



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Jan Karlsson

SOU 2001:11

**Utdelningar och kapitalvinster på företagsägda
andelar**

Examensarbete

20 poäng

Handledare: Jur. Dr. Mats Tjernberg

Skatterätt

Ht-01

Innehåll

FÖRORD	2
FÖRKORTNINGAR	3
1 INLEDNING	4
1.1 Bakgrund	4
1.2 Syfte och problemformulering	5
1.3 Avgränsningar	5
1.4 Metod och material	6
1.5 Disposition	6
2 SOU 2001:11	8
2.1 Inledning	8
2.1.1 Bakgrund och motiv	8
2.2 Utdelningar och kapitalvinster på näringsbetingade andelar	10
2.2.1 Näringsbetingade andelar – kapitalplaceringsandelar	10
2.2.2 Övriga instrument som omfattas av förslaget	11
2.2.3 Villkor för innehavstid på marknadsnoterade näringsandelar	12
2.2.4 Kapitalförluster på näringsandelar	13
2.3 Omotiverade skatteförmåner	14
2.3.1 Skalbolag	14
2.3.2 Återköp	16
2.3.3 Förpackningar	17
2.3.4 Förpackning och fastigheter	17
2.4 Undantag från villkoren	18
2.5 Beskattning när villkoren inte uppfylls	21

3	ALLMÄNT OM OMSTRUKTURERINGAR OCH DEN SKATTERÄTTSLIGA BEHANDLINGEN	22
3.1	Inledning	22
3.2	Omstruktureringar – en nödvändighet?	22
3.3	Konflikten mellan gynnande av omstruktureringar och rädsla för skatteundandraganden	24
3.3.1	Allmänt	24
3.3.2	Utredningen	25
3.3.2.1	Särskilda skäl	27
3.4	Överlåtande till praxis	28
3.5	Sammanfattande kommentarer	29
4	SÄRSKILT OM SKALBOLAGSVILLKORET	31
4.1	Inledning	31
4.1.1	Kort historik	32
4.1.2	Definition	33
4.1.3	Skalbolagsvillkoret	34
4.1.4	Kommentarer rörande skalbolagsvillkoret	35
4.2	Omstruktureringsexempel	38
4.2.1	Inledning	38
4.2.2	Huvudregeln	38
4.2.2.1	Avyttring	38
4.2.2.2	Avknoppning	40
4.2.3	Kompletteringsregeln	41
4.2.3.1	Avveckling/utförsäljning	41
4.2.4	Sammanfattning	42
4.3	Särskilda skäl	43
4.4	Beskattning	44
4.5	Sammanfattande kommentarer	45

5 HUR KAN OMOTIVERADE SKATTEFÖRMÅNER FÖRHINDRAS	46
5.1 Kringgåendeproblematiken	46
5.2 Detaljerade stoppregler	47
5.2.1 Rättssäkerhet	47
5.2.2 Kringgående risk och effektivitet	48
5.3 Flexibla rekvisit	49
5.3.1 Ökat bedömningsutrymme	49
5.3.2 Förutsebarhet och beskattningskompetens	50
5.4 Skatteflyktslagen	51
5.4.1 Preventiv effekt	51
5.4.2 Rättssäker och effektiv lagstiftning	52
6 AVSLUTANDE KOMMENTARER	54
6.1 Allmänt	54
6.2 Möjligheten att använda annan lagstiftningsteknik	56
KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	59
RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	62

Förord

Jag vill rikta ett stort tack till min handledare Mats Tjernberg för god handledning och värdefulla synpunkter under arbetet med uppsatsen. Jag vill även tacka alla mina vänner som uppmuntrat mig i arbetet med denna uppsats.

Jan Karlsson

Lund, november 2001

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslagen
BFL	Bokföringslagen
IL	Inkomstskattelagen
KL	Kommunalskattelagen
V.G.	Verksamhetsgren
ÅRL	Årsredovisningslagen

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Mitt val att skriva om SOU 2001:11 och omstruktureringar, vilket kan verka mindre spännande i jämförelse med exempelvis mer moderna företalser som IT-rätt, EG-rätt etc., följer av att företags möjligheter till att genomföra omstruktureringar är en viktig förutsättning för dagens näringsliv. Därför kan antas att det är av stor vikt att lagstiftaren i största möjliga mån underlättar för företag att genomföra omstruktureringar. Det finns ett antal exempel där lagstiftaren klart och tydligt har aviserat att lagförslag i stor utsträckning syftar till underlätta för företag att genomföra affärsmässigt motiverade omstruktureringar. Som exempel kan nämnas proposition 1998/99:15 Omstrukturering och beskattning där uttalades att omstruktureringar bör kunna genomföras utan skattekonsekvenser.

Med anledning av detta föreslås i SOU 2001:11 att kapitalvinster på näringsbetingade andelar härnäst ska vara skattefria. I utredningen klargörs att ett av syftena med förslaget är att underlätta för företag att genomföra omstruktureringar.¹ Förhållandet är nämligen sådant att om inte företag kan undvika kapitalvinster på näringsbetingade andelar kan den beskattning som uppkommer förhindra affärsmässigt motiverade omstruktureringar.² Vid en fördelslagstiftning finns dock risk för att de skattskyldiga utnyttjar lagstiftningen till att erhålla icke avsedda skatteförmåner. I SOU 2001:11 föreslås därför att vissa stoppregler införs för att förhindra att icke avsedda skatteförmåner ej uppkommer. De regler som utredaren föreslår är skalbolagsvillkoret, återköpsvillkoret och regler mot vissa typer av förpackningar.

¹ SOU 2001:11 s. 123.

² SOU 2001:11 s. 123.

Denna uppsats kommer att beröra några av de frågor som uppkommer med anledning av utredningens förslag. Utredningens förslag skulle innebära stora förändringar inom skatterättens område om det antogs och är därför ett lämpligt ämne för ett examensarbete.

1.2 Syfte och problemformulering

Syftet är att diskutera hur det förslag som presenteras i SOU 2001:11 kommer att påverka företags möjligheter att genomföra omstruktureringar.

De övergripande frågorna som kommer att diskuteras i uppsatsen är dels om lagstiftaren bör underlätta för omstruktureringar eller inte, dels konflikten i förhållandet mellan fördelslagstiftning och regler vilka syftar till att förhindra att icke avsedda skatteförmåner uppkommer. Dessutom skall jag diskutera olika lagstiftningsmetoder för att förhindra att icke avsedda skatteförmåner uppkommer. I uppsatsen undersöks särskilt huruvida normala omstruktureringar kommer att omfattas av skalbolagsvillkoret.

1.3 Avgränsningar

I syftet har klargjorts att uppsatsen syftar till att undersöka hur möjligheterna till omstruktureringar kommer att påverkas av utredningens förslag. En sådan undersökning hade närmare kunnat diskutera förändringar i de befintliga omstruktureringsreglerna, vilka kommer att ske som en följd av utredningens förslag. Dessa frågeställningar kommer dock inte att beröras av den anledningen att uppsatsen ska diskutera omstruktureringar ur ett mer principiellt perspektiv.

Skalbolagsvillkoret kan sägas vara huvudregeln när det gäller reglerna mot icke motiverade skatteförmåner, av den anledningen har jag valt att koncentrera diskussionen kring det villkoret. Med andra ord undersöks inte återköpsvillkoret och reglerna mot förpackningar något närmare.

Stoppreglerna som utredaren föreslår hade kunnat diskuteras ur andra perspektiv än vad som görs i denna uppsats. Som exempel kan nämnas huruvida det kan anses korrekt att placera regler av denna typ i den skatterättsliga regelmassan, vilken ytterst syftar till att klargöra skattesubjektens skattskyldighet. Även regelns karaktär hade kunnat vara ett lämpligt uppsatsämne. Enligt min mening för regelns utformning tankarna till straffrättslig reglering. Dessa frågeställningar ska inte beröras då förslaget ska diskuteras ur ett omstruktureringsperspektiv.

Det bör poängteras att det är enbart den del i betänkandet som berör kapitalvinstbeskattningen på näringsbetingade andelar som kommer att behandlas. Reglerna rörande cfc-lagstiftningen berörs inte heller.

1.4 Metod och material

Eftersom uppsatsen behandlar SOU 2001:11 har det fallit sig naturligt att den deskriptiva delen i stor utsträckning bygger på utredningen. Denna bundenhet kan visserligen kritiseras, men kan inte undvikas då något annat material ej finns att tillgå. Utredningen är inte i någon större omfattning kommenterad i den aktuella juridiska debatten.

I uppsatsen har jag använt mig av en sedvanlig juridisk metod vid tolkning av materialet. De traditionella rättskällorna har beaktats, d.v.s. lagtext, rättspraxis, förarbeten och doktrin. För att på ett tydligt sätt undersöka huruvida skalbolagsvillkoret omfattar olika typer av omstruktureringar har jag i kapitel fyra konstruerat ett antal fiktiva omstrukturerings exempel.

1.5 Disposition

I kapitel två ges en sammanfattning av utredningens förslag. Tyngdpunkten är lagd på reglerna mot icke motiverade skatteförmåner. I kapitel tre diskuteras närmare

om lagstiftaren bör underlätta omstruktureringar. Dessutom berörs konflikten mellan förmånlig lagstiftning och stoppregler och hur utredaren har försökt lösa problemet. I kapitel fyra undersöks huruvida normala omstruktureringar omfattas av skalbolagsvillkoret. I kapitel fem diskuteras olika former för att förhindra kringgående av skattelag. Uppsatsen avslutas med kapitel sex där de slutsatser som kan dras av framställningen presenteras.

2 SOU 2001:11

2.1 Inledning

De två utredningarna på företagsskatteområdet; Utredningen om vissa företagsskattefrågor (FSU II) och Utredningen om vissa internationella företagsskattefrågor (VIF)³ lämnade den 15 februari 2001 ett gemensamt betänkande om Utdelningar och kapitalvinster på företagsägda andelar (SOU 2001:11).

I betänkandet föreslås att beskattningen av utdelningar och kapitalvinster på näringsbetingade andelar avskaffas och att cfc-reglerna⁴ ändras på ett sätt som möjliggör detta. I betänkandet görs det klart att förslaget är villkorat av att EU:s uppförandekod för företagsbeskattning inte hindrar ett genomförande av förslaget. I och med det gemensamma betänkandet är VIF-utredningens uppdrag slutfört. För FSU II återstår tekniska frågor framförallt rörande omstruktureringsreglerna.⁵

2.1.1 Bakgrund och motiv

Det svenska systemet för beskattning av bolagsinkomster och utdelning från bolag innebär att vinster beskattas först i det rörelsedrivande bolaget och därefter – vid vinstutdelning – hos aktieägaren (dubbelbeskattning). I de fall ett aktiebolag äger aktier i ett annat aktiebolag leder denna princip till att en rörelsevinst kan beskattas flera gånger i bolagssektorn, så kallad kedjebeskattnings.⁶ För att undvika detta är aktiebolag med flera juridiska personer normalt frikallade från skattskyldighet för utdelning på näringsbetingade aktier. Däremot finns inte några regler som undantar kapitalvinster vid försäljning av näringsbetingade aktier från

³ Dir. 1998:55 (FSU II) och Dir. 1998:74 (VIF).

⁴ Beteckningen cfc står för controlled foreign company. Se t.ex. betänkandet kapitel 3.

⁵ Ingressen till SOU 2001:11.

⁶ För ytterligare läsning rörande ämnet kedjebeskattnings se t.ex. Grosskopf, Göran, Aktiebolagens kedjebeskattnings.

beskattning. Om vinster behålls i bolaget kommer försäljning av aktierna i bolaget att innebära att vinsten beskattas trots att motsvarande vinst skulle kunnat vara skattefri om den istället delats ut.⁷

I betänkandet konstateras att det finns betydande möjligheter för företag att genom skatteplanering undvika att kapitalvinster uppkommer medan det motsatta gäller för kapitalförluster.⁸ Koncerner kan struktureras på så sätt att vinst på andelar i ett svenskt eller utländskt dotterföretag kan tas till Sverige utan beskattning genom att andelar i ett mellanliggande utländskt företag avyttras medan förluster kan realiseras i Sverige med avdragsrätt.⁹ I praktiken innebär en sådan möjlighet att beskattningen av kapitalvinster och kapitalförluster blir asymmetrisk.¹⁰ Utredaren konstaterar även att skattekostnaden för företagsöverlåtelser i de fall den inte kan undvikas genom skatteplanering motverkar omstruktureringar i näringslivet.¹¹

Utredaren anser således att det finns starka skäl för ett avskaffande av beskattningen på kapitalvinster på näringsbetingade andelar. Vissa länder i Europa har redan skattefrihet på näringsbetingade andelar, t.ex. Danmark och Tyskland.¹² Enligt Ohde och Rutberg saknas det skäl att bibehålla ett företagsskattessystem i Sverige som stimulerar att ägande flyttas ut ur landet eller att andra länders skattesystem skall behöva utnyttjas för att ge svenska koncerner ekonomiska villkor som motsvarar dem som utländska koncerner arbetar under.¹³

Det kan ifrågasättas om detta förslag ligger i linje med det arbete som förs inom den europeiska gemenskapen med syfte att komma till rätta med illojal

⁷ SOU 2001:11 s. 123ff.

⁸ SOU 2001:11 s. 123f.

⁹ Ohde, Rutberg s. 152.

¹⁰ Ohde, Rutberg s. 152.

¹¹ SOU 2001:11 s. 13.

¹² SOU 2001:11 s. 124.

¹³ Svensk Skattetidning 2001 s. 152.

skattekonkurrens.¹⁴ Visserligen villkoras förslaget av att gemenskapen först ska godkänna det. Det är ändå förvånande att framföra förslag med innebörden att Sverige måste öka sin skattekonkurrens gentemot andra länder samtidigt som samarbete sker med syfte att förhindra "the race to the bottom".¹⁵ En sådan diskussion ligger dock utanför syftet med denna uppsats och ska därmed ej ytterligare beröras.

2.2 Utdelningar och kapitalvinster på näringsbetingade andelar

Förslagen beträffande skattefrihet för utdelning och kapitalvinst gäller för aktier i svenska aktiebolag och andelar i svenska ekonomiska föreningar samt för andelar i utländska motsvarigheter.¹⁶ Det nu gällande jämförlighetsvillkoret utgår. De andelar som omfattas av förslaget är sådana näringsandelar som innehas av svenska aktiebolag, ekonomiska föreningar och andra svenska juridiska personer som enligt gällande rätt kan ta emot skattefri utdelning på näringsbetingade andelar samt för utländska andelar i motsvarande företag om företaget hör hemma i en EES-stat och beskattas likartat med svenska aktiebolag. Reglerna omfattar inte utdelning på andelar som innehas av ett handelsbolag eller kapitalvinst på dessa andelar eller andelar i ett handelsbolag.

2.2.1 Näringsbetingade andelar – kapitalplaceringsandelar

I utredningen lämnas förslag på att gränsdragningen mellan näringsbetingade aktier (näringsaktier) och kapitalplaceringsaktier (portföljaktier)¹⁷ i fortsättningen skall bedömas på följande sätt:

Onoterad aktie skall alltid vara näringsbetingad;

¹⁴ Se till exempel "EU:s Uppförandekod". OJ C2 1998, publicerad den 6 januari 1998.

¹⁵ Uttrycket används för att beskriva var staternas skattekonkurrens i mellan kommer att sluta.

¹⁶ SOU 2001:11 s. 136 och 155.

¹⁷ Utredaren föreslår att begreppet näringsbetingad andel ändras till näringsaktie och att kapitalplaceringsaktier härnäst ska kallas portföljaktier, s. 137.

*Marknadsnoterad*¹⁸ aktie skall anses vara näringsbetingad om

- ägarföretaget innehar aktier med minst 10% av rösterna i det ägda företaget, eller
- det görs sannolikt att innehavet av aktien betingas av rörelse som bedrivs av ägarföretaget eller ett närstående företag.¹⁹

Den uppmärksamme läsaren ser att det här föreligger vissa skillnader jämfört med nuvarande regler. En av skillnaderna är att i gällande regler görs ingen åtskillnad mellan onoterade och marknadsnoterad aktier. Anledningen till denna förändring jämfört med tidigare är enligt utredningen att onoterade aktier ej normalt lämpar sig för kapitalplaceringar då aktierna inte är likvida och företagen ofta är beroende utav en eller ett fåtal produkter. Därmed förfaller, enligt utredningen, argumentet om sparbösseffekter.²⁰ Ytterligare förändringar är sänkningen av innehavskravet från 25% till 10%. Utredaren anser att 25% är onödigt högt och att 10% är tillräckligt för att visa ett företags engagemang och därmed undantränga argumentet om sparbösseffekter.²¹

2.2.2 Övriga instrument som omfattas av förslaget

Då förslaget om skattefrihet för kapitalvinster syftar till att underlätta omstruktureringar genom överlåtelser av företag, finns det inga skäl att generellt undanta delägarätter och instrument som skall behandlas som delägarätter till exempel konvertibla skuldebrev, andelar i värdepappersfonder, aktieoptioner och liknade från beskattning.²² Däremot måste tillses att olikbehandlingen av sådana tillgångar, till exempel konvertibla skuldbrev, och andelar inte öppnar för

¹⁸ Med marknadsnoterad andel avses detsamma som i bestämmelsen i nuvarande 48 kap. 5 § IL, det vill säga att andelen skall vara noterad på svensk eller utländsk börs eller, utan att vara noterad på börs, vara föremål för kontinuerlig allmänt tillgänglig notering på grundval av marknadsmässig omsättning; jfr SOU 2001:11 s. 139.

¹⁹ SOU 2001:11 s. 146.

²⁰ SOU 2001:11 s. 146.

²¹ SOU 2001:11 s. 147.

²² SOU 2001:11 s. 157.

möjligheter till otillbörliga skatteförmåner genom skattearbitrage.²³ En rätt som grundar sig på teckning av aktier, en teckningsrätt eller en delrätt behandlas på samma sätt som moderaktierna.²⁴

2.2.3 Villkor för innehavstid på marknadsnoterade näringsandelar

Som ovan har nämnts föreslår utredningen att reavinster på näringsbetingade andelar hädanefter inte ska beskattas under förutsättningen att vissa villkor är uppfyllda.²⁵ Ett av villkoren är att det avyttrande företaget vid avyttringstillfället har innehaft aktien under en sammanhängande tid under vilken aktien varit en näringsaktie minst ett år.²⁶ Permanenskravet om ett år föreslås gälla för andelar som utgör näringsandelar såväl på grund av 10%-röstvillkoret och på grund av det så kallade betingandevillkoret. När det gäller onoterade andelar föreslås inget permanenskrav.²⁷

När det gäller begreppet *inneha* anføres i utredningen att detta bör preciseras för att undvika problem i tillämpningen. I kapitalvinsthänseende anses enligt praxis en andel avyttrad när ett bindande avtal om försäljning ingås även om tillträdet sker senare.²⁸ Ur detta perspektiv är det därför naturligt att räkna innehavstiden från tidpunkten för förvärvsavtalet till tidpunkten för försäljningsavtalet. När det gäller utdelning anser utredaren dock att saken ställer sig annorlunda eftersom vid uppskjutet tillträde skall säljaren ha rätt till utdelningen fram till tillträdesdagen om inget annat avtalats. I fråga om utdelning föreslås därför att innehavstiden skall räknas från tillträdet vid förvärvet till frånträdet vid avyttringen.²⁹

²³ SOU 2001:11 s. 157.

²⁴ SOU 2001:11 s. 157f.

²⁵ SOU 2001:11 s. 121.

²⁶ SOU 2001:11 s. 138.

²⁷ SOU 2001:11 s. 138.

²⁸ Se t.ex. RÅ80 1:82. Där ansågs dagen för köpekontraktet som förvärvsdag, och därmed avyttringsdag för säljaren, oaktat att köpebrev utställdes och tillträde skedde mer än 11 år senare.

²⁹ SOU 2001:11 s. 140f.

Av enhetlighetsskäl anser utredaren att samma lösning som valts för utdelning bör införas när det gäller vid vilken tidpunkt innehavstid skall börja löpa i kapitalvinsthänseende.³⁰

2.2.4 Kapitalförluster på näringsandelar

Förslaget innefattar också bestämmelser om att avdrag inte skall medges för kapitalförluster på onoterade andelar och på marknadsnoterade näringsandelar som innehafts minst ett år.³¹ Detsamma föreslås för motsvarande förlust hos ett handelsbolag såvitt avser delägare som är aktiebolag.³² Avdrag för kapitalförluster vid avyttring av näringsandelar inom en intressegemenskap³³ skall inte medges oberoende av den tid som andelen innehafts. Motsvarande skall gälla beträffande teckningsrätter och andra sådana aktiehärledda näringsdelägarätter.³⁴

För att undvika faktiska asymmetrier i systemet när det gäller behandlingen av kapitalvinster och kapitalförluster föreslås motverkande regler enligt vilka förbud för vissa förluster ska gälla. Syftet är att förhindra att företagen skall kunna utnyttja till exempel fordringar för att realisera lyckosamma investeringar med skattefria andelsvinster medan förlustaffärer skall kunna dras av genom till exempel fordringar på företag i intressegemenskap.³⁵

Arbitragemöjligheter av likartat slag föreligger inte bara i moder – dotterföretagsförhållanden utan även i intressegemenskapsfallen. Av den anledningen föreslås att avdrag ej ska medges för

³⁰ SOU 2001:11 s. 141.

³¹ SOU 2001:11 s. 143f.

³² SOU 2001:11 s. 143.

³³ Med intressegemenskap avses att personerna är moderföretag och dotterföretag eller står under i huvudsak gemensam ledning av den ena personen är en fysisk person och den andra en juridisk person och båda skulle varit i intressegemenskap enligt vad som ovan angivits eller att personerna är närstående fysiska personer; SOU 2001:11 s. 200ff.

³⁴ SOU 2001:11 s. 178.

³⁵ SOU 2001:11 s. 178.

- förluster på fordringar på ett företag i intressegemenskap med det avyttrande företaget,
- förluster på rätt till andel i vinst hos ett företag i intressegemenskap med det avyttrande företaget, eller
- förluster avseende en rätt till ett visst pris eller ett pris som skall fastställas enligt bestämda grunder förvärva andelar i ett företag i intressegemenskap med det avyttrande företaget eller tillgångar hos ett sådant företag.³⁶

2.3 Omotiverade skatteförmåner

Utredaren har uppmärksammat att det framlagda förslaget kan komma medföra att vissa omotiverade skatteförmåner uppstår till följd av ett utnyttjande av systemet. Av den anledning framförs förslag till vissa bestämmelser som ska motverka dessa omotiverade skatteförmåner.³⁷ Det är först och främst regler som ska förhindra handel med skalbolag, även regler med syfte att stoppa skatteundandraganden genom så kallade förpackningar, se avsnitt 2.2.3.

2.3.1 Skalbolag

Bakgrunden till förslaget om skalbolagsvillkoret är den skrivelse av den 29 september 1998, angående skalbolag, som Riksskatteverket överlämnade till Regeringen. I skrivelsen anför Riksskatteverket att det föreligger en stor ”svartgrå” marknad för skalbolag.³⁸ Skrivelsen har varit föremål för remissbehandling och resulterade i en promemoria från Finansdepartementet, Skatteregler mot handel med skalbolag (Ds 2000:35). I nämnda promemoria föreslås att fysiska personer som avyttrat en andel i ett företag med kapitalvinst under vissa förutsättningar skall ta upp vinsten som överskott av aktiv näringsverksamhet. Bland förutsättningarna kan särskilt nämnas att det avyttrade företaget skall under en viss tidsperiod gjort en inkråmsöverlåtelse eller att

³⁶ SOU 2001:11 s. 177.

³⁷ SOU 2001:11 s. 163.

³⁸ Ds 2000:35 s. 15.

verksamheten under samma period huvudsakligen bestått av annan näringsverksamhet än rörelse.³⁹

Kopplingen till SOU 2001:11 är, enligt utredaren, att säljarna på den ”svartgrå” marknaden för närvarande består av fysiska personer. Vid ett generellt avskaffande av beskattning på näringsbetingade andelar skulle det även kunna bli intressant för aktiebolag att sälja företag på denna marknad.⁴⁰ Utredaren anser att ett avskaffande av beskattning på näringsbetingade andelar inte får öppna nya möjligheter till skalbolagsaffärer.⁴¹

I SOU 2001:11 föreslås att hela ersättningen vid avyttring av ett skalbolag skall beskattas som en kapitalvinst.⁴² Enligt utredaren bör följande omständigheter medföra att en kapitalvinstbeskattning ska ske:

”Kapitalvinstbeskattning skall ske om summan av kontanta medel och marknadsvärdet av värdepapper och liknande tillgångar hos det avyttrade företaget överstiger ett jämförelsebelopp.”⁴³

Definitionen av jämförelsebeloppet varierar beroende på om alla andelar i det avyttrade bolaget har avyttrats. Om samtliga andelar har avyttrats utgörs jämförelsebeloppet av halva ersättningen.⁴⁴ I annat fall ska jämförelsebeloppet utgöras av hälften av ett fiktivt pris för samtliga andelar och aktiehärledda delägarätter beräknat med utgångspunkt i priset för de avyttrade tillgångarna.⁴⁵

Till summan av kontanta medel och marknadsvärdet av värdepapper och likvärdiga tillgångar ska även andra tillgångar medräknas om:

³⁹ Ds 2000:35 s. 25.

⁴⁰ SOU 2001:11 s. 164.

⁴¹ SOU 2001:11 s. 164.

⁴² SOU 2001:11 s. 163.

⁴³ SOU 2001:11 s. 163.

⁴⁴ SOU 2001:11 s. 163.

⁴⁵ SOU 2001:11 s. 163.

- dessa anskaffats tidigast två år före avyttringen,
- 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.⁴⁶

Det är på sin plats och poängter att samtliga villkor måste vara uppfyllda för att tillgångarna ska anses som ”förbjudna”. Vissa typer av värdepapper, närmare bestämt värdepapper som är lager i sådan värdepappersrörelse som avses i 1 kap. 2§ 1 st lagen (1991:981) om värdepappersrörelse samt näringsandelar och aktiehärledda näringsdeläggarrätter skall inte räknas till värdepapper och liknande tillgångar. Detsamma skall gälla motsvarigheter hos vissa utländska företag.⁴⁷

2.3.2 Återköp

Genom det ovan beskrivna skalbolagsvillkoret omhändertas typiska fall när verksamheten i ett företag förs över till närstående och det rensade företaget därefter säljs.⁴⁸ Detta villkor kan dock kringgås genom att företaget säljs med inkråmet kvar för att därefter genom tyst eller öppen överenskommelse tömmas på inkråm genom en försäljning till säljarbolaget eller någon i intressegemenskap med detta.⁴⁹ För att förhindra detta föreslås en regel med innebörd att hela ersättningen av en avyttring skall beskattas som en kapitalvinst om den övervägande delen av de tillgångar som vid avyttringen fanns i det avyttrade företaget inom två år efter avyttringen direkt eller indirekt förvärvas av säljarföretaget eller någon i intressegemenskap med detta företag.⁵⁰ Kontanta medel samt värdepapper och liknande tillgångar skall inte beaktas och detsamma gäller för de ”förbjudna” tillgångarna som avses i skalbolagsvillkoret.⁵¹ Om

⁴⁶ SOU 2001:11 s. 163.

⁴⁷ SOU 2001:11 s. 163.

⁴⁸ SOU 2001:11 s. 163.

⁴⁹ Ohde, Rutberg s. 161.

⁵⁰ SOU 2001:11 s. 167.

⁵¹ SOU 2001:11 s. 167.

återköpsvillkoret inte uppfylls skall beskattning ske för hela ersättningen för det beskattningsår då själva återköpet sker.⁵²

2.3.3 Förpackningar

Även problematiken med s.k. förpackningar har observerats av utredningen och noga analyserats.⁵³ Anledningen till att detta problem har uppmärksamats är att ett generellt avskaffande av beskattningen av kapitalvinst vid försäljning av näringsandelar kan få till följd att dyrare tillgångar som producerats inom en koncern förpackas i aktiebolag som därefter avyttras skattefritt i stället för själva tillgången. Av denna anledning har utredningen extra noggrant undersökt vilka förmåner ett sådant förfarande skulle innebära i förhållande till en normal försäljning.⁵⁴ Vid ett förpackningsförfarande förlorar köparen rätten till värdeminskingsavdrag på själva tillgången som annars hade medgivits.

Den ekonomiska vinsten i form av skattekredit av detta, sammantaget för säljare och köpare, visar sig vara begränsad och har uppskattats till 2,3% av tillgångens marknadsvärde för tillgångar som skrivs av enligt inventarieregler.⁵⁵ Inte heller en försäljning till en utländsk köpare medför att tillgången lämnar svensk skattejurisdiktion. En sådan försäljning kan nämligen bara ske till marknadspris. Med hänsyn bl.a. härtill och till att det skulle medföra stora tekniska svårigheter att utforma regler som förhindrar förpackningar avstår utredaren från att föreslå förpackningsregler för lös egendom.⁵⁶

2.3.4 Förpackning och fastigheter

Till skillnad från lös egendom är förpackningsförfarande med fastigheter betydligt mer lönsamt. Avskrivningstiden jämfört med lös egendom är betydligt längre och

⁵² SOU 2001:11 s. 167.

⁵³ SOU 2001:11 s. 168.

⁵⁴ SOU 2001:11 s. 169 samt bilaga 7 s. 425.

⁵⁵ SOU 2001:11 s. 169 samt bilaga 7 s. 425.

⁵⁶ SOU 2001:11 s. 170.

därmed ökar vinsten av att genomföra ett förpackningsförfarande med fastigheter. I nuvarande system finns redan särregler för andelar som ett företag som bedriver byggnadsrörelse innehar i ett fastighetsförvaltande bolag. Sådana andelar är lagertillgångar vilket får till konsekvens att reglerna om slopad beskattning av kapitalvinster inte blir tillämplig, eftersom förslaget bara gäller näringsbetingade andelar. Dessutom finns regler om uttagsbeskattning då ett sådant företag utför arbete på fastigheter som inte är lagertillgångar. Utredningen har därför inte ansett det nödvändigt att införa några nya regler inom detta område.⁵⁷

När det gäller fåmansföretag föreslås en särskild regel som skall motverka ”villaförpackningar”. Om det avyttrande företaget eller ett moderföretag till detta är ett fåmansföretag och det avyttrade företaget innehar en fastighet som någon gång under tre år före avyttringen till huvudsaklig del använts som bostad för en delägare i det avyttrande företaget eller moderföretaget eller av någon närstående till delägaren skall avskattning av fastigheten ske hos det avyttrade företaget, om dess marknadsvärde överstiger det skattemässiga värdet. Om skalbolags- eller återköpsvillkoret medför att kapitalvinsten ska beskattas, skall dock inte någon fastighetsavskattning ske. Fastighetsavskattning ska däremot ske om andelsförsäljningen sker med förlust.⁵⁸

2.4 Undantag från villkoren

Skalbolagsvillkoret och återköpsvillkoret skall inte tillämpas om minst hälften av andelarna i det avyttrade företaget är marknadsnoterade eller om avyttringen sker genom att det avyttrade företaget träder i likvidation eller försätts i eller upplöses genom konkurs. Dessutom ska villkoren inte tillämpas om särskilda skäl talar mot det.⁵⁹ Utredaren anser att det är ej troligt att avyttrande företag kan uppnå omotiverade skatteförmåner om minst hälften av aktierna är marknadsnoterade.⁶⁰

⁵⁷ SOU 2001:11 s. 168.

⁵⁸ SOU 2001:11 s. 172f.

⁵⁹ SOU 2001:11 s. 173.

⁶⁰ SOU 2001:11 s. 173.

Definitionen av marknadsnotering återfinns i 48 kap. 6 § IL; delägarrätt eller fordringsrätt anses vara marknadsnoterad om den är noterad på svensk eller utländsk börs eller, utan att vara noterad på börs, är föremål för kontinuerlig allmänt tillgänglig notering på grundval av marknadsmässig omsättning.

Anledningen till att villkoren ej ska vara tillämpligt när det gäller företag som träder i likvidation eller försätts i eller upplöses genom likvidation är att enligt 44 kap. 7 och 8 §§ IL anses ett värdepapper avyttrat om det företag som gett ut det träder i likvidation. Detsamma gäller om det företag som gett ut värdepappret försätts i konkurs under förutsättning att det är ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening. Detsamma gäller om företaget upplöses genom konkurs och är ett annat företag än ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening.⁶¹

Regeln rörande särskilda skäl införs av den anledningen att skalbolags- och återköpsvillkoren ska motverka att den föreslagna skattefriheten för kapitalvinster på näringsandelar missbrukas för att erhålla icke avsedda skatteförmåner. Enligt utredaren har det därför inte kunnat undvikas att dessa regler fått en utformning som medför att de kan bli tillämpliga även när det inte är fråga om sådant missbruk. Därför bör det finnas möjlighet för skattemyndigheten att underlåta att tillämpa dem.⁶² Enligt utredningen bör särskilda skäl normalt anses föreligga i följande fall:

- **Skalbolagsvillkoret.** Ett företag med endast likvida tillgångar överläts inom en intressegemenskap. En rörelse påbörjas i företaget inom en kortare tid efter överlåtelsen.
- **Skalbolagsvillkoret.** Ett så kallat namnbolag med endast begränsade likvida tillgångar överläts inom en intressegemenskap.

⁶¹ SOU 2001:11 s. 174.

⁶² SOU 2001:11 s. 174.

- **Skalbolagsvillkoret.** Ett utländskt företag med endast likvida tillgångar överlåts inom en intressegemenskap. Företaget innehar inte och har aldrig innehaft andelar i ett svenskt företag.
- **Återköpsvillkoret.** Ett rörelsedrivande företag överlåts inom en intressegemenskap. Efter överlåtelsen framkommer att det är affärsmässigt lämpligt att viss verksamhet eller vissa tillgångar förs över till andra företag inom intressegemenskapen.⁶³

Begreppet intressegemenskap föreslås få samma innebörd som framförs i avsnitt 2.2.4. Utredaren ger även exempel på en situation där särskilda skäl normalt bör anses föreligga trots att intressegemenskap inte föreligger, "Ett antal konsulter samverkar på så sätt att varje konsult har ett eget aktiebolag som gemensamt innehar ett annat aktiebolag, A, som är verksamhetens ansikte utåt. Tillgångarna i A består i huvudsak av kassamedel. En partner utträder och en ny tas in. Härvid avyttras den utträdande partners andelar i A till den nye partnern."⁶⁴

Att använda sig av en ventil i form av "särskilda skäl" har inte varit förstahandsvalet i utredningsarbetet utan har tillkommit som en kompromisslösning för att ge drabbade företag en chans att klara situationer och omständigheter som det idag inte går att förutse.⁶⁵ Enligt Ohde och Rutberg för det föreslagna ordningen genast tankarna till 1990-talets dispensinstitut genom förhandsbesked från Skatterättsnämnden där företagen skulle förete sannolika organisatoriska skäl för sina omstruktureringsåtgärder för att undgå uttagsbeskattning och där inga företag tordes genomföra transaktioner utan bindande förhandsbesked.⁶⁶

Utredaren diskuterar även nödvändigheten av att tillämpa skalbolagsvillkoren och återköpsvillkoren om det avyttrande företaget saknat kontroll över det avyttrade företaget. Och alltså enbart tillämpa villkoren då det avyttrande företaget hade ett

⁶³ SOU 2001:11 s. 175.

⁶⁴ SOU 2001:11 s. 175.

⁶⁵ Ohde, Rutberg s. 162.

bestämmande inflytande över det avyttrade företaget. Möjligheterna till att organisera sig på ett sådant sätt som innebär ett undvikande av villkoren kan då förekomma. Utredaren anser att "skatteflyktslagen kan knappast tillämpas om man gör ett undantag för fall när det avyttrande företaget saknat kontroll över det avyttrande företaget."⁶⁷

Enligt min mening är det av vikt att den nu föreslagna möjligheten att åberopa särskilda skäl mot stoppbeskattning också frikostigt och på ett förnuftigt sätt godtas direkt av skattemyndigheterna i affärsmässigt motiverade transaktioner som saknar skalbolagskaraktär. Det borde därvid vara självklart att normala omstruktureringar i en koncern i princip alltid ska godtas.

2.5 Beskattning när villkoren inte uppfylls

Konsekvensen av att inte uppfylla skalbolags- och återköpsvillkoren är en beskattning av hela köpeskillingen.⁶⁸ Det är hela köpeskillingen som ska tas upp till beskattning utan någon möjlighet till avräkning för omkostnadsbelopp. Anledningen till att denna metod valts är att det rör sig om näringsandelar vilket enligt utredaren innebär att det i många fall skulle saknas uppgifter som kan läggas till grund för beräkning av omkostnadsbeloppet.⁶⁹ Även om sådan uppgifter fanns skulle problematiken med värdeöverföringar möjligen kunna medföra besvär.⁷⁰

Den nu valda metoden kan leda till överbeskattning vilket även uppmärksammats av utredningen. Utredaren anser dock att en överbeskattning inte är något allvarligt problem. Enligt utredaren är nämligen villkoren utformade på ett sådant sätt att det bör vara relativt enkelt att förutse dess räckvid.⁷¹

⁶⁶ Ohde, Rutberg s. 162.

⁶⁷ SOU 2001:11 s. 174.

⁶⁸ SOU 2001:11 s. 176.

⁶⁹ SOU 2001:11 s. 176.

⁷⁰ SOU 2001:11 s. 176.

⁷¹ SOU 2001:11 s. 176.

3 Omstruktureringar och den skatterättsliga behandlingen

3.1 Inledning

En uppsats rörande ämnet omstruktureringar har möjligheten att innefatta många och intressanta frågeställningar. Ämnet kan diskuteras ur ett praktiskt perspektiv, t.ex. undersöka omstruktureringsreglernas uppbyggnad, skillnader mellan olika typer av verksamhetsformer o.s.v. Av kapitel ett framgår att dessa frågeställningar inte ska diskuteras i denna uppsats. Ämnet omstruktureringar ska istället diskuteras utifrån ett mer principiellt plan.

Kapitlet inleds med en diskussion rörande frågan huruvida lagstiftaren bör underlätta för omstruktureringar. Därefter diskuteras konflikten mellan fördelsslagsstiftning och rädslan för skatteundandraganden. Avslutningsvis berörs frågan huruvida utredaren överlämnat stor del av den framtida rättsutvecklingen till praxis.

3.2 Omstruktureringar – en nödvändighet?

Vid ombildning eller omstruktureringar av företag och koncerner uppstår ett antal problem vilka innefattar många och svåra frågor. Även begreppet omstrukturering i sig kan många gånger skapa svårigheter då många anser sig ha en uppfattning om vad som avses härmed men desto färre exakt kan definiera begreppet. Vanligen avses emellertid med omstrukturering situationer där en transaktion äger rum som omfattar fler än ett skattesubjekt.⁷² Det kan vara fråga om en omorganisation inom en bestående koncern, ett samgående mellan tidigare fristående företag, en uppdelning av ett företag på mindre enheter eller byte av företagsform. Anledningar till att omstruktureringar genomförs är många.

⁷² Wiman s. 101.

Verksamheten kan ha vuxit i omfattning och behov av att driva den i en mer ändamålsenlig form kan därigenom uppkomma. Behov av mer kapital kan uppstå för att expandera verksamheten, vilket kanske kräver en mer adekvat juridisk form för kapitalanskaffning. En utomstående köpare kan vara intresserad av en del av verksamheten som därför behövs avskiljas före avyttring. Oavsett skäl för omstruktureringen är sådana fullt naturliga inslag i en marknadsekonomi.

En omstrukturering kan många gånger medföra betydande skattekonsekvenser för de inblandade parterna. Tillgångar i näringsverksamheter har ofta ett marknadsvärde som överstiger dess anskaffningsvärde. Då tillgångarna dessutom skrivs av under innehavstiden kan det allt som oftast finnas betydande skattemässiga övervärden i ett bolag som kommer att beskattas vid en framtida avyttring till marknadspris. Detta gäller i synnerhet när en enskild näringsverksamhet eller ett bolags enstaka tillgångar överläts. Vid försäljning av bolaget i sig kan detta ske genom en avyttring av aktierna eller andelarna i bolaget. Ägaren kommer då visserligen att beskattas för sin realisationsvinst men bolagets skattemässiga övervärden kommer att kvarstå obeskattade i bolaget. Det bör påpekas att bolagets skattesituation påverkar priset ägaren kan erhålla på sina andelar.

En omstrukturering kan således medföra betydande skattekonsekvenser för de inblandade såväl bolagen som dess ägare. Det får väl anses självklart att båda parter har en önskan om att minimera de skattekostnader som kan uppstå i samband med omstruktureringen. Uttag av skatt i samband med omstruktureringar kan annars medföra att såväl samhällsekonomiskt som företagsekonomiskt önskvärda omstruktureringar inte genomförs.⁷³ Särskilt märkbart blir detta förhållande då det inte är fråga om någon definitiv avyttring av verksamheten utan endast en koncernintern omstrukturering. En beskattning i ett sådant fall skulle strida mot neutralitetsprincipen, då någon intäkt inte är realiserad

⁷³ SOU 2001:11 s. 123.

sett ur koncernperspektiv.⁷⁴ Ett förhållande av nödvändiga omstruktureringar ligger dock inte i var sig lagstiftarens eller rättstillämparens intresse. Dessa har också historiskt sett genomgående visat en tämligen stor generositet mot de skattskyldiga i omstrukturingsfall i jämförelse med andra områden inom skatterätten.⁷⁵

Bolagsbildning och bolagsomstrukturering utan avskattning av skattecrediter bör accepteras eftersom det höjer samhällseffektiviteten. Företagen har ett fortlöpande behov av att omorganisera sig. Det kan antas att om skattekonsekvenserna är ofördelaktiga eller osäkerhet rörande lagstiftningen föreligger äger inte nödvändiga omstrukturering rum, eller åtminstone försvåras. Då det finns ett klart behov av att omstruktureringar genomförs är det av vikt att lagstiftaren underlättar företagens möjligheter till omstruktureringar. Förslaget som presenteras i SOU 2001:11 är med andra ord ett steg i rätt riktning både när det gäller att underlätta för omstruktureringar och att avskaffa en beskattning vilken kan anses stå strid med principen att uppkomna vinster i bolagssektorn enbart ska beskattas en gång. Samtidigt är det av vikt att säkerställa att omstruktureringar inte sker i syfte att erhålla skattefördelar. Avvägningen mellan att underlätta för omstruktureringar och samtidigt förhindra att omstruktureringar används för att erhålla icke accepterbara skattefördelar diskuteras närmare i nästa avsnitt.

3.3 Konflikten mellan gynnande av omstruktureringar och rädsla för skatteundandraganden

3.3.1 Allmänt

Förslaget som utredaren presenterat torde innebära utökade möjligheter till omstruktureringar. Det finns dock, enligt utredaren, en viss risk att de föreslagna

⁷⁴ Wiman s. 11.

reglerna utnyttjas för att erhålla omotiverade skatteförmåner. Det har därför uppställts vissa förbehåll i de föreslagna reglerna. Problemet med att förmånliga regler utnyttjas är ingen nyhet, utan ett faktum lagstiftaren klart är medveten om. Generellt kan sägas om detta problem att det alltid är en svår avvägning för lagstiftaren att erhålla en jämn balans mellan förmånliga regler, som t.ex. i detta fall underlättar för omstruktureringar och samtidigt förhindrar att de fördelaktiga reglerna inte utnyttjas för att erhålla skattefördelar. Lagstiftaren kan i sina försök att förhindra skatteundandraganden välja att använda en lagstiftningsteknik som är klar och tydlig till sin utformning och därmed lätt att förutse för de skattskyldiga. En sådan lagstiftning innebär dock att om de skattskyldiga ändrar sitt förfarandesätt sätts lagstiftningen ur spel.⁷⁵ En annan lagstiftningsteknik som står lagstiftaren till buds är att utforma lagtexten på ett mer generellt sätt, med hjälp av mer flexibla rekvisit. En sådan teknik överlåter utvecklingen av rättsområdet till framtida praxis. Nackdel med en sådan lagstiftningsteknik är faktumet att de skattskyldiga inte lika lätt kan förutse vilka förfaranden som kommer att accepteras. Problematiken med val av lagstiftningsform diskuteras ytterligare i kapitel 5.

Den avvägningen som lagstiftaren gör bör utmynna i en reglering som både uppnår sitt syfte, i detta fall att underlätta företags omstruktureringar, samtidigt som reglerna vilka ska förhindra skatteundandraganden fungera effektivt och inte inskränker syftet med regleringen. Sannolikheten att lagstiftaren i sina försök att erhålla en bra balans skapar en lagstiftning som istället motverkar sina syften kan tyvärr inte anses vara försvinnande liten.

3.3.2 Utredningen

Flera av remissinstanserna har framfört kritik med sikte på att de skattskyldiga kan ha svårt att förutse räckvidden av vissa av stoppreglerna, framförallt

⁷⁵ Wiman s. 11.

⁷⁶ Johansson, Rabe s. 563.

skalbolagsvillkoret.⁷⁷ Detta trots att utredarens avsikt har varit att skapa regler vilka ska vara mekaniska till sin karaktär och därmed lätta att förutse och tillämpa.⁷⁸ Syftet med den föreslagna regleringen är uttryckligen att underlätta för företag att genomföra omstruktureringar utan att samtidigt öppna upp för möjligheter till skatteundandraganden.

Ett viktigt mål för utredningen har varit att vid utformningen av lagförslaget om att avskaffa beskattningen vid kapitalvinster på näringsbetingade andelar det inte fick utformas på ett sådant sätt att möjligheter samtidigt öppnades för skatteundandragande förfaranden. Ett möjligt alternativ att förhindra kringgåenden hade varit att ställa upp generellt utformade skatteflyktsregler. Utredaren anför framförallt förutsebarhetsskäl för den valda lagstiftningstekniken, alltså regler inriktade på konkret tänkbara fall. Anledningen till att just denna teknik har valts beror antagligen på att denna situation är helt ny för såväl de skattskyldiga som skattemyndigheten och skattedomstolarna.

Trots utredarens ambitioner att skapa en lättillämplig reglering medför stoppreglerna ett icke önskat hinder för företagen att genomföra relevanta omstruktureringar. Inför en planerad omstrukturering kan det vara problematiskt för företag att avgöra om omstruktureringen kommer att omfattas av skalbolagsvillkoret eller inte. Det är inte alla företag som har sin skatterådgivare vid sin sida då planeringen sker. Även om skatterådgivaren finns tillgänglig är det inte säkert att det går att förutse om den planerade omstruktureringen kommer att omfattas av skalbolagsvillkoret. Det som sannolikt orsakar störst problem är utformningen av villkoret, som enligt min mening erhållit ett alldeles för vitt tillämpningsområde, då det enda kravet för att omfattas av definitionen är att en viss mängd kapital, värdepapper eller liknande tillgångar finns i bolaget vid avyttringstillfället. Åtskilliga typer av omstruktureringar företag kan tänkas

⁷⁷ Se t.ex. Svenskt Näringslivs, FAR och Sveriges Advokatsamfunds remissvar angående 1998 års företagsskatteutredningars gemensamma betänkande, Utdelningar och kapitalvinster på företagsägda andelar (SOU 2001:11).

genomföra ligger inom skalbolagsvillkorets tillämpningsområde.⁷⁹ Utformningen kan medföra att transaktioner utan några inslag av skalbolagskaraktär⁸⁰ kommer att omfattas av villkorets tillämpningsområde. Att de skattskyldiga både kan ha svårt att förutse om transaktionen omfattas av skalbolagsvillkoret alternativt reglerna som ska förhindra kringgående av det. Samt att villkoret klart skjuter över målet skapar en osäkerhet hos de skattskyldiga vilket i sin tur försämrar förutsebarheten.

En mycket intressant fråga i detta sammanhang är hur utredarens valda teknik och uttalande rörande tillämpligheten av skatteflyktslagen kommer att påverka de skattskyldiga. Utredaren uttrycker att en tillämpning av skatteflyktslagen kan bli aktuell om de skattskyldiga kringgår förslaget, då syftet med regleringen är tydlig.⁸¹ Om skatteflyktslagen är tillämplig eller inte vid kringgåenden av förslaget kan diskuteras. Det torde inte vara lika klart som utredaren antyder, men det kan inte uteslutas. Brasklappen som utredaren utdelar kan inte påstås öka förutsebarheten för de skattskyldiga.

3.3.2.1 Särskilda skäl

Utredaren är till viss del medveten om den ovan beskrivna problematiken och föreslår därför att om ”särskilda skäl” föreligger ska någon beskattning inte ske. Att utredaren valt att använda sig av uttrycket ”särskilda skäl” istället för t.ex. ”synnerliga skäl” kan möjligen tyda på en avsikt från utredaren att säkerhetsventilen ska kunna tillämpas relativt ofta jämfört med om t.ex. ”synnerliga skäl” valts. Det torde vara någorlunda klart att vid en jämförelse med ”synnerliga skäl” borde det av utredaren valda uttrycket innebära en förmånligare bedömning för de skattskyldiga. Att avgöra hur mycket förmånligare bedömningen blir i jämförelse är dock en omöjlig uppgift. Det är möjligt att vid en

⁷⁸ SOU 2001:11 s. 164.

⁷⁹ Se närmare kapitel fyra för exempel på situationer där skalbolagsvillkoret blir tillämpligt.

⁸⁰ Med detta ska förstås transaktioner där någon bolagsskatt ej kommer erläggas eller att bolaget t.ex. plundras.

eventuell framtida tillämpning av ”särskilda skäl” att stora flertalet av de omstruktureringar vilka innefattas av skalbolagsvillkorets tillämpningsområde accepteras av skattemyndigheterna och skattedomstolarna. Att förlita sig på ”särskilda skäl” som en säkerhetsventil kan dock inte vara tillrådligt då det ovan beskrivna antagandet inte är en självklarhet. Även det faktum att ”särskilda skäl” inte närmare är preciserat i den föreslagna paragrafen, utan överlämnats till framtida praxis att närmare precisera, vilka transaktioner som ska anses falla in under begreppet snarare förstärker än upphäver den osäkerhet som skalbolagsvillkoret ger upphov till. Visserligen det kan hävdas att utformningen av ”särskilda skäl” är till fördel för de skattskyldiga då skattemyndigheten och skattedomstolarna har större utrymme att godkänna olika transaktioner. Detta resonemang kan jag till viss del ansluta mig till. Det hade dock varit lämpligare att i lagtexten ange exempel på situationer vilka ska accepteras, då det är frågan om ett helt nytt regelsystem. Att enbart förlita sig på särskilda skäl kan inte vara förutsebart.

3.4 Överlåtande till praxis

Det kan konstateras att utredaren till största del har valt en teknik vilken medför att skattemyndigheten och skattedomstolarna inte har något betydande tolkningsutrymme. Kompletteringsregeln har dock utformats på ett sätt vilket innebär att en framtida lagtext kommer vara tvungen att utfyllas av praxis. Nämnas kan rekvisit två i kompletteringsregeln, där det affärsmässiga sambandet med verksamheten ska bedömas. Begreppet affärsmässigt samband definieras inte närmare i lagtexten vilket medför att praxis får närmare fastställa vad som menas med affärsmässigt samband. Även rekvisit tre överlämnas i stor utsträckning till praxis då skattemyndigheten och domstolarna ska avgöra vad syftet med anskaffningen var. Av naturliga skäl är möjligheterna att definiera vad som avses med syftet något inskränkta. Något bör även sägas om uttrycket ”särskilda skäl” som visserligen inte är någon stoppregel men har ett nära samband med

⁸¹ SOU 2001:11 s. 166.

skalbolagsvillkoret och återköpsvillkoret. Här har utredaren överlämnat ett stort utrymme till framtida praxis, även om några exempel ges i utredningen. Men det kan dock inte undantränga faktumet att den närmare uttolkningen av ”särskilda skäl” är överlåtet till praxis.

Sammantaget kan alltså sägas att en avsevärd del av förslaget är överlämnat till framtida praxis, vilket kan vara både till för- och nackdel för de skattskyldiga.

3.5 Sammanfattande kommentarer

I kapitlet har konstaterats att omstruktureringar är en företeelse som lagstiftaren bör underlätta både ur samhällsekonomiskt och företagsekonomiskt perspektiv. Det har även framkommit att vid ett införande av en fördelslagstiftning kan den utnyttjas för att erhålla icke motiverade skatteförmåner. Av den anledningen brukar lagstiftaren införa regler för att förhindra att icke motiverade skatteförmåner uppkommer. I betänkandet presenteras regler vilka är tänkta att förhindra omotiverade skatteförmåner. Skalbolagsvillkoret kan sägas vara den huvudsakliga stoppregeln då återköpsvillkoret framförallt syftar till att förhindra kringgående av skalbolagsvillkoret.

Det har även konstaterats att det kan råda en konflikt mellan att underlätta för omstruktureringar och samtidigt förhindra att lagstiftningen inte utnyttjas till att erhålla icke avsedda skattefördelar. De avvägningar som måste göras i ett sådant fall är många. Att uppnå syftet med den föreslagna regleringen och samtidigt på ett effektivt sätt förhindra att reglerna utnyttjas till icke avsedda syften kräver en försiktig balansgång.

Avslutningsvis kan sägas att eftersom ett syftet med utredningens förslag är att skapa bättre grund för omstruktureringar är det något förvånande hur skalbolagsvillkoret har utformats. Konsekvensen av det kan bli en osäkerhet hos företagen vilken i sin tur skapar sämre förutsebarhet. Säkerhetsventilen ”särskilda

skäl” hade kunnat undanröja stor del av den eventuella osäkerheten. Den möjligheten utnyttjas inte av utredaren. Även den brasklapp, som utredaren utdelar, rörande skatteflyktslagets tillämplighet förstärker antagligen osäkerheten hos de skattskyldiga.

4 Särskilt om Skalbolagsvillkoret

4.1 Inledning

I kapitel två har redogjorts för SOU 2001:11 förslag rörande införandet av det så kallade skalbolagsvillkoret för att förhindra omotiverade skatteförmåner. Det har även redogjorts för att om skalbolagsvillkoret blir tillämplig inträffar en beskattning som kan, enligt min mening, jämföras med regler av straffrättslig karaktär.

Utredaren ger tyvärr inte någon utförligare motivering till varför skalbolagsvillkoret ska införas.

De intressanta frågeställningar som uppkommer med anledning av utredningens förslag är många. I kapitel ett har några av dessa frågor berörts, men de förtjänar dock att kort diskuteras även i detta kapitel. Att diskutera skalbolagsvillkoret ur ett omstruktureringsperspektiv är bara en av ett flertal angreppsvinklar som förslaget om införande av skalbolagsvillkoret kan diskuteras utifrån. Ett möjligt angreppssätt hade varit att närmare undersöka huruvida en sådan regel överhuvudtaget ska placeras i skattelagstiftningen. Det går nämligen att påstå att regeln är att se som ett substitut för en bolagsrättslig alternativt straffrättslig lagstiftning. Undersökningen hade i sådant fall varit inriktad på att undersöka om en sådan, enligt min mening, systemfrämmande regel ska placeras i det skatterättsliga regelverket. Enligt min mening är det dock felaktigt att placera dylika regler i det skatterättsliga regelmassan, vilken ytterst syftar till att klargöra i vilken omfattning skattesubjekten är skattskyldiga.

En annan möjlig angreppsvinkel hade varit att undersöka om det utifrån skattemässiga utgångspunkter är principiellt riktigt att ha andra materiella skatteregler för försäljning av så kallade skalbolag än andra bolag som också beskattas enligt de konventionella reglerna för näringsverksamhet. Vinstmedlen i

bolaget är vid avyttringstidpunkten redan avskattade eller också kommer de att bli avskattade när vinsten på tillgångarna realiserar. Ingen av dessa intressanta frågeställningar skall behandlas, utan i stället ska denna delen av uppsatsen diskutera om skalbolagsvillkoret kommer att påverka möjligheterna för företag att genomföra omstruktureringar.

Kapitlet kommer att inledas med en kort historisk tillbakablick när det gäller skalbolag och regler mot användandet av sådana och ett försök till definition av begreppet skalbolag. Därefter följer en genomgång och analys av de föreslagna reglerna. Nästa avsnitt kommer undersöka om normala affärsmässiga omstruktureringar kommer att omfattas av skalbolagsvillkoret. I och med att utredaren föreslår att vid ”särskilda skäl” ska undantag från reglerna ges blir det också intressant att närmare diskutera säkerhetsventilen. Denna diskussion ges i följande avsnitt. Även beskattningsekvenserna av att ej uppfylla skalbolagsvillkoret diskuteras kort i kapitlet.

4.1.1 Kort historik

I början av 1970-talet blev skalbolagstransaktioner⁸² mycket populära och utnyttjades framförallt i skatteflyktssyften.⁸³ Särskild lagstiftning riktad mot skalbolagstransaktioner infördes 1972 och reglerna återfanns i 35 § 3 mom 7 st. KL och innebar följande. Hela köpeskillingen för aktierna skall beskattas om bolaget vid aktieförsäljningen innehåller obeskattade vinstmedel på grund av att större delen av bolagets tillgångar avyttrats till den skattskyldige eller annan.

I det reformerade skattesystem som tillämpades första gången vid 1992 års taxering togs stopplagstiftningen mot vinstbolagstransaktioner och interna

⁸² Under denna period användes till största del uttrycket vinstbolag. Detta begrepp torde vara synonymt med beteckningen skalbolag. Av tydlighetsskäl har jag dock valt att konsekvent använda begreppet skalbolag genom uppsatsen. Det bör påpekas att det i uppsatsen använda begreppet skalbolag syftar på helt legitima bolag och inte den kriminella betydelsen som skalbolag ofta erhålls i den offentliga debatten.

⁸³ Grosskopf 1988 s. 176f.

aktieöverlåtelse tagits bort. Vinstbolagsbestämmelserna infördes 1972 och bestämmelserna mot interna aktieöverlåtelse tillkom 1973. Härigenom ville lagstiftaren sätta stopp för den omfattande skatteflykt som dessa transaktioner givit upphov till. Bestämmelserna gavs karaktär av stopplagstiftning för att få de skattskyldiga att avstå från transaktionerna ifråga. Riksskatteverket hade möjlighet att ge dispens från tillämpning av bestämmelserna. Stopplagstiftningen infördes främst för att hindra skatteflykt i form av omvandling av löneinkomster till lägre beskattade realisationsvinster. I det reformerade skattesystemet ansågs detta motiv sakna bärighet.⁸⁴

I SOU 1989:33 s. 147 ff. konstaterades att vinstbolagsreglerna visat sig vara otillräckliga. Stopplagstiftning av ifrågavarande slag medförde betydande risk för olyckliga beskattningskonsekvenser i enskilda fall och reglerna hade visat sig svåra att tillämpa. Beträffande internöverlåtelse anfördes att en ganska omfattande dispensgivning förekommit och att svårigheter uppkommit att upprätthålla en konsekvent praxis utan att möjliggöra kringgående av bestämmelserna genom mer eller mindre konstruerade anpassningar till praxis vid utformningen av interna aktieöverlåtelse. Det ansågs vidare att de föreslagna reglerna för beskattning av reavinster vid försäljning av aktier, andelar m.m. i fåmansföretag, den sänkta skatten på löneinkomster och de nya reglerna för företagsbeskattning skulle medföra att vinstbolagsaffärer och interna aktieöverlåtelse inte längre skulle vara lönsamma.⁸⁵

4.1.2 Definition

I den dagliga debatten används ofta uttrycket skalbolag och skalbolagshärvor för att beskriva ekonomiska transaktioner med kriminellt innehåll. Det finns dock en legitim användning av skalbolag och det med stor sannolikhet antas att den marknaden är många gånger större än den ljusskygga handeln med ”skalbolag”.

⁸⁴ Rask s. 69f.

⁸⁵ SOU 1989:33 s. 147ff.

Det finns för närvarande ingen legal definition av vad som menas med skalbolag. I doktrinen har bland annat följande definition används för att beskriva ett skalbolag.

”Jag har dock valt att i boken använda begreppet vinstbolag som en generell beteckning för de bolag, som vid försäljningstillfället innehåller i princip endast beskattade och obeskattade vinstmedel.”⁸⁶

Relevant för uppsatsen är att avgöra hur utredningen har valt att definiera begreppet skalbolag. I SOU 2001:11 hänvisas till en skrivelse från Riksskatteverket den 29 september 1998 till regeringen enligt vilken det sägs existera en svartgrå marknad för skalbolag.⁸⁷ I skrivelsen menas att skalbolag är ett aktiebolag eller ekonomisk förening som inte längre bedriver någon verksamhet, inte har några rörelsetillgångar eller endast i begränsad omfattning har sådana tillgångar men i stället, i förhållande till tidigare verksamhet, innehåller oproportionerligt stora belopp i kassa och liknande tillgångar. Den definition som utredningen föreslår ansluter sig till Riksskatteverkets skrivelse, se nästa avsnitt.

4.1.3 Skalbolagsvillkoret

I betänkandet föreslås att hela ersättningen vid avyttringen av ett skalbolag skall beskattas som kapitalvinst. Regeln om skalbolag föreslås omfatta bolag där tillgångar i form av kontanter, värdepapper och liknande tillgångar överstiger halva ersättningen för samtliga andelar (vid försäljning av hela bolaget; vid delavyttring görs en proportionering).⁸⁸ Till summan av kontanter m.m. läggs även marknadsvärdet av andra tillgångar, om:

- tillgångarna anskaffats inom två år före avyttringen,

⁸⁶ Grosskopf 1989 s. 17.

⁸⁷ SOU 2001:11 s. 164.

⁸⁸ Regeln återfinns i 25 a kap. 17 och 18 §§ i förslaget.

- 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.

Det bör observeras att samtliga rekvisit skall vara uppfyllda samtidigt för att tillgångarna ska räknas som förbjudna. När dessa tillgångar mäts skall inte värdepapper som innehas som lager i värdepappersrörelse enligt 1 kap. 2 § lagen (1991:981) om värdepappersrörelse samt näringsandelar och aktiehärledda näringsdelägarätter räknas med. Skalbolagsvillkoret gäller givetvis inte lagertillgångar eftersom dessa inte omfattas av förslaget.

4.1.4 Kommentarer rörande skalbolagsvillkoret

Till och börja med kan konstateras att reglerna är av helt mekanisk karaktär. Endast tillgångssidan hos det avyttrade företaget beaktas, hur tillgångarna finansierats påverkar inte beräkningen. Med andra ord kan tillgångarna vara finansierade via banklån eller andra finansieringsformer utan att detta beaktas vid beräkningen. Regeln kan sägas utgöra rena stoppregler eftersom effekten av dem inte bara är nekad skattefrihet på kapitalvinster utan även innebär att hela ersättningen vid en förbjuden avyttring skall tas upp till beskattning utan avdrag för något ingångsvärde. Dessutom tycks regelns konstruktion medföra den konsekvensen att minoritetsägare innefattas av regelns tillämpningsområde. Vilket kan tyckas något förvånande då minoritetsägare saknat kontroll över det avyttrade företaget. Av den föreslagna regeln kan även utläsas att sådana värdepapper som utgör lager i en ”vanlig” värdepappersrörelse, det vill säga, inte omfattas av den ovan nämnda lagen, däremot skall medräknas. Denna konsekvens är inte rimlig då tillgångarna är till verksamheten tillhöriga. Dessa företag får förlita sig på ventilen särskilda skäl vilket inte kan anses vara hållbart och bör därför justeras.

Huvudregeln kompletteras av regeln om så kallade förbjudna tillgångar. Regeln syftar till att förhindra kringgåenden av huvudregeln. Det bör åter poängteras att alla tre rekvisit måste vara uppfyllda för att kompletteringsregeln skall bli tillämplig. Vid en närmare läsning av förslaget 25 a kap. 18 § uppkommer ett antal frågeställningar. Det första rekvisitet kommer antagligen inte vålla några större praktiska problem. Det som antagligen kommer vålla störst bekymmer är frågan huruvida tillgångarna har affärsmässigt samband med verksamheten så som den bedrevs intill två år före avyttringen. I utredningen redovisas ett par exempel på tillgångar som skulle kunna omfattas av kringgåenderegeln. Ett sådant exempel är lagerbevis avseende metallager som är främmande för den egentliga verksamheten i det sålda företaget. Man skulle även kunna tänka sig att tillgångar av olika slag som redan sålts på termin -öppet eller dolt- skulle kunna omfattas.⁸⁹ Normala byten av verksamhetsinriktning med en efterföljande försäljning av företaget inom en relativt kort period bör inte träffas av skalbolagsvillkoret. Det kommer säkert att uppkomma fall där skattedomstolarna kommer att ställas inför uppgiften att fastställa syftet med en anskaffning av nya tillgångar i samband med byte av verksamhet.

Kritik kan anföras mot det språkbruk som används i andra rekvisitet kompletteringsregeln. Ordvalet ”intill två år före avyttringen” kan antingen tolkas som om det är två år tillbaka från avyttringstillfället, alternativt tolkas som om det är tiden innan två år före avyttringen. Rekvisitet torde kunna utformas på ett mer klart och entydigt sätt. Det är av vikt att skattereglerna är klara och tydliga till sin utformning annars kan inte de skattskyldiga förutse vilka rättshandlingar som accepteras. Den mest sannolika tolkningen torde vara att rekvisitet avser tiden två år tillbaka från avyttringstillfället. Om så inte vore fallet skulle icke acceptabla konsekvenser uppstå. Byte av verksamhetsinriktning inom två års perioden skulle i sådant fall inte beaktas, vilket inte kan anses vara rimligt.

⁸⁹ SOU 2001:11 s. 166.

Av det tredje rekvisitet kan konstateras att domstolarna ska avgöra om den anskaffning som skedde gjordes i syfte att tillgångarna lätt skulle kunna avyttras efter avyttringen av andelarna. Tanken är alltså att domstolarna skall avgöra om avsikten med inkaffandet var att tillgångarna lätt skulle kunna avyttras efter avyttringen. Någon faktisk avyttring krävs inte utan bedömningen rör om avsikten med anskaffningen var att de inköpta tillgångarna lätt skulle kunna avyttras. En sådan regel kan medföra att de bedömningar som görs i skattedomstolarna kommer att väsentligt skilja sig åt, då bedömningen är subjektiv. Det går inte att påstå att en sådan regeln ökar förutsebarheten för de skattskyldiga.

Sammanfattningsvis kan konstateras att trots utredarens ambitioner kommer en tillämpning av skalbolagsvillkoret vara allt annat än förutsägbart. Frågetecknen som dyker upp är många. Dessutom har villkoret utformats så att det omfattar tillgångar vilka, enligt min mening, inte borde medräknas. Även det faktum att bara tillgångarna i företaget beaktas vid bedömningen kan kritiseras. Rimligtvis borde beaktas hur tillgångarna har finansierats, med andra ord hur skuldbördan ser ut i företaget. Även språkbruket kan kritiseras då det till vissa delar är svårtolkat.

4.2 Omstruktureringsexempel

4.2.1 Inledning

I detta avsnitt kommer jag att undersöka huruvida skalbolagsvillkoret träffar normala omstruktureringar. En nödvändighet för detta är att utse vilka typer av omstruktureringar som ska undersökas. Vilket inte är det lättaste då antalet omstruktureringsvarianter inte är fåtaliga. För närmare definition av begreppet omstrukturering se kap 3.1.

Först ges exempel med anknytning till huvudregeln. Första exemplet är två avyttringar av bolag till utomstående köpare. Nästa exempel är avknoppning av riskverksamhet. När det gäller kompletteringsregeln används ett exempel rörande utförsäljning/avveckling av verksamhet. Poängteras bör att aktier vilka är att se som näringsandelar ej ska medräknas vid kontrollen om avyttringen ska falla in under skalbolagsvillkoret.

4.2.2 Huvudregeln

4.2.2.1 Avyttring

Det finns åtskilliga typer av avyttringar, ett exempel på avyttring är denna situation. Om vi antar att AB B bedriver handel med värdepapper. Utöver värdepapperslagret finns bland tillgångarna endast kontanter. AB A planerar att sälja AB B till utomstående. Vid beräkningen av summan av kontanta medel och marknadsvärdet av värdepapper måste handelslagret av värdepapper medräknas. Skalbolagsreglerna utlöses om tillgångsmassan överstiger halva köpeskillingen. Det spelar i sammanhanget ingen roll hur skuldbelastningen ser ut. Vid en sådan försäljning är det uppenbart att skalbolagsvillkoret kommer att träffa transaktionen. Om vi förändrar förutsättningarna för AB B:s verksamhet. Låt oss anta att bolaget är ett modernt tjänsteproducerande företag. Balansräkningen ser ut på följande sätt:

Tillgångar

Inventarier	995
Värdepapper (börsportfölj)	1300
Kundfodringar	1100
Kassa	1050
	<hr/>
Summa	4445

Skulder och Eget kapital

Aktiekapital	1100
Beskattat fritt eget kapital	1245
Obeskattad vinst	1000
Skulder	1100
	<hr/>
Summa	4445

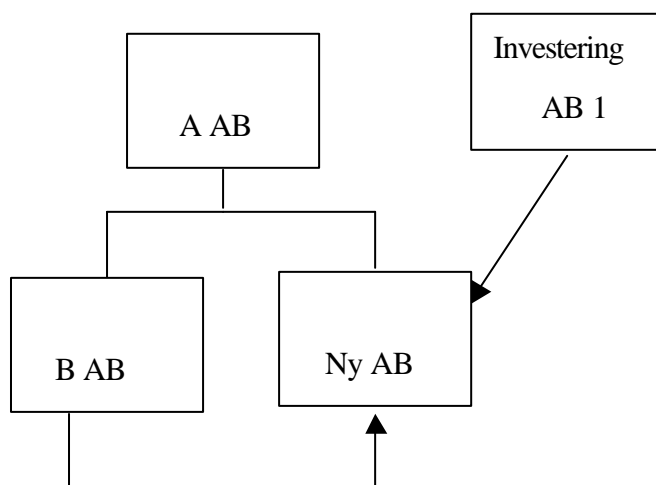
Börsportföljens marknadsvärde är 1500. En köpare är villig att betala 4600 för aktierna i bolaget enligt följande.

Beskattat eget kapital	2345
72 % av obeskattad vinst	720
80 % av övervärdet i börsportföljen	160
Goodwill	1375
	<hr/>
Summa	4600

Följande kontroll måste nu göras för att se om skalbolagsvillkoret blir tillämpligt. Jämförelsebeloppet är $\frac{1}{2} \times 4600 = 2300$. Summan av kontanta medel och marknadsvärdet av börsportföljen är 2550. De förbjudna tillgångarna överstiger halva köpeskillingen, skalbolagsvillkoret är därmed tillämpligt.

4.2.2.2 Avknoppning

Ett snarlikt fall är när ett industriföretag avknoppar en riskverksamhet vilket i ett initialt skede behöver en rejäl kassa för ett fortsatt utvecklingsarbete. Ett inte ovanligt tillvägagångssätt är att ett företag vilket sitter på ett utvecklingsbart projekt överför projektet till ett separat bolag tillsammans med pengar. Aktierna säljs sedan i etapper till olika placerare som i sin tur tillför medel. Detta kan genomföras på följande sätt: Om vi för enkelhetens skull antar att ”riskverksamheten” är så pass utvecklad att det kan ses som en tillgång i näringsverksamheten och särskiljas som en särskild verksamhetsgren kan överlåtelsen ske via en underprisöverlåtelse.⁹⁰ När det gäller tillförseln av kapital sker det genom försäljning av aktier till externa investerare, vilket sedan tillförs bolaget genom någon form av kapitaltillskott. Se figur nedan:



Det aktuella projektet överförs till Ny AB från B AB, dessutom tillförs kapital för att driva projektet vidare. Vid varje försäljning av aktier finns stora mängder av kapital i Ny AB vilket kan medföra att företaget faller in under den definition som utredaren föreslagit.⁹¹ Om vi först antar att kapitalet i bolaget uppgår till 100 000 kr. Om vi därefter antar att A AB säljer 500 aktier á 100 kr st till Investering AB 1. Antalet aktier i bolaget är 1000 st. Vid bedömningen om försäljningen omfattas

⁹⁰ Se 22-23 kap. IL.

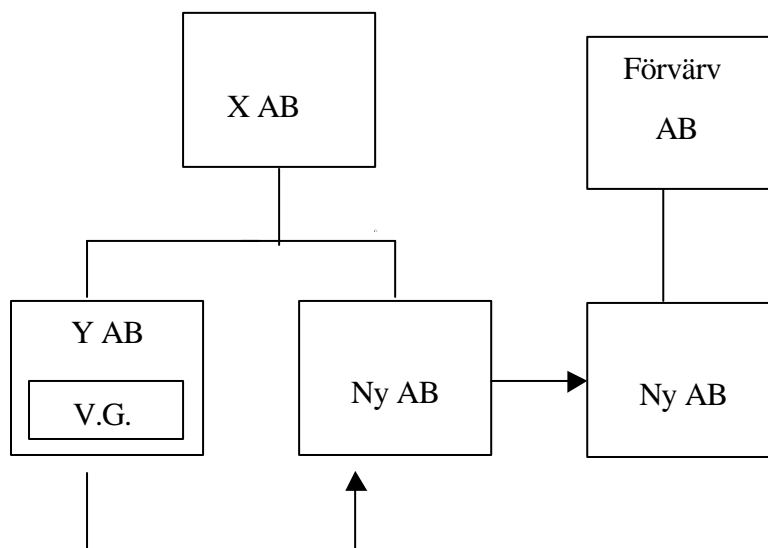
⁹¹ Detta kräver antagandet att en viss mängd kapital finns i bolaget vid tidpunkten för varje försäljning.

av skalbolagsvillkoret skall i detta fall ske genom ett fiktivt pris för samtliga andelar beräknat med utgångspunkt i priset för de avyttrade tillgångarna. I vårt fall blir det fiktiva priset $1000 \times 100 = 100\,000$. Hälften av den summan blir $100\,000 \times \frac{1}{2} = 50\,000$ kr, vilket är jämförelsebeloppet. I och med att kontanterna i bolaget uppgår till 100 000 kr blir skalbolagsvillkoret tillämpligt. Med andra ord kommer skalbolagsvillkoret träffa en högst normal transaktion utan något inslag av skatteundandragande karaktär.

4.2.3 Kompletteringsregeln

4.2.3.1 Avveckling/utförsäljning

En vanlig omstrukturering i en koncern är den situationen att koncernen avser att avveckla/sälja ut en viss verksamhetsgren. En sådan omstrukturering kan bland annat ske på följande sätt. Företaget anskaffar eller nybildar ett bolag som genom en underprisöverlåtelse förvärvar den aktuella verksamhetsgrenen⁹² vilket sedan avyttras till en utomstående köpare. Se figur nedan:



⁹² Om koncernbidragsrätt saknas måste hel verksamhetsgren överlåtas för att uttagsbeskattning ska undvikas. Se 22-23 kap. IL.

Enligt 25 a kap. 17 § får summan av kontanta medel samt värdepapper och liknande tillgångar inte överstiga ett jämförelsebelopp. Jämförelsebeloppet är enligt andra stycket samma lagrum hälften av ersättningen för andelarna i det fall samtliga andelar i bolaget har avyttrats. I 25 a kap. 18 § sägs emellertid att till summan av kontanta medel samt värdepapper och liknande tillgångar även skall läggas marknadsvärdet på andra tillgångar om:

1. Tillgångarna anskaffats inom två år före avyttringen,
2. tillgångarna saknar affärsmässigt samband med verksamheten sådan den bedrevs intill två år före avyttringen, och
3. det kan antas att anskaffningen skett i syfte att tillgångarna lätt skulle kunna avyttras efter avyttringen av andelarna.

Punkterna ett och två ovan synes vara uppfyllda. Det är minst sagt uppenbart att Ny AB anskaffat sina tillgångar inom två år före avyttringen. Något affärsmässigt samband med verksamhet som bedrevs intill två år före avyttringen kan rimligtvis inte heller finnas eftersom Ny AB som förvärvade tillgångarna inte bedrev någon verksamhet alls. Ovan har framkommit att punkten tre är oklar och subjektiv till sin karaktär. Ett typiskt förhållande vid förvärv av verksamhet är emellertid att köparen överför tillgångarna i fråga till annat bolag inom den grupp som det köpande bolaget tillhör. I ett sådant fall synes även kriterierna i punkten tre vara uppfyllda. Av det nu anförda kan konstateras att den beskrivna omstruktureringen kommer att träffas av den föreslagna skalbolagsvillkoret.

4.2.4 Sammanfattning

De ovan givna exemplen är möjligen inte typiska för koncerner. Men nog är min uppfattning att skalbolagsvillkoret fått ett alldeles för vitt tillämpningsområde. Regeln kommer att bli tillämplig vid försäljningen av åtskilliga bolag som inte vidtagit några transaktioner som kan föra tankarna till ”skalbolag”. I och med att skalbolagsvillkorets tillämpningsområde är för vitt och därmed troligen förhindrar

affärsmässiga omstruktureringar frågan huruvida ventilen särskilda skäl möjligen kan medföra att normala omstruktureringar kan genomföras.

4.3 Särskilda skäl

Enligt utredarens förslag ska inte skalbolags- och återköpsvillkoren vara tillämpliga om minst hälften av andelarna i det avyttrade företaget är marknadsnoterade eller om avyttringen sker genom att det avyttrade företaget träder i likvidation eller försätts eller upplöses genom konkurs. Villkoren ska dessutom inte tillämpas om särskilda skäl talar mot det. Med anledning av ämnesvalet är det framförallt ”särskilda skäl” som är intressant att närmare undersöka. Av förslagets 25 a kap. 22 § kan följande utläsas:

”Även om villkoren i 17–19 §§ inte är uppfyllda, skall en kapital-vinst på en näringsandel eller en aktiehärledd näringsdelägar rätt inte tas upp, om särskilda skäl talar mot det.”

Den föreslagna ordalydelsen av lagtexten ger ingen närmare anvisning av vad som avses innefattas i uttrycket särskilda skäl. I utredningen ges däremot exempel på några situationer där utredaren anser att särskilda skäl normalt bör föreligga. Bland annat anses det föreligga om ett företag med endast likvida tillgångar överlåts inom en intressegemenskap och en rörelse påbörjas i företaget en kortare tid efter överlåtelsen.⁹³ Fråga vad som avses med kortare tid. Är det samma beskattningsår eller räcker det med att en rörelse startar beskattningsåret därefter. Ytterligare bör särskilda skäl föreligga om ett så kallat namnbolag med endast begränsade likvida tillgångar överlåts inom en intressegemenskap.⁹⁴ Det sista exemplet som ges i utredningen är då ett utländskt företag med endast likvida tillgångar överlåts inom en intressegemenskap. Som förutsättning är att företaget inte innehar och aldrig innehaft andelar i ett svenskt företag.⁹⁵

⁹³ SOU 2001:11 s. 175.

⁹⁴ SOU 2001:11 s. 175.

⁹⁵ SOU 2001:11 s. 175.

Säkerhetsventilen särskilda skäl är med andra ord inte på något sätt klar och entydig. Den föreslagna ordalydelsen av lagtexten ger ingen vägledning av vad som ska innefattas i begreppet särskilda skäl. De exempel som ges i utredningen är inte särskilt uttömmande, snarare tvärtom. Detta kan enligt min mening innebära ett osäkerhetsmoment för de skattskyldiga då lagtexten är öppen för tolkning. Visserligen går det att hävda motsatsen att en sådan lagstiftning är till fördel för de skattskyldiga. En sådan lagstiftningsteknik öppnar nämligen möjligheten till förmånligare tolkning av lagtexten än om det klart och tydligt var utsatt i lagtexten vad som innefattas i särskilda skäl. Å andra sidan råder det som sagt var en viss osäkerhet rörande hur bedömningen blir. Att förlita sig på regeln om särskilda skäl är enligt min mening inte tillrådligt, i vart fall inte under en ny lagstiftnings inledningskede. Framförallt då det finns ett så stort antal situationer där särskilda skäl normalt bör föreligga att ventilen blir ohanterbar.

4.4 Beskattning

Ovan har nämnts att hela köpeskillingen skall tas upp till beskattning under vissa förutsättningar. Av 25 a kap. 14 § i förslaget kan följande utläsas:

”Hela köpeskillingen skall tas upp till beskattning, om skalbolags- och återköpsvillkoren inte uppfylls och ett undantag från villkoren inte är tillämpligt.”⁹⁶

Det är alltså hela köpeskillingen som ska tas upp till beskattning utan någon möjlighet till avräkning för omkostnadsbelopp. Anledningen till att denna metod valts är att det rör sig om näringsandelar vilket enligt utredaren innebär att det i många fall skulle saknas uppgifter som kan läggas till grund för beräkning av omkostnadsbeloppet.⁹⁷ Även om sådan uppgifter fanns skulle problematiken med värdeöverföringar möjligen kunna medföra besvär.⁹⁸ Anledningen till denna hårda beskattning är att man inte velat tynga förfarandet med att behöva bibehålla

⁹⁶ SOU 2001:11 s. 176.

⁹⁷ SOU 2001:11 s. 176.

⁹⁸ SOU 2001:11 s. 176.

kontrollen över ingångsvärden och värdeöverföringar i bolagssektorn, det vill säga precis det som de nya reglerna syftar till att avskaffa. Det kan dock inte anses vara acceptabelt att hela köpeskillingen ska tas upp till kapitalbeskattning.

Den nu valda metoden leder med största sannolikhet till överbeskattning vilket även uppmärksammats av utredningen, utredaren anser dock att en överbeskattning inte är något allvarligt problem. Villkoren är utformade på ett sådant sätt att det bör vara relativt enkelt att förutse dess räckvidd.⁹⁹ Det ovan anförda motsäger påståendet av utredaren. Det har visats att skalbolagsvillkoret är långt ifrån enkelt att tillämpa och dess räckvidd alltför vid, vilket kan medföra att åtskilliga bolag kommer att beskattas enligt regeln.

4.5 Sammanfattande kommentarer

Sammanfattningsvis kan sägas att det skalbolagsvillkor som utredaren föreslår kommer att omfatta ett antal transaktioner vilket inte automatiskt för tankarna till skalbolagsaffärer. I kapitlet har framkommit att villkoret kan kritiseras ur flera aspekter. Bland annat kan nämnas det förhållande att det föreligger ett antal frågetecken vilka hade varit lämpliga att lösa på lagstiftarnivå. När det gäller definitionen av vad som ska räknas som skalbolag konstateras att omfattningen är alldeles för vid. Ett antal transaktioner vilka inte för tankarna till skalbolagsaffärer kommer att omfattas av villkoret. Det konstateras även att säkerhetsventilen ”särskilda skäl” inte är tillräcklig för att undanröja problemet. Framförallt då antalet transaktioner som skalbolagsvillkoret kommer omfatta är åtskilliga. När det gäller beskattningskonsekvenserna konstaterades att den för tankarna till straffrättslig reglering och att en sådan lagstiftning antagligen skulle medföra avsevärd överbeskattning.

⁹⁹ SOU 2001:11 s. 176.

5 Hur kan omotiverade skatteförmåner förhindras

5.1 Kringgåendeproblematiken

Som framgått ovan anser utredaren att det framförda förslaget kan medföra att omotiverade skatteförmåner kan uppstå. Här ställs utredaren inför valet att använda sig av antingen en särskild skatterättslig lagtolkning eller att föreslå särskild lagstiftning. Vad gäller skatterättslig lagtolkning är det många gånger inte möjligt att förvägra en för lagstiftarens syfte främmande skatteförmån inom ramen för normal tolkning av skattelagen, utan dess förvägrande förutsätter utveckling och utfyllnad av gällande lagstadgade normer.¹⁰⁰ Av förutsebarhetsskäl och legalitetsskäl bör som utgångspunkt denna utfyllnad av de skatterättsliga lagreglerna vanligen ske genom lagstiftningsåtgärder även om möjligheten självfallet finnas att utveckla normsystemet även genom domstolsavgöranden. I Sverige anses dock ofta en alltför fri tolkning av skattereglerna på ett icke acceptabelt sätt inskränka de skattskyldigas berättigade krav på förutsebarhet. Vidare kan påstås att de svenska domstolarna av tradition är försiktiga eller till och med relativt obenägna att angripa skatteflykt genom lagtolkning.¹⁰¹

De åtgärder som ligger närmast till hand när särskilda lagtolkningsmetoder bortses ifrån kan delas in i tre olika undergrupperingar, nämligen:

- användande av detaljerad stopplagstiftning,
- lagstiftning med flexibla rekvisit, samt
- tillämpning av en särskild skatteflyktslag.¹⁰²

¹⁰⁰ Tikka s. 585.

¹⁰¹ Bergström s. 599.

¹⁰² Pedersen s. 576ff.

Ett annat alternativ, vilket inte ska diskuteras här, är att utforma skattelagstiftningen på ett sätt att möjligheterna till skatteundandraganden blir färre.

5.2 Detaljerade stoppregler

5.2.1 Rättssäkerhet

I litteraturen finns en tämligen ansenlig mängd termer som anknyter till begreppet rättssäkerhet. Det torde inte råda någon oenighet om att förutsebarhet bör vara en av dessa faktorer. Detta följer egentligen redan av att beslutet skall stödja sig på i förväg kända rättsnormer. Därmed inte sagt att juridiska avgöranden alltid är en logisk följd av rättsnormerna tillämpade i ett speciellt fall. Ofta råder en tvetydighet på grund av vaga rättsnormer eller speciella omständigheter med följden att många lösningar ligger inom det rimligas gränser. Ett sätt att minska spelrummet för dessa olika rimliga lösningar, och därmed öka förutsebarheten, är att skapa preciserade normer, istället för att använda sig av generalklausuler eller andra typer av vaga normer. Precis detta är vad utredaren försöker uppnå i förslaget. De stoppregler utredaren föreslår är till största del konkreta regler vilka syftar till att klart ge de skattskyldiga information vilka handlingar som inte accepteras. Något rekvisit typ ”otillbörlig skatteförmån” återfinnes inte i förslaget utan reglerna återfinns som detaljerade stoppregler vilka sammantaget skall förhindra att icke avsedda skatteförmåner uppstår.

En viktig fråga är för vem förutsebarheten skall vara god. Att rättssäkerhet som helhet tar sikte på framförallt den enskilde individens behov av en rättssäker beskattning och inte på myndigheternas och det allmännas behov, torde det inte råda några delade meningar om. I fråga om förutsebarhet kan det senare däremot äga viss giltighet. Lagstiftningen på skatteområdet kan måhända inte alltid förenklas till den grad att varje skattskyldig begriper effekterna av sitt handlande endast genom att ta del av lagtexten. En lagtext med den ambitionen kan antas bli

överskådligt omfattande. Huvuddelen av de skattskyldiga torde för övrigt inhämta stora delar av sin information i RSV:s informationsmaterial, exempelvis broschyren ”Dags att deklarerar”, snarare än lagtexten. En något rimligare målsättning torde därför vara att den vanligaste skattepliktiga transaktionerna skall kunna förstås av det stora flertalet. Därutöver bör målsättningen vara att lagstiftningens utformning medger att en i skattelagstiftning tränad jurist i allt väsentligt kan bedöma skattekonsekvenserna av flertalet transaktioner i det ekonomiska livet.¹⁰³ Ibland kan det emellertid vara lämpligt att överlämna åt praxis att avgöra en viss fråga istället för att i lagtexten ge normer vilka är alltför begränsade. Detta gäller i synnerhet när frågan är komplicerad och det föreligger svårigheter att ge någon precis lösning i lagtexten. Ett överlåtande åt rättspraxis kan i viss mån gå ut över förutsebarheten för de skattskyldiga men ökar i gengäld vanligtvis kvaliteten på de beslut i frågan som fattas.

Sammanfattningsvis bör det ur rättssäkerhetssynpunkt vara en målsättning att ha en lagstiftning som är så tydlig som möjligt, i synnerhet som frågan huruvida en transaktion skall till exempel träffas av skalbolagsvillkoret eller inte kan ha synnerligen betydande ekonomiska konsekvenser för den skattskyldige. Detaljrikedomen i lagtexten får dock inte drivas in absurdum. Kasuistik leder ofta till hög precision men om bestämmelserna härigenom blir alltför omfattande och svåröverskådliga går vinsten med precisionen förlorad.

5.2.2 Kringgående risk och effektivitet

En av de största nackdelarna med en detaljerad stopplagstiftning torde bestå i svårigheten att förutsäga vilka åtgärder de skattskyldiga kan tänktas vidta för att kringgå lagstiftningens syfte. Det faktum att omstruktureringar tillhör ett av skatterättens allra svåraste områden ökar ytterligare risken för oförutsedda effekter. Det är svårt att sia om huruvida kringgåenderisken är överhängande eller

¹⁰³ Jfr Hultqvist s. 473f.

inte innan förslaget antagits och i praktiken prövats av de skattskyldiga, skattemyndigheten och våra skattedomstolar.

En alltför detaljrik lagstiftning riskerar emellertid inte bara att kringgå. Emellanåt kan den på grund av sin bristande flexibilitet även komma att bli alltför effektiv i det att den fångar upp transaktioner som inte kan anses stridande mot lagstiftningens syfte. Som exempel på detta kan nämnas en underprisöverlåtelse inom en koncern som förberedelse inför en utförsäljning och därefter försäljning till den utomstående köparen kommer att omfattas av skalbolagsvillkoret. Denna frågeställning har diskuterats närmare i kapitel fyra, därför berörs inte frågan ytterligare. Tilläggas kan dock att detta gäller, åtminstone enligt lagens bokstav, även om någon omotiverad skatteförmån inte skulle uppstå i det aktuella fallet.

På längre sikt riskera en alltför detaljerad stopplagstiftning att störa skattesystemets systematik. Så länge skattevinsten kan förväntas bli betydande tenderar de skattskyldiga ofta att finna ett nytt kryphål så snart ett gammalt har täppts igen. Resultatet blir ett lapptäcke av olika mer eller mindre hastigt införda stoppregler som även riskerar att utnyttjas för kringgåendeförsök. Utöver detta kan det ifrågasättas om den kompletterande lagstiftningen kommer att träffa rätt målgrupp. De som har försiktighet som sitt motto kommer säkerligen att förhindras av den föreslagna regleringen. Med andra ord de som sysslar med normal affärsmässig verksamhet där omstruktureringar ingår som ett naturligt element. De som däremot sätter bolagsplundring i system förhindras antagligen inte av den föreslagna lagstiftningen, då de normalt inte bryr sig om regler.

5.3 Flexibla rekvisit

5.3.1 Ökat bedömningsutrymme

Ett alternativ till den ovan beskrivna detaljregleringen är att istället utforma lagtexten som generellt utformade skatteflyktsregler med flexibla rekvisit av typen ”om inte omotiverad skatteförmån uppstår”. Dessa rekvisit överläts sedan till

rättspraxis att förtydliga. Fördelen med dessa flexibla rekvisit är att de ger skattemyndigheter och domstolar en möjlighet att göra en samlad bedömning av hela omstruktureringen för att på så sätt avgöra om någon omotiverad skatteförmån uppstår. Det är vidare viktigt att framhålla att generella normer inte behöver vara vaga lika lite som att kasuistiska normer alltid skulle ha god precision och leda till hög förutsebarhet. En generellt utformad lagstiftning kan många gånger ge en bättre precision och därmed bättre förutsebarhet än en svårtillgänglig detaljreglering.

En lagstiftning som använde sig av flexibla rekvisit kan även antas medföra en viss hämmande effekt på eventuella skatteplaneringsförsök då de inte inbjuder till kringgåendeförfaranden i samma utsträckning som en detaljreglering. En mer allmänt hållen reglering kan alltså ha en viss preventiv funktion i likhet med exempelvis skatteflyktslagen.

5.3.2 Förutsebarhet och beskattningskompetens

Det torde råda stor enighet om att det är av största vikt för de skattskyldiga att kunna förutse hur ett lagstadgande tolkas, åtminstone så länge transaktionen faller inom ramen för normalt ekonomiskt handlande. Åsikterna går dock i viss mån isär när det gäller att använda minskad förutsebarhet som ett vapen mot skattekringgåenden. En alltför stor användning av flexibla rekvisit kan kritiserars på den grunden att motverkande av skatteflykt prioriteras framför förutsebarhet på ett sätt som inte är rimligt i ett rättssamhälle. Drivs dessutom generaliteten så långt att lagstiftningen blir mycket vag riskerar rättstillämpningen att upplevas som diskretionär och godtycklig. Till detta kommer att en dylik reglering antagligen inte skulle medföra någon större förändring jämfört med tidigare rättsläge. De problem utredaren föreslår ska undanröjas skulle troligen bestå och även samhällsekonomiskt motiverade omstruktureringar skulle ur ett skatteperspektiv försvåras. Det går att ställa sig den frågan om särskilt mycket vore vunnet överhuvudtaget med en ny reglering jämfört med nuvarande rättsläge. I den

bemärkelsen att företagen ej kommer genomföra omstruktureringar då osäkerheten rörande lagstiftningens tillämpningsområde skulle vara för stor. Ytterligare en olägenhet med en alltför vag lagstiftning står att finna i den svenska konstitutionen. Föreskrifter om skatt skall enligt RF 8 kap. 3 § meddelas genom lag. Ett beslut om skatt som inte följer av en rimlig tolkning av en föreskrift innebär ett behörighetsöverträdande. En fara uppstår då när man genom alltför vag lagstiftning skapar ett utrymme för tolkningar som i realiteten får samma effekt som en överlåtelse av beskattningskompetens från den lagstiftande församlingen till de rättstillämpande organen. Förutsebarheten blir lidande och det är också en ur konstitutionell synpunkt mycket tveksam reglering av beskattningsmakten.¹⁰⁴

5.4 Skatteflyktslagen

5.4.1 Preventiv effekt

En av skatteflyktslagens största förtjänster torde vara den preventiva verkan den har när frågan om huruvida tvivelaktiga skatteupplägg skall genomföras eller inte diskuteras. Om denna avskräckande effekt är av godo eller inte kan man möjligen ha olika åsikter om. Seriösa skatteplanerare kan å ena sidan tänkas förskonas i högre grad från skatteflyktslagens oförutsebarhet än vad mindre seriösa skatteplanerare gör. Det knappast heller råda något tvivel om att det just är osäkerheten om när skatteflyktslagen skall äga tillämpning eller inte som många gånger fått de skattskyldiga att söka förhandsbesked i frågan istället för att ta risken genomföra ett tvivelaktigt upplägg. Om avgörandena i dessa fall var helt och hållet förutsebara skulle den preventiva faktorn gå förlorad. Till detta kommer att lagstiftningen emellanåt kan vara till nytta för skattekonslterna. Genom att hänvisa till skatteflyktslagen kan de dämpa alltför långtgående skatteminimeringsplaner från klienternas sida. Å andra sidan kan det med rätta hävdas att samtliga skattskyldiga, även de som sysselsätter sig med att planera

¹⁰⁴ Jfr SOU 1993:62 s. 81.

tvivelaktiga upplägg, har rätt att kräva att effekten av deras transaktioner skall vara något snär möjliga att förutse.

5.4.2 Rättssäker och effektiv lagstiftning

Frågan då hur effektiv skatteflyktslagen är som medel mot kringgående av skattelag när den preventiva effekten bortses ifrån. Historiskt sätt har lagen en inte alltför imponerande bakgrund på detta område.¹⁰⁵ Av rättsfallsgenomgången som görs i skatteflyktskommitténs betänkande framgår att länsrätterna tillämpat klausulen i totalt ca 1900 fall. Härtill kommer att skatterättsnämnden prövat skatteflyktslagen i ca 200 fall, varav lagen ansetts tillämplig endast i ca 20 fall.¹⁰⁶ Sammanställningen ger vid handen att förfaranden med uppenbara inslag av skatteflykt många gånger inte har angripits med hjälp av skatteflyktslagen. Starkt bidragande orsaker till detta har varit utformningen av de båda rekvisiten ”lagstiftningens grunder” och ”den skattskyldiges avsikt”, vilka ansetts svårtillämpade och alltför mycket gynna rättsäkerheten på effektivitetens bekostnad.¹⁰⁷ Dessa två rekvisit har dock ändrats i samband med den senaste justeringen av skatteflyktslagen. Avsikten med den nya utformningen har varit att skapa bättre förutsebarhet såväl som ett större tillämpningsområde. Häri ligger också ett av de mer delikata problemen med skatteflyktslagen. Målet för lagstiftningsarbetet och prejudikatbildningen brukar normal sägas vara att skapa tydliga regler respektive att ge ledning vid rättstillämpningen. I fråga om skatteflyktslagen gäller emellertid att ju mer rättssäker den görs, desto ineffektivare tenderar den att bli med följden att lagstiftningen blir bara ett hot på pappret. Effektiviseras däremot lagstiftningen tvingas man istället allt som oftast tumma på rättsäkerheten.

Slutsatsen i fråga om skatteflyktslagen torde alltså bli att denna inte är att betrakta som någon patentrösning för att stävja skatteflykt, därtill har den historiskt sett

¹⁰⁵ Se t.ex. Bergström s. 599; SOU 1996:44 s. 96.

¹⁰⁶ SOU 1996:44 s. 101.

visat sig alltför ineffektiv. En berättigad fråga är också om en så pass effektiv skatteflyktslag så att ett fåtal paragrafer utan vidare kan upphäva hela den materiella förmögenhets- och inkomstskattelagstiftningen verkligen är önskvärd. Dess främsta funktion är och bör snarare vara att fungera som ett avhållande medel mot skatteflyktstransaktioner. Även om det är omöjligt att exakt uppskatta denna lagstiftnings betydelse i preventivt hänseende är det uppenbart att de fyller en mycket viktig funktion i detta avseende.

¹⁰⁷ SOU 1996:44 s. 128 och s. 135.

6 Avslutande kommentarer

6.1 Allmänt

I detta kapitel kommer denna uppsats att sammanfattas och utvärderas.

Framställningen hitintills har löpande innehållit vissa analyserande moment. Av den anledningen koncentreras framställningen här till att sammanfatta slutsatser och i viss mån lämna konstruktiva förslag. Framhållas bör dock att vissa nya slutsatser kommer att presenteras.

Kapitel tre inleddes med en diskussion rörande frågan huruvida lagstiftaren bör underlätta för företag att genomföra omstruktureringar. Av framställningen framgår att omstruktureringar är en företeelse som lagstiftaren bör underlätta, då ett hindrande faktorer förorsakar att samhällsekonomiska och företagsekonomiska önskvärda omstruktureringar inte genomförs. Av kapitlet framgår även att det kan antas att omstruktureringar ej genomförs om skattekostnaderna är ofördelaktiga och om det råder osäkerhet kring lagstiftningen. Det kan även konstateras att omstruktureringar är något som lagstiftaren historiskt sätt visat stor generositet gentemot i jämförelse med andra områden inom skatterätten. Ett av syftena med förslaget som presenteras i SOU 2001:11 är att underlätta omstruktureringar. Som framgått av kapitel två är bakgrunden till förslaget att, då skattekostnaden för kapitalvinster på näringsbetingade andelar inte kan undvikas utgör kostnaden ett hinder för företag att genomföra omstruktureringar. Förslaget kan därmed sägas ha en lovvärd ambition.

I kapitel tre diskuterades även konflikten mellan en fördelslagstiftning och rädsla för skatteundandraganden. Risker finns att lagstiftaren i försöken att förhindra skatteundandraganden att lagstiftaren skapar regler vilka till följd av sin utformning inskränker det tänkta syftet med fördelslagstiftningen. I förevarande fall finns det, enligt utredaren, risk för att de föreslagna reglerna utnyttjas för att erhålla icke

motiverade skatteförmåner. En följd av detta blir att utredaren föreslår vissa regler, vilka syftar till att förhindra att icke motiverade skatteförmånerna uppkommer. Reglerna som utredaren föreslår ska införas är i huvudsak det så kallade skalbolagsvillkoret, återköpsvillkoret och regler mot vissa former av förpackningar. Skalbolagsvillkoret kan karakteriseras som en stoppregel då det syftar till att förhindra vissa typer transaktioner. Därtill är konsekvensen av att ej uppfylla villkoret beskattning av hela köpeskillingen utan avdrag för ingångsvärden. Detta för enligt min mening tankarna till straffrättslig reglering, och det är tveksamt om regeln bör placeras i den skatterättsliga regelmassan.

I uppsatsen har visats att den valda utformningen av skalbolagsvillkoret riskerar medföra en osäkerhet hos de skattskyldiga vilket i sin tur innebär en minskad förutsebarhet. Osäkerhetens uppkomst beror inte enbart på en faktor utan flera. Som nämnts kan det vara problematiskt att förutse om den planerade omstruktureringen kommer att omfattas av stoppregeln eller inte. En bidragande faktor till problemet är den av utredaren valda definitionen av skalbolag. I kapitel fyra har jag genom exempel visat att ett antal affärsmässigt motiverade omstruktureringar omfattas av den uppställda definitionen. Bland annat kan nämnas, att en normal avveckling med efterföljande utförsäljning löper risken att omfattas av skalbolagsvillkorets definition. Av kapitlet följer även att inget av de omstruktureringsexempel som undersökts för tankarna till ”skalbolagsaffärer”. Ytterligare en faktor som medför osäkerhet är hur kompletteringsregeln har utformats. Det har visats både i kapitel tre och fyra att rekvisiten har utformats på ett oklart sätt. Osäkerheten hos de skattskyldiga riskera därmed att vara betydande.

Utredaren är i viss omfattning medveten om problemet och har därför i betänkandet föreslagit att skalbolagsvillkoret inte ska bli tillämpligt om ”särskilda skäl” föreligger. Tyvärr har jag konstaterat att denna säkerhetsventil inte är tillräcklig för att undanröja den osäkerhet som skalbolagsvillkoret ger upphov till. Den främsta anledningen är att ventilen ”särskilda skäl” inte närmare preciserats i

förslaget utan i stor utsträckning är överlämnat till framtida praxis att precisera. Visserligen kan en sådan teknik öppna upp för större utrymme för skattemyndigheten och skattedomstolarna, det medför dock en osäkerhet då någon praxis inte finns på området. Ett bättre alternativ hade varit om det i lagtexten hade getts exempel på situationer där ”särskilda skäl” kan tillämpas.

Sammantaget kan alltså sägas att ambitionen att skapa bättre förutsättningar för omstruktureringar är lovvärd. Det kan dock konstateras att genom skalbolagsvillkoret som utredaren föreslår inskränks möjligheterna till omstruktureringar i en icke försumbar utsträckning. Detta kan få till följd att många rådgivare väljer att råda sin klienter att för säkerhets skull ansöka om förhandsbesked, vilket i sin tur kan få till följd att omstruktureringar försvåras.

Frågan om det finns någon annan form av lagstiftningsteknik, som är effektiv men samtidigt inte förhindra omstruktureringar.

6.2 Möjligheten att använda annan lagstiftningsteknik

Vad gäller lagstiftning med hjälp av detaljerade stoppregler, eller om man så önskar, kasuistisk lagstiftning, har fördelen av att vanligtvis öka förutsebarheten för de skattskyldiga. En alltför långt driven detaljrikedom sätter dock självfallet sina spår i lagstiftningens omfattning med följden att denna blir svåröverskådlig och att vinsten med den ökade precisionen snart riskerar att gå om intet. Ett lagtekniskt problem med detaljerade regler ligger också i att stadgandena kan bli såväl ineffektiva som alltför effektiva. Lagstiftningen är alltför effektiv när den p.g.a. sin utformning kommer att omfatta även transaktioner som inte kan sägas strida mot dess syfte, eller som i fallet med skalbolagsvillkoret, inte ge upphov till någon omotiverad skatteförmån. Kan lagstiftningen däremot utnyttjas för att uppnå ej avsedda skatteförmåner är den ineffektiv. En lagstiftning

med fixerade rekvisit löper alltid en större risk att utnyttjas på ett icke avsett sätt, framförallt då den kan användas som ett argument för *é contrario*-slutsatser.

Den kringgåenderisk som föreligger vid en detaljreglering minskar betydligt när lagstiftaren istället använder sig av en mer generellt utformad lagstiftning med inte lika preciserade rekvisit. Fördelen med denna konstruktion är att den ger en flexiblare lagstiftning, vilken lättare anpassar sig efter de kringgåendeförsök som upptäcks. I det konkreta fallet med skalbolagsvillkoret har dock en sådan konstruktion nackdelen att det medför en osäkerhet hos de skattskyldiga. Det skulle bli upp till rättstillämparen att i sista hand avgöra vad som skulle anses som tillåtet eller inte. Följden av detta blir en minskad förutsebarhet och man skulle möjligen kunna fråga sig om särskilt mycket vore vunnet jämfört med att inte införa lagstiftningen.

Slutligen finns möjligheten att förlita sig till skatteflyktslagen när det gäller att förhindra uppnåendet av någon omotiverad skatteförmån. Vad gäller skatteflyktslagen har konflikten, rättssäkerhet kontra effektivitet, ställts på sin spets. Historiskt sett får rättssäkerheten anses ha avgått med segern, med påföljande ineffektivitet i skatteflyktslagen som följd. Denna obalans har delvis ändrats genom de justeringar av skatteflyktslagens rekvisit som gjordes under 1997. Som framgått av uppsatsen är kraven dock för en tillämpning av skatteflyktslagen emellertid fortfarande högt ställda.

Vad blir då kontentan av detta försök att diskutera rättsliga metoder för att förhindra uppkomsten av omotiverade skatteförmåner. Som läsaren säkert redan kommit underfund med blir svaret i hög grad beroende av vilken inställning man intar i konflikten mellan rättssäkerhet och effektivitet. Givet är att nuvarande utformningen av de föreslagna reglerna innebär ett icke acceptabelt hinder för företag att genomföra omstruktureringar. Samtidigt kan konstateras att utredaren haft ambitionen att skapa detaljerade stoppregler, vilka inte ska försvåra omstruktureringar. Den av utredaren valda tekniken får därmed anses vara den

mest lämpade i förevarande fall. Då en relativt detaljerad lagstiftning har en fördel i och med att den ökar förutsebarhet i rättstillämpningen som följer av dess lätt kontrollerade regler. Vilket måste anses vara det mest lämpade i detta fall, då förslaget klart och tydligt syftar till att underlätta för omstruktureringar.

Vad gäller skatteflyktslagen så är den inget som ensamt kan förordas som ett medel för att förhindra uppkomsten av omotiverade skatteförmåner i samband med omstruktureringar. Därtill finner jag att rättssäkerhetskraven i alltför hög grad hindrar dess effektivitet. Däremot skall skatteflyktslagens preventiva funktion ingalunda föringas.

Sammantaget kan alltså konstateras att den av lagstiftaren valda lagstiftningstekniken torde vara den mest lämpade. Det kan även konstateras att själva utformningen av reglerna har mer att önska. Så som reglernas nuvarande utformning ser ut förhindrar de omstruktureringar i en icke försumbar omfattning. Därav kan alltså följande slutsats dras. I dess nuvarande utformning bör inte reglerna införas, då de riskerar inskränka omstruktureringsmöjligheterna. Det är mycket möjligt att regler mot omotiverade skatteförmåner icke är nödvändiga, detta kan jag inte uttala mig om, då uppsatsen inte berört frågan. Om det nu anses vara nödvändigt med regler mot omotiverade skatteförmåner bör de föreslagna reglerna förändras så de inte förhindrar omstruktureringar.

Sammanfattningsvis kan man i nuläget inte annat än känna sympati med målsättningen i förslaget att förhindra omotiverade skatteförmåner. Icke desto mindre har detta fått en för dominerande roll på bekostnad av möjligheterna att genomföra omstruktureringar. Ambitionen att använda detaljerade stoppregler är visserligen lovvärd men medför ett icke acceptabelt hinder för omstruktureringar.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Prop. 1998/99:15, "Omstrukturerings och beskattning".

SOU 1989:33, "Reformerad inkomstbeskattning".

SOU 1993:62, "Rättssäkerheten vid beskattningen".

SOU 1996:44, "Översyn av skatteflyktslagen, Reformerat förhandsbesked".

SOU 2001:11, "Utdelningar och kapitalvinster på företagsägda andelar".

Ds 2000:35, "Skatteregler mot handel med skalbolag".

Dir. 1998:55 (FSU II) och Dir. 1998:74 (VIF).

Litteratur

Grosskopf, Göran, "Vinstbolag, aktiebolags- och skatterättsliga frågor", 2:a upplagan, Malmö 1989 [cit Grosskopf 1989].

Hultqvist, Anders, "Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen", Stockholm 1995, [cit Hultqvist].

Johansson, Gunnar, Rabe, Gunnar, "Det svenska skattesystemet", 14:e upplagan, Göteborg 2001 [cit Johansson, Rabe].

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, "Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt", åttonde upplagan, Lund 2001[cit Lodin mfl.].

Wiman, Bertil, "Beskattning av företagsgrupper", Kompendium utgivet vid rättsvetenskapliga Institutionen vid Handelshögskolan i Stockholm 2000, [cit Wiman].

Artiklar

Bergström, Sture, "Rättsliga metoder att förhindra skatteflykt. Lagtolkningsmetoder och en allmän generalklausul mot skatteflykt", I: *Skattenytt* 1992 s. 597-601. [cit Bergström].

Grosskopf, Göran, "Skalbolagsaffärer och andra finansiella transaktioner i företagssektorn", I: *Skattenytt* 1988, s. 176.186, [cit Grosskopf 1988].

Ohde, Björn, Rutberg, Anne, "Utdelningar och kapitalvinster på företagsägda andelar samt ändrade cfc-regler", I: *Svensk Skattetidning* 2001, s.151-181, [cit Ohde, Rutberg].

Pedersen, Jan, "Skatteudnyttelse og den overordnede retlige regulering", I: *Skattenytt* 1992, s. 574 –582, [cit Pedersen].

Rask, Kaj, "Vinstbolagsaffärer och interna aktieöverlåtelse efter 1990 års skattereform", I: *Skattenytt* 1992 s. 69-75, [cit Rask].

Tikka, S Kari, "Om kringgåendeproblemet och skatteflyktsklausulen i den finska inkomstbeskattningen", I: *Skattenytt* 1992 s. 583-590, [cit Tikka].

EU-dokument

”EU:s Uppförandekod”. OJ C2 1998, publicerad den 6 januari 1998.

Remissvar

Föreningen Auktoriserade Revisorer, diarienummer FI 2001/709.

Sveriges Advokatsamfund, diarienummer FI 2001/709.

Svenskt näringsliv, diarienummer FI 2001/709.

Rättsfallsförteckning

RÅ80 1:82