



**LUNDS UNIVERSITET**  
Ekonomihögskolan  
Institutionen för handelsrätt  
HARK12 Kandidatuppsats i skatterätt

HT 2010

# **Skalbolagsreglerna en kritisk granskning**

Handledare: Lars-Gunnar Svensson

Författare: Natalya Werner Lukyanova

# Förord

Jag vill tacka min handledare Lars-Gunnar Svensson för all hjälp med min uppsats. Jag vill också framföra ett tack till Marie Lycksell och Ingvar Håkansson från Skatteverket i Stockholm för intervjuer, min familj och mina vänner för språkliga synpunkter och Johanna Fagerström för opponering på min uppsats.

Lund, den 17 januari 2011.  
Natalya Werner Lukyanova.

# Sammanfattning

Skalbolag är ett företag i vilket företagets tillgångar i huvudsak består av kontanter, värdepapper och liknande likvida tillgångar vid tidpunkten för avyttring. Ett aktiebolag, en ekonomisk förening eller ett handelsbolag kan vara ett skalbolag. Ett skalbolag föreligger om summan av marknadsvärdet av företagets likvida tillgångar överstiger hälften av köpeskillingen vid tidpunkten för avyttringen. Det finns flera anledningar för att köpa ett skalbolag. En av de vanligaste anledningarna till förvärv av aktier i ett skalbolag är köparens eventuella önskemål om att få likvida medel till ett rabatterat pris för att finansiera en annan ”seriös” rörelse till exempel ett forskning - och utvecklingsföretag. En annan anledning till att köpa ett skalbolag kan vara att en köpare har för avsikt att plundra bolaget på likvida tillgångar utan att betala bolagsskatt som löper på bolagets andelar efter ägareövergången.

För att förhindra bolagsplundring och minska den ökade handeln med skalbolag infördes under år 2002 skalbolagsregler. Reglerna gäller när en fysisk person avyttrar sin andel i ett skalbolag. Under år 2003 trädde liknande regler i kraft som reglerar avyttring av en delägar rätt i ett skalbolag av en juridisk person. Skalbolagsreglerna riktar sig mot säljaren av ett skalbolag och klassificeras som lagstiftning av stoppregelkaraktär.

Eftersom skalbolagsdefinitionen är väldigt vid och undantagsregeln från skalbolagsbeskattning är otydlig uppstår ofta i praktiken vissa problem vid tillämpning av skalbolagsregler, bland annat:

- det är inte möjligt att i förväg kunna förutse om undantagsregeln är tillämplig på en gällande situation på grund av att det inte framgår i lagtexten i vilka situationer undantagsregeln från skalbolagsbeskattning kan tillämpas,
- det finns en undantagsregel för minoritetsägare i lagtexten men det är inte fastställt hur stor minoritetsposten bör vara för att minoritetsägaren inte skall beskattas enligt skalbolagsreglerna,
- många tjänsteföretag klassas ofta som ett skalbolag eftersom de till stor del innehåller likvida medel.

Enligt min uppfattning bör skalbolagsreglerna vara tydligare, till exempel:

- begreppet ”*liknande likvida tillgångar*” bör förtydligas,
- begreppet ”*särskilda skäl*” enligt undantagsregeln bör förklaras i lagtexten.

Enligt min åsikt bör säljaren och köparen av skalbolag gemensamt vara ansvariga för bolagets obetalda skatter.

Syftet med uppsatsen är att redogöra för eventuella oklarheter i skalbolagsbegrepp och svårigheter vid tillämpning av reglerna mot handel med skalbolag för fysiska och juridiska personer i praktiken.

**Nyckelord:** skalbolag, skalbolagsdeklaration, skalbolagsregler, skalbolagsbestämmelser, skalbolagsbeskattning.

# Abstract

A shell company is a company where the company's assets mainly consist of cash, securities and other similar liquid assets. The shell company can be: a limited liability company, an economic association or a general partnership. The company is a shell company if market value of the company's liquid assets exceeds the half of the purchase price at the time of sale. There are several reasons to buy the shell company. One of the most common reasons to buy shares of the shell company is because the potential requirements of the buyer is to get the cash for reduced price in order to be able to invest new serious business, for example, to start a research-and development company. Another reason to buy a shell company is because the buyer of the company intends to empty the company's cash assets without paying of income's taxes which the buyer has to pay after he became a new owner of this shell company.

In order to prevent company's emptying and reduce the trade with the shell companies the shell company rules came into force in 2002. The rules apply when one private person sells his shares in the shell company. There are similar rules for legal person which apply when one legal person sells its joint owner rights in the shell company. Rules came into force during the year 2003. The shell company rules operate against the seller of the shell company and are classified as a law of the stopping rule character.

Sometimes it is difficult to apply shell company rules in practice because the definition of shell company is so wide and the exception from the shell company rules taxation is so unclear. I can present several examples:

- it is not possible to anticipate in advance if exception rule can be applied in a current situation because there are no explanations in law in what kind of situations you can apply rule for exception from the shell company taxation.
- there is an exclusion from the rules for minority owner in law but it is not clear how large a minority owner's shareholding must be for the minority shareholder is not taxed in according to the shell company's rules,
- many service companies classified often as the shell companies because they mostly consist of cash.

In my opinion the seller and the buyer of the shell company should to be together responsible for company's unpaid taxes.

I think that the shell company's rules should be clearer, for example:

- the expression "similar liquid assets" should be more clear,

- the expression “special reasons” which contains in exceptional rules should be explained in Law.

The purpose of this paper is to describe some possible ambiguities and difficulties which contain rules against trading with the shell companies for private persons and for legal persons.

**Keywords:** Shell Company, Shell company declaration, Shell Company rules, Shell Company regulations, Shell Company taxation.

# INNEHÅLLSFÖRTECKNING

<b>FÖRKORTNINGAR .....</b>	<b>8</b>
<b>1. INLEDNING.....</b>	<b>9</b>
1.1 BAKGRUND .....	9
1.2 SYFTE OCH PROBLEMSTÄLLNING .....	9
1.3 METOD OCH MATERIAL .....	10
1.4 AVGRÄNSNING OCH DISPOSITION .....	10
<b>2. SKALBOLAG .....</b>	<b>11</b>
2.1. SKALBOLAGSREGLERNA - EN HISTORISK ÖVERSIKT OCH SYFTE .....	11
2.1.1. <i>Vinstbolagsreglerna</i> .....	11
2.1.2. <i>Skalbolagsreglerna</i> .....	11
2.2 SKALBOLAGSDEFINITIONEN .....	12
2.3. SKATTSKYLDIGA ENLIGT SKALBOLAGSLAGSTIFTNINGEN.....	14
2.3.1. <i>Fysiska personer</i> .....	14
2.3.2. <i>Juridiska personer</i> .....	14
2.4. UNDANTAG FRÅN REGELN OM SKALBOLAGSBESKATTNING.....	15
2.5. SKALBOLAGSDEKLARATION .....	16
2.6. ÅTERKÖP. ....	17
<b>3. EN KRITISK GRANSKNING AV SKALBOLAGSREGLERNA .....</b>	<b>19</b>
3.1. SKALBOLAGSDEFINITIONEN .....	19
3.2 ÅTERKÖPSREGEL .....	20
3.3. LIKVIDA TILLGÅNGAR ENLIGT SKALBOLAGSREGLERNA.....	22
3.3.1 <i>Vad kan betraktas som liknande likvida tillgångar?</i> .....	22
3.3.2 <i>RÅ 2004 ref.137</i> .....	23
3.3.3 <i>Tillgångar utan affärsmässigt samband och lättrealiserade tillgångar</i> .....	24
3.4. TILLÄMPLIG AV VENTILEN .....	24
3.4.1 <i>Generell ventil</i> .....	24
3.4.2 <i>RÅ 2006 not.145</i> .....	26
3.4.3 <i>Minoritetsventil</i> .....	28
3.5 SKALBOLAGSDEKLARATIONEN .....	28
3.6. BESKATTNINGSKONSEKVENSER.....	31
<b>4. SLUTSATSER.....</b>	<b>34</b>
<b>REFERENSFÖRTECKNING .....</b>	<b>38</b>

# Förkortningar

EES	Europeiska ekonomiska samarbetsområdet
IL	Inkomstskattelagen (1999:229)
Kap.	kapitel
Prop.	Proposition
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SBL	Skattebetalningslag (1997:483)
s.	sida
st.	stycke



# 1. Inledning

## 1.1 Bakgrund

Under slutet av 1990-talet ökade handeln med skalbolag kraftigt<sup>1</sup>. Den vanligaste anledningen för att köpa ett skalbolag var köparens avsikt att plundra bolaget på likvida tillgångar<sup>2</sup>. För att minska bolagsplundring begärde dåvarande Riksskatteverket under hösten 1998 att regeringen skulle vidta lagstiftningsåtgärder mot handel med skalbolag<sup>3</sup>. Den 27 mars 2002 lämnade regeringen in en proposition 2001/02:165 till riksdagen med ett förslag om skatteregler mot handel med skalbolag. Skalbolagsreglerna angående avyttring av en fysisk persons andelar i ett bolag trädde i kraft den 1 juli 2002 och började tillämpas på andelsavyttringar efter den 3 april 2002<sup>4</sup>. Motsvarande regler för en juridisk person som avyttrar en delägarrätt som hänför sig till ett skalbolag trädde i kraft den 1 juli 2003<sup>5</sup>.

Kompletterande regler avseende skalbolag finns i:

- skattebetalningslagen (1997:483)- 10:8a, 10:8b, 10:8c, 11:11a, 11:12, 12:8c
- lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter (2001:1227) – 2:2, 2:4, 3:9a, 3:19a, 3:24, 5:2
- taxeringslagen (1990:324)- 4:17.

## 1.2 Syfte och problemställning

Jag vill formulera problemställningen i två frågor:

1. Är skalbolagsreglerna tydliga och rättvisa?
2. Är skalbolagsreglerna lätt att tillämpa i praktiken?

Arbetets syfte är att redogöra för eventuella oklarheter i skalbolagsbegrepp och svårigheter vid tillämpning av reglerna mot handel med skalbolag för fysiska och juridiska personer i praktiken. För att uppfylla uppsatsens syfte kommer

---

<sup>1</sup> Leif Gäverth, *Skatteregler mot handel med skalbolag*, Skattenytt 2002

<sup>2</sup> prop. 2001/02:165, s.114

<sup>3</sup> prop. 2001/02:165 s. 22

<sup>4</sup> IL 49a kap. 1§

<sup>5</sup> IL 25a kap. 9§

lagstiftningen mot handeln med skalbolag granskas. Kritiken som remissinstanserna har riktat mot skalbolagsreglerna i förarbeten skall presenteras.

### ***1.3 Metod och material***

I uppsatsen används juridiskdeskriptiv metod och analytisk metod<sup>6</sup>.

De källor som används i arbete är lagtext, förarbeten samt rättspraxis. Dessa källor kompletteras av vetenskapliga artiklar och intervjuer med specialister inom det studerade området från Skatteverket. Intervjuer har skett genom e - post.

### ***1.4. Avgränsning och disposition***

I uppsatsen presenteras reglerna mot handel med skalbolag för fysiska samt juridiska personer och vikten läggs på regler som tillämpas för aktiebolag. Regler som riktas mot handelsbolag och ekonomiska föreningar är inte av stort intresse i denna uppsats.

I kapitel två redogör jag för de nuvarande skalbolagsreglerna samt gör en historisk översikt över den tidigare gällande regeln angående skalbolagsaffärer.

I propositionen 2001/02:165 och propositionen 2002/03:96 har flera remissinstanser riktat kritik mot skalbolagsreglerna som jag kommer att redogöra för i det tredje kapitlet. Där kommer jag även att beskriva: rättsliga oklarheter i skalbolagsbegrepp, eventuella olämpligheter och handläggningsproblem som kan uppstå vid tillämpning av dessa regler. Därtill presenteras rättspraxisexempel. För att tydliggöra konsekvenserna av tillämpningen av skalbolagsbestämmelserna har jag använt räkneexempel.

Slutligen sammanfattas och analyseras i det fjärde kapitlet slutsatserna om eventuella rättsliga oklarheter i skalbolagsbegrepp och svårigheter som kan uppstå vid tillämpning av dessa regler.

---

<sup>6</sup> Björklund Maria, Ulf Paulsson, *Seminarieboken - att skriva och opponera*, 2009, s.58-59

## 2. Skalbolag

### 2.1. Skalbolagsreglerna - en historisk översikt och syfte

Före 1991 års skattereform fanns det regler mot handel med skalbolag som liknande nuvarande regler, de så kallade vinstbolagsreglerna.

#### 2.1.1. Vinstbolagsreglerna

Vinstbolagsreglerna trädde i kraft 1972 och slopades vid 1990 års skattereform. Säljaren av ett skalbolag beskattades för hela köpeskillingen enligt vinstbolagsreglerna<sup>7</sup> med full progressiv skatt som var upp till 85 procent<sup>8</sup>. I praktiken var reglerna inte så effektiva, det fanns också många kreativa skattekonstuler som hjälpte till att kringgå reglerna<sup>9</sup>.

#### 2.1.2. Skalbolagsreglerna

Anledningen till att Riksskatteverket vände sig under hösten 1998 till Regeringen med begäran att vidta lagstiftningsåtgärder mot handel med skalbolag<sup>10</sup> var en ökande handel med skalbolagen i Stockholms län. Regeringen utarbetade proposition 2001/2002:165 "Skatteregler mot handel med skalbolag". Propositionen ledde till en ny lagstiftning som trädde i kraft den 1 juli 2002 och som skulle tillämpas på avyttringar av skalbolag från och med den 3 april 2002<sup>11</sup>. Skalbolagsreglerna avseende fysiska personer som avyttrar en andel i ett skalbolag finns nu i IL 49a kap.

Enligt propositionen 2001/02:165 kan en köpare som köper andelar i skalbolag ha olika motiv för sitt förvärv:

- utnyttja obeskattade vinstmedel i bolaget för finansiering av ny seriös rörelse;

---

<sup>7</sup> prop. 2001/02:165 s.31

<sup>8</sup> Bojs Johan, *Skalbolag – återinförande av stoppregler*, 2002 Balans

<sup>9</sup> Lodin Sven-Olof, Lindencrona Gustaf, Silfverberg Peter Melz Christer, *Inkomstskatt*, 2009 s.495

<sup>10</sup> prop. 2001/02:165 s. 22

<sup>11</sup> Larsson Maria, *Utvärdering av skattereglerna mot handel med skalbolag*, 2003 Skattenytt

- belasta företaget med osäkra och svårkontrollerade kostnadsposter och vidare underlåta att hantera bokföring, upprätta deklaration och göra inbetalning av skatt, sedan kan en köpare plundra bolaget på tillgångar<sup>12</sup>.

Enligt dåvarande Riksskatteverket uppfattning är syftet med en skalbolagstransaktion att eliminera det första ledet i dubbelbeskattningen<sup>13</sup>. Med det första ledet i dubbelbeskattningen menas att aktiebolagets inkomst beskattas två gånger: en gång hos bolaget och en gång hos delägarna i företaget.<sup>14</sup>

Skalbolagsregler för juridiska personer, som avyttrar ett skalbolag infördes från och med den 1 juli 2003. Reglerna finns i IL 25a kap. Anledning för att införa skalbolagsreglerna för juridiska personer var de nya reglerna för skattefrihet för kapitalvinster vid försäljning av näringsbetingande andelar. Enligt regeringens uppfattning var det nödvändigt med skalbolagsregel som motverkar handel med skalbolag inom bolagssektorn<sup>15</sup>. Reglerna för fysiska och juridiska personer skiljer i stort sätt inte sig från varandra.

Syftet med skalbolagsreglerna är att med hjälp av en särskilt hård beskattning förhindra så kallade "bolagsplundring" och minska skalbolagshandeln<sup>16</sup>.

## 2.2 Skalbolagsdefinitionen

Skalbolag definieras i IL kap.49a§6 samt IL 25a kap.9§ 2 st. Ett företag är ett skalbolag om:

*"summan av marknadsvärdet av företagets likvida tillgångar [...]överstiger jämförelsebeloppet [...] vid tidpunkten för avyttringen"*<sup>17</sup>.

*"Om samtliga andelar har avyttrats, utgörs jämförelsebeloppet av halva ersättningen. I annat fall utgörs jämförelsebeloppet av hälften av det sammanlagda värdet av samtliga andelar beräknat med utgångspunkt i ersättningen för de avyttrade andelarna"*<sup>18</sup>.

Inkomst som den tidigare ägare upparbetade vid innehavstid få inte kvittas mot underskott i verksamhet som har startas efter ägarbytet<sup>19</sup>.

---

<sup>12</sup> prop. 2001/02:165, s. 114

<sup>13</sup> prop. 2001/02:165 s.20,s.22,

<sup>14</sup> Prop. 1972:93, s.6

<sup>15</sup> prop. 2002/03:96, s.113

<sup>16</sup> Larsson Maria, *Utvärdering av skattereglerna mot handel med skalbolag*, 2003 Skattenytt

<sup>17</sup> IL 25a kap.9 § st.2 samt IL 49a kap.6§

<sup>18</sup>IL 49a kap.9§ samt IL 25a kap.17§

<sup>19</sup> prop. 2001/02:165, s.57

## Exempel 2.1. Beräkning av jämförelsebelopp

*”En fysisk person, A, äger alla andelar (100) i AB A. Detta bolag har i sin tur ett helägt dotterbolag. Om A avyttrar andelar i AB A skall, vid bedömningen av om A har avyttrat ett skalbolag, hänsyn tas inte bara till AB A:s tillgångar utan även till de av A indirekt ägda tillgångarna i dotterbolaget. Om A avyttrar samtliga andelar för 100 uppgår jämförelsebeloppet till 50. Överstiger summan av AB A:s kontanta medel etc. och de av A indirekt ägda tillgångarna i dotterbolaget (kontanta medel) detta belopp är AB A ett skalbolag”<sup>20</sup>.*

Att definiera bolagets likvida tillgångar är avgörande för att bedöma om ett bolag är skalbolag. Enligt IL avses med likvida tillgångar kontanter, värdepapper och liknande tillgångar<sup>21</sup>. Därefter framgår av IL att:

*”Som likvida tillgångar räknas också andra tillgångarna om:*

- 1. tillgångarna anskaffats tidigast två år före avyttringen,*
- 2. tillgångarna saknar affärsmässigt samband med verksamheten sådan den bedrevs intill två år före avyttringen,*
- 3. det inte framgår att anskaffningen skett i annat syfte än att tillgångarna lätt skulle kunna avyttras efter avyttringen av andelen”<sup>22</sup>.*

Till likvida tillgångar räknas inte:

- *”andelar och aktiebaserade delägarrätter i företag i intressegemenskap,*
- *värdepapper som är lager i värdepappersrörelse enligt lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden”<sup>23</sup>.*
- *”Värdepapper som är lager i en utländsk motsvarighet [...] och som innehas av en utländsk juridisk person räknas inte som likvida medel om den utländska juridiska personen hör hemma och är skattskyldig till inkomstskatt i en stat:  
– som är medlem i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, eller  
– med vilken Sverige har ett skatteavtal och personen omfattas av avtalets regler”<sup>24</sup>.*

Kapitalvinst på grund av avyttringen av en andel i ett skalbolag skall enligt huvudregel för fysiska personer beskattas som överskott av passiv näringsverksamhet det beskattningsår när andelen avyttrades<sup>25</sup>.

Det betyder att inkomsten skall träffas av kommunal och statlig inkomstskatt samt särskild löneskatt<sup>26</sup>.

---

<sup>20</sup> prop.2001/02:165 s.53

<sup>21</sup> IL 25a kap.14§ samt IL 49a kap. 7§

<sup>22</sup> IL 25a kap. 14§ samt IL 49a kap.7§ st.1

<sup>23</sup> IL 25a kap. 15§ st.1 samt IL 49a kap. 7§ st.2

<sup>24</sup> IL 25a kap.15 st.2§ samt IL 49a kap. 7§ st.3

<sup>25</sup> IL 49a kap. 11§

<sup>26</sup> prop. 2001/02:165 s.113

Beskattningskonsekvenserna enligt skalbolagsreglerna för juridiska personer är följande: hela ersättningen skall tas upp som kapitalvinst det beskattningsår när delägarrätten som hänför sig till ett skalbolag avyttras<sup>27</sup>. Omkostnadsbelopp skall inte avräknas från ersättningen vid skalbolagsbeskattningen.

## ***2.3. Skattskyldiga enligt skalbolagslagstiftningen***

### *2.3.1. Fysiska personer*

Skalbolagsbestämmelserna tillämpas om:

*”en fysisk person avyttrar en andel i ett skalbolag och det uppkommer en kapitalvinst i inkomstlaget kapital”<sup>28</sup>.*

Skalbolagsreglerna tillämpas inte på fysiska personer om:

- en andel i företaget är marknadsnoterad<sup>29</sup>,
- företaget försätts i likvidation eller konkurs,
- en andel i ett handelsbolag övergår till ny ägare<sup>30</sup> genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt, om den justerade anskaffningsutgiften hos den tidigare ägaren är negativ<sup>31</sup>,
- ett handelsbolag upplöses,
- det kan tillämpas bestämmelserna om beskattning i inkomstlaget näringsverksamhet vid avyttring av andelar i svenska handelsbolag<sup>32</sup>.

### *2.3.2. Juridiska personer*

I fråga om en juridisk person skall skalbolagsbeskattning ske om:

*”ett svenskt handelsbolag avyttrar en delägarrätt som hänför sig till ett skalbolag eller om det sker ett återköp. [...] Detta gäller bara om en kapitalvinst på delägarrätten inte skulle ha tagits upp av en eller flera delägare [...] och om delägarrätten inte hade varit hänförlig till ett skalbolag. Ersättningen skall tas upp till den del den belöper sig på andelar i handelsbolaget som innehas av delägare”<sup>33</sup>.*

---

<sup>27</sup> IL 25a kap. 9§ 1 st.

<sup>28</sup> IL 49a kap.2§

<sup>29</sup> IL 49a kap.3§

<sup>30</sup> IL 49a kap.3§

<sup>31</sup> IL 50 kap. 2§ 2 st.

<sup>32</sup> IL 49a kap.3§

<sup>33</sup> IL.25a kap 9a§ 1 st.

I lagen likställs en utländsk delägarbeskattad juridisk person med ett svenskt handelsbolag<sup>34</sup>.

Skalbolagsreglerna skall inte tillämpas om:

- en andel eller delägarrätt i företaget är marknadsnoterad,
- företaget försätts i likvidation eller konkurs,
- ett svenskt handelsbolag upplöses,
- en utländsk delägarbeskattad juridisk person som hör hemma i en stat inom EES upplöses<sup>35</sup>.

Om det avyttrade företaget är en utländsk juridisk person, skall skalbolagsbeskattning ske bara om:

*”1. den juridiska personen är skattskyldig här vid tidpunkten för avyttringen eller dess inkomst beskattas hos en delägare som är skattskyldig här vid denna tidpunkt, eller  
2. den juridiska personen, direkt eller genom ett företag i sådan intressegemenskap [...] äger eller under de tre senaste åren har ägt en andel eller aktiebaserad delägarrätt i  
– ett svenskt aktiebolag om andelen eller den aktiebaserade delägarrätten inte är marknadsnoterad,  
– en svensk ekonomisk förening,  
– en annan utländsk juridisk person som varit skattskyldig här under någon del av denna tid om denna person motsvarar ett svenskt aktiebolag och andelen eller den aktiebaserade delägarrätten inte är marknadsnoterad eller om personen motsvarar en svensk ekonomisk förening, eller  
– ett svenskt handelsbolag”<sup>36</sup>.*

## **2.4. Undantag från regeln om skalbolagsbeskattning**

Skalbolagsreglerna har utformats på så sätt att de skall kunna tillämpas mekanisk.<sup>37</sup> Ibland finns det ett legitimt behov av handel med skalbolag. Ett exempel på det legitima behovet kan vara generationsskifte och utlösen av delägare i en verksamhet<sup>38</sup>. För att undanta situationer där det är oacceptabelt att tillämpa skalbolagsbestämmelserna finns det undantag från skalbolagsreglerna, den så kallade ventil. Ventil består av två komponenter: en generell ventil och en minoritetsventil. Den generella ventilen skall i princip kunna tillämpas på alla skalbolagstransaktioner. Av den andra minoritetsventilen framgår att skalbolagsbeskattning normalt inte ska ske när minoritetsandel avyttras<sup>39</sup>.

Enligt den generella ventilen skall skalbolagsbestämmelserna inte tillämpas om:

---

<sup>34</sup> IL.25a kap 9a§ 2 st.

<sup>35</sup> IL 25a kap. 10§ 1 st.

<sup>36</sup> IL 25a kap.10§ 2st.

<sup>37</sup> Prop. 2002/03:96 s. 124

<sup>38</sup> Prop. 2001/02:165 s.60

<sup>39</sup> Baran Mahmut, *Skatteregler mot handel med skalbolag*, 2002 Svensk Skattetidning

*”den skattskyldige begär det och det kommer fram att det finns särskilda skäl. [...] Vid prövningen skall beaktas:*

- vad som föranlett avyttringen av andelen eller återköpet, och*
- hur ersättningen för andelen bestämts”<sup>40</sup>.*

Av minoritetsventilen framgår följande:

*”om avyttringen inte leder till att ett väsentligt inflytande går över till någon annan, skall skalbolagsbeskattning [...] ske bara om det föreligger särskilda omständigheter”<sup>41</sup>.*

## **2.5. Skalbolagsdeklaration**

Skalbolagsbestämmelserna skall inte tillämpas om bolaget: upprättar en skalbolagsdeklaration, upprättar ett särskilt bokslut och ställer säkerhet för obetalad skatt om Skatteverket begär det, enligt SBL 11 kap.11a§<sup>42</sup>.

Av IL framgår att företag skall upprätta bokslut som om företagets beskattningsår avslutats vid tidpunkten för avyttringen. Alla avsättningar till periodiseringsfond och ersättningsfond som finns i bolaget skall anses ha återförts.<sup>43</sup>

I deklarationen skall man även beakta företag i intressegemenskap<sup>44</sup>. Det betyder att skalbolagsdeklarationer upprättas även av de företag som är i intressegemenskap med det avyttrande bolaget och det är av ingen betydelse om de företagen är skalbolagen eller inte. Resultat från deras deklarationer skall föras över till det avyttrade företagets skalbolagsdeklaration<sup>45</sup>. Skalbolagsdeklaration måste lämnas av det avyttrade företaget och deklarationer av företag i intressegemenskap ska tas med som bilaga till det avyttrade företagets skalbolagsdeklaration<sup>46</sup>.

Med företag i intressegemenskap avses, enligt IL, ett företag som ett annat företag, direkt eller indirekt, genom en ägarandel eller på annat sätt har ett väsentligt inflytande i, eller två företag som står under i huvudsak gemensam ledning<sup>47</sup>.

---

<sup>40</sup> IL 25a kap.13§ samt 49a kap. 12§ 1 st.

<sup>41</sup> IL 25a kap.12§ samt IL. 49a kap.12§ 2 st.

<sup>42</sup> IL 25a kap.11§ 1st. samt IL 49a kap. 13§ 1st.

<sup>43</sup> IL.49a kap.13§ 2 st. samt IL 25a kap.11§ 2 st.

<sup>44</sup> IL 25a kap. 11 3st. samt IL.49a kap.13§ 3st.

<sup>45</sup> IL 25a kap.11§ 3st. samt IL 49a kap 13§ 3st

<sup>46</sup> SKV 2010W utgåva 3 04-01, Allmänt om skalbolagsreglerna, [www.skv.se](http://www.skv.se)

<sup>47</sup> IL 25a kap.2§ samt IL 49a kap. 5§



## Exempel 2.2. Företag i intressegemenskap.

*”Tre fysiska personer – A, B, C äger var sitt aktiebolag. De tre bolagen har en ägarandel om 20, 30 respektive 50 procent i dotterbolaget (intressebolag). Om A avyttrar sina andelar i ABA skall, vid bedömningen av om han har avyttrat skalbolag, hänsyn tas inte bara till AB A:s tillgångar utan även till de av A indirekt ägda tillgångarna i dotterbolaget, som består av 20 procent”<sup>48</sup>.*

Ett skalbolag skall lämna in en skalbolagsdeklaration till Skatteverket inom 30 dagar efter det att andelen eller delägarrätten har avyttrats<sup>49</sup>. Vad som skall innehållas i en skalbolagsdeklaration framgår av SBL:

*”skall en skalbolagsdeklarationen innehålla de uppgifter som avses i 3 kap. 5§ lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, och nödvändiga identifikationsuppgifter för den som avyttrat och för den som förvärvat andelen”<sup>50</sup>.*

Om det sker ett återköp av skalbolagstillgångar enligt IL 25 a kap. 18§ eller IL 49 a kap. 10§ skall förvärvaren lämna en uppgift om detta till Skatteverket<sup>51</sup>.

I vissa situationer kan Skatteverket begära från ett skalbolag att säkerhet ställs vid skalbolagsdeklarations inlämnade. Det är Skatteverket som bestämmer säkerhetens storlek. I sin bedömning beaktar Skatteverket tidigare ställd säkerhet<sup>52</sup> samt subsidiärt betalningsansvar<sup>53</sup>. Av SBL framgår att:

*”Storleken av en sådan säkerhet [...] skall i ett särskilt beslut bestämmas till summan av företagets obetalda inkomstskatt för närmast föregående beskattningsår och 26,3 procent av det överskott som har redovisats i skalbolagsdeklarationen.”<sup>54</sup>.*

Om ett skalbolag lämnar in flera skalbolagsdeklarationer skall kompletterande säkerhet ställas. Enligt SBL den kompletterade säkerheten ställs med skillnaden av överskottet mellan en tidigare deklaration och en ny deklaration som ett skalbolag har redovisat.<sup>55</sup>

## 2.6. Återköp.

Enligt Regeringens uppfattning var det nödvändigt med reglerna som hindrar kringgåenden av skalbolagsregeln genom ett öppet eller dolt återköp<sup>56</sup>.

---

<sup>48</sup> Prop. 2001/02:165 s.54

<sup>49</sup> SBL 10 kap. 8b §

<sup>50</sup> SBL 10 kap. 8c §

<sup>51</sup> Lag (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter 3 kap. 9a §

<sup>52</sup> SBL 11kap. 11a§

<sup>53</sup> SBL 12 kap. 8c §

<sup>54</sup> SBL 11 kap. 11a§

<sup>55</sup> SBL 11 kap. 11a§

<sup>56</sup> Prop. 2002/03:96, s.121

Återköp anses ske om säljare eller någon av säljarens närstående köper tillbaka den övervägande delen av andra tillgångar än likvida medel som vid avyttringen innehades, inom två år efter avyttringen av delägarretten eller andel<sup>57</sup>. Av IL framgår att:

*”Bedömningen för återköp skall grundas på tillgångarnas marknadsvärde vid tidpunkten för avyttringen av delägarretten eller andel. [...] Värdet av tillgångar i företag i intressegemenskap [...] beaktas bara till den del som motsvarar det avyttrade företagets ägarandel<sup>58</sup>.*

Återköpsregeln omfattar även om:

*”tillgångar som kan anses ha ersatt tillgångar som innehades av det avyttrade företaget eller av företag i intressegemenskap vid tidpunkten för avyttringen av andelen<sup>59</sup>.*

Villkor angående återköp tillämpas bara på de fall där bolagets tillgångar förvärfvas av säljaren och denne närstående. Om någon annan än nämnda kretsen förvärvar tillgångar av skalbolag då är återköpsvillkor inte tillämpliga<sup>60</sup>.

---

<sup>57</sup> IL 25a kap. 18§ 1 st. samt IL 49a kap. 10§ 1 st.

<sup>58</sup> IL 25a kap.18§ 2 st samt 49a kap. 10§ 2st.

<sup>59</sup> IL 25a kap.18§ 3 st. samt IL 49a kap. 10§ 3 st.

<sup>60</sup> Prop. 2001/02:165 s.55 samt Baran Mahmut, *Skatteregler mot handel med skalbolag*, 2002 Svensk Skattetidning

# 3. En kritisk granskning av skalbolagsreglerna

## 3.1. Skalbolagsdefinitionen

I föregående kapitel presenterades skalbolagsdefinition enligt IL. Ett skalbolag kan vara ett aktiebolag, ett handelsbolag, en ekonomisk förening samt en utländsk juridisk person som är skattskyldig i Sverige<sup>61</sup>. Denna definition skiljer sig åt Ekobrottsmyndighetens uppfattning av skalbolag, den menar att:

*”Med skalbolag avses ett aktiebolag som tömts på sina reella tillgångar och som därför uteslutande eller så gott som uteslutande innehåller beskattade och obeskattade vinstmedel.”*<sup>62</sup>

Ett skalbolag kan också vara ett bolag, som till exempel på grund av ägarens arbetsinsatser innehåller i huvudsak likvida tillgångar<sup>63</sup>.

Det typiska skalbolaget innehåller en stor del av kontanta medel, värdepapper och liknade likvida tillgångar<sup>64</sup>.

### Tabell 3.1. Exempel av ett typiskt skalbolag:

Företags A som skall avyttras för 4800 tkr. har följande balansräkning:

Tillgångar, t.kr.		Skulder och eget kapital, t.kr.	
Kassa	5000	Aktie kapital	200
		Periodiserings fond (innehåller lattent skatteskuld)	2500
		Upplupen vinst (inte beskattad vinst)	2300
Summa tillgångar	5000	Summa skulder och eget kapital	5000

5000t.kr. (likvida tillgångar) > 1/2 av 4800t.kr. (köpeskillingen) = skalbolag.

Skalbolagsreglerna är lagstiftning av stoppregelkaraktär. Definitionen av skalbolag är utformade på så sätt att säljaren av ett bolag skulle kunna lätt att avgöra att det avyttrade bolaget är skalbolag eller inte<sup>65</sup>.

<sup>61</sup> IL 25a kap. 4§ samt Baran Mahmut, *Skatteregler mot handel med skalbolag*, 2002 Svensk Skattetidning

<sup>62</sup> <http://www.ekobrottsmyndigheten.se/om-oss/ordlista/>

<sup>63</sup> prop. 2002/03:96, s.24

<sup>64</sup> prop. 2001/02:165 s. 46

I proposition 2001/02:165 framställs kritik från flera olika remissinstanser mot definitionen av skalbolag.

**1. Dåvarande Riksskatteverket** ansåg bland annat att företagets skuldsida inte har beaktas i definitionen av skalbolag<sup>66</sup>. Ingrid Melbi poängterade i sin artikel om man inte tar hänsyn till skuldsidan kan det betyda att ett bolag som inte tycks vara ett skalbolag kan klassas som ett skalbolag<sup>67</sup>.

**2. Handelshögskolan i Stockholm, Hovrätten för Västra Sverige och Ekobrottsmyndigheten** ansåg att skalbolagsdefinitionen är väldigt vid och därför finns det risk att skalbolagsreglerna inte bara skall gälla på dem oseriösa skalbolagstransaktioner som reglerna inriktar sig på utan även på de seriösa transaktionerna<sup>68</sup>.

**3. Kammarrätten i Stockholm, NUTEK och Näringslivets skattedelegation** ansåg att tillväxtföretag och tjänsteföretag i många fall skall klassas som skalbolag. Skalbolagsdefinitionen innehåller inte som princip att det krävs att en inkrämsöverlåtelse skall ske för att reglerna mot handel med skalbolag skall tillämpas<sup>69</sup>.

**4. Revisorsamfundet SRS** ansåg att definitionen skulle innehålla bestämmelserna att skalbolagsreglerna bara bör tillämpas i den situationen där huvuddelen av företagsrörelsen har avvecklas före överlåtelsen<sup>70</sup>.

Ingvar Håkansson från Skatteverket i Stockholm tycker att definitionen av skalbolag är vid, men det är enkelt för företaget att tillämpa. Enligt Skatteverkets uppfattning det är bättre med en något för vid definition jämfört med en för snäv. I och med att definitionen är så vid, får Skatteverket in ett antal skalbolagsdeklarationer som enligt vanligt synsätt inte är ett skalbolag. Eftersom skalbolagsdefinitionen är så vid får Skatteverket in många förfrågningar inför sådana transaktioner som kan bedömas som skalbolagstransaktioner<sup>71</sup>.

## ***3.2 Återköpsregel***

Med återköp menas situation där säljaren och köparen har avtalat om att de avyttrade tillgångarna inom viss tid skall föras över helt eller delvis till säljaren

---

<sup>65</sup> Prop. 2001/02:165 s.49

<sup>66</sup> prop. 2001/02:165, s.116

<sup>67</sup> Melbi Ingrid, *Slopad kapitalvinstbeskattning*, 2003 Svensk Skattetidning, s.253

<sup>68</sup> prop. 2001/02:165 s.48

<sup>69</sup> prop. 2001/02:165 s.48

<sup>70</sup> prop. 2001/02:165 s.48

<sup>71</sup> Intervju med Ingvar Håkansson från Skatteverket i Stockholm den 1 november 2010

eller någon av honom närstående<sup>72</sup>. Med närstående, enligt inkomstskattelagen (1999:1229) avses:

- ”make<sup>73</sup>, [...] här räknas även sambor som tidigare har varit gifta med varandra eller som har eller har gemensamma barn<sup>74</sup>, [...]
- förälder,
- mor- och farförälder,
- avkomling och avkomlings make<sup>75</sup>, [...] styvbarn och fosterbarn räknas som barn<sup>76</sup> [...]
- syskon, syskons make och avkomling,
- dödsbo som den skattskyldige eller någon av de tidigare nämnda personerna är delägare i”<sup>77</sup>.

Säljaren eller någon av säljarens närstående som direkt eller indirekt köper tillbaka tillgångarna från det avyttrade företag måste lämna uppgifter om återköp hos Skatteverket i inkomstdeklaration (självdeklaration)<sup>78</sup>. Vid återköpet beskattas säljaren det beskattningsår andelarna avyttrades<sup>79</sup>. För en fysisk person betyder det att Skatteverket genom en eftertaxering skall ta upp kapitalvinsten som inkomst av passiv näringsverksamhet. Det innebär för en juridisk person att taxeringen kan höjas med ett belopp som motsvarar köpeskillingen för de avyttrade andelarna.<sup>80</sup>

Flera remissinstanser kritiserade i förarbetena återköpsreglerna, bland annat:

**1. Dåvarande Riksskatteverket** ansåg att den återköpsregeln innebär väsentliga kontrollsvårigheter och att det krävs att en revision genomförs för att konstatera om återköp har gjorts<sup>81</sup>. Vidare ansåg dåvarande Riksskatteverket att det bör klargöras vad som gäller om tillgångar återköps inom två år, men där mer än hälften av dessa tillgångar har bytts ut eller ersatts av nya tillgångar av i princip samma slag<sup>82</sup>.

**2. Ekobrottsmyndigheten** påpekade att det är möjligt att de kriminala aktörerna ändå ska konstruera långa återköpskedjor för att undvika beskattningseksekvenser enligt skalbolagsreglerna<sup>83</sup>.

---

<sup>72</sup> Prop. 2001/02:165, s.55

<sup>73</sup> IL 2 kap.22§

<sup>74</sup> IL 2 kap. 20§

<sup>75</sup> IL 2 kap.22§

<sup>76</sup> IL 2 kap.21§

<sup>77</sup> IL 2 kap. 22§

<sup>78</sup> SKV 2012 W utgåva 3 04-01 Allmänt om skalbolagsreglerna, [www.skv.se](http://www.skv.se)

<sup>79</sup> Prop. 2001/02:165 s.56

<sup>80</sup> SKV 2012 W utgåva 3 04-01 Allmänt om skalbolagsreglerna, [www.skv.se](http://www.skv.se)

<sup>81</sup> Prop. 2001/02:165 s.54

<sup>82</sup> Prop. 2002/03:96, s.55

<sup>83</sup> prop. 2001/02:165 s.55

**3. Svenska Revisorsamfundet** påpekade att skalbolagsbeskattning inte skall ske om köpet går tillbaka på grund av att vissa avtalsvillkor inte var uppfyllda. Vidare ansåg Svenska Revisorsamfundet att tillgångarnas värde kan förändras under innehavstid därför det är oklart vid vilken tidpunkt värderingen av tillgångar skall ske<sup>84</sup>.

**4. Sveriges advokatsamfund** anmärkte att återköpsregeln inte behöver tillämpas på koncerninterna överlåtelse<sup>85</sup>.

### ***3.3. Likvida tillgångar enligt skalbolagsreglerna***

#### *3.3.1 Vad kan betraktas som liknande likvida tillgångar?*

Enligt lagtexten med likvida tillgångar avses kontanter, värdepapper och liknande tillgångar<sup>86</sup>. Men varken i lagtext eller i förarbetena finns det en tydlig förklaring om vad som kan avses med *liknande likvida tillgångar*. I propositionen 2001/02:165 finns det ett antal diskussioner angående vad avses med liknande likvida tillgångar bland annat:

**1. Dåvarande Riksskatteverket** som remissinstans har nämnt att det är oklart om följande fordran kan räknas som *liknande likvida tillgångar* eller värdepapper vid tillämplig av skalbolagsbestämmelser:

- en bokförd fordran som inte representeras av ett värdepapper;
- koncerninterna fordringar som består av utlovade men ännu inte tillskjutna aktieägartillskott;
- ett koncernbidrag som har bokförts som intäkt men ännu inte lett till en värdeöverföring i form av kontanta medel;
- en fordran som utgör ett värdepapper;
- andra fordringar till följd av till exempel koncerninterna tjänster eller andra muntliga och skriftliga avtal<sup>87</sup>.

Vidare poängterades att i vissa situationer kan det vara nödvändigt att ta hänsyn till en fordran på återbetalning av skatt. En fordran på återbetalning av skatt kan uppstå till exempel på grund av en omotiverad stor betalning av preliminär skatt<sup>88</sup>.

**2. Lagrådet** poängterade att det inte finns någon orsak för att räkna med fordringar som avser en normal försäljning av varor och tjänster. Den fordring

---

<sup>84</sup> prop. 2001/02:165 s.55

<sup>85</sup> prop.2002/03:96 s.121

<sup>86</sup> IL 25a kap. 14§ 1 st. samt IL 49a kap. 7§ 1 st.

<sup>87</sup> prop. 2001/02:165 s.49

<sup>88</sup> prop. 2001/02:165 s.51

som hänför sig till en försäljning som leder till en avveckling av verksamheten skall beaktas<sup>89</sup>.

**3. Handelshögskolan i Stockholm** ansåg att enkla fordringar och enkla skuldebrev, till exempel återbetalning av skatt, utgör inte värdepapper eller värdepappersliknande instrument därför bör de inte räknas som liknande likvida tillgångar<sup>90</sup>.

Diskussionen om vad som kan räknas till *liknande likvida tillgångar* kan vara väldigt lång<sup>91</sup>. Jag vill ge ett intressant exempel som framgår från förhandsbesked från Skatterättsnämnden den 6 juli 2007. I detta förhandsbesked betraktas fastigheter som likvida tillgångar i skalbolagssammanhang.

Regeringsrätten har i **RÅ 2004 ref.137** likställt pantsatta kapitalförsäkringar i pensionsutfästelse med likvida tillgångar vid tillämpning av skalbolagsbestämmelserna.

### 3.3.2 RÅ 2004 ref.137

I detta rättsfall fanns två ägare av ett aktiebolag, som inte var närstående enligt IL 2:22. De hade samma ägarandel och röstetal och hade pantsatt vissa kapitalförsäkringar som säkerhet för pensionsutfästelse till delägarna och en anställd nyckelperson.

I förhandsbesked den 4 april 2004 ställdes bland annat frågan om de kapitalförsäkringarna som bolaget anskaffat och pantsatt som säkerhet för pensionsutfästelsen anses som likvida tillgångar enligt IL 49a kap.7§ 1st. Skatterättsnämnden ansåg att kapitalförsäkringarna var likvida tillgångar av skalbolagssammanhang. Skatterättsnämnden motiverade sitt besked med att vid prövningen av om ett bolag är ett skalbolag bör man ignorera bolagets skulder. Vidare hänvisade Skatterättsnämnden till prop. 2001/02:165 s.49, s.50, s.71. Av propositionen framgår att:

*”skalbolagsdefinitionen är avsedd att tillämpas schablonmässigt samt att lättrealiserade tillgångar skall omfattas”<sup>92</sup>.*

Därefter ansåg Skatterättsnämnden att:

*”det är tillgångens karaktär som avgör om den skall anses vara en likvid tillgång. Enbart den omständigheten att tillgången är pantsatt ändrar inte den bedömningen”<sup>93</sup>.*

---

<sup>89</sup> prop. 2001/02:165 s.50

<sup>90</sup> prop. 2001/02:165 s.s.49-50

<sup>91</sup> Melbi Ingrid, *Slopad kapitalvinstbeskattning*, 2003 Svensk Skattetidning, s. 254

<sup>92</sup> RÅ 2004 ref.137 samt prop. 2001/02:165 s.s.49-50, s.71

<sup>93</sup> RÅ 2004 ref.137

Skatteverket överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked och yrkade att Regeringsrätten skulle fastställa förhandsbeskedet avseende de frågor som gällde om kapitalförsäkringarna skulle anses som likvida tillgångar i skalbolagssammanhang. De skattskyldiga i sin tur yrkade bland annat på att Regeringsrätten skulle svara på fråga om kapitalförsäkringarna inte skulle anses som likvida tillgångar. Regeringsrätten fastställde Skatterättsnämndens förhandsbesked, nämligen att kapitalförsäkringarna anses som likvida tillgångar vid tillämpning av skalbolagsbestämmelserna.

### *3.3.3 Tillgångar utan affärsmässigt samband och lättrealiserade tillgångar*

I lagtexten är det svårt att fastställa var begreppet *tillgångar utan affärsmässigt samband* innebär. I den här situationen bör företaget visa att vissa tillgångar har affärsmässigt samband med verksamheten som bedrivs i bolaget för att undvika att bolaget skall anses som ett skalbolag. I fall det uppkommer en tvist i frågan om tillgångarna har ett affärsmässigt samband med verksamheten avgörs tvisten av domstol. Om man bokstavligen tolkar begreppet *affärsmässigt samband* då skulle man kunna säga att i princip alla tillgångar har affärsmässigt samband med verksamheten som bedrivs i bolaget, annars skulle man inte anskaffa sådana tillgångar<sup>94</sup>. Detsamma gäller de lättrealiserade tillgångar som enligt min uppfattning anskaffas med syfte att vara lätt att avyttra vid till exempel konkurs eller likvidation. Enligt Maria Larsson uppfattning det är till exempel oklart hur skalbolagsbestämmelser skall tillämpas för nystartade företag vars tillgångar anskaffades tidigast två år före avyttringen och ingen verksamhet bedrevs.<sup>95</sup>

## **3.4. Tillämplig av ventilen**

### *3.4.1 Generell ventil*

Eftersom skalbolagsdefinitionen till sin karaktär är mekanisk finns det anledning att undanta vissa särskilda situationer där det är oskäligt eller omotiverat att tillämpa skalbolagsbestämmelserna<sup>96</sup>. För att få undantag från

---

<sup>94</sup> Larsson Maria, *Utvärdering av skattereglerna mot handel med skalbolag*, 2003 Skattenytt

<sup>95</sup> Larsson Maria, *Utvärdering av skattereglerna mot handel med skalbolag*, 2003 Skattenytt

<sup>96</sup> prop. 2002/03:96 s.124



skalbolagsbeskattning bör det enligt lagtexten föreligga ”särskilda skäl”<sup>97</sup>. Det nämns inte i lagtexten vid vilka situationer ”särskilda skäl” föreligger. Från prop. 2001/02:165 framgår att till så kallade särskilda skäl kan man räkna:

- generationsskifte,
- utlösen av delägare,
- förestående likvidation,
- konjunkturedgång
- omstrukturering,
- finansiering av forsknings- och utvecklingskostnader<sup>98</sup>.

Enligt Regeringens uppfattning bör ett riktvärde på 75 procent av bolagets obeskattade vinstmedel används vid bedömningen om det föreligger ”särskilda skäl” i en konkret situation. Vidare poängterade Regeringen att om köparen betalar till säljaren mer än 75 procent för bolagets obeskattade vinstmedel då det innebär att köparen har för avsikt att plundra bolaget och det skulle vara solklart även för säljaren.<sup>99</sup> Det är inte rätt sätt att bedöma om det föreligger ”särskilda skäl” för undantag från skalbolagsbeskattning, tycker jag. Enligt min uppfattning kan köparen betala mer än 75 procent för bolagets obeskattade vinstmedel om det till exempel i bolaget finns goodwill eller övervärde<sup>100</sup> på mark eller fastigheter.

Prövningen om undantag från skalbolagsbeskattning sker vid den ordinarie taxeringen. Det är säljaren som begär prövningen i sin inkomstdeklaration<sup>101</sup>. Medan den skattskyldige väntar på den ordinarie taxeringen kan han inte i förväg vara säker på om särskilda skäl verkligen föreligger i hans situation. Det är ändå nödvändigt att den skattskyldige för säkerhets skull lämnar in en skalbolagsdeklaration inom 30 dagar från avyttringen. Annars finns det risk att skalbolagsbeskattning sker vid taxeringen<sup>102</sup>.

Flera remissinstanser riktade kritik mot undantagsregeln från skalbolagsbeskattning i propositionen 2002/03:96.<sup>103</sup>

**Näringslivets skattedelegation** med flera remissinstanser ansåg att den föreslagna undantagsregeln är otillräcklig<sup>104</sup>.

**Verket för näringslivsutveckling, NUTEK**, ansåg att det kommer att ta lång tid för den skattskyldige för att få ett förhandsbesked i fråga om det föreligger

---

<sup>97</sup> IL 25a kap.13§ samt 49a kap.12§

<sup>98</sup> prop. 2001/02:165 s.s.60-61

<sup>99</sup> prop. 2001/02:165, s.60

<sup>100</sup> skillnaden mellan marknadsvärde och bokförd värde för bolagets tillgångar

<sup>101</sup> Intervju med Marie Lycksell från Skatteverket i Stockholm den 1 november 2010

<sup>102</sup> Munck – Persson Brita, *Skalbolagsreglerna inom företagssektorn*, 2004 Svensk Skattetidning, s.26

<sup>103</sup> prop. 2002/03:96 s.122

<sup>104</sup> prop. 2002/03:96 s.122

”särskilda skäl” i hans situationen. En regel om ”särskilda skäl” ser inte ut vara en tillräckligt bra lösning<sup>105</sup>.

**Sveriges advokatsamfund** tyckte att begreppet ”särskilda skäl” måste förtydligas och kompletteras med flera klagörande undantagssituationer som kan uppstår vid affärsmässigt motiverade transaktioner<sup>106</sup>.

**Näringslivets organisationer** ansåg att koncerninterna avyttringar bör undantas från skalbolagsbeskattning<sup>107</sup>. Brita Munk-Persson skrev i sin artikel att ett av syftena med skalbolagsreglerna är att motverka att skalbolag säljs till bolagsplundrare och därför tycker hon det är absurt att inte undanta koncerninterna från skalbolagsbeskattning. Hennes uppfattning är att om man undantar överlåtelser som sker inom en koncern kan det vara till fördel för Skatteverket, eftersom de skulle slippa hantera ett stort antal av skalbolagsdeklarationer<sup>108</sup>. Enligt statistik som Skatteverket presenterade i promemoria ”Vissa ändringar av bestämmelserna om skalbolagsbeskattning” är cirka 10 procent av totalt inlämnade skalbolagsdeklarationer koncerninterna omstruktureringar<sup>109</sup>.

**Tabell 3.2: Statistik av inlämnade skalbolagsdeklarationer.**

År	Antal skalbolagsdeklarationer
2006	4805
2007	3403
2008	4251
Genomsnittligt:	4153

Om man undantar koncernintern avyttring från skalbolagsbestämmelserna så skulle företagen befrias att upprätta och Skatteverket att granska varje år drygt 400<sup>110</sup> skalbolagsdeklarationer<sup>111</sup>.

### 3.4.2 RÅ 2006 not.145

I rättsfallet **RÅ 2006 not. 145** skulle Bonnierkoncernen, som legalt består av cirka 400 bolag, genomföra en omstrukturering genom ett stort antal likvidationer och bolagsöverlåtelser. Anledningen till omstruktureringsprocesser var koncernens behov att utarbeta en enklare internrapporteringsrutin.

---

<sup>105</sup> prop. 2002/03:96 s.122

<sup>106</sup> prop. 2002/03:96 s.122

<sup>107</sup> prop. 2002/03:96 s.122

<sup>108</sup> Munk- Persson Brita, *Skalbolagsreglerna inom företagssektorn*, 2004 Svensk Skattenytt, s. 25

<sup>109</sup> Promemoria ”Vissa ändringar av bestämmelserna om skalbolagsbeskattning”, 2009-08-28, s.10

<sup>110</sup> 4153\*10%=415

<sup>111</sup> Promemoria ”Vissa ändringar av bestämmelserna om skalbolagsbeskattning”, 2009-08-28, s.16

I rättsfallet prövades om undantagsreglerna från skalbolagsbeskattning enligt IL 25a kap. 12§ eller IL 25a kap. 13§ kunde vara tillämpliga i det beträffande fallet.

Skatterättsnämnden ansåg att den köpeskillingen som köparen betalar för bolaget understiger marknadsvärdet och understiger 75 procent av den beskattade vinsten i skalbolaget. Vidare poängterade skatterättsnämnden att de överlåtna bolagen inte kommer att vidareförsäljas det år som den koncerninterna överlåtelsen sker. Det betyder att det överlåtna bolaget skall betala inkomstskatter på den löpande vinsten i bolaget. Alla de bolag som skall överlåtas är skalbolag. Det finns inte obeskattade reserver i form av periodiseringsfonder i bolag.

Skatterättsnämnden hänvisade till **RA 2003 ref.68**. I det fallet prövades liknande bestämmelser IL 49a kap. 12§ för fysiska personer, som avyttrar en andel i skalbolag. Enligt detta rättsfall var bestämmelserna tillämpliga vid en intern aktieöverlåtelse på grund av att den skattskyldige skulle även i fortsättningen ha kvar det bestämmande inflytandet över det överlåtna bolaget. Skatterättsnämnden konstaterade att man kan tillämpa undantagsregeln från skalbolagsbeskattning på samma sätt som i **RA 2003 ref.68** eftersom det bestämmande inflytandet över det överlåtna bolaget finns kvar högre upp i koncernen än hos överlåtande bolaget. Slutligen ansåg Skattenämnden att undantag enligt IL 25a kap. 12§ skulle vara tillämplig.

Vidare prövade skatterättsnämnden om det fanns särskilda omständigheter som borde medföra att skalbolagsbeskattning skulle ske. Skatterättsnämnden betonade att Bonnierkoncernen inte hade för avsikt att aktier i överlåtna bolag skulle vidareöverlåtas till externa förvärvare. Externa överlåtelser skulle komma att ske efter utgången av det beskattningsår under vilket de koncerninterna överlåtelserna skulle verkställas. Före den eventuella vidareöverlåtelsen skulle det överlåtna bolaget ha betalat den inkomstskatt som har förfallit till betalning. Skatterättsnämnden ansåg att i detta fallet förelåg inte särskilda omständigheter som skall medföra skalbolagsbeskattning.

Sedan överklagade och yrkade Skatteverket att Regeringsrätten skulle ändra förhandsbeskedet. Enligt Skatteverkets tolkning är bestämmelserna IL 25a kap. 12§ inte tillämpliga i det här fallet, istället borde IL 25a kap 13§ vara tillämplig på den här transaktionen.

Regeringsrätten ansåg att eftersom Bonnier Holding AB har det bestämmande inflytandet över det överlåtna bolaget före avyttringen och efter avyttringen så skulle **skalbolagsbeskattning inte ske med stöd av IL 25a kap. 12§**.

### 3.4.3 Minoritetsventil

Det är väldigt svårt för minoritetsägare att avgöra om bolaget är ett skalbolag enligt gällande skalbolagsdefinitionen<sup>112</sup>. Maria Larsson ansåg i sin artikel att minoritetsägare inte har den inblick i bolaget som behövs för att kunna avgöra hur mycket likvida tillgångar finns i bolaget och jämföra värdet av de likvida tillgångarna med den ersättning som en köpare lämnar för andelen. Därefter poängterade Maria Larsson att det är omöjligt att i förväg förutse i vilka situationer skalbolagsbestämmelserna skall tillämpas på avyttring av minoritetsandelar. Enligt Marias uppfattning skulle förutsebarhet av gällande undantagsreglerna från skalbolagsbeskattning för minoritetsposter öka om det i lagtexten beskrevs mer tydligt hur stor minoritetsposten bör vara för att en minoritetspostsägare skall undvika skalbolagsbeskattning. Enligt de nuvarande reglerna om en säljare av minoritetspost inte skall ansöka om undantag från skalbolagsbeskattning kan han inte vara säker på att skalbolagsbestämmelserna skall anses gällande vid den ordinarie taxeringen<sup>113</sup>. Från proposition till Inkomstskattelagen framgår att med ”väsentlig del” anses i allmänhet 40 % eller mer<sup>114</sup>. Enligt min uppfattning skulle det vara mer rättvist att redan i skalbolagsdefinitionen undanta avyttringen av minoritetsposter från skalbolagsbeskattning, och använda procentsats som ett mått vilket skulle förklara lagtextuttrycket ”*väsentligt inflytande går över till någon annan*”.

Ingvar Håkansson från Skatteverket i Stockholm tyckte att reglerna om den så kallade ventilen är medvetet något otydliga eftersom man inte vid lagstiftningsarbetet kunde förutse alla möjliga undantagssituationer. Enligt Skatteverkets uppfattning fungerar ventilen bra<sup>115</sup>.

## 3.5 Skalbolagsdeklarationen

Ett av de legala och säkraste sätten för att inte beskattas enligt skalbolagsreglerna är att upprätta en skalbolagsdeklaration.<sup>116</sup>

När Skatteverket får in en skalbolagsdeklaration granskas den av en handläggare. Om handläggaren uppfattar något som är oklart eller inte komplett då skickas en förfråga till skalbolaget för att ge en möjlighet till bolaget för att korrigera eller komplettera oklarhet i deklarationen<sup>117</sup>. Därefter skickar normalt handläggaren ett meddelande om subsidiärt betalningsansvar<sup>118</sup>. I enstaka fall, till exempel om

---

<sup>112</sup> Prop.2002/03:96 s.123

<sup>113</sup> Larsson Maria, *Utvärdering av skattereglerna mot handel med skalbolag*, 2003 Skattenytt

<sup>114</sup> prop. 1999/2000:2 del 1 s.499

<sup>115</sup> Intervju med Ingvar Håkansson från Skatteverket i Stockholm den 1 november 2010

<sup>116</sup> IL 25akap. 11§ samt IL 49a kap. 13§

<sup>117</sup> Intervju med Marie Lycksell från Skatteverket i Stockholm den 1 november 2010

<sup>118</sup> SBL 12 kap. 8c§

skalbolaget eller säljaren av skalbolaget är restförda<sup>119</sup> skickar handläggaren ett beslut om fastställande av storlek för säkerhet<sup>120</sup>. Om ett bolag lämnar felaktiga inkomstuppgifter i sin skalbolagsdeklaration finns det risk att skalbolagsbeskattningen sker. Alla skalbolagsdeklarationer skickas till och behandlas i Skatteverkets kontor i Stockholm<sup>121</sup>.

I samband med inlämningen av skalbolagsdeklaration och om Skatteverket begär det ställer en säljare som är juridisk person säkerhet för obetalda skatter. Skattemyndigheten skall fastställa ett underlag för beräkning av säkerhetens storlek utifrån skalbolagsdeklarationen<sup>122</sup>. Beslutet om beräkningsunderlag för säkerheten från Skattemyndigheten skall inte betraktas som ett taxeringsbeslut<sup>123</sup>. Årets skattepliktiga resultat fastställs vid den ordinarie taxeringen<sup>124</sup>.

Om skalbolaget inte betalar skatt i tid tar skattemyndigheten säkerheten i anspråk i den storlek som behövs för att täcka den obetalda skatten<sup>125</sup>. Om säkerheten inte utnyttjas av skattemyndigheten, skall skälig kostnad för ställd säkerhet betalas av staten<sup>126</sup>. Varken i lagen eller i förarbetena står det hur länge säkerhet skall ställas. På den frågan svarade handläggaren Marie Lycksell från Skatteverket i Stockholm:

*”En säkerhet (bankgaranti) ska inte vara tidsbegränsad. När skalbolaget har taxerats för den period som skalbolagsdeklarationen avser och inkomstskatten är betald skickar Skatteverket tillbaka bankgarantin<sup>127</sup>”.*

Om säkerhet inte ställs inom viss tid efter skattemyndighetens beslut finns det en risk att skalbolagsbeskattning kommer att ske<sup>128</sup>.

Johan Bojs poängterade i sin artikel att man måste ta i anspråk som säkerhet en väsentligt del av företagets tillgångar för att kunna få en bankgaranti<sup>129</sup>. Därefter måste företaget vänta på den ordinarie taxeringen för att få reda på hur mycket skatt måste betalas. Efter det att företaget ha betalt den slutliga skatten upphör säkerheten och därmed bankgarantin.

Det betyder att om man sålde ett skalbolag i januari så får man vänta i nästan ett år för att få ett besked om den slutliga skatteskulden. Detta innebär att den nya ägarens äganderätt till tillgångarna är begränsad under den tid då säkerheten

---

<sup>119</sup> Intervju med Marie Lycksell från Skatteverket i Stockholm den 1 november 2010

<sup>120</sup> SBL 11 kap. 11a§

<sup>121</sup> Intervju med Marie Lycksell från Skatteverket i Stockholm den 1 november 2010

<sup>122</sup> SBL 11kap. 11a § samt prop. 2001/02:165, s.64

<sup>123</sup> prop. 2001/02:165, s.65

<sup>124</sup> Intervju med Marie Lycksell från Skatteverket i Stockholm den 1 november 2010

<sup>125</sup> SBL 11 kap. 12§

<sup>126</sup> SBL 11 kap. 12§ st.2

<sup>127</sup> Intervju med Marie Lycksell från Skatteverket i Stockholm den 1 november 2010

<sup>128</sup> Prop. 2001/02:165, s.64

<sup>129</sup> Bojs Johan, *Skalbolag – återinförande av stoppregler*, 2002 Balans

gäller. Om det är möjligt för en säljare att upprätta särskild bokslut och skalbolagsdeklaration inom 30 dagar, så skulle det varit möjligt för Skatteverket att granska skalbolagsdeklarationen och ge ett besked om den slutliga skatten snabbare, till exempel inom tre månader och där fastställa datum för inbetalningen av skatten. Detta skulle leda till fördelar för alla inblandade parter:

- statens pengar som behövs för att betala för den säkerhet som inte tas i anspråk sparas;
- skalbolaget får snabbare slutbeskedet om sin obetalda skatt;
- staten får snabbare in skattepengar från det sålda skalbolaget;
- köparen av skalbolaget får den fullständiga äganderätten över bolagets tillgångar.

Efter avyttringen av ett skalbolag kan det vara problematiskt för bolagets säljare att upprätta ett särskilt bokslut och skalbolagsdeklaration. Säljaren av ett skalbolag äger inte det avyttrade bolaget längre. Det är omöjligt för säljaren att ha kontroll över det avyttrade bolaget men säljaren måste ändå upprätta ett bokslut och lämna in en deklaration samt ställa en garanti för skatten för att undvika beskattning enligt skalbolagsbestämmelserna<sup>130</sup>. Det betyder att inför skalbolagsförsäljningen måste säljaren vidta nödvändiga åtgärder, till exempel:

- förhandla med köparen om att få information om bolagets ekonomiska ställning och redovisning för att upprätta en skalbolagsdeklaration eller
- skriva en så kallade ”skyddsklausul” i köpeavtalet som säger till exempel följande: om skalbolagsbeskattningen sker skall köparen hjälpa till med att upprätta en skalbolagsdeklaration samt ställa en garanti för den obetalda skatten om Skatteverket begär det.

Trettio dagar är ganska kort tid för att upprätta en skalbolagsdeklaration, enligt min uppfattning. År 2009 lämnade Skatteverket en promemoria: ”Vissa ändringar av bestämmelserna om skalbolagsbeskattning”. I promemorian fanns det ett förslag att förlänga tid för skalbolagsinlämnande från 30 till 60 dagar. Enligt Skatteverkets uppfattning kräver avyttring av ett företag ofta en väsentligt arbetsinsats som måste genomföras under enorm tidspress. I många fall kan det vara svårt att i tid hinna upprätta och lämna skalbolagsdeklaration. En skalbolagsdeklaration skall avvisas om säljaren lämnar den försent. Det betyder att skalbolagsbeskattningen skall ske om man inte kan tillämpa en undantagsregel. Enligt Skatteverkets uppfattning är det nödvändigt att förlänga tiden för inlämnande av skalbolagsdeklaration.<sup>131</sup> Skatteverkets promemoria ledde inte till någon lagstiftningen.

Enligt Skatteverkets uppfattning, som framgår från *skatteverkets ställningstagande från den 9 maj 2006* följer, att avdrag skall inte medges för följande utgifter:

---

<sup>130</sup> Larsson Maria, Utvärdering av skattereglerna mot handel med skalbolag, 2003 Skattenytt

<sup>131</sup> Skatteverkets promemoria, Vissa ändringar av bestämmelserna om skalbolagsbeskattning, 2009-08-28, s.s. 7-8

- utgifter för att avgöra om de avyttrade andelarna är hänförliga till ett skalbolag,
- utgifter för att upprättar skalbolagsdeklarationer och ställa säkerheter.

Avdrag ska endast medges för utgifter för att upprätta särskilda bokslut om skalbolagsbestämmelserna är tillämpliga i en särskild situation. Det betyder att avdrag medges bara för uppgifter som täcker kostnader för att upprätta ett särskild bokslut om företaget var beskattat enligt skalbolagsreglerna. Skatteverket bedömning grundades på att utgifter för att upprätta skalbolagsdeklaration, utgifter för deklarationshjälp, utgifter för att upprätta ett särskilt bokslut och ställa säkerhet räknas inte som utgifter i företags näringsverksamhet därför få man inte dra av dem. Skatteverket ansåg att de ovanför nämnda kostnaderna har ingenting att göra med bolagets försäljning utan endast med hur det bolaget skall beskattas<sup>132</sup>.

### 3.6. *Beskattningskonsekvenser*

Beskattningsreglerna består från tre delar: huvudregel<sup>133</sup>, ett undantag från huvudregel så kallad ventil<sup>134</sup> och ett alternativ till huvudregel det vill säga skalbolagsdeklaration<sup>135</sup>.

Med syfte att förtydliga beskrivningen av beskattningskonsekvenserna vid skalbolagsbeskattning kommer följande exempel att ges. I exemplet presenteras tre olika former av beskattningskonsekvenser vid försäljning av andel eller delägar rätt:

- en juridisk person säljer delägarrätten i ett skalbolag,
- en fysisk person säljer en andel i ett fåmansföretag,
- en fysisk person säljer en andel i ett börsnoterat bolag.

#### **Exempel 3. 3. Beskattningskonsekvenserna**

Ägarna av företag AB A vill sälja sin delägar rätt/andel i aktiebolag för 2 800 000kr. Vid bolagets förvärv betalade ägarna 1 000 000kr. (omkostnadsbelopp<sup>136</sup>). För fåmansföretag kan det antas att ägarnas gränsbelopp<sup>137</sup> tillsammans med det utdelningsutrymmet<sup>138</sup> uppgår till 100 000kr. Kommunkatt är 32 %.

<sup>132</sup> Skatteverkets ställningstagande från 2006-05-09

<sup>133</sup> IL 49a kap. 11§ samt IL 25a kap.9§ 1 st.

<sup>134</sup> IL 49a kap.12§ samt IL 25a kap. 12§, 13§

<sup>135</sup> IL 49a kap. 13§ samt IL 25a kap. 11§ samt Baran Mahmut, *Skatteregel mot handel med skalbolag*, 2002 Svensk Skattetidning

<sup>136</sup> IL 57 kap. 25-26§§, 12a§

<sup>137</sup> IL 57 kap.10-12§§

<sup>138</sup> IL 57 kap. 13-19§§

**Tabell 3.3. Beskattningskonsekvenserna**

Beskattning av skalbolag (delägar rätt, juridisk person), t.kr.	Beskattning vid avyttring av andel i fåmansföretag ( fysisk person), t.kr.	Beskattning vid avyttring av börsnoterad andel (fysisk person) , t.kr
Köpeskillingen =2800 Vinst =2800 Skatt 26,3 % <sup>139</sup> = <b>736,4</b> <sup>140</sup>	Köpeskillingen =2800 Omkostnadsbelopp =1000 Vinst <sup>141</sup> =1800 Beskattning (sparad utdelning) 20%= 200 <sup>142</sup> Beskattning kapital 30 % =120 <sup>143</sup> Beskattning tjänst= 400-12,6 <sup>144</sup> - 123,9 <sup>145</sup> - 3,9 <sup>146</sup> = 259,4 Totalt skatt= <b>579,4</b> <sup>147</sup>	Köpeskillingen =2800 Omkostnadsbelopp =1000 Vinst =1800 Skatt 30 % <sup>148</sup> = <b>540</b> <sup>149</sup>

Som vi kan se från exemplet ovanför är skalbolagsbeskattning högre än beskattning i liknande situationen. Brita Munck–Persson skriver i sin artikel om beskattningskonsekvenserna enligt skalbolagsreglerna i företagssektorn att:

*”beskatta hela ersättningen istället för faktiskt uppkommen vinst har visserligen stark preventiv effekt men är oskäligt”.*

Vidare ger hon ett förslag som jag tror kan leda till en mer rättvis beskattning. Enligt Britas uppfattning bör endast vinst på transaktionen beskattas. Om säljaren inte kan visa vinstens storlek så får man beskatta hela köpeskillingen<sup>150</sup>.

Av propositionen 2001/02:165 framgår att ett antal remissinstanser bland annat Ekobrottsmyndigheten, Sveriges Advokatsamfund, Handelshögskolan i Stockholm och Näringslivets Skattedelegation ansåg att:

*”ur rättssäkerhetssynpunkt är det oacceptabelt att en säljare kan drabbas av skattekonsekvenserna på grund av köparens åtgärder”<sup>151</sup>.*

<sup>139</sup> IL 65 kap. 10§

<sup>140</sup> 2 800 000\*26,3%=736 400kr.

<sup>141</sup> IL 57 kap. 21-22§§

<sup>142</sup> 1 000 000 \*20%=200 000kr.

<sup>143</sup> 400 000\*30%=120 000 t.kr

<sup>144</sup> grundavdrag för inkomst som mer än 336 700kr.

<sup>145</sup> 387 200\* 32%=123 900kr.

<sup>146</sup> 387 200-367 600=19 600 \* 20 % =3 920 kr.

<sup>147</sup> 200+120+259,4= 579,4

<sup>148</sup> IL 65 kap. 7§

<sup>149</sup> 1 800 000 \* 30%= 540 000 kr.

<sup>150</sup> Munck-Persson Britta, *Skalbolagsreglerna inom företagssektorn*, 2004, Svensk Skattetidning, s.s.24-25

<sup>151</sup> prop. 2001/02:165, s.s. 47-48



Efter att köpet ägt rum kan säljaren av ett skalbolag inte kontrollera om köparen skall betala de skatter som belöper sig på förvärvade bolagets andelar. Det innebär att skalbolagsreglerna kan på förhand straffa en oskyldigt person<sup>152</sup>.

Svårigheterna att i förväg förutse konsekvenserna gör att de aktuella säljarna först måste definiera om bolaget är ett skalbolag och vidta nödvändiga åtgärder. Maria Larsson framför i sin artikel att skalbolagsreglerna som de skrivna nu innebär att säljaren alltid måste för säkerhetsskull upprätta ett särskilt bokslut och lämna in en skalbolagsdeklaration till Skatteverket. Det finns inte möjlighet att vidta dessa åtgärder senare när skattemyndigheten har avgjort om bolaget är ett skalbolag.<sup>153</sup>

Från intervjun med Ingvar Håkansson som arbetar på Skatteverket i Stockholm framkommer hans åsikt om att lagstiftaren lyckats med skalbolagsreglerna i mån av att förstaledsbeskattningen kommer till stånd. Han anser att skalbolagsreglerna inte är perfekta men vill inte avslöja eventuella brister som reglerna innehåller. Att hävda att skalbolagsaffärerna generellt har minskat är omöjligt enligt Ingvars uppfattning, däremot är det uppenbart för honom att skalbolagsplundrarna har fått mycket svårare att hitta ett köpobjekt. De oseriösa skalbolagsaffärerna har definitivt minskat anser Ingvar Håkansson<sup>154</sup>.

---

<sup>152</sup> Motion 2001/02: Sk38 med anledning av prop. 2001/02:165 *Skatteregler mot handel med skalbolag*

<sup>153</sup> Maria Larsson, *Utvärdering av skattereglerna mot handel med skalbolag*, 2003 Skattenytt

<sup>154</sup> intervju med Ingvar Håkansson från Skatteverket i Stockholm den 1 november 2010

## 4. Slutsatser

Skalbolagsreglerna är en lagstiftning av stoppregelkaraktär, som riktar sig mot säljaren. Ett syfte med skalbolagsreglerna är att med hjälp av särskilt hård beskattning stoppa den oseriösa handeln med skalbolag, det vill säga bolagsplundring. Skalbolagsdefinitionen formulerades på så sätt att säljaren av ett bolag skulle helt mekanisk kunna avgöra om det avyttrade bolaget är skalbolag eller ej.

Eftersom skalbolagsdefinitionen är så vid uppstår det några nackdelar vid tillämpning av skalbolagsreglerna i praktiken, nämligen:

1. skalbolagsreglerna träffar ofta bolag som till exempel på grund av ägarnas arbetsinsatser innehåller i huvudsak likvida tillgångar. I ett tjänstebolag finns det nästan bara likvida medel på grund av att man inte bedriver produktion i sin verksamhet och grunden för företagsvinster är egen arbetsinsats. När man säljer ett tjänsteföretag, som enligt schablonregel är ett skalbolag kan man utsättas för ganska hård skalbolagsbeskattning;
2. Skatteverket hanterar många förfrågningar inför skalbolagstransaktioner;
3. Skatteverket granskar ett antal skalbolagsdeklarationer från företag som enligt vanligt synsätt inte är skalbolag.

Jag tycker att återköpsregeln enligt skalbolagsbestämmelserna är för komplicerad. Ibland kan det krävas att det genomförs en revision i bolaget för att konstatera att återköp har gjorts.

Att definiera likvida tillgångar är avgörande för bedömningen om ett bolag är skalbolag på grund av att vid bedömningen måste man jämföra företagets likvida tillgångar med ersättningen för det avyttrade bolaget. Enligt lagtexten är det otydligt vad som kan avses med *liknande likvida tillgångar*. Den faktorn gör det svårt att bestämma om ett bolag är skalbolag i många enskilda fall. Enligt min uppfattning behöver definitionen *liknande likvida tillgångar* förtydligas för att skalbolagsdefinitionen skall uppnå sitt syfte med att vara lätt tillämplig. Jag tycker att det ser ut som om nästan alla tillgångar som kan avyttras kan betraktas som *liknande likvida tillgångar*. Till exempel, Regeringsrätten i RÅ 2004 ref.137 har likställt kapitalförsäkringar som var pansatta i pensionsutfästelse med liknande likvida tillgångar.

Det är också svårt att definiera tillgångarna utan affärsmässigt samband och lättrealiserade tillgångar. I princip har alla tillgångar affärsmässigt samband med verksamheten eftersom ägaren skaffar tillgångarna i syfte att använda dem i sin verksamhet. Jag vill också nämna att en företagsägare i normalt fall skaffar tillgångar med tanke på att lätt kunna avyttra dem vid behov. Jag tror att ingen vill ha svårtavyttrbara tillgångar i sin verksamhet.

Eftersom skalbolagsbestämmelserna till sin karaktär är mekaniska bör man undanta vissa särskilda situationer där det är oskäligt eller omotiverat att tillämpa skalbolagsbestämmelserna. I lagtexten definieras inte vad som avses med ”särskilda skäl” vid tillämpning av undantagsregeln från skalbolagsbeskattning, det framgår av prop. 2001/02:165. Man kan säga att de så kallade särskilda skäl föreligger vid:

- generationsskifte,
- utlösen av delägare,
- förestående likvidation,
- konjunkturedgång,
- omstrukturering,
- finansiering av forsknings- och utvecklingskostnader.

Vid bedömningen om det föreligger ”särskilda skäl” i en konkret situationen bör ett riktvärde på 75 procent av företagets obeskattade vinstmedel användas, enligt Regeringens uppfattning. Det innebär att ”särskilda skäl” bör föreligga om ersättningen som säljaren fick för bolaget är mindre än 75 procent av skalbolagets obeskattade vinstmedel. Jag tycker inte att det är rätt sätt att bedöma om särskilda skäl föreligger. Enligt min uppfattning kan köparen betala mer än 75 procent för bolagets obeskattade vinstmedel om det till exempel i bolaget finns goodwill eller övervärde på mark eller fastigheter.

Jag tycker att minoritetsägarna har väldigt svårt att i förväg kunna förutse i vilka fall skalbolagsbestämmelserna skall tillämpas vid avyttring av minoritetsandelar. Förutsebarhet av gällande undantagsregeln från skalbolagsbeskattning för minoritetsposter skulle öka om det i lagtexten beskrevs tydligare hur stor en minoritetspost bör vara för att en minoritetsägaren skall undvika skalbolagsbeskattning. Enligt min uppfattning skulle det vara mer rättvist att redan i skalbolagsdefinitionen undanta avyttringen av minoritetsposter från skalbolagsbeskattning, och använda till exempel procentsats som ett mått vilket skulle förklara lagtextuttrycket ”*väsentligt inflytande*”.

Slutligen kan jag nämna att undantagsregler från skalbolagsbeskattning är väldigt otydliga. Enligt min uppfattning skall undantagsreglerna vara tydligare så att en skatteskyldig direkt kan avgöra om att undantagsreglerna tillämpas i gällande situation.

Ett av de legala och säkraste sätten för att inte beskattas enligt skalbolagsreglerna är att upprätta en skalbolagsdeklaration. I samband med inlämningen av skalbolagsdeklaration och om Skatteverket begär det, ställer en säljare som är juridisk person en säkerhet för obetalade skatter. Varken i lagen eller i förarbetena står det hur länge säkerheten skall ställas. Enligt Skatteverkets uppfattning är en säkerhet (bankgaranti) inte tidsbegränsad. När skalbolaget har taxerats för den period som skalbolagsdeklarationen avser och inkomstskatten är betald skickar Skatteverket tillbaka bankgarantin. Därefter måste företaget vänta på den ordinarie taxeringen för att få reda på hur mycket skatt som måste betalas. Efter

det att företaget ha betalt den slutliga skatten upphör säkerheten och därmed bankgarantin. Enligt min uppfattning kan det uppstå många fördelar om Skatteverket skall granska skalbolagsdeklarationen snabbare, till exempel inom tre månader, och där fastställa datum för inbetalningen av skatten. Den åtgärden skulle leda till fördelar för alla inblandade parter:

- statens pengar som behövs för att betala för den säkerhet som inte tas i anspråk sparas;
- skalbolaget får snabbare slutbeskedet om sin obetalda skatt;
- staten får in skattepengar från det sålda skalbolaget snabbare;
- köparen av skalbolaget får den fullständiga äganderätten över bolagets tillgångar.

Efter avyttringen av ett skalbolag kan det vara problematiskt för bolagets säljare att upprätta ett särskilt bokslut och skalbolagsdeklaration. På grund av att efter köpet ägt rum kan säljaren av ett skalbolag inte kontrollera om köparen skall betala de skatter som belöper sig på förvärvade bolagets andelar. Det innebär att skalbolagsreglerna kan på förhand straffa med väldigt hård beskattning en oskyldigt person.

Enligt Skatteverkets uppfattning medges inte avdrag för kostnaderna för skalbolagsdeklarationens upprättning . Utgifter för att upprätta särskilda bokslut är endast avdragsgiltigt om skalbolagsreglerna är tillämpliga i en särskild situation, enligt Skatteverkets uppfattning. För ett litet företag kan de kostnaderna vara väldigt omfattande på grund av att man kan behöva professionell hjälp av jurister och revisorer. I många fall kan det vara svårt att hinna upprätta och lämna in skalbolagsdeklaration inom 30 dagar på grund av att avyttring av ett företag ofta kräver en väsentligt arbetsinsats och skalbolagsdeklarationen måste utföras under stor tidspress.

Enligt Skatteverkets uppfattning är det omöjligt att säga om skalbolagsaffärerna generellt har minskat efter skalbolagsreglerna trädde i kraft, men skalbolagsplundrarna har fått mycket svårare att hitta ett köpobjekt. Enligt min uppfattning har skalbolagsplundring minskat sedan skalbolagsreglerna trädde i kraft men jag tycker att skalbolagsreglerna är väldigt otydliga och bör kompletteras.

Följande förslag kan möjliggöra att skalbolagsreglerna blir mer tydliga och rättvisa:

- 1.**säljaren och köparen bör gemensamt vara ansvariga för skalbolagets obetalda skatteskulder;
- 2.**tiden för skalbolagsdeklarationsupprättning bör förlängs;
- 3.**lagtexten bör innehålla en detaljerad beskrivning för:
  - vad som skall ske efter skalbolagsdeklarationen är inlämnat till Skatteverket?
  - vilka konsekvenser medför felaktiga uppgifter i skalbolagsdeklaration?
  - tidsgräns för säkerhet som man lämnar tillsammans med skalbolagsdeklaration bör fastställas;

4. förtydligandet av begreppet *liknande likvida tillgångar* enligt skalbolagsbestämmelserna behövs;
5. begreppet *särskilda skäl*, enligt undantagsreglerna från skalbolagsbeskattning, skall förklaras och eventuellt exemplifieras i lagtexten;
6. det bör fastställas i lagtexten hur stor en minoritetspost måste vara för att en minoritetsägare inte skall beskattas enligt skalbolagsreglerna.<sup>155</sup>

---

<sup>155</sup> Se kapitel 3

# Referensförteckning

## Offentligt tryck

Proposition 1972:93, *Kungl. Maj:ts proposition med förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)*

Proposition 1999/2000:2, *Inkomstskattelagen*

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

Proposition 2002/03:96, *Skattefri kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar'*

Motion 2001/02: Sk38 med anledning av prop. 2001/02:165 *Skatteregler mot handel med skalbolag*

Skatteverkets ställningstagande 2006-05-09

Skatterättsnämndens förhandsbesked 2007-07-06

Skatteverkets promemoria: "Vissa ändringar av bestämmelserna om skalbolagsbeskattning" 2009-08-28

## Litteratur

Björklund, Maria- Paulsson, Ulf, 2009. Seminarieboken – att skriva, presentera och opponera. Upplaga 1:8. Lund.

Lodin, Sven-Olof- Lindencrona, Gustaf – Silfverberg, Peter Melz Christer, 2009. *Inkomstskatt*. upplaga 12. Lund.

## Rättspraxis

RÅ 2004 ref. 137

RÅ 2006 not. 145

## Övriga källor

### Artiklar

Baran Mahmut, 2002. Skatteregler mot handel med skalbolag, *Svensk Skattetidning*, nr.4 ( <http://zeteo.nj.se> 2010-09-27 20:30)

Bojs Johan, 2002. Skalbolag – återinförande av stoppregler, *Balans*, nr.5  
( [www.farkomplett.se](http://www.farkomplett.se) 2010-09-29 21:30)

Gäverth Leif, 2002. Skatteregel mot handel med skalbolag, *Skattenytt*, nr.7-8  
( [www.farkomplett.se](http://www.farkomplett.se) 2010-09-29 21:40)

Larsson Maria, 2003. Utvärdering av skattereglerna mot handel med skalbolag,  
*Skattenytt*, nr.9 ([www.farkomplett.se](http://www.farkomplett.se) 2010-09-28 20:00)

Melbi Ingrid, 2003. Slopade kapitalvinstbeskattning, *Svensk Skattetidning*, nr.4  
(<http://zeteo.nj.se> 2010-09-27 21:10)

Munck – Persson Britta, 2004. Skalbolagsreglerna inom företagssektorn, *Svensk Skattetidning*, nr.1 (<http://zeteo.nj.se> 2010-09-28 22:05)

### **Elektroniska artiklar**

SKV 2010 W utgåva 3 04-01, *Allmänt om skalbolagsreglerna*,  
<http://www.skatteverket.se/download/18.d1afd3103d689ac2a8000133/201203.pdf>  
(2010-10-02 15:30)

<http://www.ekobrottsmyndigheten.se/om-oss/ordlista/> (2010-09-28 21:20)

### **Intervju**

Ingvar Håkansson den 1 november 2010 (Skatteverket i Stockholm)

Marie Lycksell den 1 november 2010 (Skatteverket i Stockholm)