svenskt handelsbolag.⁸

Kapitalvinst som uppstår på grund av andelsförsäljningen, skall tas upp som överskott av passiv näringsverksamhet det år då andelen avyttras.⁹ Denna kapitalvinst räknas som en egen näringsverksamhet och kan därför inte kvittas mot underskott i annan näringsverksamhet.¹⁰

Från dessa regler finns en rad undantag då tillämpningen av lagen inte skall ske. Den skattskyldige har möjlighet att söka dispens hos Skatteverket för att undgå dessa regler. I denna prövning skall orsaken till avyttringen och på vilka grunder ersättningen har baserats på beaktas.¹¹ Enligt regeringen bör ett riktmärke på 75 procent för obeskattade medel göra det möjligt att ta viss hänsyn till de bedömningsvårigheter som trots allt kan uppkomma och att undanta situationer där skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet framstår som ringa.¹²

Om avyttringen inte leder till att det väsentliga inflytandet övergår till någon annan person, skall reglerna bara tillämpas om det föreligger särskilda

⁷ Maria Larsson, Utvärdering av skattereglerna mot handel med skalbolag, Svensk Skattetidning 2003, s. 632 f

⁸ 49 a kap. 4 § IL

⁹ 49 a kap. 11 § IL

¹⁰ Maria Larsson, Utvärdering av skattereglerna mot handel med skalbolag, Svensk Skattetidning 2003, s. 634

¹¹ 49 a kap. 12 § IL

¹² Prop. 2001/02:165 s. 60

omständigheter.¹³ Vidare skall dessa regler inte tillämpas då någon andel i det företag i vilken andelen avyttras är marknadsnoterad eller andelen anses avyttrad genom likvidation eller konkurs.

Är den avyttrade andelen en andel i ett handelsbolag skall reglerna inte heller tillämpas om

- andelen härrörs från ett handelsbolag då bolaget upplöses
- andelen övergår till ny ägare genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt
- kapitalvinsten skall upptas som överskott av aktiv näringsverksamhet enligt 51 kap IL.¹⁴

2.2 Skalbolag

2.2.1 Jämförelsebelopp

Företaget är ett skalbolag då själva rörelsen (inkrämet) säljs separat och det endast återstår likvida tillgångar i bolaget (skalet).¹⁵ En inkråmsförsäljning är dock inte nödvändig. Ett skalbolag kan även vara ett bolag som i huvudsak består av likvida tillgångar på grund av ägarens arbetsinsats, t.ex. ett tjänsteföretag. Det som utmärker en skalbolagsaffär är att säljaren får ett mycket högt pris för de avyttrade andelarna, oftast ända upp till 85-90 procent av obeskattat kapital.¹⁶

Om marknadsvärdet på företagets likvida tillgångar vid avyttringstidpunkten överstiger ett jämförelsebelopp, är bolaget ett skalbolag. Detta jämförelsebelopp är halva ersättningen som betalas för andelarna. Om inte samtliga andelar avyttras, utgörs jämförelsebeloppet av hälften av det sammanlagda värdet av samtliga andelar beräknat med utgångspunkt i ersättningen för de andelarna vilka har avyttrats. Det innebär att de icke avyttrade andelarna skall anses ha ett värde som motsvarar köpeskillingen per andel för de avyttrade andelarna multiplicerat med antalet icke avyttrade andelar.

¹³ 49 a kap. 12 § IL

¹⁴ 49 a kap. 3 § IL

¹⁵ Prop. 2001/02:165 s. 26

¹⁶ Prop. 2001/02:165 s. 20

Exempel – Samtliga andelar avyttras

AB X har likvida tillgångar värda 700 Tkr. Y som äger 100 % av företaget säljer alla andelar för 1,6 Mkr. Jämförelsebeloppet uppgår här till 800 Tkr (1,6 Mkr/2). I detta fall överstiger inte bolagets likvida tillgångar jämförelsebeloppet (700<800) vilket betyder att försäljningen inte avser ett skalbolag.

Exempel – Uträkning av jämförelsebelopp vid delavyttring

AB X avyttrar 100 av totalt 200 aktier för 200 tkr. Ersättningen för samtliga andelar grundat på denna delavyttring blir 400 tkr dvs. jämförelsebeloppet är 200 tkr, $(200 \text{ tkr}/100 * 200 = 400 \text{ tkr})$.¹⁷

2.2.2 Likvida tillgångar

Likvida tillgångar är enligt lagen kontanter, värdepapper och liknande tillgångar. Till detta räknas även andra tillgångar som anförskaffats tidigast två år före avyttringen samt tillgångar vilka saknar affärsmässigt samband med verksamheten såsom den bedrevs intill två år före avyttringen. Kan ägaren i detta fall visa på att anskaffningen skett av annat syfte än att tillgångarna lätt skulle kunna avyttras efter försäljningen, anses tillgångarna inte vara likvida. Andelar i ett företag i intressegemenskap räknas inte som likvida tillgångar.¹⁸ Däremot ingår likvida tillgångar som innehas indirekt genom ett företag i intressegemenskap till den del som motsvarar det avyttrade företagets ägarandel i företaget.¹⁹

Vid beräkningen av de likvida tillgångarna beaktas endast tillgångssidan i balansräkningen. Någon hänsyn till skuldsidan görs inte. I propositionen förklaras detta med att ett utmärkande drag för handel med skalbolag just är att köparen är beredd att betala ett så högt pris för att han inte avser att betala företagets skulder, i praktiken skatteskulderna. Vidare framhölls att man möjligen kunde hävda att ett skalbolag, vilket per definition innehåller likvida medel, har möjlighet att reglera skuldsidan.²⁰ Detta förutsätter dock att skulderna är av sådan art att förtida lösen är möjligt samt att det inte medför några extra kostnader.²¹

¹⁷ 49 a kap. 9 § IL

¹⁸ 49 a kap. 7 § IL

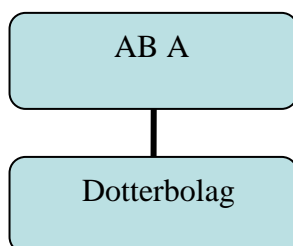
¹⁹ 49 a kap. 8 § IL

²⁰ Prop. 2001/02:165 s. 51-52

²¹ Mahmut Baran, Skatteregler mot handel med skalbolag, Svensk Skattetidning 2002, s. 239

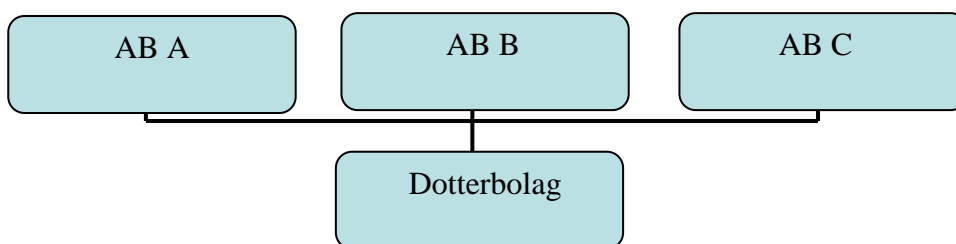
2.2.3 Intressegemenskap

Intressegemenskap innebär ett företag som det avyttrade företaget, direkt eller indirekt, genom ägarandel eller på annat sätt har ett väsentligt inflytande i.²²



En fysisk person, A, äger alla andelar i AB A. Detta bolag har i sin tur ett helägt dotterbolag. Om A avyttrar andelar i AB A skall vid bedömningen av om A har avyttrat ett skalbolag, hänsyn tas inte bara till AB A:s tillgångar utan även till de av A indirekt ägda tillgångarna i dotterbolaget.

Om A avyttrar samtliga andelar för 100 tkr uppgår jämförelsebeloppet till 50 tkr. Överstiger summan av AB A:s likvida tillgångar och de av A indirekt ägda tillgångar i dotterbolaget detta belopp, är AB A ett skalbolag.



Tre fysiska personer A, B och C äger var sitt aktiebolag. De tre bolagen har en ägarandel om 20, 30 respektive 50 procent i dotterbolaget. Om A avyttrar sina andelar i AB A skall, vid bedömningen av om han avyttrat ett skalbolag, hänsyn också tas till de av A indirekt ägda tillgångarna i dotterbolaget, dvs. 20 procent av dotterbolagets tillgångar. Någon gräns för

²² 49 a kap. 5 § IL

hur stort innehavet i dotterbolaget skall vara finns inte. Däremot måste det föreligga en intressegemenskap mellan det avyttrade företaget och dotterbolaget.²³

Skalbolagsreglerna är som ovan sagts, inte ett förbud mot skalbolagsaffärer i sig. Lagen vill dock komma åt de oseriösa affärerna genom att beskatta dem hårt. Vid bedömningen av om det avyttrade företaget är ett skalbolag eller inte, är det enligt lagrådets mening, viktigt att det klart framgår vilka tillgångar som skall beaktas hos intressebolaget för att undvika att tillgångar räknas dubbelt.²⁴ Ett exempel kan vara när ett moderbolag lånar ut pengar till ett dotterbolag. I moderbolaget uppstår en fordran som räknas till de likvida tillgångarna och i dotterbolaget ökar tillgångarna med samma belopp. I dotterbolaget kan det vara svårt att urskilja vad pengarna använts till och därmed ge upphov till att en tillgång tas upp dubbelt. Enligt propositionen skall en fordran på grund av att det avyttrade företaget har lånat ut pengar till ägaren eller denne närstående, fysiska och juridiska personer omfattas av skalbolagsreglerna, oavsett om någon revers har ställts ut eller inte. Detta skall i lagen falla in under uttrycket "liknande tillgångar". Enligt en av Skatteverkets experter på området, Ingvar Håkansson, skall inte dessa fordringar beaktas i praktiken för att undvika risken att tillgången räknas dubbelt.²⁵

Ekobrottsmyndigheten ansåg som remissinstans att lagtextens begrepp, "liknande tillgångar" var en definition utan förutsägbarhet och ett upphov till olika tolkningar, vilket även jag kan tycka.²⁶ När det gäller koncerninterna fordringar anser jag att resonemanget i förarbetena om att dessa skall falla in under liknande tillgångar inte är genomtänkt. Som ovan nämnts är det mycket lätt att tillgången då upptas dubbelt vilket ger ett fel beräkningsunderlag för jämförelsebeloppet.

2.3 Hinder för kringgående av reglerna

Skalbolagsdefinitionen grundas på att bolagets tillgångar har en viss sammanställning vid en viss tidpunkt, avyttringstidpunkten. Detta gör det möjligt för säljaren att genom förändring av tillgångarna kringgå denna reglering. För att förhindra detta har skalbolagsreglerna försetts med två motverkande regler. Den ena förhindrar otillbörliga återköp och den andra likställer lättrealiserade tillgångar med likvida tillgångar.²⁷

²³ Prop. 2001/02:165 s. 54

²⁴ Prop. 2001/02:165 s. 43

²⁵ Telefonsamtal Ingvar Håkansson, Skatteverket Halmstad

²⁶ Prop. 2001/02:165 s. 49

²⁷ Mahmut Baran, Skatteregler mot handel med skalbolag, Svensk Skattetidning 2002, s. 240

2.3.1 Återköpsvillkoren

Med återköp menas att säljaren eller någon närstående till denne, direkt eller indirekt, köper tillbaka den övervägande delen av det avyttrade företags tillgångar inom två år efter det att dessa tillgångar avyttrats. Värdet av tillgångarna i ett företag i intressegemenskap, beaktas till den del som motsvarar det avyttrade företags ägarandel. Tillgångar, vilka har ersatt de tidigare tillgångar som innehades av det avyttrade företaget eller av företaget i intressegemenskap vid avyttringstidpunkten, faller även in under denna regel.²⁸ Det likvida belopp som erlagts för tillgångarna skall läggas till de likvida tillgångarna vid försäljningstidpunkten. Sker ett återköp inom två år från det att andelarna avyttrades, beskattas säljaren det beskattningsår då den ursprungliga andelsförsäljningen skedde. Detta innebär att säljaren kan komma att bli eftertaxerad för kapitalvinsten i inkomstslaget passiv näringsverksamhet.²⁹

I förarbetena framgår att remissinstanserna ansåg att regeln gällande återköp skulle innebära betydande kontrollsvårigheter, vilket den med stor sannolikhet kommer att göra. Det enda sättet att kontrollera detta, precis som remissinstanserna i förarbetena påpekade, tycks vara genom en revision.³⁰ Uppgifter om ett eventuellt återköp från det avyttrade företaget av säljaren eller någon närstående skall lämnas i självdeklarationen. Om den skattskyldige underlåter att lämna dessa uppgifter kan eftertaxering ske och skattetillägg påföras på grund att oriktig uppgift har lämnats.³¹

Enligt förarbetena ansåg regeringen att det var olämpligt att ställa upp ett krav på att återköpsreglerna bara skulle gälla identiskt samma tillgångar. Regeln ansågs då bli för snäv och för svår att kontrollera, så därför innefattar den all egendom som återköps inom två år av säljaren.³² Säljaren bör därför vara observant på vilka tillgångar som fanns i företaget vid försäljningen, och vilka tillgångar som eventuella företag i intressegemenskap ägde vid avyttringstidpunkten. Trots detta kan det uppstå svårigheter när man skall bedöma vilka tillgångar som kan anses ha ersatt tillgångar företaget hade vid avyttringstillfället. Om återköpen sker successivt krävs det också flera kontroller för att upptäcka om den övervägande delen av tillgångarna återköpts.

Tidsbestämda rekvisit såsom i återköpsregeln kan även skapa möjligheter till kringgåenden av regleringen. Frågan är om två år är en tillräckligt lång tid för att komma åt eventuella uppgjorda återköp. Att inte dra någon gräns för vilken egendom det gäller, lämnar ett visst utrymme för tillämpningen men medför även kontrollsvårigheter och osäkerhet för företagen. Gränsdragningen får därmed utvisas genom praxis. Frågan är i vilken

²⁸ Prop. 2001/02:165 s. 54

²⁹ RSV 2012 W utgåva 1 02-07 (RSV:s hemsida, Allmänt om skalbolagsreglerna) s. 1

³⁰ Prop. 2001/02:165 s. 54

³¹ Leif Gäverth, Skatteregler mot handel med skalbolag, Skattenytt 2002, s.395

³² Prop. 2001/02:165 s. 55

omfattning skatteverket har tid och möjlighet att begära att revisioner genomförs.

Vidare kan regeln också tyckas vara lätt att kringgå när det gäller närståendebegreppet, genom att låta någon utanför denna krets återköpa egendomen. Detta sammantaget tycks leda till att det kan finnas flera möjligheter för en säljare att, gällande denna regel, komma undan skalbolagsreglerna.

2.3.2 Lättrealiserade tillgångar

För att motverka att transaktioner eventuellt sker i samförstånd med köparen för att förändra tillgångarnas sammansättning i nära anslutning till avyttringen, likställs vissa andra tillgångar med likvida tillgångar. Detta gäller som tidigare nämnts om

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

Här är det den skattskyldige som har bevisbördan då denne anses förfoga över informationen till varför tillgångarna har anskaffats.³³

När det gäller regeln om likställandet av lättrealiserade tillgångar med likvida tillgångar, är frågan hur man skall tillämpa tvåårsgränsen på nybildade bolag. Detsamma gäller bolag vilka önskar renodla en eller flera verksamhetsgrenar för att sen avyttra dessa externt. När det gäller nybildade bolag som säljs innan två år har förflutit anses de enligt Skatteverket inte falla in under reglerna om skalbolagshandel. Vidare skall det enligt Skatteverket vid en renodling av en verksamhetsgren och eventuell senare försäljning, alltid upprättas en skalbolagsdeklaration.³⁴

Som Maria Larsson skriver i sin artikel kan det i detta sammanhang också uppkomma en svår bevissituation för säljaren att påvisa att anförskaffade tillgångar har ett affärsmässigt samband. Här är det upp till Skatteverket och i sista hand domstolen att avgöra om bevisningen visar på att skälet till anskaffningen varit ett annat än att lätt kunna avyttra tillgångarna efter andelsavyttringen.³⁵

³³ Prop. 2001/02:165 s. 51

³⁴ Telefonsamtal Ingvar Håkansson, Skatteverket Halmstad

³⁵ Maria Larsson, Utvärdering av skattereglerna mot handel med skalbolag, Svensk Skattetidning 2003, s. 637

3. Beskattning

Reglerna om hur beskattningen skall ske vid avyttring av andel i skalbolag, består av en huvudregel, ett undantag från huvudregeln - ventilerna, och ett alternativ till denna - skalbolagsdeklarationen (avskattningsregeln).

3.1 Huvudregeln

Bestämmelserna gäller för fysiska personer som med vinst avyttrar andelar i skalbolag. Med andel avses andel eller annan delägarrätt i ett aktiebolag, en ekonomisk förening eller ett handelsbolag. Även andelar i utländska juridiska personer omfattas om den juridiska personen är skattskyldig i Sverige vid tidpunkten för andelsavyttringen eller dess inkomster beskattas hos delägaren. Detsamma gäller om den juridiska personen, direkt eller indirekt, äger del i ett svenskt aktiebolag, ekonomisk förening eller ett svenskt handelsbolag.³⁶

Enligt huvudregeln skall kapitalvinst på grund av avyttring av andel i skalbolag beskattas som överskott av passiv näringsverksamhet det år andelen avyttras.³⁷ Kapitalvinsten räknas som en egen näringsverksamhet och kan därför inte kvittas mot underskott i en enskild näringsverksamhet eller ett handelsbolag. Utöver statlig och kommunal inkomstskatt utgår även särskild löneskatt.³⁸

3.2 Ventilerna

Skalbolagsreglerna skall inte tillämpas om den skattskyldige begär det hos Skatteverket och det framkommer att särskilda skäl föreligger. Vid denna prövning skall bakgrunden till vad som föranlett avyttringen eller återköpet beaktas samt hur ersättningen för andelen bestämts. Detta sker vid den ordinarie taxeringen. Leder avyttringen inte till att ett väsentligt inflytande övergår till någon annan person, skall regeln endast tillämpas om det föreligger särskilda omständigheter.³⁹

3.2.1 Generell ventil

Ventilen består av två komponenter varav den ena är generell. Detta innebär att undantaget i princip skall kunna tillämpas på alla skalbolagstransaktioner. Här presumeras att transaktionen är otillbörlig och

³⁶ 49 a kap. 4 § IL

³⁷ 49 a kap. 11 § IL

³⁸ Mahmut Baran, Skatteregler mot handel med skalbolag, Svensk Skattetidning 2002, s. 243

³⁹ 49 a kap. 12 § IL

det är upp till den skattskyldige att bevisa motsatsen. För att denna ventil skall tillämpas krävs det att den skattskyldige begär det samt att det föreligger särskilda skäl. Vid prövningen skall två förhållanden beaktas, syftet med avyttringen samt ersättningen. Skulle transaktionen leda till att en skatteförmån uppstår, är det uteslutet att tillämpa ventilen. När det gäller ersättningen har regeringen ansett att ett riktmärke på 75 procent för obeskattade medel, vilket ges i förarbetena, ska vara till hjälp vid bedömningen av prissättningen.⁴⁰

3.2.2 Minoritetsventil

Enligt detta undantag skall skalbolagsreglerna normalt inte tillämpas när minoritetsposter avyttras. Med avyttring av minoritetsposter avses att ett väsentligt inflytande över skalbolaget inte övergår till någon annan person. Vid en tillämpning av minoritetsventilen presumeras att en skalbolagstransaktion inte har skett dvs. skalbolagsreglerna gäller bara om det föreligger särskilda skäl. Här ligger bevisbördan på skatteverket.⁴¹ Anledningen till detta undantag är att det kan vara svårt för minoritetsdelägare att veta om de sålt andelar i ett skalbolag. Det kan även vara svårt för dessa att få igenom att en skalbolagsdeklaration skall upprättas. Om flera minoritetsdelägare avyttrar sina andelar kan det leda till att det bestämmande inflytandet ändras. Skalbolagsreglerna kan då bli tillämpliga.⁴²

3.3 Dispensregler

I såväl skattemyndighetens promemoria som i departementspromemoriorna föreslogs dispensmöjligheter eller ventiler för att göra det möjligt att undanta situationer där reglerna skulle slå omotiverat hårt. Flera av remissinstanserna var mycket kritiska för valet av dispensregler då de ansåg att detta skulle leda till en mer osäker rättspraxis än vid en vanlig domstolsprövning samt att sannolikheten var stor för att eventuella tillämpningssvårigheter skulle uppstå. I stället för dispensregler var förslaget att man skulle införa materiella bestämmelser vilka utförligt reglerade förutsättningarna för att undantag från skalbolagsreglerna skulle kunna ske.⁴³

Dispens innebär enligt katolsk kyrkorätt att undantag från lagens stränghet i enskilt fall medges. Genom ett förvaltningsbeslut fastställer en myndighet att en gällande rättsregel inte skall tillämpas i ett enskilt fall. Dispensbesluten karaktäriseras också av att det är gynnande för den enskilde och omedelbart efter expediering vinner orubblighet. Detta innebär att ett

⁴⁰ Mahmut Baran, Skatteregler mot handel med skalbolag, Svensk Skattetidning 2002, s. 244 f

⁴¹ Se a.a. s. 244

⁴² Prop. 2001/02:165 s. 61 samt 49 a kap. 12 § 2 st. IL

⁴³ Prop. 2001/02:165 s. 59

gynnande dispensbeslut i princip inte kan återkallas. Besluten är bindande för det allmänna även om det senare visar sig att det var materiellt sett felaktigt. Om beslutet däremot går den enskilde emot är det inte bindande för framtiden, dvs. en ny ansökan om dispens kan inges. Förutsättningarna för att dispens skall erhållas anges oftast genom ett s.k. flexibelt rekvisit såsom särskilda skäl eller synnerliga skäl.⁴⁴ Dispensregler användes framförallt i äldre rätt som ett komplement till stoppregler för att inte tillbörliga fall skulle träffas av en allt för hård beskattning.⁴⁵ I dag anses dispensregler vara mindre lämpliga då sådana regler kan medföra tillämpningsproblem för såväl skattskyldiga som Skatteverket.⁴⁶

I det ursprungliga utförandet av förslaget till skalbolagsreglerna föreslogs ett formellt dispensförfarande. Ansökan om dispens görs hos Skatteverket. Om särskilda eller undantagsvis synnerliga skäl anses föreligga medges undantag från beskattningen. Beslut som Skatteverket ger överklagas till Skatteverkets huvudkontor, f.d. RSV, därutöver saknas möjligheter till att få dispensärenden överprövade. Skillnaden mellan ordinära beskattningsbeslut och dispensbeslut är att det sistnämnda i regel inte överprövas av en allmän förvaltningsdomstol. Förfarandet är rent administrativt.⁴⁷ Ett dispensbeslut är vidare prejudicerande i förhållande till en efterkommande taxering. Detta innebär att Skatteverket och skattedomstolarna är skyldiga att beakta en medgiven dispens vid avgörandet av en taxeringsfråga som påverkas av denna.⁴⁸

Regeringen tog i detta fall till sig den kritik som riktats mot de tidigare föreslagna dispensreglerna, att de var intetsägande och att dispensregler som sådana bör undvikas. Det är idag således inte fråga om ett formellt dispensförfarande utan en prövning där Skatteverket skall utreda om skalbolagsreglerna är tillämpliga på andelsavyttringen eller återförvärvet.⁴⁹ Denna prövning leder till ett taxeringsbeslut vilket kan överklagas till Länsrätten. Skillnaden mellan dispensbeslut och taxeringsbeslut är att taxeringsbesluten förr eller senare vinner orubblighet till skillnad från dispensbesluten som vinner omedelbar orubblighet. Taxeringsbesluten kan med ändring till den enskildes fördel ske upp till utgången av det femte året efter det år som det grundläggande taxeringsbeslutet fattades. Ändring till den enskildes nackdel kan göras upp till utgången av året efter året då det grundläggande taxeringsbeslutet fattades.⁵⁰

En lag skall uppfylla kraven på rättssäkerhet och förutsebarhet för att vara en bra lösning på ett problem samt inte ge alltför negativa konsekvenser.

⁴⁴ Magnus Alhager, *Dispens från inkomstskatt*, Uppsala 1999, s. 17 ff

⁴⁵ Magnus Alhager, *Dispensregler – några reflexioner kring lämpligheten av regeltypen*, Svensk Skattetidning 1999, s. 471 f

⁴⁶ Prop. 2001/02:165 s. 59

⁴⁷ Magnus Alhager, *Dispensregler – några reflexioner kring lämpligheten av regeltypen*, Svensk Skattetidning 1999, s. 471 f

⁴⁸ Magnus Alhager, *Dispens från inkomstskatt*, Uppsala 1999, s. 20

⁴⁹ Leif Gäverth, *Skatteregler mot handel med skalbolag*, Skattenytt 2002, s. 397

⁵⁰ Magnus Alhager, *Dispens från inkomstskatt*, Uppsala 1999, s. 26

Rättsäkerheten gällande systemet med dispensregler har belysts i Magnus Alhagers avhandling.⁵¹ Som Magnus Alhager där ger uttryck för är att balansgången mellan en effektiv beskattning å ena sidan och en rättssäker beskattning å andra sidan är svår. Inom skatterätten råder ett föreskriftskrav samt ett krav om att beskattningen skall vara förutsebar. Dessa två krav kan sägas utgöra kärnan i legalitetsprincipen som i sin tur är en del av rättsäkerhetskonceptet. Det antas att en föreskriftsbunden lagtolkning leder till en objektiv och förutsebar rättstillämpning. Kravet på förutsebarhet innebär att den skattskyldige redan innan en rättshandling har företagits skall kunna utläsa beskattningskonsekvensen. Ur historiskt perspektiv skulle den enskildes egendom och frihet skyddas från godtyckliga ingrepp från det allmänna genom legalitetsprincipen, något som även idag är av största prioritet.⁵²

När det gäller regleringen gällande skalbolag kan både kravet på föreskrift och förutsägbarhet ifrågasättas. Föreskriftsföljsamheten försvåras i och med att undantagsreglerna inte är fullständigt redovisade varken i lagtext eller i förarbetena, vilket ger rättstillämparen ett ovan nämnt tolkningsutrymme som i sin tur leder till att förutsebarheten inte kan säkerställas. Vidare går vissa behövliga restriktioner inte att finna någonstans.

Som Magnus Alhager vidare skriver i sin avhandling, leder användandet av oprecisa rekvisit såsom t ex särskilda skäl och särskilda omständigheter, till att försvåra föreskriftsföljsamheten vilket då inte kan garantera en förutsebarhet av lagen.⁵³ För att undantag från reglerna om skalbolag skall ges, krävs nämnda rekvisit, vilket inte går att utläsa innehållet av i lagtexten. I förarbetena till lagen om handel mot skalbolag ges ett antal exempel på situationer som borde undantas från regleringen. Som redan nämns i förarbetet är denna uppräknning dock inte heltäckande, något som varken är möjligt eller lämpligt att göra. Denna formulering gör att den önskade mekaniska tillämpningen av lagen faller. Hur skall en säljare av ett skalbolag kunna vara säker på att den transaktion han gör, inte är en skalbolagstransaktion? Vad händer om säljaren haft goda grunder att anta att ventilen är tillämplig och Skatteverket i ett senare skede anser att den inte är det? Slutsatsen av detta är att vid minsta lilla tveksamhet bör en skalbolagsdeklaration göras vilket ger till följd att Skatteverket kommer att överbelastas.

Ett annat skäl är också som Mahmut Baran skriver i sin artikel, att i och med att det är fråga om undantag från en stopplagstiftning vilken kan ses som en slags straffbeskattning, kan bundenheten till motivuttalandet vid rättstillämpningen bli stor då det är till den skattskyldiges fördel. Faller aktuell transaktion in under någon av de beskrivna situationerna, kommer motivuttalandet med stor sannolikhet att följas. Omvänt kommer situationer som inte är upptagna i motivet sällan anses omfattade av undantaget.

⁵¹ Magnus Alhager, *Dispens från inkomstskatt*, Uppsala 1999

⁵² Se a.a. s 75 f

⁵³ Se a.a. s. 90

Motivuttalanden i propositionen kan därmed leda till en restriktiv tillämpning av lagstiftningen istället för att vara till hjälp.⁵⁴ Gällande utformningen av undantagsreglerna räcker det med att läsa paragrafen samt gå till propositionen för att inse att tillämpningssvårigheter med stor sannolikhet kommer att uppstå. Trots det tror jag att det är svårt att lösa denna problematik så att den blir effektiv och rättvis endast genom materiella regler.

Rättssäkerheten och förutsebarheten i lagen kan också ifrågasättas då säljaren i efterhand kan få reda på att transaktionen anses vara en skalbolagstransaktion. Baksidan av den förutsättningslösa prövningen som skall göras vid tillämpningen av ventilerna, kan bli en icke förutsebar lag som inte uppfyller villkoren för rättssäkerhet. Vidare blir det upp till rättstillämparen att avgöra vilka fall som skall anses vara otillbörliga vilket kan leda till olika utslag gällande samma sak.

Skälet bakom de nya reglerna mot handel av skalbolag, var att komma åt den ”oseriösa” handeln av skalbolag. För att inte den ”seriösa” handeln med dessa bolag skulle förhindras, infördes en dispensmöjlighet för säljarna, ventilerna. Enligt 49 a kap. 12 § 1 st., skall skalbolagsreglerna inte tillämpas om den skattskyldige begär det samt att det anses föreligga särskilda skäl. Regeringen ansåg att det måste finnas en möjlighet för att göra en mer förutsättningslös prövning av omständigheterna i det enskilda fallet. Det betonas dock att avyttringar av skalbolag i regel skall falla in under huvudregeln för att inte obehöriga skatteförmåner skall uppnås.

I lagen sägs att ”om den skattskyldige begär det och det kommer fram att det finns särskilda skäl skall bestämmelsen i 11 § inte tillämpas”. Vid denna prövning skall vad som föranlett avyttringen av andelen, och hur ersättningen bestämts beaktas. Vidare sägs att leder inte avyttringen till att ett väsentligt inflytande övergår till någon annan person, skall bestämmelsen inte gälla om det inte föreligger särskilda omständigheter (minoritetsventilen). Riktlinjerna för vilka specifika undantag detta gäller finner man i propositionen.⁵⁵

Enligt propositionen skall också följande situationer undantas om det inte leder till obehöriga skatteförmåner;

* Generationsskifte

* FoU-verksamhet – Forskning – och utvecklingsverksamhet, här kan en seriös köpare vara beredd att betala mer än 75 procent för obeskattade vinstmedel.

* Skulder vilka av olika skäl inte går att reglera.

⁵⁴ Mahmut Baran, Skatteregler mot handel med skalbolag, Svensk Skattetidning 2002, s. 247

⁵⁵ 49 a kap. 12 § st. IL samt Prop. 2001/02:165 s. 60 f

* Likvidation

* Andra skäl såsom konjunkturnedgång eller omstruktureringar vilka är skäl för avvecklingen samt återköp där villkor i överlåtelseavtalet inte uppfylls.⁵⁶

I samtliga av dessa undantag skall en bedömning ske om transaktionen kan anses leda till att en obehörig skatteförmån uppnås och därför inte skall falla in under undantagen. Exemplifieringen avslutas med en kommentar om att denna redovisning inte kan anses vara fullständig och att det kan finnas andra situationer där det är motiverat att inte tillämpa skalbolagsreglerna. När det gäller minoritetsventilen anses skalbolagsreglerna vara tillämpliga när en majoritet av minoritetsägare samtidigt avyttrar sina andelar. Lagen uttrycker inte idag hur stor post det måste vara för att omfattas av minoritetsreglerna. Vad som anses gälla vid flera upprepade avyttringar av andelar i samma skalbolag när en viss tid förflyter emellan, framgår inte heller. Det borde vara svårare för Skatteverket att hävda att dessa transaktioner har med varandra att göra och att skalbolagsreglerna skall tillämpas, då en minoritetsförsäljning i vanliga fall inte faller in under dessa. Här uppkommer också frågan om hur minoritetsägare skall kunna kontrollera att det väsentliga inflytandet inte övergår, då de som tidigare nämnts oftast inte har den insynen i företaget.

Även om det är upp till Skatteverket att visa på att det föreligger särskilda skäl för att tillämpa skalbolagsreglerna, måste minoritetsägaren yrka på att undantaget skall tillämpas. Som ovan sagts kan det för en minoritetsägare vara mycket svårt att bedöma om transaktionen som sker kan anses vara en skalbolagstransaktion. Till detta kan tilläggas, som Maria Larsson nämner i sin artikel, att dispensförfarandet försvårar ägarbyten och rörligheten av kapitalet.

En annan fråga som diskuteras i samband med undantagen är hänsynen till skuldsidan. I lagen beaktas inte skuldsidan, något som i förarbetet förklaras med att en köpare av ett skalbolag är beredd att betala ett så högt pris för tillgångarna just för att han inte tänker betala bolagets skatteskulder. Vidare sägs att i detta sammanhang borde det finnas goda möjligheter att reglera eventuella skulder, i vart fall kortfristiga skulder. Finns inte det skall eventuellt även skulderna beaktas i värderingen om särskilda skäl kan anses föreligga.⁵⁷ Detta resonemang kan bli svårt att förstå om man tar ett exempel: anta att ett bolag lånar 2 Mkr vilka läggs i kassan. Vid en bedömning av om försäljningen av detta bolag är en skalbolagstransaktion eller inte, ser man till de likvida tillgångarna som i detta fall för enkelhetens skull bara är kassan. I realiteten har man en kassa på 2 Mkr och ett lån på 2 Mkr som i detta fall inte beaktas. Resonemanget i förarbetet är att i och med att man inte beaktar skulder vid uträkningen av jämförelsebeloppet, så ger

⁵⁶ Prop. 2001/02:165 s. 60

⁵⁷ Prop. 2001/02:165 s. 61

det incitament till att reglera dessa för att minska de likvida tillgångarna och kanske undgå skalbolagsklassificeringen. I vissa fall är detta inte möjligt eller önskvärt, vilket leder till att säljaren måste kunna tillämpa någon av ventilerna för att undgå skalbolagsbeskattning.

Diskussionen som fördes i förarbetena gällande skulderna kan jag tycka är ogenomtänkt. Att utesluta samtliga skulder med påståendet att köparen av ett skalbolag just är ute efter att inte betala skulderna, i detta fall skatteskulderna, är att gå för långt. I vilket fall som helst måste dessa skulder betalas av någon förr eller senare. En värdering av ett eventuellt skalbolag kan i och med detta bli snedvriden då man endast beaktar tillgångssidan, vilket ovan nämnts. I de fall där detta skulle kunna anses vara oskäligt har en dörr öppnats genom att den generella ventilen då kan bli tillämplig. En prövning skall i dessa fall ske för att se om det finns särskilda skäl för att inte tillämpa skalbolagsreglerna. Denna lösning anser jag snarare kan leda till att öka tillämpningssvårigheterna än att förtydliga dem. Vad innebär en oreglerbar skuld? Skall man t ex dra en gräns för omkostnaden för lösen av lånet och i så fall hur stor skall denna kostnad anses få vara?

Sammantaget från det ovan sagda, kan anses vara att problematiken kring undantagsreglerna inte minskar i detta fall trots att förarbetena ger tolkningsdata åt rättstillämparen. Förarbetena till denna reglering är i många fall för otydliga och oförutsebara för att vara till hjälp. Undantagsreglerna måste vara tydligare för att ge den effekt som eftersträvas.

3.3.1 Förarbetsföljsamhet

En lag skall vara så exakt och logiskt följdriktig som ämnet kräver. Finner man inte svaret i lagen är det till förarbetena man går enligt rättskälleläran inom skatterätten. Skulle detta inte vara tillräckligt är det rättspraxis och då främst Regeringsrättens prejudikat som skall vägleda.

Förarbetena har en stor betydelse för den närmare preciseringen av lagtextens innehåll. Argumenten för att följa förarbetena är bl.a. att det bidrar till en hög grad av förutsebarhet, är en lättillgänglig rättskälla samt att förarbetena inte ändras. Följsamheten till förarbetena leder till att en kontinuitet och konsekvens upprätthålls i rättstillämpningen vilket gör att utrymmet för rättstillämparens egna värderingar och tolkningar minskar. Vidare har det anförts i den juridiska litteraturen att författarna till lagförslagen och förarbetena har haft en förhållandevis god tid på sig att utvärdera de olika tolkningsalternativen så att motivuttalandena därför kan antas vara jämförelsevis väl avvägda.⁵⁸

⁵⁸ Magnus Alhager, *Dispens från inkomstskatt*, Uppsala 1999, s. 174 ff

Applicerar man detta på skalbolagsregleringen kan jag tycka att man givit ett för stort utrymme till tolkning i förarbetena och att lagen i vissa fall är för bristfällig. Det som lagstiftaren vill ska vara bindande bör vara skrivet i själva lagtexten. Några utav detaljregleringarna i lagen om handel mot skalbolag såsom t ex tidsaspekter på säkerhetsställande samt storleken på post vid försäljning av minoritetsandel, borde ha skrivits in i själva lagtexten. Om förarbetena är klara och tydliga i sin tolkning bör det leda till att en kontinuitet och konsekvens i rättstillämpningen upprätthålls. Uppfyller förarbetena dock inte dessa krav kan följderna bli som ovan nämnts att detta leder till att lagen blir restriktiv då man strikt går till de undantag som exemplifierats i förarbetena och förbiser andra, vilket i sin tur leder till att kontinuiteten och konsekvensen inte upprätthålls.

Om man går långt i resonemanget, kan man säga att lagstiftningsmakten till viss del vid undantagsförfarandet övergår till rättstillämparen, i detta fall i första hand till Skatteverket. Då tolkningsutrymmet i lagen mot handel med skalbolag i vissa delar kan anses vara generöst och otydligt, är förutsebarheten för hur utgången blir svår att se för den skattskyldige. Effekten kan även bli att tillbörliga transaktioner felaktigt anses falla in under regleringen. Den i doktrinen allmänt accepterade synen på legalitetsprincipen, att beskattningen ska ha ett uttryckligt stöd av lag och därigenom bli förutsebar och likformig, tycks därmed inte vara uppfylld. Här förbiser jag de eventuella krav som kan tänkas ställas på lagtolkarens förkunskaper då jag tycker att det är orelevant i detta fall. I och med att lagen är av stoppregelkaraktär ansågs det vara angeläget att den som avyttrar ett företag enkelt skall kunna avgöra hur denna transaktion klassificeras.

3.3.2 RÅ 2003 ref 68

I detta rättsfall prövades de materiella frågorna gällande beskattning av skalbolag för första gången.

Skatterättsnämnden (SRN), ansåg i ett förhandsbesked den 3 april 2003 att ett lager i form av värdepapper i en värdepappersrörelse utgjorde likvida tillgångar enligt 49 a kap. 7 § IL. Vidare beslutade SRN att undantaget i den s.k. ventilen i 49 a kap. 12 § IL inte var tillämplig vid en intern aktieöverlåtelse. Den skattskyldige överklagade förhandsbeskedet.

Sökanden hade för avsikt att inför ett generationsskifte göra en intern aktieöverlåtelse där ett nybildat holdingbolag skulle förvärva det rörelsedrivande bolaget. Holdingbolaget skulle betala 100 procent för beskattat kapital och 72 procent för obeskattat kapital. Regeringsrätten gjorde följande bedömning:

Regeringsrätten liksom SRN ansåg att aktierna utgjorde likvida tillgångar enligt 49 a kap. 7 § IL. Efter en ändring i denna paragraf, är värdepapper vilka utgör lager i en värdepappersrörelse enligt lagen (1991:981) om

värdepappersrörelse inte likvida tillgångar. Den nya lydelsen skall tillämpas på avyttringar efter juni 2003.

Enligt definitionen i 2 § i lagen (1991:981) om värdepappersrörelse avser begreppet värdepappersrörelse en verksamhet som består i att yrkesmässigt tillhandahålla sådana tjänster som anges i 3 §. Av denna paragraf framgår att en värdepappersrörelse endast får drivas efter tillstånd av Finansinspektionen.

När det gällde tillämpningen av ventilerna i 49 a kap. 12 § 2 st. IL sades följande: Sökanden avsåg att avyttra samtliga aktier i ett av honom helägt aktiebolag till ett annat likaledes helägt aktiebolag, en s.k. intern aktieöverlåtelse. Det avyttrade bolaget förutsattes vara ett skalbolag enligt 49 a kap. 6 § IL. Frågan i detta fallet var om överlåtelsen kunde anses falla in under undantaget i 49 a kap. 12 § IL.

Vid en renodlad intern aktieöverlåtelse ändras inte det reella inflytandet över skalbolaget. Därmed borde risken för att bolagsskatten inte skulle bli betald vara mindre än vid en extern avyttring. Dock kan förekomsten av likvida tillgångar i det nyblivna dotterföretaget leda till att en efterföljande avyttring av andelarna i moderbolaget faller in under reglerna om skalbolagsbeskattningen (jfr 49 a kap. 8 § IL). Regeringsrätten ansåg att mot bakgrund av syftet med lagstiftningen, dvs. att motverka förfaranden vilka kan leda till att skatten inte betalas, gav skäl till att interna aktieöverlåtelser i regel inte borde träffas av skalbolagsbeskattningen.

I det aktuella fallet ansågs inte det väsentliga inflytandet övergå till någon annan person då den skattskyldige ägde hela företagsgruppen.

Regeringsrätten ansåg att den interna aktieöverlåtelsen i det aktuella fallet inte skulle beskattas enligt skalbolagsreglerna då särskilda omständigheter enligt 49 a kap. 12 § 2 st. IL inte förelåg.

Detta rättsfall är det första gällande skalbolagsregleringen som har nått Regeringsrätten. Här berörs bl.a. ett utav undantagen i 49 a kap. 12 §, generationsskifte. Genom detta rättsfall fastställer Regeringsrätten att ventilerna i nämnda paragraf är tillämpliga på "normala" interna aktieöverlåtelser.

SRN ansåg att det väsentliga inflytandet övergick till en annan person, vilket det rent bolagsmässigt gjorde, men ägarstrukturen av koncernen var densamma. En och samma person ägde fortfarande företagen efter aktieöverlåtelsen och inflytandet över det avyttrade företaget minskade inte i och med transaktionen. Resonemanget SRN förde här, vilket regeringsrätten sedan rev upp, anser jag vara mycket långsökt. Att det väsentliga inflytandet övergår till annan person gäller både såväl fysisk som juridisk person, men man måste även se till ägarbilden efteråt. Hade denna avyttring skett externt skulle resultatet ha blivit ett annat. Jag stödjer med andra ord helt resonemanget regeringsrätten förde.

När SRN säger att en internöverlåtelse som den som förekommer i fallet inte ingår i de nämnda undantagsfallen i propositionen, har man ett klart bevis på att dessa dispensregler i realiteten kan vara svåra att tillämpa. Här sker precis det som ovan nämnts, att står inte transaktionen uttryckligen beskriven i förarbetena, är risken stor att undantaget inte anses tillämpligt.

Vid en renodlad intern aktieöverlåtelse av aktier, som regeringsrätten säger, ändras inte det reella inflytandet över skalbolaget vilket borde anses minska risken för att skatten inte blir betald i jämförelse med en extern avyttring. SRN ansåg här att motivet inte kunde anses vara ett led i ett planerat generationsskifte då köpeskillingens storlek och omständigheterna pekade på ett syfte med att frigöra medel från X AB. Resonemanget de vidare förde att bolaget X AB därefter vid en senare överlåtelse kunde avyttras till en utomstående ägare, och att det sammantaget med ovan sagda kunde leda till att en otillåten skalbolagstransaktion uppstod, anser jag vara helt orimlig. Detta var något som regeringsrätten bara konstaterade i sin redogörelse, men ej la någon tyngdpunkt vid i detta fallet.

Som RSV säger i sitt överklagande, är en intern aktieöverlåtelse ett klassiskt sätt att genomföra ett generationsskifte. Den omständigheten att medel frigörs vid avyttringen hindrar inte att den interna aktieöverlåtelsen skall ses som ett led i ett sådant generationsskifte som avses i förarbetena. I annat fall skulle många generationsskiften drabbas, vilket inte var avsikten med regelsystemet.

Detta rättsfall anser jag visar på hur lagstiftarens ambition med en generell reglering kan leda till att en osäker rättstillämpning uppstår. Därmed uppnås inte syftet med lagstiftningen, att motverka förfaranden vilka kan leda till att det avyttrade bolagets skatt inte betalas.

3.4 Skalbolagsdeklaration (Avskattningsregeln)

Överlåtaren av ett skalbolag kan även undgå att beskattas enligt skalbolagsreglerna om en skalbolagsdeklaration upprättas. Detta innebär att säljaren upprättar en deklaration där företagets överskott eller underskott redovisas samt att en säkerhet ställs för den beräknade skatten som belöper sig på det avyttrade företaget vid avyttringstidpunkten. Till underlag för inkomstberäkningen i deklarationen ligger ett särskilt bokslut som skall upprättas som om beskattningsåret avslutats vid tidpunkten för avyttringen, eller i fråga om handelsbolag, vid tillträdet eller avyttringen. Företagets avsättningar till periodiseringsfond och ersättningsfond skall återföras och någon ny avsättning får inte ske. För företag med stora vinster kan detta medföra likviditetsproblem då stora summor låses inne.

Om det är en andel i ett handelsbolag som har avyttrats, skall säljaren ta upp så stor del av handelsbolagets inkomst som belöper på den avyttrade andelen. I handelsbolagets inkomst inkluderas även kapitalvinster och

kapitalförluster vid avyttring av handelsbolagets näringsfastigheter och näringsbostadsrätter. Avskattningsregeln gäller även företag i intressegemenskap. Företag som ägs av det avyttrande företaget skall således också lämna in en skalbolagsdeklaration om de anses vara ett företag i intressegemenskap⁵⁹ För att denna regel skall tillämpas krävs att säljaren begär det.⁶⁰

Det särskilda bokslutet som upprättas behöver inte genomgå en revisorsgranskning. Hur själva bokslutet ska utformas finns det inte några bestämmelser om. Däremot är det reglerat vilka uppgifter som ska lämnas i skalbolagsdeklarationen. I princip är det samma uppgifter som anges i självdeklarationen.⁶¹

Exempel – Underlag för säkerhet

Ett aktiebolag som tillämpar kalenderår som räkenskapsår avyttras den 20 juni 2003. Skatten som belöper sig på avyttringstidpunkten beräknas utifrån ett årsbokslut som omfattar perioden 1 januari – 31 december 2002, och det särskilda bokslutet omfattar perioden 1 januari – 20 juni 2003. Resultatet från kalenderåret 2002 redovisas på en kopia av självdeklarationen eller liknande underlag vilket bifogas skalbolagsdeklarationen.⁶²

Vid uträkningen av den skatt för vilken säkerhet skall ställas, beaktas inte den under året inbetalda skatten vilket leder till att bolaget även måste ställa säkerhet för den. Detta beror på att ägaren har möjlighet att begära jämkning av skatten och erhålla sådan vilket resulterar i att skatteunderlaget förändras.⁶³

Underlaget för skalbolagsdeklarationen är vad bolaget innehåller på avyttringsdagen vilket normalt är dagen då bindande avtal ingås som Brita Munck-Persson skriver i sin artikel. Avtalet kan dock vara villkorat och beroende av att vissa villkor skall uppfyllas innan det kan anses vara bindande. Detta leder till att tidpunkten då skalbolagsdeklarationen skall upprättas och inlämnas, kan bli oklar.⁶⁴

Säkerhetens storlek beror på vem som har förvärvat andelen. Är förvärvaren en juridisk person skall säkerheten beräknas på 28 procent av överskottet för innevarande år, avyttringsåret, och den obetalda inkomstskatten för närmast föregående beskattningsår. Är förvärvaren en fysisk person skall säkerheten

⁵⁹ 49 a kap. 13 IL

⁶⁰ Mahmut Baran, Skatteregler mot handel med skalbolag, Svensk Skattetidning 2002, s. 246

⁶¹ RSV 2012 W utgåva 1 02-07 (RSV:s hemsida, Allmänt om skalbolagsreglerna), s. 3)

⁶² RSV 2012 W utgåva 1 02-07 (RSV:s hemsida, Allmänt om skalbolagsreglerna), s. 2

⁶³ Mahmut Baran, Skatteregler mot handel med skalbolag, Svensk Skattetidning 2002, s. 246

⁶⁴ Brita Munck-Persson, Skalbolagsreglerna inom företagssektorn, Svensk Skattetidning 2004, s. 23 f

beräknas på 40 procent av överskottet. I detta överskott ingår även kapitalvinster och kapitalförluster som uppkommit vid avyttring av handelsbolagets näringsfastigheter och näringsbostadsrätter vilka belöper på den avyttrade andelen.⁶⁵ För handelsbolag är det endast innevarande års skatt som skall säkerställas.

Deklarationen skall lämnas in till skatteverket inom 30 dagar efter det att andelen eller delägarrätten har avyttrats. För handelsbolag gäller 30 dagar efter det att andelen har avyttrats eller efter tillträdet skett.⁶⁶ Sker flera försäljningar av andelar under ett och samma år, skall en skalbolagsdeklaration upprättas vid varje avyttringstillfälle och eventuella kompletterande säkerheter ställas.

Säkerheten skall vara en bankgaranti på det belopp som skatteverket räknat ut. Denna säkerhet tas i anspråk om den slutliga skatten inte betalas. Skulle säkerheten inte tas i anspråk, utgår skälig ersättning för kostnader för ställd säkerhet av staten.⁶⁷

Förutom att säljaren kan komma att undgå beskattning enligt skalbolagsreglerna genom undantagen i ventilerna, kan han även nå detta resultat genom att begära att avskattningsregeln skall tillämpas och upprätta en skalbolagsdeklaration. Vid årsskiftet 2003/2004 hade det inkommit 3 500 st. skalbolagsdeklarationer till Skatteverket varav endast en ledde till beskattning enligt skalbolagsreglerna.⁶⁸

Som redan nämnts och som underströks av Ingvar Håkansson på Skatteverket, bör en skalbolagsdeklaration i de flesta fallen upprättas för att undvika att hamna i den situationen att man senare vid taxeringen inte blir godkänd. När det gäller renodlingar av verksamhetsgrenar vilka eventuellt senare avyttras, skall en skalbolagsdeklaration enligt Skatteverket alltid upprättas. Sammantaget innebär detta i sin tur naturligtvis att Skatteverket kommer att få många onödiga skalbolagsdeklarationer att handlägga, något som de idag inte sägs ha svårt att hantera. Problemet kan dock också uppstå för säljaren på grund av tidsfristen då en deklaration skall upprättas inom 30 dagar efter att en försäljning skett. Kostnaderna för att upprätta en deklaration är i sammanhanget försumbara.

För att inte företagets likviditet skulle belastas för hårt, ansågs det vara mer lämpligt att en bankgaranti ställs. Det ursprungliga lagförslaget innebar att den skatt som räknats ut på grundval av skalbolagsdeklarationen skulle betalas in på skattekontot. Även här var det av praktiska skäl som man ändrade detta, då skattekontot i så fall hade behövts spärras, vilket kunde ge negativa konsekvenser för den skattskyldige. Bankgarantin behöver dock en

⁶⁵ RSV 2012 W utgåva 1 02-07 (RSV:s hemsida, Allmänt om skalbolagsreglerna, s. 4)

⁶⁶ RSV 2012 W utgåva 1 02-07 (RSV:s hemsida, Allmänt om skalbolagsreglerna, s. 2)

⁶⁷ Mahmut Baran, Skatteregler mot handel med skalbolag, Svensk Skattetidning 2002, s. 248

⁶⁸ Telefonsamtal Ingvar Håkansson, Skatteverket Halmstad

säkerhet för att banken skall utfärda den. Säkerheten kan bestå av företagsinteckningar men i många fall krävs att spärrade medel upprättas. Detta leder då trots allt till att företagets likviditet belastas, något som går ut över den nye ägaren.

I praktiken kommer det nog i många fall att vara svårt att använda sig av en bankgaranti som säkerhet, då en mycket stor del av företagets likviditet måste tas i anspråk som säkerhet för att företaget skall kunna erhålla en bankgaranti. Denna lösning kan dock vara ett bra påtryckningsmedel för att skatten inkommer så snart som möjligt efter att beskedet lämnats.

Det sker idag inte någon materiell prövning av skalbolagsdeklarationen utan den är bara ett underlag för själva skatteuträkningen. Först vid den ordinarie taxeringen sker en prövning av eventuella yrkanden. Skulle det då finnas tveksamheter som leder till att transaktionen kan anses vara en skalbolagstransaktion, beskattas vederbörande i enlighet med de uppgifter som lämnats i skalbolagsdeklarationen. Då skalbolagsdeklarationen inte anses vara den slutgiltiga taxeringen kan förändringar ske ända fram tills att den ordinarie deklarationen inlämnas.

En annan fråga som kan uppkomma är när säkerheten i detta sammanhang skall ställas och för hur lång tid. Lagen reglerar idag inte detta vilket jag anser den borde göra. Enligt skatteverkets praxis begär man inte in säkerheten förrän den ordinarie taxeringen skett och man har ansett att transaktionen är en skalbolagstransaktion. Tiden mellan skalbolagsdeklarationen och den ordinarie deklarationen påverkar inte detta. Om en skalbolagsdeklaration lämnas strax efter en ordinarie taxering är det nästan ett år till nästa prövning under vilken tid det kan hända mycket i företaget, något som säljaren inte råder över. I de fall säkerhet måste ställas, består den tills den erfordrade skatten inbetalas, därefter släpps den. Då en eftertaxering kan ske upp till fem år senare skulle man teoretiskt kunna eftertaxera och kräva in den skatten så pass långt efteråt. Detta skulle innebära att säkerheten skulle bestå under den tiden för att vara säker på att erhålla betalning från bolaget. Skatteverket anser idag att skulle det mot all förmodan ske, får de bära ansvaret för att betalning uteblivit.

4. Sammanfattande analys

En negativ effekt av reglerna som remissinstansen Ekobrottsmyndigheten har framfört i sin kritik, är att en komplicerad stopplagstiftning försvårar deras utredningsarbete. Kriminella aktörer vilka vill undkomma dessa regler utför långa transaktionskedjor som är svåra att kontrollera och följa för utredarna. Det kan trots bakomliggande siffror till denna reglering, anses vara en mycket liten krets vilka är ute efter att åtnjuta vinster genom detta förfarande. Svårigheten med att tyda lagen kan dock ge till följd att transaktioner som exempelvis generationsskiftesplanering av familjeföretag och omstruktureringar inte genomförs. Vad som däremot kan anses vara av allvarligare slag är att en oavsiktlig felbedömning kan få stora konsekvenser för säljaren. Att man i dessa fall rent teoretiskt vid en eftertaxering kan bestraffas, borde ej anses falla in under rättssäkerhetsaspekten.

Syftet med stoppregler är att belägga en viss transaktionstyp med en särskilt hård beskattning för att förhindra dessa transaktioner.

Beskattningskonsekvensen är medvetet hård för att vara effektiv. Reglerna måste i mycket hög grad uppnå sitt syfte för att vara motiverade och upplevas som rättvisa. Det finns annars en risk för att de undergräver skattemoralen hos de skattskyldiga som ”oskyldigt” drabbas av dem. När det gäller skalbolagsreglerna är skillnaden mellan den vanliga beskattningen och skalbolagsbeskattningen stor. Konsekvenserna för ett företag som faller in under skalbolagsdefinitionen kan bli omfattande. Det är därför av stor vikt att regleringen kommer åt rätt slags transaktioner.

Som det står i förarbetena bör skalbolagsdefinitionen, så långt det är möjligt, inte vara beroende av bedömningar som kan vara svåra att göra i det enskilda fallet. I och med att det är fråga om en lagstiftning av stoppregelkaraktär framstår det som särskilt angeläget att säljaren kan göra bedömningen på ett mera mekaniskt sätt. Lagen har dock idag flera begrepp som är vida och svåra att tyda och som leder till att den mekaniska bedömningen är svår att uppnå. Ett exempel är i fall då en skuldreglering av olika skäl inte är möjlig att göra och då ventilen föreslås lösa problemet. Detta anses följa av rekvisitet ”hur ersättningen för andelen bestämts” i lagtexten. Att som säljare till ett skalbolag förstå innebörden av detta rekvisit, är inte en självklarhet.⁶⁹

För att undvika att reglerna skall slå omotiverat hårt och att legitima transaktioner skall träffas, infördes möjligheten till att yrka att undantag från regleringen skall ske. Dessa undantag är som ovan sagts varken tillräckligt utförliga eller fullständiga vilket kommer att försvåra tillämpningen.⁷⁰

⁶⁹ Se ovan kap 3.3

⁷⁰ Se ovan kap 3

Grundtanken i skattesystemet är att reglerna skall vara neutrala, generella och lätta att tillämpa. Att reglerna skall vara neutrala innebär att skattereglerna inte skall vara handlingsdirigerande. Särslagstiftning bör i möjligaste mån undvikas. Som Magnus Alhager skriver i sin artikel gällande dispensregler, kan känslan av införande av dessa vara att lagstiftaren till viss del givit upp. Lagstiftaren önskar genom regleringen förhindra ett visst otillbörligt förfarande, men inser att inte alla fall kan behandlas lika. Svårigheten att precisera rekvisiten i lagen så att lagen uppfylls genom vanliga ordinära undantagsregler, anses inte vara möjligt. Ansvaret att avgöra vilka fall som är otillbörliga överlämnas därmed till rättstillämparen. När det gäller skalbolagsreglerna har ett försök gjorts att till viss del precisera rekvisiten för undantagen i propositionen, men ansvaret ligger även här på tillämparen då denna beskrivning inte är tillräckligt utförlig eller fullständig.

Vidare kritiseras att undantagen finns i förarbetena och att detta i många fall leder till att rättsregler skapats genom förarbetsuttalanden, något som ur rättssäkerhetsperspektivet är olämpligt. En förutsebar rättstillämpning bygger på följsamhet av föreskrifterna. Ser man till de föreslagna undantagna situationerna vilka är uppräknade i förarbetena, märker man hur svårt det är att dra en gräns för vad som skall anses vara ett otillbörligt förfarande. Trots detta måste en gräns dras för de situationer man anser skall vara undantagna.

En nödvändig förutsättning för en rättssäker beskattning, är som Magnus Alhager vidare skriver i sin artikel, att den är konsekvent. Den enskilde har rätt att bli behandlad som andra före honom. Skall ett undantagssystem som ges detta tolkningsutrymme fungera, är det av stor vikt att det utarbetas en likalydande praxis. Den skattskyldige skall inte vara beroende av hos vilken handläggare ärendet handläggs. Enligt Skatteverket har de idag en översyn av ärendena, men i takt med att de ökar, kan det komma att förändras.

Undantagen kan ur flera aspekter ifrågasättas ur rättssäkerhetssynvinkeln. Riskerna finns att utgången i fallen blir olika beroende på var ärendet hamnar då rekvisiten är flexibla. Lagen blir även för den skattskyldige svår att tyda. I och med att syftet med denna lag var att säljaren skulle ha möjlighet att på ett enkelt sätt utläsa om den transaktion han utför faller inom regleringen, måste med det ovan sagda detta anses vara ett misslyckande. Resultatet kan bli att ett stort antal ärenden hamnar i Länsrätten.⁷¹

Huvudinvändningen från flera av remissinstanserna var att skatteundandraganden som den föreslagna stopplagstiftningen avser att motverka genomförs av köparna till skalbolagen och att det därför var fel att rikta sig mot säljaren med en stopplagstiftning. Man ansåg att de nuvarande skalbolagsreglerna försvårar eller till och med förhindrar legitima omstruktureringar i syfte att förhindra att en förhållandevis liten kriminell grupp ägnar sig åt bolagsplundring. Motåtgärderna ansåg de borde i stället

⁷¹ Se ovan kap 3.3

vidtas utanför skattesystemet och sätts in på de civil- och straffrättsliga områdena. För att lösa problemet med skalbolagstransaktionerna krävs dock främst en åtgärd på det skatterättsliga området anser jag, för att eliminera eller åtminstone minska möjligheterna för att genomföra oseriösa skalbolagsaffärer.

Enligt departementets uppfattning beror den omfattande skalbolagshandeln till stor del på att säljaren drar fördel av att köparen är ohederlig. Köparen och säljaren delar på det överskott som uppkommer genom att köparen underlåter att betala den upplupna inkomstkatten. Vill man minska grogrunden för skalbolagshandeln och åstadkomma en effektiv reglering är det därför såväl naturligt som nödvändigt att den riktas mot säljaren.

Vem av köparen och säljaren som skulle träffas av regleringen var som ovan visar omdiskuterat. Vissa av remissinstanserna tyckte att säljaren kunde anses hamna i köparens klor då denne inte kan råda över vad köparen efter övergången gör. I och med att man satt en gräns för vad värdet på obeskattade medel högst får vara för att inte anses vara ett skalbolag, har säljaren dock möjlighet att avgöra om det är ett skalbolag eller inte som han avyttrar. Vidare anser jag att i de fall där målet är att inte betala in den upparbetade bolagsskatten, borde säljaren vara fullt medveten om detta i och med prissättningen.

Reglerna kan visserligen bli tillämpliga i efterhand om säljaren eller någon närstående till denne köper tillbaka tillgångar av det avyttrade bolaget. I detta fallet måste man ändock anse att ett aktivt handlande måste ske och att i de flesta fallen är återköparen medveten om vad han gör.⁷²

Vidare kan detaljregleringen som sker i förarbetena diskuteras. Skall dessa regler framkomma här och inte i lagen? Exempel är undantagen vilka faller in under särskilda skäl i ventilerna samt gränsdragningen för vad som anses vara rimligt att betala för de obeskattade medlen. Skälet för att 75-procentsregeln inte skrevs in i lagen var att denna procentsats med tiden kan bli inaktuell att tillämpa. När det gäller ventilerna är en fullkomlig reglering av detta i lagtexten svår att åstadkomma men en något mer utförligare beskrivning än den som existerar idag vore önskvärd. Som lagrådet skrev kunde man tydligare markera vilka omständigheter som skall beaktas vid prövningen om det finns särskilda skäl. Detta gäller flera av rekviriten i lagen t ex särskilda omständigheter, liknande tillgångar och väsentligt inflytande.⁷³

Två saker som bl.a. inte framkommer varken i lagtext eller i förarbeten, är för hur lång tid säkerheten skall ställas samt hur stor en post måste vara för att omfattas av minoritetsventilen. Förutsebarheten av lagen skulle öka om detta framkom i lagtexten.

⁷² Se ovan kap 2.3.1

⁷³ Se ovan kap 3

Som det sägs i förarbetena är det viktigt att ett lagstiftningsingripande görs mot dessa transaktioner för att förhindra att den allmänna skattemoralen sjunker. Frågan är bara om denna lag når sitt syfte så att inte resultatet blir det omvända, dvs. att skattemoralen sänks då allt för komplicerade skatteregler snarare kan ge upphov till otydliga och otillbörliga transaktioner. Lagen innehåller idag en rad svårförutsebara rekvisit vilka inte kan anses vara till hjälp för en mekanisk tillämpning av regleringen. Jag anser att den önskade effektiviteten kommer att utebli i och med de omfattande tillämpningsproblemen. Författarna till detta lagförslag kan inte anses till fullo ha utvärderat de olika tolkningsalternativen så att motivuttalandet blev väl avvägt. Utslaget kan även bli att transaktioner vilka är tillbörliga, felaktigt bedöms vara en skalbolagstransaktion, vilket går helt emot syftet med lagen. Kanske är det större sannolikhet att de riktiga ”bovarna” finner vägar för att kringgå reglerna och att det är de ”hederliga” som får betala.

Det skall bli intressant att se den i förarbetena utlovade utvärderingen av reglerna, där man skall utvärdera om reglerna kan anses uppnå sitt syfte samt om de har medfört några tillämpningssvårigheter för den skattskyldige, myndigheter och domstolar. Redan idag anser jag man kan säga att nej, lagen har inte nått sitt syfte och ja, det har medfört tillämpningssvårigheter för samtliga inblandade. Vidare sägs det i förarbetena att tidigare förslag blivit kritiserade för att dess konsekvenser var svåra för säljaren att förutse, något som jag idag anser kvarstår.⁷⁴

⁷⁴ Prop. 2001/02:165 s. 67

Bilaga A

49 a kap IL

1 § I detta kapitel finns särskilda bestämmelser om beskattning av kapitalvinst i inkomstslaget näringsverksamhet när en fysisk person avyttrar vissa andelar i juridiska personer och handelsbolag. Lag (2002:536).

2 § Bestämmelserna i detta kapitel tillämpas om

1. en fysisk person avyttrar en andel i ett skalbolag, och
2. det uppkommer en kapitalvinst i inkomstslaget kapital. Lag (2002:536).

3 § Bestämmelserna i detta kapitel tillämpas inte om

1. någon andel i det företag som andelen hänför sig till är marknadsnoterad,
2. andelen anses avyttrad på grund av bestämmelserna om likvidation i 44 kap. 7 § första stycket eller konkurs i 44 kap. 8 § första stycket 1 eller 2,
3. ett handelsbolag upplöses eller andelen i ett handelsbolag övergår till en ny ägare på sätt som anges i 50 kap. 2 § andra stycket, eller
4. bestämmelserna i 51 kap. om beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet vid avyttring av andelar i svenska handelsbolag skall tillämpas. Lag (2002:536).

Definitioner

Andel och det avyttrade företaget

4 § Med andel avses i detta kapitel en andel i ett aktiebolag, en ekonomisk förening eller ett handelsbolag. Med det avyttrade företaget avses det aktiebolag, den ekonomiska förening eller det handelsbolag som den avyttrade andelen hänför sig till.

Med andel i det avyttrade företaget likställs i detta kapitel även andra delägarrätter som getts ut av och hänför sig till det avyttrade företaget.

En andel i en utländsk juridisk person omfattas av bestämmelserna i detta kapitel om den juridiska personen är skattskyldig här vid tidpunkten för andelsavyttringen eller dess inkomster beskattas hos delägaren. Detsamma gäller om den juridiska personen, direkt eller genom ett företag i intressegemenskap, äger eller under de tre senaste åren har ägt en andel i

- ett svenskt aktiebolag om andelen inte är marknadsnoterad,
- en svensk ekonomisk förening,
- en annan utländsk juridisk person som varit skattskyldig här under någon del av denna tid om denna person motsvarar ett svenskt aktiebolag och andelen inte marknadsnoterad eller om personen motsvarar en svensk ekonomisk förening, eller
- ett svenskt handelsbolag. Lag (2003:224).

Företag i intressegemenskap

5 § Med företag i intressegemenskap avses i detta kapitel ett företag som det avyttrade företaget, direkt eller indirekt, genom ägarandel eller på annat sätt har ett väsentligt inflytande i. Lag (2002:536).

Skalbolag

6 § Med skalbolag avses i detta kapitel det avyttrade företaget om summan av marknadsvärdet av företagets likvida tillgångar enligt 7 och 8 §§ överstiger ett jämförelsebelopp enligt 9 § vid tidpunkten för avyttringen. Lag (2003:224).

Likvida tillgångar

7 § Med likvida tillgångar avses i detta kapitel kontanter, värdepapper och liknande tillgångar. Som likvida tillgångar räknas också andra tillgångar om

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

Som likvida tillgångar räknas inte

1. andelar i företag i intressegemenskap,
2. värdepapper som är lager i värdepappersrörelse enligt lagen (1991:981) om värdepappersrörelse.

Värdepapper som är lager i en utländsk motsvarighet till sådan rörelse som avses i andra stycket 2 och som innehas av en utländsk juridisk person räknas inte som likvida medel om den utländska juridiska personen hör hemma och är skattskyldig till inkomstskatt i en stat - som är medlem i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, eller - med vilken Sverige har ett skatteavtal och personen omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i staten enligt avtalet. Lag (2003:224).

8 § Om likvida tillgångar som avses i 7 § innehas av ett företag i intressegemenskap, skall tillgångarna räknas med vid beräkningen av summan av marknadsvärdet av likvida tillgångar enligt 6 § till den del som motsvarar det avyttrade företagets ägarandel i företaget. Lag (2002:536).

Jämförelsebeloppet

9 § Om samtliga andelar har avyttrats, utgörs jämförelsebeloppet av halva ersättningen. I annat fall utgörs jämförelsebeloppet av hälften av det sammanlagda värdet av samtliga andelar beräknat med utgångspunkt i ersättningen för de avyttrade andelarna. Lag (2002:536).

Återköp

10 § Avser avyttringen en andel som inte hänför sig till ett skalbolag gäller följande. Om den övervägande delen av andra tillgångar än sådana likvida tillgångar som avses i 7 § och som vid avyttringen innehades av det avyttrade företaget eller av företag i intressegemenskap, inom två år efter avyttringen av andelen, direkt eller indirekt, förvärvas av säljaren eller denne närstående, tillämpas bestämmelserna i 11 och 12 §§.

Bedömningen enligt första stycket skall grundas på tillgångarnas marknadsvärde vid tidpunkten för avyttringen av andelen. Vid denna bedömning skall värdet av tillgångar i företag i intressegemenskap beaktas bara till den del som motsvarar det avyttrade företagets ägarandel i företaget.

Första och andra styckena tillämpas också i fråga om tillgångar som kan anses ha ersatt tillgångar som innehades av det avyttrade företaget eller av ett företag i intressegemenskap vid tidpunkten för avyttringen av andelen. Lag (2002:536).

Kapitalvinsten tas upp i näringsverksamhet

Huvudregel

11 § Kapitalvinst på grund av avyttringen av en andel i ett skalbolag skall tas upp som överskott av passiv näringsverksamhet det beskattningsår när andelen avyttrades. Lag (2003:224).
Undantag

12 § Om den skattskyldige begär det och det kommer fram att det finns särskilda skäl skall bestämmelsen i 11 § inte tillämpas. Vid prövningen skall beaktas

1. vad som föranlett avyttringen av andelen eller återköpet, och
2. hur ersättningen för andelen bestämts.

Leder avyttringen inte till att ett väsentligt inflytande över skalbolaget går över till någon annan person skall dock bestämmelsen i 11 § tillämpas bara om det föreligger särskilda omständigheter. Lag (2002:536).

Skalbolagsdeklaration

13 § Bestämmelserna i 11 § skall inte tillämpas om

1. det avyttrade företaget eller, i fråga om handelsbolag, säljaren tar upp företagets överskott eller underskott i en sådan skalbolagsdeklaration som avses i 10 kap. 8 a § skattebetalningslagen (1997:483),
2. ett särskilt bokslut ligger till grund för inkomstberäkningen enligt 1, och
3. säkerhet ställs enligt bestämmelserna i 11 kap. 12 § skattebetalningslagen.

Bokslutet skall upprättas som om företagets beskattningsår avslutats vid tidpunkten för avyttringen eller, i fråga om handelsbolag, vid avyttringen eller tillträdet. Företagets avsättningar till periodiseringsfond och ersättningsfond skall anses ha återförts. Om det är en andel i ett handelsbolag som har avyttrats, skall säljaren ta upp så stor del av handelsbolagets överskott eller underskott samt kapitalvinster och kapitalförluster vid avyttring av handelsbolagets näringsfastigheter och näringsbostadsrätter som belöper sig på den avyttrade andelen. Första och andra styckena gäller även företag i intressegemenskap. Lag (2003:224).

14 § Säkerhet enligt 13 § första stycket 3 behöver inte ställas om säljaren av en handelsbolagsandel enligt en överenskommelse med förvärvaren tar upp överskott eller drar av underskott som avser tiden före avyttringen eller tiden före tillträdesdagen samt tar upp kapitalvinster och drar av kapitalförluster vid avyttringen av handelsbolagets näringsfastigheter och näringsbostadsrätter vid samma tidpunkt. Lag (2002:536).

Litteraturförteckning

Offentligt tryck

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

Litteratur

Magnus Alhager, *Dispens från inkomstskatt*, Uppsala 1999,

Artiklar

Alhager Magnus, *Dispensregler – några reflexioner kring lämpligheten av regeltypen*, Svensk Skattetidning 1999, s. 471-481

Baran Mahmut, *Skatteregler mot handel med skalbolag*, Svensk Skattetidning 2002 s. 231-249

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

Larsson Maria, *Utvärdering av skattereglerna mot handel med skalbolag*, Svensk Skattetidning, 2003 s. 631-641

Munck-Persson Brita, *Skalbolagsreglerna inom företagssektorn*, Svensk Skattetidning 2004 s. 23-28

Elektroniska artiklar

RSV 2012 W utgåva 1 02-07 (RSV:s hemsida, Allmänt om skalbolagsreglerna) s. 1-4

Rättsfallsförteckning

RÅ 2003 ref 68