



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Charlotte Björnsdotter Lundgren

Frivillig likvidation som substitut för skalbolagstransaktioner?

Examensarbete
20 poäng

Handledare
Lars Pelin

Skatterätt

Höstterminen 2003

Innehåll

SAMMANFATTNING	4
FÖRKORTNINGAR	6
1 INLEDNING	7
1.1 Bakgrund	7
1.2 Syfte och frågeställningar	7
1.3 Metod och material	8
1.4 Avgränsningar	9
1.5 Disposition	10
2 SKALBOLAG	11
2.1 Vad är ett skalbolag?	11
2.2 Tidigare gällande regler	12
2.2.1 Vinstbolagsregeln	12
2.2.2 1991 års skattereform	14
2.2.3 Konsekvenser av 1991 års skattereform	15
2.3 Den nya skalbolagslagstiftningen	16
2.3.1 Bakgrund	16
2.3.2 Definitionen av skalbolag och jämförelsebeloppet	17
2.3.3 Vem omfattas?	19
2.3.4 Återköpsregeln	19
3 GENERALKLAUSULEN MOT SKATTEFLYKT	21
4 LIKVIDATIONER	23
4.1 Tvångslikvidationer	24
4.2 Frivilliga likvidationer	26
4.3 Aktieägartillskott	26
4.3.1 ”Decembermålen”	27
5 SKATTEMÄSSIG SKILLNAD MELLAN SKALBOLAGSTRANSAKTION OCH LIKVIDATION	30
5.1 Skattekonsekvenser i skalbolagsreglerna	30
5.1.1 Beskattning enligt ”huvudregeln”	30

5.1.2	Undantag - ”Ventilen”	31
5.1.3	Ventilen rörande likvidationer	33
5.1.4	Skalbolagsdeklaration och säkerhet för skatt	34
5.1.5	Förhandsbesked från SRN	36
5.2	Skattekonsekvenser för likvidation	38
5.2.1	Frivillig och tvångslikvidation	38
5.2.2	Aktieägartillskott	39
6	ANALYS	40
6.1	Utvärdering av de nya skalbolagsreglerna	40
6.1.1	Kritik mot skalbolagsreglerna	40
6.1.2	Utformningen av skalbolagsreglerna	42
6.2	Skulle generalklausulen mot skatteflykt kunna bli tillämplig?	44
6.3	Frivillig likvidation som substitut för skalbolagstransaktioner?	46
6.3.1	Skalbolagstransaktion förr och idag	46
6.3.2	Skalbolagstransaktion omfattad av ventilen jämfört med likvidation	47
6.3.3	RegR domar i ”decembermålen”	49
6.4	Framtidsaspekt	50
7	SLUTSATSER	52
	LITTERATURFÖRTECKNING	55
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	60

Sammanfattning

Handeln med skalbolag ökade kraftigt under 90-talet, trots tidigare försök att stävja transaktionerna. Även transaktioner med utländska förvärvare ökade. På initiativ av Riksskatteverket bestämde sig därför regeringen för att vidta lagstiftningsåtgärder mot handeln. De nya skalbolagsreglerna, gällande fysiska personer, trädde i kraft den 1 juli 2002 och skall tillämpas på avyttringar från och med 4 april 2002. Dessa regler har i år följts av nya skalbolagsregler gällande juridiska personer, vilka dock inte behandlas här.

Ett typiskt skalbolag är ett aktiebolag som avslutat sin verksamhet och därmed inte innehåller några reella rörelsetillgångar utan endast likvida medel, vilka ofta utgörs av obeskattade vinstmedel. Det är dessa obeskattade medel en köpare av ett skalbolag önskar förvärva, för att sedan kunna kvitta sitt bolags skulder mot det förvärvade bolagets tillgångar. På detta vis kan bolagsskatten som normalt utgår elimineras. Detta leder till att köparen är villig att betala ett mycket högt pris för skalbolaget, närmare 85-90 procent av obeskattade medel. Säljaren får således ett högre pris för sitt bolag och köparen erhåller ett bolag med likvida medel. Det är dessa transaktioner som lagstiftaren har velat förhindra genom de nya reglerna. Den höga skatt som de nya reglerna leder till gör att det inte längre lönar sig att genomföra en sådan traditionell transaktion. Det finns dock även seriösa skalbolagstransaktioner och dessa riskerar också att omfattas av reglerna. För att så inte skall ske har en ”ventil” införts i lagen vilken skall täcka in dessa situationer. Denna utformning kan dock lätt leda till brister i rättssäkerheten och lagens förutsebarhet, speciellt med tanke på att uppräkningsregeln inte är uttömmande.

Likvidationer, både frivilliga och tvångslikvidationer, är också undantagna skalbolagsreglernas tillämpning. Att frivilliga likvidationer omfattas av undantaget kan anses diskutabelt, då en frivillig likvidation kan beslutas av aktieägarna på en bolagsstämma. Vidare kan en frivillig likvidation när som helst avbrytas efter beslut av stämman. Detta innebär att aktieägarna kan undgå beskattning genom att påbörja en likvidation och sedan avbryta denna efter avyttring av aktierna.

Det främsta syftet med uppsatsen är att undersöka huruvida frivilliga likvidationer kan användas som substitut för skalbolagstransaktioner i skatteundandragande syfte. Vidare utvärderas de nya skalbolagsreglerna för att se om det finns ”luckor” som lagstiftaren borde undvika genom en revision av lagen. En kort analys huruvida skatteflyktslagen kan bli tillämplig på skalbolagstransaktioner görs också.

Syftet med skalbolagsreglerna är att oskäligen skatteförmåner inte skall uppnås. Skulle så ske utan att skalbolagsreglerna blir tillämpliga, borde generalklausulen mot skatteflykt kunna bli tillämplig istället. Detta eftersom en skalbolagstransaktion kan uppfattas som ett förfarande för att skapa sig

skattefördelar och undandra sig lagen. En domstol borde kunna bedöma dessa fall som skatteflykt, speciellt med tanke på att regeringen i förarbetena uttalat att huvudregeln är att avyttringar av andelar i skalbolag skall beskattas.

En jämförelse mellan en skalbolagstransaktion som omfattas av ventilen och en likvidation visar att skatteskillnaden mellan de två förfarandena är väldigt liten. Görs en skalbolagstransaktion kan säljaren få ut en ersättning för bolaget som motsvarar högst 75 procent av bolagets obeskattade medel, vilket skall jämföras med de 72 procent som utskiftas till aktieägarna efter betald bolagsskatt vid en likvidation. Således är det fortfarande mer fördelaktigt att genomföra en skalbolagstransaktion, men skillnaden är inte så stor. Denna skillnad kan dessutom minska ytterligare om det finns ett ovillkorat aktieägartillskott som tillförts bolaget innan det var på obestånd. Ett sådant tillskott får nämligen, enligt Regeringsrättens uttalande i ”decembermålen”, ingå i aktiernas omkostnadsbelopp och blir således avdragsgillt vid en likvidation. Skatten som utgår vid en likvidation minskar härmed ytterligare. En fördel med likvidation, jämfört med en skalbolagstransaktion inom ventilen, är att förfarandet automatiskt undantas skalbolagsreglerna, utan att några rekvisit behöver vara uppfyllda. Likvidation skulle därmed kunna fungera som ett substitut till skalbolagstransaktioner under ventilen, med ungefär samma skattemässiga konsekvens. En sådan transaktion är dock inget missbruk av reglerna då inget skatteundandragande sker.

Ett missbruk kan dock uppstå om bolagsstämman beslutar om frivillig likvidation och under detta förfarande istället avyttrar aktierna. Köparen kan sedan avbryta likvidationen och fortsätta verksamheten och ett kringgående av bolagsskatten kan på detta vis ske. Detta gör att köparen är villig att betala ett högre pris för aktierna, vilket leder till att samma förmånliga skattesituation som med de gamla skalbolagsreglerna kan uppstå. En frivillig likvidation kan således även användas som ett substitut för skalbolagstransaktioner i skatteundandragande syfte. Frivillig likvidation borde således inte utgöra ett undantag till de nya skalbolagsreglerna, i alla fall inte med dagens utformning av undantaget. Med skattejuristers intresse av att hitta ”luckor” i lagen torde det bara vara en tidsfråga innan denna lucka utnyttjas. Lagstiftaren borde således revidera skalbolagsreglerna snarast. Detta kan exempelvis göras genom att införa en karensperiod innan en avyttring av aktierna är tillåten vid en frivillig likvidation.

Även alternativa utformningar till skalbolagsreglerna borde övervägas. Exempelvis kan reglerna kompletteras av straffrättsliga regler, alternativt ökad neutralitet mellan de olika inkomstslagen. Skulle möjligheten att samla obeskattade reserver i bolagen tas bort, eller det höga skattetrycket sänkas, skulle även incitamenten för att utföra skalbolagstransaktioner försvinna, vilket borde leda till minskad handel med skalbolag.

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslagen (1975:1385)
Ds	Departementsserien
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
LSK	Lag (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter
Prop.	Proposition
PRV	Patent- och registreringsverket
RegR	Regeringsrätten
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SN	SkatteNytt
SOU	Statens Offentliga Utredningar
SRN	Skatterättsnämnden
SvSkT	Svensk Skattetidning

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Handeln med skalbolag ökade kraftigt i slutet av 1990-talet och troligen var dessutom mörkertalet väldigt stort. Till följd av detta höjdes ett antal taxeringar, men endast en mycket liten del av skatten baserad på skalbolagstransaktioner ledde till verkliga intäkter för det allmänna. Bolagen var nämligen oftast tömda på sina tillgångar när revisionen ägde rum.¹

Den 1 juli 2002 trädde nya regler i kraft gällande handel med skalbolag för fysiska personer. Tanken med lagstiftningen var att den skulle minska den ökande handeln och försvåra för transaktioner som leder till orättfärdiga skatteförmåner. Lagen har dessutom kompletterats med regler för juridiska personer från och med den 1 juli i år, 2003. Skalbolagsreglerna för fysiska personer skall tillämpas på avyttringar av andelar i skalbolag från och med 4 april 2002.

De nya skalbolagsreglerna har nu varit gällande i drygt ett och ett halvt år och den första taxeringen är genomförd. Det börjar därmed bli möjligt och intressant att utvärdera lagen och se till dess svagheter och brister. Det finns en ”ventil” i skalbolagsreglerna vilken gör det möjligt att komma runt den lagstadgade beskattningen. Bland annat likvidationer, både frivilliga och tvångslikvidationer, omfattas av denna ventil. Det har redan i remissinstanserna diskuterats huruvida detta undantag verkligen är riktigt. Att tvångslikvidationer omfattas är förståeligt då detta inte är något som kan påverkas av aktieägarna själva. Däremot kan en frivillig likvidation beslutas av bolagets stämma, vilken även kan häva likvidationen när den vill. Detta under förutsättning att inga grunder för tvångslikvidation föreligger. Beskattningseffekten vid en frivillig likvidation borde kunna bli väldigt lik den som kan uppnås vid en skalbolagstransaktion, vilket gör undantaget en aning svårförståeligt. Aktieägare borde således kunna använda sig av likvidation istället vid avvecklandet av ett bolag och ändå nå ungefär samma resultat som innan reglerna infördes. Om så är fallet måste en brist anses föreligga i den nya lagen - för det kan väl inte vara detta som var lagstiftarens intention vid skalbolagsreglernas införande? Det är detta förhållande som skall undersökas närmare i denna uppsats.

1.2 Syfte och frågeställningar

Syftet med uppsatsen är främst att undersöka om företag kan använda frivilliga likvidationer som ett substitut för skalbolagstransaktioner i

¹ Gäverth, *Skatteregler mot handel med skalbolag*, s. 384.

skatteundandragande syfte, då likvidationer är undantagna skalbolagsstiftningen. Syftet är också att utvärdera de nya skalbolagsreglerna utifrån den kritik som framkommit gentemot lagen och genom de oklarheter lagen verkar ha, grundat på bland annat de förhandsbesked som lämnats av Skatterättsnämnden. Jag kommer även, helt kort, att titta på huruvida skatteflyktslagen skulle kunna vara tillämplig på skalbolagstransaktioner.

För att kunna uppfylla dessa syften beskrivs inledningsvis tidigare och gällande lagstiftning rörande skalbolagstransaktioner. Vidare beskrivs den del av insolvensrätten som rör likvidationer och aktieägartillskott. Det senare bland annat utifrån ”decembermålen” som avgjordes av Regeringsrätten förra året. Frågeställningar som kommer behandlas är: Vilken kritik kan framföras gentemot den nya skalbolagslagstiftningens utformning? Skulle generalklausulen mot skatteflykt kunna bli tillämplig på skalbolagstransaktioner? Vad blir den skattemässiga skillnaden om frivillig likvidation görs istället för en skalbolagstransaktion? När får avdrag göras i kapitalbeskattningen på grund av aktieägartillskott? Undantaget rörande likvidationer mötte skepticism från remissinstanser. Kommer lagstiftaren vara tvungen att revidera lagen inom en snar framtid?

1.3 Metod och material

Då den nya skalbolagslagen kom 2002 tyckte jag att det var intressant att se om lagen skulle uppnå sitt syfte att reducera och förhoppningsvis utplåna olovliga skalbolagstransaktioner. Det har nu gått ett och ett halvt år sedan lagen trädde i kraft och min nyfikenhet väcktes till liv i och med ”decembermålen”², vilka avgjordes i slutet på 2002. Dessa rörde möjligheterna till avdrag för gjorda aktieägartillskott då bolag går i konkurs. För bolag som likvideras kan sådana avdrag vara aktuella, eftersom de kan minska kapitalvinstbeskattningen avsevärt. Då likvidationer är ett av undantagen till de nya skalbolagsreglerna tyckte jag att det skulle vara intressant att undersöka huruvida företag kan använda frivilliga likvidationer, som ett substitut för skalbolagstransaktioner, i skatteundandragande syfte. Att de nya skalbolagsreglerna dessutom kompletterats med liknande eller motsvarande regler för juridiska personer i år gjorde också att intresset att se närmare på en eventuell ”lucka” i den nya lagen väcktes.

Jag har använt mig av både deskriptiv och analytisk metod i uppsatsen. Dels beskriver jag tidigare och gällande rätt vad gäller skalbolag samt går igenom delar av insolvensrätten såsom likvidation av företag och aktieägartillskott, dels analyserar jag om det finns möjlighet att använda sig av frivillig likvidation istället för skalbolagstransaktion och på så vis uppnå i stort sett samma fördelaktiga skatteläge som innan lagen instiftades. Även huruvida skatteflyktslagen kan bli tillämplig faller inom den analytiska metoden.

² Dessa behandlas närmare under 4.3.1.

Arbetet inleddes med en relativt lång inläsningsperiod då jag ville skapa mig en bättre uppfattning om problemområdet och gällande rätt. Initialt sökte jag därför information på en övergripande och bred basis varefter jag fick sålla ut det som var intressant för just min uppsats. Jag tog även inspiration från andra författares och uppsatsers litteraturförteckningar för att se om de hade hittat något som kunde hjälpa mig ytterligare. Olika databaser såsom Lovisa och FARonline, tillsammans med Internet i allmänhet, har också gett en hel del litteratur.

Det som till en början verkade som ett informationsrikt område, även behandlat i ett antal tidigare uppsatser, visade sig dock snart innehålla mindre variation. Lagändringen skedde relativt nyligen, varför den ännu inte hunnit avspeglas i litteratur och praxis i någon större omfattning. Litteraturen består därför i stor utsträckning av lagtext, förarbeten, några rättsfall samt artiklar snarare än böcker. De flesta artiklarna behandlade dessutom skalbolagslagstiftningen mer översiktligt och på ett deskriptivt sätt. För att undvika felkällor har jag försökt att i så stor utsträckning som möjligt använda mig av olika källor och hoppas att min medvetenhet om problemet kan leda till att många fallgropar undviks.

1.4 Avgränsningar

Den 1 juli 2003 trädde nya regler för kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar i kraft. I och med dessa infördes liknande skalbolagsregler för juridiska personer/bolagssektorn som de som finns för fysiska personer. De nya reglerna infördes i det nya IL 25a kap. i 9-18§§. Dessa kommer dock inte behandlas i uppsatsen då denna fokuserar på skalbolagsreglerna gällande fysiska personer i IL 49a kap. Samma gäller för de nya reglerna rörande kapitalvinst och utdelning då dessa också riktar sig mot juridiska personer.

Jag behandlar i arbetet de bitar av skalbolagslagstiftningen som jag anser vara mest centrala för den vidare diskussionen. Vad gäller reglerna för likvidationer och aktieägartillskott är dessa beskrivningar på inget sätt uttömmande, utan går endast in på de för uppsatsen intressanta delarna. Samma gäller analysen av skatteflyktslagen och dess eventuella tillämplighet. Vidare kommer jag endast gå in på reglerna gällande aktiebolag och därmed lämna handelsbolag och ekonomiska föreningar därhän. Arbetet kommer inte heller i närmare detalj gå in på specifika transaktioner som berörs av skalbolagsreglerna, såsom interna aktieöverlåtelser och generationsskiften.

Bolag som töms på sitt inkråm har i litteraturen benämnts både som "skalbolag" och som "vinstbolag". Jag kommer i denna uppsats använda de båda begreppen synonymt, men främst termen "skalbolag".

1.5 Disposition

Kapitel två går igenom tidigare och gällande lagstiftning rörande skalbolagstransaktioner. För att få en bättre förståelse varför och hur de nya skalbolagsreglerna vuxit fram behandlas vinstbolagsregeln, 1991 års skattereform och konsekvenserna av den senare. Härpå följer en redogörelse av den gällande lagstiftningen.

I det tredje kapitlet behandlas generalklausulen mot skatteflykt och vilka rekvisit som måste vara uppfyllda för att skatteflyktslagen skall bli tillämplig. Genomgången ligger till grund för analysen huruvida skatteflyktslagen kan tänkas bli tillämplig på skalbolagstransaktioner.

Fjärde kapitlet går igenom reglerna gällande frivillig likvidation och vilka situationer som kan leda till tvångslikvidation. Även vad en likvidation innebär för bolaget och dess aktieägare beskrivs. Vidare görs en genomgång av aktieägartillskott. Denna mynnar ut i en granskning av Regeringsrättens domar i ”decembermålen” och vad rätten kom fram till i dessa mål.

Kapitel fem går igenom den skattemässiga skillnaden mellan en skalbolagstransaktion respektive en likvidation. Kapitlet inleds med hur beskattningen enligt skalbolagsreglernas huvudregel är utformad och går sedan in på undantagen till huvudregeln. En genomgång av skattekonsekvenserna vid ett likvidationsförfarande följer, tillsammans med konsekvenserna av ett aktieägartillskott.

I kapitel sex görs själva analysen vilken börjar med kritik mot de nya skalbolagsreglerna och dess utformning. Vidare analyseras huruvida skatteflyktslagen skulle kunna bli tillämplig på skalbolagstransaktioner. Efter detta diskuteras om frivillig likvidation kan användas som substitut för skalbolagstransaktioner och vilken skillnad som uppstår i vad aktieägaren får ut efter skatt i de olika fallen. För att tydliggöra situationen beskrivs det hela med hjälp av ett enkelt exempel. Kapitlet avslutas med en kort framtidsaspekt rörande skalbolagsreglerna och en fundering om en omformulering av undantagen borde göras inom kort.

I det sista kapitlet, kapitel sju, sammanfattas de slutsatser som dragits i uppsatsen, med betoning på vad som kommit fram i analysen.

2 Skalbolag

2.1 Vad är ett skalbolag?

Ett typiskt *skalbolag* är ett bolag som har avslutat sin verksamhet och avyttrat tillgångarna, varför det inte innehåller några reella rörelsetillgångar. Likvida medel och fordringar är således det enda som återstår i bolaget. Ett *vinstbolag* är ett skalbolag som dessutom innehåller obeskattade vinstmedel och latent skatteskulder.³ De två begreppen har ofta använts synonymt⁴ och i denna uppsats kommer termen skalbolag övervägande användas för att beteckna ett bolag som omfattar båda definitionerna.

Vid en skalbolagstransaktion överförs normalt rörelsetillgångarna, eller det så kallade inkråmet, till ett nybildat bolag med samma ägare och kvar av det gamla bolaget finns bara ett ”skal”.⁵ Ett skalbolag är inte något illegalt i sig, men däremot kan skalbolag utnyttjas på ett otillbörligt sätt.⁶ Den seriösa respektive oseriösa köparen har därför olika syften med en skalbolagsaffär. Gemensamt för de båda är dock att köparen inte har något egentligt intresse av det köpta bolagets nuvarande eller tidigare bedrivna rörelse, utan intresset sträcker sig endast till det köpta bolagets likvida medel och eventuella obeskattade reserver.⁷

Den seriösa köparen av ett skalbolag kan använda sig av skalbolagsaffären för att avveckla eller omstrukturera verksamheter eller för att få ned gåvoskattevärdet på företaget vid generationsskiften.⁸ Obeskattad vinst i det köpta bolaget kvittas mot befintliga underskott eller kostnader som köparen har i den verksamhet som läggs in i bolaget. Vidare kan köparen eliminera vinsten genom av- eller nedskrivningar på tillgångar som förvärvas till bolaget.⁹

Det har dock varit vanligare att skalbolagstransaktioner använts i oseriösa syften. Köparen har i dessa fall inte någon avsikt att betala bolagsskatten efter ägarövergången utan avsikten är snarare att plundra bolaget på vinstmedel efter överlåtelsen. Han är därför villig att erlagga en högre köpeskillning. Priset för de obeskattade vinstmedlen ligger således runt 85-95 procent av vinstmedlen. Syftet med skalbolagstransaktioner i dessa fall är att undvika det första ledet i dubbelbeskattningen, nämligen bolagsskatten.

³ Runvik, Leidhammar, *Bolagsplundring*, SvSkT nr 5 1996, s. 471.

⁴ Grosskopf, *Vinstbolag – aktiebolags- och skatterättsliga frågor*, s. 13.

⁵ Ds 2000:35 s. 15.

⁶ Eriksson, *Skalbolag*, s. 1.

⁷ Grosskopf, *Vinstbolag – aktiebolags- och skatterättsliga frågor*, s. 14.

⁸ Rask, *Vinstbolagsaffärer och interna aktieöverlåtelser efter 1990 års skattereform*, SN 1992, s. 71.

⁹ Lundqvist, *Vinstbolagstransaktioner – sedda ur skatteförvaltningens synvinkel*, SN 1992, s. 77.

Den vinst som köparen och säljaren gör genom den uteblivna skatten fördelas sedan mellan de båda.¹⁰

Det finns olika metoder för att eliminera förstaledsbeskattningen. Det kan ske antingen genom ren plundring av bolaget, genom att bolaget töms på likvida medel, eller genom skapande av kostnadsposter så att den obeskattade vinsten elimineras.¹¹ Det dominerande syftet med skalbolagsaffärer var förr att omvandla löneinkomster till reavinst och på så vis uppnå en otillbörlig skatteförmån. Detta förfarande försökte stoppas redan genom införandet av en stopplagstiftning på 60-talet.¹²

2.2 Tidigare gällande regler

2.2.1 Vinstbolagsregeln

Redan på 1960-talet hade handeln med skalbolag en uppgång och 1972 ansågs omfattningen vara så besvärande i skattehänseende att lagstiftaren beslutade att införa särskilda bestämmelser mot handeln.¹³ Syftet med handeln var att omvandla löpande inkomster till lågbeskattade realisationsvinster. Det fanns två alternativ för någon som önskade avyttra en verksamhet som bedrivits i aktiebolagsform, antingen att sälja alla tillgångarna (inkrämet) i bolaget, med beskattning av bolaget samt efterföljande likvidation och utskiftning som följd, eller att sälja själva aktierna i bolaget. En inkrämsförsäljning innebar att en aktieägare bildade ett nytt bolag till vilket han sålde över inkrämet i det gamla bolaget. Det gamla bolaget såldes därefter till en köpare som kunde kvitta existerande dolda reserver mot förluster eller avskrivningar. På så vis kunde den skattskyldige fortsätta driva verksamheten i det nya bolaget med nya av- och nedskrivningsunderlag.¹⁴ Det första alternativet ledde till 80 procents skatteeffekt medan det andra endast till 8 procents skatteeffekt, varför merparten använde sig av det sistnämnda. På grund av försäljningen av aktierna i bolaget beskattades nämligen säljaren enligt de gynnsammare reavinstreglerna och fick på så vis ut mer än vid utdelning eller utskiftning.¹⁵ Det var dessa helt skatteinriktade transaktioner som lagstiftaren ville stoppa med hjälp av de nya reglerna.¹⁶

Vinstbolagsbestämmelsen som infördes tog sikte på säljarens skattesituation och var en slags stoppregel. Regeln innebar att *hela köpeskillingen* och inte

¹⁰ Johansson, Qwerin, *Företagsskatteutredningens förslag om begränsningar i skattefriheten för kapitalvinster m.m.*, SvSkT nr 5 2001, s. 471, Ds 2000:35 s. 15.

¹¹ Ds 2000:35 s. 15.

¹² Rask, *Vinstbolagsaffärer och interna aktieöverlåtelser efter 1990 års skattereform*, SN 1992, s. 71f.

¹³ Ds Fi 1971:11 och prop. 1972:93.

¹⁴ Grosskopf, *Skalbolagsaffärer och andra finansiella transaktioner i företagssektorn*, SN nr 4 1988, s. 176ff.

¹⁵ Witting, *Transaktioner med skal och skalkar*, SN nr 5 1988, s. 248ff.

¹⁶ Grosskopf, *Vinstbolag aktiebolags- och skatterättsliga frågor*, s. 7.

bara vinsten skulle tas upp som inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet och beskattas i enlighet med vad som gällde för fysiska personer. Lagstiftaren hoppades på att effektivt lyckas stoppa transaktionerna med denna höga beskattning. I praktiken hade den dock inte alltid en så avhållande verkan.¹⁷

Skälet till att lagstiftaren bestämde sig för att höja säljarens beskattning istället för köparens, var att det var säljaren som gjorde den ojämförligt högsta vinsten på transaktionen. Vinstbolagsregeln innehöll inte något subjektivt rekvisit utan endast ett objektiva sådant. Detta innebar att om de objektiva omständigheterna var uppfyllda så var lagen tillämplig, oavsett om den skattskyldige haft till syfte att uppnå en skattefördel eller ej.¹⁸ Ett subjektivt rekvisit återfanns dock i dispensregeln och Riksskatteverket kunde med hjälp av denna medge dispens om transaktionen varit affärsmässigt motiverad på annan grund än skattebesparing. Härigenom kom den skattskyldiges syfte med transaktionen att beaktas och bli avgörande. Bevisbördan för annat syfte än att erhålla skattefördelar låg på den skattskyldige.¹⁹ Enligt förarbetena skulle dock en tämligen restriktiv hållning intas vad gällde dispensmöjligheterna.²⁰

Vinstbolagsregeln var en aning oklar och därför svårtillämpad och flera moment i regeln ledde till tolkningsproblem. Förarbetena gav inte heller någon vidare vägledning om lagstiftarens intentioner.²¹ För att bestämmelserna om vinstbolag skulle vara tillämpliga krävdes att större delen av bolagets tillgångar överlåtits före aktieavyttringen, det vill säga ett orsakssamband skulle föreligga mellan överlåtelsen och förekomsten av obeskattade medel. Det framgick dock inte av förarbetena vad som menades med obeskattade medel.²² För att förhindra ett kringgående av bestämmelserna skulle även överföringar inom en tvåårsperiod efter avyttringen beaktas.²³

De stora skattevinster som kunde erhållas genom ett kringgående av reglerna ledde till att många skattekonstuler försökte hitta de svaga punkterna i lagstiftningen och kringgå reglerna på olika sätt. Det var dock först i samband med 1991-års skattereform som flera av de viktiga tolkningsfrågorna prövades av Regeringsrätten.²⁴

¹⁷ Gäverth, *Skatteregler mot handel med skalbolag*, SN 2002 s. 381f.

¹⁸ Grosskopf, *Vinstbolag aktiebolags- och skatterättsliga frågor*, s. 72ff.

¹⁹ Gäverth, *Skatteregler mot handel med skalbolag*, SN 2002 s. 381, Grosskopf, *Vinstbolag aktiebolags- och skatterättsliga frågor*, s. 97.

²⁰ Prop. 1972:93 s. 35f.

²¹ Von Bahr, *En bok om vinstbolag*, SvSkT 1990 s. 46.

²² Gäverth, *Skatteregler mot handel med skalbolag*, SN 2002 s. 381, Von Bahr, *En bok om vinstbolag*, SvSkT 1990 s. 50.

²³ Von Bahr, *En bok om vinstbolag*, SvSkT 1990 s. 48.

²⁴ Gäverth, *Skatteregler mot handel med skalbolag*, SN 2002 s. 382.

2.2.2 1991 års skattereform

1991 infördes en genomgripande skattereform vilken ledde till nya regler rörande företagsbeskattning. Tidigare förelåg avsevärda skillnader i skattebelastningen mellan uttag av vinster ur aktiebolag i form av utdelning eller lön och försäljning av aktiebolaget med kapitalvinstbeskattning. Beskattningen av kapitalvinsterna var betydligt lindrigare än utdelningsbeskattningen varför olika kringgåendetransaktionerna uppstod för att undgå åtminstone det ena ledet av aktiebolagens dubbelbeskattning.²⁵ Den nya skattelagen skulle förhindra dessa skillnader och göra det omöjligt att få obehöriga skatteförmåner av det slag som vinstbolagslagstiftningen var avsedd att stoppa. Vinstbolagsreglerna avskaffades därför.²⁶

Enligt den tidigare gällande lagen kunde en fysisk persons inkomster beskattas i sex olika inkomstslag. I och med införandet av reformen minskades dessa ned till tre, nämligen *tjänst*, *näringsverksamhet* och *kapital*. Fysiska personer kan ha inkomster i alla tre inkomstlagen och bli beskattade därefter, medan juridiska personer och skattesubjekt, såsom aktiebolag, ekonomiska föreningar med flera, endast kan ha inkomster i inkomstslaget *näringsverksamhet*. Beskattningskonsekvenserna efter införandet av reformen är för en fysisk person en kommunal inkomstskatt om cirka 31 procent, samt en statlig inkomstskatt om cirka 25 procent för de inkomster som överstiger en viss skiktgräns. Den högsta marginalskatt som kan drabba en fysisk person vad gäller arbetsinkomster är således 56 procent. I inkomstslaget kapital, dit löpande avkastning och kapitalvinster hänförs, blir däremot skatten endast 30 procent. För juridiska personer hänförs alla inkomster till inkomstslaget *näringsverksamhet* och träffas av en statlig inkomstskatt om 28 procent.²⁷

Aktiebolag har under lång tid dubbelbeskattats i Sverige, vilket troligen kan härledas till att det begränsade personliga ansvaret för aktieägarna ansetts leda till för stora skattemässiga fördelar jämfört med andra företagsformer. Principen om dubbelbeskattning innebär att en inkomst som förvärfvas av ett aktiebolag i princip skall beskattas två gånger. Bolaget beskattas först för dess skattemässiga nettovinst i inkomstslaget *näringsverksamhet*. Den andra beskattningen, i inkomstslaget kapital, sker av mottagaren då denne får ta del av bolagets redovisade vinst efter skatt genom utdelning. Detta om mottagaren är en fysisk person.²⁸

Skattereformen ledde även till nya regler för *fåmansföretag*. Fåmansföretag definieras som ett aktiebolag eller ekonomisk förening vari fyra eller färre fysiska personer direkt eller indirekt, genom förmedling av juridisk person, äger så många aktier eller andelar att de har mer än hälften av rösterna i

²⁵ Lodin m.fl.(2001), *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, s. 422.

²⁶ Prop. 1989/90:110 s. 472.

²⁷ Tjernberg, *Beskatning av fåmansföretag*, s. 14f., IL 1 kap. 3§, 65 kap. 3-5§§, 65 kap. 14§.

²⁸ Tjernberg, *Beskatning av fåmansföretag*, s. 15.

företaget.²⁹ I princip är det samma regler som gäller för fåmansföretag som för aktiebolag. Ägaren till ett fåmansföretag har tre sätt att ta ut vinster på, nämligen genom lön, utdelning eller reavinst.³⁰ Ett fåmansägt aktiebolag är dock ett eget rättssubjekt och beskattas självständigt för sina inkomster. Detta tvåpartsförhållande, mellan ägarna i ett fåmansföretag och själva företaget, leder till att bolag och ägare kan ingå rättshandlingar med skatterättslig verkan med varandra. En ägare kan därmed vara anställd i bolaget och ta ut vinsten som lön, eller så kan bolaget besluta att utdela vinstmedel oaktat att resultatet mestadels berott på ägarnas arbetsinsatser. Genom skattereformen infördes regler som skulle hindra att omotiverade fördelar uppnås genom styrning av sättet för vinstöverföring från bolaget till ägarna eller genom transaktioner med bolaget.³¹ RSV har utfärdat detaljerade allmänna råd³² rörande beskattningen av fåmansföretag, vilka också är av betydelse för tillämpningen av fåmansföretagsreglerna.³³

Då förvärvsinkomster normalt beskattas enligt en högre skattesats än inkomst av kapital var det tidigare mer förmånligt för delägare i fåmansbolag att ta ut vinst som utdelning och realisationsvinster på aktier istället för som lön. Regler infördes därför för aktiva delägare, det vill säga sådana som är verksamma i företaget i betydande omfattning, för att förhindra en omvandling av det som egentligen är arbetsinkomst till kapitalinkomst.³⁴ Endast den del av utdelning och kapitalavkastning som motsvarar normal kapitalavkastning, inklusive risksättning, skall hänföras till inkomstslaget kapital, medan all utdelning överstigande detta gränslöpp beskattas i inkomstslaget tjänst. Detta presumeras nämligen vara ett resultat av delägarens arbetsinsats i fåmansföretaget. Denna presumtion går inte att motbevisa.³⁵ Vid kapitalvinster på kvalificerade andelar skall 50 procent av vinsten helt schablonmässigt beskattas i inkomstslaget tjänst och 50 procent i inkomstslaget kapital.³⁶

2.2.3 Konsekvenser av 1991 års skattereform

Stopplagstiftningen mot vinstbolagsaffärer togs bort i och med skattereformen då lagstiftaren antog att de nya reglerna som infördes skulle leda till att det inte längre skulle vara lönsamt att omvandla förvärvsinkomster till realisationsvinster i fåmansföretag. Dessa beräkningar verkar dock ha gjorts på felaktiga grunder då det även efter införandet av skattereformen fortsatte att vara lönsamt att göra skalbolagsaffärer.³⁷ Syftet

²⁹ IL 56 kap. 2§.

³⁰ Bojs, *Skalbolag – återinförande av stoppregler*, Balans nr 5 2002, s. 10ff.

³¹ Lodin m.fl.(2001), *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, s. 355ff.

³² Senast i RSV 2001:19 och 2002:29.

³³ Lodin m.fl.(2003), *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, s. 361.

³⁴ Lodin m.fl.(2001), *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, s. 359f.

³⁵ IL 57 kap. 7§, Tjernberg, *Beskattnings av fåmansföretag*, s. 52f., Lodin m.fl.(2001), *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, s. 359f.

³⁶ IL 57 kap. 12§.

³⁷ Rask, *Vinstbolagsaffärer och interna aktieöverlåtelser efter 1990 års skattereform*, SN 1992, s. 74, FAR info nr 11 2000, *Skatteregler mot handel med skalbolag*.

med de nya skattereglerna för fåmansföretag var att hindra att ägarna omvandlade sina arbetsinkomster till kapitalinkomster och på så vis minskade sin skatt från 56 procents marginalska till kapitalskatt om 30 procent. De nya reglerna upprätthåller på så vis det andra ledet i dubbelbeskattningen, att utdelning som aktieägare erhåller skall tas upp till beskattning. Däremot hindrar inte reglerna att det första ledet i dubbelbeskattningen, bolagsskatten, undviks. Även efter införandet av reglerna har det därför varit möjligt att sälja bolag med obeskattade vinstmedel och på så vis få ut ett högre pris för bolaget. Köparen kan genom transaktionen undgå dubbelbeskattning och tillgodogöra sig likvida tillgångar billigt. Skalbolagstransaktioner har därför fortsatt att vara förmånliga.³⁸

Under 1990-talet ökade även skalbolagshandeln med utländska förvärvare, den nya lagstiftningen till trots. Förvärvaren hade i dessa fall vanligtvis sitt säte i ett så kallat skatteparadis och ofta var det samma person som ägde både det sålda bolaget och det utländska. Ägaren kunde genom transaktionen ”skattefritt” lyfta de medel som fanns i det avyttrade skalbolaget eftersom det i stort sett var omöjligt att kontrollera att skatt inkom. Under 1990-talet blev det även vanligare att fusionera skalbolag med andra bolag som kunde uppvisa förluster och kvitta skalbolagens vinster med dessa. Orsaken till att fusion ofta väljs framför att låta de tömda bolagen gå i konkurs är att risken att bli granskad av skattemyndigheten minskar vid fusion.³⁹

2.3 Den nya skalbolagslagstiftningen

2.3.1 Bakgrund

Då handeln med skalbolag fortsatte öka bestämde sig regeringen 1998 för att vidta lagstiftningsåtgärder mot handel med skalbolag. Detta på initiativ av Riksskatteverket⁴⁰, RSV, vilka bedömde att skalbolagshandeln hade ökat kraftigt och att det förelåg en risk att även mörkertalet var stort. Två departementspromemorior, Ds 2000:35 och Ds 2001:35, utarbetades därför och problemet med skalbolagshandeln behandlades även i betänkandet ”Utdelningar och kapitalvinster på företagsägda andelar”, SOU 2001:1. Den gemensamma faktorn i de tre förslagen var att det var *säljaren* av en andel som skulle drabbas vid en skalbolagsaffär och vara den som ansvarar för den skatt som faller bort på grund av ägarbytet. Lagstiftningsarbetet resulterade i propositionen ”Skatteregler mot handel med skalbolag”, 2001/2002:165 vilken ledde till de nya skalbolagsreglerna som trädde i kraft den 1 juli 2002.⁴¹

³⁸ Tjernberg, *Beskattning av fåmansföretag*, s. 58f.

³⁹ Gäverth, *Skatteregler mot handel med skalbolag*, SN 2002 s. 383f.

⁴⁰ RSV:s hemställan 8542-98/900.

⁴¹ Baran, *Skatteregler mot handel med skalbolag*, SvSKT nr 4 2002, s. 231.

Då förslaget syftade till att upprätthålla dubbelbeskattningens första led, bolagsskatten, begränsades tillämpningen till att gälla fysiska personers avyttring.⁴² Bestämmelserna skall tillämpas på avyttringar av andelar från och med den 4 april 2002. Är det avyttrade företaget en utländsk juridisk person som, direkt eller indirekt, äger del i ett svenskt aktiebolag, skall bestämmelserna tillämpas på avyttringar efter den 1 juli 2002.⁴³

En reglering av skalbolagshandeln kan företas på olika områden antingen genom civil- och straffrättsliga regler eller, på det sätt som lagstiftaren i slutändan valde, genom skatterättsliga regler. Lagförslaget till de nya skalbolagsreglerna blev dock utsatt för viss kritik då det skickades på remiss. Alla remissinstanser var inte överens om att skatterättsliga regler var det bästa sättet att lösa problemet, då dessa lätt kan utformas så att normala transaktioner, som inte innebär skatteundandragande, också träffas av särslagstiftningen. En sådan lagstiftning riskerar att det allmänna rättsmedvetandet skadas.⁴⁴

2.3.2 Definitionen av skalbolag och jämförelsebeloppet

Definitionen på vad som utgör ett skalbolag återfinns i Inkomstskattelagen, IL, 49a kap. 6§. Huruvida det avyttrade bolaget är ett skalbolag skall bestämmas mekaniskt genom en jämförelse mellan ersättningen för andelarna och företagets likvida tillgångar.⁴⁵ Det avyttrade bolaget utgör ett skalbolag om:

*”summan av marknadsvärdet av företagets likvida tillgångar [...] överstiger ett jämförelsebelopp [...] vid tidpunkten för avyttringen.”*⁴⁶

Till *likvida tillgångar* skall räknas kontanter, värdepapper och liknande tillgångar⁴⁷, men inte andelar i företag i intressegemenskap, såvida de inte innehas indirekt genom ett företag i intressegemenskap. Vid avgörandet huruvida det föreligger ett skalbolag eller ej tas således inte någon hänsyn till skuldsidan, utan det är bruttotillgångarna som ingår i jämförelsen.⁴⁸ Denna avvägning är förståelig eftersom det utmärkande för ett skalbolag är att köparen är beredd att betala ett högt pris för bolaget just därför att han inte avser att betala företagets skulder, vilka i praktiken är skatteskulder.⁴⁹

⁴² Prop. 2001/2002:165 s. 22.

⁴³ RSV 2012 W, utgåva 1 02-07.

⁴⁴ FAR:s remissvar, Balans nr 10 2001, se även mer om kritik mot lagen under 6.1.1.

⁴⁵ RSV:s pressmeddelande 2002-07-11, *Ny skalbolagsdeklaration skall lämnas i september*.

⁴⁶ IL 49a kap. 6§.

⁴⁷ ”liknande tillgångar” förklaras mer nedan.

⁴⁸ Gäverth, *Skatteregler mot handel med skalbolag*, SN 2002, s. 388.

⁴⁹ Baran, *Skatteregler mot handel med skalbolag*, s. 239.

Jämförelsebeloppet utgörs av halva ersättningen för bolaget om alla andelar har avyttrats. Skulle inte alla andelar avyttrats, utan endast en del, skall jämförelsebeloppet utgöras av halva det sammanlagda värdet av samtliga andelar, beräknat med utgångspunkt i ersättningen för de avyttrade andelarna.⁵⁰ Skulle säljaren få en tilläggslikvid för de avyttrade andelarna vid ett senare tillfälle kan denna innebära att det inte längre rör sig om en skalbolagsavyttring, varför en ny beräkning skall göras. Den skattskyldige kan därefter begära en omprövning av taxeringen.⁵¹

För att förhindra kringgåenden av skalbolagsreglerna har det instiftats två motverkande *kringgående regler*, nämligen en som likställer lättrealiserade tillgångar med likvida tillgångar och en som innehåller ett återköpsvillkor.⁵²⁵³ Som likvida tillgångar skall enligt den första kringgåenderegeln därmed även räknas andra tillgångar om de:

- införskaffats tidigast två år före avyttringen,
- saknar affärsmässigt samband med verksamheten som den bedrevs två år före avyttringen och
- säljaren inte kan visa att anskaffningen av tillgångarna skett i annat syfte än att lätt kunna avyttras efter avyttringen av andelen.⁵⁴ Att det är säljaren själv som skall stå för bevisbördan beror på att det är han som förfogar över de uppgifter som behövs för att göra bedömningen i vilket syfte anskaffningen är gjord.⁵⁵

De två första rekvisiten är objektiva medan det tredje är subjektivt, men borde kunna utrönas på objektiva grunder. Samtliga tre rekvisit måste vara uppfyllda för att tillgången skall anses vara likvid.⁵⁶ Denna kringgåenderegeln kan skapa problem för bolag som startats inom de två senaste åren före avyttringen. Sådana bolag omfattas troligen av regeln automatiskt och måste därför förlita sig på att det tredje subjektiva rekvisitet anses uppfyllt och det framgår att syftet med anskaffningen av tillgångarna varit en annan än att lätt kunna avyttras.⁵⁷

För att inte riskera rättssäkerheten har lagstiftaren försökt göra skalbolagsdefinitionen klar och entydig så att det skall vara lätt för säljaren att avgöra om det avyttrade bolaget utgör ett skalbolag eller ej.⁵⁸

⁵⁰ IL 49a kap. 6 och 9§§.

⁵¹ Gäverth, *Skatteregler mot handel med skalbolag*, SN 2002, s. 391.

⁵² Den andra kringgåenderegeln, återköpsregeln, behandlas under 2.3.4.

⁵³ Baran, *Skatteregler mot handel med skalbolag*, s. 240f.

⁵⁴ IL 49a kap. 7§, RSV 2012 W utgåva 1 02-07.

⁵⁵ Prop. 2001/01:165 s. 51.

⁵⁶ Ohde, Rutberg, *Utdelningar och kapitalvinster på företagsägda andelar samt ändrade cfc-regler*, s. 160. Bojs, *Skalbolag – återinförande av stoppregler*, Balans nr 5 2002.

⁵⁷ Baran, *Skatteregler mot handel med skalbolag*, s. 241.

⁵⁸ FAR info nr 2 2002, *Skatteregler mot handel med skalbolag*.

2.3.3 Vem omfattas?

Skalbolagsreglerna skall tillämpas då *fysiska personer* direkt eller indirekt avyttrar en del, som inte är en lagertillgång, i ett fåmansbolag som klassas som ett skalbolag.⁵⁹ Vid avyttringen skall det även uppkomma en kapitalvinst i inkomstslaget kapital för att reglerna skall bli tillämpliga.⁶⁰

De företagsformer som omfattas av den nya lagstiftningen är aktiebolag, ekonomiska föreningar och handelsbolag. Det är dock vanligast med avyttring från aktiebolag.⁶¹ För att ett bolag skall omfattas av reglerna måste det uppfylla ett eller båda följande kriterier:

- företaget skall ha överlåtit den huvudsakliga delen av sina reallgångar under en treårsperiod, nämligen året före andelsavyttringen, avyttringsåret eller det påföljande året, och/eller så
- skall företagens tillgångar till huvudsaklig del (75 procent) bestå av likvida medel och liknande tillgångar, så kallade lättrealiserade tillgångar, vid tidpunkten för andelsavyttringen. Vid avgörandet om ”huvudsaklig del” föreligger görs en jämförelse med marknadsvärdet.⁶²

Skalbolagsreglerna är inte tillämpliga om mer än hälften av aktierna i bolaget är marknadsnoterade eller om bolaget försätts i likvidation⁶³ eller konkurs.⁶⁴

2.3.4 Återköpsregeln

Den andra motverkanderegeln, för att skalbolagsreglerna inte skall kunna kringgås och bolaget omvandlas till skalbolag efter avyttringen av andelarna, är återköpsregeln⁶⁵. Med återköp menas att ett företag formellt säljs med inkråm, det vill säga som ett icke-skalbolag, men att det föreligger en överenskommelse mellan säljare och köpare att tillgångarna, helt eller delvis, skall överföras till säljaren, direkt eller indirekt genom någon närstående till denna, inom två år efter avyttringen. Bolaget uppfyller därmed skalbolagsdefinitionen. Även en överföring av tillgångarna till ett fåmansföretag som ägs av säljaren omfattas, oavsett om säljaren är företagsledare eller ej i det förvärvande bolaget.⁶⁶

⁵⁹ IL 49a kap. 2§.

⁶⁰ IL 49a kap. 1-3§§, Ds 2001:35 s. 25f, Prop. 2001/02:165 s. 70f, Åstrand, *Nyheter på lagstiftningsområdet*, SN nr 12 2002, s. 724f.

⁶¹ Bojs, *Skalbolag – återinförande av stoppregler*, Balans nr 5 2002. I denna uppsats är det bara avyttringar från aktiebolag som kommer behandlas.

⁶² Prop. 2001/02:165 s. 45.

⁶³ Se undantaget rörande likvidation nedan 5.1.3.

⁶⁴ Melbi, *Förslag om slopad kapitalvinstbeskattnings av näringsbetingade aktier*, SN nr 4 2001, s. 164ff., IL 49a kap. 3§.

⁶⁵ IL 49a kap. 10§.

⁶⁶ Prop. 2001/02:165 s. 55.

För att återköpsregeln skall bli tillämplig krävs att det är den ”övervägande delen” av tillgångarna, andra än likvida tillgångar, som överförs, vilket borde innebära mer än 50 procent. Bedömningen skall göras med utgångspunkt i marknadsvärdet vid avyttringstidpunkten.⁶⁷ Det finns inget krav på att det är identiska tillgångar som återköps utan även tillgångar som ersatt de ursprungliga, vilka innehades vid avyttringstidpunkten, skall medräknas. Detta eftersom det kan vara svårt att kontrollera om regeln görs alltför snäv. Vad som dock ofta utmärker ett återköp är att säljaren aldrig haft för avsikt att släppa kontrollen över verksamheten, varför det ofta är samma tillgångar som återgår.⁶⁸ Trots regelns benämning borde även benefika fång omfattas och inte endast onerösa. Det går inte att gå runt återköpsregeln genom att successivt låta tillgångarna övergå över en tvåårsperiod då även denna situation omfattas. Däremot riskerar säljaren och köparen att ett sådant försök till kringgående av återköpsspärren leder till att skatteflyktlagen⁶⁹ blir tillämplig. En uthyrning av tillgångarna skall ej jämföras med återköp och ett sådant förfarande skall därmed inte omfattas av reglerna.⁷⁰

Inte heller återköpsvillkoret gäller om minst hälften av andelarna i det avyttrade företaget är marknadsnoterade eller om avyttring sker genom likvidation eller konkurs.⁷¹

Även vid återköp är det säljaren som beskattas och det skall ske det beskattningsår andelarna avyttrats. Det kan vara svårt för skattemyndigheten att få kännedom om kvalificerade återköp varför det åligger säljaren eller närstående till denne att lämna uppgift⁷² om återköpet. Det skall därmed tas upp i den berörda personens självdeklaration så att eftertaxering kan ske.⁷³ Underlåter säljaren att informera om köpet skall de vanliga reglerna om eftertaxering och skattetillägg bli tillämpliga, det vill säga om återköpet blir upptäckt.⁷⁴ Säljarens beskattning vid ett återköp innebär att kapitalvinsten i enlighet med skalbolagsreglerna⁷⁵ skall tas upp i sin helhet och hänföras till passiv näringsverksamhet. Det skall dock inte göras någon prövning av jämförelsebelopp i dessa fall, utan reglerna blir direkt tillämpliga.⁷⁶

⁶⁷ Baran, *Skatteregler mot handel med skalbolag*, SvSkT nr 4 2002, s. 242.

⁶⁸ Prop. 2001/02:165 s. 55.

⁶⁹ Se nedan kapitel 3.

⁷⁰ Gäverth, *Skatteregler mot handel med skalbolag*, SN 2002, s. 394.

⁷¹ Ohde, Rutberg, *Utdelningar och kapitalvinster på företagsägda andelar samt ändrade cfc-regler*, SvSkT nr 2 2001, s. 161.

⁷² LSK 3 kap. 9a§.

⁷³ Eriksson, *Skalbolag*, s. 5.

⁷⁴ RSV 2012W, utgåva 1 02-07, Baran, *Skatteregler mot handel med skalbolag*, SvSkT nr 4 2002, s. 242.

⁷⁵ IL 49a kap. 10-11§§.

⁷⁶ Gäverth, *Skatteregler mot handel med skalbolag*, SN 2002, s. 394f.

3 Generalklausulen mot skatteflykt

Då det fortfarande var vinstbolagsreglerna som gällde diskuterades huruvida den då gällande generalklausulen mot skatteflykt kunde tillämpas på transaktioner som inte föll inom lagens direkta tillämpningsområde, men som trots det låg inom gränsområdet.⁷⁷ Lagen mot skatteflykt och generalklausulen uppdaterades 1998 och numera måste följande fyra rekvisit vara uppfyllda för att en handling skall anses som skatteflykt och underkännas med stöd av skatteflyktslagen:

- att förfarandet medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige,
- att den skattskyldige, direkt eller indirekt, medverkat i rättshandlingen/rättshandlingarna,
- att skatteförmånen kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet och
- att en taxering på grund av förfarandet strider mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet.⁷⁸

Anses skatteflykt föreligga skall beskattning ske som om handlingen eller transaktionen inte hade företagits.⁷⁹ Skulle utfallet bli oskäligt skall skönstaxering ske. Gränsen mellan ren skatteplanering, där den skattskyldige valt att utnyttja de kryphål lagstiftaren underförstått accepterar, och skatteflykt, där den skattskyldige uppnår icke avsedda skatteförmåner, är dock inte helt lätt att dra. En vanlig invändning mot skatteflyktslagen är att den inkräktar på rättssäkerheten. Detta har lagstiftaren försökt uppväga genom att skatteflyktslagen inte får tillämpas av skattemyndigheten utan att förhandsbesked inhämtas från länsrätt.⁸⁰ För ett förhandsbesked krävs dock att det är av vikt för en enskild sökande eller att det behövs för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning.⁸¹ Vid avgörandet av om skatteflykt föreligger eller ej skall en objektiv bedömning ske av samtliga omständigheter som framkommit i ärendet. Den skattskyldiges avsikter blir således bedömda efter yttre omständigheter. Bevisbördan för handlandet ligger på skattemyndigheten och den skattskyldige skall snarare belysa omständigheter som visar på andra skäl för transaktionerna.⁸²

⁷⁷ Grosskopf, *Vinstbolag – aktiebolags- och skatterättsliga frågor*, s. 95ff.

⁷⁸ Lag (1995:575) mot skatteflykt 2§, Beskattning 2003 – del1, KPMGs Skattehandbok 2002, s. 357f.

⁷⁹ Tjernberg, *Beskattning av fåmansföretag*, s. 23.

⁸⁰ KPMGs Skattehandbok 2002, s. 358f.

⁸¹ Sund, *Generationsskifte av små och medelstora familjeägda aktiebolag*, s. 162.

⁸² Lodin, m.fl. (2003), *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, s. 601.

Lagen skall upprätthålla bland annat inkomstskattelagens syfte och vid denna bedömning skall vägledning tas av förarbetena. Syftet med skalbolagsreglerna är att oskäligen skatteförmåner inte uppnås. Skulle så ske trots allt kan det således tyckas att skatteflyktslagen borde bli tillämplig. Det förefaller som om lagstiftaren vill att domstolar, vid tillämpning av skatteflyktslagen, i första hand skall använda en objektiv tolkningsmetod och i andra hand en subjektiv metod. Vidare förefaller det som om lagstiftaren är angelägen om att domstolarna skall undvika en restriktiv lagtolkning. Vid generationsskiftet av företag kan vissa till synes omotiverade skattefördelar uppnås och domstolarna kan i dessa fall angripa transaktionen genom fastställande av rättshandlingens verkliga innebörd. En avvikelse från parternas hävdade innebörd kräver dock mycket goda skäl och tillämpningen i just dessa fall skall vara restriktiv.⁸³

⁸³ Sund, *Generationsskifte av små och medelstora familjeägda aktiebolag*, s. 165ff.

4 Likvidationer

Omkring 10 000 aktiebolag upplöses varje år antingen genom likvidation, konkurs eller genom att bolaget med hjälp av fusion uppgår i ett annat bolag eller tillsammans bildar ett nytt tredje. Ett bolag kan träda i likvidation antingen genom *tvångslikvidation* eller genom *frivillig likvidation*. Syftet med en likvidation är normalt att realisera bolagets tillgångar och fördela behållningen mellan aktieägarna. Det finns dock vissa bolag vars bolagsstadgar anger att tillgångarna skall användas på annat sätt vid upplösning.⁸⁴

Likvidation i sig innebär inte att bolaget upplöses, det vill säga förlorar sin rättskapacitet. Bolaget är under likvidationen fortfarande ett särskilt rättssubjekt, fast med en likvidator i styrelsens och VDns ställe. Likvidatorn fattar därmed de beslut som annars skulle fattats av dessa, samtidigt som likvidatorn företräder bolaget utåt. Befogenheten för likvidatorn begränsas dock till att omfatta genomförandet av likvidationen, vilket innebär att likvidatorns åtgärder hela tiden skall syfta till att få till stånd en skyndsam och, för aktieägarna, gynnsam avveckling av bolaget. Själva likvidationen kan när som helst under förfarandet avbrytas och bolaget kan återuppta sin verksamhet. Bolagsstämman kan besluta att ett sådant upphörande av likvidationen skall ske, men för att detta skall vara möjligt krävs dock att bolaget uppfyller kraven enligt bolagsordningen, samt att bolagets kapital uppgår till det registrerade aktiekapitalet. Bolagsstämman behåller sin ställning i bolaget under själva likvidationen, men kompetensen begränsas av likvidationsändamålet.⁸⁵ Detta innebär att stämman inte kan besluta om vinstutdelning, nyemission eller ändringar i författningen.⁸⁶ Ett beslut om att likvidation skall ske får normalt omedelbar verkan.⁸⁷

Likvidatorerna skall omvandla företagens egendom till pengar i den mån det behövs för likvidationen. De ska även betala bolagets skulder. När tiden löpt ut för kallelsen på okända borgenärer och alla skulder betalats, skall likvidatorn skifta bolagets återstående tillgångar mellan aktieägarna. Skulle det föreligga en tvist hurvida en skuld betalats eller ej skall pengar sättas av till betalning och resten skiftas. Varje aktieägare skall erhålla vad som belöper på hans aktier i förhållande till hela antalet aktier. Skulle någon aktieägare inte vara nöjd med skiftet skall talan väckas mot bolaget och klandring av skiftet ske. När slutredovisningen av bolaget är framlagd är bolaget upplöst, vilket skall registreras.⁸⁸

⁸⁴ Rodhe, *Aktiebolagsrätt*, s. 276.

⁸⁵ Pelin, Elwing, *Inkomstbeskattning vid konkurs och ackord*, 87f., Rodhe, *Aktiebolagsrätt*, s. 280f.

⁸⁶ Johansson, *Nials Svensk associationsrätt i huvuddrag*, s. 335.

⁸⁷ RSV, *Konkurs & Ackord*, s. 159.

⁸⁸ Rodhe, *Aktiebolagsrätt*, s. 282f.

Den 1 januari 2002 trädde lagändringar i kraft gällande likvidation av aktiebolag. Lagändringarna bygger på propositionen 2000/01:150, vilken behandlar förslag till åtgärder mot oseriösa förfaranden i aktiebolag. Bland annat behandlas bolag utan styrelse och bolag som använder sig av så kallade målvakter. Den 31 maj 2002 trädde även EU:s Insolvensförordning i kraft varefter svenska bolag även måste följa denna. Grundprincipen enligt förordningen är att insolvensförfaranden, såsom likvidation och konkurs, bara får inledas i den medlemsstat där gäldenären har sina huvudsakliga intressen. Ett insolvensförfarande skall dock ha verkan inom hela EU.⁸⁹

4.1 Tvångslikvidationer

Det är antingen PRV eller domstol som beslutar om tvångslikvidation och samtidigt utser en likvidator, det vill säga i de fall då inte bolagsstämman tagit beslutet. Då PRV beslutar om tvångslikvidation beror det oftast på försummelse från bolagets sida att uppfylla vissa lagstadgade informationsplikter. Domstolsbeslut grundar sig vanligtvis på bolags kapitalbrist, missbruk av aktieägarnas majoritet eller fall där bolaget är skyldigt att gå i likvidation på grund av att det inte uppfyller krav som framgår av bolagsordningen eller ABL. Likvidatorns uppgift är att avveckla bolaget och förvandla dess egendom och tillgångar till pengar så att skulder och liknande kan betalas. Då detta är gjort skall likvidatorn skifta återstående tillgångar. Skulle bolaget anses vara på obestånd så att likvidationskostnaderna inte kan betalas skall istället ansökas om konkurs för bolaget.⁹⁰

Det finns vissa grunder för tvångslikvidation vilka leder till att styrelsen måste vidta åtgärder. Förlust av aktiekapitalet är en sådan situation. Bolagets styrelse måste alltid upprätta en särskild kontrollbalansräkning om det finns skäl att anta att det egna aktiekapitalet understiger hälften av det registrerade. En sådan balansräkning skall upprättas ”ofördröjligen”, vilket innebär inom en till två månaders tid⁹¹. Det kan visserligen vara acceptabelt att det egna kapitalet understiger det registrerade under en kort tid, men inom åtta månader från bolagsstämman måste det vara återställt. Skulle så inte ske skall stämman pröva om bolaget måste tvångslikvideras. Misstänker styrelsen att det egna kapitalet understiger hälften av det registrerade, men underlåter att hänskjuta frågan till bolagsstämman blir styrelsen personligt ansvarig för bolagets uppkommande förbindelser. Ansvar är solidariskt och går endast att undgå om en styrelseledamot kan visa att underlåtenheten inte beror på försummelse.⁹² Dessutom ligger ansvaret på styrelsen att visa vad den iakttagit för mått och steg på grund av signalerna vid en eventuell

⁸⁹ FAR info nr 2 2003, *Nya regler om insolvensförfaranden*.

⁹⁰ ABL 13 kap., Pelin, Elwing, *Inkomstbeskattning vid konkurs och ackord*, s. 87f.

⁹¹ RH 1989:43, Löfgren, Kornfeld, *Personligt ansvar vid likvidationsplikt, olovlig vinstutdelning, företräदारansvar m.m.*, s. 27.

⁹² Heinestam, *Likvidation praktisk handbok för aktiebolag*, s. 50f., RSV, *Konkurs & Ackord*, s. 160ff.

prövning.⁹³ Skulle stämman inte besluta om likvidation, trots att förutsättningarna föreligger, skall styrelsen ansöka om likvidation. Denna ansökan kan även göras av direktör, revisor eller aktieägare. Vidare åligger det styrelsen att se till att tillgångar och annat värderas till rätt belopp i likvidationsbalansräkningen.⁹⁴

En annan grund för tvångslikvidation är om aktieägare missbrukar sitt inflytande i bolaget. Ägare till en tiondel av samtliga aktier kan då väcka talan om tvångslikvidation. Vidare kan det framgå av bolagsordningen att likvidation skall ske under särskilda omständigheter. Ytterligare ett fall då stämman kan besluta om tvångslikvidation är om det finns överskott sedan konkurs avslutats. Tvångslikvidation skall även ske om årsredovisning inte har sänts in de två senaste räkenskapsåren, eller om det föreligger ett otillåtet förhållande mellan antalet bundna och fria aktier. Slutligen kan även bolaget tvångslikvideras om bolaget saknar behörig ledning.⁹⁵

Efter lagändringen i likvidationsreglerna skall bolag utan behörig styrelse eller ledning kunna förpliktigas att gå i likvidation efter betydligt kortare tid än vad som gällde tidigare. Problemet med bolag utan styrelse bottenar i situationer där ägarna till bolaget planerar att begå ekonomisk brottslighet. Bolaget kan då sätta in en eller flera ”målvakter” istället för att lämna bolaget helt styrelselöst utan någon som ansvarar för vad som händer i bolaget. En målvakt deltar inte i styrelsearbetet utan lånar bara ut sitt namn så att kraven enligt ABL kan uppfyllas. Det är inte ovanligt att målvakter rekryteras bland socialt utslagna personer som inte har några tillgångar, varför de är immuna mot ekonomiska sanktioner. Nya regler kom dock 1 januari 2002 vilka innebär att målvakter inte får utses om inte ”godtagbara skäl” föreligger. Denna bestämmelse är även straffsanktionerad och kan leda till böter eller fängelse i högst ett år om den bryts.⁹⁶

En annan vanlig företeelse i styrelselösa bolag är generalfullmakter. Styrelsen ger i detta fall någon oinskränkt behörighet att företräda bolaget och avgår därefter, utan att tillsätta några ersättare. I och med lagändringen 2002 infördes dock en ny bestämmelse även här, vilken skulle klargöra styrelsens övergripande ansvar. Denna stadgar att ”styrelsens ansvar och tillsynsskyldighet inte kan överlåtas på någon annan”. Styrelsen kan därmed inte överlåta sitt övergripande ansvar utan detta kommer alltid att ligga kvar på styrelsen. Genom denna regel hoppas man komma runt problemet med generalfullmakter då de tidigare kunde leda till att det blev svårt att

⁹³ Granath, *Tvångslikvidation och ansvar enligt ABL 13:2*, s. 14.

⁹⁴ Löfgren, Kornfeld, *Personligt ansvar vid likvidationsplikt, olovlig vinstutdelning, företrädaransvar m.m.*, s. 36ff.

⁹⁵ ABL 13 kap. 10-20 §§ samt 50 §.

⁹⁶ Löfgren, Kornfeld, *Personligt ansvar vid likvidationsplikt, olovlig vinstutdelning, företrädaransvar m.m.*, s. 28, Pelin, Elwing, *Inkomstbeskattnings vid konkurs och ackord*, 87f.

identifiera den som företagit handlingarna i bolagets namn.⁹⁷ Vissa styrelselösa bolag försöker även gå runt reglerna om tvångslikvidation genom att anmäla ny styrelse så fort PRV inleder ett likvidationsförfarande mot bolaget. Då PRV avbryter ärendet och avskriver det avgår den nya styrelsen och bolaget står återigen utan behörig styrelse. Förfarandet är svårt att komma åt då det bara är några få promille av bolagen som använder sig av denna metod för att uppnå ekonomisk brottslighet. En lagregel skulle däremot drabba även de i övrigt laglydiga bolagen.⁹⁸

4.2 Frivilliga likvidationer

Frivillig likvidation av ett bolag kan ske om aktieägarna inte längre önskar fortsätta verksamheten. Orsaken till avvecklingen kan vara att verksamheten inte längre ger tillräcklig avkastning, att ägaren går i pension, vid byte av företagsform, eller försäljning av verksamheten. Ett sådant beslut skall tas på bolagsstämman efter framläggande av ett underlag som stämman kan ta ställning till. Ett likvidationsbeslut kan fattas med sedvanlig enkel majoritet av de angivna rösterna. Detta kan ifrågasättas då det är ett väldigt ingripande beslut vilket borde kräva kvalificerad majoritet. Skulle detta krävas kunde det dock lett till att en minoritet av aktieägarna hade kunnat tvinga en majoritet att fortsätta med bolagets verksamhet, mot deras vilja.⁹⁹

En frivillig likvidation kan när som helst upphöra genom att bolaget återupptar sin verksamhet. Detta beslut skall tas av bolagsstämman. En förutsättning är dock att det egna kapitalet måste nå upp till mer än halva det registrerade aktiekapitalet, att det inte föreligger någon grund för tvångslikvidation, samt att likvidationen inte fortskridit så långt att utskiftning ägt rum.¹⁰⁰

4.3 Aktieägartillskott

Aktieägartillskott kan göras för att hjälpa ett bolag på obestånd och därmed undvika att bolaget måste likvideras eller sättas i konkurs. Alla bidrag som lämnas av en aktieägare till ett bolag för att öka dess fria kapital är dock inte aktieägartillskott.¹⁰¹ RegR har konstaterat att en förutsättning för att ett tillskott skall klassas som ett aktieägartillskott är:

”[...]att bidraget lämnas av aktieägaren i just dennes egenskap av aktieägare.”¹⁰²

⁹⁷ Prop. 2000/01:150 s. 78, Runvik, Leidhammar, *Bolagsplundring*, SvSkT nr 5 1996, s. 473f., Prop. 2001/02:165 s. 26ff., ABL 8 kap. 3§, Löfgren, Kornfeld, *Personligt ansvar vid likvidationsplikt, olovlig vinstudelnings, företrädaransvar m.m.*, s. 28.

⁹⁸ FAR info nr 9 1999, *Likvidation av aktiebolag*.

⁹⁹ Rodhe, *Aktiebolagsrätt*, s. 276f.

¹⁰⁰ Rodhe, *Aktiebolagsrätt*, s. 284.

¹⁰¹ Walander, *Aktieägartillskott/driftsbidrag*, FAR info nr 8 2001.

¹⁰² RÅ 2001 ref. 28.

Aktieägartillskott är en förmögenhetsöverföring från aktieägare till aktiebolag, vilken inte är avdragsgill för aktieägaren och inte skattepliktig för aktiebolaget. Däremot skall ett sådant tillskott beaktas vid kapitalvinstbeskattningen. Vanligtvis görs ett aktieägartillskott för att förbättra bolagets soliditet. Görs tillskott genom andra tillgångar än kontanta medel skall tillskottet anses ha skett med det belopp som motsvarar tillgångens värde när tillskottet lämnades.¹⁰³

Det finns *ovillkorade* respektive *villkorade aktieägartillskott*. Ett ovillkorat aktieägartillskott skall inte återbetalas, vilket kan leda till gåvobeskattnings om det föreligger en gåvoavsikt. Ett villkorat aktieägartillskott ges dock med förutsättning att detta skall återbetalas ur framtida vinstmedel i samband med nedsättning av aktiekapitalet eller reservfonden och utskiftning vid likvidation av bolaget. Ett sådant tillskott brukar redovisas som en del av det egna kapitalet, men med en anmärkning om att återbetalning skall ske om bolaget går med vinst längre fram.¹⁰⁴ Villkor om återbetalning får inte riktas till bolaget. I så fall skall tillskottet redovisas som skuld i balansräkningen och något aktieägartillskott föreligger inte. Istället är det aktieägarna som förbinder sig att återbetala beloppet när detta går utifrån bolagets fria medel. Ett skäl till att villkora ett aktieägartillskott är om det finns flera aktieägare och inte alla lämnar tillskott pro rata.¹⁰⁵ Civilrättsligt betraktas återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott som utdelning medan det skatterättsligt vanligtvis betraktas som ett lån. Vid kapitalvinstberäkningen skall ovillkorade kapitaltillskott utgöra en del av anskaffningskostnaden för aktierna och således ingå i omkostnadsbeloppet, till skillnad från de villkorade.¹⁰⁶ Skulle ett bolag likvideras eller gå i konkurs anses aktierna som avyttrade och från detta belopp får anskaffningskostnaden på aktierna avräknas. Till anskaffningskostnaden får ovillkorade aktieägartillskott läggas. Förlusten som uppkommer skall ses som en realisationsförlust på aktier, vilken får dras av. Det villkorade aktieägartillskottet får däremot inte dras av vid en likvidation eller konkurs.¹⁰⁷

4.3.1 ”Decembermålen”

Regeringsrätten har i ”decembermålen”¹⁰⁸ tagit ställning till bland annat hur en omvandling, dels av ett villkorat aktieägartillskott till ett ovillkorat, dels

¹⁰³ RÅ 2002 ref. 107, Pelin, Elwing, *Inkomstbeskattning vid konkurs och ackord*, s. 115ff., Silfverberg, *Rättsfall*, SN nr 3 2003, s. 199f.

¹⁰⁴ Lodin m.fl. (2003), *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, s. 332f., Pelin, Elwing, *Inkomstbeskattning vid konkurs och ackord*, s. 115ff.

¹⁰⁵ Tivéus, *Förluster på villkorade aktieägartillskott m.m. vid konkurs*, SN nr 4 2003, s. 212f.

¹⁰⁶ Lodin m.fl. (2003), *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, s. 332f., Pelin, Elwing, *Inkomstbeskattning vid konkurs och ackord*, s. 115ff.

¹⁰⁷ Heineham, *Likvidation praktisk handbok för aktiebolag*, s. 82.

¹⁰⁸ RÅ 2002 ref. 107, dom 19 december 2002 och RÅ 2002 ref. 106, dom 30 december 2002.

av en fordran till ovillkorligt aktieägartillskott, skall behandlas skatterättsligt sett. I båda fallen var bolagen på obestånd vid omvandlingen, vilken ledde till en förbättrad ställning för bolagen då de blev befriade från en skuld. RegR tog dock ingen hänsyn till detta i sina avgöranden utan ansåg att de ovillkorliga tillskotten inte skulle öka aktiernas omkostnadsbelopp. Det villkorade tillskottet respektive fordringen saknade nämligen värde vid omvandlingstidpunkten på grund av bolagens ekonomiska ställning.¹⁰⁹

I domen den 30 december¹¹⁰ konstaterade RegR att en avyttring av ett finansiellt instrument (värdepapper) skall anses föreligga om ett bolag försätts i konkurs enligt IL 44 kap. 8§. Enligt RegR var därmed frågan om det villkorade aktieägartillskottet kunde anses utgöra ett sådant finansiellt instrument skatterättsligt sett. Då ingen klar definition på begreppet fanns att hämta i lagen gjorde RegR en bedömning utifrån syftet med bestämmelsen och kom då fram till att ett villkorat aktieägartillskott inte kan ges formen av ett skuldebrev eller delägar rätt. Snarare skall ett villkorat aktieägartillskott ses som en svävande fordringsrätt, det vill säga en rätt som inte kan göras gällande mot bolaget förrän de villkor som är förenade med tillskottet har uppfyllts. Sammantaget ansåg RegR därmed att ett finansiellt instrument inte hade utgetts, varför avdrag för förlusten som uppkommit på aktieägartillskottet genom konkursen inte medgavs. Frågan om avdragsrätt för förluster på omvandlade aktieägartillskott då bolag går i konkurs har avgjorts av RegR i flera mål av senare datum.¹¹¹

RegR ansåg vidare, i domen den 19 december 2002¹¹², att en förlust för fordran, som först omvandlats till ett villkorat aktieägartillskott och vid ett senare tillfälle till ett ovillkorat, inte skulle utgöra ett godkänt avdrag efter konkurs. De kom fram till detta avgörande på samma grund som i domen den 30 december, nämligen att bolaget varit på obestånd redan då den första omvandlingen skedde, varför tillskottet var meningslöst.¹¹³

I RegR dom den 30 december 2002¹¹⁴ bedömdes huruvida en regressfordran som omvandlats till ett ovillkorat aktieägartillskott kunde tas med vid kapitalvinstberäkningen efter det att bolaget gått i konkurs. Aktieägaren yrkade ett avdrag på 70 procent av förlusten. RegR konstaterade i domen att:

”Syftet med aktieägartillskott anses vara att öka bolagets tillgångar utan att öka dess skulder.”¹¹⁵

¹⁰⁹ Lodin m.fl. (2003), *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, s. 334.

¹¹⁰ RÅ 2002 ref. 106.

¹¹¹ Pelin, Elwing, *Inkomstbeskattning vid konkurs och ackord*, s. 116f.

¹¹² RÅ 2002 ref. 107.

¹¹³ Pelin, Elwing, *Inkomstbeskattning vid konkurs och ackord*, s. 118.

¹¹⁴ Mål nr. 6625-2001.

¹¹⁵ Mål nr. 6625-2001, RegR dom meddelad 30 december 2002.

Då aktieägartillskottet skett efter det att bolaget var försatt i konkurs och fordran inte haft något marknadsvärde kunde tillskottet endast ha minskat bolagets skulder och således det sammanlagda underskottet i konkursen. Sammantaget ansågs därför inte tillskottet utgöra sådant ovillkorat aktieägartillskott som skall medräknas i omkostnadsbeloppet vid kapitalvinstberäkningen, varför något avdrag inte medgavs.¹¹⁶

Sammanfattningsvis har RegR genom ”decembermålen” stadgat att ett villkorat aktieägartillskott inte kan ges formen av ett skuldebrev, utan snarare en svävande fordringsrätt, varför ett sådant tillskott inte skall anses utgöra ett finansiellt instrument. Vidare sades att värdet av ett aktieägartillskott vid en omvandling skall bedömas vid själva *omvandlingstillfället* och inte vid det ursprungliga tillskottstillfället. En omvandling av ett villkorat till ett ovillkorat aktieägartillskott, på det sätt som framgått av dessa mål, kan därmed inte anses tillrådligt. Omvandlingen måste ske innan bolaget befinner sig på obestånd om avdrag skall bli aktuellt vid beskattningen. För aktieägaren kan det därför, ur en skatterättslig synpunkt, vara bättre att låna ut kapitalet till bolaget. Ett sådant förfarande innebär dock att bolagets skulder ökar och dess balansräkning försämras.¹¹⁷

¹¹⁶ Pelin, Elwing, *Inkomstbeskattning vid konkurs och ackord*, s. 117f.

¹¹⁷ Pelin, Elwing, *Inkomstbeskattning vid konkurs och ackord*, s. 118f.

5 Skattemässig skillnad mellan skalbolagstransaktion och likvidation

5.1 Skattekonsekvenser i skalbolagsreglerna

Beskattningskonsekvenserna enligt de nya skalbolagsreglerna består av *huvudregel*, *undantag* och *alternativ till huvudregeln* i form av upprättande av skalbolagsdeklaration och ställande av säkerhet. Reglerna syftar till att den som säljer ett skalbolag skall kunna krävas på den skatt som belöper på bolagets verksamhet per överlåtelседagen.¹¹⁸

5.1.1 Beskattning enligt ”huvudregeln”

Enligt huvudregeln beskattas kapitalvinst som uppkommit genom en andelsavyttring i ett skalbolag som *överskott av passiv näringsverksamhet*.¹¹⁹ Detta skall ske oavsett om säljaren varit aktiv i bolaget eller inte. Inkomsten kommer vidare att drabbas av ekonomisk dubbelbeskattning då säljaren skall betala särskild löneskatt¹²⁰ utöver kommunal och statlig inkomstskatt. Däremot kommer kapitalvinsten inte bli ytterligare beskattad då den skall tas upp till hela sitt belopp. Dessutom kan inte beskattning i inkomstslaget kapital och tjänst ske enligt skalbolagsreglerna då beskattning skall ske i inkomstslaget näringsverksamhet.¹²¹ Eftersom kapitalvinsten tas upp som överskott av passiv näringsverksamhet kommer det inte heller vara möjligt att kvitta vinsten mot underskott av annan näringsverksamhet eller göra avsättningar till expansionsfond eller periodiseringsfond. Säljaren kommer således få en inkomst av passiv näringsverksamhet motsvarande hela köpeskillingen tillsammans med särskild löneskatt. Detta innebär att vinsten skall beskattas med både kommunal och statlig inkomstskatt, som mest cirka 56 procent, samt löneskatt. Året efter avyttringen kommer det dock medges avdrag för påförd löneskatt, men då det vanligtvis inte finns någon näringsinkomst att dra av löneskatten mot medges ett avdrag i inkomstslaget kapital motsvarande 70 procent av den påförda löneskatten. Skulle det föreligga ett underskott i kapital får detta användas som skattereduktion.¹²² En regel som slår så hårt skattemässigt mot säljaren fordrar givetvis att det inte föreligger

¹¹⁸ Baran, *Skatteregler mot handel med skalbolag*, SvSkT nr 4 2002 s. 243.

¹¹⁹ IL 49a kap. 11§.

¹²⁰ Löneskatt skall utgå med 24,26% enligt 2§ Lag (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster.

¹²¹ Baran, *Skatteregler mot handel med skalbolag*, SvSkT nr 4 2002 s. 243.

¹²² Gäverth, *Skatteregler mot handel med skalbolag*, SN 2002, s. 396.

några svårigheter att avgöra huruvida det sålda bolaget kommer att omfattas av definitionen eller ej.¹²³

För att undvika uttags- och utdelningsbeskattning vid en försäljning av inkråmet måste detta överlåtas till marknadspris. Detta innebär ingen nackdel för säljaren eftersom han kan tillgodogöra sig ett högre pris för aktierna. För köparen ökar dock lönsamhetskravet på bolaget eftersom det köpande bolaget måste betala ett högre pris för inkråmet.¹²⁴

Det finns olika undantag till huvudregeln. Bland annat finns en så kallad *ventil* som kan utnyttjas om särskilda skäl föreligger. Alternativt kan den skatteskyldige upprätta en skalbolagsdeklaration och avsätta pengar till skatt.

5.1.2 Undantag - ”Ventilen”

I den gamla vinstbolagsregeln fanns en möjlighet att ansöka om dispens hos RSV för att inte omfattas av regeln. Även i den nya skalbolagslagstiftningen finns en sådan möjlighet för att göra det möjligt att undanta sådana situationer där reglerna skulle slå omotiverat hårt. Denna ”ventil” skall dock utnyttjas väldigt restriktivt då regeringen anser att dispensregler så långt det är möjligt bör undvikas och det är:

”[...] viktigt att markera att huvudregeln är att avyttringar av andelar i skalbolag skall beskattas”.¹²⁵

För att ventilen skall bli tillämplig krävs det att den skatteskyldige begär det samt att *särskilda skäl* föreligger. Vid bedömningen om särskilda skäl föreligger skall skattemyndigheten beakta:

- dels *skälen* till avyttringen,
- dels hur *ersättningen* för andelen har bestämts.¹²⁶

Första punkten måste vara uppfylld för att en bedömning av hur ersättningen bestämts skall göras. Undantag från huvudregeln kan vidare endast komma i fråga i de fall då inga otillbörliga skatteförmåner uppstått. Bevisbördan huruvida en otillbörlig transaktion har skett eller ej ligger på den skattskyldige.¹²⁷

Lagstiftaren har i förarbetena behandlat ventilen väldigt utförligt och försökt identifiera vilka transaktioner som inte bör innefattas av reglerna då de är

¹²³ Melbi, *Förslag om slopad kapitalvinstbeskattning av näringsbetingade aktier*, SN nr 4 2001, s. 164ff.

¹²⁴ Rask, *Vinstbolagsaffärer och interna aktieöverlåtelser efter 1990 års skattereform*, SN 1992, s. 72.

¹²⁵ Prop. 2001/02:165 s. 60.

¹²⁶ IL 49a kap. 12§ 1 st., Gäverth, *Skatteregler mot handel med skalbolag*, SN 2002, s. 397.

¹²⁷ Baran, *Skatteregler mot handel med skalbolag*, SvSkT nr 4 2002 s. 243f.

lagliga och berättigade. Dessa är således undantagna från regelns tillämpningsområde. En uttömmande uppräkningslista är dock varken möjlig eller eftersträvansvärd, utan istället skall varje fall prövas förutsättningslöst med utgångspunkt i de speciella omständigheter som föreligger. Uppräkningslistan syftar således istället till att ge tolkningsdata vid rättstillämpningen.¹²⁸

En situation som anses utgöra sådant skäl för avyttringen att särskilda skäl föreligger är *generationsskifte*. Det är inte ovanligt att verksamheten i ett företag som innehåller mycket likvida medel överförs genom generationsskifte till barn eller barnbarn, medan själva bolaget blir ett skalbolag och säljs externt. Tar dock säljaren *för* bra betalt vid avyttringen kan inte transaktionen anses vara utförd i god tro varför det i ett sådant fall inte finns anledning att göra undantag från bestämmelserna. *Utlösen av delägare* eller då en seriös köpare önskar ett bolag med likvida medel för att bedriva *forskning och utveckling* samt *minoritetspostöverlåtelser* omfattas också av ventilen.¹²⁹ Skalbolagsreglerna borde dock bli tillämpliga om en majoritet av minoritetsdelägarna samtidigt avyttrar sina andelar i skalbolaget och syftet med avyttringen är att kringgå skalbolagsreglerna.¹³⁰ *Affärsmässiga skäl* för avvecklingen, såsom konjunkturnedgång eller omstruktureringar kan också leda till att särskilda skäl anses uppfyllda. Samma gäller *återköp* om återköpet beror på att villkor i överlåtelseavtalet inte uppfyllts och det är uppenbart att transaktionen inte är ett försök till att kringgå regelverket. Ventilen skall slutligen kunna användas vid *likvidationsförfaranden*¹³¹. Köparen förvärvar i dessa situationer ett bolag som avslutat sin verksamhet varför det endast innehåller likvida medel. Latenta skatteskulder och kostnader för likvidationsförfarandet tas med i beaktandet av köpeskillingen och det är köparen som står för skatten och genomför likvidationen. Rent tekniskt är det således en transaktion med ett skalbolag, men om ingen skatt undandras och en seriös likvidation genomförs kan ventilen bli tillämplig.¹³²

Kan särskilda skäl antas vara uppfyllda enligt någon av ovan nämnda situationer skall, som en andra punkt, beaktas *hur ersättningen är bestämd*. Man får alltså inte endast se till prissättningen, utan det är först efter det att skälen för avyttringen har funnits godtagbara som det finns anledning att bedöma om prissättningen också kan godtas.¹³³

¹²⁸ Gäverth, *Skatteregler mot handel med skalbolag*, SN 2002, s. 397, Prop. 2001/02:165 s. 59f.

¹²⁹ Gäverth, *Skatteregler mot handel med skalbolag*, SN 2002, s. 397f., Prop. 2001/02:165 s. 60f.

¹³⁰ Baran, *Skatteregler mot handel med skalbolag*, SvSkT nr 4 2002 s. 246.

¹³¹ Se mer nedan 5.1.3.

¹³² Gäverth, *Skatteregler mot handel med skalbolag*, SN 2002, s. 397f., Prop. 2001/02:165 s. 60f.

¹³³ Bjuggren, Sund, *Organisering av generationsskifte i små och medelstora familjeföretag*, SN nr 7-8 2003, s. 527ff., Prop. 2001/02:165 s. 60f.

För att särskilda skäl skall anses föreligga även här krävs att köpeskillingen inte är för stor i förhållande till de obeskattade vinstmedlen. Ett *riktvärde* lagstiftaren satt upp är 75 procent, vilket innebär att om säljaren tar så bra betalt att ersättningen närmar sig 75 procent av den obeskattade vinsten kan säljaren inte anses vara i god tro beträffande köparens avsikter att betala in den latent skatten. En otillbörlig skalbolagstransaktion får således anses föreligga. Resonemanget om god tro har kritiserats på basis av att det inte framgår av bestämmelserna att någon godtrosprövning skall ske, utan att de skattskyldiga snarare förutsätts kunna göra en mekanisk bedömning av reglernas tillämplighet.¹³⁴ De 75 procenten är dock endast ett riktvärde och enligt förarbeten och lagtext skall hänsyn även tas till hur ersättningen för andelen bestämts, vilket ger utrymme att beakta vilka omständigheter som förelegat vid prissättningen. En sådan omständighet kan vara om skalbolaget innehar skulder som inte kunnat regleras innan avyttringen och därför kan påverka priset på bolaget. I förarbetena framgår att det visserligen kan föreligga fall där köparen är villig att betala mer än 75 procent, exempelvis om köparen vill bedriva forskning och utveckling i företaget, utan att det för den delen är en otillbörlig transaktion. Att tillämpa ett annat riktvärde för dessa situationer är dock inget som anses möjligt utan prissättningen får istället prövas inom ramen för särskilda skäl.¹³⁵

Det kan tyckas att den omständighet att köpeskillingen motsvarar högst 75 procent av obeskattade medel borde räcka för att ventilen skall bli tillämplig, då säljaren knappt får mer än vad han skulle få ut om bolaget likviderades och denna situation omfattas av ventilen.¹³⁶

5.1.3 Ventilen rörande likvidationer

För aktieägare som är aktiva i bolaget finns det främst tre olika varianter att tillgodogöra sig vinstmedlen i företaget, nämligen genom löneuttag, utdelning och försäljning. Ännu ett alternativ, som därmed även blir alternativ till skalbolagshandeln, är likvidation av företaget. I dessa fall skall hela bolagsskatten betalas innan utskiftning sker till aktieägarna.¹³⁷

Skalbolagsreglerna skall inte bli tillämpliga om avyttringen av bolagets andelar har avyttrats genom likvidation.¹³⁸ Ett aktiebolag kan träda i likvidation antingen genom *frivillig likvidation* eller genom *tvångslikvidation* och båda sätten är undantagna i lagstiftningen.¹³⁹ Att

¹³⁴ Bjuggren, Sund, *Organisering av generationsskifte i små och medelstora familjeföretag*, SN nr 7-8 2003, s. 527ff., Prop. 2001/02:165 s. 60f.

¹³⁵ Prop. 2001/02:165 s. 60f., Gäverth, *Skatteregler mot handel med skalbolag*, SN 2002, s. 398.

¹³⁶ Roupe, *Skalbolag – några kommentarer med anledning av två förhandsbesked och RSV:s synpunkter*, SvSkT nr 6-7 2003, s. 508.

¹³⁷ Bojs, *Skalbolag – återinförande av stoppregler*, Balans nr 5 2002, Åklagarväsendet rapport 1998:1 *Skalbolag – erfarenheter av skatte-, brottmåls-, och civilprocesser i skalbolagsmål m.m.*, s. 6.

¹³⁸ IL 49a kap. 3§ 2p.

¹³⁹ Pelin, Elwing, *Inkomstbeskattning vid konkurs och ackord*, s. 120.

avveckla en verksamhet genom frivillig likvidation är ett väldigt vanligt sätt varför lagstiftaren har beslutat att inte bara undanta tvångslikvidation utan att även frivillig likvidation bör omfattas av ventilen i skalbolagsreglerna. Detta trots att bolagets stämman kan besluta att likvidationen skall upphöra och bolagets verksamhet återupptas efter det att aktierna sålts till utomstående. Undantaget kan således missbrukas¹⁴⁰ och en skalbolagstransaktion enligt gamla mått kan uppnås. Lagstiftaren har dock ansett att ett missbruk först måste uppstå innan regleringen ses över på nytt. RSV har i sitt remissyttrande kritiserat undantaget och uttalat att undantaget endast bör omfatta tvångslikvidationer, det vill säga inte frivilliga likvidationer.¹⁴¹

I skalbolagskoncerner har det blivit allt vanligare att fusionera skalbolagen med moderbolaget. Skalbolagens tillgångar, skulder, skyldigheter och rättigheter övertas av moderbolaget och skalbolaget upplöses i samband med detta. För att komma åt vinstmedlen kan sedan moderbolaget träda i likvidation och upplösas. Genom fusion kan ett bolag på ett juridiskt korrekt sätt avföras utan insyn eller utredning av skattemyndigheter eller åklagare. Vidare kan bolag som inte har några tillgångar kvar, eller har stora latent skatteskulder, undgå konkurs genom fusion.¹⁴²

Skalbolagstransaktioner har varit väldigt vanliga vid överföring av verksamheter vid generationsskifte. Genom transaktionerna har dels själva bolaget kunnat överföras till nästa generation till låg skatt, dels den äldre generationen fått medel för framtida försörjning eller för tillgodogörande av rättviseaspekter. Även i framtiden kan tänkas att skalbolag kommer uppstå vid generationsskiften. För att dessa i och med de nya reglerna inte skall drabbas av en mycket betydande och kännbar beskattning kan det tänkas att den äldre generationen framöver väljer att likvidera det gamla bolaget och därmed omfattas av ventilen.¹⁴³

5.1.4 Skalbolagsdeklaration och säkerhet för skatt

Ett annat sätt för säljaren att undvika att drabbas av skalbolagsreglerna är genom upprättandet av en skalbolagsdeklaration. Dessutom skall en bankgaranti lämnas för den skatt som belöper på den redovisade inkomsten.¹⁴⁴ Säljaren beskattas då för kapitalvinsten enligt vanliga regler. Det krävs dock att säljaren eller skalbolaget själv begär att skalbolagsreglerna inte skall tillämpas. Detta undantag kan givetvis vara svårt att utnyttja för minoritetsdelägare då denne inte kan upprätta bokslut

¹⁴⁰ Hur missbruket går till, se nedan 6.1.1 och 6.3.2.

¹⁴¹ Prop. 2001/02:165 s. 44.

¹⁴² Åklagarväsendet rapport 1998:1, *Skalbolag – erfarenheter av skatte-, brottmåls-, och civilprocesser i skalbolagsmål m.m.*, s. 11.

¹⁴³ Danielsson, Sund, *Familjeägda aktiebolag och generationsskiften – En översikt*, s. 56f.

¹⁴⁴ IL 49a kap. 13§.

och preliminär självdeklaration för företaget, vilket är ett av skälen till att minoritetsdelägare istället omfattas av ventilen ovan.¹⁴⁵

Skalbolagsdeklarationen skall vara inlämnad till skattemyndigheten 30 dagar efter andelsavyttringen och ett särskilt bokslut skall ligga till grund för inkomstberäkningen. Detta skall vara utformat så att uppgifter för taxering lätt går att utläsa. Vidare skall bokslutet upprättas som om företags beskattningsår avslutas vid avyttringstidpunkten. Gjorda avsättningar till periodiseringsfonder och ersättningsfonder skall återföras i skalbolagsdeklarationen, vilken sedan skall användas av skattemyndigheten för att fastställa hur stor säkerhet som skall sättas av till skatt. Redovisningen i deklarationen skall endast omfatta överskottet avseende tiden före avyttringen, alternativt tiden före tillträdesdagen. Då företagsomstruktureringar ofta måste genomföras under tidspressade former har lagstiftaren beslutat att en kvalitetsgranskning av bokslutet inte krävs, även om det kanske varit önskvärt. Detta kan öppna upp för företag med dålig likviditet att göra en överlåtelse istället för att träda i likvidation.¹⁴⁶

Lagstiftaren har dock ansett att det ligger i både säljarens och köparens intresse att bokslutet korrekt återger företagets resultat och ställning vid avyttringstidpunkten. Skulle en oriktig uppgift lämnas i skalbolagsdeklarationen leder det till att den ställda säkerheten inte motsvarar den beräknade skatten, varför säljaren skall beskattas enligt huvudregeln. Detta förhållande borde avskräcka säljaren från att lämna sådana oriktiga uppgifter.¹⁴⁷

Skattebeloppet som skall ställas som säkerhet skall vara 28 procent av det överskott som redovisats i skalbolagsdeklarationen. Säkerheten kommer endast att tas i anspråk om den slutliga skatten som utfaller på transaktionen inte betalas. Skulle säkerheten aldrig utnyttjas skall staten ersätta kostnaden för den ställda säkerheten.¹⁴⁸ Syftet med säkerställande av skattebeloppet är att detta skall täcka den obetalda inkomstskatten från föregående beskattningsår och den latent skatt som belöper på tiden fram till avyttringen.¹⁴⁹

Att lagtexten är klart utformad, både vad gäller beskattningens huvudregel och de ventiler och undantag som existerar är oerhört viktigt. En felbedömning av huruvida ett avyttrat bolag utgör ett skalbolag eller ej kan få allvarliga konsekvenser. Anser säljaren att ventilen kommer att bli tillämplig, men så inte är fallet, upprättas inte en skalbolagsdeklaration och säljaren kommer bli skattskyldig.¹⁵⁰ Hur tydlig lagtexten i realiteten är får framtiden utvisa.

¹⁴⁵ Prop. 2001/02:165 s. 63.

¹⁴⁶ Prop. 2001/01:165 s. 62ff.

¹⁴⁷ Gäverth, *Skatteregler mot handel med skalbolag*, SN 2002, s. 399f.

¹⁴⁸ Baran, *Skatteregler mot handel med skalbolag*, SvSkT nr 4 2002 s. 247f.

¹⁴⁹ Gäverth, *Skatteregler mot handel med skalbolag*, SN 2002, s. 401.

¹⁵⁰ Bojs, *Skalbolag – återinförande av stoppregler*, Balans nr 5 2002.

5.1.5 Förhandsbesked från SRN

Det har kommit in fyra ansökningar till Skatterättsnämnden om förhandsbesked angående tillämpningen av skalbolagsreglerna för fysiska personer. Två av dessa har lett till förhandsbesked, medan en ansökan har återkallats. Den senast inkomna ansökan har remitterats till RSV för yttrande.

Det första förhandsbeskedet¹⁵¹ handlade om en överföring av ett tillverkande bolag till nästa generation. Överföringen skulle ske i flera steg, varav ett riskerade att bli klassat som återköp. Detta skulle föranleda att skalbolagsreglerna hade blivit tillämpliga. Att gardera sig med en skalbolagsdeklaration och lämna säkerhet var inte en möjlig utväg för bolaget. Skatterättsnämnden kom dock fram till att skalbolagsreglerna inte skulle bli tillämpliga på transaktionen med avseende på att avyttringen skulle leda till att väsentligt inflytande över bolaget gick över till någon annan person, i enlighet med IL 49a kap. 12§ 2 stycket.¹⁵²

”Med hänsyn till [...] skälen för [avyttringen] samt priset vid avyttringen av aktierna i förhållande till storleken av obeskattade vinstmedel och annat kapital i vid denna tidpunkt finner nämnden att det föreligger särskilda skäl för att medge undantag [...] skalbolagsregeln skall därför inte tillämpas på avyttringen.”¹⁵³

Detta förhandsbesked har inte vållat någon oenighet och har inte heller överklagats av någon av parterna.

Det andra förhandsbeskedet¹⁵⁴ har däremot blivit mer omstritt och har överklagats av både RSV och sökanden, vilka båda önskar att skalbolagsreglerna skall förklaras icke-tillämpliga. I detta fall var det fråga om ett av en fysisk person helägt bolag vilket bedrev handel med värdepapper. Sökanden ville avyttra samtliga aktier till ett annat av honom helägt bolag och köpeskillingen skulle vara 100 procent för beskattat kapital samt 72 procent för obeskattat kapital. Nämnden skulle avgöra dels huruvida värdepapperna var sådana ”likvid tillgång” enligt IL 49a kap. 7§, dels om transaktionen kunde omfattas av någon av undantagen i 12§, om nämnden skulle finna att det rörde sig om en skalbolagstransaktion. Skatterättsnämnden konstaterade att bolagets värdepapper utgjorde sådana likvida tillgångar som avses i paragrafen. Enligt förarbetena avses med likvida tillgångar bland annat värdepapper, främst marknadsnoterade och det var sådana bolaget innehade. Även skatteförmånens storlek skulle beaktas i beslutet. Då ersättningen utgjorde 72 procent av det obeskattade kapitalet i det avyttrade bolaget ansågs detta belopp ligga precis på gränsen.

¹⁵¹ Skatterättsnämndens förhandsbesked 2003-05-13.

¹⁵² Roupe, *Skalbolag – några kommentarer med anledning av två förhandsbesked och RSV:s synpunkter*, SvSKT nr 6-7 2003 s. 499.

¹⁵³ Skatterättsnämndens förhandsbesked 2003-05-13.

¹⁵⁴ Skatterättsnämndens förhandsbesked 2003-04-03.

Nämnden ansåg därför att ventilen inte var tillämplig och skalbolagsreglerna därmed skulle gälla. Ytterligare en grund för beslutet var att huvudregeln för avyttringar i skalbolag är att de skall beskattas enligt skalbolagsregeln och att det i förarbetena framgår i vilka särskilda situationer det kan vara motiverat att frånga regeln.¹⁵⁵

*”Med hänsyn till köpeskillingens storlek och omständigheterna i övrigt får det angivna förfarandet antas ske endast i syfte att frigöra medel från bolaget. Detta skäl kan inte jämföras med vad som enligt förarbetena kan motivera ett undantag från skalbolagsregelns tillämpning.”*¹⁵⁶

Vidare ansåg nämnden att en senare överlåtelse av bolaget skulle kunna leda till ett sådant skatteutfall som lagstiftningen syftar till att motverka. Sammantaget kom de därför fram till att ventilen inte skulle vara tillämplig.¹⁵⁷

Beslutet har kritiserats och det har hävdats att det av förutsättningarna i ansökan klart framgår att ventilen är tillämplig då det är fråga om ett generationsskifte, att priset ligger inom angivna ramar samt att ansökan förutsätter att alla skatter betalas. Något fiskalt intresse att tillämpa skalbolagsreglerna finns då inte utan snarare tvärtom. Detta eftersom en tillämpning av ventilen skulle innebära att den skattskyldige hade varit tvungen att upprätta en skalbolagsdeklaration och ställa säkerhet för skatt, vilket kostar pengar.¹⁵⁸ RSV delade Skatterättsnämndens uppfattning att lager av värdepapper skall ses som likvida medel, men ansåg att ersättningen på 72 procent höll sig inom ramen för vad som skall anses acceptabelt för att transaktionen inte skall utgöra en skalbolagstransaktion. Detta styrks även av förarbetena där det framgår att ersättning som understiger 75 procent skall vara tillåten. Denna åsikt hindrar dock inte att skatterättsnämnden kan tillämpa skalbolagsreglerna på bolaget vid en senare överlåtelse.¹⁵⁹

Regeln angående värdepapper har ändrats sedan förhandsbeskedet och det framgår numera tydligt att värdepapper som är lager i en värdepappersrörelse inte skall räknas som likvida tillgångar.¹⁶⁰

¹⁵⁵ Roupe, *Skalbolag – några kommentarer med anledning av två förhandsbesked och RSV:s synpunkter*, SvSkT nr 6-7 2003 s. 500f.

¹⁵⁶ Skatterättsnämndens förhandsbesked 2003-04-03.

¹⁵⁷ Roupe, *Skalbolag – några kommentarer med anledning av två förhandsbesked och RSV:s synpunkter*, SvSkT nr 6-7 2003 s. 501.

¹⁵⁸ Jansson, *Skatterättsnämndens förhandsbesked m.m.*, SvSkT nr 4 2003 s. 329.

¹⁵⁹ Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll nr 14/03.

¹⁶⁰ Roupe, *Skalbolag – några kommentarer med anledning av två förhandsbesked och RSV:s synpunkter*, SvSkT nr 6-7 2003 s. 502.

5.2 Skattekonsekvenser för likvidation

5.2.1 Frivillig och tvångslikvidation

Aktiebolag dubbelbeskattas normalt genom att inkomsten först beskattas hos bolaget för att sedan även beskattas av delägarna efter utdelningen. Den inkomst som inte utdelas träffas därmed endast av det första ledets beskattning. Denna beskattning kan dock bli uppskjuten på obestämd tid om inkomsten kan hänföras till obeskattade reserver. Hade det varit möjligt att likvidera ett bolag, utan att likvidationen skulle träffas av skattekonsekvenser, hade det inneburit ett kringgående av dubbelbeskattningen.¹⁶¹

Då ett bolag likvideras skall dess värdepapper anses avyttrade. Återbetalningen till aktieägarna skall därmed betraktas som kapitalvinst och beskattas enligt reavinstreglerna på samma sätt som en försäljning av aktierna.¹⁶² Beskattning sker endast om det belopp aktieägaren erhåller vid utskiftningen överstiger vad som betalats vid införskaffandet, tillsammans med vad som satsats som ovillkorliga aktieägartillskott. Skattebeloppet fördelas enligt vanliga reavinstregler mellan tjänst och kapital om det rör sig om aktier i ett fåmansföretag.¹⁶³ Uppkommer en kapitalförlust istället begränsas avdragsrätten till 70 procent, men först när förlusten kan anses vara definitiv, vilket är i samband med likvidatorns slutredovisning.¹⁶⁴ Avyttras värdepappret rent faktiskt vid ett senare tillfälle är omkostnadsbeloppet vad som återstår av detta belopp vid den faktiska avyttringen. Skulle likvidationen upphöra är anskaffningskostnaden det som återstår av omkostnadsbeloppet vid upphörandet.¹⁶⁵ Omkostnadsbeloppet skall då anses uppgå till det enligt genomsnittsmetoden beräknade värdet vid tidpunkten för likvidationens upphörande.¹⁶⁶ Beräkning av verklig förlust för ett bolag vid avyttring av ett dotterbolag har lett till många frågeställningar och har dessutom behandlat i ett antal avgöranden.¹⁶⁷

Frivillig likvidation av ett bolag kan i många fall leda till förmånligare skattesituation för ägaren till bolaget. För att underlätta förfarandet kan bolaget säljas till något av de företag som arbetar med att avveckla eller ombilda bolag. Detta sköter då likvidationen till den förre ägaren. En fördel med detta förfarande är att den största delen av pengarna, som var bundna i bolaget, snabbare kan lösgöras. Ett alternativ till detta kan vara att sälja bolaget till ett annat aktiebolag som ägs av en annan person. Har denna nya ägare för avsikt att använda sig av företaget och påbörja verksamhet i detta,

¹⁶¹ Lodin m.fl. (2003), *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, s. 334.

¹⁶² Lundén, Svensson, *Fåmansföretag*, s. 159.

¹⁶³ Heinstam, *Likvidation praktisk handbok för aktiebolag*, s. 125.

¹⁶⁴ Pelin, Elwing, *Inkomstbeskattning vid konkurs och ackord*, 87f., se även RÅ 1998 ref. 25 angående rätten till avdrag.

¹⁶⁵ IL 44 kap. 33§.

¹⁶⁶ KPMG, *Skattehandboken 2002*, s. 192.

¹⁶⁷ FAR info nr 17 2000, *Verklig förlust vid likvidation av dotterbolag*.

uppstår en situation då ”särskilda skäl” kan anses vara uppfyllda och skattemyndigheten kan underlåta att tillämpa skalbolagsreglerna på transaktionen. Ett rekvisit är dock att den nya ägaren måste använda sig av bolaget inom ”en kortare tid”. Vad som menas med detta är dock inte klarlagt.¹⁶⁸

5.2.2 Aktieägartillskott

Vid beräkningen av kapitalvinstbeskattningen¹⁶⁹ medges avdrag för kostnader som är hänförliga till den skattepliktiga verksamheten och avdrag kan medges för kapitalförluster samt för kostnader som varit nödvändiga för intäktens förvärvande och bibehållande.¹⁷⁰ Hänsyn skall därför tas till eventuella aktieägartillskott. Aktieägartillskott är inte avdragsgilla för aktieägaren och inte skattepliktiga för aktiebolaget. Däremot skall ovillkorade aktieägartillskott utgöra en del av anskaffningskostnaden för aktierna och således ingå i omkostnadsbeloppet, till skillnad från de villkorade aktieägartillskotten.¹⁷¹ Skulle ett bolag likvideras eller gå i konkurs anses aktierna som avyttrade och från detta belopp får anskaffningskostnaden på aktierna avräknas. Den eventuella förlust som uppkommer skall ses som en realisationsförlust på aktierna, vilken får dras av och leder till en skattereduktion om 70 procent. Det villkorade aktieägartillskottet får däremot inte dras av vid en likvidation eller konkurs. Ett aktieägartillskott kan således utnyttjas såtillvida att det omvandlas till ett ovillkorat aktieägartillskott vid en ”lämplig tidpunkt”, det vill säga innan bolaget är på obestånd. Sker så kan bolaget få ett avdrag för kapitalförlust.¹⁷² Ovillkorade aktieägartillskott kan således vara positiva i skatteplaneringssyfte.

¹⁶⁸ Johansson, Qwerin, *Företagsskatteutredningens förslag om begränsningar i skattefriheten för kapitalvinster m.m.*, SvSkT nr 5 2001, s. 472f.

¹⁶⁹ Regeringens proposition 2002/03:96 *Skattefri kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar* ledde till en lag som trädde i kraft den 1 juli i år 2003. Lagen stadgar att kapitalvinster på näringsbetingade andelar skall vara skattefria för juridiska personer. Som en konsekvens av skattefriheten får kapitalförluster på sådana andelar inte längre dras av. Syftet med lagen är dels att eliminera kedjebeskattningen av vinster i bolagssektorn, dels åtgärda den asymmetri som uppkommit genom internationell skatteplanering. Då uppsatsen enbart behandlar skalbolagsreglerna rörande fysiska personer gör även likvidationsreglerna detta. Jag kommer därför inte gå närmare in på de nya reglerna om skattefrihet.

¹⁷⁰ Pelin, Elwing, *Inkomstbeskattning vid konkurs och ackord*, s. 120.

¹⁷¹ Lodin m.fl. (2003), *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, s. 332f., Pelin, Elwing, *Inkomstbeskattning vid konkurs och ackord*, s. 115ff.

¹⁷² Heineham, *Likvidation praktisk handbok för aktiebolag*, s. 81f.

6 Analys

6.1 Utvärdering av de nya skalbolagsreglerna

6.1.1 Kritik mot skalbolagsreglerna

En lagstiftning mot skalbolagstransaktioner hade kunnat införas på andra rättsområden än det skatterättsliga. Motåtgärder hade till exempel kunnat införas på straffrättens område med hänvisning till att kriminellt beteende borde hanteras inom straffrättens ramar. Förhoppningsvis kommer de skatterättsliga reglerna att leda till önskat resultat, men skulle det framgå att många kringgåendetransaktioner ändå sker kanske reglerna kan kompletteras med en straffrättslig bestämmelse. Har dock lagstiftaren infört skalbolagsreglerna för att förekomma oseriösa köpare av skalbolag, snarare än för att stoppa ett oönskat kringgående av materiella skatteregler, borde detta kanske gjorts på andra vägar än skatterättsligt.

Den huvudsakliga invändningen mot de nya skalbolagsreglerna är att de riktar sig mot säljaren trots att de skatteundandraganden som stopplagstiftningen avser att motverka genomförs av köparna. Utformningen kan dock tänkas berättigad av att det faktiskt är säljaren som styr över affären och får pengarna i handen vid transaktionens utgång. Därmed är det logiskt att det även är denne part som bör drabbas. Det finns dock en risk att regeln kan leda till osäkerhet för säljaren om bolaget, efter avyttringen, begär omprövning och yrkar på att skalbolagsregeln inte skall tillämpas. För att undvika ett sådant beteende och därmed lagens kringgående borde kanske regeln kompletteras med en bestämmelse som hindrar att underskott som uppstått efter ägaröverlåtelsen kan kvittas mot obeskattade vinster som uppkommit under den tidigare ägarens innehav. Det är självklart svårt att införa en sorts stopplagstiftning som endast drabbar "rätt" personer. Inom många områden i samhället får laglydiga personer lida för de olagliga handlingar som endast en liten grupp utför. Så riskerar det bli även i detta fall då kriminella handlingar faktiskt företas.

Frågan är dock vilken sorts skalbolagsaffär lagstiftaren avser att reglera.¹⁷³ Det har funnits en rädsla att den nya lagen kommer försvåra eller förhindra legitima omstruktureringar och inte endast hindra den lilla grupp utövare som använder sig av skalbolagstransaktioner i kriminellt syfte. Det är dock oundvikligt att reglerna får större konsekvenser för vissa företag. Skalbolagslagstiftningen tar sikte på företag som innehåller kontanta medel, värdepapper och liknande tillgångar, varför exempelvis tjänsteföretag och tillväxtföretag kommer löpa större risk att drabbas än företag med mer traditionella anläggningstillgångar. Fåmansföretag kommer troligtvis också

¹⁷³ Nyquist, *Stark kritik mot det nya förslaget till skatteregler mot handel med skalbolag*, Balans nr 11 2000.

att drabbas hårt, om inte hårdast, av de nya reglerna. Osäkerheten huruvida bolagen blir drabbade av skalbolagslagstiftningen eller ej kan leda till att företagsekonomiskt motiverade omstruktureringar inte kommer till stånd, vilket ger en onödigt hög skattebelastning för bolaget.

Osäkerhet om lagens tillämpning leder till brister i rättssäkerheten och lagens förutsebarhet, vilket är ett allvarligt problem. Lagstiftaren anser visserligen att reglerna skall vara så tydliga att det lätt skall kunna avgöras huruvida ett bolag omfattas eller ej. Skall skälig rättssäkerhet uppnås bör dock skalbolag inte definieras utifrån tillgångsidan, fristående från skuldsidan, då detta ger en felaktig bild av bolaget. Vidare bör en uttömmande uppräkningslista på när "särskilda skäl" skall anses föreligga finnas och när dispens från tillämpningen av lagregeln kan tänkas bli aktuell. Risken är dock att en sådan uttömmande uppräkningslista skulle leda till stelbenthet från domstolarnas sida, då de i sådana fall inte kan göra några bedömningar utifrån omständigheter i det särskilda fallet. Finns transaktionen med i uppräkningslistan skattebefrias den, annars inte. Fel personer kan drabbas även då genom att transaktioner som inte haft skatteundandragande syfte, men ändå lett till detta, kan komma att beskattas precis som i dagsläget. Frågan är därför om rättssäkerheten verkligen hade blivit bättre om en uttömmande uppräkningslista hade existerat.

Möjligheten att undgå skalbolagsreglerna genom upprättandet av en preliminär skalbolagstransaktion kan också leda till problem. Upprättandet kräver ett bestämmandeinflytande av aktieägaren, vilket inte en minoritetsägare har. Denne blir då diskriminerad i förhållande till de "större" innehavarna. En minoritetsägares enda chans att kringgå beskattningen är därmed att söka dispens och hoppas på en välvillig bedömning. Även i detta fall kan lagens förutsebarhet och rättssäkerhet diskuteras.

Vad gäller SRNs förhandsbesked får det rörande återköpsregeln inte anses ha lett till något nytt. För transaktioner i samband med generationsskiftet kan återköpsregeln komma att bli högaktuell varför beskedet ändå är intressant. Enligt förhandsbeskedet skall inte sådana transaktioner som leder till att väsentligt inflytande över bolaget övergår till någon annan omfattas av skalbolagsreglerna. I sin bedömning följde SRN ventilens huvudregler och tog både skälen för avyttringen samt priset vid avyttringen i beaktande. Således får förhandsbeskedet endast en klargörande verkan och stadgar inget direkt nytt.

Det andra förhandsbeskedet kan anses ha en förvirrande verkan snarare än en klargörande. I fallet utgjorde betalningen 72 procent av obeskattade reserver, vilket borde ligga inom den tillåtna gräns som framgår av förarbetena. Vidare rörde det sig om ett generationsskifte, vilket utgör en av de transaktioner som skall omfattas av ventilen. Skalbolagsreglerna borde således inte ha blivit tillämpliga. SRN använde sig dock av ett genomsynsresonemang och hänvisar till "köpeskillningens storlek och omständigheterna i övrigt" och menar att transaktionen har gjorts för att

frigöra likvida medel från bolaget som därmed skall skalbolagsbeskattas. Visserligen kan det tyckas vara bra att SRN gör en helhetsbedömning utifrån omständigheter i det enskilda fallet och inte slaviskt följer vad som uttalas i förarbetena. Framstår det som klart att en transaktion är en skalbolagstransaktion, men ägarna har gjort affären så att den ligger på gränsen på alla punkter, skall detta givetvis inte löna sig. Huvudregeln är ju att beskattning skall ske om en otillbörlig skatteförmån uppkommer. Samtidigt kan det hävdas att SRN i förhandsbeskedet frångår båda punkterna i det som grundar ”särskilda skäl” och ventilens tillämplighet och bedömer att skalbolagsreglerna skall vara tillämpliga detta till trots. Uppfylls ventilens rekvisit bör den vara tillämplig för att inte frågan om rättssäkerhet och förutsebarhet än en gång skall bli aktuell.

Slutligen kan även ventilen rörande likvidationer ifrågasättas. RSV har föreslagit att endast tvångslikvidationer skall omfattas av ventilen, vilket kan tyckas vara rätt. En frivillig likvidation kan lätt användas som ett verktyg för att undgå beskattning enligt skalbolagsreglerna då det är aktieägarna själva som på bolagsstämman beslutar om en frivillig likvidation. En sådan likvidation kan även när som helst avbrytas på beslut av bolagsstämman. Ett bolag kan därmed besluta om frivillig likvidation, men innan denna gått igenom istället avyttra aktierna i bolaget. Den nya aktieägaren kan därefter besluta om att avbryta likvidationen och återuppta verksamheten i bolaget. Ingen bolagsskatt kommer således att utgå på transaktionen och första beskattningsledet har därmed kringgåts. De ursprungliga aktieägarna får likvida medel för sina aktier och den nya aktieägaren får ett bolag innehållande obeskattade reserver och skulder, vilket gör att en skalbolagstransaktion har genomförts under ”likvidationsflagg”. Hur lagstiftaren har resonerat då de gjort detta undantag, dessutom efter kritik från remissinstanser, framgår inte av förarbetena. Lagstiftaren säger endast att:

”Visar det sig att det förhållandet missbrukas får en annan ordning övervägas.”¹⁷⁴

Varför lagstiftaren lämnar frågan öppen på detta vis istället för att direkt sätta stopp för eventuella ”luckor” i lagen, är något som är ytterst svårförståeligt.

6.1.2 Utformningen av skalbolagsreglerna

Vill lagstiftaren lyckas åstadkomma en beskattning som överensstämmer med skattesystemets grunder måste de bli bättre på att förutse huruvida det finns ”luckor” i lagen som kan tänkas utnyttjas. Det kan vara en god idé att vända sig till skatteförvaltningen och använda sig av deras analyser rörande ansökningar om förhandsbesked. Även tolkningar av regeringsrättens uttalanden i förhandsbeskeden kan ge god vägledning för att upptäcka de

¹⁷⁴ Prop. 2001/02:165 s. 44.

mest attraktiva och uppenbara luckorna. Upptäcks sådana luckor gör lagstiftaren bäst i att ”tappa till” dem direkt och inte vänta och se utfallet. Med alla juristers och skattespecialisters intresse att finna luckor är det bara en tidsfråga innan dessa upptäcks och utnyttjas.¹⁷⁵

För att undvika ett missbruk av ventilen i skalbolagslagstiftningen och utnyttjande av eventuella ”luckor” i lagen bör skattemyndigheten granska kostnadsposter i skalbolagens redovisningar väldigt noga vid den ordinarie taxeringen. Detta så att ställd säkerhet för skatt inte lämnas tillbaka utan att det föreligger en verklig grund för det. Vidare bör skattemyndigheten utbilda särskild personal med specialisering på skalbolagstransaktioner och ge dessa transaktioner förtur så att bolagen inte kan lyckas få tillbaka sina säkerheter genom att fabricera olika oriktiga underlag för bland annat avskrivningar. En säkerhet som väl betalats tillbaka torde inte kunna leda till en omprövning med höjd taxering och en faktisk skatteinbetalning som följd för skalbolaget.

I de skalbolagsärenden som förr gått vidare till domstol har det varit bevisproblematiken som varit det största problemet. Det går sällan att bevisa att de ingångna avtalen som lett till vinsteliminering faktiskt saknat substans eller att de förvärvade tillgångarna aldrig existerat. Då dessa problem förelegat är det ofta de verkliga betalningsflödena som haft betydelse i domstolsavgörandena för att kunna styrka bristande avsikt att betala skatt från köparens sida. Domstolarna har även försökt att se till den reella innebörden av helheten i olika skalbolagsmål, istället för att pröva varje led i transaktionen, vilket gör att det ibland är svårt att utläsa vilka faktorer som varit avgörande för utgången i målet.¹⁷⁶ Hittills har det endast kommit in fyra ansökningar om förhandsbesked till skatterättsnämnden efter införandet av de nya skalbolagsreglerna. Som ovan nämnts är det bara två som lett till förhandsbesked varav det ena även lett till kritik och oenighet. Det är därmed för tidigt att idag se någon tydlig linje för var tolkningsproblemen med lagen kommer uppstå och vilka luckor som kommer hittas. Det återstår att se vad som kommer att komma.

Lagen innebär många svåra gränsdragningsproblem, bland annat då flera 3:12-regler sätts ur spel. En bedömning av huruvida bolaget är ett skalbolag eller ej och om undantagen blir tillämpliga måste ske på avyttringsdagen. För en minoritetsägare är detta i stort sett omöjligt att avgöra. Skulle en felbedömning ske och en skalbolagsdeklaration inte upprättas är detta inte något som går att rätta till i efterhand utan beskattning kommer utgå. Detta förhållande, att skalbolagsdeklarationen måste vara upprättad just på avyttringsdagen, är diskutabelt. Det viktiga borde vara att den uppkomna skatten betalas in. Om detta sedan sker i form av en bankgaranti, som svarar mot skalbolagsdeklarationen, eller om det sker i efterhand borde vara av mindre betydelse. Dock kan lagstiftarens prekära situation förstås, då en

¹⁷⁵ Lundkvist, *Vinstbolagstransaktioner – sedda ur skatteförvaltningens synvinkel*, s. 81.

¹⁷⁶ Åklagarväsendet rapport 1998:1, *Skalbolag – erfarenheter av skatte-, brottmåls-, och civilprocesser i skalbolagsmål m.m.*, s. 25f.

annorlunda regel skulle kunna leda till att säljare och köpare kanske inte innehar skattededlen om de inte blivit avsatta i form av en bankgaranti. Samma situation föreligger vid återköpsfallen. Anses ett skalbolag föreligga i dessa situationer torde det inte vara möjligt att upprätta en skalbolagsdeklaration i efterhand, oavsett om samtliga inblandade företag betalar den skatt som belöper på verksamheterna. För den skattskyldige kan dessa regler verka hårda då han eller hon inte i förväg kan få reda på om ett skalbolag föreligger och om det finns några undantag som skulle kunna vara tillämpliga.

Lagstiftaren hävdar själv att de nya skalbolagsreglerna är så klara och tydliga att en bedömning huruvida ett skalbolag föreligger eller ej skall kunna göras mekaniskt. Då det redan inkommit ansökningar om förhandsbesked får antas att så inte är fallet. Att dessutom ett av dessa förhandsbesked ledde till ett minst sagt diskutabelt beslut, vilket inte klagjorde rättsläget utan snarare ledde till förvirring, är verkligen olyckligt. Att fler ansökningar om förhandsbesked kommer komma in får ses som självklart. Trots detta hade en klarare utformning nog varit väldigt svårt att uppnå. En uttömmande uppräknig av vilka de olika undantagsfallen är borde inte leda till större säkerhet om vilka som omfattas av reglerna än idag. Naturligtvis är rättssäkerheten och lagens förutsebarhet oerhört viktig, men stelbentheten som en sådan uppräknig skulle resultera i kan inte heller anses önskvärd. Undantaget för likvidationer får dock anses en aning besynnerligt, särskilt med tanke på att lagstiftaren verkar medveten om problemen som kan tänkas uppstå med den formulering som föreligger idag.

Ett alternativ till dagens utformning hade kunnat vara att öka neutraliteten mellan inkomstlagen. Säljarna och köparna hade då inte vunnit lika mycket på att försöka omvandla vinsten till ett annat inkomstslag, vilket borde leda till att lagstiftaren lyckas med målet att få ned antalet skalbolagstransaktioner. Detta utan att behöva införa en ny hård lagstiftning. En annan möjlighet hade varit att ta bort eller minska möjligheten att samla obeskattade och lågbeskattade vinster i bolagen. Skulle denna möjlighet försvinna borde även intresset för skalbolagstransaktioner minska. Slutligen hade självklart en sänkning av det höga skattetrycket, eller en borttagning av dubbelbeskattningen, lett till positiva effekter för att undanröja skalbolagshandeln eftersom incitamentet att utföra transaktionerna då försvinner, eller i alla fall minskar.

6.2 Skulle generalklausulen mot skatteflykt kunna bli tillämplig?

De tidigare vinstbolagsreglerna var i sig en kringgåendelagstiftning varför det antogs att om en transaktion inte formellt föll inom lagens tillämpningsområde så berodde det på lagstiftarens definition av tillämpningsområdet. Således borde inte generalklausulen vara tillämplig i gränsområdena. Det föreligger en risk att samma bedömning skulle göras

idag. Ett genomsynsresonemang skulle dock kunna bli aktuellt genom att en del av skalbolagstransaktionerna sannolikt kan angripas med argument om att det rör skenrättshandlingar, eller att transaktionerna endast varit av formell karaktär. I dessa fall underkänns transaktionerna på annan väg än genom skatteflyktslagen, men resultatet blir detsamma, det vill säga skatten undgås inte.

Syftet med skalbolagsreglerna är att oskäligen skatteförmåner inte skall uppnås. Skulle så ske kan det således tyckas att skatteflyktslagen trots allt borde bli tillämplig i de fall skalbolagsreglerna inte blir det. För tillämplighet måste en objektiv bedömning göras och de fyra rekvisiten måste vara uppfyllda. Vid skalbolagstransaktioner borde dessa fyra rekvisit vara uppfyllda. Transaktionen leder till en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige, den skattskyldige lär ha medverkat i rättshandlingen och det är normalt just skatteförmånen som uppnås som gör att man väljer att utföra en skalbolagstransaktion. Visserligen är formuleringen ”väsentlig skatteförmån” en definitionsfråga, men vid skalbolagstransaktioner blir skatteförmånen trots allt så stor att denna borde kunna anses som väsentlig. Även det fjärde rekvisitet borde vara uppfyllt. Det finns därmed en överhängande risk att en skalbolagstransaktion uppfattas som ett förfarande för att skapa sig skattefordelar och undandra sig lagen och att en domstol bedömer detta förfarande utifrån dess verkliga innebörd, nämligen som skatteflykt. På dessa grunder borde skatteflyktslagen sammanfattningsvis kunna bli tillämplig på skalbolagstransaktioner och beskattning skall således ske som om transaktionen aldrig företagits.

Att frågan huruvida skatteflyktslagen kan bli tillämplig eller ej på skalbolagstransaktioner är så osäker, trots resonemanget ovan, beror till stor del på att den praxis som utvecklats blivit föråldrad i och med lagens nya utformning. Praxis rörande den nya lagen är hittills inte särskilt omfattande vilket är olyckligt ur rättssäkerhetssynvinkel. Regeringens uttalande i förarbetena till skalbolagslagen att:

”[...] huvudregeln är att avyttringar av andelar i skalbolag skall beskattas.”¹⁷⁷

innebär att orättfärdiga skatteförmåner skall beskattas i så lång utsträckning som möjligt. Uttalandet stärks även av lagstiftarens önskan att domstolarna skall undvika en restriktiv lagtolkning. Sammantaget talar således detta också för att skatteflyktslagen borde kunna bli tillämplig i de fall skalbolagsreglerna misslyckas.

¹⁷⁷ Prop. 2001/02:165 s. 60.

6.3 Frivillig likvidation som substitut för skalbolagstransaktioner?

6.3.1 Skalbolagstransaktion förr och idag

Vid en ”äkta” skalbolagstransaktion, som gick att genomföra innan de nya reglerna trädde i kraft, kan säljaren ge en ”köparrabatt” om exempelvis 15 procent av den obeskattade reserven. De resterande 85 procenten tillfaller sedan säljaren själv. De mest lönsamma skalbolagsaffärerna görs om bolaget har en hög obeskattad vinst eller dolda övervärden. En rejäl vinst kan uppstå om bolaget säljs med en obeskattad vinst framför att låta bolaget betala bolagsskatt på vinsten. Vid en överlåtelse måste även priset på tillgångarna bestämmas. Detta pris kan antingen sättas till marknadsvärdet eller till ett underpris, dock lägst till det skattemässiga restvärdet. Sätts priset under detta värde kan överlåtelsen träffas av uttagsbeskattning om överlåtelsen leder till otillbörliga skatteförmåner. Vid en skalbolagsaffär är dock inte detta troligt med tanke på att det inte är fördelaktigt för säljaren att sälja inkråmet till ett lågt pris. Det bästa är därför att hålla sig till marknadsvärdet då detta ger ett maximalt värde på skalbolaget och bolagets dolda reserver frigörs. Dessutom leder marknadsvärdet till ett högre avskrivningsunderlag. Är marknadsvärdet under det skattemässiga restvärdet medför detta en avdragsgill förlust för bolaget. Det slutgiltiga priset vid en skalbolagsaffär beror på det totala kapitalets storlek samt relationen mellan obeskattad och beskattad vinst.

Enligt de *gamla* reglerna var köparen beredd att betala mellan 85 och 90 procent av obeskattade medel för företaget eftersom köparen inte hade för avsikt att betala bolagsskatten. Säljaren och köparen delade sedan på vinsten som uppstod genom att skatt inte betalades. Exemplet i det följande styckena syftar till att klargöra situationen.

Ett bolag med obeskattade reserver på 1.000 000 kronor och anskaffningskostnad om 100 000 kronor såldes. Köparen var beredd att betala 85% av 1.000 000 = 850 000 kr. Realisationsvinsten¹⁷⁸ blev då $850\,000 - 100\,000 = 750\,000$ kr. Hälften av denna beskattades i inkomstslaget ”kapital” och hälften i inkomstslaget ”tjänst”¹⁷⁹ vilket ledde till $30\% \times 375\,000$ kr = 112 500 kr i kapitalskatt och $56\% \times 375\,000$ kr = 210 000 kr i inkomstskatt.

Den sammanlagda skatten blev således 322 500 kronor enligt de gamla skalbolagsreglerna.

De *nya* skalbolagsreglerna syftar till att göra skalbolagstransaktioner olönsamma varför handlandet leder till mycket hög beskattning. Görs därför

¹⁷⁸ IL 44 kap. 13§.

¹⁷⁹ IL 57 kap. 12§.

samma affär med dagens regelsystem kommer följande att gälla. Köparen är fortfarande beredd att betala 85% av de obeskattade medlen för bolaget, d.v.s. 85% av 1.000 000 = 850 000 kr. Innan vidare beräkningar sker skall först konstateras att det verkligen rör sig om ett skalbolag. Jämförelsebeloppet är halva ersättningen för aktierna, d.v.s. $850\,000/2 = 425\,000$ kr och de likvida tillgångarna om 1.000 000 kr överstiger stort detta belopp varför det skall klassas som ett skalbolag¹⁸⁰. Kapitalvinsten, 850 000 kr - 100 000 kr (anskaffningskostnad) = 750 000 kr, skall sedan beskattas som inkomst av passiv näringsverksamhet¹⁸¹ och särskild löneskatt om 24,26%¹⁸² av överskottet skall också utgå på beloppet. Först skall dock ett schablonavdrag om 20% göras för den särskilda löneskatten, vilket skall återföras till beskattning nästföljande beskattningsår, d.v.s. $20\% \times 750\,000$ kr = 150 000 kr. Detta ger att $750\,000$ kr - 150 000 kr = 600 000 kr skall beskattas med den progressiva inkomstskatten. En marginalsatt om 56% ger en skatt om $56\% \times 600\,000$ kr = 336 000 kr.

Den sammanlagda skatten enligt de nya reglerna blir således summan av marginalsatt och särskild löneskatt, d.v.s. $336\,000$ kr + $150\,000$ kr = *486 000 kr*.

Skillnaden mellan de gamla och de nya skalbolagsreglerna är därmed att de nya leder till en betydligt högre skatt, enligt exemplet närmare bestämt $486\,000$ kr - $322\,500$ kr = *163 500 kr*.

6.3.2 Skalbolagstransaktion omfattad av ventilen jämfört med likvidation

Den höga skatt som de nya skalbolagsreglerna leder till vid en skalbolagstransaktion gör att det inte längre lönar sig att göra en sådan traditionell transaktion. För att omfattas av dispensreglerna i "ventilen" krävs enligt förarbetena att ersättningen vid försäljningen är under 75 procent av obeskattade medel. Då värdet på obeskattade tillgångar borde vara runt 72 procent med en bolagsskatt om 28 procent, ger detta endast en skillnad på 3 procent. Denna lilla skillnad gör att vinsterna med skalbolagsaffärer har försvunnit. Skall ovan nämnda transaktion omfattas av ventilen gäller således att köparen måste betala mindre än 75% av obeskattade medel för bolaget. Approximerat med detta takvärde betalar köparen således $75\% \times 1.000\,000$ kr = 750 000 kr. Realisationsvinsten blir $750\,000 - 100\,000 = 650\,000$ kr. Hälften av denna skall beskattas i inkomstslaget "kapital" och hälften i inkomstslaget "tjänst", vilket leder till $30\% \times 325\,000$ kr = 97 500 kr i kapitalskatt och $56\% \times 325\,000$ kr = 182 000 kr i inkomstskatt.

¹⁸⁰ IL 49a kap. 6§ och 9§.

¹⁸¹ IL 49a kap. 11§.

¹⁸² Lag 1990:659 om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster 2§.

Den sammanlagda skatten blir således 279 500 kr enligt reglerna i ventilen. Efter försäljningen av skalbolaget blir därmed $750\ 000\ \text{kr} - 279\ 500\ \text{kr} = 470\ 500\ \text{kr}$ kvar.

Även likvidation av ett bolag är undantaget de nya skalbolagsreglerna. Skulle aktieägarna i bolaget välja att istället likvidera bolaget innebär detta att bolaget först skall bolagsbeskattas om 28 procent och alla skulder betalas innan det som återstår av tillgångarna skall utskiftas till aktieägarna. Under samma förutsättningar som ovan återstår efter bolagsskatt $1\ 000\ 000\ \text{kr} - 28\% = 720\ 000\ \text{kr}$. 72 procent av vinsten återstår efter bolagsskatten och denna nettovinst tillsammans med bolagets tidigare egna kapital utgör köpeskillingen som skall kapitalvinstbeskattas. Kvar att beskatta, efter avdrag för anskaffningskostnaden, blir $720\ 000\ \text{kr} - 100\ 000\ \text{kr} = 620\ 000\ \text{kr}$. Hälften av detta belopp skall beskattas i inkomstslaget ”kapital” och hälften i inkomstslaget ”tjänst”, vilket leder till $30\% \times 310\ 000\ \text{kr} = 93\ 000\ \text{kr}$ i kapitalskatt och $56\% \times 310\ 000\ \text{kr} = 173\ 600\ \text{kr}$ i inkomstskatt.

Den sammanlagda skatten blir således 266 600 kr. Efter skatt erhåller aktieägarna därmed $720\ 000\ \text{kr} - 266\ 600\ \text{kr} = 453\ 400\ \text{kr}$ vid en likvidation av bolaget.

Sammanfattningsvis är det därmed fortfarande mer fördelaktigt för aktieägarna att göra en skalbolagstransaktion som faller inom ventilen än att likvidera bolaget. Aktieägarna får dock endast ut $470\ 500\ \text{kr} - 453\ 400\ \text{kr} = 17\ 100\ \text{kronor}$ mer vid skalbolagsalternativet.

Det är således inte så stor skillnad mellan de två alternativen, vilket beror på att ersättningen för de obeskattade reserverna är satt lågt för att ventilen skall bli tillämplig. Görs en skalbolagstransaktion som omfattas av ventilen fås därmed ut högst 75 procent av det obeskattade kapitalet jämfört med 72 procent vid likvidation. Vad som dock kan förbättra en likvidation är om det finns ovillkorade aktieägartillskott som också får dras av. Finns detta innebär det att det är ett mindre belopp som skall tas upp till beskattning då de ovillkorade aktieägartillskott skall utgöra en del av anskaffningskostnaden för aktierna och således ingå i omkostnadsbeloppet, till skillnad från de villkorade aktieägartillskotten. Detta leder till en ännu mindre skillnad mellan de två alternativen.

En fördel som uppstår genom att använda sig av likvidation, istället för försäljning av bolaget, är dels att det inte behövs någon köpare, dels att ansvaret för bolagets skulder och åtaganden lämnas över till likvidator. Även de risker som tas vid en försäljning elimineras vid likvidation av bolaget. En nackdel med likvidation är dock att avvecklingen tar minst 6-8 månader och att det kan bli en dyr transaktion. Finns det mycket obeskattade vinstmedel i bolaget är det vanligtvis bättre rent skattemässigt sett att sälja bolaget framför att likvidera det. Vid försäljning är köpeskillingen normalt en aning lägre än vad som motsvarar de likvida medlen i bolaget, vilket är en nackdel som måste vägas mot de skattemässiga fördelarna.

Likvidation borde således kunna användas som substitut till skalbolagstransaktioner under ventilen då beskattningseffekten blir i stort sett densamma i båda fallen. Något skatteundandragande föreligger dock *inte* i dessa fall då dubbelbeskattningen upprätthålls.

Det finns dock en möjlighet att använda sig av frivillig likvidation på så vis att de nya skalbolagsreglerna *missbrukas* och det var denna möjlighet som RSV belyste i sitt remissyttrande. Innehåller ett bolag en stor andel likvida medel kan aktieägarna välja att försätta bolaget i frivillig likvidation då de vill avsluta verksamheten och uppnå samma skattefördelar som vid en skalbolagstransaktion enligt de gamla reglerna. Detta kan ske genom att bolagsstämman beslutar att inleda en likvidation och därefter avyttrar aktierna till utomstående innan likvidationen är genomförd. Den nye aktieägaren kan efter förvärvet avbryta likvidationen och fortsätta driva företaget. Då bolagsskatten på detta vis kringgås, precis som vid de gamla skalbolagstransaktionerna, är köparen också villig att betala ett lika högt pris som i dessa fall. Om förfarandet appliceras på ovan använda exempel kan säljaren således få en ersättning runt 85 procent för aktierna, vilket leder till att aktieägarna även i detta fall erhåller 527 500 kronor efter skatt¹⁸³. Jämfört med en ”lagenlig” likvidation tjänar aktieägarna därmed 527 500 kr – 453 400 kr = 74 100 kronor på att utnyttja luckan i lagen.

En frivillig likvidation kan således användas som substitut för skalbolagstransaktioner även i *skatteundandragande syfte*. Ett sådant utnyttjande av likvidationsundantaget lär dock inte ske i någon större utsträckning innan lagstiftaren kommer vara tvungen att vidta åtgärder. Att helt ta bort frivilliga likvidationer som undantag till skalbolagsreglerna är dock inget alternativ då frivillig likvidation vanligtvis är ett helt lagligt och väldigt frekvent förekommande sätt att avsluta ett bolags verksamhet på. Lagstiftaren skulle däremot kunna införa exempelvis en karensperiod innan avyttring av aktierna får ske om en frivillig likvidation har påbörjats. På detta vis skulle frivilliga likvidationer fortfarande kunna göras, men utan att något skatteundandragande kan ske.

6.3.3 RegR domar i ”decembermålen”

Att RegR i ”decembermålen” ansåg att ett villkorat aktieägartillskott inte utgör ett finansiellt instrument är ganska självklart då det inte uppstår någon formell skuld för bolaget utan det endast föreligger en ansvarsförbindelse. Däremot har tillskottsgivaren en latent fordringsrätt på bolaget varför en försäljning borde ses som en avyttring och därmed ge rätt till avdrag för förlust. Att RegR ansåg att förlusten inte var avdragsgill i omvandlingsfallen kan tyckas vara konstigt. RegR anser därmed att det villkorade respektive ovillkorade aktieägartillskottet skall ses som två

¹⁸³ Se uträkningen ovan 6.3.1 gällande de *gamla* skalbolagsreglerna. 850 000 – 322 500 = 527 500 kronor.

separata aktieägartillskott som skall värderas var för sig. Att först uttala att ett villkorat aktieägartillskott är att se som en svävande fordringsrätt och inte ett skuldebrev och sedan hävda att omvandlingen till ett ovillkorat skulle medföra att ett nytt aktietillskott lämnas kan tyckas vara motsägelsefullt. Skall omvandlingen ses som att ett nytt tillskott lämnats måste ett byte ha skett. Det villkorade aktieägartillskottet borde därmed anses ha avyttrats mot ett vederlag som motsvarar det ovillkorade aktieägartillskottets marknadsvärde och förlusten borde bli avdragsgill.

Vidare menar RegR att aktieägartillskott som omvandlas till ovillkorade, efter det att bolaget är på obestånd, inte skall räknas in i omkostnadsbeloppet. Även detta grundar de på att ett nytt tillskott har lämnats i och med omvandlingen, varför det skall värderas vid denna tidpunkt. Resonemanget är inte klarare här. Tillskottet är ju redan lämnat och har tillförts bolagets egna kapital vid det första tillfället, varför det inte kan ske igen. En omvandling innebär endast att tillskottsgivaren efterger rätten till återbetalning, vilket inte borde leda till att tillskottet kan anses vara avyttrat. Syftet med ett aktieägartillskott skall ju vara att öka bolagets nettoförmögenhet, vilket måste ske om bolagets skulder minskar genom tillskottsgivarens åtgärd att omvandla det villkorade tillskottet till ett ovillkorat. Tillskottsgivaren kan sägas ha lämnat ett tillskott motsvarande vad som faktiskt tillskjutits bolaget. Detta borde därmed kunna få utgöra en del av omkostnadsbeloppet och sålunda kunna bli avdragsgrundande. Enligt RegR sätt att se på saken är det ursprungliga tillskottet avyttrat för noll kronor, varför den förlust som i så fall inträder för tillskottsgivaren borde bli avdragsgill. Med beaktande av ovan sagda kan det därmed tyckas att RegR kanske snarare borde använt sig av en kontinuitetsprincip vid bedömningen.

E contrario framgår av RegR uttalande att ett ovillkorat aktieägartillskott, vilket lämnas innan bolaget har hamnat på obestånd, får ingå i aktiernas omkostnadsbelopp och därmed dras av vid en likvidation av bolaget.

6.4 Framtidsaspekt

Givetvis måste lagstiftaren alltid eftersträva att utforma en lagstiftning som enbart drabbar "rätt" personer för att få en lagstiftning som uppfyller kraven på rättssäkerhet. Att lyckas med detta är dock i stort sett omöjligt. Ett problem är att lagstiftning, som är avsedd att hindra missbruk, ofta brukar vara den som är lättast att missbruka. Detta då den av rättssäkerhetsskäl måste utformas så att passar inte lagen precis så passar den inte alls. Lagstiftaren har dock velat undvika detta genom att inte ge en uttömmande uppräknings i ventilen. Att legitima transaktioner kommer drabbas av skalbolagslagstiftningen är därför tyvärr oundvikligt. Det kommer uppstå situationer där de gjorda transaktionerna befinner sig i en gråzon och problem eller frågor har redan uppstått, vilket ses i ansökningarna om förhandsbesked. Det är därför viktigt att skalbolagsreglerna utvärderas nu när de varit i kraft en tid, men även framöver när konsekvenserna av appliceringen blir klar. Utvärderingen bör även se närmare på hur reglerna

uppfyller sitt syfte och om de medför några tillämpningssvårigheter för den skattskyldige, men även för myndigheter och domstolar.

RSV kritiserade undantaget om frivilliga likvidationer redan då lagförslaget var ute på remiss. Exempelen ovan¹⁸⁴ visar att det går att utnyttja likvidation och då främst frivillig likvidation som substitut för skalbolagstransaktioner. Genomförs en vanlig likvidation, utan avyttring och ägarförändring, kommer inget skatteundandragande att ske utan ungefär samma skattesituation som vid en skalbolagstransaktion under ventilen kommer att uppstå. Sker däremot en avyttring av aktierna under likvidationen kan i stort sett samma förmånliga skatteeffekt uppnås som innan de nya reglerna trädde i kraft. Då väl skattejurister och andra ställs inför uppgiften att minska ett bolags skatt kommer de med största sannolikhet att försöka utnyttja denna möjlighet. Undantaget borde därför ses över av lagstiftaren redan nu, innan problemet dyker upp, och inte bara låta saken bero och vänta och se vad som händer. I förlängningen kommer detta endast att leda till minskade skatteintäkter samt kostnader för skattemyndigheten, då de måste kontrollera transaktionen.

Lagstiftaren bör dessutom se över reglerna relativt snabbt då de precis har infört liknande regler för juridiska personer. Annars har ännu en källa till förlorade skatteinkomster uppstått. De borde även se närmare på om det finns några alternativa regleringar som hade varit intressanta. Alla synpunkter på alternativa utformningar som framkom då lagförslaget gick på remiss avfärdades med hänvisning till ventilen. En närmare undersökning, huruvida fördelar går att uppnås om skalbolagsreglerna kompletteras med exempelvis straffrättsliga bestämmelser, borde kanske göras. Alternativt förändra själva skattesystemet så att neutraliteten mellan inkomstlagen ökar, eller helt enkelt sänka det höga skattetrycket.

¹⁸⁴ Se exemplen under 6.3.2.

7 Slutsatser

De brott som begåtts vid organiserad handel med skalbolag har varit bland de grävsta som gjorts inom ekonomisk brottslighet med tanke på omfattningen och de former som handeln tagit. Dessutom har ofta medverkan av advokater, revisorer, banker och så vidare gett handeln en seriös prägel. Massmedias belysning av problemet har lett till allmänhetens insikt om den ”stötande” handeln som pågått och handlingarna har i viss utsträckning blivit bannlysta i samhällets ögon. Attityden mot skatteundandragande har förändrats. Trots denna attitydförändring får det ändå antas att så länge det finns möjlighet att förvärva likvida medel till rabatterade priser och på så vis åstadkomma en lägre beskattning, kommer det alltid att finnas oseriösa köpare som är villiga att göra skalbolagstransaktioner. Detta intresse gör att det finns en marknad för skatterådgivare och konsulter att försöka hitta ”luckorna” i lagen, såsom frivillig likvidation i dagsläget, vilket gör att transaktionerna fortgår. Det får därför förutsättas att försäljning av skalbolag även kommer att ske i framtiden.

De nya skalbolagsreglerna är utformade på ett väldigt generellt sätt. En bedömning huruvida ett skalbolag föreligger eller ej skall således gå att avgöra i stort sett mekaniskt. En stoppregel bör vara hård och omfattande för att inte kunna kringgå. Dagens generella utformning av skalbolagsreglerna leder dock till att de tyvärr omfattar mer än icke önskvärda transaktioner. Detta för att med säkerhet täcka in just dessa. De legitima transaktionerna, vilka även fortsättningsvis skall vara möjliga att utföra, får då förlita sig på att omfattas av ventilen. Denna osäkerhet om lagens tillämpning leder till brister i rättssäkerheten och lagens förutsebarhet, varför formuleringen av reglerna kan ifrågasättas. Risken är att en stopplagstiftning av denna dignitet ger upphov till en mängd försök till kringgåenden och indirekt sänker skattemoralen hos skattebetalarna. En bedömning av om bolaget utgör ett skalbolag och om ventilen i så fall är tillämplig skall ske på avyttringsdagen. Detta förhållande kan te sig orättvist för minoritetsägare, vilka inte har möjlighet att göra denna bedömning. Skulle en felbedömning ske och en skalbolagsdeklaration ej upprättas går det inte att rätta till i efterhand, utan beskattning kommer utgå. Denna utformning av reglerna borde ses över då det viktiga borde vara att den uppkomna skatten faktiskt betalas in och ”oskäligen” skatt ej utgår.

Syftet med skalbolagsreglerna är att oskäligen skatteförmåner inte skall uppnås. Skulle så ske, utan att skalbolagsreglerna blir tillämpliga, borde skatteflyktslagen bli tillämplig. Bristen på praxis inom området gör dock frågan en aning osäker. Det kan tyckas att en skalbolagstransaktion borde kunna uppfattas som ett förfarande för att skapa sig skattefördelar och undandra sig lagen. Om så är fallet borde en domstol bedöma förfarandet utifrån dess verkliga innebörd, nämligen som skatteflykt. Sammanfattningsvis borde således generalklausulen mot skatteflykt bli

tillämplig på skalbolagstransaktioner och beskattning skall då ske som om transaktionen aldrig företagits.

Enligt de gamla reglerna gick det att göra väldigt förmånliga skalbolagstransaktioner, men efter införandet av de nya skalbolagsreglerna leder samma transaktioner till cirka 16 procent högre skatt. Denna skattehöjning gör att det inte längre lönar sig att göra en ”vanlig” skalbolagstransaktion. Görs däremot en skalbolagstransaktion som omfattas av ventilen kan säljaren få en ut ersättning för bolaget som motsvarar högst 75 procent av bolagets obeskattade medel. Detta kan jämföras med om en likvidation av bolaget istället görs. Bolaget skall då betala 28 procent i bolagsskatt, varför aktieägarna får utskiftat 72 procent av obeskattade medel. Skulle aktieägarna vilja överföra ett bolag med 1.000 000 kronor i obeskattade reserver finns således två alternativ att välja mellan, en skalbolagstransaktion omfattad av ventilen eller en likvidation. Vid skalbolagstransaktionen fås endast ut 17 100 kronor mer efter skatt. Det är således fortfarande mer fördelaktigt, rent skattemässigt sett, att göra en skalbolagstransaktion. Skillnaden är dock inte stor. Har dessutom ett ovillkorat aktieägartillskott gjorts innan bolaget är på obestånd får, enligt RegR uttalande i ”decembermålen”, detta ingå i aktiernas omkostnadsbelopp. Tillskottet blir således avdragsgillt vid en likvidation, vilket leder till ännu lägre skatt. Skillnaden mellan en skalbolagstransaktion inom ventilen och en likvidation kan därmed anses försumbar, varför en likvidation borde kunna fungera som ett substitut för dessa transaktioner. Aktieägarna behöver då inte uppfylla de rekvisit som ställs upp för att omfattas av ventilen, vilket kan vara positivt. Inget skatteundrandragande sker dock på detta vis och fördelarna med förfarandet bör därför vägas mot kostnaden det innebär att genomföra en likvidation.

Ett missbruk av de nya skalbolagsreglerna, för att uppnå skattefördelar, är dock möjligt genom ett utnyttjande av lagstiftarens undantag av frivillig likvidation. Detta undantag från reglernas tillämpningsområde får därför anses diskutabelt. Aktieägarna i ett bolag kan härigenom undgå beskattning genom att påbörja en likvidation, men under likvidationsprocessen avyttra aktierna. Den nya ägaren kan därefter besluta att avbryta likvidationen och återuppta verksamheten i bolaget, antingen i dess tidigare form eller genom att lägga in ny verksamhet i det. En sådan transaktion leder till i stort sett till samma skattefördelar som de som uppnåddes vid en skalbolagstransaktion enligt de gamla reglerna. Detta eftersom det första beskattningsledet kringgås då ingen bolagsskatt utgår, vilket gör att köparen är villig att betala en högre ersättning för aktierna än vid ett vanligt köp. Då frivillig likvidation beslutas av aktieägarna själva kan de således använda sig av frivillig likvidation som substitut för en skalbolagstransaktion även i skatteundrandragande syfte. Sammantaget talar detta för att de frivilliga likvidationerna inte borde utgöra ett undantag till de nya skalbolagsreglerna, i alla fall inte med dagens utformning. En översyn av de nya reglerna bör därför göras snarast, speciellt med tanke på att liknande regler just införts för juridiska personer.

Då frivilliga likvidationer är ett vanligt sätt att avsluta ett bolags verksamhet bör inte undantaget helt tas bort från lagstiftningen. En möjlighet att förhindra det möjliga missbruket hade dock varit genom att exempelvis införa en karenperiod för när en avyttring av aktierna får ske i samband med en frivillig likvidation. Detta hade lett till att bolagsskatten inte hade kunnat kringgå och transaktionen hade blivit fullt legitim.

Lagstiftaren borde även överväga alternativa utformningar till skalbolagsreglerna. Ett sätt att minska antalet skalbolagstransaktioner, istället för genom de nyinförda reglerna, hade kunnat vara att genom att öka neutraliteten mellan inkomstlagen, ta bort eller minska möjligheten att samla obeskattade och lågbeskattade vinster i bolagen, eller sänka det höga skattetrycket genom att ta bort bolagens dubbelbeskattning. Alla dessa alternativ hade förmodligen lett till positiva effekter för undanröjningen av skalbolagshandeln eftersom incitamentet för att utföra skalbolagstransaktioner hade försvunnit, eller i alla fall minskat.

Litteraturförteckning

Böcker:

Danielsson, Hans, Sund, Lars-Göran, *Familjeägda aktiebolag och generationsskiftet – En översikt*, Elanders Graphic Systems AB, Göteborg 2003.

Granath, Mikael, *Tvångslikvidation och ansvar enligt ABL 13:2*, Juristförlaget JF AB, Stockholm 1994.

Grosskopf, *Vinstbolag aktiebolags- och skatterättsliga frågor*, Snogeholms Utbildnings AB, Malmö 1989.

Heinestam, Bengt, *Likvidation Praktisk handbok för aktiebolag*, 2 uppl., Media Print, Uddevalla 2000.

Johansson, Svante, *Nials Svensk associationsrätt i huvuddrag*, 8 uppl., Elanders Gotab, Stockholm 2001.

KPMGs Skattehandbok 2002, Kristianstads Boktryckeri AB 2002.

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Meltz, Peter, Silverberg, Christer, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, del 2*, 8 uppl., Studentlitteratur, Lund 2001.

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Meltz, Peter, Silverberg, Christer, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, del 2*, 9 uppl., Studentlitteratur, Lund 2003.

Lundén, Björn, Svensson, Ulf, *Fåmansföretag Skatteregler och skatteplanering*, 2 uppl., MediaPrint, Uddevalla 1997.

Löfgren, Kent, Kornfeld, Martin, *Personligt ansvar vid likvidationsplikt, olovlig vinstutdelning, företrädaransvar m.m.*, 3 uppl., Elanders Gotab, Stockholm 2002.

Pelin, Lars & Elwing, Carl M, *Inkomstbeskattning vid konkurs och ackord*, Grahns Tryckeri AB, Lund 2003.

Rodhe, Knut, *Aktiebolagsrätt*, 20 uppl., Elanders Gotab, Stockholm 2002.

RSV, *Konkurs & Ackord*, Norstedts Tryckeri, Stockholm 1989.

Sandström, Kjell & Svensson, Ulf, *Fåmansföretag skatteregler och skatteplanering*, 4 uppl., Media Print, Uddevalla 2002.

Sund, Lars-Göran, *Generationsskifte av små och medelstora familjeägda aktiebolag*, Iustus förlag, Stockholm 2001.

Tjernberg, Mats, *Beskattning av fåmansföretag*, 5 uppl., Studentlitteratur, Lund 1999.

Åklagarväsendet Rapport 1998:1, *Skalbolag – erfarenheter av skatte-, brotts- och civilprocesser i skalbolagsmål m.m.*

Artiklar:

Baran, Mahmut, *Skatteregler mot handel med skalbolag*, Svensk Skattetidning nr 4 2002, s. 231-249.

Bjuggren, Per-Olof, Sund, Lars-Göran, *Organisering av generationsskifte i små och medelstora familjeföretag*, SkatteNytt nr 7-8 2003 s. 527-544.

Bojs, Johan, *Skalbolag – återinförande av stoppregler*, Balans nr 5 2002, s. 10-12.

Eriksson, Asbjörn, *Skalbolag*,
<http://www.jus.umu.se/kurser/beskII/skalbolag.htm> 2003-04-16.

Gäverth, Leif, *Skatteregler mot handel med skalbolag*, SkatteNytt nr 7-8 2002 s. 381-403.

Grosskopf, Göran, *Skalbolagsaffärer och andra finansiella transaktioner i företagssektorn*, SkatteNytt nr 4 1988, s. 176-186.

Jansson, Sune E., *Skatterättsnämndens förhandsbesked m.m.*, Svensk Skattetidning nr 4 2003, s. 325-329.

Johansson, Gunnar, Qwerin, Eskil, *Företagsskatteutredningens förslag om begränsningar i skattefriheten för kapitalvinster m.m.*, Svensk Skattetidning nr 5 2001, s. 471-482.

Larsson, Maria, *Utvärdering av skattereglerna mot handel med skalbolag*, SkatteNytt nr 9 2003 s. 631-641.

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

Melbi, Ingrid, *Förslag om slopad kapitalvinstbeskattning av näringsbetingade aktier*, SkatteNytt nr 4 2001, s. 164-170.

Nyquist, Kerstin, *Stark kritik mot det nya förslaget till skatteregler mot handel med skalbolag*, Balans nr 11 2000, s. 31-33.

Ohde, Björn, Rutberg, Anne, *Utdelningar och kapitalvinster på företagsägda andelar samt ändrade cfc-regler*, Svensk Skattetidning nr 2 2001 s. 151-181.

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

Roupe, Jacob M., *Skalbolag – några kommentarer med anledning av två förhandsbesked och RSV:s synpunkter*, Svensk Skattetidning nr 6-7 2003 s. 498-510.

Runvik, Britt-Marie, Leidhammar, Börje, *Bolagsplundring*, Svensk Skattetidning nr 5 1996, s. 470-481.

Silfverberg, Christer, *Rättsfall*, SkatteNytt nr 3 2003, s. 199-200.

Skog, Rolf, *Likvidation och konkurs – Aktiebolagskommitténs förslag till nya regler*, Balans nr 4 1999 s. 22-25.

Tivéus, Ulf, *Förluster på villkorade aktieägartillskott m.m. vid konkurs*, SkatteNytt nr 4 2003 s. 211-224.

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

Witting, Jean, *Transaktioner med skal och skalkar*, SkatteNytt nr 5 1988, s. 248-251.

Åstrand, Christer, *Nyheter på lagstiftningsområdet, Skatteregler mot handel med skalbolag*, SkatteNytt nr 12 2002 s. 724-725.

Offentligt tryck:

Beskattning 2003 – del 1, 15. *Lagen om Skatteflykt*, <http://online.farforlag.se> 2003-11-07.

FAR INFO nr 17 1998, RSV:s hemställan 8542-98/900 *Stopp för handel med skalbolag*.

FAR INFO nr 9 1999, *Likvidation av aktiebolag*.

FAR INFO nr 11 2000, *Skatteregler mot handel med skalbolag*, Ds 2000:35.

FAR INFO nr 17 2000, *Verklig förlust vid likvidation av dotterbolag*.

FAR:s remissvar, Balans nr 10 2001.

FAR INFO nr 8 2001, Walander, Anders, *Aktieägartillskott/driftsbidrag*.

FAR INFO nr 12 2001, *Skalbolagstransaktioner – nytt förslag till stopplagstiftning*, Ds 2001:35 ”Skatteregler mot handel med skalbolag”.

FAR INFO nr 2 2002, Walander, Anders, *Skatteregler mot handel med skalbolag*, Lagrådsremiss den 14 februari 2002.

FAR INFO nr 2 2003, *Nya regler om insolvensförfaranden*.

Riksenheten mot ekonomisk brottslighet, *Skalbolag – erfarenheter av skatte-, brottmåls-, och civilprocesser i skalbolagsmål m.m.*, Åklagarväsendet rapport 1998:1.

RSV 2012 W utgåva 1 02-07.

RSV:s pressmeddelande 2002-07-11, *Ny skalbolagsdeklaration skall lämnas i september*.

RSV:s två remissyttrande rörande Ds 2000:35 och Ds 2001:35.

RSV:s rättsfallsprotokoll nr 14/03, *SRNs förhandsbesked den 3 april 2003*.

Skatterättsnämndens förhandsbesked 2003-04-03.

Skatterättsnämndens förhandsbesked 2003-05-13.

Förarbeten:

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

Prop. 1989/90:110 *Reformerad inkomst- och företagsbeskattning*.

Prop. 1996/97:170 *Reformerad skatteflyktslag*

Prop. 1999/2000:2 *Inkomstskattelagen*.

Prop. 2000/01:150 *Likvidation av aktiebolag m.m.*

Prop. 2001/02:165 *Skatteregler mot handel med skalbolag*

Prop. 2002/03:96 *Skattefri kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar*

SOU 2000:11 *Utdelningar och kapitalvinster på företagsägda andelar*.

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

Ds 2000:35 *Skatteregler mot handel med skalbolag.*

Ds 2001:35 *Skatteregler mot handel med skalbolag.*

Rättsfallsförteckning

Rättsfall från RegR

RÅ 1998 ref. 25
RÅ 2001 ref. 28
RÅ 2002 ref. 106
RÅ 2002 ref. 107

Ännu inte införda i RÅ

Mål nr. 6625-2001