

Regeringens proposition

2001/02:165

Skatteregler mot handel med skalbolag

Prop.
2001/02:165

Regeringen överlämnar denna proposition till riksdagen.

Stockholm den 27 mars 2002

Göran Persson

Bosse Ringholm
(Finansdepartementet)

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås bestämmelser mot handel med skalbolag. Innebörden av regleringen är att den som säljer skalbolagsandelar skall ta upp kapitalvinsten som inkomst av passiv näringsverksamhet. Säljaren blir dock inte beskattad om säkerhet ställs för den skatt som belöper sig på det sålda företaget vid avyttringstidpunkten. Bestämmelserna tillämpas inte heller om vinsten uppkommit på grund av att företaget trätt i likvidation eller försatts i konkurs. Det finns dessutom en möjlighet att underlåta att tillämpa bestämmelserna om särskilda skäl talar mot det.

Regeringen föreslår att de nya reglerna med tillämpning av undantagsbestämmelsen i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen skall tillämpas fr.o.m. dagen efter avlämnandet av denna proposition till riksdagen.

1	Förslag till riksdagsbeslut	4
2	Lagtext	5
2.1	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	5
2.2	Förslag till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324) ..	14
2.3	Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)	15
2.4	Förslag till lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdokumentation och kontrolluppgifter	18
3	Ärendet och dess beredning	20
4	Bakgrund	22
4.1	Riksskatteverkets framställning	22
4.1.1	Bakgrund	22
4.1.2	Förslaget	22
4.1.3	Remissutfallet	23
4.2	Departementspromemorian Skatteregler mot handel med skalbolag, Ds 2000:35	23
4.3	1998 års företagsskatteutredningar	24
4.4	Departementspromemorian Skatteregler mot handel med skalbolag, Ds 2001:35	25
4.5	Bolagsplundring	25
4.5.1	Riksåklagarens rapport	25
4.5.2	Bulvanutredningen och Aktiebolags- kommittén	27
4.6	Stopplagstiftning mot skalbolagshandel m.m.	29
5	Överväganden	35
5.1	Allmänna utgångspunkter	35
5.2	Under vilka förutsättningar skall bestämmelserna tillämpas?	41
5.2.1	När fysiska personer avyttrar andelar	41
5.2.2	När det uppkommer en kapitalvinst i inkomstlaget kapital	43
5.2.3	När inte andra regler skall tillämpas	44
5.3	Skalbolagsdefinitionen	45
5.4	Återköp	54
5.5	Beskattningseksekvensen	56
5.6	Ventil	59
5.7	Skalbolagsdeklaration	62
5.8	Konsekvensanalys	66
5.9	Effekter för offentliga finanser	68
5.10	Ikraftträdande och retroaktiv tillämpning	68
6	Författningskommentarer	69
6.1	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	69
6.2	Förslaget till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324) ..	74

6.3	Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)	75	Prop. 2001/02:165
6.4	Förslaget till lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter	76	
	Bilaga 1 Remissinstanser	77	
	Bilaga 2 Lagförslagen i skattemyndighetens promemoria.....	79	
	Bilaga 3 Lagförslagen i Ds 2000:35	87	
	Bilaga 4 Lagförslagen i Ds 2001:35	93	
	Bilaga 5 Lagförslagen i lagrådsremissen	101	
	Bilaga 6 Lagrådets yttrande	113	
	Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 27 mars 2002.....	126	

1 Förslag till riksdagsbeslut

Prop. 2001/02:165

Regeringen föreslår att riksdagen antar regeringens förslag till

1. lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229),
2. lag om ändring i taxeringslagen (1990:324),
3. lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483),
4. lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter.

2 Lagtext

2.1 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229) dels att 13 kap. 1 §, 15 kap. 1 §, 16 kap. 1 §, 43 kap. 8 §, 49 kap. 5 § samt 50 kap. 7 och 8 §§ skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas ett nytt kapitel, 49 a kap., samt tre nya paragrafer, 13 kap. 1 a §, 14 kap. 13 a § och 57 kap. 12 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

13 kap.

1 §

Till inkomstslaget näringsverksamhet räknas inkomster och utgifter på grund av näringsverksamhet. Med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt.

Innehav av näringsfastigheter och näringsbostadsrätter samt av avverkningsrätt till skog räknas alltid som näringsverksamhet. Privatbostadsfastigheter, privatbostadsrätter och andra privatbostäder kan inte ingå i en näringsverksamhet.

I 27 kap. finns bestämmelser om att den som innehar vissa tillgångar anses bedriva näringsverksamhet i form av byggnadsrörelse eller handel med fastigheter. Där finns också bestämmelser om vad som räknas som tomtrörelse.

1 a §

I 27 kap. finns bestämmelser om att den som innehar vissa tillgångar anses bedriva näringsverksamhet i form av byggnadsrörelse eller handel med fastigheter. Där finns också bestämmelser om vad som räknas som tomtrörelse.

I 49 a kap. finns bestämmelser om att kapitalvinsten när en fysisk person avyttrar en andel i ett skalbolag i vissa fall skall räknas till inkomstslaget

14 kap.*13 a §*

Kapitalvinst som enligt 49 a kap. skall tas upp som överskott av passiv näringsverksamhet när en fysisk person avyttrar en andel i ett skalbolag räknas som en egen näringsverksamhet.

15 kap.

1 §

Ersättningar för varor, tjänster och inventarier, avkastning av tillgångar, kapitalvinster samt alla andra inkomster i näringsverksamheten skall tas upp som intäkt.

Utöver bestämmelserna i detta kapitel finns bestämmelser om inkomster i 8, 17–39, 44–46, 48–52, 55 och 60 kap. Utöver bestämmelserna i detta kapitel finns bestämmelser om inkomster i 8, 17–39, 44–46, 48, 49–52, 55 och 60 kap.

Bestämmelser om värdering av inkomster i annat än pengar finns i 61 kap.

16 kap.

1 §

Utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster skall dras av som kostnad. Ränteutgifter och kapitalförluster skall dras av även om de inte är sådana utgifter.

Utöver bestämmelserna i detta kapitel finns bestämmelser om avdrag i 9, 17–25, 28–40, 44–46, 48–52, 55 och 60 kap. Utöver bestämmelserna i detta kapitel finns bestämmelser om avdrag i 9, 17–25, 28–40, 44–46, 48, 49–52, 55 och 60 kap.

43 kap.

8 §

Av en kapitalvinst på en andel skall bara ett belopp som överstiger det sparade lätnadsutrymmet tas upp som intäkt.

Första stycket gäller inte om kapitalvinsten skall tas upp som överskott av passiv näringsverksamhet enligt 49 a kap.

49 kap.

5 §

Bestämmelserna i detta kapitel får inte tillämpas om

- | | |
|---|---|
| 1. det finns förutsättningar – bortsett från förutsättningen i 25 kap. 11 och 12 §§ om begäran – att tillämpa bestämmelserna i 25 kap. 6–27 §§ om uppskov med | 1. det finns förutsättningar – bortsett från förutsättningen i 25 kap. 11 och 12 §§ om begäran – att tillämpa bestämmelserna i 25 kap. 6–27 §§ om uppskov med |
|---|---|

beskattningen vid koncerninterna andelsavyttringar, *eller*

2. bestämmelserna i 38 kap. om undantag från omedelbar beskattning vid verksamhetsavyttringar skall tillämpas.

beskattningen vid koncerninterna andelsavyttringar,

2. bestämmelserna i 38 kap. om undantag från omedelbar beskattning vid verksamhetsavyttringar skall tillämpas, *eller*

3. kapitalvinsten enligt 49 a kap. vid avyttring av en andel i ett skalbolag skall tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet.

49 a kap. Beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet vid avyttring av andelar i skalbolag

Innehåll

1 §

I detta kapitel finns särskilda bestämmelser om beskattning av kapitalvinst i inkomstslaget näringsverksamhet när en fysisk person avyttrar vissa andelar i juridiska personer och handelsbolag.

Tillämpningsområde

2 §

Bestämmelserna i detta kapitel tillämpas om

1. en fysisk person avyttrar en andel i ett skalbolag, och

2. det uppkommer en kapitalvinst i inkomstslaget kapital.

3 §

Bestämmelserna i detta kapitel tillämpas inte om

1. någon andel i det företag som andelen hänförs till är marknadsnoterad,

2. andelen anses avyttrad på grund av bestämmelserna om likvidation i 44 kap. 7 § första stycket eller konkurs i 44 kap. 8 § första stycket 1 eller 2,

3. ett handelsbolag upplöses

eller andelen i ett handelsbolag övergår till en ny ägare på sätt som anges i 50 kap. 2 § andra stycket, eller

4. bestämmelserna i 51 kap. om beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet vid avyttring av andelar i svenska handelsbolag skall tillämpas.

Definitioner

Andel och det avyttrade företaget

4 §

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

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

En andel i en utländsk juridisk person omfattas av bestämmelserna i detta kapitel bara om den juridiska personen är skattskyldig här vid tidpunkten för andelsavyttringen eller dess inkomster beskattas hos delägaren.

Företag i intressegemenskap

5 §

Med företag i intresse-
gemenskap avses i detta kapitel ett företag som det avyttrade företaget, direkt eller indirekt, genom ägarandel eller på annat sätt har ett väsentligt inflytande i.

Skalbolag

6 §

Med skalbolag avses det

avyttrade företaget om summan av marknadsvärdet av företagets likvida tillgångar enligt 7 och 8 §§ överstiger ett jämförelsebelopp enligt 9 § vid tidpunkten för avyttringen.

Likvida tillgångar

7 §

Med likvida tillgångar avses kontanter, värdepapper och liknande tillgångar. Som likvida tillgångar räknas också andra tillgångar om

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

Som likvida tillgångar räknas inte andelar i företag i intressegemenskap.

8 §

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

Jämförelsebeloppet

9 §

Om samtliga andelar har avyttrats, utgörs jämförelsebeloppet av halva ersättningen. I annat fall utgörs jämförelsebeloppet av hälften av det sammanlagda värdet av samtliga andelar beräknat med utgångspunkt i ersättningen för de avyttrade

Återköp

10 §

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

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

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

Kapitalvinsten tas upp i näringsverksamhetHuvudregel

11 §

Kapitalvinst på grund av avyttringen av en andel i ett skalbolag skall tas upp som överskott av passiv näringsverksamhet.

12 §

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

1. vad som föranlett avyttringen av andelen eller återköpet, och

2. hur ersättningen för andelen bestämts.

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

Skalbolagsdeklaration

13 §

Bestämmelserna i 11 § skall inte tillämpas om

1. det avyttrade företaget eller, i fråga om handelsbolag, säljaren tar upp företagets överskott eller underskott i en sådan skalbolagsdeklaration som avses i 10 kap. 8 a § skattebetalningslagen (1997:483),

2. ett särskilt bokslut ligger till grund för inkomstberäkningen enligt 1, och

3. säkerhet ställs enligt bestämmelserna i 11 kap. 11 b § skattebetalningslagen.

Bokslutet skall upprättas som om företagets beskattningsår avslutats vid tidpunkten för avyttringen eller, i fråga om handelsbolag, vid avyttringen eller tillträdet. Företagets avsättningar till periodiseringsfond och ersättningsfond skall anses ha återförts. Om det är en andel i ett handelsbolag som har avyttrats, skall säljaren ta upp så stor del av handelsbolagets överskott eller underskott samt kapitalvinster och

kapitalförluster vid avyttring av handelsbolagets näringsfastigheter och näringsbostadsrätter som belöper sig på den avyttrade andelen.

Första och andra styckena gäller även företag i intressegemenskap.

14 §

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

50 kap.

7 §

Om en fysisk person avyttrar en andel i ett handelsbolag som, direkt eller indirekt, äger en andel som skulle ha varit en kvalificerad andel om den ägts direkt av den fysiska personen, gäller följande. Av den del av vinsten som motsvarar den sistnämnda andelens marknadsvärde i förhållande till ersättningen för andelen i handelsbolaget skall 50 procent tas upp i inkomstslaget tjänst.

Första stycket tillämpas inte på sådana avyttringar som avses i 51 kap. Första stycket tillämpas inte på sådana avyttringar som avses i 49 a kap. och 51 kap.

8 §

I 49 a kap. finns bestämmelser om att en fysisk person som avyttrar en andel i ett skalbolag skall ta upp kapitalvinsten i inkomstslaget näringsverksamhet.

I 51 kap. finns bestämmelser om att en fysisk person som avyttrar en andel i ett handelsbolag till någon annan än en obegränsat skattskyldig fysisk person i särskilda fall skall ta upp ett belopp som motsvarar kapitalvinsten i inkomstslaget näringsverksamhet.

57 kap.

12 a §

Bestämmelserna i 12 § gäller inte om kapitalvinsten på grund av

andelsavyttringen skall tas upp som överskott av passiv näringsverksamhet enligt 49 a kap. 11 §. Prop. 2001/02:165

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2002 och tillämpas på andelsavyttringar efter den 3 april 2002.

2.2 Förslag till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324)

Härigenom föreskrivs att 4 kap. 17 § taxeringslagen (1990:324) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 kap. **17 §¹**

Eftertaxering får också ske

1. vid rättelse av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende,

2. när kontrolluppgift som skall lämnas utan föreläggande enligt lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter saknats eller varit felaktig,

3. när en ändring i ett taxeringsbeslut föranleds av beslut som anges i 13 § andra stycket 1–4,

4. när en förening eller ett registrerat trossamfund inte har genomfört en investering inom den tid som har föreskrivits i ett sådant beslut som avses i 7 kap. 12 § inkomstskattelagen (1999:1229) eller inte har iakttagit ett annat villkor i beslutet.

4. när en förening eller ett registrerat trossamfund inte har genomfört en investering inom den tid som har föreskrivits i ett sådant beslut som avses i 7 kap. 12 § inkomstskattelagen (1999:1229) eller inte har iakttagit ett annat villkor i beslutet, *och*

5. när en ändring i ett taxeringsbeslut föranleds av en uppgift enligt 3 kap. 9 a §, 19 a § eller 5 kap. 2 § lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2002 och tillämpas första gången vid 2003 års taxering.

¹ Senaste lydelse 2001:1231.

2.3 Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

Härigenom föreskrivs i fråga om skattebetalningslagen (1997:483)

dels att 10 kap. 25 § skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas fem nya paragrafer, 10 kap. 8 a–8 c §§ och 11 kap. 11 a och 11 b §§, samt närmast före 10 kap. 8 a–8 c §§ och 11 kap. 11 a § nya rubriker av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

10 kap.

Skalbolagsdeklaration

Skyldighet att lämna skalbolagsdeklaration

8 a §

Om 49 a kap. 13 § inkomstskattelagen (1999:1229) skall tillämpas skall det avyttrade företaget lämna en skalbolagsdeklaration.

Om det är en andel i ett handelsbolag som har avyttrats skall i stället den delägare som har avyttrat andelen lämna en skalbolagsdeklaration. Handelsbolaget skall till delägaren lämna de uppgifter som framgår av 3 kap. 18 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter som behövs för dennes skalbolagsdeklaration.

När en skalbolagsdeklaration skall lämnas

8 b §

En skalbolagsdeklaration skall lämnas inom 30 dagar efter det att andelen eller delägarrätten har avyttrats eller, i fråga om handelsbolag, avyttringen eller tillträdet.

8 c §

En skalbolagsdeklaration skall innehålla de uppgifter som avses i 3 kap. 5 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter.

25 §

Preliminära självdeklarationer och skattedeklarationer skall lämnas till skattemyndigheten enligt fastställda formulär. Om skattemyndigheten har anvisat ett särskilt mottagningsställe skall deklARATIONEN lämnas dit.

Preliminära självdeklarationer, *skalbolagsdeklarationer* och skattedeklarationer skall lämnas till skattemyndigheten enligt fastställda formulär. Om skattemyndigheten har anvisat ett särskilt mottagningsställe skall deklARATIONEN lämnas dit.

11 kap.

Säkerhet för slutlig skatt

11 a §

Storleken av en sådan säkerhet som avses i 49 a kap. 13 § första stycket 3 inkomstskattelagen (1999:1229) skall i ett särskilt beslut bestämmas till 28 procent av det överskott som har redovisats i en skalbolagsdeklaration enligt 10 kap. 8 a §. I de fall en fysisk person har förvärvat en andel i ett handelsbolag skall storleken av säkerheten dock bestämmas till 40 procent av överskottet.

Om flera skalbolagsdeklarationer lämnas in skall kompletterande säkerhet ställas för den ökning av överskottet som redovisas i förhållande till en tidigare deklaration.

11 b §

En sådan säkerhet som avses i 49 a kap. 13 § första stycket 3 inkomstskattelagen (1999:1229) skall vara en av bank utfärdad garantiförbindelse och avse det

belopp som bestämts med stöd av 11 a §. Ställd säkerhet får tas i anspråk om den slutliga skatten inte betalas. Har flera säkerheter ställts och överstiger säkerheterna den slutliga skatten skall ianspråktagandet av säkerheterna fördelas efter skälig grund. I övrigt skall bestämmelserna om säkerhet i 10–12 §§ och 13 § 2 lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m. tillämpas. Vad som sägs där om kronofogdemyndigheten gäller då i stället skattemyndigheten.

Om säkerheten inte behöver tas i anspråk, skall skälig kostnad för ställd säkerhet ersättas av staten. Bestämmelserna i 6–11 §§ lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. skall tillämpas.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2002 men tillämpas redan fr.o.m. den 4 april 2002.

2.4 Förslag till lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter

dels att 2 kap. 2 och 4 §§, 3 kap. 24 § och 5 kap. 2 § skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas två nya paragrafer, 3 kap. 9 a och 19 a §§, samt närmast före 9 a § en ny rubrik av följande lydelse,

dels att rubriken närmast före 3 kap. 18 § skall lyda ”Handelsbolag”.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap.

2 §

Fysiska personer skall, om inte annat anges i 6 §, lämna allmän självdeklaration under förutsättning att

1. intäkterna i inkomstslaget tjänst och i inkomstslaget näringsverksamhet i annat fall än som avses i 2 under beskattningsåret har uppgått till sammanlagt minst 40,3 procent av prisbasbeloppet,

2. sådan intäkt i inkomstslaget tjänst som avses i 11 kap. 45 §, 50 kap. 7 § samt 57 kap. 7 och 12 §§ inkomstskattelagen (1999:1229) eller intäkt av passiv näringsverksamhet under beskattningsåret har uppgått till sammanlagt minst 100 kronor,

3. intäkterna i inkomstslaget kapital, med undantag för sådan ränta eller utdelning för vilken kontrolluppgift skall lämnas enligt 8 eller 9 kap., har uppgått till sammanlagt minst 100 kronor under beskattningsåret,

4. den skattepliktiga förmögenheten enligt lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt vid beskattningsårets utgång överstiger fribeloppet enligt 19 § den lagen,

5. de är begränsat skattskyldiga och den skattepliktiga intäkten har uppgått till sammanlagt minst 100 kronor, *eller*

6. underlag för statlig fastighetsskatt, avkastningsskatt på pensionsmedel eller särskild löneskatt på pensionskostnader skall fastställas.

5. de är begränsat skattskyldiga och den skattepliktiga intäkten har uppgått till sammanlagt minst 100 kronor,

6. underlag för statlig fastighetsskatt, avkastningsskatt på pensionsmedel eller särskild löneskatt på pensionskostnader skall fastställas, *eller*

7. *uppgift enligt 3 kap. 9 a § skall lämnas.*

4 §

Dödsbon skall, om inte annat anges i 5 eller 6 §, lämna allmän självdeklaration, om

1. de skattepliktiga intäkterna, med undantag för sådan ränta eller utdelning för vilken kontrolluppgift skall lämnas enligt 8 eller 9 kap., har uppgått till sammanlagt minst 100 kronor under beskattningsåret,

2. den skattepliktiga förmögenheten enligt lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt vid beskattningsårets utgång överstiger fribeloppet enligt 19 § den lagen, *eller*

3. underlag för statlig fastighetsskatt, avkastningsskatt på pensionsmedel eller särskild löneskatt på pensionskostnader skall fastställas.

2. den skattepliktiga förmögenheten enligt lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt vid beskattningsårets utgång överstiger fribeloppet enligt 19 § den lagen,

3. underlag för statlig fastighetsskatt, avkastningsskatt på pensionsmedel eller särskild löneskatt på pensionskostnader skall fastställas, *eller*

4. uppgift enligt 3 kap. 9 a § skall lämnas.

3 kap.

Skalbolag

9 a §

Den som har förvärvat tillgångar enligt 49 a kap. 10 § inkomstskattelagen (1999:1229) skall lämna uppgift om detta.

19 a §

Handelsbolag skall till ledning för delägarnas taxeringar lämna den uppgift som avses i 9 a §.

24 §

Bestämmelserna i 18, 19, 21 och 23 §§ om handelsbolag skall tillämpas även på europeiska ekonomiska intressegrupperingar.

Bestämmelserna i 18–19 a, 21 och 23 §§ om handelsbolag skall tillämpas även på europeiska ekonomiska intressegrupperingar.

5 kap.

2 §

Svenska handelsbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar som inte är skyldiga att lämna självdeklaration skall lämna särskilda uppgifter om de förhållanden som avses i 3 kap. 18 och 19 §§.

Svenska handelsbolag, utländska handelsbolag med fast driftställe i Sverige och europeiska ekonomiska intressegrupperingar som inte är skyldiga att lämna självdeklaration skall lämna särskilda uppgifter om de förhållanden som avses i 3 kap. 18–19 a §§.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2002 och tillämpas första gången vid 2003 års taxering.

3 Ärendet och dess beredning

Tre promemorior med förslag till skatteregler mot handel med skalbolag har remissbehandlats. Det är dels ett förslag som tagits fram av Riksskatteverket och Skattemyndigheten i Stockholm (Fi1998/2700, i fortsättningen kallat skattemyndighetens förslag), dels två departementspromemorior (Fi2000/2193 och Fi2001/2990). Skattemyndighetens förslag sammanfattas i avsnitt 4.1. Departementspromemoriorna sammanfattas i avsnitt 4.2 och 4.4. De tre promemoriornas lagförslag finns i *bilaga 2–4*.

Förteckningar över remissinstanserna finns i *bilaga 1*. Sammanställningar av remissyttrandena finns i respektive ärende.

Promemoriorna behandlar skalbolagstransaktioner som görs av fysiska personer. Med skalbolag avses vanligen ett bolag där själva rörelsen (inkrämet) överläts separat, varefter endast likvida tillgångar återstår i bolaget (skalet). En inkrämsöverlåtelse är emellertid inte nödvändig. Ett skalbolag kan också vara ett bolag, som på grund av ägarens arbetsinsatser innehåller i huvudsak likvida tillgångar. Utmärkande för en skalbolagsaffär är att säljaren får ett mycket högt pris för andelarna i skalbolaget, ända upp till 85–90 procent av obeskattat kapital. Det höga priset beror på att förvärvaren inte avser att betala den skatt som belöper sig på det obeskattade kapitalet.

Handel med skalbolag förekommer i dag knappast inom bolagssektorn. 1998 års företagskatteutredningar föreslår i det gemensamma betänkandet Utdelningar och kapitalvinster på företagsägda andelar (SOU 2001:11) bl.a. att beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar avskaffas. Det öppnar möjligheter för handel med skalbolag inom bolagssektorn. Mot den bakgrunden föreslås motverkande regler. Betänkandet har remissbehandlats och förslaget bereds nu inom Finansdepartementet. Det är lämpligt att samordna utredningens förslag med regleringen av fysiska personers avyttringar av skalbolag. I den senast remitterade departementspromemorian, Skatteregler mot handel med skalbolag (Ds 2001:35), presenterades ett förslag till samordning.

I propositionen föreslås dessutom ett par följdändringar till tidigare genomförd lagstiftning.

Lagrådet

Regeringen beslutade den 14 februari 2002 att inhämta Lagrådets yttrande över de lagförslag som finns i *bilaga 5*. Lagrådets yttrande finns i *bilaga 6*. Lagrådet ifrågasätter mot bakgrund av att det pågår ett beredningsarbete i Finansdepartementet avseende de förslag som lagts fram i SOU 2001:11 lämpligheten av att genomföra en lagstiftning på grundval av det remitterade förslaget innan det står klart vilka lösningar som kommer att väljas i bolagssektorn för att förhindra att den föreslagna skattefriheten på kapitalvinster på näringsbetingade andelar missbrukas. Om regeringen emellertid bedömer det som angeläget att nu genomföra

en separat lagstiftning har Lagrådet lämnat synpunkter som bör beaktas i det fortsatta lagstiftningsarbetet.

Mot bakgrund av det skattebortfall som skalbolagshandeln medför och för att motverka ekonomisk brottslighet bör skatteregler mot handel med skalbolag införas med det snaraste. Med hänsyn till det och eftersom det enligt regeringens mening inte framstår som oundgängligen nödvändigt att avvakta att beredningen av regeringens aviserade företagsskattereform slutförs anser regeringen att skatteregler mot handel med skalbolag bör införas redan nu för fysiska personer. I samband med företagsskattereformen senare i år återkommer regeringen med förslag till skalbolagsregler inom bolagssektorn.

Regeringen har i propositionen i huvudsak följt Lagrådets synpunkter på lagstiftningens utformning. I vissa avseenden, särskilt i fråga om hur avyttring av andelar i handelsbolag skall behandlas, har förslagen bearbetats vidare efter det att lagrådsremissen beslutades. Lagrådets synpunkter behandlas i den allmänna motiveringen och i författningskommentaren till de berörda lagrummen.

Lagrådets granskning har också lett till redaktionella ändringar i lagtexten.

Förslagen till ändringar i 15 kap. 1 § och 16 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229) har inte granskats av Lagrådet. Ändringarna som endast består av följdändringar är enligt regeringens mening av så enkel beskaffenhet att Lagrådets hörande skulle sakna betydelse. Dessa ändringar kommenteras i författningskommentarerna.

4 Bakgrund

Som bakgrund till förslagen i propositionen presenteras först Riksskatteverkets framställning med skattemyndighetens förslag och därefter de remitterade promemoriorna med förslag till skatteregler mot handel med skalbolag och det förslag som 1998 års företagsskatteutredningar har lämnat. Vidare ges en kortfattad beskrivning av Bulvanutredningens och Aktiebolagskommitténs förslag till åtgärder för att motverka ekonomisk brottslighet. Slutligen ges en översikt över stopplagstiftning mot skalbolagshandel och närallgande företeelser.

4.1 Riksskatteverkets framställning

4.1.1 Bakgrund

Hösten 1998 begärde Riksskatteverket (RSV) att regeringen skulle vidta lagstiftningsåtgärder mot handeln med skalbolag. Enligt RSV:s uppfattning har skalbolagshandeln ökat kraftigt och revisioner i Stockholms län har resulterat i taxeringshöjningar av skalbolagens intäkter med 600 miljoner kronor per år för åren 1996–1997. Mörkertalet är enligt RSV förmodligen stort. Endast en mycket liten del av den debiterade skatten leder till verkliga skatteintäkter för det allmänna. Bolagen är i regel tömda på sina tillgångar.

RSV uppger att priset för obeskattade vinstmedel ligger kring 85–90 procent av den obeskattade vinsten. Priset bestäms utifrån antagandet att skalbolaget inte skall betala bolagsskatten efter ägarövergången. Köparen och säljaren delar på den ”vinsten”.

Syftet med en skalbolagstransaktion är enligt RSV att eliminera det första ledet i dubbelbeskattningen, dvs. bolagsbeskattningen, och det är framför allt två metoder som används, nämligen

- (1) ren plundring. Bolaget töms på likvida medel. S.k. målvakt är vanligt förekommande som ställföreträdare för bolaget, och
- (2) kostnadsposter, t.ex. avskrivningar av svårvärderade tillgångar, skapas för att eliminera den obeskattade vinsten.

4.1.2 Förslaget

Utgångspunkten för skattemyndighetens lagförslag är att den som säljer ett skalbolag skall kunna krävas på den skatt som belöper sig på bolagets verksamhet per överlåtelsedagen. Enligt förslaget kommer detta endast i fråga i den mån bolaget inte har fullgjort sin betalningsskyldighet för den påförda skatten. Eftersom förslaget syftar till att upprätthålla förstaledsbeskattningen (beskattningen inom bolagssektorn) begränsas tillämpningen till andelsavyttringar som görs av fysiska personer.

Överlåtaren beskattas ("särskild intäkt") i inkomstslaget kapital med 28/30 av beskattningsunderlaget. Beskattningsåtgärden påverkar inte kapitalvinstbeskattningen på grund av avyttringen av andelarna i skalbolaget.

Tillämpningsområdet avgränsas till *dels* fåmansföretag, *dels* sådana företag där någon andel är kvalificerad enligt de s.k. 3:12-reglerna [numera 57 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL]. För att undvika att säljare som inte direkt eller indirekt har haft inflytande över bolaget skall påföras den särskilda intäkten föreslås en dispensmöjlighet.

Endast företag som (1) överlåtit den huvudsakliga delen av sina reelltillgångar under en period som omfattar året före det år då andelen avyttrades, avyttringsåret och det följande året eller (2) den huvudsakliga delen av företagets tillgångar vid tidpunkten för andelsavyttringen består av likvida medel och liknande tillgångar (t.ex. företag som bedriver konsultverksamhet) omfattas.

Beskattningsunderlaget för den särskilda intäkten utgörs enligt huvudregeln av ersättningen för den avyttrade andelen. Enligt en alternativ regel kan underlaget utgöras av bolagets obeskattade inkomst. Denna inkomst föreslås ökas med bl.a. obeskattade reserver och minskas med den inkomst som motsvaras av inbetald preliminär skatt. Betalar bolaget skatten skall säljaren kunna få restitution.

Underskott i verksamhet som har startats efter ägarbytet får inte kvittas mot inkomst som har upparbetats under den tidigare ägarens innehavstid. Skalbolag blir, enligt förslaget, vidare skyldiga att återföra sina periodiseringsfonder till beskattning. Motsvarande föreslås beträffande företag som byter karaktär till förvaltningsföretag.

4.1.3 Remissutfallet

Vid remissbehandlingen rådde det stor enighet om att man behöver komma tillrätta med skalbolagshandeln, men uppfattningarna om hur man bör gå tillväga skilde sig åt. De myndigheter som har erfarenhet av skalbolagshandel var i stort sett positiva till förslagens inriktning. Andra remissinstanser, framför allt företrädare för näringslivet, var kritiska mot en lösning där beskattningsåtgärden riktas mot säljaren. Förslaget innebär ett mer omfattande ansvar för ett bolags skulder än vad som följer av allmänna regler om ansvarsgenombrott, eftersom även före detta aktieägare åläggs ansvar. Man framhöll att förslaget är inriktat mot kriminella transaktioner och att det naturliga då är att sätta in motåtgärderna på straffrättens område. En annan fråga som togs upp var att ett bolag – beroende på att bolagets tillgångar överläts efter det att andelarna avyttras – kan klassas som skalbolag med retroaktiv verkan.

4.2 Departementspromemorian Skatteregler mot handel med skalbolag, Ds 2000:35

Promemorian byggde på skattemyndighetens förslag. Den föreslagna regleringen innebar sammanfattningsvis att den som säljer andelar i ett skalbolag skall ta upp kapitalvinsten som inkomst av aktiv

näringsverksamhet. Säljaren blir inte beskattad om skalbolaget har betalat de skatter som belöper sig på bolaget vid avyttringstidpunkten. Avskattningen bygger på ett preliminärt deklarationsförfarande och är – till skillnad mot vad som gällde enligt skattemyndighetens förslag – inte definitiv.

Skalbolagsdefinitionen omfattar både sådana bolag där vinstmedlen har uppkommit på grund av en inkråmsöverlåtelse och sådana där de har uppkommit på grund av ägarens egna arbetsinsatser (tjänsteföretag). Inkråmsöverlåtelsen, alternativt den omständigheten att tjänsteföretaget har slutat bedriva näringsverksamhet, skall ha skett kalenderåret före det år då andelen avyttras, avyttringsåret eller året därpå.

Remissutfallet var till stora delar detsamma som när det gällde skattemyndighetens förslag. Skattekonsekvenserna är svåra att förutse för säljaren, eftersom de är beroende av köparens handlande efter andelsöverlåtelsen. Åtgärderna bör riktas mot de kriminella köparna av skalbolag. Inriktningen mot säljarna anses störa den ”seriösa” skalbolagshandeln. Det fanns visserligen en dispensmöjlighet, men den lösningen ansågs av olika skäl, t.ex. långa handläggningstider och minskad förutsebarhet, otillfredsställande.

Riksskatteverket ansåg att förslaget borde kompletteras med bestämmelser som hindrar att man efter skalbolagsöverlåtelsen lägger in verksamhet som går med underskott. Vidare ansåg man att återföringar av obeskattade reserver, t.ex. periodiseringsfonder, skulle vara definitiv. Slutligen skall kapitalvinsten inte kunna kvittas mot underskott i annan verksamhet som bedrivs av den skattskyldige.

4.3 1998 års företagsskatteutredningar

Handel med skalbolag förekommer i dag inte inom bolagssektorn. 1998 års företagsskatteutredningar föreslår i det gemensamma betänkandet Utdelningar och kapitalvinster på företagsägda andelar (SOU 2001:11) bl.a. att beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar avskaffas. Det öppnar möjligheter för en marknad för handel med skalbolag där bolag är säljare. Mot den bakgrunden föreslår företagsskatteutredningarna att det skall finnas ett villkor (skalbolagsvillkoret) som motverkar att en sådan marknad uppkommer. För att avgöra om en avyttring skall behandlas som en skalbolagsaffär skall kontanta medel och marknadsvärdet av värdepapper och liknande tillgångar hos det avyttrade företaget jämföras med ett jämförelsebelopp. Om samtliga andelar i det avyttrade företaget har avyttrats, skall jämförelsebeloppet utgöras av halva ersättningen. I annat fall skall det utgöras av hälften av ett fiktivt pris för samtliga andelar beräknat med utgångspunkt i priset för de avyttrade tillgångarna. Om kontanta medel m.m. överstiger jämförelsebeloppet, är skalbolagsvillkoret inte uppfyllt. Konsekvensen av att skalbolagsvillkoret inte uppfylls är att hela ersättningen skall tas upp som intäkt.

För att motverka kringgående av skalbolagsvillkoret skall till summan av kontanta medel och marknadsvärdet av värdepapper och liknande tillgångar läggas marknadsvärdet av andra tillgångar om de anskaffats tidigast två år före avyttringen, saknar affärsmässigt samband med

verksamheten, och det kan antas att anskaffningen skett i syfte att tillgångarna lätt skulle kunna avyttras efter andelsavyttringen. Om inte skalbolagsvillkoret är uppfyllt, skall ersättningen tas upp som kapitalvinst.

Skalbolagsvillkoret kompletteras av ett återköpsvillkor. Det syftar till att förhindra att skalbolagsvillkoret kringgås genom att företaget säljs med verksamheten i behåll och ett öppet eller dolt avtal ingås mellan det avyttrande företaget och köparen om överföring av verksamheten till det avyttrande företaget eller någon som är i intressegemenskap med detta.

Skalbolags- och återköpsvillkoren skall inte tillämpas bl.a. om avyttringen sker genom att det avyttrade företaget träder i likvidation eller försätts i eller upplöses genom konkurs. De skall inte heller tillämpas om särskilda skäl talar emot det.

Betänkandet har remissbehandlats. Från näringslivets sida är man tveksam till förslaget. Man anser att det är felaktigt att ha andra materiella skatteregler för försäljningar av skalbolag än andra bolag. Vinstmedlen i bolaget är vid avyttringstidpunkten redan avskattade eller också kommer de att bli avskattade när vinsten på tillgångarna realiserar. De särskilda skalbolagsreglerna förbjuder i praktiken överlåtelser av bolag i syfte att förhindra att en förhållandevis liten kriminell grupp ägnar sig åt bolagsplundring. Åtgärder mot sådana förfaranden skall vidtas utanför skattesystemet. Annars försvåras eller förhindras legitima omstruktureringar och generationsskiften. Man gör också gällande att många s.k. tillväxtföretag skulle falla under skalbolagsdefinitionen vid en tidig försäljning under ett uppbyggnadsskede. Remissinstanserna anser också att beskattningsekvensen – full beskattning av hela ersättningen – är för hård. Det borde övervägas att ta upp det egna kapitalet som omkostnadsbelopp.

4.4 Departementspromemorian Skatteregler mot handel med skalbolag, Ds 2001:35

I promemorian föreslås en samordning av 1998 års företagsskatteutredningar förslag till skalbolagsvillkor med regleringen av fysiska personers avyttringar av skalbolag. Förslagen i promemorian presenteras närmare i avsnitt 5.

4.5 Bolagsplundring

4.5.1 Riksåklagarens rapport

Riksåklagaren har på regeringens uppdrag översiktligt kartlagt problemställningar och möjliga åtgärder när det gäller att förbättra insatserna mot s.k. bolagsplundring. Uppdraget har redovisats i rapport 1996:1. I rapporten behandlas bl.a. plundring av skalbolag och/eller vinstbolag.

Ett gemensamt drag för olika former av bolagsplundring är enligt rapporten att gärningsmannen utnyttjar det regelsystem som bygger på att det ekonomiska ansvaret för juridiska personers rättshandlingar normalt inte drabbar ägaren eller ställföreträdaren.

Med skalbolag avses ett bolag där själva rörelsen (inkrämet) överläts separat, varefter endast likvida tillgångar återstår i bolaget (skalet). Med vinstbolag åsyftas bolag som därutöver innehåller obeskattade vinstmedel och latenta skatteskulder. Beteckningen skalbolag brukar användas för båda fallen. Handel med skalbolag är inte olaglig i sig. Däremot är det enligt aktiebolagslagen (1975:1385), ABL, förbjudet att förvärva ett bolag med dess egna medel.

Försäljning av skalbolag förutsätter finansiering. Banker och finansinstitut har ofta finansierat köp av detta slag genom att lämna en kort kredit till köpeskillingen. Så snart köparen fått tillgång till bolaget och dess medel återbetalas lånet. Detta brukar kallas ”minutenlån” och kreditens innebörd är att bolaget köps med dess egna pengar (även om detta formellt döljs av lånet).

Det som kännetecknar bolagsplundringar är att de sker inom ramen för en juridisk person (vanligen aktiebolag) utan personligt ansvar. Ett aktiebolag företräds av sin styrelse. Ett vanligt problem vid bolagsplundring är emellertid att styrelse saknas och att det inte är möjligt att hitta någon som ansvarar för vad som händer i bolaget. Associationsformen i sig ger stora möjligheter att undgå både ekonomiskt och straffrättsligt ansvar.

Ett alternativ till att låta bolaget vara styrelselöst kan, för den som planerar att begå ekonomisk brottslighet, vara att sätta in en eller flera målvakter. En målvakt deltar inte i styrelsearbetet utan lånar enbart ut sitt namn. Härigenom kan de formella kraven i ABL uppfyllas. Målvakter rekryteras ofta bland socialt utslagna personer. Som regel har de inga tillgångar och är immuna mot ekonomiska sanktioner. I många fall är de också straffimmuna.

Generalfullmakter förekommer ofta i styrelselösa bolag. Enligt rapporten har styrelsen i dessa fall gett någon en mer eller mindre oinskränkt behörighet att företräda bolaget, varefter styrelseledamöterna avgått utan att bli ersatta av nya ledamöter. Innehavaren av generalfullmakten transporterar den ofta på annan. Resultatet bli att man kringgår ABL:s system för ledning av aktiebolag och det blir svårt att identifiera den som företagit handlingar i bolagets namn.

Strävar man efter att förebygga och förhindra bolagsplundring är det bl.a. viktigt att skapa ett regelsystem som i största möjliga utsträckning undanröjer grunden för sådana förfaranden. Missbruk leder inte bara till förluster för staten och enskilda utan också till att den fria konkurrensen sätts ur spel. Skattereglerna spelar en viktig roll. Ett sätt att minska grogrunden för bolagsplundring kan vara att genom ändrade skatteregler minska behovet av att laborera med skalbolag. Man kan också överväga att skärpa reglerna i samband med företagsöverlåtelser på så sätt att skatten på upparbetade vinstmedel skall betalas i samband med överlåtelser. Tidigare ägare skulle också kunna göras solidariskt ansvarig för bristande betalning av skatter och avgifter som belöper sig på tiden före försäljningen av ett skalbolag.

I regeringens proposition Likvidation av aktiebolag m.m. (prop. 2000/01:150) föreslås nya bestämmelser för att komma till rätta med vissa oseriösa förfaranden i aktiebolag. I propositionen behandlas *dels* frågor som tagits upp av Aktiebolagskommittén i dess delbetänkande Likvidation av aktiebolag (SOU 1999:36), *dels* Bulvanutredningens förslag till åtgärder mot användandet av ”målvakter” och generalfullmakter. I en tidigare proposition, Förbud mot juridiskt och ekonomiskt biträde i vissa fall (prop. 2000/01:105), behandlades Bulvanutredningens övriga förslag. I den propositionen behandlades även ett par av de förslag Branschsaneringsutredningen lämnade i betänkandet Branschsanering och andra metoder mot ekobrott (SOU 1997:111), nämligen förslagen om typgodkända kassaregister och kvittokrav m.m. samt singelföretag. I dessa delar lades inga förslag fram.

Rådgivningslagen m.m.

Lagen (1985:354) om förbud mot yrkesmässig rådgivning i vissa fall, m.m. (rådgivningslagen) trädde i kraft den 1 juli 1985. Lagen syftar till att försvåra oseriös rådgivning som ofta är en förutsättning för ekonomisk brottslighet. En ny straffrättslig sanktion, rådgivningsförbud, infördes genom lagen. Vidare tillkom en straffbestämmelse enligt vilken den som vid utövandet av rådgivningsverksamhet i juridisk eller ekonomisk angelägenhet av grov oaktsamhet främjar en straffbelagd handling kan dömas för vårdslös rådgivning till böter eller fängelse i högst två år. Ändringarna (prop. 2000/01:105, bet. 2000/01:LU21, SFS 2001:367) innebär bl.a. att lagens tillämpningsområde utvidgats så att lagen är tillämplig inte bara på rådgivning utan även på annat juridiskt eller ekonomiskt biträde. Ändringarna innebär vidare att den längsta tid som ett förbud mot sådant biträde kan gälla förlängts från fem till tio år, att beslut skall kungöras, att förbud i stort sett alltid skall meddelas om den bakomliggande brottsligheten har varit grov och att förbudet regelmässigt alltid skall förlängas om det överträds. Samtidigt beslutades ändringar i lagen (1986:436) om näringsförbud som innebär att den som har näringsförbud inte får ha fullmakt att företräda enskilda näringsidkare eller vissa juridiska personer. Förbudet gäller inte s.k. ställningsfullmakter, dvs. fullmakter som t.ex. en butiksanställd grundar sin rätt att ta emot betalning för arbetsgivarens räkning på.

Regeringen ansåg inte att det, som Bulvanutredningen föreslagit, borde införas några generella bestämmelser i lagen (1985:277) om vissa bulvanförhållanden (bulvanlagen) som ger myndigheterna större befogenheter att utreda och kontrollera vem som utövar ledningen eller har ett väsentligt ekonomiskt intresse i ett företag. Inte heller förslaget att införa en möjlighet för kreditupplysningsföretag att förmedla uppgifter från Rikspolisstyrelsens belastningsregister om domar och strafförelägganden avseende ekonomisk brottslighet genomfördes.

I regeringens proposition Likvidation av aktiebolag m.m. (prop. 2000/01:150) behandlas bl.a. förslag till åtgärder mot oseriösa förfaranden i aktiebolag. Förslagen avser bl.a. problemen med styrelselösa bolag och s.k. målvakter. Det föreslås att ett bolag utan behörig styrelse skall kunna förpliktas att gå i likvidation efter kortare tid än idag. För att komma till rätta med problemen med målvakter föreslås en straffsanktionerad bestämmelse om att den som inte avser att ta del i den verksamhet som ankommer på en styrelseledamot eller verkställande direktör inte utan godtagbara skäl skall kunna utses till en sådan befattning. Ett generellt förbud skulle komma att omfatta även t.ex. det fallet att en företagare låter en nära anhörig ta plats i styrelsen för ett bolag som företagaren i realiteten avser att sköta helt och hållet på egen hand (jfr prop. 2000/01:150, s. 78).

I propositionen behandlas också frågor om vilseledande anmälningar i registreringsärenden och missbruk av generalfullmakter. I den delen föreslås en ny bestämmelse i aktiebolagslagen om att styrelsen inte får överlåta ansvaret för bolagets organisation och förvaltning på någon annan. Bestämmelsen har (jfr prop. 2000/01:150, s. 82) karaktären av förtydligande av gällande rätt. Den innebär att styrelsen inte genom delegation, utfärdande av fullmakter eller på annat sätt kan avbörd sig det yttersta ansvaret för bolagets organisation och förvaltning eller skyldigheten att sörja för en betryggande kontroll av bolagets bokföring, medelsförvaltning och ekonomiska förhållanden. Bestämmelsen innebär i och för sig inte någon begränsning i styrelsens möjligheter att genom delegation överlämna uppgifter till andra. Några nya åtgärder mot vilseledande anmälningar i registreringsärenden föreslås inte. Patent- och registreringsverkets rutiner, bl.a. kontroll mot uppgifterna i SPAR och aviseringar, minskar riskerna för falsarier. Dessutom är sådana falsarier redan straffbelagda (osant intygande, brukande av osann urkund och urkundsförfalskning).

Lagändringarna trädde i kraft den 1 januari 2002 (prop. 2000/01:150, bet. 2001/02:LU5, rskr. 2001/02:50, SFS 2001:932 m.fl).

Ansvarsgenombrott

Aktiebolag är ett eget rättssubjekt. Aktieägarnas ansvar för bolagets förpliktelser sträcker sig normalt inte längre än till det insatta kapitalet. För att säkra borgenärernas rätt finns därför i aktiebolagslagen (1975:1385), ABL, en rad regler om kapitaluppbyggnad och kapitalskydd. Bl.a. finns det bestämmelser om hur stor del av vinsten som kan delas ut. Ett aktiebolag är vidare skyldigt att träda i likvidation när viss del av aktiekapitalet gått förlorat

Något generellt undantag från den grundläggande regeln om att ägarna inte svarar för bolagets skulder finns inte. Ett begränsat undantag finns t.ex. i 1 kap. 1 § andra stycket ABL. Den bestämmelsen innebär att delägare i aktiebolag som bedriver advokatverksamhet svarar solidariskt med bolaget för sådana förpliktelser mot klienter som bolaget ådrar sig under den tid delägarskapet varar. Det finns också regler som ålägger företrädare för bolaget ett personligt ansvar. I 15 kap. ABL finns det t.ex.

regler om skadeståndsansvar. Bestämmelserna ger tredje man möjligheter att utkräva ansvar av styrelseledamöter, verkställande direktörer, revisor, aktieägare m.fl. i vissa närmare angivna situationer.

I rättspraxis har man gjort undantag från huvudregeln om personlig ansvarsfrihet, s.k. ansvarsgenombrott. Betalningsansvarighetskommittén har i betänkandet Ansvarsgenombrott m.m. (SOU 1987:59) lämnat en redogörelse för svensk doktrin och rättspraxis på området. Genomgången visar att ansvarsgenombrott endast kan ske i en mycket begränsad omfattning och i speciella situationer som utmärks av att verksamheten i gäldenärsbolaget har bedrivits på ett gentemot borgenärerna stötande eller illojalt sätt.

Kommittén föreslog en lagreglering som innebar följande. Ansvarsgenombrott skall komma i fråga om en delägare eller annan med ett bestämmande inflytande över ett bolag har begagnat sitt inflytande över bolaget på ett gentemot borgenärerna otillbörligt sätt som orsakat att bolaget inte kan betala sina skulder. För att ett otillbörligt förhållande skall anses föreligga skall det alltid fordras att bolagets ekonomiska underlag har varit uppenbart otillräckligt i förhållande till verksamhetens art och omfattning samt till förutsebara risker. Underkapitaliseringen skall således vara en nödvändig men inte tillräcklig grund för ansvarsgenombrott. Vidare skall ansvarsgenombrott inte kunna komma i fråga för förpliktelse på grund av avtal med en borgenär om den som ansvarsgenombrott annars skulle kunna göras gällande mot har gjort vad som skäligen ankommit på honom för att upplysa borgenären om bolagets ekonomiska ställning eller borgenären ändå känt till dessa förhållanden. För att en talan om ansvarsgenombrott skall kunna väckas förutsätts dessutom att bolaget försatts i konkurs.

Lagrådet ansåg inte att förslaget borde genomföras. En invändning från Lagrådets sida var att behovet av lagstiftning var begränsat, bl.a. på grund av att principen om ansvarsfrihet hade brutits igenom i rättspraxis. Rekvisiten för ansvarsgenombrott hade fått en vag utformning och man kunde inte finna att den föreslagna regleringen skulle öka rättssäkerheten. Men hänsyn till Lagrådets inställning föreslogs inte några regler om ansvarsgenombrott (jfr prop. 1990/91:198, s. 6 f.). Aktiebolagskommittén fick i uppdrag att utreda frågan vidare.

Aktiebolagskommittén har tagit ställning till frågan i sitt slutbetänkande Ny aktiebolagslag (SOU 2001:1). Kommittén anser inte att det finns behov av en generell ansvarsgenombrottsregel. Den utredning som gjordes av Betalningsansvarighetskommittén på 1980-talet visade inte att det fanns något utbrett behov av en sådan reglering och ingenting talar för att behovet är större idag. Enligt kommitténs mening är det snarare mindre med hänsyn till den skärpning av lagstiftningen och den utveckling av rättspraxis som skett på en rad olika rättsområden.

4.6 Stopplagstiftning mot skalbolagshandel m.m.

Vid skattereformen togs stoppreglerna mot vinstbolagstransaktioner och interna aktieöverlåtelser bort. Vinstbolagsregeln fanns i 35 § 3 mom. sjunde stycket den upphävda kommunalskattelagen (1928:370), KL, och

innebar att hela köpeskillingen vid en aktieförsäljning som omfattades av reglerna skulle tas upp till beskattning. Bestämmelserna om interna aktieöverlåtelser fanns i 35 § 3 mom. åttonde stycket KL och innebar även de att hela köpeskillingen beskattades.

Reglernas syfte var bl.a. att förhindra att ett företag tömdes på vinstmedel och därefter drevs vidare av samma personer (jfr SOU 1989:33, s. 147 ff.). Särskilt vinstbolagsreglerna ansågs vara otillräckliga. Möjligheterna att kringgå vinstbolagsreglerna var talrika. När det gällde interna aktieöverlåtelser pekade utredningen om reformerad inkomstbeskattning på att det förekom en ganska omfattande dispensgivning och svårigheterna att upprätthålla en konsekvent praxis utan att möjliggöra visst kringgående av bestämmelserna. Utredningen anförde att med de föreslagna särskilda reglerna för beskattning av reavinster vid försäljning av aktier, andelar m.m. som härrör från fåmansföretag, den sänkta skatten på arbetsinkomster och de nya reglerna för företagsbeskattning blir inte skillnaden i skatteuttag mellan å ena sidan arbetsinkomster samt å andra sidan aktievinster tillräckligt stor för att skalbolagsaffärer skall vara lönsamma. Stopplagstiftningen borde därför avskaffas. Det föredragande statsrådet delade den bedömningen (prop. 1989/90:110, s. 472).

Lundinregeln i 24 kap. 18 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, riktar sig mot köparen. Den innebär att skattefrihet för utdelning inte föreligger om det inte är uppenbart att ägarföretaget genom förvärvet av aktierna fått en tillgång av verkligt och särskilt värde.

Lundintransaktioner

Svenska aktiebolag och ekonomiska föreningar är i stor utsträckning frikallade från skattskyldighet för utdelning på näringsbetingade aktier och andelar. Om inte utdelningsinkomsterna var skattefria skulle kedjebeskattning av företagsinkomster uppkomma inom företagsgrupper.

I 24 kap. 18 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, finns det en skatteflyktsbestämmelse som innebär att om ett företag förvärvar andelar i ett annat företag och det inte är uppenbart att förvärvaren får en tillgång av verkligt och särskilt värde kan skattefri utdelning inte lämnas så länge företaget inte har delat ut samtliga vinstmedel som fanns vid förvärvet av företaget. Bestämmelsen infördes år 1966 (prop. 1966:85, bet. 1966:BevU55, SFS 1966:724) på förslag av skatteflyktskommittén (SOU 1963:52) och har sedan dess ändrats bara språkligt. Dess syfte var att förhindra s.k. Lundintransaktioner. Genom en sådan transaktion undveks dubbelbeskattningens andra led. Detta uppnåddes genom att inkråmet, dvs. de reella tillgångarna, i ett bolag förvärvades av aktieägarna till marknadspris mot revers. Aktierna såldes därefter till ett annat bolag som betalade genom att överta säljarens betalningsansvar för reversskulden. Därefter delades vinsten ut skattefritt. (Jfr regeringsrättens dom i Nordbäcksmålet, RÅ 1953 ref. 10.)

Med verkligt och särskilt värde menas i princip att det köpta bolaget skall innehålla tillgångar som kan användas i köparens verksamhet. Bolag som bara innehåller likvida tillgångar, dvs. skalbolag, faller således in under bestämmelsens tillämpningsområde.

Lagstiftningen mot Lundintransaktioner innehåller även regler som begränsar rätten till nedskrivning av andelar som är lagertillgångar. De bestämmelserna finns i 17 kap. 8–12 §§ IL.

Vinstbolagstransaktioner

En vinstbolagstransaktion byggde på att ägaren av ett bolag som hade betydande obeskattade vinstmedel sålde aktierna sedan bolaget tömts på sina reella tillgångar. På så sätt kunde säljaren överföra vinstmedlen till sig själv och bli beskattad enligt de förmånligare realisationsvinstreglerna. I typfallet fanns det inte någon avsikt från säljarens sida att överlåta själva rörelsen. Den hade före försäljningen av aktierna förts över till ett annat av säljaren ägt bolag. Vinstbolagets obeskattade vinst eliminerades på olika sätt av köparen.

Vinstbolagsbestämmelsen innebar i huvudsak att om den skattskyldige avyttrade aktier i ett bolag och det vid avyttringen fanns obeskattade vinstmedel i bolaget till följd av att större delen av dess tillgångar före avyttringen överlåts på den skattskyldige eller annan fysisk eller juridisk person, räknades hela köpeskillingen som skattepliktig realisationsvinst. Sådana fall där bolagets tillgångar återköptes inom två år från överlåtelsetillfället omfattades också av bestämmelsen.

Beskattningsåtgärden riktades mot säljaren. Enligt det föredragande statsrådet var det naturligt (prop. 1972:93, s. 34), bl.a. med hänsyn till att de obeskattade vinstmedlen i bolaget kommit fram genom säljarens åtgärd att ta ut inkråmet och till att säljaren var den som hade överblick över bolagets ställning vid aktieöverlåtelser. Vidare, framhölls att lagstiftningens syfte var att hindra att de obeskattade vinstmedel, som var avsedda att elimineras, undgick beskattning.

Reglerna slopades vid 1990 års skattereform. Med de nya särskilda reglerna för beskattning av delägare i fåmansföretag (3:12-reglerna) ansågs det inte längre möjligt att få obehöriga skatteförmåner av det slag som stopplagstiftningen mot vinstbolagstransaktioner och interna aktieöverlåtelser avsåg att förhindra (prop. 1989/90:110, s. 472).

Interna aktieöverlåtelser

Med en intern aktieöverlåtelser menas överlåtelser av andelar i ett fåmansföretag (aktiebolag, handelsbolag eller ekonomisk förening) till ett annat av överlåtarens kontrollerat företag. Bestämmelserna om interna aktieöverlåtelser infördes 1973 (prop. 1973:207, bet. 1973:SkU76, SFS 1973:1057). Regleringen innebar sammanfattningsvis att när andelar i ett fåmansföretag överläts till ett annat fåmansföretag i vilket överlåtarens eller honom närstående person ägde andelar, skulle hela ersättningen beskattas. För att förhindra kringgåenden omfattade den skärpta kapitalvinstbeskattningen även de fall då säljaren eller honom närstående person inom två år efter försäljningen förvärvade andelar i det andra fåmansföretaget liksom de fall då aktiebolag, vari säljaren ägde aktier, inom två år efter försäljningen förvärvade större delen av tillgångarna i något av fåmansföretagen. Riksskatteverket hade möjlighet att ge dispens om andelarna hade sålts av organisatoriska eller liknande skäl.

Bestämmelserna om interna aktieöverlåtelser kan ses som ett komplement till lagstiftningen mot vinstbolagshandel och låneförbudet i aktiebolagslagen (jfr bet. 1973:SkU76).

Reglerna slopades vid 1990 års skattereform (jfr avsnittet om vinstbolagstransaktioner).

3:12-reglerna

Särskilda skatteregler gäller för beskattning av utdelning från och kapitalvinst vid avyttring av andelar i fåmansföretag. Regelsystemet, som brukar kallas 3:12-reglerna, infördes vid 1990 års skattereform (prop. 1989/90:110 och 1990/91:54) och finns nu i 57 kap. IL. Bestämmelserna infördes för att förhindra att ägaren till ett fåmansföretag tar ut arbetsinkomst som utdelning (alternativt kapitalvinst) och på så sätt får en lindrigare beskattning. Den typen av skatteplanering hade enligt det föredragande statsrådet inte kunnat stoppas på ett effektivt sätt med hjälp av den speciallagstiftning angående interna aktieöverlåtelser, skalbolag m.m. som kom till på 1970-talet (se prop. 1989/90:110, s. 467).

Skatteplaneringen var möjlig på grund av att det inte finns något egentligt tvåpartsförhållande i ett fåmansföretag. Den situationen utnyttjades.

Enbart det förhållandet att det är fråga om ett fåmansföretag motiverar emellertid inte att utdelning och kapitalvinster beskattas enligt särskilda regler. Därutöver krävs att delägaren (närstående) är verksam i företaget i betydande omfattning. Då utgör inkomsten i företaget en blandning av arbets- och kapitalinkomster och andelen anses vara *kvalificerad*.

Särreglerna tillämpas inte om utomstående i betydande omfattning äger del i företaget (minst 30 procent). Enligt förarbetena (prop. 1989/90:110, s. 468 och s. 704) blir risken för omvandling av arbetsinkomster mindre då. Det anses helt enkelt inte lönsamt att välja utdelning/kapitalvinst i stället för lön om en utomstående passiv ägare samtidigt ska få avkastning på sitt kapital.

Avkastningen på det kapital som har investerats i företaget bestäms schablonmässigt. Reglerna innebär att en "normalavkastning" som beskattas i inkomstslaget kapital beräknas. Normalavkastningen får inte överstiga *gränsbeloppet*. Underlaget för gränsbeloppet utgörs av andelens omkostnadsbelopp, sparad utdelningsutrymme och ett löneunderlag. Underlaget multipliceras med statslåneräntan ökad med fem procentenheter. "Överutdelningen" beskattas i inkomstslaget tjänst.

Även en kapitalvinst kan bero på att arbetsinkomster har hållits kvar i företaget. Ett rimligt skatteuttag vid avyttring av fåmansandelar har ansetts ligga på cirka 40 procent. Den tekniska lösning som har valts för att få det skatteuttaget är att fördela vinsten med 50 procent vardera på inkomstslagen tjänst och kapital.

Viss del av utdelning och kapitalvinst på onoterade andelar är enligt reglerna i 43 kap. IL skattefri (lätnadsbeloppet).

Huvuddefinitionen av begreppet fåmansföretag finns i 56 kap. 2 § första punkten IL. Enligt det lagrummet räknas aktiebolag och ekonomiska föreningar där fyra eller färre delägare äger andelar som motsvarar mer än 50 procent av rösterna för samtliga andelar i företaget som fåmansföretag. Enligt den *subsidiära definitionen* (filialregeln, 56

kap. 2 § andra punkten IL) är aktiebolag och ekonomiska föreningar där näringsverksamheten är uppdelad på verksamheter som är oberoende av varandra och där en fysisk person genom andelsinnehav, avtal eller på liknande sätt har den faktiska bestämmanderätten över sådan verksamhet och självständigt kan förfoga över dess resultat också fåmansföretag. Bakgrunden till den subsidiära definitionen är att ett reellt tvåpartsförhållanden mellan ägaren och företaget kan saknas trots att företaget ägs av ett större antal personer. Det är framför allt företag med ägare inom gruppen fria yrkesutövare som kan beröras av denna regel. De båda definitionerna kompletteras med en bestämmelse om vem som är att anse som *delägare*. Enligt 56 kap. 6 § IL avses med delägare en fysisk person som, direkt eller indirekt, äger eller på liknande sätt innehar andelar i företaget.

I 56 kap. 4 § IL finns motsvarande bestämmelser beträffande fåmanshandelsbolag. Vid bedömningen av om ett företag är ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag skall, enligt 56 kap. 5 § IL, en person och hans närstående anses som en delägare.

Särreglerna för beskattning av utdelning och kapitalvinst gäller endast kvalificerade andelar i fåmansföretag. Fåmanshandelsbolagen omfattas alltså inte av regleringen. När särreglerna används gäller också ett utvidgat fåmansföretagsbegrepp (57 kap. 3 § andra stycket IL) innebärande att alla delägare som är verksamma i företaget räknas som en enda person. Sedan den 1 februari 2001 omfattas även verksamhet i fåmanshandelsbolag (prop. 2001/02:46, bet. 2001/02:SkU13, SFS 2001:1176).

Särskilda regler då fysiska personer och dödsbon överlåter andelar i handelsbolag

Efter 1990 års skattereform blev det vanligt att andelar i handelsbolag med tillhörande årsvinst överläts på någon som var föremål för en lägre beskattning, t.ex. ett aktiebolag vars aktier ägdes av överlåtaren. På det sättet kunde inkomst av eget arbete omvandlas till kapitalinkomst. Skatteeffekten kunde uppnås endast om inkomsten i aktiebolaget kunde kvittas bort. En alternativt upplägg gick ut på att överlåtaren fortsatte att arbeta i handelsbolaget mot att han fick betalt i form av s.k. tilläggsköpeskillingar från aktiebolaget. Då kunde framtida förvärvsinkomster omvandlas till kapitalinkomster. För att förhindra skattelindring genom sådana transaktioner infördes nya bestämmelser genom lagen (1992:1643) om särskilda regler för beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall. Bestämmelserna finns numera i 51 kap. IL.

Utgångspunkten för de särskilda reglerna är att den del av inkomsten från ett handelsbolag som utgör inkomst i inkomstslaget näringsverksamhet för en delägare som är fysisk person skall beskattas likvärdigt med andra inkomster av näringsverksamhet även om delägaren har avyttrat sin andel under räkenskapsåret. Med fysisk person avses även dödsbo (4 kap. 2 § IL).

Om bestämmelserna är tillämpliga skall, enligt *huvudregeln*, ett belopp som motsvarar kapitalvinsten på grund av avyttringen tas upp hos överlåtaren som överskott av aktiv näringsverksamhet från handelsbolaget. Om andelen har avyttrats flera gånger under samma år

grundas beskattningen på summan av de kapitalvinster som uppkommit under beskattningsåret för överlåtaren och tidigare innehavare. Reglerna gäller även för kapitalvinst på grund av tillkommande ersättning om överlåtaren (närstående), direkt eller indirekt, varit verksam i handelsbolaget efter avyttringen och det inte är uppenbart att verksamheten saknat betydelse för den tillkommande ersättningen. Överlåtaren skall dessutom redovisa avyttringen i inkomstlaget kapital. Reglerna samverkar på det sättet att en beskattning enligt de särskilda reglerna då höjer den justerade anskaffningsutgiften. Beloppet dubbelbeskattas alltså inte.

Säljaren och köparen kan i stället välja att använda *alternativregeln*. Den innebär att säljaren beskattas för den del av handelsbolagets inkomst som belöper sig på tiden före avyttringen. Inkomstuppdelningen skall grundas på ett särskilt bokslut som upprättats per avyttringsdagen. Äger handelsbolaget en andel i ett fåmansföretag som skulle ha varit kvalificerad vid direkt innehav kan alternativregeln inte användas.

Den danska stopplagstiftningen

I Danmark finns det sedan 1994 en stopplagstiftning mot skalbolagshandel. Bestämmelserna finns i 33 A § selskabsskatteloven och innebär sammanfattningsvis att den som till överpris säljer ett skalbolag eller är rådgivare i en sådan affär ansvarar för bolagets skatteskulder vid överlåtelsestidpunkten. Bestämmelserna gäller såväl för fysiska personer (huvudaktieägaren) som i bolagssektorn ("koncernförbundne" bolag). I båda fallen förutsätts för reglernas tillämpning en ägarandel som motsvarar minst tio procent av bolagets kapital. Ansvaret för skatteskulderna är subsidiärt. Det avser både faktiska och latent skatteskulder samt avgifter. Ansvaret är begränsat till ett belopp som motsvarar köpeskillingen för aktierna. Bestämmelserna tillämpas om överlåtelsen

1. avser aktier i ett företag där affärsverksamheten är obetydlig eller helt har upphört vid överlåtelsestidpunkten, och
2. har skett till överpris. Ett överpris föreligger om köpeskillingen för aktien klart överstiger bolagets mot aktien svarande substansvärde vid överlåtelsestidpunkten.

Därutöver krävs att överlåtaren och/eller rådgivaren visste eller borde ha vetat att överlåtelsen skedde till överpris. Det är möjligt att söka förhandsbesked om huruvida det finns förutsättningar att göra överlåtarens subsidiära betalningsansvar gällande. Ett sådant förhandsbesked kan förknippas med villkor.

5 Överväganden

5.1 Allmänna utgångspunkter

Regeringens förslag: Skatteregler mot handel med skalbolag införs. Bestämmelserna riktas mot den som överlåter andelar i skalbolag.

Förslagen i promemoriorna: Stämmer överens med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Förslaget att införa skatteregler mot handel med skalbolag har fått ett blandat mottagande. En rad remissinstanser, t.ex. *Riksskatteverket (RSV)*, *Rikspolisstyrelsen*, *Riksrevisionsverket*, *Brottsförebyggande Rådet (BRÅ)*, *Konkurrensverket* och *SACO (Jusek)* tillstyrker det eller lämnar det utan erinran. Enligt RSV:s uppfattning är handeln med skalbolag omfattande och verket välkomnar därför att det införs bestämmelser i syfte att hindra skalbolagshandeln. Några remissinstanser, t.ex. *Handelshögskolan i Stockholm* och *Näringslivets skattedelegation*, ifrågasätter behovet av en reglering och efterlyser en kartläggning av skalbolagshandelns omfattning. De anser, i likhet med t.ex. *Advokatsamfundet* och *Sveriges Fastighetsägareförbund* att problemet i första hand bör åtgärdas via straffrättslig och associationsrättslig lagstiftning. *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala Universitet* pekar på de möjligheter som reglerna om företrädaransvar för bolagets skatter och ansvarsgenombrott ger.

Enligt *Riksåklagarens* uppfattning är det inte möjligt att lagföringsvägen lösa problemet med den oseriösa skalbolagshandeln. Det är utformningen av den bakomliggande lagstiftningen som genererar brott. Det gäller därför att eliminera eller i vart fall minska möjligheterna att genomföra oseriösa skalbolagsaffärer. Det är framför allt på den skatterättsliga sidan man kan och bör slå undan benen för skalbolagshandeln. *Ekobrottsmyndigheten* anser att förslaget är ett steg i rätt riktning i den meningen att en stoppregel som riktar sig mot säljaren troligen medför en minskning av skalbolagshandeln. Myndighetens uppfattning är dock att förslaget inte slutgiltigt löser problemen. Om förutsättningarna för att ackumulera obeskattade vinstmedel i bolagen minskade skulle också helt naturligt grogrunden för skalbolagshandeln minska. Andra remissinstanser, t.ex. *Företagareförbundet*, *Företagarforum*, *Företagarna*, *Lantbrukarnas Riksförbund (LRF)* och *KIBRA*, pekar ut 3:12-reglerna som orsak till skalbolagshandeln.

Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR) och dåvarande *Industriförbundet* har lämnat ett alternativt förslag som bygger på att en anmälningsplikt införs vid skalbolagsöverlåtelser. *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF* lämnade med anledning av skattemyndighetens promemoria ett förslag som bygger på anmälnings- och undersökningsplikt.

Skalbolagshandelns omfattning

Några remissinstanser, t.ex. *Handelshögskolan i Stockholm* och *Näringslivets skattedelegation*, efterlyser en mer ingående analys av problemets omfattning. Det ligger i sakens natur att det är svårt att få någon exakt vetskap om hur omfattande skalbolagshandeln är. Enligt regeringens uppfattning finns det emellertid inte någon anledning att ifrågasätta RSV:s uppfattning att handeln är omfattande och att betydande belopp undgår beskattning till följd av den.

Skattemyndigheten i Stockholm har, i samband med upprättandet av det förslag till åtgärder mot handel med skalbolag som RSV överlämnade till Finansdepartementet 1998, angett att taxeringshöjningarna av skalbolagens inkomster uppgått till cirka 600 miljoner kronor per år för åren 1996–1997. Dessa belopp hänför sig till 40–50 procent av de bolag som ingår i de skalbolagshärvor som blivit utredda. Det förtjänar att påpekas att endast de bolag där man tror sig kunna driva in skattemedel utreds. Skattemyndigheten har uppskattat de obeskattade vinsterna till 1,2 miljarder kronor per år för Stockholms län.

RSV har i anslutning till sitt remissvar över departementspromemorian Ds 2000:35 frågat några skattemyndigheter om omfattningen av skalbolagshandeln i deras län. Skattemyndigheten i Örebro har angett att man där – utan att ha vidtagit någon riktad kontroll – funnit sex skalbolagsförsäljningar under 1999 med ett totalt skatteundandragande om ungefär 18 miljoner kronor. Skattemyndigheten i Linköping har uppgett att man i Jönköpings län under de senaste åren haft tre härvor med i grova tal cirka 130 köpta skalbolag. De obeskattade vinstmedlen har uppskattats till cirka 150 miljoner kronor. Skattemyndigheten i Göteborg har uppskattat antalet skalbolagsaffärer under 1999 till 150 i Västra Götalands län och angett att den undanhållna skatten kan beräknas till cirka 175 miljoner kronor. RSV har vidare — för att få en bild av antalet skalbolagsförsäljningar – begärt uppgift ut PRV:s bolagsregister om aktiebolag som under 1999 uppfyller vissa kriterier som brukar förekomma vid skalbolagsaffärer, exempelvis att konkursansökan/konkurs, likvidation eller fusion skall vara registrerad hos PRV. Bland dem som träffats av sökningen har endast sådana tagits med som registrerat ny firma och ny styrelse under perioden 1995 – 1999. Båda villkoren (ny firma och ny styrelse) måste således vara uppfyllda för att bolaget skall träffas av sökningen. Enligt PRV har 3 147 bolag träffats. RSV anser att man på goda grunder kan anta att en stor del av dessa bolag varit föremål för skalbolagsaffärer och att de undandragna skattebeloppen är betydande i hela landet. Av de skalbolagsaffärer som granskats har man funnit att många gjorts av konsulter inom sådan verksamhet som generar stora och snabba intäkter. Skalbolagsöverlåtelser görs inte sällan av advokater, revisorer och andra inom konsultbranschen. Vissa t.o.m. säljer sitt bolag som skalbolag en gång varje år. I vanlig ”seriös” skattelitteratur beskrivs skalbolagsöverlåtelse som en mycket fördelaktig och från säljarens sida laglig form av skatteplanering.

Några remissinstanser, t.ex. *Företagareförbundet Företagarforum, Företagarna, LRF* och *KIBRA*, anser att orsaken till skalbolagshandeln är skattereglerna, närmare bestämt 3:12-reglerna. En ändring av beskattningen av fåmansföretagsdelägare kan enligt deras uppfattning vara en tillräcklig åtgärd för att komma tillrätta med problemet. De anser att 3:12-utredningens förslag bör inväntas innan något förslag som riktar sig mot skalbolagstransaktioner lämnas. Företagareförbundet har gett in ett förslag till beskattning av utdelning från och avyttring av andelar i fåmansföretag (FFP 2001:01). Det har lämnats över till Utredningen om reglerna för beskattning av ägare i fåmansföretag, 3:12-utredningen (Fi 1999:12).

3:12-reglerna infördes genom 1990 års skattereform. Bakgrunden till reglerna är att i det typiska fåmansföretaget framstår uppdelningen på bolag och ägare med hänsyn till ägarens inflytande närmast som en illusion. Är ägaren i fåmansföretaget aktiv i detta utgör inkomsten i företaget en blandning av arbets- och kapitalinkomster. En kapitalvinst beror delvis på att arbetsinkomster har hållits kvar i företaget. Regelsystemet utgår från att avkastningen på det kapital som har investerats i företaget bestäms schablonmässigt. En "normalavkastning" beräknas. Den beskattas i inkomstslaget kapital. "Överutdelningen" beskattas i inkomstslaget tjänst. Syftet med reglerna är att förhindra att ägaren tar ut lönen som utdelning (alternativt kapitalvinst) och på så sätt uppnår en lindrigare beskattning.

Tidigare gällande regler mot vinstbolagstransaktioner och interna aktieöverlåtelser (jfr avsnitt 4.6) avskaffades i samband med skattereformen. Motivet var att de särskilda reglerna för beskattning av delägare i fåmansföretag antogs motverka sådan handel i tillräcklig utsträckning. Den sortens affärer skulle helt enkelt inte vara lönsamma längre. Det har visat sig vara en felaktig förhoppning.

Enligt regeringens mening löser man inte problemet genom att avskaffa 3:12-reglerna och beskatta säljaren i inkomstslaget kapital för hela vinsten vid en avyttring av andelarna i ett företag. Det är inte säljarens skattesituation som är drivkraften för skalbolagshandeln. Drivkraften är att det finns köpare som är villiga att betala ett pris som motsvarar 85–90 procent av de obeskattade vinstmedlen. Köparen gör ändå en god affär, eftersom han inte har tänkt betala bolagsskatten. Om skattesatsen på säljarens vinst är 30 eller 50 procent spelar mindre roll i sammanhanget.

Alternativ till skalbolagsreglering

Åtgärder på civilrättens- och straffrättens områden

Många remissinstanser, framför allt företrädare för näringslivet, avstyrker förslaget med motiveringen att kriminalitet skall bekämpas med polisära medel och inte med skattelagstiftning. *Näringslivets skattedelegation* anser t.ex. att det mest lämpliga vore att börja med att utreda vilka möjligheter man har att hantera kriminellt beteende inom ramen för den straffrättsliga lagstiftningen. Man efterlyser också en

genomgång av vad som gjorts och kan göras på de civil- och straffrättsliga områdena för att minska riskerna för oönskad skalbolagshandel.

Det har vidtagits en rad åtgärder på civilrättens område som syftar till att skapa bättre förutsättningar att utreda och komma tillrätta med oseriösa förfaranden inom aktiebolagssektorn. Genom lagstiftning sommaren 1998 (prop. 1997/98:99, bet. 1998/99:LU26, rskr. 1997/98:257 och SFS 1998:760) infördes t.ex. en skyldighet för revisorn att i vissa fall anmäla misstankar om brott i aktiebolaget till åklagaren. Brottskatalogen omfattar främst bedrägeri-, förskingrings- och bokföringsbrott samt vissa slag av skattebrott.

Den 1 juli 2001 genomfördes ändringar i lagen (1985:354) om förbud mot yrkesmässig rådgivning i vissa fall (prop. 2000/01:105, bet. 2000/01:LU21, rskr. 2000/01:246) (jfr. avsnitt 4.5.2). Ändringarna innebär i huvudsak att lagens tillämpningsområde har utvidgats så att den är tillämplig inte bara på rådgivningsarbete utan även på annat juridiskt eller ekonomiskt biträde. Förbud att lämna juridiskt och ekonomiskt biträde skall i stort sett alltid meddelas vid grövre brottslighet och förlängas om det överträds. Beslut om förbud skall kungöras av PRV. Samtidigt med dessa lagändringar gjordes en ändring i lagen (1986:436) om näringsförbud som innebär att den som har näringsförbud inte får ha fullmakt att företräda enskilda näringsidkare eller juridiska personer.

I propositionen 2000/01:150 Likvidation av aktiebolag m.m. behandlas bl.a. frågor om styrelselösa bolag, s.k. målvakter, generalfullmakter och vilseledande anmälningar i registreringsärenden (se avsnitt 4.5.2). Bolag utan behörig styrelse skall kunna förpliktas att gå i likvidation efter kortare tid än idag. För att komma till rätta med problemen med målvakter föreslås en straffsanktionerad bestämmelse om att den som inte avser att ta del i den verksamhet som ankommer på en styrelseledamot eller verkställande direktör inte utan godtagbara skäl skall kunna utses till en sådan befattning. Reglerna trädde i kraft den 1 januari 2002 (bet. 2001/02:LU5, rskr. 2001/02/50, SFS 2001:932 m.fl.).

Inom Justitiedepartementet övervägs åtgärder för att motverka ekonomisk brottslighet i stiftelser, handelsbolag och ekonomiska föreningar. En sådan åtgärd är skärpta krav på identifiering av dem som registreras som företrädare eller bolagsmän. Det kan vidare nämnas att en översyn av bokföringsbrottet kommer att inledas. Till grund för översynen ligger bl.a. förslagen i betänkandet Borgenärsbrotten (SOU 1996:30). Slutligen har Förverkandeutredningens slutbetänkande Effektivare förverkandelagstiftning (SOU 1999:147) remissbehandlats och bereds nu inom Justitiedepartementet.

Bolagsplundringar orsakar stor ekonomisk skada för det allmänna, för näringsidkare och för enskilda personer. Utredningsproblemen är notoriska och har tagits upp vid remissbehandlingen av de tre promemoriorna. Såsom *Ekobrottsmyndigheten* framhåller är problemen belysta i olika sammanhang, t.ex. i Åklagarväsendets rapporter 1996:1 och 1998:1. Myndigheten anser att en skatterättslig regel som träffar säljaren är ett steg i rätt riktning i den meningen att detta troligen medför en minskning av den handel med skalbolag där staten i dag går miste om stora skatteintäkter. Även *Riksåklagaren* pekar på svårigheten att genom straffrättslig lagföring lösa problemet. En regel som träffar säljaren är

välkommen. Den bör minska säljarens incitament att sälja sitt skalbolag till en bolagsplundrare och detta bör i sin tur innebära att den oseriösa handeln med skalbolag kommer att minska. BRÅ anser att det finns en övertro på det straffrättsliga systemets effektivitet. Kontrollsystemen upptäcker enbart ett fåtal av brotten, gärningarna är svåra att utreda, skalbolagsutredningar tar stora revisions- och brottsutredningsresurser i anspråk, målvakter används så att de riktiga gärningsmännen kan hålla sig undan etc. Det straffrättsliga systemet kan enbart ses som en yttersta garant för att upprätthålla skattesystemet. Vad som är viktigare är att utforma skatteregler och andra bestämmelser med betydelse för skattesystemet på ett sådant sätt att de så långt som möjligt motverkar brott. Enligt BRÅ:s uppfattning ligger det därför närmast till hands att ändra skattereglerna på ett sådant sätt att skalbolagsaffärer inte längre är intressanta. Om detta inte anses möjligt bör i stället skatteregler införas för att direkt motverka skalbolagsaffärer.

Ekonomisk brottslighet har ofta sin grund i missbruk av det associationsrättsliga regelsystemet och det är givetvis viktigt att reglerna är utformade på ett sådant sätt att missbruk försvåras. Såsom redovisats ovan har lagstiftning nyligen införts på områden som är av central betydelse i det här sammanhanget. Ytterligare lagstiftningsingripanden övervägs. Detta är emellertid inte tillräckligt. Regelsystemet i sin helhet måste vara utformat på ett sådant sätt att förutsättningarna för skatteundandraganden av det här slaget i möjligaste mån undanröjs. Vill man minska grogrunden för skalbolagshandeln och åstadkomma en effektiv reglering är det därför såväl naturligt som nödvändigt att införa en skatterättslig regel som riktas mot säljaren. En sådan lösning ligger i linje med vad regeringen angett som utgångspunkter för en ny strategi mot den ekonomiska brottsligheten. Som en central del i en ny strategi betonas just betydelsen av att inrikta det brottsförebyggande arbetet mot ekonomisk brottslighet på att rätta till brister i den associations-, skatte- och näringsrättsliga lagstiftningen som öppnar för sådan brottslighet (skr. 2001/02:40).

Regeringen återkommer (avsnitt 5.7) till frågan om en lösning som bygger på att bankgaranti lämnas. Avslutningsvis noteras att Aktiebolagskommittén i sitt slutbetänkande Ny aktiebolagslag (SOU 2001:1) avvisat tanken på att införa en generell ansvarsgenombrottsregel. Den utredning som gjordes av Betalningsansvarskommittén på 1980-talet visade inte att det fanns något utbrett behov av en sådan reglering och ingenting talar för att behovet är större idag. Enligt kommitténs mening är det snarare mindre med hänsyn till den skärpning av lagstiftningen och den utveckling av rättspraxis som skett på en rad olika rättsområden (jfr avsnitt 4.5).

Förslag från remissinstanserna

FAR och dåvarande *Industriförbundet* har tidigare lämnat ett förslag som innebär sammanfattningsvis följande. Säljare av aktier i ett skalbolag åläggs en skyldighet att anmäla försäljningen till bolaget. När det bestämmande inflytandet i bolaget förändras leder detta till en skyldighet för bolaget att ge in en preliminär självdeklaration till skattemyndigheten. Till deklarationen skall bifogas uppgift om köpeskilling och köpare samt balansräkning per överlåtelsedagen.

Deklarationen kan sedan läggas till grund för debitering av preliminär skatt eller föranleda betalningssäkring. Definitionen av skalbolag bör enligt förslagsställarna samordnas med det förslag till definition som lämnas av 1998 års Företagsskatteutredningar.

Sveriges Redovisningskonsulters Förbunds SRF uppfattning är att så länge beskattningen av aktieförsäljning, utdelning och löneuttag inte är likformig kommer lagstiftningen att utnyttjas på marginalen med risker för oönskade effekter. SRF anser att det är önskvärt att den brottsliga delen av skalbolagshandeln elimineras, eftersom den bl.a. skapar osunda villkor för såväl konkurrens som relationerna mellan företag och myndigheter. Skalbolag kan ingå som finansiering i seriösa verksamheter med framtung intäktsbild. Köparen måste därför kunna motivera sitt köp och få styrkt av den köpande partens revisor via revisorsintyg att bolagets vinstmedel kommer att hanteras i linje med gällande lagstiftning. Genom samarbete med Revisorsnämnden kan sanktionssystem utformas för revisorer som utfärdar osant intygande. Köparen bör vidare kunna åläggas en anmälningsskyldighet hos skattemyndigheten. Anmälan bör åtföljas av revisorsintyg och beskrivning av den fortsatta verksamheten. Köparen bör också lämna in ett delbokslut till skattemyndigheten som därefter kan ge "förvärvstillstånd". Därutöver bör säljaren åläggas ett regelverk som innebär att denne får en undersökningsplikt kring köparens avsikter.

Förslagen bygger i princip på anmälningförfaranden kompletterade med ett preliminärt deklarationsförfarande eller revisorsintyg och förvärvstillstånd. Såsom redovisats närmare i föregående avsnitt har ekonomisk brottslighet ofta sin grund i missbruk av det associationsrättsliga regelsystemet. Det är dessutom svårt att få rätsida på problemet genom straffrättslig lagföring. Ekonomisk brottslighet är svårutredd och tar stora resurser i anspråk. Regeringen anser mot den bakgrunden att det inte är en framkomlig väg att införa regler av den föreslagna typen. Regeringen delar den uppfattning som Ekobrottsmyndigheten, Riksåklagaren och BRÅ ger uttryck för, nämligen att en skatterättslig regel som träffar säljaren bör införas. En sådan lösning ligger som nyss konstaterats också i linje med vad regeringen uttalat om vikten av att angripa den ekonomiska brottsligheten med brottsförebyggande åtgärder inom bl.a. den skatterättsliga lagstiftningen.

5.2 Under vilka förutsättningar skall bestämmelserna tillämpas?

5.2.1 När fysiska personer avyttrar andelar

Regeringens förslag: Bestämmelserna gäller om en fysisk person avyttrar en andel eller en delägar rätt i ett aktiebolag, en ekonomisk förening eller ett handelsbolag. Bestämmelserna tillämpas inte om någon andel i det företag som den avyttrade andelen hänför sig till är marknadsnoterad. En andel i en utländsk juridisk person omfattas bara av bestämmelserna om den juridiska personen är skattskyldig här vid tidpunkten för andelsavyttringen eller dess inkomster beskattas hos delägarna.

Förslagen i promemoriorna: Förslaget i skattemyndighetens promemoria och det i den senast remitterade departementspromemorian tog i princip sikte på avyttring av andelar i fåmansföretag och fåmanshandelsbolag. Förslaget i den först remitterade departementspromemorian var generellt och omfattade avyttring av andelar i aktiebolag, ekonomiska föreningar och handelsbolag. Det motsvarar det nu lämnade förslaget med de skillnaderna att detta omfattar även andra delägar rätter samt att bestämmelserna inte tillämpas om någon andel i det företag som den avyttrade andelen hänför sig till är marknadsnoterad.

Remissinstanserna: RSV anser att tillämpningsområdet fått en alltför snäv avgränsning i den senast remitterade promemorian. Det ger utrymme för kringgåenden. I första hand bör skalbolagsregeln gälla vid avyttring av icke marknadsnoterade andelar och i andra hand bör reglerna i vart fall omfatta även andelar i fåmansföretag och fåmanshandelsbolag enligt den utvidgade definitionen i 57 kap. 3 § andra stycket IL. RSV anser vidare att även andra delägar rätter än andelar bör omfattas av bestämmelsen. Som exempel på sådana nämns optioner, konvertibler och teckningsrätter. Det bör också klargöras vad som avses med indirekt avyttring.

Ekobrottsmyndigheten befarar att begränsningen till fåmansföretag kommer att medföra att reglerna kan kringgåas. *BRÅ* noterar i sitt yttrande över skattemyndighetens promemoria att förslaget endast gäller fåmansföretag vilket betyder att skalbolagsaffärer kommer att vara ”tillåtna” i andra företag. Enligt rådets uppfattning framstår det som oklart varför olika regler skall gälla.

Näringslivets skattedelegation pekar på minoritetsdelägarens situation. För delägare som saknar bestämmande inflytande i fåmansföretag kan det vara förenat med stora svårigheter att bedöma om företaget omfattas av skalbolagsregeln eller inte. *Kammarrätten i Stockholm* noterar att den avyttrade andelen inte behöver vara av viss storlek. Det medför att även vid mycket små andelsöverlåtelser i ett företag, som saknar

anläggningstillgångar, måste delägarna ta ställning till frågan om försäljningen faller in under skalbolagsreglerna i stället för 3:12-reglerna även när de övriga delägarna har för avsikt att driva företaget vidare. I dessa fall kan det inte sägas att det finns någon särskild risk för att bolagsskatten efter ägarövergången inte kommer att betalas. *LRF* anser att det är en brist att minoritetsdelägare drabbas lika hårt av bestämmelserna som majoritetsägaren.

Skälen för regeringens förslag: En grundläggande utgångspunkt är att skattesystemet skall vara neutralt och att skattereglerna så långt som möjligt skall vara generella. Särslagstiftning för en viss kategori företag eller näringsidkare bör därför i möjligaste mån undvikas. Dessutom bör reglerna vara så enkla som möjligt. Bl.a. mot den bakgrunden har de flesta av de särskilda reglerna som tog sikte på transaktioner mellan fåmansägda företag och deras ägare (de s.k. stoppreglerna) slopats (prop. 1999/2000:15, bet. 1999/2000:SkU5, SFS 1999:1149 och 1150). Det anförda talar för att de nu föreslagna bestämmelserna inte bör begränsas till fåmansföretag och fåmanshandelsbolag. Även andra skäl talar i den riktningen. Kopplas tillämpningen av skalbolagsregeln till fåmansföretagsdefinitionen kan detta, såsom RSV och Ekobrottsmyndigheten befarar, öka incitamentet att konstruera ägarbilder etc. som inte träffas av definitionen. Dessutom kan avgränsningen, om Företagsskatteutredningens förslag genomförs, medföra olikformighet i beskattningen av delägare i skalbolag som inte är fåmansföretag. Regeringen delar RSV:s uppfattning att det vore olämpligt. Slutsatsen blir att regeln skall vara generell. Bestämmelserna bör emellertid inte tillämpas om någon andel i det företag som den avyttrade andelen hänförs till är marknadsnoterad.

Lagrådet uttalar att även om det kan finnas ett behov av skalbolagsregler riktade också mot avyttringar av handelsbolagsandelar, kan man inte tillstyrka att den föreslagna regleringen i dess nuvarande utformning får omfatta även handelsbolagen. Det är särskilt reglerna om skalbolagsdeklarationer och säkerhet för skatt som Lagrådets anser inte fungerar på avsett sätt för andelar i handelsbolag. Enligt regeringens uppfattning skulle regleringen bli helt meningslös om inte avyttringar av handelsbolagsandelar omfattades. Regeringen håller emellertid med om att den i lagrådsremissen föreslagna utformningen behöver bearbetas vidare och föreslår nu regler som är mer anpassade till de speciella förhållanden som råder för handelsbolagen. Bl.a. anges nu uttryckligen att det är den del av ett handelsbolags vinst som belöper sig på den avyttrade andelen som skall redovisas i skalbolagsdeklarationen. Vidare har det ansetts obehövt att säkerhet ställs om säljaren av en handelsbolagsandel enligt en överenskommelse med förvärvaren svarar för resultatet för tiden före avyttringen.

Indirekta försäljningar måste omfattas av regleringen. Annars blir den alltför lätt att kringgå. Reglernas tillämpning bör inte begränsas till koncernförhållanden i aktiebolagslagens mening. Det är tillräckligt att det finns en intressegemenskap mellan företagen. Med intressegemenskap förstås ett företag som det avyttrade företaget, direkt eller indirekt, genom ägarandel eller på annat sätt har ett väsentligt inflytande i. Det fallet att samverkande konsulter via helägda aktiebolag

samlat pengar i ett dotterbolag för att därefter sälja sina andelar täcks således av bestämmelserna.

Det är, såsom Lagrådet framhåller, viktigt att det finns korrespondens mellan reglerna om vilka tillgångar i det avyttrade företaget och vilka tillgångar hos intressebolagen som skall beaktas vid bedömningen av om det avyttrade företaget är ett skalbolag eller inte. Endast då går det att undvika att tillgångar inte räknas eller räknas dubbelt.

Avyttring av marknadsnoterade delägarätter i ett företag som äger ett skalbolag omfattas inte av bestämmelserna. I avsnitt 5.3 (s. 53 f.) finns exempel som närmare visar hur indirekt ägda tillgångar beaktas vid bedömningen av om en skalbolagstransaktion har gjorts.

För att hindra kringgåenden bör även andra delägarätter än aktier samt andelar i ekonomiska föreningar omfattas av regleringen. RSV föreslår att regeln utformas med utgångspunkt i 1998 års företagsskatteutredningars förslag om ”aktiehärledda delägarätter”. Med aktiehärledda delägarätter förstås (jfr betänkandet s. 156 ff.) en rätt på grund av teckning av aktier, en teckningsrätt, en delrätt eller en option avseende rätt för innehavaren att avyttra aktier, om innehavet av rätten grundas på innehav av aktier i det företag som rätten hänför sig till. Regeln bör utformas så att den omfattar även delägarätter.

Regeringen återkommer i avsnitt 5.7 till minoritetsdelägarnas förhållanden.

5.2.2 När det uppkommer en kapitalvinst i inkomstlaget kapital

Regeringens förslag: Det skall ha uppkommit en kapitalvinst i inkomstlaget kapital.

Förslagen i promemoriorna: I departementspromemoriorna föreslogs att andelen inte skulle vara en lagertillgång hos överlåtaren.

Remissinstanserna: *Sveriges Advokatsamfund* anför att den skatterättsliga gränsdragningen mellan en lagertillgång och ett näringsbetingat innehav är erkänt svår. Samfundet anser det nödvändigt att lagen exemplifierar klara gränsdragningsfall.

Skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen bör utformas med förebild i vad som gäller beskattning i näringsverksamhet vid avyttring av andelar i svenska handelsbolag (51 kap. 1 § IL).

Fysiska personer kan, även om innehav och avyttring av andelar i vissa fall föranleds av näringsverksamhet, inte annat än undantagsvis äga lagerandelar. Vad regeringen vill rikta in sig på är inte tillgångar i näringsverksamheten utan sådana tillgångar som beskattas enligt kapitalvinstreglerna i inkomstlaget kapital för fysiska personer. En överlåtelse av andelarna i ett s.k. lagerbolag omfattas mot den bakgrunden inte av skalbolagsbestämmelserna.

5.2.3 När inte andra regler skall tillämpas

Regeringens förslag: De föreslagna reglerna gäller inte om bestämmelserna om beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet vid avyttring av andelar i svenska handelsbolag skall tillämpas. De gäller inte heller om avyttringen sker genom likvidation eller konkurs eller om ett handelsbolag upplöses.

Förslagen i promemoriorna: Regeringens förslag stämmer i huvudsak överens med det som lämnats i departementspromemorian Ds 2001:35.

Remissinstanserna: RSV anser att endast tvångslikvidationer bör undantas från tillämpningsområdet. Vid en frivillig likvidation kan i princip vem som helst utses till likvidator och sedan företaget avyttrats kan stämman besluta om att likvidationen skall upphöra. LRF föreslår att bestämmelsen kompletteras med en hänvisning till 50 kap. 2 § IL.

Skälen för regeringens förslag: I 51 kap. IL finns bestämmelser om beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet vid avyttring av andelar i svenska handelsbolag. Utgångspunkten för de reglerna är att den del av inkomsten från ett handelsbolag som utgör inkomst av aktiv näringsverksamhet för en delägare som är en fysisk person skall beskattas likvärdigt med andra inkomster av näringsverksamhet även om delägaren har avyttrat sin andel under räkenskapsåret. Det regelverket bör ha företräde framför de nu föreslagna bestämmelserna.

Avyttringsbegreppet innefattar bl.a. likvidation och konkurs. Sådana avyttringar bör enligt regeringens mening inte träffas av stoppregeln. RSV föreslår att undantaget inte skall gälla beträffande frivilliga likvidationer.

Ett aktiebolag kan träda i likvidation därför att ägarna inte längre vill fortsätta verksamheten (frivillig likvidation). Bolaget kan också vara skyldigt att gå i likvidation (tvångslikvidation), t.ex. på grund av kapitalbrist. En frivillig likvidation beslutas av aktieägarna och är ett vanligt sätt att avveckla verksamheten i ett bolag. Enligt regeringens mening talar därför övervägande skäl för att undanta de frivilliga likvidationerna från tillämpningsområdet. Det är i och för sig riktigt att stämman kan besluta att likvidationen skall upphöra och bolagets verksamhet återupptas [13 kap. 17 § aktiebolagslagen (1975:1385), ABL]. Visar det sig att det förhållandet missbrukas får en annan ordning övervägas.

Enligt 50 kap. 2 § IL anses en handelsbolagsandel avyttrad om handelsbolaget upplöses eller om en andel löses in. Detsamma gäller om en andel övergår till ny ägare genom arv etc. om den justerade anskaffningsutgiften hos den tidigare ägaren är negativ. Bolagsavtal kan träffas på bestämd eller obestämd tid. Är avtalet träffat på bestämd tid skall bolaget likvideras när denna tidpunkt inträffat. Bolaget kan också upplösas om alla andelarna har övergått på en bolagsman och bolaget därför skall likvideras. Regeringen kan hålla med om att upplösning bör undantas. Detsamma gäller sådana fall som avses i 50 kap. 2 § IL.

5.3 Skalbolagsdefinitionen

Regeringens förslag: Överstiger summan av kontanta medel, värdepapper och liknande tillgångar i det avyttrade företaget ett jämförelsebelopp är det ett skalbolag.

Om samtliga andelar har avyttrats skall jämförelsebeloppet utgöras av halva ersättningen. I annat fall skall det utgöras av hälften av det sammanlagda värdet av samtliga andelar beräknat med utgångspunkt i ersättningen för de avyttrade andelarna.

Till summan av kontanta medel o.d. skall läggas marknadsvärdet av andra tillgångar vid avyttringen om dessa anskaffats tidigast två år före avyttringen, tillgångarna saknar affärsmässigt samband med verksamheten sådan den bedrevs intill två år före avyttringen och det inte framgår att anskaffningen skett i annat syfte än att tillgångarna lätt skulle kunna avyttras efter avyttringen av andelarna. Vid bedömningen skall även indirekt ägande beaktas.

Förslagen i promemoriorna

Skattemyndighetens förslag

Skattemyndighetens stoppregel träffar i princip avyttring av andelar i fåmansföretag. För att regeln inte skall medföra oavsedda effekter omfattas endast företag som uppfyller endera eller båda av följande kriterier.

1. Företaget har överlåtit den huvudsakliga delen av sina reallgångar under en period som omfattar året före det år då andelen avyttrades, andelsavyttringsåret och det följande året (*inkråmsöverlåtelse*). Treårsperioden motiveras av intresset att förhindra kringgåenden av bestämmelsen.

2. Den huvudsakliga delen av företagets tillgångar består vid tidpunkten för andelsavyttringen av likvida medel och liknande tillgångar (*lättrealiserade tillgångar*). Här har ingen inkraamsöverlåtelse ägt rum utan de likvida medel som finns i företaget är huvudsakligen resultatet av delägarens egna arbete. Den typen av företag finns t.ex. inom konsultbranschen.

Med "huvudsaklig del" avses 75 procent. När man avgör om den huvudsakliga delen av företagets reallgångar överlåtit skall jämförelsen göras utifrån marknadsvärdet. Begreppet "reallgångar" får olika innebörd beroende på om det är fråga om fastighets- och rörelsedrivande företag respektive förvaltningsföretag. För förvaltningsföretagens del bör alla andra tillgångar än likvida medel och icke marknadsnoterade fordringar räknas som reallgångar. Begreppet får alltså en ganska snäv betydelse.

Indirekt ägda tillgångar skall beaktas vid prövningen.

Normal försäljning av tillgångar efter andelsavyttringen skall inte träffas av stoppregeln. Endast försäljningar som skett som ett led i avvecklingen av verksamheten skall beaktas. Enligt RSV bör därvid ledning kunna hämtas från praxis avseende den tidigare gällande vinstbolagsbestämmelsen². För att stoppregeln skall kunna tillämpas krävs det dessutom att det inte finns affärsmässiga skäl för avvecklingen. Det är säljaren som har bevisbördan för att det finns affärsmässiga motiv bakom avyttringen.

Departementspromemorian Ds 2000:35

Skalbolagsdefinitionen utformades med utgångspunkt i skattemyndighetens förslag. I promemorian sägs att man vid remissbehandlingen av det förslaget bl.a. inväntat att den första punkten (inkråmsöverlåtelsen) är utformad på ett sådant sätt att en säljare av ett vanligt rörelsedrivande företag kan komma att drabbas av en extra skattebelastning i efterhand på grund av att köparen av bolaget väljer att sälja ut bolagets tillgångar. Även om detta kan bli en konsekvens av förslaget görs bedömningen att bestämmelsen måste utformas på det sättet för att undvika kringgåenden. Ett sätt att komma runt bestämmelsen är att tillgångarna får ingå i avyttringen och därefter återköps av säljaren. För det fall köparen haft affärsmässiga skäl, t.ex. en konjunkturedgång, bör inte avvecklingen av verksamheten anses utgöra en inkraamsöverlåtelse. I sådana situationer bör RSV enligt förslaget kunna ge dispens. Normal varuförsäljning bör inte heller utlösa stoppregeln.

Skalbolagsdefinitionen omfattar dels sådana bolag där vinstmedlen har uppkommit på grund av en inkraamsöverlåtelse, dels sådana där de har uppkommit på grund av ägarens egna arbetsinsatser (tjänsteföretag). Inkraamsöverlåtelsen, alternativt den omständigheten att tjänsteföretaget har slutat bedriva näringsverksamhet, skall ha skett under en tidsperiod motsvarande den som skattemyndigheten föreslagit.

Med *inkraamsöverlåtelse* avsågs att den huvudsakliga delen av tillgångarna i ett företag avyttrats. Med "huvudsaklig del" avsågs cirka 75 procent (jfr prop. 1999/2000:2, Del 1, s. 504). Den andra punkten (bolag med lättrealiserade tillgångar) anknöt till inkomstskattelagens rörelsebegrepp. Enligt 2 kap. 24 § IL avses med rörelse annan näringsverksamhet än innehav av kontanta medel, värdepapper och liknande tillgångar. Likvida tillgångar som innehas som ett led i rörelsen räknas dock till denna. Tillgångar som kan kopplas till och är av värde för den bedrivna verksamheten räknas alltså bort vid bedömningen av om den till huvudsaklig del "består av annan näringsverksamhet än rörelse".

Departementspromemorian Ds 2001:35

1998 års företagsskatteutredningar föreslår i det gemensamma betänkandet Utdelningar och kapitalvinster på företagsägda andelar (SOU 2001:11) bl.a. att beskattningen av kapitalvinster på

² Jfr t.ex. RÅ 1988 ref 149. Återanskaffning av varor underläts i en sådan omfattning att varuförsäljningen framstod som ett led i en avveckling av verksamheten i bolaget.

näringsbetingade andelar avskaffas. Det öppnar möjligheter för en marknad för handel med skalbolag där bolag är säljare. Mot den bakgrunden föreslås motverkande regler. Företagsskatteutredningarna anser att förslaget i Ds 2000:35 förutsätter bedömningar som kan vara svåra i enskilda fall. Har verksamheten till huvudsaklig del bestått av annan näringsverksamhet än rörelse? Har den huvudsakliga delen av tillgångarna i ett företag avyttrats? Vidare kan förhållandena för säljaren påverkas av åtgärder som köparen vidtar utan att säljaren kan påverka det på annat sätt än genom bestämmelser i köpeavtalet. Slutligen kan den föreslagna beskattningskonsekvensen inte tillämpas på juridiska personer. Den slutsats som redovisas i betänkandet (s. 164 f.) är att en skalbolagsregel för företag bör utformas så att bedömningen kan göras på ett mer mekaniskt sätt än enligt förslaget i departementspromemorian. Med hänsyn till att de företag som är intressanta på skalbolagsmarknaden utmärks av att de till stor del innehåller kontanta medel och dylikt bör regeln i första hand riktas mot försäljningar där summan av kontanta medel m.m. hos det avyttrade företaget överstiger någon viss andel av ersättningen för andelarna. I departementspromemorian Ds 2001:35 föreslås en samordning av utredningens förslag med regleringen av fysiska personers avyttringar av skalbolag.

För att avgöra om det är ett skalbolag som har avyttrats skall kontanta medel och marknadsvärdet av värdepapper och liknande tillgångar hos det avyttrade företaget jämföras med ett jämförelsebelopp. Om samtliga andelar har avyttrats utgörs jämförelsebeloppet av halva ersättningen. I annat fall skall det utgöras av hälften av ett fiktivt pris för samtliga andelar beräknat med utgångspunkt i ersättningen för de avyttrade andelarna. Om kontanta medel m.m. överstiger jämförelsebeloppet är det fråga om ett skalbolag.

För att motverka kringgåenden skall till summan av kontanta medel m.m. läggas marknadsvärdet av andra tillgångar om

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

Återköpsfallen föreslås regleras på så sätt att inom två år efter avyttringen skall inte den övervägande delen av de tillgångar som fanns hos de avyttrade företaget direkt eller indirekt förvärvas av säljaren eller honom närstående. Förslaget stämmer i huvudsak överens med det som regeringen nu lämnar.

Remissinstanserna

Skattemyndighetens förslag och Ds 2000:35

Ett antal remissinstanser, däribland *Ekobrottsmyndigheten*, *Sveriges Advokatsamfund*, *Handelshögskolan i Stockholm* och *Näringslivets Skattedelegation*, anser att det är oacceptabelt ur rättssäkerhetssynpunkt att en säljare kan drabbas av skattekonsekvenser på grund av köparens

åtgärder. Handelshögskolan tillägger att de möjligheter som står till buds för att skatta fram en latent vinst eller att söka dispens inte är tillräckliga. Andra sätt att skydda sig, som att av förvärvaren kräva säkerhet av typen bankgaranti för den skatt som kan komma att orsakas av förvärvarens beteende, leder till transaktionskostnader som kan försvåra eller omintetgöra seriösa affärer. *Svenska Revisorsamfundet SRS* vänder sig mot att all försäljning av egendom som köparen gör drabbas. En avgränsning till återköp av den ursprunglige ägaren vore motiverad.

Ds 2001:35

RSV delar uppfattningen att det är angeläget att det skall vara lätt att förutse när regeln är tillämplig. Den föreslagna regeln synes också uppfylla detta syfte. Det kan emellertid vara svårt för en minoritetsägare att veta om företaget är ett skalbolag och det kan också vara svårt för minoritetsägaren att tvinga fram ett avskattningsförfarande. I praktiken torde emellertid den situationen vara ytterst ovanlig och skulle möjligen kunna hanteras inom ramen för ”särskilda skäl”. En oklarhet i förslaget är hanteringen av s.k. lagerbolag. Flera remissinstanser, däribland *Handelshögskolan i Stockholm*, *Hovrätten för Västra Sverige* och *Ekobrottsmyndigheten*, anser att skalbolagsdefinitionen är mycket vid och att det därför finns en risk för att reglerna kommer att gälla även i andra fall än dem som regleringen avser att hindra. Man påtalar också att det är oklart vad som avses med liknande tillgångar.

Kammarrätten i Stockholm, *NUTEK* och *Näringslivets skattedelegation* godtar inte definitionen, eftersom den medför att många tillväxtföretag och tjänsteföretag som saknar traditionella anläggningstillgångar lättare än andra bolag klassas som skalbolag. *Kammarrätten* tillägger att det inte har framförts några övertygande skäl för att överge principen att det krävs en inkråmsöverlåtelse för att omfattas av de särskilda reglerna för handel med skalbolag. *Svenska Revisorsamfundet SRS* anser att regeln endast bör tillämpas i sådana fall där huvuddelen av den egentliga rörelsen har avvecklats före överlåtelsen. Utmärkande för oseriösa skalbolagstransaktioner är att överlåtelseerna sker till ett pris som överstiger 72 procent av de obeskattade reserverna och det är enligt samfundets mening naturligt att definiera en skalbolagstransaktion som en avyttring där ersättningen överstiger 72 procent av de obeskattade vinstmedlen. Några remissinstanser, bl.a. *Sveriges Advokatsamfund*, anser att tillvägagångssättet vid fastställandet av det fiktiva värde som skall ligga till grund för beräkningen av jämförelsebeloppet måste beskrivas tydligare. Det måste dessutom uttryckligen anges vid vilken tidpunkt bedömningen skall göras. *FAR* frågar sig hur bedömningen skall göras när tilläggsköpeskillning utgår.

Skälen för regeringens förslag: Många remissinstanser var kritiska mot de skalbolagsdefinitioner som föreslogs i skattemyndighetens promemoria och i den första departementspromemorian. För att förhindra kringgåenden kunde den omständigheten, t.ex. en inkråmsöverlåtelse, som utlöste stoppregeln inträffa efter det att andelen i företaget avyttrats. Det innebär att säljaren, utan att ha någon möjlighet att påverka situationen, kunde drabbas av skattekonsekvenser på grund av köparens

åtgärder. Det är inte acceptabelt ur rättssäkerhetssynpunkt. En annan viktig rättssäkerhetsaspekt är att det skall vara lätt att förstå när regler skall tillämpas. Regeringen kan mot den bakgrunden instämma i mycket av den kritik som har riktats mot tidigare remitterade förslag och vad som sägs i 1998 års företagsskatteutredningars betänkande Utdelningar och kapitalvinster på företagsägda andelar (SOU 2001:11).

Skalbolagsdefinitionen bör, så långt möjligt, inte göras beroende av bedömningar som kan vara svåra att göra i enskilda fall. Det är fråga om en lagstiftning av stoppregelkaraktär och det framstår därför som särskilt angeläget att säljaren kan göra bedömningen på ett mera mekaniskt sätt än vad förslagen i de först remitterade promemoriorna medgav. De företag som är intressanta utmärks av att de till stor del innehåller kontanta medel eller värdepapper och liknande tillgångar. Med hänsyn härtill förefaller det lämpligt (jfr betänkandet s. 165) att regeln mot skalbolagsaffärer i första hand riktas mot avyttringar där summan av kontanta medel och marknadsvärdet av värdepapper och liknande tillgångar hos det avyttrade företaget överstiger en viss del av ersättningen för andelarna. Hänsyn bör inte tas till näringsbetingade andelar.

Företagsskatteutredningarna föreslår att jämförelsebeloppet skall utgöras av halva ersättningen om samtliga andelar i det avyttrade företaget avyttras. Någon annan bedömning bör inte göras för fysiska personers avyttringar. Att kräva en inkråmsöverlåtelse eller att verksamheten har upphört skulle komplicera rättstillämpningen. Det kan tilläggas att vinstbolagsregeln, som byggde på ett rekvisit om inkråmsöverlåtelse, var otillräcklig. Möjligheterna att kringgå vinstbolagsregeln var talrika.

Enligt *Ekobrottsmyndighetens* uppfattning minskar begreppet "liknande tillgångar" definitionens förutsägbarhet. Det kommer att ge upphov till olika tolkningar och vad som är lättrealiserbart är föränderligt över tiden. Även RSV är inne på den frågan. Enligt RSV:s uppfattning torde det i allmänhet inte vara tvistigt vad som avses med värdepapper och inte heller vad som avses med uttrycket "liknande tillgångar". Däremot är det oklart om en bokförd fordran som inte representeras av ett värdepapper innefattas i uttrycket. Enligt RSV:s uppfattning gör den inte det. Inte heller koncerninterna fordringar som består av utlovade men ännu inte tillskjutna aktieägartillskott; koncernbidrag som bokats som intäkt men ännu inte lett till en värdeöverföring i form av kontanta medel eller i en fordran som utgör ett värdepapper synes omfattas av lokutionen. Det är vidare, säger RSV, oklart om andra fordringar till följd av t.ex. koncerninterna tjänster eller andra muntliga och skriftliga avtal som inte kan betecknas som värdepapper kommer att omfattas. Man kan också tänka sig den situationen att det presumtiva skalbolaget i syfte att kringgå regeln lånar ut medel till närstående företag utan att en motsvarande revers ställs ut. Posten "kontanta medel" har då minskats utan att posten "värdepapper eller liknande tillgångar" ökats i motsvarande mån. Om de angivna fordringarna inte beaktas vid bedömningen av om det rör sig om en skalbolagsavyttring kan priset på andelarna sättas i motsvarande mån högre utan att reglerna slår till. *Handelshögskolan i Stockholm* förutsätter att enkla fordringar och enkla skuldebrev, t.ex. aktieägarens inlåning till bolaget eller fordringar på

återbetalning av skatt inte medräknas, eftersom de inte utgör värdepapper eller värdepappersliknande instrument.

Det finns naturligtvis ett visst tolkningsutrymme vid bedömningen av vad som är en "liknande tillgång". Regeringen anser emellertid, i likhet med RSV, att det normalt inte torde vara en svår bedömning.

I 48 kap. IL finns definitioner av delägarätter, fordringsrätter och utländska fordringsrätter. De i 48 kap. 2–4 §§ IL uppräknade tillgångarna är naturligtvis att anse som värdepapper. Värdepapper som inte räknas upp i de bestämmelserna bör kunna anses som "liknande tillgångar". Det är nödvändigt för att motverka försök till kringgåenden (jfr resonemanget i prop. 1989/90:110, s. 433). Avsikten är att lättrealiserade tillgångar skall träffas. Andelar i handelsbolag omfattas inte av uttrycket "värdepapper och liknande tillgångar". Sådana tillgångar som innehas genom ett handelsbolag beaktas genom bestämmelsen i 49 a kap. 8 § IL.

Under beredningen av ärendet har det föreslagits att lagen (1991:980) om handel med finansiella instrument skall användas som utgångspunkt vid bedömningen av vad som är värdepapper och liknande tillgångar. I den lagen används uttrycket "finansiella instrument" som samlingsbeteckning för alla instrument som förekommer på värdepappersmarknaden. Det finns inte någon fullständig uppräkningslista i lagen. Enligt det föredragande statsrådets uppfattning (prop. 1990/91:142, s. 87) är en sådan uppräkningslista inte meningsfull. Nya instrument introduceras ständigt och uppräkningslistan skulle därför riskera att snabbt bli föråldrad.

Uttrycket "finansiellt instrument" infördes i skattelagstiftningen genom 1990 års skattereform (se prop. 1999/2000:2, Del 1, s. 509). Av förarbetena framgår att det hämtats från värdepappersmarknadskommitténs slutbetänkande Värdepappersmarknaden i framtiden (SOU 1989:72) och att avsikten var att det skulle omfatta "alla typer av fondpapper och andra rättigheter och förpliktelser avsedda för handel på värdepappersmarknaden" (prop. 1989/90:110 s. 722). Betänkandet ligger till grund för lagen om finansiella instrument.

Uttrycket undviks i inkomstskattelagen. I flera fall stämde användningen i den numera upphävda kommunalskattelagen (1928:370, KL) och den likaså upphävda lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, inte överens med den nyss nämnda definitionen. Som exempel kan nämnas att aktier i fåmansföretag oftast inte är avsedda för handel på värdepappersmarknaden men ändå omfattades av uttrycket finansiella instrument i bestämmelsen om genomsnittsmetoden i 27 kap. 2 mom. SIL (bestämmelsen finns nu i 48 kap. 7 § IL). I inkomstskattelagen görs avgränsningen alltså efter tillgångens karaktär och inte efter om den i det enskilda fallet är avsedd för handel på värdepappersmarknaden.

Vad härefter gäller frågan om i vilken utsträckning olika slag av fordringar skall beaktas vill regeringen först slå fast att det inte går att utan vidare undanta enkla fordringar och enkla skuldebrev. En fordran behöver inte nödvändigtvis ha karaktären av ett värdepapper. Kundfordringar avseende sålda varor och tjänster bör t.ex. normalt undantas. Det finns knappast anledning att medräkna fordringar som hänför sig till en normal försäljning av varor och tjänster. Är det däremot så att fordringen hänför sig till en försäljning som framstår som ett led i avvecklingen av verksamheten skall den beaktas. Det kan också,

beroende på omständigheterna, vara nödvändigt att beakta en fordran på återbetalning av skatt. Fordringen kan t.ex. ha sin grund i en omotiverad eller omotiverat stor inbetalning av preliminär skatt. S.k. koncerninterna fordringar, som blivit intäktsförda men inte gett upphov till någon värdeöverföring i form av kontanter eller värdepapper, beaktas genom att hänsyn skall tas till säljarens indirekt ägda tillgångar hos det avyttrade bolagets dotterbolag. En fordran på grund av att det avyttrade företaget har lånat ut pengar till ägaren eller denne närstående fysiska och juridiska personer omfattas, oavsett om någon revers har ställts ut eller inte, av uttrycket ”liknande tillgångar”.

För att motverka kringgående av regeln bör till summan av kontanta medel och liknande tillgångar läggas marknadsvärdet av andra tillgångar om

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

I det remitterade lagförslaget låg bevisbördan på skattemyndigheten. Regeringen delar RSV:s uppfattning att det inte är lämpligt. Det är den skattskyldige som förfogar över de uppgifter som kan behövas för att visa varför tillgångarna har anskaffats. Mot bakgrund av att reglerna tar sikte på obeskattade vinstmedel ifrågasätter Lagrådet om inte tvåårsregeln bör utgå eller ersättas med en regel som bara tar sikte på anskaffningar under beskattningsåret. Regeringen anser emellertid att det inte är tillräckligt om regeln bara omfattar anskaffningar under beskattningsåret. En sådan regel skulle vara för lätt att kringgå, t.ex. genom att anskaffa ett lagerbevis just innan beskattningsåret börjar.

Regeringen instämmer i att det kan vara svårt för minoritetsdelägare att veta om de sålt andelar i ett skalbolag. Det torde också vara svårt för dem att tvinga fram ett avskattningsförfarande. Enligt Lagrådets mening ligger det nära till hands att hålla minoritetsdelägarna utanför tillämpningsområdet eller i vart fall markera att reglerna endast undantagsvis skall tillämpas på dem. Regeringen har, såsom närmare redovisas i avsnitt 5.7, valt den senare lösningen. Avyttring av lagerbolag träffas inte av bestämmelserna (se avsnitt 5.2.2).

Handelshögskolan i Stockholm ifrågasätter om beskattningskonsekvensen är rimlig. Står ersättningen vid en överlåtelse i visst förhållande till likvida bruttotillgångar är det fråga om ett skalbolag. Detta trots att avsikten är att komma åt obeskattade vinstmedel. Det tas ingen hänsyn till bolaget skuldsida. *Näringslivets skattedelegation* och *FAR* saknar också en koppling till skuldsidan.

Det kan vid första påseendet förefalla orimligt att någon hänsyn inte tas till skuldsidan. Utmärkande för handel med skalbolag är emellertid att köparen är beredd att betala ett så högt pris just för att han inte avser att betala företaget skulder, i praktiken skatteskulder. Det kan även vara problematiskt att fastställa vad som är beskattat eget kapital. Det bokförda kapitalet kanske inte heller rättvisande uttrycker det beskattade kapitalet på grund av att uppskrivningar av värdepapper har gjorts eller motiverade nedskrivningar har underlåtit (jfr SOU 2001:11, s. 166). Tillämpningsskäl talar således mot ett sådant hänsynstagande. Vidare kan

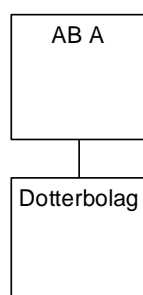
man möjligen hävda att ett skalbolag, som ju per definition innehåller likvida medel, har möjlighet att reglera skuldsidan. Det torde åtminstone vara förhållandet i fråga om kortfristiga skulder. Behovet av ett hänsynstagande kan med andra ord ifrågasättas. Viss hänsyn till skuldsidan bör dock kunna tas inom ramen för den ventil som regeringen återkommer till (avsnitt 5.6). Man bör avslutningsvis hålla i minnet att skalbolagsdefinitionen har utformats på ett sådant sätt att man som säljare lätt skall kunna avgöra om det är fråga om en skalbolagstransaktion och att man – om man ändå väljer att genomföra affären – kan undvika beskattningskonsekvenserna om det avyttrade bolaget upprättar en skalbolagsdeklaration och ställer säkerhet för skatten.

Några remissinstanser, framför allt företrädare för näringslivet, anser att definitionen är för vid. Den medför att tillväxtföretag och tjänsteföretag som saknar traditionella anläggningstillgångar lättare än andra bolag klassas som skalbolag. Enligt regeringens uppfattning är farhågorna överdrivna. Skalbolagsreglerna har utformats på ett sådant sätt att de skall slå till om man betalar för mycket för kassan. Tillväxt- och tjänsteföretag bedriver verksamhet och det får antas att köparen i de fallen betalar även för framtidsutsikter och för kompetensen hos medföljande personal. Ett exempel illustrerar. ABA ägs av konsulten Y. Han har överlåtit verksamheten till ett nytt helägt bolag, ABB. Kvar i ABA finns endast likvida medel om 100. Han säljer samtliga andelar i ABA för 90. Kassan överstiger jämförelsebeloppet (45) vilket innebär att skalbolagsreglerna skall tillämpas på avyttringen. Om förutsättningarna ändras på så sätt att Y säljer ett bolag, ABA, som bedriver verksamhet är det sannolikt så att Y får bättre betalt för andelarna. I bolaget finns fortfarande en kassa om 100. Därtill kommer bl.a. de anställda och deras yrkeskunnande. Skulle köparen betala 200 eller mer innebär det att de kontanta medlen inte överstiger jämförelsebeloppet. Skalbolagsreglerna tar inte sikte på företag som bedriver verksamhet. Det sagda innebär förstås inte att rörelsedrivande bolag alltid går fria.

Får säljaren bättre betalt för andelarna i efterhand (tillkommande ersättning) förändras förhållandet mellan ersättningen och företagets likvida tillgångar. Den förändringen kan innebära att skalbolagsreglerna inte skall tillämpas. I det fallet får den skattskyldige, om skalbolagsreglerna har tillämpats på en andelsavyttring, begära omprövning av taxeringarna. Innebär förändringen att skalbolagsreglerna blir tillämpliga skall kapitalvinsten tas upp som överskott av passiv näringsverksamhet.

Jämförelsebeloppet

Exempel 1

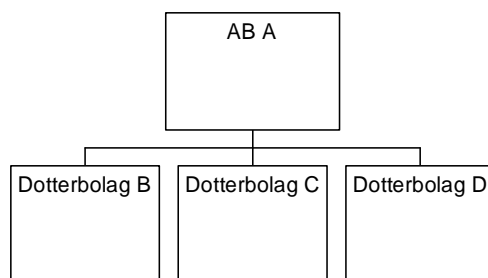


En fysisk person, A, äger alla andelar (100) i AB A. Detta bolag har i sin tur ett helägt dotterbolag. Om A avyttrar andelar i AB A skall, vid bedömningen av om A har avyttrat ett skalbolag, hänsyn tas inte bara till AB A:s tillgångar utan även till de av A indirekt ägda tillgångarna i dotterbolaget.

Om A avyttrar samtliga andelar för 100 uppgår *jämförelsebeloppet* till 50. Överstiger summan av AB A:s kontanta medel etc. och de av A indirekt ägda tillgångarna i dotterbolaget (kontanta medel etc.) detta belopp är AB A ett skalbolag.

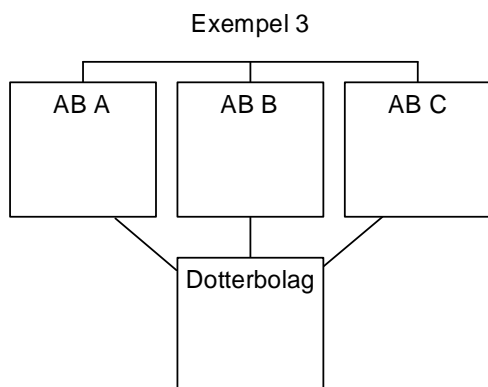
Om A i stället har avyttrat 25 av sina 100 andelar för 50 uppgår det *sammanlagda värdet* för samtliga andelar till $(50 : 25 \times 100 =)$ 200 varav hälften, eller 100, utgör jämförelsebeloppet.

Exempel 2



En fysisk person, A, äger alla andelar i AB A. Detta bolag har i sin tur tre helägda dotterbolag, B, C och D. Om A avyttrar alla sina andelar i AB A skall, vid bedömningen av om han har avyttrat ett skalbolag, hänsyn tas inte bara till AB A:s tillgångar utan även till de av A indirekt ägda tillgångarna i dotterbolagen.

Om A avyttrar samtliga andelar för 100 uppgår *jämförelsebeloppet*, liksom i exempel 1, till 50. Överstiger summan av AB A:s kontanta medel och A:s indirekt ägda tillgångar (dotterbolagens kontanta medel etc.) detta belopp är AB A ett skalbolag. Det *sammanlagda värdet* beräknas på samma sätt som i exempel 1.



Tre fysiska personer – A, B och C – äger var sitt aktiebolag, nämligen AB A, AB B och AB C. De tre bolagen har en ägarandel om 20, 30 respektive 50 procent i dotterbolaget (formellt intressebolaget). Om A avyttrar sina andelar i AB A skall, vid bedömningen av om han har avyttrat ett skalbolag, hänsyn tas inte bara till AB A:s tillgångar utan även till de av A indirekt ägda tillgångarna i dotterbolaget, dvs. 20 procent av dotterbolagets tillgångar. Något krav på att innehavet skall vara av en viss storlek ställs inte upp. Däremot krävs att det skall finnas intressegemenskap mellan det avyttrade företaget och dotterbolaget.

Om A avyttrar samtliga andelar för 100 uppgår *jämförelsebeloppet* till 50. Överstiger summan av AB A:s kontanta medel etc. och A:s indirekt ägda andel av dotterbolagets kontanta medel etc. detta belopp är AB A ett skalbolag. Det *sammanlagda värdet* beräknas på samma sätt som i exempel 1 och 2.

5.4 Återköp

Regeringens förslag: Om säljaren eller någon närstående till honom direkt eller indirekt köper tillbaka den övervägande delen av det avyttrade företagens tillgångar inom två år från avyttringen av andelarna tillämpas skalbolagsregeln. Värdet av tillgångar i företag i intressegemenskap beaktas till den del som motsvarar det avyttrade företagens ägarandel. Återköpsregeln omfattar även tillgångar som kan anses ha ersatt tillgångar som innehades av det avyttrade företaget eller av företag i intressegemenskap vid tidpunkten för avyttringen av andelen.

Förslagen i promemoriorna: Regeringens förslag stämmer överens med det som lämnats i departementspromemorian Ds 2001:35 med den skillnaden att återköp som görs av fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag inte har begränsats till det fallet att säljaren är företagsledare i det förvärvande bolaget.

Remissinstanserna: Enligt RSV:s uppfattning innebär den nu föreslagna återköpsregeln betydande kontrollsvårigheter. I princip krävs revision för att man skall kunna konstatera om ett återköp har skett. Det är vidare oklart om förslaget medför någon upplysningsskyldighet om att ett återköp ägt rum. Lagtexten kan läsas som att regeln tar sikte enbart på återköp av identiskt samma tillgångar som vid avyttringstillfället innehades av det avyttrade företaget. För att regeln inte skall få ett alltför

begränsat tillämpningsområde bör den även omfatta det fallet att köparen är ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som ägs av säljaren eller denne närstående utan att säljaren för den skull måste vara företagsledare i det förvärvande företaget. Det bör vidare klargöras vilket år som är rätt beskattningsår i de fall ett återköp sker. Skall beskattning ske återköpsåret torde detta innebära en upplysningskyldighet för säljaren.

Ekobrottsmyndigheten anser att det skall framgå av lagtexten att beskattningskonsekvensen vid återköp är densamma som vid avyttring av andelar i ett skalbolag. Det skall också framgå att hyra av tillgångar från det avyttrade bolaget är att jämställa med återköp. Myndigheten vill också att det skall klargöras om det är tillgångarnas bokförda värde eller marknadsvärde som skall ligga till grund för bedömningen av om ett återköp har skett. Ekobrottsmyndigheten tar också upp kontrollfrågor, t.ex. konstruerade återköpskedjor och konstruktioner med bulvaner och andra upplägg för att dölja den juridiska personens faktiska företrädare. *Svenska Revisorsamfundet* framhåller att det är vanligt med klausuler som innebär att överlåtelsen skall gå tillbaka om vissa villkor inte uppfylls och förutsätter att regeln inte skall tillämpas i sådana fall. Samfundet förutsätter också att reglerna inte skall tillämpas vid återköp som inte utgör ett led i skatteplanering. Vidare framhålls att värdeförändringar kan ske under innehavstiden och att det är oklart vid vilken tidpunkt värderingen skall ske. – Redaktionella och språkliga synpunkter har också förts fram.

Skälen för regeringens förslag: De föreslagna reglerna skulle i frånvaro av motverkande regler kunna kringgå genom återköp. Vad som åsyftas är att ett företag formellt säljs med inkräm men att säljaren och köparen har kommit överens om att tillgångarna, helt eller delvis, skall föras över till säljaren eller någon honom närstående inom viss tid efter avyttringen. Tillgångarna skulle alternativt kunna föras över till ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som ägs av säljaren eller någon närstående till honom. Det bör inte dessutom krävas att säljaren är företagsledare i det förvärvande företaget.

RSV har pekat på enskildheter i lagförslaget som medför att kontrollsvårigheter kan uppkomma. Lagtexten talar om återköp av ”---tillgångar som vid avyttringen innehades---”. Enligt RSV:s uppfattning är det oklart hur den formuleringen skall tolkas. Den kan läsas som att regeln tar sikte enbart på återköp av identiskt samma tillgångar som vid avyttringstillfället innehades av det avyttrade företaget. Det är oklart vad som gäller om mer än hälften av tillgångarna, inom ramen för en normal återanskaffning, har bytts ut och ersatts av tillgångar av i princip samma slag.

Enligt regeringens mening är det olämpligt att ställa upp ett krav på att identiskt samma tillgångar återköps. Det som typiskt sett utmärker återköpsfallen är i och för sig att tillgångarna överflyttas till säljaren just därför att han inte har haft någon avsikt att släppa kontrollen över det sålda bolagets verksamhet. Med hänsyn bl.a. till de kontrollsvårigheter som skulle uppkomma med en alltför snäv regel får det emellertid anses vara tillräckligt att säljaren köper tillgångar av det avyttrade företaget. Regeringen håller inte med Ekobrottsmyndigheten om att hyra generellt bör jämföras med återköp. Det bör dock understrykas att gällande regler

möjliggöra att fall som i realiteten utgör köp men som kontrahenterna betecknat som hyra skattemässigt betraktas som köp.

Bedömningen av om den övervägande delen av tillgångarna har återköpts skall göras med utgångspunkt i marknadsvärdet.

Om ett återköp görs skall beskattning ske det beskattningsår då andelarna avyttrades. För att göra det möjligt föreslås att säljaren skall lämna uppgift om han köper tillbaka egendom från det avyttrade företaget. Vidare blir det möjligt att eftertaxera på grundval av en sådan uppgift. I de fall den skattskyldige underlåtit att lämna uppgift gäller de vanliga bestämmelserna om eftertaxering och skattetillägg.

5.5 Beskattningskonsekvensen

Regeringens förslag: Överlåtaren skall ta upp kapitalvinsten på grund av andelsavyttringen som överskott av passiv näringsverksamhet.

Förslagen i promemoriorna

Skattemyndighetens förslag

Enligt förslaget skall säljaren beskattas för en *särskild intäkt* i inkomstslaget kapital med 28/30 av beskattningsunderlaget. Beskattningsåtgärden påverkar inte kapitalvinstbeskattningen på grund av andelsöverlåtelsen. I den mån bolaget betalar skatten restitueras den till säljaren.

Enligt *huvudregeln* utgörs beskattningsunderlaget av ersättningen för den avyttrade andelen.

Enligt en *alternativ regel* kan underlaget utgöras av bolagets obeskattade inkomst. Denna inkomst föreslås ökas med bl.a. obeskattade reserver och minskas med den inkomst som motsvaras av inbetald preliminär skatt. Betalar bolaget skatten skall säljaren kunna få restitution. RSV understryker att en motsvarande reglering, uppbyggd kring en huvudregel och en alternativregel, finns i de särskilda regler som gäller då fysiska personer överlåter andelar i handelsbolag.

Inkomsten anses vara obeskattad i den mån den debiterade slutliga inkomstskatt som belöper sig på inkomsten inte har förfallit till betalning, dvs. inte har registrerats på skattekontot. Skatt som har registrerats på skattekontot omfattas av företrädaransvaret och minskar underlaget oavsett om den har betalats eller inte. Återföringen av obeskattade reserver är definitiv.

Om den alternativa beräkningsmetoden används skall ett särskilt bokslut per överlåtelsedagen upprättas. Det skall upprättas som om företagets beskattningsår avslutades vid tidpunkten för andelsavyttringen. Företaget skall vidare ha avlämnat en preliminär självdeklaration avseende inkomsten per överlåtelsedagen. Delbokslutet skall bifogas deklARATIONEN och det skall framgå att det har upprättats med anledning av andelsöverlåtelsen. Skattebetalningslagen föreslås kompletteras med

bestämmelser som förhindrar återbetalning av överskott på kontot till företaget efter ägarbytet.

Underskott i verksamhet som har startats efter ägarbytet får inte kvittas mot inkomst som har upparbetats under den tidigare ägarens innehavstid. Skalbolag blir enligt förslaget vidare skyldiga att återföra sina periodiseringsfonder till beskattning. Detsamma gäller företag som byter karaktär till förvaltningsföretag.

Departementspromemoriorna Ds 2000:35 och Ds 2001:35

Överlåtaren skall ta upp ett belopp som motsvarar kapitalvinsten på grund av andelsavyttringen som överskott av aktiv näringsverksamhet. Det gäller oavsett om han har varit verksam i bolaget eller inte.

Remissinstanserna

Skattemyndighetens förslag

Kammarrätten i Stockholm har i och för sig inga erinringar mot hur beräkningen av beskattningsunderlaget har utformats, men framhåller att alternativregelns utformning kan framstå som komplicerad.

Departementspromemoriorna

RSV anser att det vore mer praktiskt att beskatta kapitalvinsten som överskott av *passiv* näringsverksamhet och att inkomsten inte bör få läggas samman med annan näringsverksamhet som den skattskyldige bedriver. Tillåts sammanläggning finns det möjligheter att eliminera den särskilda beskattningsåtgärden. Så kan t.ex. vara fallet om den skattskyldige bedriver enskild näringsverksamhet som redovisar underskott.

Skälen för regeringens förslag

År 1993 ändrades förvärvskälleindelningen för fysiska personer och definitionen av aktiv näringsverksamhet flyttades till lagen (1962:381) om allmän försäkring. Dåvarande indelning i förvärvskällor avskaffades. Syftet med förvärvskälleindelningen var att skapa en formell ram för sortering av de intäkter och kostnader som hör ihop. Nu beräknas all enskild näringsverksamhet som en person bedriver här i landet som en enda näringsverksamhet. Det medför att överskott och underskott från olika verksamheter automatiskt kvittas mot varandra i såväl skatte- som avgiftshänseende.

Indelningen i aktiv och passiv verksamhet skall avse hela näringsverksamheten. Det förhållandet får konsekvenser för den pensionsgrundande inkomsten på så sätt att inkomst eller underskott av en passiv delverksamhet påverkar inkomsten av aktiv näringsverksamhet.

Det finns två undantag från regeln i 14 kap. 12 § IL att all näringsverksamhet som bedrivs av en enskild näringsidkare räknas som en enda näringsverksamhet. Självständig näringsverksamhet i utlandet liksom en delägares inkomst från ett handelsbolag räknas som egna näringsverksamheter. Andelar i skilda handelsbolag hänförs till skilda näringsverksamheter. Orsaken till särbehandlingen var problem i fråga om avgifter och sociala förmåner för utlandsinkomster och de tekniska svårigheter en reglering för att införa en rätt till kvittning av handelsbolagsinkomster skulle medföra. Regeringen anser att det även i den här situationen finns skäl att hänföra inkomsten till en egen näringsverksamhet. En följd av det blir att kvittning inte är möjlig mot underskott av annan egen näringsverksamhet.

Enligt 3 kap. 3 § socialavgiftslagen (2000:980) är inkomst av näringsverksamhet avgiftspliktig för den som har arbetat i verksamheten i inte oväsentlig omfattning. Det innebär att inkomsten är avgiftspliktig för den överlåtare som varit aktiv i det sålda skalbolaget. Det är tveksamt om det beträffande delägare som haft en passiv roll i bolaget är tillräckligt att inkomsten betecknas som "aktiv näringsverksamhet" för att detsamma skall gälla för denna kategori. Det framstår inte heller som en i alla situationer lämplig lösning att inkomsten är förmånsgrundande. Mest praktiskt är, så som RSV föreslår, att beskatta inkomsten som överskott av passiv näringsverksamhet. Särskild löneskatt kommer att påföras med stöd av lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster och inkomsten blir inte förmånsgrundande.

En remissinstans tar upp frågan om anskaffningsutgiften på andel i handelsbolag som utgör skalbolag kommer att påverkas av det belopp som beskattas i näringsverksamhet. Man utgår från att så inte är fallet, men anser att en särskild reglering krävs och pekar på bestämmelsen i 51 kap. 5 § IL.

De särskilda bestämmelserna i 51 kap. IL om beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet vid avyttring av andelar i svenska handelsbolag måste ses mot bakgrund av önskemålet att undvika dubbelbeskattning av kapitalvinsten. Säljaren beskattas enligt det regelsystemet såväl i inkomstslaget näringsverksamhet som i inkomstslaget kapital. Andelens justerade anskaffningsutgift skall inte ökas med belopp motsvarande kapitalvinsten när man beräknar den kapitalvinst som skall beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Det belopp som säljaren beskattas för i inkomstslaget näringsverksamhet skall läggas till anskaffningsutgiften vid kapitalvinstbeskattningen. Det leder normalt till att det inte blir någon kapitalvinst.

Här är läget annorlunda. Den som avyttrar en andel i ett handelsbolag beskattas normalt för kapitalvinsten i inkomstslaget kapital. Vinsten utgörs i princip av skillnaden mellan ersättningen och omkostnadsbeloppet. Vid beräkningen av omkostnadsbeloppet skall anskaffningsutgiften justeras med avseende på tillskott till och uttag från bolaget. Dessutom skall de skattepliktiga inkomster och avdragsgilla underskott från bolaget som belöper sig på delägaren beaktas. Ersättningen för andelen är inte en inkomst för bolaget och skall inte påverka anskaffningsutgiften. Någon särskild reglering är inte nödvändig.

Regeringens förslag: Skalbolagsreglerna skall inte tillämpas om särskilda skäl talar emot det.

Förslagen i promemoriorna: I såväl skattemyndighetens promemoria som i departementspromemoriorna har dispensmöjligheter eller ventiler föreslagits för att göra det möjligt att undanta situationer där reglerna skulle slå omotiverat hårt. Regeringens förslag stämmer överens med det som lämnats i den senast remitterade departementspromemorian.

Remissinstanserna: Remissinstanserna är kritiska till ventilens utformning. Även om man anser att vissa situationer bör undantas synes den övervägande meningen vara att en dispensregel inte bör införas. I stället för dispenser vill man ha materiella bestämmelser som utförligt reglerar förutsättningarna för att undantag från beskattning skall kunna godtas. En dispensprövning anses leda till en mer osäker rättspraxis än vad vanlig domstolsprövning gör.

Företagarna och *LRF* föredrar en dispensregel framför ”en osäker prövning av rekvisitet särskilda skäl”. Enligt deras uppfattning skulle förutsebarheten ökas om säljarna gavs möjlighet att få bindande dispenser från reglerna om skalbolag. *Advokatsamfundet* har motsatt uppfattning. Orsaken är att den skattskyldige snabbt måste få besked om transaktionens skatteutfall. Om handläggningen av dispensansökningar inte sker med skyndsamhet finns en risk för att affärsmässigt berättigade företagsöverlåtelser inte kan genomföras.

Skälen för regeringens förslag: Regeringen delar uppfattningen att dispenserregler så långt det är möjligt bör undvikas. Sådana regler kan medföra tillämpningsproblem för såväl skattskyldiga som skattemyndigheter. Den uppfattningen ger också Lagrådet uttryck för i sitt yttrande. Lagrådet anser att en generell ordning bör övervägas där särskilda skäl alltid anses föreligga om säljaren visar att ersättningen för andelen bestämts på affärsmässiga grunder. Det torde enligt Lagrådet uppfattas som mer rättvist än den föreslagna regleringen.

Några remissinstanser, framför allt företrädare för näringslivet, säger att reglernas generella utformning kan medföra att även helt legitima transaktioner träffas av den föreslagna regleringen på ett sätt som inte är godtagbart. Enligt regeringens uppfattning är det viktigt att framhålla att skalbolagsregeln har utformats på ett sådant sätt att den skattskyldige i princip på ett helt mekaniskt sätt skall kunna avgöra om han gör en skalbolagstransaktion eller inte. Regeringen håller trots den utgångspunkten med om det inte kan uteslutas att en tillämpning av skalbolagsbestämmelserna i det enskilda fallet kan få besvärande konsekvenser. Det är nödvändigt att försöka identifiera de situationerna och undanta dem från regelns tillämpningsområde. En uttömmande uppräkningslista är enligt regeringens mening emellertid inte möjlig och inte heller lämplig att göra. Det måste finnas en ventil som gör en mer förutsättningslös prövning av omständigheterna i det enskilda fallet möjlig. Att uttryckligen undanta vissa situationer kan leda till att fall som borde gå fria träffas av reglerna. En generell reglering av den typ som Lagrådet föreslår framstår i och för sig som tilltalande, men i praktiken torde även en sådan regel ge upphov till tillämpningsproblem.

Regeringen anser dessutom att det är viktigt att markera att huvudregeln är att avyttringar av andelar i skalbolag skall beskattas. En annan sak är att man, såsom Lagrådet förordat, i bestämmelsen tydligare kan markera vilka omständigheter som skall beaktas vid prövningen om det finns särskilda skäl.

Vilka situationer bör undantas?

Många remissinstanser anser att det finns ett legitimt behov på marknaden av handel med skalbolag. En inkråmsöverlåtelse och efterföljande försäljning av skalbolag är i många fall den enda ekonomiska möjligheten att överlåta en verksamhet till nästa generation. Detsamma gäller vid utlösen av delägare i en verksamhet. Företag med stora forsknings- och utvecklingskostnader finansieras ofta med hjälp av skalbolag.

RSV anser att det är av särskild vikt att det klart uttalas att undantag inte kan komma i fråga när förfarandet leder till obehöriga skatteförmåner. Generationsskiften pekas ut som en särskild risksituation. Regeringen delar uppfattningen att undantag skall vara uteslutna i sådana situationer där det skulle leda till obehöriga skatteförmåner. Att ett generationsskifte sker genom att verksamheten säljs till en son eller dotter som skall driva den vidare och skalbolaget därefter säljs till någon utomstående är inte otillbörligt i sig. Om säljaren tar så bra betalt att ersättningen närmar sig 75 procent av den obeskattade vinsten kan han emellertid knappast vara i god tro beträffande köparens avsikter. Det finns ingen anledning att göra undantag från bestämmelserna i ett sådant fall. Samma resonemang kan föras i fråga om andra situationer. Utlösen av delägare och finansiering av kostnader för forskning och utveckling (FoU) är också situationer som bör kunna undantas under förutsättning att priset på andelarna inte är för högt.

Ett riktvärde på 75 procent gör det möjligt att ta viss hänsyn till de bedömningssvårigheter som trots allt kan uppkomma och att undanta situationer där skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet framstår som ringa. Lagrådet vill inte utesluta att en seriös köpare som avser att bedriva FoU-verksamhet i företaget kan vara beredd att betala mer än 75 procent för obeskattade vinstmedel. Inte heller regeringen utesluter att det kan förhålla sig på det sättet. En förvärvare med ett FoU-projekt som väntas ge positivt resultat först om en nio–tio år torde vid 6 % diskonteringsränta kunna tänkas betala upp emot 80 procent av obeskattad vinst. Att tillämpa ett annat riktvärde än 75 procent för dessa fall går emellertid inte. Det skulle bara medföra att oseriösa köpare regelmässigt gjorde gällande att detta var syftet med affären och leda till en ökad mängd mål och ärenden hos förvaltningsdomstolarna och skattemyndigheten. I förlängningen skulle det dessutom möjligen även kunna leda till att det ”godtagbara” priset på obeskattade vinstmedel justerades uppåt. Prissättningen får i dessa fall i stället prövas inom ramen för särskilda skäl. Det gäller även den av Lagrådet framhållna frågan om hur icke realiserade övervärden i t.ex. börsaktier kan antas påverka prissättningen. Av det nu lämnade förslaget framgår uttryckligen att det vid prövningen av om det finns särskilda skäl skall beaktas ”hur ersättningen har bestämts”. Det ger utrymme för att beakta inte bara i

vilken relation ersättningen står till de obeskattade vinstmedlen utan även vilka omständigheter som har varit bestämmande vid prissättningen. En annan fråga som bör tas upp i detta sammanhang är skuldsidan. Såsom närmare redovisats i avsnitt 5.3 anser regeringen att man inte skall ta hänsyn till skuldsidan när man avgör om det är fråga om ett skalbolag eller inte. Utmärkande för skalbolagshandeln är ju att köparen är beredd att betala ett högt pris, eftersom han inte tänker betala företagets (skatte)skulder. Det torde vidare finnas goda möjligheter att reglera skuldsidan, i vart fall när det gäller kortfristiga skulder. Det kan emellertid, såsom Lagrådet framhåller, finnas fall där skulder av annat slag inte har reglerats eller en skuldreglering av olika skäl inte är möjlig. Det kan då finnas skäl att beakta detta vid prövningen om det finns särskilda skäl för att inte tillämpa reglerna.

Under beredningen av ärendet har regeringen blivit uppmärksam på att det finns företag som bistår ägare som av olika skäl vill dra sig tillbaka med att likvidera bolaget. Förfarandet har beskrivits på följande sätt. Företaget köper bolaget av ägaren. Bolaget är då rent tekniskt ett skalbolag, eftersom det är ett krav från köparen att verksamheten skall vara avslutad, alternativt avyttrad. Det skall med andra ord endast finnas kontanter i bolaget. När ersättningen bestäms beaktar köparen bl.a. de latent skatteskulderna och kostnaderna för likvidationen. Köparen betalar skatten och genomför likvidationen av bolaget. Affärsidén innebär att likvidationsförfarandet kan genomföras på ett enkelt sätt. Enligt regeringens uppfattning bör ett sådant likvidationsförfarande kunna undantas från reglernas tillämpningsområde. Även i andra fall kan det finnas skäl att beakta en faktisk skattebetalning vid bedömningen av om det finns särskilda skäl att inte tillämpa skalbolagsreglerna.

En annan situation där undantag kan komma i fråga är det fallet att en minoritetspost överläts av en säljare som inte själv eller tillsammans med andra minoritetsägare har något inflytande i företaget. Enligt Lagrådets uppfattning ligger det nära till hands att göra tillämpningsområdet för lagstiftningen snävare och hålla minoritetsdelägare utanför. Skulle det visa sig svårt att undanta en hel kategori av delägare kan en utväg vara att behålla det vidare tillämpningsområdet men i lagtexten markera att reglerna bara undantagsvis skall tillämpas på minoritetsdelägare. Regeringen har valt den senare linjen.

Undantag bör också kunna ske om det finns affärsmässiga skäl, t.ex. konjunkturedgång eller omstruktureringar, för avvecklingen. Även i dessa situationer måste emellertid hänsyn tas till vilken ersättning som utgår för skalbolaget. Vid återköp bör också undantag kunna tillåtas om återköpet beror på att villkor i överlåtelseavtalet inte uppfyllts och det är uppenbart att transaktionen inte utgör ett försök att kringgå regelverket.

Exemplifieringen kan inte göras fullständig. Det kan finnas andra situationer där det är motiverat att inte tillämpa skalbolagsreglerna.

5.7 Skalbolagsdeklaration

Regeringens förslag: Överlåtaren träffas inte av skalbolagsregeln om det avyttrade företaget eller, i fråga om handelsbolag, säljaren upprättar en skalbolagsdeklaration och bankgaranti lämnas för den skatt som belöper sig på den redovisade inkomsten. Ett särskilt bokslut skall ligga till grund för inkomstberäkningen. Den som haft kostnader för ställd säkerhet skall kunna få ersättning för kostnaden om garantiförbindelsen inte har behövt tas i anspråk.

Förslagen i promemoriorna: Regeringens förslag skiljer sig från förslagen i de båda departementspromemoriorna huvudsakligen genom att skattekontot inte används för att säkerställa att den skatt som belöper sig på det överskott som redovisats i skalbolagsdeklarationen betalas in och genom att den skattskyldige skall kunna få ersättning för sina kostnader för säkerheten.

Remissinstanserna: RSV tillstyrker den valda principlösningen men anser att förslaget lämnar utrymme att kringgå beskattningen. Det måste, enligt RSV:s uppfattning, finnas en bestämmelse som hindrar att underskott som uppkommit efter ägaröverlåtelsen kan kvittas mot den obeskattade vinst som uppkommit under tidigare ägares innehav. Kan man inte säkerställa att den inbetalda skatten inte konsumeras för betalning av andra skatter som uppkommer efter avyttringstidpunkten, eller att man i den kommande lagstiftningen ställer krav på att säkerhet ställs för den debiterade skatten, torde krävas att man väljer en lösning där skalbolaget lämnar två deklARATIONER vid taxeringen. Detta förutsätter att skalbolag åsätts två eller, i förekommande fall, flera taxeringar. RSV anser vidare att det bör klargöras vilka skatteslag som omfattas av förslaget och vilka konsekvenser som inträffar om deklARATIONEN är felaktig, lämnas in för sent, skatten inte betalas in eller bolaget förlänger sitt räkenskapsår. *Kammarrätten i Stockholm* framhåller att de värderingar som skall göras när deklARATIONEN upprättas sannolikt kommer att orsaka en hel del tvister i myndigheter och domstolar. *Svenska Revisorsamfundet* delar den uppfattningen och anför vidare att reglerna kan förväntas medföra en hårdare beskattning än vid t.ex. avveckling genom likvidation. Enligt samfundets uppfattning är det endast den inkomst som uppkommer på grund av överlåtelsen och upplösning av bolagets obeskattade reserver som bör föranleda beskattning. *Ekobrottsmyndigheten* befarar att avskattningsregeln kan leda till osäkerhet för säljaren. Vad händer t.ex. om bolaget efter avyttringen begär omprövning och yrkar att bestämmelsen inte skall tillämpas? Är det då möjligt att eftertaxera säljaren? Myndigheten anser dessutom, i likhet med *Patent- och registreringsverket*, att det särskilda bokslutet skall granskas av bolagets revisor på samma sätt som gäller för särskild balansräkning enligt ABL 13:2. Enligt *FAR:s* mening är bestämmelsen svår att tillämpa. När minoritetsposter avyttras torde något bokslut inte upprättas. Avyttras hela bolag upprättas väl ibland bokslut, men i normalfallet ligger det senast upprättade bokslutet till grund för affären. När enstaka poster byter ägare ankommer det på köparen att

ställa frågor utifrån årsredovisningen. I realiteten är det nästan omöjligt att fastställa marknadsvärden på tillgångar i ett igång varande företag. Underskattas marknadsvärdet på tillgångarna blir det ett skalbolag och hela kapitalvinsten skall tas upp som överskott av aktiv näringsverksamhet. Skatteinbetalningen innebär en likviditetspåfrestning. *Näringslivets skattedelegation* invänder att skalbolaget betalar förhöjd preliminär skatt i syfte att motverka det skatteanspråk som annars uppkommer mot aktieägaren. Inbetalningen innebär med andra ord att bolagets kapital används i syfte att gynna aktieägaren. Ventilen synes därmed stå i strid med utbetalningsförbudet i 12 kap. 1 § aktiebolagslagen.

Skälen för regeringens förslag: Det finns inte någon anledning att rikta särskilda beskattningsåtgärder mot säljaren om skalbolaget har betalat den skatt som belöper sig på bolaget vid avyttringstidpunkten. Ett undantag från bestämmelserna om beskattning av skalbolagstransaktioner bör således införas för det fall säkerhet ställs för skatten. Det ligger i sakens natur att den föreslagna möjligheten är svår att använda för en minoritetsdelägare. Han kan knappast, såsom t.ex. *Näringslivets skattedelegation* framhåller, upprätta bokslut och preliminär självdeklaration för företaget. Reglerna har bl.a. mot den bakgrunden utformats på ett sådant sätt att överlåtelser av minoritetsposter normalt inte träffas (jfr avsnitt 5.6).

Regeln bör endast tillämpas på begäran av skalbolaget eller, i fråga om handelsbolag, säljaren. Vill företaget eller säljaren att regeln skall tillämpas skall en *skalbolagsdeklaration* ges in till skattemyndigheten. I deklarationen skall avsättningar till periodiseringsfonder och ersättningsfonder anses vara återförda. Nya fondavsättningar får givetvis inte göras.

I de båda departementspromemoriorna har föreslagits att inkomstberäkningen skall ske som om samtliga tillgångar avyttrats för marknadsvärdet vid tidpunkten för avyttringen av andelen. Regeringen instämmer i uppfattningen att de värderingar som blir följden av en sådan reglering kan leda till många tvister. Mot den bakgrunden får det anses vara tillräckligt om redovisningen i skalbolagsdeklarationen endast omfattar överskottet avseende tiden före avyttringen alternativt tiden före tillträdesdagen och de fondavsättningar som skall anses vara återförda.

Ett särskilt bokslut skall läggas till grund för inkomstberäkningen. Bokslutet skall vara utformat på ett sådant sätt att man kan utläsa de uppgifter till ledning för taxering som avses i 3 kap. 5 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, LSK. Bokslutet skall upprättas som om företagets beskattningsår avslutats vid tidpunkten för avyttringen. I fråga om handelsbolag får säljaren beroende på avtalet använda tidpunkten för avyttringen eller tillträdet.

Ekobrottsmyndigheten och Patent- och registreringsverket anser att det särskilda bokslutet bör granskas på samma sätt som gäller för särskild balansräkning enligt 13 kap. 2 § (numera 13 kap. 12 §) aktiebolagslagen. Enligt den bestämmelsen skall styrelsen genast upprätta och låta bolagets revisor granska en kontrollbalansräkning när det finns skäl att anta att bolagets eget kapital understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet. Visar kontrollbalansräkningen att bolagets kapital understiger den kritiska gränsen, skall styrelsen snarast möjligt hänskjuta

frågan om bolaget skall gå i likvidation till bolagsstämman (första kontrollstämman). Om bolagsstämman inte beslutar att bolaget skall gå i likvidation, har aktieägarna åtta månader på sig att läka kapitalbristen. Innan den fristen har löpt ut skall en ny bolagsstämma (andra kontrollstämman) hållas. Om denna inte visar att det egna kapitalet motsvarar minst det registrerade aktiekapitalet, är bolaget likvidationspliktigt. Syftet med bestämmelserna är att se till att aktieägarna i aktiebolag med alltför låg konsolideringsgrad utan dröjsmål antingen vidtar åtgärder för att stärka bolagets ställning eller inleder en ordnad avveckling av bolaget (jfr prop. 2000/01:150, s. 35). Åsidosätts regelsystemet kan styrelseledamöter och aktieägare under vissa förutsättningar drabbas av personligt betalningsansvar för bolagets förpliktelser.

Kravet på revisorsgranskning infördes efter förslag av Betalningsansvarskommittén (jfr prop. 1990/91:198, s. 8) och motiverades av önskemålet att inte ge mindre nogräknade bolagsstyrelser möjligheter att på olika sätt fuska med kontrollbalansräkningen, t.ex. genom att tillämpa oriktiga värderingsregler. En kvalitetsgranskning av bokslutet med den inriktningen vore naturligtvis värdefull även i detta sammanhang. Mot det måste ställas tidsutdräkten. Vid remissbehandlingen av promemoriorna har i olika sammanhang uttalats att företagsomstruktureringar många gånger måste genomföras med viss skyndsamhet. Regeringen avstår, bl.a. mot den bakgrunden, från att föreslå regler om kvalitetsgranskning av det särskilda bokslutet.

Skattemyndigheten skall på grundval av skalbolagsdeklarationen fastställa ett underlag för beräkning av säkerhetens storlek. Det ligger i sakens natur att det beslutet måste fattas skyndsamt.

RSV har i sitt remissyttrande pekat på omständigheter som gör det mindre lämpligt att använda skattekontot för att säkerställa att skatten verkligen blir betald. En smidigare lösning, som dessutom innebär mindre påfrestningar för företagets likviditet, skulle vara att det ställs säkerhet i form av bankgaranti för den beräknade skatten. Ställs inte säkerhet inom viss tid efter skattemyndighetens beslut tillämpas huvudregeln, dvs. överlåtaren beskattas. Detta bör gälla oberoende av om bolaget överklagat fastställelsebeslutet eller inte.

Garantiförbindelser har tidigare använts i skattelagstiftningen. Som exempel kan nämnas att garantiförbindelse förekom i lagen (1978:970) om uppskov med beskattningen av realisationsvinst och lagen (1954:40) om särskild investeringsfond för avyttrat fartyg m.m. Även i nu gällande rätt används garantiförbindelsen som ett medel att förhindra skatteförluster för det allmänna. Enligt 17 kap. 3 § första stycket skattebetalningslagen (1997:483, SBL) får anstånd med skattebetalningen beviljas i vissa situationer där den skattskyldige begärt omprövning av eller överklagat ett beskattningsbeslut om den skattskyldige ställer säkerhet för beloppet. Enligt andra stycket samma paragraf skall kostnader för ställd säkerhet ersättas av staten om yrkandet i ett omprövningsärende eller mål bifalls (jfr prop. 1993/94:151, s. 126). En liknande ordning bör kunna tillämpas även i detta fall. Om garantiförbindelsen inte behöver tas i anspråk för betalning av bolagsskatten är det rimligt att kostnaden för ställd säkerhet ersätts av staten.

Skattemyndighetens beslut om beräkningsunderlag för säkerheten är inte att betrakta som ett taxeringsbeslut. Årets skattepliktiga inkomst bestäms vid den ordinarie taxeringen. Skattemyndigheten får ta säkerheten i anspråk i den utsträckning det behövs för att täcka betalningen av inkomstskatten. Påförda skatter skall enligt 23 kap. 7 § SBL betalas även om beslutet om skatten inte har vunnit laga kraft. Betalningen skall normalt inte kunna skjutas upp bara genom att den skattskyldige begär omprövning eller överklagar (jfr prop. 1989/90:74, s. 339). Undantag från den bestämmelsen gäller bara om anstånd beviljas.

RSV anser att det måste finnas en bestämmelse som hindrar att underskott som uppkommit efter ägaröverlåtelsen kvittas mot den obeskattade vinst som uppkommit under tidigare ägares innehav. I den delen hänvisar RSV till skattemyndighetens promemoria. Där uttalas att de skäl som motiverat spärreglerna i lagen (1993:1539) om avdrag för underskott i näringsverksamhet (underskottslagen) torde gälla även beträffande skalbolag där ägarförändringen inte motiveras av några affärsmissiga skäl. Möjligheten att finansiera en förlustbringande verksamhet bör inte få en avgörande betydelse för ägarförändringen i ett skalbolag. Ett ägarbyte bör inte enbart ske på grund av att det förvärvade företaget innehåller obeskattade medel som skall finansiera den nye ägarens verksamhet. Underskottslagens bestämmelser finns nu 40 kap. IL.

Skattemyndigheten föreslår att avdragsbegränsningen utformas på följande sätt.

1. Avdragsbegränsningen omfattar endast sådana företag som faller under skalbolagsdefinitionen.

2. Underskott i en verksamhet som har startats efter ägarbytet och underskott i en verksamhet som har startats i samband med andelsavyttringen i kringgående syfte får inte kvittas mot företagets inkomst som belöper sig på tiden före ägarbytet.

3. Ett ägarbyte anses ha skett om andelar med mer än hälften av samtliga röster i företaget avyttrats under beskattningsåret.

4. Avdrag för underskott som begränsats på detta sätt medges närmast följande år.

Gällande rätt innehåller, så vitt nu är av intresse, spärregler för förlustutjämning efter ägarförändringar i två situationer. Enligt 35 kap. 3 § IL kan *koncernbidrag* ges med skatterättslig verkan bl.a. under förutsättning att moderföretaget äger dotterföretaget till mer än nittio procent och att dotterföretaget varit helägt under hela beskattningsåret. Enligt 40 kap. 14 § IL inträder en *koncernbidragsspärr* om ett underskottsföretag får ett bestämmande inflytande över ett annat företag (vinstföretag). Koncernbidragsspärren innebär att underskottsföretagets gamla förluster endast får kvittas mot överskott som uppkommer hos det företaget. Mottagna koncernbidrag kan således inte användas för kvittning. Spärren gäller fem år. Regler som spärrar rätten till förlustavdrag när *verksamheten förändras* eller när en *ägar- och verksamhetsförändring* inträder samtidigt finns inte. I förarbetena (prop. 1993/94:50, s. 258 f.) uttalas att det utifrån neutralitetssynpunkt inte finns skäl att tillmäta en omläggning av verksamheten någon betydelse. Det vore nämligen godtyckligt att anta att verksamheten skulle ha bedrivits i oförändrad form vid oförändrade ägarförhållanden. Snarare kan man utgå

från att varje ägare försöker förränta kapitalet på bästa möjliga sätt. Uttalandet avser verksamhets- och ägarförändringar i förlustbolag men är relevant även med avseende på vinstbolag och talar för att någon avdragsbegränsning inte bör införas om verksamheten förändras i det avyttrade bolaget. Utvecklingen bör dock följas noga och ett annat ställningstagande är motiverat om det visar sig att situationen missbrukas.

Vad slutligen gäller Näringslivets Skattedelegations invändning att avskattningsförfarandet kan stå i strid med utbetalningsförbudet i 12 kap. 1 § aktiebolagslagen anser regeringen att farhågorna är ogrundade. Den omständigheten att det avyttrade företaget ställer säkerhet för sin egen skatt kan inte rimligen anses stå i strid med utbetalningsförbudet.

5.8 Konsekvensanalys

Handeln med skalbolag måste betecknas som omfattande (jfr avsnitt 5.1). Priset för obeskattade vinstmedel bestäms i många fall utifrån antagandet att bolagsskatten inte skall betalas efter ägarövergången. Skatteundandraganden av den karaktären kan inte accepteras. Inte minst med hänsyn till den allmänna skattemoralen är det viktigt med ett lagstiftningsingripande. Det är för närvarande inte möjligt att ge en mer exakt uppskattning av skalbolagshandelns omfattning än vad som har gjorts i avsnitt 5.1.

De skatteundandraganden som den föreslagna stopplagstiftningen avser att motverka genomförs av köparna till skalbolagen och det kan därför ifrågasättas om åtgärderna inte i stället skulle sättas in på de civil- och straffrättsliga områdena.

Ekonomisk brottslighet har ofta sin grund i missbruk av det associationsrättsliga regelsystemet och det är givetvis viktigt att reglerna är utformade på ett sådant sätt att missbruk försvåras. Det har, såsom redovisats i avsnitten 4.5.2 och 5.1 också genomförts en rad åtgärder som syftar till att komma till rätta med oseriösa förfaranden i aktiebolag på de civil- och straffrättsliga områdena. De utredningsproblem som förekommer i samband med skalbolagshärvor är omfattande och välkända. Det är bl.a. mot den bakgrunden viktigt att regelsystemet i sin helhet är utformat på ett sådant sätt att förutsättningarna för skatteundandraganden av det här slaget undanröjs. Enligt regeringens mening är det därför nödvändigt att införa regler även på skatterättsens område. Några remissinstanser har lämnat in alternativa förslag. Förslagen bygger i princip på anmälningsförfaranden kompletterade med ett preliminärt deklarationsförfarande eller revisorsintyg och förvärvstillstånd. Regeringen anser av skäl som redovisats i avsnitt 5.1 att det inte är en framkomlig väg att införa regler av den föreslagna typen.

Det är oundvikligt att reglerna får konsekvenser för småföretagen och, kanske i första hand, för ägarna. Reglerna kan komma att tillämpas när ägaren till ett företag säljer sitt bolag. Skalbolagsdefinitionen tar sikte på bolag som till stor del innehåller kontanta medel, värdepapper och liknande tillgångar. Det gör att tjänsteföretag, som kanske saknar traditionella anläggningstillgångar, lättare än andra företag vid en

omstrukturering av verksamheten kan komma att klassificeras som skalbolag. Detsamma kan gälla för företag som samlat på sig likvida medel inför en större investering, det vill säga s.k. tillväxtföretag. Att närmare uppskatta hur många ur allmän synpunkt legitima transaktioner som kommer att träffas av skalbolagsreglerna är emellertid inte möjligt. Bland annat mot den bakgrunden är det viktigt att skalbolagsreglerna utvärderas när de varit i kraft en tid. Utvärderingen bör dessutom ta sikte på om reglerna uppfyller sitt syfte och om de medför tillämpningssvårigheter för skattskyldiga, myndigheter och domstolar.

Det är fråga om stopplagstiftning och beskattningskonsekvensen vid avyttringar som träffas av bestämmelserna blir kännbar. Det är inte minst mot den bakgrunden viktigt att skatteförvaltningen tar fram informationsmaterial om den nya lagstiftningen.

Tidigare remitterade förslag till stopplagstiftning kritiserades bl.a. på grund av att dess konsekvenser var svåra att förutse för säljaren. Köparens åtgärder påverkade säljarens skattesituation utan att denne kunde göra något åt det. De nu föreslagna bestämmelserna har utformats på ett sådant sätt att säljaren lättare skall kunna avgöra om det är ett skalbolag han säljer.

Skalbolagsregeln skall inte tillämpas om särskilda skäl talar mot det. Syftet är att undanta situationer där regeln inte bör tillämpas. En skattskyldig som åberopar särskilda skäl kan emellertid inte vara helt säker på om skattemyndigheten kommer att tillämpa skalbolagsreglerna eller inte. Den osäkerheten kan leda till att företagsekonomiskt motiverade omstruktureringar inte kommer till stånd.

Avskattningsregeln förutsätter att en skalbolagsdeklaration, grundad på ett särskilt bokslut lämnas in. Någon form av bokslut upprättas sannolikt regelmässigt vid företagsöverlåtelser. Även om köparbolaget inte är koncernredovisningsskyldigt torde det krävas att övertagna tillgångar och skulder kan identifieras, dvs. att de har dokumenterats i anslutning till överlåtelser. Skalbolaget kan annars inte infogas i köparens organisation. Även i de fall köparen är en fysisk person torde någon form av redovisning krävas. Det framstår därför inte som sannolikt att det kravet medför en extra arbetsbörda för den skattskyldige. Att upprätta en skalbolagsdeklaration medför däremot extra arbete och kostnader. Kostnaden torde variera och kan med professionell hjälp som lägst röra sig om ett par tusen kronor. Har man hederliga avsikter kan den kostnaden naturligtvis framstå som både hög och orimlig. Bestämmelsen måste emellertid ses mot bakgrund av att den har karaktären av en ventil. Den öppnar en möjlighet att undvika beskattningskonsekvenserna av en skalbolagsavyttring.

Avskattningsregeln har utformats på ett annat sätt än i den senast remitterade departementspromemorian. Enligt nu föreliggande förslag förutsätts inte att det avyttrade företaget eller, i fråga om handelsbolag, delägaren betalar in den skatt som beräknas på grundval av skalbolagsdeklarationen. Det är tillräckligt att en garantiförbindelse lämnas. Den får tas i anspråk av skattemyndigheten i den mån skatten inte betalas. Kostnaden för den ställda säkerheten ersätts om garantiförbindelsen inte behöver tas i anspråk. Även om det tar resurser i anspråk att ställa säkerhet blir likviditetspåfrestningarna mindre med den nu valda lösningen.

Samråd med representanter för småföretag har skett genom att de tre förslagen med skatteregler mot handel med skalbolag har remitterats. Remissinstansernas synpunkter har redovisats ovan.

Regeringen bedömer att de föreslagna reglerna inte skall leda till någon ökning utan snarare en minskning av arbetsbelastningen hos skattemyndigheterna eller de allmänna förvaltningsdomstolarna.

5.9 Effekter för offentliga finanser

Förslaget syftar till att säkerställa det skatteuttag som följer av allmänna regler genom att förhindra olika slag av kringgåenden. Med detta skatteuttag som norm uppkommer inga effekter för de offentliga finanserna.

5.10 Ikraftträdande och retroaktiv tillämpning

I lagrådsremissen föreslogs att skalbolagsreglerna skulle träda i kraft den 1 juli 2002 och tillämpas på andelsavyttringar efter ikraftträdandet. För att få ett snabbt slut på handeln med skalbolag och för att inte de gamla reglerna i slutet av sin giltighetstid skall kunna utnyttjas i stegrad omfattning är en retroaktiv tillämpning befogad. Regeringen föreslår därför att de nya reglerna med stöd av undantagsbestämmelsen i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen tillämpas på avyttringar av andelar i skalbolag fr.o.m. dagen efter överlämnandet av denna proposition. Regeringen avser att överlämna propositionen till riksdagen den 3 april 2002. De nya reglerna bör således tillämpas fr.o.m. den 4 april 2002.

6 Författningskommentarer

6.1 Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

13 kap.

1 §

Tredje stycket har med oförändrat innehåll flyttats till 13 kap. 1 a §.

1 a §

Paragrafen är ny. I *första stycket* har nuvarande 13 kap. 1 § tredje stycket tagits in. I *andra stycket* har en hänvisning till 49 a kap. förts in. Genom hänvisningen hänförs kapitalvinst vid en avyttring av en andel i ett skalbolag till inkomstslaget näringsverksamhet.

14 kap.

13 § a

Paragrafen, som är ny, anger att sådan inkomst i inkomstslaget näringsverksamhet som avses i 49 a kap. 11 § hänförs till en egen näringsverksamhet. Det innebär att underskott av annan näringsverksamhet inte kan kvittas mot sådan inkomst.

15 kap.

1 §

I paragrafen har gjorts en följdändring med anledning av att 48 a kap. som infördes genom lag 2001:1176 om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229) inte gäller i inkomstslaget näringsverksamhet (prop. 2001/02:46, bet. 2001/02:SkU13).

16 kap.

1 §

Ändringen är av samma slag som ändringen i 15 kap. 1 §.

43 kap.

8 §

I det nya *andra stycket* anges att bestämmelserna om viss skattefrihet för utdelningar och kapitalvinster på onoterade aktier, de s.k. lättnadsreglerna, inte skall tillämpas om kapitalvinsten skall tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet med stöd av skalbolagsreglerna.

49 kap.

5 §

Genom den nya *tredje punkten* blir bestämmelserna om uppskovsgrundande andelsbyten inte tillämpliga om det finns förutsättningar att tillämpa bestämmelserna om avyttring av andelar i skalbolag.

49 a kap.**1 §**

Paragrafen är ny i förhållande till lagrådsremissen. Den har tillkommit på Lagrådets förslag och anger kapitlets innehåll.

2 §

I paragrafen anges under vilka förutsättningar kapitlet skall tillämpas. Av *första punkten* jämförd med 5 § framgår att en av förutsättningarna är att en fysisk person avyttrar en andel i ett skalbolag. Dödsbon omfattas enligt 4 kap. 1 och 2 §§ av bestämmelserna. Enligt 4 § anses här även andra delägarätter som företaget gett ut som andelar. Termen skalbolag definieras i 6 §.

Enligt *andra punkten* förutsätts att det har uppkommit en kapitalvinst i inkomstslaget kapital. Av skalbolagsdefinitionen (se 49 a kap. 6 § jämförd med 7 och 8 §§) framgår att även indirekta avyttringar omfattas av bestämmelserna i den meningen att hänsyn tas till sådana tillgångar som innehas av ett företag i intressegemenskap (se 49 a kap. 5 §) vid bedömningen av om det avyttrade företaget (jfr 4 §) är ett skalbolag.

3 §

I paragrafen regleras i vilka situationer skalbolagsreglerna inte skall tillämpas.

Av *första punkten* jämförd med 4 § framgår att bestämmelserna inte tillämpas om någon andel i det företag som den avyttrade andelen hänförs till är marknadsnoterad. En delägar rätt är enligt 48 kap. 5 § marknadsnoterad om den är noterad på svensk eller utländsk börs eller, utan att vara noterad på börs, är föremål för kontinuerlig allmänt tillgänglig notering på grundval av marknadsmässig omsättning. Avgränsningen har utformats i enlighet med ett alternativ som Lagrådet pekat på.

Det saknas anledning att tillämpa skalbolagsreglerna om avyttringen sker genom att det avyttrade företaget träder i likvidation eller försätts i eller upplöses genom konkurs. I *andra punkten* har därför införts hänvisningar till 44 kap. 7 och 8 §§. Enligt 7 § första stycket anses ett värdepapper avyttrat om det företag som gett ut det träder i likvidation. Enligt 8 § första stycket 1 anses ett värdepapper avyttrat om det företag som gett ut det försätts i konkurs och är ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening. Enligt punkten 2 samma stycke gäller detsamma om företaget upplöses genom konkurs och är ett annat företag än ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening.

Enligt bestämmelserna i 50 kap. 2 § anses en handelsbolagsandel avyttrad om handelsbolaget upplöses eller om en andel löses in. I det förra fallet har risken för skalbolagstransaktioner bedömts vara små och därför undantagits från tillämpningsområdet. Ett undantag för upplösningsfallet har därför tagits in i *tredje punkten*. Enligt 50 kap. 2 § andra stycket behandlas överlåtelse genom gåva och familjerättsliga successioner av andelar i handelsbolag som en avyttring av andelen om den justerade anskaffningsutgiften är negativ. Inte heller i de fallen har det ansetts motiverat att skalbolagsreglerna tillämpas.

I 51 kap. finns bestämmelser om beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet vid avyttring av andelar i svenska handelsbolag. Utgångspunkten för de reglerna är att den del av inkomsten från ett handelsbolag som utgör inkomst i inkomstslaget näringsverksamhet för en delägare som är fysisk person skall beskattas likvärdigt med andra inkomster i näringsverksamhet även om delägaren har avyttrat sin andel under räkenskapsåret. Om de bestämmelserna skall tillämpas gäller, enligt *fjärde punkten*, inte de föreslagna reglerna i detta kapitel.

4 §

I paragrafen förklaras hur begreppet ”andel” används i detta kapitel. Enligt *andra stycket* avses med andel även andra delägarätter som har getts ut av och hänför sig till det avyttrade företaget. Delägarätter definieras i 48 kap. 5 §.

Av *tredje stycket* framgår att bestämmelserna tillämpas på andelar i utländska juridiska personer bara om företagets inkomster kan träffas av svensk beskattning. Stycket har införts på förslag av Lagrådet.

5 §

I paragrafen förklaras hur uttrycket ”företag i intressegemenskap” används i detta kapitel. Ett väsentligt inflytande i ett företag som det avyttrade företaget direkt eller indirekt äger del i kan följa av ägarandelens storlek eller av andra omständigheter. Bestämmelsen täcker bl.a. det fallet att ett stort antal samverkande fysiska personer som var och en äger ett bolag som i sin tur äger ett och samma skalbolag även om ägarbolagens respektive ägarandel i skalbolaget är liten.

6 §

De företag som är av intresse på skalbolagsmarknaden kännetecknas av att de i allt väsentligt innehåller kontanta medel och andra lättrealiserade tillgångar. Regeln mot skalbolagstransaktioner har därför inriktats mot avyttringar där summan av marknadsvärdet av likvida tillgångar hos det avyttrade företaget överstiger en viss andel av ersättningen (*jämförelsebeloppet*) vid tidpunkten för avyttringen.

7 §

Av paragrafen framgår det att som likvida tillgångar räknas kontanter, värdepapper och liknande tillgångar. I praktiken torde det främst vara fråga om marknadsnoterade värdepapper. För att förhindra kringgåenden har en sådan begränsning inte föreslagits. Se vidare i avsnitt 5.3. För att motverka kringgående av regeln har det ansetts nödvändigt att till summan av kontanta medel och marknadsvärdet av värdepapper och liknande tillgångar lägga marknadsvärdet av andra tillgångar **om** dessa anskaffats tidigast två år före avyttringen, **om** tillgångarna saknar affärsmässigt samband med verksamheten sådan den bedrevs intill två år före avyttringen, **och om** det inte framgår att anskaffningen skett i annat syfte än att tillgångarna lätt skulle kunna avyttras efter avyttringen av andelarna. Samtliga villkor skall vara uppfyllda.

Tillgångarna i fråga kan vara av helt tillfällig karaktär. Det kan också handla om tillgångar som är främmande för den egentliga verksamheten i det avyttrade företaget.

Enligt *andra stycket* räknas inte andelar i företag i intressegemenskap till värdepapper eller liknande tillgångar. Kontanter etc. som innehas av företag i intressegemenskap beaktas i stället genom 8 §.

8 §

Av paragrafen framgår att man skall beakta tillgångar som innehas av företag i intressegemenskap vid bedömningen av om det är ett skalbolag (jfr avsnitt 5.3.) En så stor del av de indirekt ägda likvida tillgångar som svarar mot ägarföretagets andel i företaget i fråga skall räknas med vid bedömningen av huruvida det företag vars aktier avyttrats är ett skalbolag. I fråga om handelsbolag är uttrycket ”andel” något oegentligt. Vi bedömningen av i vilken utsträckning likvida tillgångar som ägs genom handelsbolag skall räknas med är man hänvisad att göra en helhetsbedömning av innehållet i bolagsavtalet och andra relevanta omständigheter.

9 §

I paragrafen definieras *jämförelsebeloppet*. Om samtliga andelar har avyttrats är jämförelsebeloppet halva ersättningen. I annat fall utgörs det av hälften av det sammanlagda värdet för samtliga andelar beräknat med utgångspunkt i ersättningen för de avyttrade andelarna.

10 §

Paragrafen reglerar återköpsfallen. Ett återköp innebär att företaget säljs med inkråm och att säljaren och köparen har kommit överens om att tillgångarna, helt eller delvis, skall föras över till säljaren eller någon honom närstående inom två år efter avyttringen. Med närstående avses (se 2 kap. 22 §) make, förälder, mor- och farförälder, avkomling och avkomlings make, syskons make och avkomling, och dödsbo som den skattskyldige eller någon av de tidigare nämnda personerna är delägare i. Styvbarn och fosterbarn räknas också som avkomling.

Det är också fråga om ett återköp om tillgångarna förs över till ett företag eller till ett handelsbolag som direkt eller indirekt ägs av säljaren eller denne närstående. Det fallet att köparen för över tillgångarna till ett annat företag och det företaget säljer tillgångarna (eller andelarna i detta andra företag avyttras) till säljaren eller någon av de tidigare nämnda fysiska eller juridiska personerna omfattas också av bestämmelsen.

11 §

Beskattningskonsekvensen vid en avyttring av skalbolagsandelar eller ett återköp är enligt huvudregeln att överlåtaren skall ta upp hela kapitalvinsten som överskott av passiv näringsverksamhet. Detta gäller oavsett om överlåtaren varit verksam i bolaget eller inte. Bestämmelsen är en ren stoppregel.

12 §

Det kan inte uteslutas att reglerna i det enskilda fallet kan få besvärande konsekvenser. Mot den bakgrunden föreskrivs i *första stycket* att skalbolagsreglerna inte skall tillämpas om säljaren visas att särskilda skäl talar mot det. Vid prövningen skall beaktas vad som föranlett avyttringen av andelen eller återköpet och hur ersättningen för andelen har bestämts.

Av *andra stycket* framgår att reglerna normalt inte skall tillämpas när minoritetsposter avyttras. En sådan särskild omständighet som gör att skalbolagsregeln likväl bör kunna tillämpas kan vara om det bestämmande inflytandet över ett företag ändras till följd av flera minoritetsdelägares andelsavyttringar.

Bestämmelserna i första och andra styckena kommenteras närmare i avsnitt 5.6 där även Lagrådets yttrande tas upp.

13 §

Skalbolagsreglerna tillämpas inte om säkerhet ställs för den skatt som belöper sig på det avyttrade företaget vid avyttringstidpunkten. Säljaren beskattas då för kapitalvinsten i inkomstslaget kapital enligt vanliga regler.

Enligt *första stycket punkt 1* gäller att det avyttrade företaget respektive säljaren när det är fråga om handelsbolag skall ta upp företagets överskott eller underskott i en skalbolagsdeklaration enligt de bestämmelser som föreslås i skattebetalningslagen (1997:483).

Enligt *punkt 2* skall ett särskilt bokslut ligga till grund för beräkningen. Vilka krav som ställs på bokslutet följer av *andra stycket*. Här anges att bokslutet skall vara utformat på ett sådant sätt att man kan utläsa de uppgifter till ledning för taxering som avses i 3 kap. 5 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter. För det särskilda bokslutet skall alltså gälla samma regler som för ordinarie bokslut i fråga om bl.a. olika bokslutsdispositioner. Avsättningar till periodiseringsfonder och ersättningsfonder skall dock anses vara återförda vid inkomstberäkningen. Självfallet får inte avdrag göras för nya avsättningar till sådana fonder. I fråga om handelsbolag får säljaren beroende på vad som avtalats välja om beskattningsåret skall anses vara avslutat vid tidpunkten för avyttringen eller vid tillträdet. Avsättningar till periodiseringsfond görs på delägarnivå och skall inte tas upp i skalbolagsdeklarationen. Avsättningar till periodiseringsfonder skall återföras i säljarens ordinarie deklaration (30 kap. 10 § punkt 2). Säljaren skall redovisa den del av handelsbolagets överskott (alternativt underskott) samt kapitalvinster och kapitalförluster vid avyttring av handelsbolagets näringsfastigheter och näringsbostadsrätter som belöper sig på den avyttrade andelen. Förekommer flera avyttringar under samma år skall en skalbolagsdeklaration upprättas vid varje tillfälle. Avsättningar till periodiseringsfonder och ersättningsfonder skall anses vara återförda vid alla deklarationstillfällen. Däremot skall vid de senare avyttringarna den kompletterande säkerhet som kan vara behövlig endast avse en eventuell inkomstökning. (Jfr kommentaren till 11 kap. 11 a § skattebetalningslagen.)

Av *punkt 3* framgår att det krävs säkerhet för det beräknande överskottet enligt en ny bestämmelse i 11 kap. 11 a § skattebetalningslagen.

Bestämmelsen bör endast tillämpas på begäran av den skattskyldige. En regel av den här innebörden är nödvändig för att ge den som säljer andelar i vissa typer av företag, t.ex. tjänsteföretag, som saknar traditionella anläggningstillgångar men kan ha stora likvida tillgångar, en möjlighet att undvika beskattning enligt skalbolagsregeln. Bestämmelsen

kan också vara av värde i samband med t.ex. omstruktureringar och generationsskiften. Prop. 2001/02:165

I *tredje stycket* anges att även företag i intressegemenskap skall tillämpa bestämmelserna om skalbolagsdeklaration om säljaren skall slippa bli beskattad enligt skalbolagsreglerna.

14 §

Paragrafen är ny i förhållande till lagrådsremissen. Det har ansetts obehövt att säkerhet ställs om säljaren av en handelsbolagsandel enligt en överenskommelse med förvärvaren tar upp överskott eller drar av underskott som avser tiden före avyttringen (alternativt tiden före tillträdesdagen) samt tar upp kapitalvinster och drar av kapitalförluster vid avyttringen av handelsbolagets näringsfastigheter och näringsbostadsrätter vid samma tidpunkt. Bestämmelsen har utformats med förebild i 51 kap. 6 §.

50 kap.

7 §

En hänvisning till 49 a kap. har införts i paragrafen.

8 §

En hänvisning till 49 a kap. har införts.

57 kap.

12 a §

I 57 kap. behandlas utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag. I kapitlets 12 § regleras hur stor del av en kapitalvinst som skall tas upp i inkomstlagen tjänst respektive kapital. Den bestämmelsen skall inte tillämpas om kapitalvinsten skall tas upp som överskott av passiv näringsverksamhet enligt 49 a kap.

6.2 Förslaget till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324)

4 kap.

17 §

Med stöd av den nya *femte* punkten är det möjligt att med stöd av den föreslagna uppgiftsskyldigheten i 3 kap. 9 a § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter eftertaxera den som har gjort återköp (jfr kommentaren till 49 a kap. 10 § IL). Om den skattskyldige underlåter att lämna uppgift kan eftertaxering ske och skattetillägg påföras med stöd av reglerna om oriktig uppgift.

6.3 Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

10 kap.

8 a §

Paragrafen är ny. I *första stycket* anges att företaget måste lämna in en skalbolagsdeklaration om 49 a kap. 11 § IL skall tillämpas. Om det är en andel i ett handelsbolag som har avyttrats är det enligt *andra stycket* i stället den delägare som har avyttrat andelen som skall lämna en skalbolagsdeklaration. Handelsbolaget skall till delägaren lämna de uppgifter som framgår av 3 kap. 18 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter.

8 b §

I paragrafen, som är ny, anges att skalbolagsdeklarationen skall lämnas inom 30 dagar efter det att andelen eller delägarrätten har avyttrats eller, i fråga om handelsbolag, efter avyttringen eller tillträdet.

8 c §

Av den nya paragrafen framgår att en skalbolagsdeklaration skall innehålla de uppgifter som skall lämnas enligt 3 kap. 5 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter.

25 §

I paragrafen har ordet skalbolagsdeklarationer lagts till.

11 kap.

11 a

Paragrafen är ny. Enligt *första stycket* skall storleken av sådan säkerhet som avses i 49 a kap. 13 § första stycket 3 beslutas på grundval av det överskott som redovisas i skalbolagsdeklarationen. För handelsbolagens del innefattar uttrycket "överskott" även de kapitalvinster och kapitalförluster vid avyttring av handelsbolagets näringsfastigheter och näringsbostadsrätter som belöper sig på den avyttrade andelen. Det ligger i sakens natur att det beslutet skall fattas utan dröjsmål. I lagrådsremissen föreslogs förfarandet bli reglerat i taxeringslagen men har på förslag av Lagrådet flyttats över till skattebetalningslagen.

Av *andra stycket* framgår att i de fall flera skalbolagsdeklarationer har upprättats skall den kompletterande säkerhet som kan behövas avse överskottet i förhållande till tidigare skalbolagsdeklarationer. Ett exempel illustrerar. I januari avyttrar A sina andelar i bolaget ABA. I skalbolagsdeklarationen redovisas ett överskott om 100 (återförda fonder om 50 och vinst om 50). I juli avyttrar B sina andelar i samma bolag. Överskottet är 125 (återförda fonder om 50 och vinst om 75). Den nya säkerheten skall då beräknas på ett underlag om $(125 - 100 =) 25$. Därefter säljer C sina andelar i ABA. I skalbolagsdeklarationen redovisas ett överskott om 120 (återförda fonder 50 och vinst 70). Någon ytterligare säkerhet krävs inte, eftersom underlaget understiger det som redan redovisats.

11 b §

I paragrafen, som är ny, anges (*första stycket*) hur en sådan säkerhet som avses i 49 a kap. 13 § IL skall vara. Säkerheten får tas i anspråk av skattemyndigheten om den slutliga skatten inte betalas i rätt tid. För det fall den slutliga skatten understiger ställda säkerheter finns en proportioneringsregel. Denna tar sikte på fall då säkerheterna ställs av skilda personer.

I *andra stycket* anges att den skattskyldiges skäliga kostnad för säkerheten skall ersättas av staten om den inte, helt eller delvis, behöver tas i anspråk.

6.4 Förslaget till lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter

2 kap.

2 §

Den nya *sjunde punkten* innebär att fysiska personer är deklarationsskyldiga om de skall lämna uppgift enligt 3 kap. 9 a §. Lagrådet har föreslagit att en bestämmelse av den innebörden införs.

4 §

Den nya *fjärde punkten* innebär att dödsbon skall lämna självdeklaration om de skall lämna uppgift enligt 3 kap. 9 a §. Bestämmelsen införs på förslag av Lagrådet.

3 kap.

9 a §

Paragrafen är ny. I bestämmelsen föreskrivs att den som har förvärvat tillgångar enligt 49 a kap. 10 § IL, dvs. det som har gjort ett återköp, skall lämna uppgift om detta i deklarationen.

19 a §

Paragrafen är ny. I bestämmelsen föreskrivs att handelsbolag, dvs. såväl svenska handelsbolag som utländska handelsbolag med fast driftställe i Sverige, skall lämna uppgift om någon delägare har gjort ett återköp enligt bestämmelserna i 49 a kap. 10 § IL.

24 §

De europeiska ekonomiska intressegrupperingarna beskattas på samma sätt som svenska handelsbolag. En hänvisning har införts som innebär att de skall lämna sådana uppgifter som avses i 19 a §.

5 kap.

2 §

Tillägget innebär att sådana svenska handelsbolag, utländska handelsbolag med fast driftställe här, och europeiska ekonomiska intressegrupperingar som inte skall lämna självdeklaration skall lämna särskild uppgift om någon delägare har gjort ett återköp enligt bestämmelserna i 49 a kap. 10 § IL.

Promemoria från Skattemyndigheten i Stockholms län. Förslag till åtgärder mot handel med skalbolag (Dnr Fi1998/2700)

Förteckning över de remissinstanser som yttrat sig över promemorian Förslag till åtgärder mot handel med skalbolag.

Efter remiss har yttrande kommit in från Svea Hovrätt, Kammarrätten i Stockholm, Riksåklagaren, Rikspolisstyrelsen, Riksrevisionsverket, Ekobrottsmyndigheten, Brottsförebyggande rådet, Patent- och registreringsverket, Konkurrensverket, Närings- och teknikutvecklingsverket, Juridiska fakultetsstyrelsen vid Uppsala universitet, Byggtreprenörerna, Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR, Företagarnas Riksorganisation, Landsorganisationen i Sverige, Lantbrukarnas Riksförbund, Näringslivets Nämnd för Regelgranskning, Svenska Bankföreningen, Svenska handelskammarförbundet, Sveriges advokatsamfund, Sveriges Fastighetsägareförbund, Sveriges Industriförbund och Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF.

Riksåklagaren har hämtat in yttranden från Åklagarmyndigheterna i Linköping, Malmö, Umeå och Västerås. Ekobrottsmyndigheten har hämtat in yttranden från myndighetens fyra avdelningar.

Svenska Bankföreningen, Svenska handelskammarförbundet och Sveriges Industriförbund hänvisar i sina remissvar till Näringslivets Skattedelegations yttrande.

Handelshögskolan i Stockholm, Centralorganisationen SACO, Kooperativa förbundet, Svensk Handel- och Tjänsteföretagen, Svensk Industriförening, Svenska Arbetsgivareföreningen, Svenska Revisorsamfundet SRS, Sveriges Bokförings- och revisionsbyråers Förbund, Tjänsteförbundet och Tjänstemännens Centralorganisation har avstått från att yttra sig.

Departementspromemorian Skatteregler mot handel med skalbolag, Ds 2000:35 (Dnr Fi2000/2193)

Förteckning över de remissinstanser som har yttrat sig över departementspromemorian Skatteregler mot handel med skalbolag Ds 2000:35.

Efter remiss har yttrande kommit in från Riksskatteverket, Hovrätten för Västra Sverige, Kammarrätten i Sundsvall, Riksåklagaren, Rikspolisstyrelsen, Riksrevisionsverket, Ekobrottsmyndigheten, Brottsförebyggande rådet, Patent- och registreringsverket, Konkurrensverket, Närings- och teknikutvecklingsrådet, Handelshögskolan i Stockholm, Juridiska fakultetsstyrelsen vid Uppsala universitet, Sveriges Byggindustrier, Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR, Företagarnas Riksorganisation, Landsorganisationen i Sverige, Näringslivets nämnd för regelgranskning, Svensk Handel- och Tjänsteföretagen, Svensk Industriförening, Svenska Arbetsgivareföreningen, Svenska Bankför-

eningen, Svenska handelskammarförbundet, Svenska Revisorssamfundet SRS, Sveriges Advokatsamfund, Sveriges Fastighetsägareförbund och Sveriges Industriförbund.

Prop. 2001/02:165
Bilaga 1

Yttrande har dessutom kommit in från Sveriges Företagsmäklares Riksförbund.

Riksskatteverket har hämtat in yttranden från skattemyndigheterna i Göteborg, Linköping, Skåne, Stockholm och Östersund. Riksåklagaren har hämtat in yttrande från åklagarmyndigheten i Västerås. Ekobrottsmyndigheten har hämtat in yttranden från myndighetens tre avdelningar.

Sveriges Byggindustrier, Näringslivets nämnd för regelgranskning, Svensk Industriförening, Svenska Arbetsgivareföreningen, Svenska Bankföreningen, Svenska handelskammarförbundet och Sveriges Industriförbund hänvisar i sina remissvar till Näringslivets Skattedelegations yttrande.

Centralorganisationen SACO, Kooperativa förbundet, Lantbrukarnas Riksförbund, Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF, Tjänsteförbundet och Tjänstemännens Centralorganisation avstår från att yttra sig.

Departementspromemorian Skatteregler mot handel med skalbolag, Ds 2001:35 (Dnr Fi2001/2990)

Förteckning över de remissinstanser som har yttrat sig över departementspromemorian Skatteregler mot handel med skalbolag Ds 2001:35.

Efter remiss har yttrande kommit in från Riksskatteverket, Hovrätten för Västra Sverige, Kammarrätten i Stockholm, Riksåklagaren, Rikspolisstyrelsen, Riksrevisionsverket, Ekobrottsmyndigheten, Brottsförebyggande rådet, Konkurrensverket, NUTEK, Handelshögskolan i Stockholm, Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet, Sveriges Byggindustrier, SACO, Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR, Företagareförbundet Företagarforum, Företagarnas Riksorganisation, Lantbrukarnas Riksförbund, Stockholms Handelskammare, Svensk Industriförening, Svenska Bankföreningen, Svenska Revisorsamfundet SRS, Svenskt Näringsliv, Sveriges advokatsamfund, Sveriges Fastighetsägareförbund och Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF

Yttrande har dessutom kommit in från KIBRA Skattejuridiska Byrån AB.

Riksskatteverket har hämtat in yttranden från skattemyndigheterna i Göteborg, Linköping, Malmö, Stockholm och Östersund. Ekobrottsmyndigheten har hämtat in yttranden från myndighetens tre avdelningar och från kammaren för särskilda brottsutredningar.

Byggentreprenörerna, Stockholms Handelskammare, Svensk Industriförening, Svenska Bankföreningen och Svenskt Näringsliv hänvisar i sina remissvar till Näringslivets Skattedelegations yttrande. SACO hänvisar i sitt remissvar till ett yttrande av Jusek.

Patent- och registreringsverket, Kooperativa förbundet, Landsorganisationen i Sverige, Näringslivets nämnd för regelgranskning, svensk Handel- och Tjänsteföretagen, Sveriges Bokförings- och revisionsbyråers Förbund, Tjänsteförbundet och Tjänstemännens Centralorganisation avstår från att yttra sig.

Förslag till lag om särskild beskattning vid avyttring av aktier m.m. i vissa företag

Inledande bestämmelser

1 § Vid avyttring av aktie, andel i ekonomisk förening eller andel i sådant handelsbolag som avses i 24 § 7 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, skall en särskild intäkt tas upp som intäkt av kapital enligt lagen om statlig inkomstskatt i den omfattning som anges i denna lag.

Vad som sägs om aktie i denna lag gäller också andel i ekonomisk förening. Med aktier och andelar likställs andra sådana av företaget utgivna finansiella instrument som avses i 27 § 1 mom. lagen om statlig inkomstskatt.

Vid avyttring av sådan andel i handelsbolag som avses i första stycket, beräknas den särskilda intäkten för aktie som direkt eller genom förmedling av annan juridisk person ägs av handelsbolaget.

Tillämpningsområde

2 § Lagen gäller vid avyttring av aktie i ett sådant företag som avses i punkt 14 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370) eller om någon aktie i det avyttrade företaget utgör en sådan kvalificerad aktie som avses i 3 § 12 a mom. lagen om statlig inkomstskatt och någon av de följande förutsättningar är uppfyllda

1. den huvudsakliga delen av företagets reelltillgångar har överlåtits under en period som omfattar beskattningsåret före det beskattningsår då aktien i företaget avyttras, beskattningsåret då aktien avyttras och det följande beskattningsåret, eller

2. vid tidpunkten för aktieavyttringen bestod den huvudsakliga delen av företaget tillgångar av likvida medel och liknande tillgångar.

Vid tillämpningen av första punkten 1 görs en jämförelse med förhållandena vid ingången av beskattningsåret före det beskattningsår aktierna i företaget avyttrades eller om företaget började bedriva sin verksamhet senare, vid denna tidpunkt.

Vid tillämpningen av första stycket 1 skall tillgång som har överlåtits efter tidpunkten för aktieavyttringen beaktas endast om avyttringen av tillgången utgör ett led i avvecklingen av verksamheten och överlåtaren av aktien inte visar att överlåtelsen av tillgången uteslutande föranletts av affärsmässiga skäl.

Med beskattningsår avses företagets beskattningsår.

Beräkning av särskild intäkt

3 § Den särskilda intäkten utgör tjugoåtta trettiondelar av ett särskilt beräknat beskattningsunderlag.

4 § Beskattningsunderlaget utgörs av ett belopp motsvarande köpeskillingen för aktien.

5 § I stället för vad som anges i 4 § får som beskattningsunderlag tas upp ett belopp beräknat enligt 6–10 §§.

6 § Med beskattningsunderlag avses sådan företagens inkomst av näringsverksamhet som vid tidpunkten för aktieavyttringen ännu inte har beskattats

ökat med

1.obeskattade reserver som vid tidpunkten för aktieavyttringen ännu inte har återförts till beskattning,

2.inkomst vid avyttring av tillgång som fanns i företaget vid tidpunkten för aktieavyttringen men avyttrats därefter inom den tid som anges i 2 § första stycket 1,

minskat med

3.inbetald preliminär inkomstskatt dividerad med 0.28, och

4.förlust vid avyttring av sådan tillgång som anges i 2.

7 § Med inbetald preliminär inkomstskatt avses summan av

1.debiterad preliminär inkomstskatt som är registrerad på företagens skattekonto och som avser företagens vid tidpunkten för aktieavyttringen obeskattade inkomst, och

2.överskott på skattekontot i den mån företaget i preliminär självdeklaration begär att företagens inbetalda preliminära skatt skall ökas med sådant belopp.

Registrerad preliminär skatt och överskott på företagens skattekonto skall i första hand anses utgöra annan beräknad skatt än inkomstskatt.

Överskott på skattekontot beaktas inte till den del återbetalning eller omföring har skett på grund av felaktig inbetalning eller registrering.

8 § Företagens inkomst av näringsverksamhet anses vara beskattad om slutlig inkomstskatt avseende inkomsten i fråga har registrerats på företagens skattekonto.

Vid beräkning enligt 6 § första stycket skall inkomsten av näringsverksamhet för det beskattningsår under vilket aktien avyttras beräknas som om företaget hade ett beskattningsår som avslutats vid tidpunkten för aktieavyttringen. Till grund för inkomstberäkningen skall ligga ett särskilt bokslut.

Koncern m.m.

9 § Avser avyttringen aktie i ett moderföretag i en koncern ökas beskattningsunderlaget med ett tillägg avseende i Sverige skattskyldiga dotterföretags beskattningsunderlag beräknat enligt bestämmelserna i

denna lag. Motsvarande gäller indirekt ägt företag som avses i 3 § 12 a mom. första stycket 2 lagen om statlig inkomstskatt.

Prop. 2001/02:165
Bilaga 2

10 § Vid tillämpningen av denna lag avses med tillgångar även indirekt ägda tillgångar genom dotterföretag, indirekt ägt företag som avses i 3 § 12 a mom. första stycket lagen om statlig inkomstskatt och handelsbolag.

Nedsättning av skatt

11 § Debiterad skatt på särskild intäkt skall nedsättas i den mån det avyttrade företaget inbetalar slutlig inkomstskatt som belöper på inkomst av näringsverksamhet som enligt 6 § ligger till grund för beskattningsunderlaget för den särskilda intäkten.

Nedsättning får endast ske om beskattningsunderlag för den särskilda intäkten har beräknats enligt 5 §. Sådan nedsättning skall ske efter ansökan och betalningsfrågan skall prövas utifrån kontoställningen vid någon av de avstämningar som gjorts från det att den slutliga skatten förfallit till betalning till dess ansökan inkommit, varvid betalning i första hand skall anses avse annan skatt än den ifrågavarande delen av slutlig inkomstskatt.

Övrigt

12 § Vid tillämpningen av denna lag skall tillgångar och förpliktelser hänförliga till ny verksamhet inte beaktas. Med ny verksamhet avses sådan verksamhet som förvärvats under den tidsperiod som anges i 2 § första stycket 1 och överlåtaren av aktien inte visar att denna verksamhet uteslutande betingas av affärsmässiga skäl.

13 § Sker tillträdet till aktien efter tidpunkten för avyttringen av aktien beräknas beskattningsunderlag för den särskilda intäkten per dagen för tillträdet.

14 § Om särskilda skäl föreligger får Riksskatteverket medge befrielse från beskattning enligt denna lag. Riksskatteverkets beslut får överklagas till allmän förvaltningsdomstol.

Förslag till lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt

Härigenom föreskrivs att 2 § 1 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 §

*1 mom.*³ Bestämmelserna i 3–6, 18–25, 27, 31–34, 41–43, 65 och 66 §§ i kommunalskattelagen (1928:370) tillämpas också vid taxeringen till statlig inkomstskatt i den mån inte annat följer av denna lag.

I den mån bestämmelserna i kommunalskattelagen eller i denna lag meddelade, medstadganden i kommunalskattelagen likartade bestämmelser är tillämpliga vid taxeringen till statlig inkomstskatt, skall även anvisningarna till kommunalskattelagen i motsvarande delar tillämpas.

För juridiska personer utom dödsbon gäller bestämmelserna i fjärde-
nionde styckena.

Beskattningsåret utgörs av det räkenskapsår som slutat närmast före taxeringsåret. I fråga om verksamhet på vilken bokföringslagen (1976:125) inte är tillämplig skall beskattningsåret avse kalenderår.

All inkomst hänförs till samma förvärvskälla. För kommanditdelägare medges avdrag för underskott i bolaget i den mån avdraget och avdrag som medgetts vid tidigare års taxeringar inte överstiger ett belopp som svarar mot vad delägaren satt in i bolaget eller, om det belopp som delägaren åtagit sig sätta in är högre, detta senare belopp. För sådana delägare i handelsbolag som i förhållande till övriga delägare i bolaget förbehållit sig ett begränsat ansvar för bolagets förbindelser medges avdrag med sammanlagt högst ett belopp motsvarande det han ansvarar för. För överskjutande underskott medges avdrag vid beräkning av inkomsten från bolaget närmast följande beskattningsår.

Har aktier eller andelar som motsvarar mer än hälften av samtliga röster i företag som avses i 2 § lagen (1998:xxx) om särskild beskattning vid avyttring m.m. i vissa företag bytt ägare under beskattningsåret medges inte avdrag för underskott hänförligt till verksamhet som har startats efter ägarbytet. Avdrag för sådant underskott medges närmast följande beskattningsår. Motsvarande gäller för underskott av verksamhet som avses i 12 § samma lag.

³ Senast lydelse 1995:1614

Till intäkt av näringsverksamhet räknas – utöver vad som följer av första och andra styckena löpande kapitalavkastning, vinst (realisationsvinst) vid icke yrkesmässig avyttring av tillgångar och sådana förpliktelser som avses i 3 § 1 mom. samt lotterivinst som inte är frikallad från beskattning enligt 19 § kommunalskattelagen.

Ränteutgift – och med den begränsning som anges i 14 mom. – förlust (realisationsförlust) vid icke yrkesmässig avyttring av tillgångar och förpliktelser räknas som omkostnad i näringsverksamhet även när detta inte följer av första och andra styckena. Avdrag medges inte för utgifter för inköp av lottsedlar eller för andra liknande insatser i lotteri.

Vid beräkning av realisationsvinst eller realisationsförlust tillämpas – utöver vad som följer av första stycket – 25 § 1–och 11 mom. samt 26 § 1–8 och 10 mom. Vid tillämpning 25 § 11 mom. eller 26 § 10 mom. skall dock gälla att 90 procent av en förlust är avdragsgill.

Det värde som tillgångar som avses i 6 a mom. tas upp till vid inkomsttaxeringen skall höjas i den mån den skattskyldige delat ut medel eller på annat sätt förfogat över uppkommen vinst i en omfattning som inte lagligen kunnat ske om tillgångarna tagits upp till det skattemässiga värdet i räkenskaperna.

Förslag till lag om ändring i lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder

Härigenom föreskrivs att 5 § lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

5 §

Avdrag för avsättning till periodiseringsfond återförs omedelbart till beskattning om

1. den skattskyldige eller, i fråga om handelsbolag, detta har upphört att bedriva verksamhet i den förvärvskälla som avdraget hänför sig till,

2. delägare i handelsbolag har avyttrat sin andel i bolaget,

3. företag har upplösts genom fusion och fonden inte har övertagits enligt 7 §,

4. beslut har fattats om att företag som innehar fond skall träda i likvidation,

5. beslut har meddelats om att den skattskyldige skall försättas i konkurs, *eller*

6. skattskyldigheten för inkomst av förvärvskällan har upphört eller om sådan inkomst skall undantas från beskattning på grund av ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning.

5. beslut har meddelats om att den skattskyldige skall försättas i konkurs,

6. skattskyldigheten för inkomst av förvärvskällan har upphört eller om sådan inkomst skall undantas från beskattning på grund av ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning, *eller*

7. företaget vid beskattningsårets utgång utgör ett sådant förvaltningsföretag som avses i 7 § 8 mom. andra stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt eller ett sådant företag som avses i 1 § lagen (1998:xxx) om särskild beskattning av aktier m.m. i vissa företag.

Förslag till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324)

Härigenom föreskrivs att 4 kap. 17 § taxeringslagen (1990:324) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 kap.

17 §

Eftertaxering får också ske

1. vid rättelse av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende,

2. när kontrolluppgift som skall lämnas utan föreläggande enligt lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter saknats eller varit felaktig,

3. när en ändring i ett taxeringsbeslut föranleds av beslut som anges i 13 § andra stycket 1–5.

3. när en ändring i ett taxeringsbeslut föranleds av beslut som anges i 13 § andra stycket 1–5,
eller

4. när lagen (1998:xxx) om särskild beskattning vid avyttring av aktier m.m. i vissa företag tillämpas.

Förslag till lag om ändring i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter

Härigenom föreskrivs att 3 kap. 53 § lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 kap.

53 §

Fåmansföretag och övriga företag som avses i 3 § 1 a och 1 g mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall lämna företagsledaren och delägare i företaget samt dem närstående personer alla uppgifter som behövs för att de skall kunna beräkna sin skattepliktiga inkomst från företaget. Detsamma gäller handelsbolag i fråga om delägare i bolaget.

Företag som omfattas av lagen (1998:xxx) om särskild beskattning vid avyttring av aktier m.m. i vissa företag skall på begäran lämna delägare eller förutvarande delägare de uppgifter som behövs för beräkning av delägarens eller förutvarande delägarens inkomst enligt den nämnda lagen.

Efter föreläggande av skattemyndigheten skall uppgifter enligt första stycket lämnas även till skattemyndigheten.

Efter föreläggande av skattemyndigheten skall uppgifter enligt första *och andra styckena* lämnas även till skattemyndigheten.

Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)

dels att 3 kap. 19 §, 13 kap. 5 § och 50 kap. 7—8 §§ skall ha följande lydelse,

dels att det skall införas en ny paragraf, 57 kap. 12 a §, av följande lydelse,

dels att det skall införas ett nytt kapitel, 49 a kap., av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse***3 kap.**

19 §

Den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig för kapitalvinst på sådana tillgångar och förpliktelser som avses i andra stycket, om han vid något tillfälle under det kalenderår då avyttringen sker eller under de föregående tio kalenderåren har varit bosatt i Sverige eller stadigvarande vistats här. Skattskyldigheten gäller också belopp som motsvarar en kapitalvinst och som enligt 51 kap. 3 och 4 §§ skall tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet.

Den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig för kapitalvinst på sådana tillgångar och förpliktelser som avses i andra stycket, om han vid något tillfälle under det kalenderår då avyttringen sker eller under de föregående tio kalenderåren har varit bosatt i Sverige eller stadigvarande vistats här. Skattskyldigheten gäller också belopp som motsvarar en kapitalvinst och som enligt 49 a kap. 6 § och 51 kap. 3 och 4 §§ skall tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet.

Skattskyldigheten enligt första stycket omfattar

1. andelar i svenska aktiebolag, svenska handelsbolag och svenska ekonomiska föreningar med undantag för andelar i privatbostadsföretag,
2. konvertibla skuldebrev och konvertibla vinstandelsbevis som getts ut av svenska aktiebolag,
3. köp- och teckningsoptioner som utfärdats i förening med skuldebrev av svenska aktiebolag, och
4. terminer och optioner som avser sådana tillgångar som anges i 1–3.

13 kap.

5 §

Till inkomstslaget näringsverksamhet räknas också ett belopp som motsvarar kapitalvinsten när en fysisk person avyttrar en andel i ett svensk handelsbolag i de särskilda fall som anges i 51 kap.

Till inkomstslaget näringsverksamhet räknas också ett belopp som motsvarar kapitalvinsten när en fysisk person avyttrar en andel i ett *företag eller i ett* svensk handelsbolag i de särskilda fall

49 a kap. Beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet vid avyttring av andelar i vissa fall

Innehåll

1 §

Bestämmelserna i detta kapitel gäller om

- 1. en fysisk person direkt eller indirekt avyttrar en andel i ett företag, och*
- 2. andelen inte är en lagertillgång hos överlåtaren, och*
- 3. företaget har bedrivit rörelse under någon del av den tidsperiod som avses i 3 § 1 eller 2.*

2 §

Bestämmelserna i detta kapitel gäller inte om bestämmelserna om beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet vid avyttring av andelar i svenska handelsbolag i 51 kap. skall tillämpas.

3 §

Bestämmelserna gäller bara om en inkrämsöverlåtelse har skett eller verksamheten till huvudsaklig del består av annan näringsverksamhet än rörelse under 1. kalenderåret före det år då andelen avyttras, 2. Kalenderåret då andelen avyttras, eller 3. Kalenderåret efter det år då andelarna avyttras.

Definitioner

4 §

- Med företag avses i detta kapitel*
- aktiebolag*
 - ekonomisk förening, och*
 - handelsbolag.*

5 §

Med inkråmsöverlåtelse avses att den huvudsakliga delen av tillgångarna i ett företag avyttras.

Inkomsten tas upp av överlåtaren

6 §

Överlåtaren skall ta upp ett belopp som motsvarar kapitalvinsten på grund av andelsavyttringen som överskott av aktiv näringsingsverksamhet.

Preliminär deklaration

7 §

Bestämmelserna i 6 § gäller inte om

1. företaget eller delägarna tar upp företagets överskott eller underskott i en preliminär självdeklaration,

2. ett särskilt bokslut ligger till grund för inkomstberäkningen enligt 1, och

– företaget eller delägarna har betalat preliminärskatt på överskott som avses i 1.

Vid inkomstberäkningen enligt första stycket 1 skall inkomstberäkningen ske som om samtliga tillgångar avyttrats för marknadsvärdet vid tidpunkten för avyttringen av andelen. Avsättningar till periodiseringsfond, ersättningsfond och liknande fonder skall anses ha återförts.

Dispens

8 §

Riksskatteverket får medge undantag från bestämmelserna i 6 § om det finns särskilda skäl.

50 kap.

7 §

Om en fysisk person avyttrar en andel i ett handelsbolag som, direkt eller indirekt, äger en andel som skulle ha varit en kvalificerad andel om den ägts direkt av den fysiska personen, gäller följande. Av den del av

vinsten som motsvarar den sistnämnda andelens marknadsvärde i förhållande till ersättningen för andelen i handelsbolaget skall 50 procent tas upp i inkomstslaget tjänst. Prop. 2001/02:165 Bilaga 3

Första stycket tillämpas inte på sådana avyttringar som avses i 51 kap.

Första stycket tillämpas inte på sådana avyttringar som avses i 49 a och 51 kap.

8 §

I 51 kap. finns bestämmelser om att en fysisk person som avyttrar en andel i ett handelsbolag till någon annan än en obegränsat skattskyldig fysisk person i särskilda fall skall ta upp ett belopp som motsvarar kapitalvinsten i inkomstslaget näringsverksamhet.

I 49 a och 51 kap. finns bestämmelser om att en fysisk person som avyttrar en andel i ett handelsbolag i särskilda fall skall beskattas för avyttringen i inkomstslaget näringsverksamhet.

57 kap.

12 a §

Bestämmelserna i 12 § gäller inte om ett belopp som motsvarar kapitalvinsten på grund av andelsavyttringen skall tas upp som överskott av aktiv näringsverksamhet enligt 49 a kap. 6 §.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2001 och tillämpas på andelsavyttringar efter ikraftträdandet.

Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

Härigenom föreskrivs i fråga om skattebetalningslagen (1997:483) att det skall införas två nya paragrafer, 6 kap. 5 a § och 10 kap 1 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

6 kap.

5 a §

F-skatt eller särskild A-skatt som har beräknats med ledning av en sådan preliminär deklARATION som avses i 10 kap. 1 a § skall betalas senast den förfallodag som inträffar i månaden efter beslutsmånaden.

10 kap.

1 a §

Om 49 a kap. 7 § inkomstskattelagen (1999:1229) skall tillämpas skall företaget lämna en preliminär självdeklARATION inom 30 dagar efter att andelen avyttras.

Om det är en andel i ett handelsbolag som avyttras skall i stället den delägare som avyttrar andelen lämna en preliminär självdeklARATION inom den i första stycket föreskrivna tiden. Handelsbolaget skall lämna de uppgifter som framgår av 2 kap. 25 § lagen (1990:325) om självdeklARATION och kontrolluppgifter som behövs för delägarens preliminära självdeklARATION.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2001 och tillämpas första gången vid 2002 års taxering.

Förslag till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324)

Härigenom föreskrivs i fråga om taxeringslagen (1990:324) att 4 kap. 17 § skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 kap. 17 §⁴

Eftertaxering får också ske

1. Vid rättelse av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende,

2. när kontrolluppgift som skall lämnas utan föreläggande enligt lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter saknats eller varit felaktig,

3. när en ändring i ett taxeringsbeslut föranleds av beslut som anges i 13 § andra stycket 1-4,

4. när en förening eller ett registrerat trossamfund inte har genomfört en investering inom den tid som har föreskrivits i ett sådant beslut som avses i 7 kap. 12 § inkomstskattelagen (1999:1229) eller inte har iakttagit ett annat villkor i beslutet.

4. när en förening eller ett registrerat trossamfund inte har genomfört en investering inom den tid som har föreskrivits i ett sådant beslut som avses i 7 kap. 12 § inkomstskattelagen (1999:1229) eller inte har iakttagit ett annat villkor i beslutet, *och*

5. när 49 a kap. 6 § inkomstskattelagen (1999:1229) tillämpas.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2001 och tillämpas första gången vid 2002 års taxering.

⁴ Senaste lydelse 1999:1261.

Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Häri genom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229) dels att 2 kap. 1 §, 3 kap. 19 §, 13 kap. 5 § samt 50 kap. 7 och 8 §§ skall ha följande lydelse, dels att det i lagen skall införas nya bestämmelser, 49 a kap. och 57 kap. 12 a § av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagna lydelse***2 kap.**1 §⁵

I detta kapitel finns definitioner av vissa begrepp samt förklaringar till hur vissa termer och uttryck används i denna lag. Det finns definitioner och förklaringar också i andra kapitel.

Bestämmelser om betydelsen av följande begrepp, termer och uttryck samt förklaringar till hur vissa termer och uttryck används finns i nedan angivna paragrafer:

medlemsfrämjande förening i 39 kap. 21 a §

medlemsfrämjande förening i 39 kap. 21 a §

näringsbetingad andel i 24 kap. 16 §

näringsbidrag i 29 kap. 2 och 3 §§

näringsbidrag i 29 kap. 2 och 3 §§

3 kap.

19 §

Den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig för kapitalvinst på sådana tillgångar och förpliktelser som avses i andra stycket, om han vid något tillfälle under det kalenderår då avyttringen sker eller under de föregående tio kalenderåren har varit bosatt i Sverige eller stadigvarande vistats här. Skattskyldigheten gäller oavsett i vilket inkomstslag kapitalvinsten skall tas upp. Skattskyldigheten gäller också belopp som motsvarar en kapitalvinst och som enligt 51 kap. 3 och 4 §§ skall tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet.

Den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig för kapitalvinst på sådana tillgångar och förpliktelser som avses i andra stycket, om han vid något tillfälle under det kalenderår då avyttringen sker eller under de föregående tio kalenderåren har varit bosatt i Sverige eller stadigvarande vistats här. Skattskyldigheten gäller oavsett i vilket inkomstslag kapitalvinsten skall tas upp. Skattskyldigheten gäller också belopp som motsvarar en kapitalvinst och som enligt 49 a kap. 6 § och 51 kap. 3 och 4 §§ skall tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet.

⁵ Senaste lydelse 2000:494.

Skattskyldigheten enligt första stycket omfattar

1. andelar i svenska aktiebolag, svenska handelsbolag och svenska ekonomiska föreningar med undantag för andelar i privatbostadsföretag,
2. konvertibla skuldebrev och konvertibla vinstandelsbevis som getts ut av svenska aktiebolag,
3. köp- och teckningsoptioner som utfärdats i förening med skuldebrev av svenska aktiebolag, och
4. terminer och optioner som avser sådana tillgångar som anges i 1-3.

13 kap.

5 §

Till inkomstslaget näringsverksamhet räknas också ett belopp som motsvarar kapitalvinsten när en fysisk person avyttrar en andel i ett svenskt handelsbolag i de särskilda fall som anges i 51 kap.

Till inkomstslaget näringsverksamhet räknas också ett belopp som motsvarar kapitalvinsten när en fysisk person avyttrar en andel i *ett fåmansföretag, ett fåmanshandelsbolag eller ett svenskt handelsbolag* i de särskilda fall som anges i *49 a kap. och 51 kap.*

49 a kap. Beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet vid avyttring av andelar i vissa fall

Innehåll

1 §

Bestämmelserna i detta kapitel gäller om

1. en fysisk person direkt eller indirekt avyttrar en andel i ett fåmansföretag, eller i ett fåmanshandelsbolag, och

2. andelen inte är en lagertillgång hos överlåtaren, och

3. andelen hänför sig till ett skalbolag.

2 §

Bestämmelserna i detta kapitel gäller inte om bestämmelserna om beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet vid avyttring av andelar i svenska handelsbolag i 51 kap. skall tillämpas. De gäller inte heller vid sådana avyttringar som anges i 44 kap. 7 § första stycket samt 44 kap 8 § första

Det avyttrade företaget

3 §

Med det avyttrade företaget avses det fåmansföretag eller det fåmanshandelsbolag som den avyttrade andelen hänför sig till.

Skalbolag

4 §

Överstiger summan av kontanta medel samt marknadsvärdet av värdepapper och liknande tillgångar hos det avyttrade företaget ett jämförelsebelopp är företaget ett skalbolag.

Näringsbetingade andelar skall inte räknas till värdepapper eller liknande tillgångar.

Om samtliga andelar har avyttrats, utgörs jämförelsebeloppet av halva ersättningen. I annat fall utgörs jämförelsebeloppet av hälften av ett fiktivt värde för samtliga andelar beräknat med utgångspunkt i ersättningen för de avyttrade andelarna.

5 §

Till den i 4 § första stycket angivna summa skall läggas marknadsvärdet av andra tillgångar vid avyttringen om

– tillgångarna anskaffats tidigast två år före avyttringen,

– tillgångarna saknar affärsmässigt samband med verksamheten sådan den bedrevs intill två år före avyttringen, och

– det kan antas att anskaffningen skett i syfte att tillgångarna lätt skulle kunna avyttras efter avyttringen av andelarna.

6 §

Inom två år efter avyttringen får inte den övervägande delen av andra tillgångar än kontanta medel samt värdepapper och liknande tillgångar som vid avyttringen innehades av det avyttrade företaget direkt eller indirekt förvärfvas av säljaren eller honom närstående eller ett fåmanshandelsbolag där säljaren är företagsledare. Bestämmelserna i 4 § andra stycket skall tillämpas.

Vid tillämpning av bestämmelserna i första stycket första meningen skall marknadsvärdet av sådana tillgångar som avses i 5 § behandlas som kontanta medel.

Inkomsten tas upp av överlåtaren

7 §

Överlåtaren skall ta upp ett belopp som motsvarar kapitalvinsten på grund av andelsavyttringen som överskott av aktiv näringsverksamhet.

Första stycket tillämpas inte om särskilda skäl talar mot det.

Preliminär självdeklaration

8 §

Bestämmelserna i 7 § första stycket gäller inte om

1. fåmansföretaget eller delägarna i fåmanshandelsbolaget tar upp företagets överskott eller underskott i en preliminär självdeklaration,

2. ett särskilt bokslut ligger till grund för inkomstberäkningen enligt 1, och

3. fåmansföretaget eller delägarna i fåmanshandelsbolaget har betalat preliminär skatt motsvarande den slutliga skatten

*på överskott som avses i 1.
Inkomstberäkningen enligt
första stycket 1 skall ske som om
samtliga tillgångar avyttrats för
marknadsvärdet vid tidpunkten för
avyttringen av andelen.
Avsättningar till
periodiseringsfond,
ersättningsfond och liknande
fonder skall anses ha återförts.*

50 kap.

7 §

Om en fysisk person avyttrar en andel i ett handelsbolag som, direkt eller indirekt, äger en andel som skulle ha varit en kvalificerad andel om den ägts direkt av den fysiska personen, gäller följande. Av den del av vinsten som motsvarar den sistnämnda andelens marknadsvärde i förhållande till ersättningen för andelen i handelsbolaget skall 50 procent tas upp i inkomstslaget tjänst.

Första stycket tillämpas inte på sådana avyttringar som avses i 51 kap. Första stycket tillämpas inte på sådana avyttringar som avses i 49 a kap. och 51 kap.

8 §

I 51 kap. finns bestämmelser om att en fysisk person som avyttrar en andel i ett handelsbolag till någon annan än en obegränsat skattskyldig fysisk person i särskilda fall skall ta upp ett belopp som motsvarar kapitalvinsten i inkomstslaget näringsverksamhet. I 49 a kap. och 51 kap. finns bestämmelser om att en fysisk person som avyttrar en andel i ett handelsbolag i särskilda fall skall beskattas för avyttringen i inkomstslaget näringsverksamhet.

57 kap.

12 a §

Bestämmelserna i 12 § gäller inte om ett belopp som motsvarar kapitalvinsten på grund av andelsavyttringen skall tas upp som överskott av aktiv näringsverksamhet enligt 49 a kap. 6 §.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2002 och tillämpas på andelsavyttringar efter ikraftträdandet.

Förslag till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324)

Härigenom föreskrivs att 4 kap. 17 § taxeringslagen (1990:324) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 kap. 17 §⁶

Eftertaxering får också ske

1. vid rättelse av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende,

2. när kontrolluppgift som skall lämnas utan föreläggande enligt lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter saknats eller varit felaktig,

3. när en ändring i ett taxeringsbeslut föranleds av beslut som anges i 13 § andra stycket 1-4,

4. när en förening eller ett registrerat trossamfund inte har genomfört en investering inom den tid som har föreskrivits i ett sådant beslut som avses i 7 kap. 12 § inkomstskattelagen (1999:1229) eller inte har iakttagit ett annat villkor i beslutet.

4. när en förening eller ett registrerat trossamfund inte har genomfört en investering inom den tid som har föreskrivits i ett sådant beslut som avses i 7 kap. 12 § inkomstskattelagen (1999:1229) eller inte har iakttagit ett annat villkor i beslutet, *och*

5. när 49 a kap. 7 § inkomstskattelagen tillämpas.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2002 och tillämpas första gången vid 2003 års taxering.

⁶ Senaste lydelse 1999:1261.

Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

Härigenom föreskrivs i fråga om skattebetalningslagen (1997:483)
dels att 10 kap. 2 § och 18 kap. 7 § skall ha följande lydelse,
dels att det i lagen skall införas två nya paragrafer, 10 kap. 1 a § och 16 kap. 5 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

10 kap.

1 a §

Om ett avyttrat företag anser att 49 a kap. 8 § inkomstskattelagen (1999:1229) skall tillämpas skall företaget lämna en preliminär självdeklaration inom 30 dagar efter det att andelen avyttrats.

Om det är en andel i ett handelsbolag som avyttrats skall i stället den delägare som avyttrar andelen lämna en preliminär självdeklaration inom den i första stycket föreskrivna tiden. Handelsbolaget skall lämna de uppgifter som framgår av 2 kap. 25 § lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter som behövs för delägarens preliminära självdeklaration.

2 §

En skattskyldig får lämna en preliminär självdeklaration även i andra fall än som avses i 1 §.

En skattskyldig får lämna en preliminär självdeklaration även i andra fall än som avses i 1 och 1 a §§.

16 kap.

5 a §

F-skatt eller särskild A-skatt som har beräknats med ledning av en sådan preliminär självdeklaration som avses i 10 kap. 1 a § skall betalas senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från beslutsdagen.

18 kap.

7 §

Prop. 2001/02:165

Bilaga 4

En återbetalning enligt 1-3 §§ skall inte göras av belopp som

1. understiger 100 kronor,
2. kan antas komma att föras över till en annan stat med stöd av 5 §,
3. behövs för betalning av en skatteskuld efter beslut om ackord enligt lagen (1993:892) om ackord rörande statliga fordringar m.m.,
4. kan komma att behövas för betalning av sådan annan skatt än F-skatt och särskild A-skatt som har beslutats men ännu inte skall ha betalats,
5. kan komma att behövas för betalning av sådan annan skatt än F-skatt och särskild A-skatt som inte har beslutats men med fog kan antas komma att beslutas, *eller*
6. enligt vad den skattskyldige har meddelat skall användas för betalning av framtida skatteskulder.

5. kan komma att behövas för betalning av sådan annan skatt än F-skatt och särskild A-skatt som inte har beslutats men med fog kan antas komma att beslutas,

6. enligt vad den skattskyldige har meddelat skall användas för betalning av framtida skatteskulder, *eller*

7. som betalats in enligt bestämmelserna i 16 kap. 5 a §.

Om det finns särskilda skäl, får även belopp som understiger 100 kronor återbetalas.

Det finns bestämmelser som förhindrar återbetalning också i lagen (1985:146) om avräkning vid återbetalning av skatter och avgifter.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2002 och tillämpas första gången vid 2003 års taxering.

Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Häri genom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229) dels att 2 kap. 1 §, 3 kap. 19 §, 13 kap. 5 §, 43 kap. 8 §, 49 kap. 5 § samt 50 kap. 7 och 8 §§ skall ha följande lydelse, dels att det i lagen skall införas ett nytt kapitel, 49 a kap., och två nya paragrafer, 14 kap. 12 a § och 57 kap. 12 a §, av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse***2 kap.**1 §⁷

I detta kapitel finns definitioner av vissa begrepp samt förklaringar till hur vissa termer och uttryck används i denna lag. Det finns definitioner och förklaringar också i andra kapitel.

Bestämmelser om betydelsen av följande begrepp, termer och uttryck samt förklaringar till hur vissa termer och uttryck används finns i nedan angivna paragrafer:

medlemsfrämjande förening i 39 kap. 21 a §	medlemsfrämjande förening i 39 kap. 21 a §
	<i>näringsbetingad andel i 24 kap. 16 §</i>
näringsbidrag i 29 kap. 2 och 3 §§	näringsbidrag i 29 kap. 2 och 3 §§

3 kap.

19 §

Den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig för kapitalvinst på sådana tillgångar och förpliktelser som avses i andra stycket, om han vid något tillfälle under det kalenderår då avyttringen sker eller under de föregående tio kalenderåren har varit bosatt i Sverige eller stadigvarande vistats här. Skattskyldigheten gäller oavsett i vilket inkomstslag kapitalvinsten skall tas upp. Skattskyldigheten gäller också belopp som motsvarar en kapitalvinst och som enligt 51 kap. 3 och 4 §§ skall tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet.

Den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig för kapitalvinst på sådana tillgångar och förpliktelser som avses i andra stycket, om han vid något tillfälle under det kalenderår då avyttringen sker eller under de föregående tio kalenderåren har varit bosatt i Sverige eller stadigvarande vistats här. Skattskyldigheten gäller oavsett i vilket inkomstslag kapitalvinsten skall tas upp. Skattskyldigheten gäller också belopp som motsvarar en kapitalvinst och som enligt 49 a kap. 8 § eller 51 kap. 3 och 4 §§ skall tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet.

⁷ Senaste lydelse 2001:1176.

Skattskyldigheten enligt första stycket omfattar

1. andelar i svenska aktiebolag, svenska handelsbolag och svenska ekonomiska föreningar med undantag för andelar i privatbostadsföretag,
2. konvertibla skuldebrev och konvertibla vinstandelsbevis som getts ut av svenska aktiebolag,
3. köp- och teckningsoptioner som utfärdats i förening med skuldebrev av svenska aktiebolag, och
4. terminer och optioner som avser sådana tillgångar som anges i 1–3.

13 kap.

5 §

Till inkomstslaget näringsverksamhet räknas också ett belopp som motsvarar kapitalvinsten när en fysisk person avyttrar en andel i ett svenskt handelsbolag i de särskilda fall som anges i 51 kap.

Till inkomstslaget näringsverksamhet räknas också *kapitalvinsten när en fysisk person avyttrar en andel i ett skalbolag i de fall som anges i 49 a kap. eller* ett belopp som motsvarar kapitalvinsten när en fysisk person avyttrar en andel i ett svenskt handelsbolag i de särskilda fall som anges i 51 kap.

14 kap.

12 a §

Kapitalvinst som skall tas upp som överskott av passiv näringsverksamhet när en fysisk person avyttrar andelar i ett skalbolag enligt 49 a kap. räknas som en egen näringsverksamhet.

43 kap.

8 §

Av en kapitalvinst på en andel skall bara ett belopp som överstiger det sparade lättnadsutrymmet tas upp som intäkt.

Första stycket gäller inte om kapitalvinsten skall tas upp som överskott av passiv näringsverksamhet enligt 49 a kap.

49 kap.

5 §

Bestämmelserna i detta kapitel får inte tillämpas om

1. det finns förutsättningar – bortsett från förutsättningen i 25 kap. 11 och 12 §§ om begäran – att tillämpa bestämmelserna i 25 kap. 6–27 §§ om uppskov med beskattningen vid koncerninterna andelsavyttringar, *eller*
1. det finns förutsättningar – bortsett från förutsättningen i 25 kap. 11 och 12 §§ om begäran – att tillämpa bestämmelserna i 25 kap. 6–27 §§ om uppskov med beskattningen vid koncerninterna andelsavyttringar,

2. bestämmelserna i 38 kap. om undantag från omedelbar beskattning vid verksamhetsavyttringar skall tillämpas.

2. bestämmelserna i 38 kap. om undantag från omedelbar beskattning vid verksamhetsavyttringar skall tillämpas, *eller*

3. bestämmelserna i 49 a kap. om beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet vid avyttring av andelar i skalbolag skall tillämpas.

49 a kap. Beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet vid avyttring av andelar i skalbolag

Förutsättningar för tillämpning av bestämmelserna

1 §

Bestämmelserna i detta kapitel gäller om

1. en fysisk person avyttrar en andel i ett aktiebolag, en ekonomisk förening eller ett handelsbolag,

2. det uppkommer en kapitalvinst i inkomstslaget kapital, och

3. andelen hänförs till ett skalbolag.

2 §

Bestämmelserna i detta kapitel gäller inte om

1. den avyttrade andelen är marknadsnoterad,

2. andelen avyttras genom likvidation enligt 44 kap. 7 § första stycket,

3. andelen avyttras genom konkurs enligt 44 kap. 8 § första stycket 1,

4. ett handelsbolag upplöses eller andelen i ett handelsbolag inlöses eller övergår till en ny ägare på sätt som anges i 50 kap. 2 § andra stycket, eller

5. bestämmelserna i 51 kap. om beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet vid avyttring

Definitioner

Det avyttrade företaget

3 §

Med det avyttrade företaget avses i detta kapitel det aktiebolag, den ekonomiska förening eller det handelsbolag som den avyttrade andelen hänför sig till.

Andel

4§

Med andel avses i detta kapitel även andra delägarrätter som getts ut av det avyttrade företaget.

Skalbolag

5 §

Ett företag anses som skalbolag om, vid tidpunkten för avyttringen av andelen, summan av marknadsvärdet av likvida tillgångar enligt 6 och 7 §§ hos det avyttrade företaget överstiger ett jämförelsebelopp enligt 8 §.

Likvida tillgångar

6 §

Som likvida tillgångar räknas kontanter, värdepapper och liknande tillgångar. Andra tillgångar räknas med om

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

Bestämmelserna i första stycket gäller inte för näringsbetingade andelar eller, i fråga om andelar som innehas av ett handelsbolag, för andelar vars innehav betingas av rörelse som bedrivs av handelsbolaget eller av någon som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå handelsbolaget nära.

7 §

Om sådana likvida tillgångar som avses i 6 § innehas av ett aktiebolag, en ekonomisk förening eller ett handelsbolag som det avyttrade företaget direkt eller indirekt äger andel i, skall vid beräkningen av summan likvida tillgångar enligt 5 § räknas med så stor del av sådana företags likvida tillgångar som motsvarar det avyttrade företagets andel i företaget.

Jämförelsebeloppet

8 §

Om samtliga andelar har avyttrats utgörs jämförelsebeloppet av halva ersättningen. I annat fall utgörs jämförelsebeloppet av hälften av det sammanlagda värdet för samtliga andelar beräknat med utgångspunkt i ersättningen för de avyttrade andelarna.

Återköp

9 §

Om den övervägande delen av andra tillgångar än sådana som avses i 6 § och som vid avyttringen innehades direkt eller indirekt av det avyttrade företaget, inom två år efter avyttringen av andelen direkt eller indirekt förvärvas eller på annat sätt kommer att innehas eller kontrolleras av säljaren eller

Kapitalvinsten tas upp i näringsverksamhet

10 §

Säljaren skall ta upp kapitalvinsten på grund av avyttringen som överskott av passiv näringsverksamhet. Detta gäller dock inte om säljaren visar att det finns särskilda skäl mot att tillämpa bestämmelsen.

Första stycket gäller inte heller om bestämmelserna i 11 § har tillämpats.

Skalbolagsdeklaration

11 §

Säljaren skall inte ta upp kapitalvinsten som passiv näringsverksamhet om

1. det avyttrade företaget eller, i fråga om handelsbolag, säljaren tar upp företagets överskott eller underskott i en sådan skalbolagsdeklaration som avses i 10 kap. 8 a § skattebetalningslagen (1997:483),

2. ett särskilt bokslut ligger till grund för inkomstberäkningen enligt 1, och

3. det avyttrade företaget eller, i fråga om handelsbolag, säljaren har ställt säkerhet enligt bestämmelserna i 11 kap. 11 a § skattebetalningslagen.

Vid inkomstberäkningen enligt första stycket 1 skall beskattningsåret anses ha avslutats vid tidpunkten för avyttringen samt avsättningar till periodiseringsfond, ersättningsfond och, i fråga om handelsbolag, även expansionsfond anses ha återförts.

12 §

Bestämmelserna i 11 § gäller

*även aktiebolag, ekonomiska
föreningar och handelsbolag som
det avyttrade företaget direkt eller
indirekt äger andel i.*

Prop. 2001/02:165
Bilaga 5

50 kap.

7 §

Om en fysisk person avyttrar en andel i ett handelsbolag som, direkt eller indirekt, äger en andel som skulle ha varit en kvalificerad andel om den ägts direkt av den fysiska personen, gäller följande. Av den del av vinsten som motsvarar den sistnämnda andelens marknadsvärde i förhållande till ersättningen för andelen i handelsbolaget skall 50 procent tas upp i inkomstslaget tjänst.

Första stycket tillämpas inte på sådana avyttringar som avses i 51 kap.

Första stycket tillämpas inte på sådana avyttringar som avses i 49 a kap. och 51 kap.

8 §

I 49 a kap. finns bestämmelser om att en fysisk person som avyttrar en andel i ett skalbolag i vissa fall skall ta upp kapitalvinsten i inkomstslaget näringsverksamhet.

I 51 kap. finns bestämmelser om att en fysisk person som avyttrar en andel i ett handelsbolag till någon annan än en obegränsat skattskyldig fysisk person i särskilda fall skall ta upp ett belopp som motsvarar kapitalvinsten i inkomstslaget näringsverksamhet.

I 51 kap. finns bestämmelser om att en fysisk person som avyttrar en andel i ett handelsbolag till någon annan än en obegränsat skattskyldig fysisk person i särskilda fall skall ta upp ett belopp som motsvarar kapitalvinsten i inkomstslaget näringsverksamhet.

57 kap.

12 a §

Bestämmelserna i 12 § gäller inte om kapitalvinsten skall tas upp som överskott av passiv näringsverksamhet enligt 49 a kap.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2002 och tillämpas på andelsavyttringar efter ikraftträdandet.

Förslag till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324)

Härigenom föreskrivs i fråga om taxeringslagen (1990:324) dels att 4 kap. 1 och 17 §§ samt rubriken till 4 kap. skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas en ny paragraf, 4 kap. 25 §, samt närmast före 4 kap. 25 § en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

4 kap. Taxeringsbeslut

Taxeringsbeslut är grundläggande beslut om årlig taxering, omprövningsbeslut och beslut om taxeringsåtgärder efter domstols beslut.

Den skattskyldige skall utan dröjsmål underrättas om innehållet i ett taxeringsbeslut, om det inte är uppenbart obehövt. Om beslutet är till den skattskyldiges nackdel skall han underrättas om hur han kan begära omprövning av eller överklaga beslutet.

17 §⁸

Eftertaxering får också ske

1. vid rättelse av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende,

2. när kontrolluppgift som skall lämnas utan föreläggande enligt lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter saknats eller varit felaktig,

3. när en ändring i ett taxeringsbeslut föranleds av beslut som anges i 13 § andra stycket 1–4,

4. när en förening eller ett registrerat trossamfund inte har genomfört en investering inom den tid som har föreskrivits i ett sådant beslut som avses i 7 kap. 12 § inkomstskattelagen (1999:1229) eller inte har iakttagit ett annat villkor i beslutet.

Föreslagen lydelse

4 kap. Taxeringsbeslut m.m.

1 §

Taxeringsbeslut är grundläggande beslut om årlig taxering, omprövningsbeslut, *beslut med anledning av en skalbolagsdeklaration* och beslut om taxeringsåtgärder efter domstols beslut.

4. när en förening eller ett registrerat trossamfund inte har genomfört en investering inom den tid som har föreskrivits i ett sådant beslut som avses i 7 kap. 12 § inkomstskattelagen (1999:1229) eller inte har iakttagit ett annat villkor i beslutet, *och*

5. när en ändring i ett taxeringsbeslut föranleds av en uppgift enligt 3 kap. 9 a § lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter.

⁸ Senaste lydelse 2001:1231.

25 §

Skattemyndigheten skall på grundval av en sådan skatbolagsdeklaration som avses i 10 kap. 8 a § skattebetalningslagen (1997:483) utan dröjsmål fastställa företagets överskott eller underskott i inkomstslaget näringsverksamhet.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2002.

Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

Härigenom föreskrivs i fråga om skattebetalningslagen (1997:483)

dels att 10 kap. 25 § skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas fyra nya paragrafer, 10 kap. 8 a–8 c §§ och 11 kap. 11 a §, samt närmast före 10 kap. 8 a § och 11 kap. 11 a § nya rubriker av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

10 kap.

Skalbolagsdeklaration

8 a §

Om ett avyttrat företag anser att 49 a kap. 11 § inkomstskattelagen (1999:1229) skall tillämpas, skall företaget lämna en skalbolagsdeklaration.

Om det är en andel i ett handelsbolag som har avyttrats, skall i stället den delägare som avyttrat andelen lämna en skalbolagsdeklaration. Handelsbolaget skall lämna de uppgifter som framgår av 3 kap. 18 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter och som behövs för delägarrens skalbolagsdeklaration.

8 b §

En skalbolagsdeklaration skall lämnas inom 30 dagar efter det att andelen eller delägarrätten har avyttrats.

8 c §

En skalbolagsdeklaration skall innehålla de uppgifter som skall lämnas enligt 3 kap. 5 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter.

25 §

Preliminära självdeklarationer och skattedeklarationer skall lämnas till skattemyndigheten enligt fastställda formulär. Om

Preliminära självdeklarationer, skalbolagsdeklarationer och skattedeklarationer skall lämnas till skattemyndigheten enligt

skattemyndigheten har anvisat ett särskilt mottagningsställe skall deklARATIONEN lämnas dit.

fastställda formulär. Om skattemyndigheten har anvisat ett särskilt mottagningsställe skall deklARATIONEN lämnas dit.

Prop. 2001/02:165
Bilaga 5

11 kap.

Säkerhet för slutlig skatt

11 a §

En sådan säkerhet som avses i 49 a kap. 11 § inkomstskattelagen (1999:1229) skall vara en av bank utfärdad garantiförbindelse och avse det belopp som fastställts med stöd av 4 kap. 25 § taxeringslagen (1990:324). Ställd säkerhet får tas i anspråk om den slutliga skatten inte betalas i rätt tid. Sedan skattemyndigheten beslutat att ta säkerheten i anspråk får den genast utsökas. Då gäller bestämmelserna i lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m.

Om säkerheten inte behöver tas i anspråk, skall skälig kostnad för ställd säkerhet ersättas av staten. Bestämmelserna i 6–11 §§ lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. skall tillämpas.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2002.

Förslag till lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter

Härigenom förskrivs i fråga om lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter

dels att 3 kap. 24 § och 5 kap. 2 § skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas två nya paragrafer, 3 kap. 9 a och 22 a §§, samt närmast före 3 kap. 9 a § en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 kap.

Skalbolag

9 a §

Den som har förvärvat tillgångar enligt 49 a kap. 9 § inkomstskattelagen (1999:1229) skall lämna uppgift om detta.

22 a §

Fåmanshandelsbolag skall till ledning för delägarnas taxeringar lämna den uppgift som avses i 9 a §.

24 §

Bestämmelserna i 18, 19, 21 och 23 §§ om handelsbolag skall tillämpas även på europeiska ekonomiska intressegrupperingar.

Bestämmelserna i 18, 19, 21, 22 a och 23 §§ om handelsbolag skall tillämpas även på europeiska ekonomiska intressegrupperingar.

5 kap.

2 §

Svenska handelsbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar som inte är skyldiga att lämna självdeklaration skall lämna särskilda uppgifter om de förhållanden som avses i 3 kap. 18 och 19 §§.

Svenska handelsbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar som inte är skyldiga att lämna självdeklaration skall lämna särskilda uppgifter om de förhållanden som avses i 3 kap. 18, 19 och 22 a §§.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2002 och tillämpas första gången vid 2003 års taxering.

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2002-03-13

Närvarande: f.d. justitierådet Hans Danelius, regeringsrådet Gustaf Sandström, justitierådet Dag Victor.

Enligt en lagrådsremiss den 14 februari 2002 (Finansdepartementet) har regeringen beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229),
2. lag om ändring i taxeringslagen (1990:324),
3. lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483),
4. lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter.

Förslagen har inför Lagrådet föredragits av kammarrättsassessorn Lena Lagercrantz.

Förslagen föranleder följande yttrande av *Lagrådet*:

Allmänt

I lagrådsremissen föreslås regler för att komma till rätta med handeln med s.k. skalbolag. Enligt remissen och det tidigare beredningsmaterialet avser den typiska skalbolagsaffären ett aktiebolag som efter en utförsäljning av rörelsetillgångar innehåller likvida medel och obeskattad vinst. Det kan också vara fråga om en upparbetad, obeskattad vinst i ett tjänsteföretag.

Enligt förslaget skall en kapitalvinst som uppkommer när en fysisk person (eller ett dödsbo) avyttrar andelar i ett skalbolag beskattas som överskott av passiv näringsverksamhet. Det innebär att vinsten träffas av kommunal och statlig inkomstskatt och särskild löneskatt. Motsvarande skall gälla om säljaren inom en tvåårsperiod i viss omfattning återköper icke likvida tillgångar från det avyttrade företaget.

Föreligger särskilda skäl skall i båda fallen beskattning ske enligt vanliga regler. I det förra fallet kan beskattning undvikas om det ställs säkerhet för skatt avseende verksamhet som bedrivits av företaget fram till avyttringen av andelarna. Hur stor denna skatt är skall avgöras med ledning av en av företaget ingiven skalbolagsdeklaration, grundad på ett för ändamålet upprättat bokslut.

Lagrådsremissen har föregåtts av en framställning från Riksskatteverket med förslag från Skattemyndigheten i Stockholm och av två mycket kortfattade departementspromemorior. Den senare av dessa promemorior grundas till stor del på ett förslag som lagts fram av 1998 års företagsskatteutredningar (SOU 2001:11), avsett att motverka utnyttjandet av skalbolag inom bolagssektorn vid ett avskaffande av kapitalvinstbeskattningen på näringsbetingade andelar. Lagrådsremissen bygger på förslaget i den senaste promemorian (Ds 2001:35). Vissa ändringar har dock gjorts. Regeln om säkerhet är t.ex. ny. Den

motsvarades i promemorian av en regel om inbetalning av preliminär skatt.

I det nuvarande regelsystemet finns bestämmelser om skärpt beskattning vid vissa andelsavyttringar som företas av fysiska personer. Grunden för dessa bestämmelser är att en värdeökning på andelarna hänger samman med att andelsägaren eller någon närstående till denne har arbetat i företaget. Är det fråga om ett fåmansföretag kan del av kapitalvinsten bli beskattad i inkomstslaget tjänst enligt de s.k. 3:12-reglerna i 57 kap. inkomstskattelagen. Enligt 51 kap. samma lag kan kapitalvinst vid avyttring av en andel i ett handelsbolag bli beskattad som överskott av aktiv näringsverksamhet. Någon sådan beskattning sker dock inte om delägaren beskattas för sin del av handelsbolagets överskott fram till avyttringsdagen. Konkurrensen mellan de olika regelsystemen är avsedd att lösas så att de nya reglerna ges företräde framför reglerna i 57 kap. men får stå tillbaka för reglerna i 51 kap.

Enligt lagrådsremissen är det nödvändigt att ändra skattereglerna för att på ett effektivt sätt komma till rätta med handeln med skalbolag och detta kan, sägs det vidare, inte göras inom ramen för t.ex. 3:12-reglerna.

För närvarande slutförs ett utredningsarbete rörande 3:12-reglerna (Fi 1999:12). Samtidigt pågår i Finansdepartementet ett beredningsarbete avseende de förslag som lagts fram i SOU 2001:11. Ett inslag i det betänkandet är, som framgått, att skalbolagsregler skall införas inom bolagssektorn för att förhindra att den föreslagna skattefriheten på kapitalvinster på näringsbetingade andelar missbrukas. Lagrådet vill ifrågasätta lämpligheten av att genomföra en lagstiftning på grundval av det remitterade förslaget innan det står klart vilka lösningar som kommer att väljas inom bolagssektorn. Om det emellertid bedöms som angeläget att nu genomföra en separat lagstiftning, finner Lagrådet att följande synpunkter bör beaktas.

Lagstiftningens syfte

En köpare av andelar i ett skalbolag kan ha olika motiv för sitt förvärv. Avsikten kan vara att utnyttja obeskattade vinstmedel i bolaget för att finansiera en kostnadskrävande ny seriös rörelse. I andra fall kan syftet vara att belasta bolaget med tvivelaktiga och för myndigheterna svårkontrollerade kostnadsposter. Det är vidare vanligt att bolaget efter förvärvet underlåter att fullgöra sina skyldigheter i fråga om bokföring, deklaration och inbetalning av skatt. Det förekommer också att köparen tömmer bolaget på tillgångar.

Enligt det remitterade förslaget definieras ett skalbolag med utgångspunkt i värdet av likvida tillgångar satt i relation till ersättningen för de avyttrade andelarna. Med knytningen till likvida tillgångar avser man att på ett schablonmässigt sätt träffa företag med obeskattade vinstmedel. Att syftet är att komma åt företag med obeskattade vinstmedel framgår bl.a. av den föreslagna bestämmelsen om att beskattning enligt skalbolagsreglerna inte skall ske om företaget ställer säkerhet för skatt som hänför sig till företagets verksamhet under beskattningsåret fram till avyttringstillfället (49 a kap. 11 § inkomstskattelagen).

I lagrådsremissen (s. 59 f.) diskuteras ett förslag från Riksskatteverket om att införa en avdragsbegränsning som gör att förluster som uppkommer i företaget efter ett ägarbyte inte får kvittas mot tidigare vinster. Det noteras att lagstiftaren tidigare tagit avstånd från att införa en avdragsbegränsning i den motsatta situationen, dvs. den där förlusterna kommer först och vinsterna senare. Argumentet har varit att det är godtyckligt att anta att verksamheten i företaget skulle ha bedrivits i oförändrad form vid oförändrade ägarförhållanden och att neutralitetsskäl därför talar för att inte ha en avdragsbegränsning vid ägarbyten. I remissen konstateras att argumentet är relevant även med avseende på förvärvade vinstbolag. Den slutsats som dras är att någon avdragsbegränsning inte bör införas men att situationen bör följas noga.

Frånvaron av avdragsbegränsning gör att den vinst som uppkommit fram till avyttringstillfället kan kvittas mot senare skattemässiga förluster under samma beskattningsår. Därmed kan det också inträffa att frågan om att ta i anspråk säkerheten för bolagsskatten inte aktualiseras. Lagstiftningen riktar alltså inte in sig på de rena inkomstutjämningsfallen utan på fall där företaget efter ägarbytet inte fullgör sina skyldigheter i fråga om skatt.

Skalbolag och återköp

Klassificeringen som skalbolag förutsätter att det vid avyttringen finns likvida tillgångar som värdemässigt svarar mot minst halva ersättningen för de avyttrade andelarna (om samtliga andelar avyttrats). Andra tillgångar som anskaffats inom två år före avyttringen räknas med under förutsättning bl.a. att anskaffningen kan antas ha skett i syfte att tillgångarna lätt skall kunna avyttras efter avyttringen av andelarna. Knytningen till likvida tillgångar har motiverats med att det skall vara enkelt att avgöra om företaget är ett skalbolag eller ej medan tvåårsregeln har ansetts behövas för att möta kringgåenden (SOU 2001:11 s. 165 f.).

Som Lagrådet uppfattat det skall vinstmedlen för att vara obeskattade ha uppkommit under beskattningsåret. Har rörelsetillgångar avvecklats under tidigare beskattningsår – och omplacerats i mer eller mindre likvida tillgångar – har i princip beskattning skett redan då (en annan sak är att skatten kanske inte har betalats). Med det angivna syftet med lagstiftningen kan det därför sättas i fråga om inte tvåårsregeln bör utgå eller ersättas med en regel som bara tar sikte på anskaffningar under beskattningsåret.

I det enskilda fallet kan det vara förenat med stora svårigheter att avgöra om ett företag är ett skalbolag eller ej. Svårigheterna hänför sig bl.a. till att det förutsätts att också indirekta innehav av likvida medel skall beaktas. I de skilda förslag som lagts fram har i detta hänseende olika lösningar presenterats, dock utan att valet av lösning närmare motiverats. I det remitterade förslaget förutsätts att varje indirekt innehav skall beaktas till så stor del som svarar mot det avyttrade företagets ägarandel (49 a kap. 7 § inkomstskattelagen).

Det framgår inte av remissen hur de skattskyldiga och skattemyndigheterna skall få tillgång till alla de uppgifter rörande tillgångar som behövs för att klarlägga om det avyttrade företaget är ett skalbolag eller ej. Vid föredragningen har uppgetts att det kan finnas skäl

att beakta enbart sådana företag i vilka det avyttrade företaget ensamt eller tillsammans med någon annan har ett bestämmande inflytande. Även med en sådan lösning kvarstår emellertid tillämpningsproblemen till stor del. Såvitt Lagrådet kan bedöma bör vidare de bestämmelser som gäller det avyttrade företags direkt eller indirekt ägda tillgångar samordnas för att undvika att tillgångar av likvid karaktär räknas dubbelt eller inte alls.

Vid remissbehandlingen av såväl SOU 2001:11 som den senaste departementspromemorian (Ds 2001:35) har riktats kritik mot definitionen av skalbolag, bl.a. i det hänseendet att företagets skulder inte beaktas. I remissen sägs att det i praktiken är fråga om skatteskulder som köparen inte avser att betala. Lagrådet inser att ett bortseende från skuldsidan kan ge säljaren ett incitament att reglera dessa skulder före avyttringen och på det sättet nedbringa de likvida tillgångarna och åstadkomma att företaget inte längre räknas som skalbolag. Reglerna om ställande av säkerhet torde verka i samma riktning. Fall kan naturligtvis uppkomma där det mer framstår som en tillfällighet att skulder av annat slag inte reglerats eller en skuldreglering av olika skäl inte är möjlig. Det finns anledning att i det fortsatta arbetet med förslaget belysa om särskilda skäl för att inte tillämpa reglerna skall kunna anses föreligga i sådana fall.

Enligt förslaget skall beskattning enligt skalbolagsreglerna också ske om säljaren inom en tvåårsperiod från avyttringen återköper andra tillgångar än sådana som räknas som likvida tillgångar. Gränsen har satts på det sättet att återköpet skall avse den övervägande delen av dessa andra tillgångar. Återköpet kan ske inte bara från det avyttrade företaget utan också från företag som direkt eller indirekt ägs av det avyttrade företaget. Lagrådet konstaterar att tillämpningsproblemen även här lär bli betydande.

Tillämpningsområdet

Bestämmelserna gäller avyttring av andelar i aktiebolag, ekonomiska föreningar och handelsbolag.

Kapitalet i ett handelsbolag är rörligt på ett helt annat sätt än i ett aktiebolag och bolagsmännen kan i stor utsträckning reglera sina inbördes förhållanden genom avtal. Handelsbolagets överskott beskattas inte hos bolaget utan hos delägarna. Vid en andelsavyttring har säljare och köpare stor frihet att sinsemellan disponera över fördelningen och beskattningen av det på andelen belöpande överskottet (eller underskottet) för avyttringsåret. Just dessa möjligheter föranledde att de regler som nu finns i 51 kap. inkomstskattelagen infördes.

Under det arbete som föregått lagrådsremissen synes de speciella förhållanden som gäller för handelsbolag inte ha uppmärksammats särskilt. Klart är att, som Lagrådet återkommer till i anslutning till 49 a kap. 11 § inkomstskattelagen och 11 kap. 11 a § skattebetalningslagen, reglerna om skalbolagsdeklarationer och säkerhet för skatt inte fungerar på avsett sätt för andelar i handelsbolag. Även om det kan finnas ett behov av skalbolagsregler riktade också mot avyttringar av handelsbolagsandelar, kan Lagrådet inte tillstyrka att den föreslagna

lagregleringen i dess nuvarande utformning får omfatta även handelsbolagen.

Enligt den terminologi som används i inkomstskattelagen (2 kap. 2 §) avses med aktiebolag, ekonomiska föreningar och handelsbolag också utländska motsvarigheter. Det bör anges att reglerna i fråga om utländska juridiska personer skall tillämpas bara om företagets inkomster enligt inkomstskattelagen kan träffas av svensk beskattning.

En fråga som uppmärksammats vid remissbehandlingen av de olika förslagen är minoritetsdelägarnas ställning. Typiskt sett har en minoritetsdelägare inte kännedom om företagets tillgångsstruktur vid varje tillfälle och han kan därmed inte med någon säkerhet veta om det han säljer avser ett skalbolag. Han lär inte heller kunna förmå företaget att per avyttringsdagen upprätta ett särskilt bokslut och inge en skalbolagsdeklaration. Bestämmelsen om ställande av säkerhet för bolagsskatt kan därmed inte utnyttjas. Delägaren blir i stället hänvisad till den andra undantagsmöjligheten, dvs. till att vid taxeringen åberopa sådana omständigheter som kan få skattemyndigheten att göra bedömningen att särskilda skäl föreligger.

Avyttringen av en minoritetspost inverkar normalt inte på företagets verksamhet eller på inflytandet över företaget. Det är därmed svårt att se någon anledning till att reglerna skall tillämpas i sådana fall. Lagrådet har också uppfattat vad som sägs i remissen så att särskilda skäl för att inte tillämpa reglerna i allmänhet skall anses föreligga när det är fråga om avyttrade minoritetsposter.

En lösning som enligt Lagrådets mening ligger nära till hands är att göra tillämpningsområdet för lagstiftningen snävare och hålla minoritetsdelägare utanför (den närmare avgränsningen torde i så fall få göras med utgångspunkt i inflytandet över företaget). Skulle det visa sig svårt att undanta en hel kategori av delägare kan en utväg vara att behålla det vidare tillämpningsområdet men i lagtexten markera att reglerna bara undantagsvis skall tillämpas på minoritetsdelägare (jfr den s.k. utomstående regeln i 57 kap. 5 § inkomstskattelagen).

Särskilda skäl

En säljare som vill undgå beskattning enligt de föreslagna reglerna kan vid taxeringen begära att beskattning skall ske enligt gängse regler med hänvisning till bestämmelsen om "särskilda skäl". Den bestämmelsen kompletterar alltså regeln om ställande av säkerhet för skatt.

I motiven utvecklas vad som kan utgöra särskilda skäl. Generationsskifte, utlösen av delägare, förestående likvidation, konjunktturnedgång och omstrukturering nämns som exempel på fall där särskilda skäl kan tänkas föreligga. En förutsättning är emellertid, sägs det, att ersättningen för obeskattad vinst inte är för hög. I sammanhanget anges ett riktvärde om 75 %. Det riktvärdet förutsätts också gälla om det är fråga om finansiering av forsknings- och utvecklingskostnader.

Lagrådet uppfattar motivuttalandena så att särskilda skäl i de angivna fallen skall anses föreligga om inte prissättningen ger anledning anta att köparen har obehöriga avsikter med sitt förvärv. Av vad som tidigare sagts följer att ett utnyttjande av möjligheten till inkomstutjämning inte i sig skall ses som något obehörigt. Lagrådet kan inte ha någon egen

uppfattning i frågan men vill inte utesluta att en seriös köpare som avser att bedriva FoU-verksamhet i företaget kan vara beredd att betala mer än 75 % för obeskattade vinstmedel. En generell fråga är vidare hur icke realiserade övervärden i t.ex. börsaktier kan antas påverka prissättningen.

En säljare som vill vara säker på att inte bli beskattad enligt de föreslagna reglerna är hänvisad till alternativet ställande av säkerhet. Är det fråga om en avyttring som inte är "prioriterad" (dvs. som inte är ett led i ett generationsskifte etc.) blir detta enligt förslaget det enda alternativet.

Skatteregler bör i görligaste mån utformas så att de uppfyller rimliga krav på förutsebarhet. Tydliga regler skapar också förutsättningar för en enhetlig tillämpning. I det perspektivet är det problematiskt med regler som förutsätter en särskild prövning, vilken kan utfalla olika beroende på vilka omständigheter som åberopas och vilka avvägningar som görs av skattemyndigheten. I vart fall är det önskvärt att utrymmet för bedömningar av mer eller mindre skönsmässig karaktär begränsas så långt som möjligt.

Mot denna bakgrund kan man ställa frågan om inte särskilda skäl generellt – även om det inte är fråga om en "prioriterad" avyttring – skulle kunna anses föreligga om säljaren visar att ersättningen för andelen bestämts på affärsmässiga grunder. En sådan ordning torde uppfattas som mer rättvis än den föreslagna samtidigt som problemet att bedöma och värdera säljarens bevekelsegrunder skulle bortfalla. Vad som kan anses vara en godtagbar omstrukturering är t.ex. inte – som den tidigare hanteringen av frågor om uttagsbeskattning visar – någon lätt uppgift. Skälen för en generell tillämpning ökar naturligtvis om det förhåller sig så att de avyttringar som kan anses prioriterade svarar för en stor del av samtliga avyttringar. Lagrådet anser att en utvidgning av det antydda slaget bör övervägas.

Skalbolagsdeklaration och säkerhet för skatt

Någon beskattning av kapitalvinsten som överskott av passiv näringsverksamhet skall inte ske om det avyttrade företaget i anslutning till avyttringen upprättar ett bokslut, ger in en skalbolagsdeklaration och ställer säkerhet för den bolagsskatt som hänförs till företagens verksamhet fram till avyttringen (motsvarande skall gälla för företag som det avyttrade företaget äger del i). Den föreslagna lösningen förutsätter att skattemyndigheten på grundval av en deklaration enligt skattebetalningslagen skall fatta ett taxeringsbeslut enligt taxeringslagen avseende ett subjekt (företaget) som egentligen inte har något eget intresse i saken utan agerar på en delägars begäran. Att göra skattemyndighetens beslut till ett taxeringsbeslut kan leda till komplikationer, bl.a. i det hänseendet att samma materiella frågor kan komma till bedömning när underlaget för skatten och säkerheten skall bestämmas som vid den ordinarie taxeringen. Lagrådet anser att den naturliga lösningen är att förfarandet helt regleras i skattebetalningslagen.

Såvitt Lagrådet förstår ger de föreslagna reglerna inget utrymme för ställande av en kompletterande säkerhet om skattemyndigheten har en avvikande uppfattning om beskattningsunderlagets storlek. Det förefaller rimligt att en sådan möjlighet tillskapas.

En särskild fråga är hur reglerna om säkerhet skall fungera när det förekommer flera avyttringar under samma beskattningsår. Sker avyttringarna samtidigt lär det inte finnas något hinder mot att den ställda säkerheten för bolagsskatt kan åberopas av alla delägarna. Mer problematiskt blir det om avyttringarna inte sker samtidigt. De föreslagna reglerna förutsätter att ett bokslut skall upprättas vid varje avyttringstillfälle. Det är inte givet hur inkomstberäkningen skall gå till vid de senare avyttringarna och hur avsättningar till periodiseringsfond och ersättningsfond då skall hanteras. Här kan erinras om att de ifrågavarande boksluten är fiktiva i den meningen att de inte påverkar senare bokslut (jfr Bergström och Norberg i Skattenytt 1993 s. 470 rörande de regler som nu finns i 51 kap.).

Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen

3 kap. 19 §

Av paragrafen framgår att begränsat skattskyldiga under vissa förutsättningar är skattskyldiga för kapitalvinster på svenska aktier m.m. oavsett i vilket inkomstslag vinsten skall tas upp. Eftersom skattskyldighet föreligger redan enligt nuvarande lydelse av paragrafen, kan den behållas oförändrad.

13 kap. 1 och 5 §§

Paragrafen är placerad under rubriken Handelsbolag. Bestämmelsen bör inte tas in där utan förslagsvis i ett nytt sista stycke i 1 §. Stycket kan formuleras enligt följande: "I 49 a kap. finns bestämmelser om att kapitalvinst, när en fysisk person avyttrar en andel i ett aktiebolag eller en ekonomisk förening, i vissa fall skall räknas till inkomstlaget näringsverksamhet." Denna formulering omfattar såväl avyttring av andel i skalbolag som återköpsfallen.

14 kap. 12 a §

Paragrafen bör lämpligen placeras efter 13 § som en ny 13 a § och formuleras enligt följande: "Kapitalvinst som enligt 49 a kap. skall tas upp som överskott av passiv näringsverksamhet räknas som en egen näringsverksamhet."

49 a kap.

Till det som Lagrådet anfört inledningsvis kan några ytterligare kommentarer lämnas.

2 §

I punkten 1 nämns, som ett av de fall då reglerna inte skall tillämpas, att andelen är marknadsnoterad. Ett alternativ kan vara att låta avgränsningen styras av om företaget har några andelar som är marknadsnoterade. Vilket av alternativen som väljs får betydelse i de fall då flera slag av andelar förekommer och vissa – men inte alla – är marknadsnoterade.

Vid föredragningen har uppgetts att hänvisningen i 2 § 3 skall avse också 44 kap. 8 § första stycket 2.

6 och 7 §§

Som framgår av Lagrådets inledande anmärkningar är syftet med tvåårsregeln i 6 § första stycket oklart.

Det är uppenbart att det är förenat med betydande svårigheter att göra den beräkning som avses i 7 §. Den föreslagna lydelsen av 6 och 7 §§ får också till effekt att likvida tillgångar i vissa fall kommer att räknas dubbelt, dels enligt 6 § i form av (netto)värdet av en andel i ett företag och dels som en viss del av detta företags likvida tillgångar.

En möjlighet som framkommit vid föredragningen är, som Lagrådet redan anfört, att begränsa tillämpningsområdet för regeln om indirekt ägande till företag som det avyttrade företaget, ensamt eller tillsammans med någon annan, har bestämmande inflytande över (uttrycket bestämmande inflytande torde då få användas i en annan bemärkelse än i 40 kap. 5 §). En annan möjlighet är att knyta an till begreppet ekonomisk intressegemenskap i 24 kap. 10 §. Ytterligare möjligheter finns, t.ex. att använda den definition på intressegemenskap som tidigare fanns i punkt 2 elfte stycket av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen (moder- och dotterföretag eller företag under i huvudsak gemensam ledning).

9 §

Lika väl som "likvida tillgångar" syftar på ett visst belopp gäller detta för "andra tillgångar". Som Lagrådet uppfattat det måste man vid indirekta innehav relatera "andra tillgångar" till den aktuella ägarandelen. En fråga för sig är hur sådana tillgångar som uttryckligen inte skall räknas som likvida tillgångar (enligt förslaget närmast näringsbetingade andelar) skall hanteras. Även här får man se till att dubbelräkningar undviks.

11 §

Som framgår av vad som anförts under rubriken Tillämpningsområdet förordar Lagrådet att den nu föreslagna regleringen inte skall omfatta handelsbolag. I denna fråga anför Lagrådet ytterligare (se också kommentarerna till 11 kap. 11 a § skattebetalningslagen samt 3 kap. 22 a § och 5 kap. 2 § lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter).

Om det avyttrade företaget är ett handelsbolag skall säljaren i en skalbolagsdeklaration ta upp "företagets" överskott eller underskott fram

till tidpunkten för avyttringen. Formuleringen talar för att det är handelsbolagets hela skattemässiga resultat som avses, dvs. inte bara den på delägaren belöpande delen. Detta motsägs emellertid av vad som sägs i de föreslagna bestämmelserna i 10 kap. 8 a § skattebetalningslagen där det hänvisas till uppgifter som handelsbolaget skall lämna till delägaren enligt 3 kap. 18 § lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter. Bland dessa uppgifter finns bl.a. uppgifter om "andel av bolagets inkomst" och "varje delägars andel".

Uppgifterna i deklARATIONEN skall leda fram till att "företagets" överskott eller underskott fastställs (4 kap. 25 § taxeringslagen) och säkerheten skall avse det med stöd av dessa bestämmelser fastställda beloppet (11 kap. 11 a § skattebetalningslagen). Uttryckssättet är oklart men avsikten får antas vara att säkerheten skall avse inte det fastställda beloppet utan skatten på fastställt belopp. Antagligen avses därmed endast skatt på delägarens del av överskottet. Oavsett dessa oklarheter kan skatten inte bestämmas och därmed inte heller säkerhetens storlek. Detta följer av att det är delägarna i handelsbolaget som är skattesubjekt. Säljaren – och andra delägare som är fysiska personer – har inte som aktiebolagen en fast skattesats.

Lagrådets slutsats är att bestämmelserna inte kan tillämpas på avsett sätt på handelsbolag.

Lagrådet har, som underlag för fortsatta överväganden, utarbetat ett utkast till 49 a kap. inkomstskattelagen, vilket fogas till detta yttrande som bilaga.

Förslaget till lag om ändring i taxeringslagen

Som framgår av vad som anförts under rubriken Skalbolagsdeklaration och säkerhet för skatt förordar Lagrådet att 4 kap. 1 och 25 §§ utgår och att förfarandet regleras i skattebetalningslagen.

Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen

Lagrådet hänvisar till vad som anförts under rubriken Skalbolagsdeklaration och säkerhet för skatt och vill därutöver anföra följande.

11 kap. 11 a §

Säkerheten skall få tas i anspråk om "den slutliga skatten inte betalas i rätt tid". Med detta torde avses att skattekontot skall vara nollställt per den förfallodag som anges i 16 kap. 6 §. Det bör övervägas om bestämmelsen skall utformas på ett tydligare sätt, inte minst mot bakgrund av de effekter som den enskilde kan drabbas av om den tolkas fel.

Den föreslagna lagtexten torde i handelsbolagsfallen få uppfattas så att säkerheten får tas i anspråk om säljarens skatt inte betalas i rätt tid. Vid andelsavyttringar är det vanligt att köparen av andelen beskattas för sin

del av handelsbolagets inkomst avseende bolagets hela verksamhetsår. Bestämmelserna blir därmed inte effektiva om det ankommer på köparen att skatta för sin del av hela det aktuella årets överskott i handelsbolaget samtidigt som säljaren på vederbörligt sätt betalar sina egna skatter. Säkerheten kan då inte tas i anspråk om köparen underlåter att betala sin skatt.

Förslaget till lag om ändring i lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter

2 kap. 2 och 4 §§ samt 3 kap. 9 a §

Enligt förslaget i 49 a kap. 9 § inkomstskattelagen skall beskattning enligt de föreslagna reglerna ske inte bara om tillgångarna förvärvas av säljaren utan också om förvärvet görs av t.ex. närstående till denne. Uppgiftsskyldigheten enligt 3 kap. 9 a § avser emellertid endast säljarens egna förvärv. En komplettering av lagtexten i denna del synes därför motiverad.

För att säkerställa att uppgift lämnas av personer som annars inte är deklarationsskyldiga krävs kompletteringar i 2 kap. 2 och 4 §§.

3 kap. 22 a § och 5 kap. 2 §

Lagrådet noterar, för den händelse att andelar i handelsbolag skulle komma att omfattas av regelsystemet, att det synes saknas skäl att begränsa en uppgiftsskyldighet för handelsbolag till fåmanshandelsbolag eller till handelsbolag som är svenska. Vidare hör en bestämmelse av det slag som föreslås i 3 kap. 22 a § bättre hemma i en ny 3 kap. 19 a § (under den ändrade rubriken Handelsbolag).

Bilaga

49 a kap. Beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet vid avyttring av andelar i skalbolag

Innehåll

1 § I detta kapitel finns särskilda bestämmelser om beskattning av kapitalvinst i inkomstslaget näringsverksamhet när en fysisk person avyttrar andelar i vissa aktiebolag och ekonomiska föreningar.

Definitioner

2 § I detta kapitel avses med

–*andel* andel i ett aktiebolag eller en ekonomisk förening,

–*det avyttrade företaget* det aktiebolag eller den ekonomiska förening som avyttringen avser.

Med andel i det avyttrade företaget likställs andra delägarrätter som har getts ut av och hänförs till företaget.

En andel i en utländsk juridisk person omfattas av bestämmelserna i detta kapitel bara om den juridiska personen är skattskyldig här vid tidpunkten för avyttringen eller om dess inkomster beskattas hos delägarna.

Avyttring av skalbolagsandelar

Tillämpningsområde

3 § Bestämmelserna i detta kapitel tillämpas om

1. en fysisk person avyttrar en andel i ett skalbolag, och
2. avyttringen ger upphov till en kapitalvinst i inkomstslaget kapital.

Bestämmelserna tillämpas inte om andelen är marknadsnoterad och inte heller om andelen anses avyttrad på grund av bestämmelserna om

1. likvidation i 44 kap. 7 § första stycket, eller
2. konkurs i 44 kap. 8 § första stycket 1 eller 2.

Skalbolag

4 § Ett avyttrat företag anses som skalbolag om det sammanlagda marknadsvärdet av företagets likvida tillgångar enligt 5 och 6 §§ överstiger hälften av värdet av samtliga andelar, beräknat med utgångspunkt i ersättningen för de avyttrade andelarna.

Likvida tillgångar

5 § Som likvida tillgångar räknas kontanter, värdepapper och liknande tillgångar. Som likvida tillgångar räknas också andra tillgångar om

–tillgångarna anskaffats inom två år före avyttringen /alt: under det räkenskapsår då avyttringen skett/,

–tillgångarna saknar affärsmässigt samband med verksamheten i företaget sådan den bedrevs intill två år före avyttringen /alt: intill ingången av det räkenskapsår då avyttringen skett/, och

– det inte framgår att anskaffningen skett i annat syfte än att tillgångarna lätt skulle kunna avyttras efter avyttringen av andelen.

Som likvida tillgångar räknas inte andelar i aktiebolag, ekonomiska föreningar och handelsbolag om det företag som äger andelarna och det andra företaget är moderföretag och dotterföretag eller företag under i huvudsak gemensam ledning (företag i intressegemenskap).

6 § Om likvida tillgångar som avses i 5 § innehas av ett företag i intressegemenskap med det avyttrade företaget, skall tillgångarnaräknas med vid beräkningen enligt 4 § till den del som motsvarar det avyttrade företagets direkta eller indirekta ägarandel i företaget.

Återköp

7 § Avser avyttringen en andel som inte hänför sig till ett skalbolag, skall bestämmelserna i 8 och 9 §§ tillämpas om, inom två år efter avyttringen, återköp sker av tillgångar som vid avyttringen innehades av det avyttrade företaget eller av företag i intressegemenskap med det avyttrade företaget. Återköp skall anses föreligga om tillgångarna förvärvas, direkt eller indirekt, av den som avyttrat andelen eller närstående till denne och förvärvet avser den övervägande delen av andra tillgångar än likvida tillgångar enligt 5 och 6 §§ och andelar i sådana företag med vilka det avyttrade företaget var i intressegemenskap.

Bedömningen enligt första stycket skall grundas på tillgångarnas marknadsvärden vid avyttringen av andelen. Värdet av tillgångar i företag i intressegemenskap med det avyttrade företaget skall beaktas till den del som motsvarar det avyttrade företagets direkta eller indirekta ägarandel i företaget. Avser förvärvet en andel i ett sådant företag, skall förvärvet anses ha avsett en på andelen belöpande del av tillgångarna i företaget.

Första och andra styckena tillämpas också om förvärvet avser tillgångar som kan anses ha ersatt tillgångar som vid tidpunkten för avyttringen innehades av det avyttrade företaget eller av företag i intressegemenskap med det avyttrade företaget.

Huvudregel

8 § Kapitalvinst på grund av avyttringen av andelen skall i fall som avses i 3 och 7 §§ tas upp som överskott av passiv näringsverksamhet.

Undantag

9 § Om den skattskyldige begär det och det finns särskilda skäl skall bestämmelserna i 8 § inte tillämpas. Vid prövningen skall särskilt beaktas vad som föranlett avyttringen eller återköpet och, om fråga är om avyttring, vilken ersättning som bestämts.

Har den som avyttrar andelen inte genom eget eller närståendes andelsinnehav ett väsentligt inflytande i företaget, skall bestämmelserna i 8 § tillämpas bara om det föreligger särskilda omständigheter.

10 § I fall som avses i 3 § skall bestämmelserna i 8 § inte tillämpas om

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

Vid inkomstberäkningen enligt första stycket 1 skall beskattningsåret anses ha avslutats vid tidpunkten för avyttringen. Vidare skall anses att avsättningar till periodiseringsfonder och ersättningsfonder har återförts och att några nya avsättningar inte gjorts.

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 27 mars 2002

Närvarande: statsministern Persson, ordförande, och statsråden Hjelm-Wallén, Thalén, Ulvskog, Lindh, Sahlin, von Sydow, Pagrotsky, Östros, Messing, Engqvist, Rosengren, Lejon, Lövdén, Ringholm, Bodström, Sommestad

Föredragande: statsrådet Ringholm

Regeringen beslutar proposition 2001/02:165 Skatteregler mot handel med skalbolag