

Juridiska Institutionen

Examensarbete 30hp

Juristprogrammet HT 2015

## Skalbolagsreglerna inom företagssektorn

En oklar skattelagstiftning?

Martin Svanberg

Handledare: Bo Svensson

Examinator: Robert Pålsson



GÖTEBORGS UNIVERSITET  
HANDELSHÖGSKOLAN

## SAMMANFATTNING

Skalbolagsreglerna i företagssektorn infördes när lagstiftningen kring skattefrihet på näringsbetingade andelar i bolagssektorn trädde i kraft 2003, eftersom det av lagstiftare ansågs nödvändigt för att motverka en dittills ointressant marknad för oseriösa skalbolagsaffärer där en juridisk person avyttrar ett skalbolag. Konsekvensen av att omfattas av reglerna är en mycket hård beskattning av säljaren till andelar som hänför sig till vad som i lagstiftningen definieras som ett skalbolag.

Beskattning utgör ett direkt intrång i den skattskyldiges ekonomiska förhållanden, ett intrång som den enskilde inte kan gardera sig från. En rättssäker skattelagstiftning måste därför vara klar och förutsebar och inte ge upphov till tolkningssvårigheter eller bedömningsfrågor i det enskilda fallet. Vid införandet av skalbolagsreglerna anförde lagstiftaren därför att det ur rättssäkerhetssynpunkt var viktigt att det var lätt att förstå när regler skall tillämpas vilket enligt densamma uppfyllts genom reglernas utformning.

Uppsatsen syftar till att pröva skalbolagsreglernas utformning inom företagssektorns utifrån de mål och syften som ställdes upp av lagstiftaren vid deras införande. Prövningen utgörs följaktligen av en rättspolitisk diskussion kring reglernas utformning utifrån främst ett förutsebarhetsperspektiv. Uppsatsen syftar även till att göra en grundlig genomlysning av förarbetena för att pröva och analysera de motiveringar och argument som ansågs rättfärdiga regleringen i stort och den utformning som valdes för att nå reglernas mål och syften.

Prövningen leder till slutsatsen att lagstiftningens utformning inte uppnår lagstiftarens mål om förutsebarhet och rättssäkerhet. Vidare framförs ståndpunkten vid en genomlysning av förarbetena att den argumentation som lagstiftaren anförde för att rättfärdiga reglernas utformning och deras existens i vissa fall kan anses vara både motsägelsefull och bristfällig. Det ifrågasätts därför att regleringen är väl genomtänkt.

## Innehållsförteckning

1. Inledning .....	5
1.1 Bakgrund .....	5
1.2 Syfte .....	6
1.3 Metod och material .....	7
1.4 Avgränsningar .....	9
1.5 Disposition .....	9
2. Bakgrund till nuvarande regler .....	10
2.1 Skalbolag .....	10
2.2 Skalbolagstransaktioner .....	10
2.3 Tidigare lagstiftning på området .....	12
2.4 Motiveringen till nuvarande lagstiftning .....	13
3. Reglerna i korthet, målen med deras utformning och kravet på förutsebarhet .....	14
4. Definitionen av skalbolag .....	17
4.1 Jämförelsebeloppet .....	18
4.2 Likvida tillgångar .....	19
4.2.1 Liknande tillgångar .....	19
4.2.2 Kompletteringsregeln .....	20
4.2.3 Skuldsidan .....	24
4.2.4 Intressegemenskap .....	26
5. Återköpsförbudet .....	31
6. Beskattningskonsekvensen .....	35
6.1 Inledning .....	35
6.2 Huvudregeln .....	35
6.2.1 Hela ersättningen .....	37
6.2.2 Slopande av kravet på kapitalvinst .....	38
6.3 Undantagen .....	40
6.3.1 Minoritetsavyttringar .....	40
6.3.2 Ventilen .....	45
6.4 Skalbolagsdeklaration .....	48
6.4.1 Säkerhet .....	52
7. Analys av behovet av skalbolagsregler inom företagssektorn .....	55
8. Slutsatser och allmänna synpunkter .....	57
9. Avslutande reflexioner .....	62
Käll- och litteraturförteckning .....	63

## Förkortningar

Ds	Departementspromemoria
FAR	Föreningen Auktoriserade Revisorer
HFD	Högsta Förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelagen
Prop.	Proposition
RSV	Riksskatteverket
SFL	Skatteförfarandelagen
SOU	Statens Offentliga Utredningar
SRN	Skatterättsnämnden
TL	Taxeringslagen

## 1. Inledning

### 1.1 Bakgrund

Skatteundandragande skalbolagshandel där fysiska personer avyttrar andelar har historiskt sett utgjort ett stort problem.<sup>1</sup> Under 1990- talet ansåg dåvarande RSV att den oseriösa skalbolagshandeln hade ökat kraftigt.<sup>2</sup> År 2002 infördes därför särskilda skatteregler för fysiska personer vid försäljning av skalbolag.<sup>3</sup> När lagstiftningen kring skattefrihet på näringsbetingade andelar i bolagssektorn trädde i kraft 2003 ansågs det nödvändigt att även införa skalbolagsregler för företagssektorn. Detta eftersom skattefriheten ansågs öppna upp för en dittills ointressant marknad där en juridisk person avyttrar ett skalbolag.<sup>4</sup>

Lagstiftningen för både fysiska- och juridiska personer syftar till att motverka brottsliga förfaranden där en säljare får omotiverat högt pris för obeskattade vinstmedel på grund av att köparen efter överlåtelsen inte avser betala företagets skatt och ”plundra” bolaget. Reglerna innebär att säljaren av skalbolaget får ansvara för den skatt som bortfaller på grund av köparens agerande efter transaktionen genom att ta upp hela ersättningen som kapitalvinst. Det är således fråga om en stoppregel eftersom reglerna innefattar en mycket hård beskattningskonsekvens som ska hindra oönskade förfaranden.<sup>5</sup>

Beskattning utgör ett direkt intrång i den skattskyldiges ekonomiska förhållanden, ett intrång som den enskilde inte kan gardera sig från. En god skattelagstiftning måste därför vara klar och förutsebar och inte ge upphov till tolkningssvårigheter eller bedömningsfrågor som kan ge upphov till oväntade konsekvenser för den skattskyldige.<sup>6</sup> Eftersom stoppregler kan få omfattande konsekvenser i det fall man omfattas aktualiseras dessa krav än mer. En förutsebar skattelagstiftning är ett rättssäkerhetskrav och oförutsebara regler medför betydande orättssäkerhet.<sup>7</sup> En god skattelagstiftning bör även uppfylla de av lagstifta-

---

<sup>1</sup> Prop. 2002/03:96 s. 114.

<sup>2</sup> Prop. 2001/02:165 s. 22.

<sup>3</sup> Reglerna återfinns i 49 a kap. IL.

<sup>4</sup> Prop. 2002/03:96 s.114 f. Reglerna återfinns i 25 a kap. IL.

<sup>5</sup> Jfr Larsson, Skattenytt 2003 s.633, Alhager, Svensk Skattetidning 1999 s.471 och Lindencrona, Juridisk Tidskrift 1992/93 s. 332 fotnot 5.

<sup>6</sup> Se bl.a. Lodin, Skattenytt 2007 s. 478, 483 och Lindencrona, Juridisk Tidskrift 1992/93 s. 332 och Melbi, Alm och Persson Österman, Skattenytt 2012 s. 754 f.

<sup>7</sup> Lodin, Skattenytt 2007 s. 483.

rens uppställda intentioner angående densamma. En dålig skattelagstiftning förmår inte realisera dessa intentioner<sup>8</sup>.

Många remissinstanser var kritiska till lagstiftningens utformning vid införandet av reglerna både för fysiska och juridiska personer. Kritik framfördes bl.a. mot att beskattningsekvensen riktas mot säljaren eftersom denne drabbas av köparens kriminella agerande.<sup>9</sup> Vidare ansåg remissinstanserna att reglernas generella utformning riskerade att helt legitima aktieförsäljningar kunde komma att omfattas av lagstiftningen. Det ansågs också att det istället hade varit naturligt att införa straffrättslig eller associationsrättslig lagstiftning riktad mot köparens agerande för att motverka dennes kriminella förfarande.

Lagstiftaren konstaterade redan i förarbetena till reglerna för fysiska personer att det bland annat på grund av osäkerheten kring hur många legitima transaktioner som skulle omfattas var viktigt att reglerna utvärderades efter en tid, eftersom det inte var sådana transaktioner de avsett att träffa.<sup>10</sup> Det konstaterades även i förarbetena att en viktig rättssäkerhetsaspekt är att det skall vara lätt att förstå när reglerna skall tillämpas,<sup>11</sup> det vill säga ett krav på förutsebarhet. Detta ansågs fullgöras genom att reglerna enligt lagstiftaren utformats så att de kunnat tillämpas ”mekaniskt”, varför det skulle vara mycket lätt att avgöra om en transaktion omfattades eller inte. Mot bakgrund av kraven på en förutsebar lagstiftning skulle utvärderingen därför även syfta till att utreda ifall reglerna uppfyllt de mål som avsetts och ifall de medfört tillämpningssvårigheter för de skattskyldiga, domstolar och myndigheter.<sup>12</sup>

Skalbolagsreglerna för juridiska personer har nu varit i kraft i tolv år. Någon utvärdering av reglerna har dock inte gjorts.

## 1.2 Syfte

Syftet med denna uppsats är att utvärdera huruvida skalbolagsreglerna inom företagssektorn utformats på ett sådant sätt att de tillgodoser de krav på en förutsebar och rättssäker lagstiftning som angivits av lagstiftaren samt de andra mål och syften som uttalats.

---

<sup>8</sup> Lindencrona, Juridisk Tidskrift 1992/93 s. 332.

<sup>9</sup> Prop. 2001/02:165 s. 23, prop. 2002/03:96 s. 113 och Munck Persson, Svensk Skattetidning 2004 s. 23.

<sup>10</sup> Prop. 2001/02:165 s. 67 och prop. 2002/03:96 s. 129.

<sup>11</sup> Prop. 2001/02:165 s. 49.

<sup>12</sup> Prop. 2001/02:165 s. 67.

Uppsatsen syftar även till att utvärdera om regleringen är väl genomtänkt och kan anses befogad genom att göra en grundlig genomlysning av förarbetena samt analysera de motiveringar och argument som ansågs rättfärdiga regleringen i stort och den utformning som valdes för att nå reglernas mål och syften.

### 1.3 Metod och material

För att uppfylla uppsatsens syften används vedertagen juridisk metod då ett studium av de relevanta rättskällorna innefattande lagtext, förarbeten, praxis och doktrin genomförs för att söka utröna och analysera gällande rätt. Detta ligger sedan till grund för en rättspolitisk analys då rättspolitisk metod<sup>13</sup> används. Reglernas utformning utifrån gällande rätt utvärderas följaktligen jämte de syften och mål lagstiftningen avsågs uppfylla. Även en argumentation för och emot olika lösningar förs för att sedan där det anses befogat mynna ut i förslag till ändringar för att öka lagstiftningens korrelation med dess mål och syften dvs. resonemang av de lege de ferenda karaktär.

För att uppfylla uppsatsens syften har stor vikt fästs vid de uttalanden som gjorts i förarbetena till skalbolagsreglerna. Detta eftersom det är där lagstiftarens mål och syften med regleringen står att finna samt de motiv och argument som anförts till varför reglerna utformats som de gjorts. Reglerna för fysiska- och juridiska personer är lagtekniskt exakt likadant uppbyggda och motsvarande identiska bestämmelser för fysiska personer finns i 49 a kap. IL. I förarbetena till reglerna för juridiska personer anförts att de regler som införts för fysiska personer tjänat som förebild och reglerna för juridiska personer har baserats på dessa.<sup>14</sup> De tidigare förarbetena är därför mer detaljerade varför där förs utförligare resonemang. I de senare förarbetena hänvisas istället konsekvent till de äldre.<sup>15</sup> Författaren refererar därför där det är av relevans även till förarbetena till reglerna för fysiska personer och även praxis samt doktrin avseende det regelverket.

Även förarbeten och praxis rörande andra regler i IL används där det är relevant för att tolka vissa i skalbolagsreglerna förekommande kvantifierade begrepp. Det motiveras av att lagstiftaren i förarbeten till IL anför att kvantifierade begrepp i IL ska ges samma inne-

---

<sup>13</sup> I denna uppsats avses med rättspolitisk metod såsom den beskrivs av Sandgren (2015) s. 47 ff.

<sup>14</sup> Prop. 2002/03:96 s. 115.

<sup>15</sup> Se exempelvis prop. 2002/03:96 s. 116 ff.

börd.<sup>16</sup> Även förarbeten och praxis gällande de reglerna är därför aktuella vid tolkningen av vissa rekvisit i reglerna. De gånger praxis och förarbeten rörande andra regler i IL används klargörs detta och det motiveras varför det anses relevant.

Den doktrin som finns att tillgå på området består av artiklar författade av yrkesverksamma personer inom området samt uttalanden och ställningstaganden från Skatteverket. Mot bakgrund av uppsatsens syfte är dessa en viktig del och ytterst relevanta för att identifiera oklarheter och för att utröna hur lagstiftningen uppfattats och tolkats. Doktrinen är således för den rättspolitiska argumentationen en mycket viktig del men likafullt viktig både för den analys de lege lata och den analys de lege ferenda som förs. Dock tillskrivs doktrinen ingen på egen hand avgörande betydelse för att fastställa gällande rätt utan syftar i första hand till att stödja den diskussion som förs.

Vad gäller praxis används förutom avgöranden från HFD även i stor utsträckning förhandsbesked från SRN. Dessa är relevanta eftersom de när de vunnit laga kraft är bindande i den ordinarie skatteprocessen för myndigheter och de allmänna förvaltningsdomstolarna.<sup>17</sup> Författaren är medveten om att förhandsbesked ej är prejudikat i samma bemärkelse som avgöranden från HFD men förhandsbesked torde ändå ha mycket stor betydelse vid rättstillämpningen. Dessa är därför viktiga för att kunna fullgöra uppsatsen syften. Regeringsrätten refereras i uppsatsen till som HFD.

På grund av att detta i botten är en rättspolitisk uppsats används som ett led i det rättsanalytiska arbetet för att uppfylla uppsatsens syften dock inte enbart praxis på området från HFD och förhandsbesked från SRN eftersom sådan praxis är begränsad. Även avgöranden från kammarrätterna används därför i viss mån. Dessa tillmäts dock ingen självständig betydelse för ett utrönande av gällande rätt utan för att utröna hur reglerna kommit att tillämpas och för att stödja den diskussion som förs kring de svagheter och svårigheter de fört med

---

<sup>16</sup> Jfr prop. 1999/2000:2 s. 502 ff. och Pahlsson, Skattenytt 1999 s 614 ff. Jfr även SRN 2015-03-31, Dnr 151-13/D där SRN tillämpar förarbetena till skalbolag för att tolka ränteavdragsbegränsningsreglerna i 24 a kap. IL. Se också prop. 2012/13:1 s. 239 där det anförs att : "Lagstiftaren vill i detta sammanhang framhålla att uttrycket "väsentligt inflytande" är ett vedertaget uttryck inom skattelagstiftningen för att definiera vilka företag som ska anses ingå i en intressegemenskap med varandra. Uttrycket återfinns t.ex. i 25 a kap. 2 § IL för att definiera vilka företag som ska anses ingå i en intressegemenskap vid tillämpningen av bestämmelserna om näringsbetingade andelar och vissa andra tillgångar. Det är således inte ett nytt uttryck i inkomstskattelagen utan uttrycket återfinns i bestämmelser som har tillämpats under många år. Tidigare förarbetsuttalanden äger fortfarande giltighet i tillämpliga delar."

<sup>17</sup> Se Lag om förhandsbesked i skattefrågor, 16§. Jfr även André och Ståhl, Skattenytt 2014 s. 262.



sig. Den klassiska rättskälreläran tillämpas således inte strikt.<sup>18</sup> Författaren har även tillfrågat skattekonstuler på Deloitte AB, Mannheimer Swartling Advokatbyrå AB, Setterwalls Advokatbyrå AB och Wistrands Advokatbyrå KB för att få en inblick i hur Skatteverket tillämpar regeln kring ställande av säkerhet. Det är inte fråga om en kvantitativ studie.

Även vissa rättsekonomiska aspekter beaktas och i viss mån även proportionalitetsprincipen i det hänseendet att det bör råda en skälig proportionalitet mellan mål och medel.<sup>19</sup>

#### 1.4 Avgränsningar

I uppsatsen kommer primärt skalbolagsreglerna för företagssektorn att behandlas och inte reglerna för fysiska personer. Reglerna är lagtekniskt komplicerade varför en analys av båda regelverken av utrymmesskäl inte hade varit möjlig. En kort historik kring skalbolagsregler i Sverige görs dock där de tidigare reglerna för fysiska personer samt de nuvarande kort berörs.

Uppsatsen tar utgångspunkt i aktiebolag eftersom dessa är mest relevanta för uppsatsen då aktiebolagen är i betydande majoritet. Avgränsningen motiveras av att det vid tidpunkten för författandet av denna uppsats finns ca 414 800 registrerade aktiebolag, 8 032 registrerade ekonomiska föreningar och 52 689 registrerade handelsbolag/kommanditbolag.<sup>20</sup> Aktiebolag är även den juridiska person som typiskt- och historiskt sett använts för oseriösa skalbolagstransaktioner.<sup>21</sup> De andra bolagstyperna som omfattas av regelverket kommer enbart att beröras kort.

Några EU-rättsliga aspekter kommer av utrymmesskäl inte heller behandlas.

#### 1.5 Disposition

Uppsatsen inleds med att beskriva vad som avses med uttrycket skalbolag samt hur en oseriös skalbolagstransaktion definieras vilket är angeläget för att förstå resten av framställ-

---

<sup>18</sup> Jfr Sandgren (2007) s. 36 f.

<sup>19</sup> Jfr Pahlsson (2013) s. 72 f.

<sup>20</sup> Statistiska Centralbyrån, Antalet företag fördelat på juridisk form november 2015. Att finna på : <http://www.scb.se/sv/Vara-tjanster/Foretagsregistret/Aktuell-statistik-ur-Foretagsregistret/Antal-foretagsfordelat-pa-juridisk-form-november-2014/>

Senast besökt 2015-12-14.

<sup>21</sup> Se bl.a. prop. 2001/02:165 s. 113 ff. och prop. 2002/03:96 s. 123.

ningen. Därefter ges en historisk återblick på tidigare reglering för att få perspektiv och förstå grundproblematiken kring oseriösa skalbolagstransaktioner.

Sedan beskrivs reglerna i korthet och de de mål och syften som uppställdes av lagstiftaren vid införandet av skalbolagsreglerna i företagssektorn presenteras, vilket är centralt för den resterande framställningen.

Därefter följer den huvudsakliga delen av uppsatsen där regelverket redogörs och diskuteras i detalj utifrån uppsatsen syften. Därpå förs en allmän diskussion av behovet av skalbolagsregler inom företagssektorn utifrån de argument som anfördes för att rättfärdiga deras införande. Slutligen sammanställs de slutsatser som nåtts och avslutande synpunkter samt reflexioner presenteras.

## 2. Bakgrund till nuvarande regler

### 2.1 Skalbolag

Ett skalbolag definieras i doktrin och av lagstiftaren som ett företag som till följd av en inkråmsöverlåtelse av bolagets rörelsetillgångar inte bedriver någon reell verksamhet och i huvudsak enbart innehåller likvida tillgångar. Ett vinstbolag definieras som ett bolag som därutöver innehåller latent skatteskulder och obeskattade vinstmedel. Även de fall när vinsten uppstått till följd av ägarens arbetsinsatser omfattas av definitionen.<sup>22</sup> Begreppen har inga legaldefinitioner och uppdelning är schematisk och teoretisk varför uttrycket skalbolag i förarbeten och doktrin,<sup>23</sup> och även i denna uppsats, använts synonymt för båda fallen.

### 2.2 Skalbolagstransaktioner

Förarbetena till lagstiftningen definierar en oseriös skalbolagsaffär genom att säljaren får ett mycket högt pris för obeskattat kapital. Som riktvärde anges 85-90 procent.<sup>24</sup> Priset på andelarna i bolaget sätts utifrån antagandet att köparen inte avser betala bolagets skatt efter överlåtelsen.<sup>25</sup> Köparen får därigenom köpa obeskattade likvida tillgångar och reserver till

---

<sup>22</sup> Se b.l.a. Lundkvist, Skattenytt 1992 s. 76, Gäverth, Skattenytt 2002 s. 382 fotnot 1, Ds 2000:35 s. 15, Skatteutskottets betänkande 2011/12:SkU6 s. 5 och prop. 2002/03:96 s. 114.

<sup>23</sup> Se bl.a. Runvik, Leidhammar, Svensk Skattetidning 1996, s.471 och Ds 2000:35 s. 1.

<sup>24</sup> Prop. 2001/02:165 s. 37.

<sup>25</sup> Prop. 2001/02:165 s. 20.

ett rabatterat pris.<sup>26</sup> Säljaren erhåller å sin sida en högre ersättning än i det fall den skatt som belöper sig på bolaget hade beaktats vid bestämmandet av köpeskillingen.

Därefter sker ett skatteundandragande från köparens sida till följd av att denne helt enkelt plundrar bolaget genom att tömma det på likvida medel, eller genom att tvivelaktiga och för myndigheterna svårkontrollerade kostnadsposter skapas genom inköp av svårvärderade tillgångar<sup>27</sup> vilka ger ett högt avskrivnings/nedskrivningsunderlag. Därmed neutraliseras bolagets vinst.<sup>28</sup>

Syftet med oseriösa skalbolagstransaktioner är att eliminera det första ledet i beskattningen,<sup>29</sup> och köparen och säljaren ”delar” således på vinsten i relation till den obetalda bolagskatten som belöper sig på bolaget.<sup>30</sup> Eftersom bolagen i regel är tömda på tillgångar när skatten debiteras leder förfarandet till förluster i skatteintäkter för staten.<sup>31</sup>

Transaktioner där köparen efter transaktionen betalar den skatt som belöper på bolaget utgör dock inget problem ur fiskal synpunkt. Handel med skalbolag är således inte per definition olagligt.<sup>32</sup> Tvärtom finns en legitim marknad för en sådan handel, bland annat vid lösningen av delägare, omstruktureringar eller vid generationsskiftet, då en inkrämsöverlåtelse följt av försäljning av andelarna i företaget kan utgöra det enda ekonomiskt hållbara alternativet.<sup>33</sup> Skalbolag kan även användas av en seriös köpare för att på ett billigt sätt finansiera en verksamhet eller utvecklingskostnader. De befintliga underskott eller kostnader från verksamheten som köparen lägger in i bolaget kan då kvittas mot obeskattade vinster. I dessa fall finns till skillnad mot oseriösa transaktioner dock inte något syfte från köparens sida att i slutändan undandra sig beskattning eftersom en seriös verksamhet avses bedrivas vidare och tillslut generera vinst. Köpeskillingen sätts visserligen i viss mån i relation till köparens möjlighet att uppskjuta beskattning, men följaktligen inte utifrån ett slutligt skatteundandragande.<sup>34</sup>

---

<sup>26</sup> Melbi, Skattenytt 2008 s. 237.

<sup>27</sup> Exempelvis immaterialrättsliga tillgångar eller lagerbevis.

<sup>28</sup> Gäverth, Skattenytt 2002 s. 383.

<sup>29</sup> Prop. 2001/02:165 s. 20.

<sup>30</sup> Ds 2000:35 s. 15.

<sup>31</sup> Jfr uppskattningarna i prop. 2001/02:165 s. 22.

<sup>32</sup> Lagrådsremiss, *Skatteregler mot handel med skalbolag*, 2002-02-14 s. 22.

<sup>33</sup> Prop. 2001/02:165 s. 60.

<sup>34</sup> Lundkvist, Skattenytt 1992 s. 77.

### 2.3 Tidigare lagstiftning på området

Skalbolagstransaktioner uppmärksammades för första gången på 60-talet. Eftersom lagstiftaren fann att skatteundandragandet var alltför omfattande infördes 1972 de så kallade vinstbolagsreglerna för att motverka den oseriösa handeln inom fåmansföretagssektorn.<sup>35</sup>

Reglerna var tillämpliga i det fall en skattskyldig fysisk person avyttrade aktier i ett bolag där det fanns obeskattade vinstmedel till följd av en inkråmsöverlåtelse av större delen av bolagets tillgångar på den skattskyldige, eller annan fysisk eller juridisk person.<sup>36</sup> Genom att därefter avyttra aktierna i bolaget kunde säljaren innan reglerna infördes överföra de obeskattade vinstmedlen till sig själv från bolaget och på så sätt erhålla en högre nettobehållning eftersom denne genom transaktionen blev beskattad enligt de gamla realisationsvinstreglerna. Detta var skattemässigt avsevärt förmånligare än att ta ut bolagets vinst som lön, vilket var ett starkt incitament för säljaren att vidta transaktioner av denna typ.<sup>37</sup> Även de fall när det avyttrade bolagets tillgångar återköptes av den skattskyldige eller någon närstående till denne omfattades av reglerna. Om vinstmedlen däremot uppstått på annat sätt än genom en inkråmsöverlåtelse, exempelvis genom ägarens arbetsinsatser, var reglerna inte tillämpliga.<sup>38</sup>

I det fall en transaktion omfattades av reglerna innebar det att hela ersättningen för andelarna skulle tas upp till beskattning av säljaren enligt den dåvarande progressiva skatteskalan för fysiska personer.<sup>39</sup> Reglerna syftade till att motverka transaktioner som inte var företagsekonomiskt motiverade, dvs. transaktioner där syftet inte var att överlåta själva rörelsen från säljaren,<sup>40</sup> och att hindra att obeskattade vinstmedel undgick beskattning.<sup>41</sup> Företagen tömdes i regel på vinstmedel av köparen men själva rörelsen drevs vidare av säljaren i ett annat bolag dit inkråmet innan försäljningen överlåtits.<sup>42</sup> Det hela sattes även i system och säljare startade ett nytt bolag och avyttrade det gamla vartannat år för att på så sätt ge-

---

<sup>35</sup> Gäverth, Skattenytt 2002 s. 381. Reglerna fanns i 35 § 3 mom. 7 st. kommunalskattelagen (1928:370).

<sup>36</sup> Prop. 2001/02:165 s. 31 och Grosskopf (1989) s. 11.

<sup>37</sup> Rask, Skattenytt 1992 s. 69.

<sup>38</sup> Lundkvist, Skattenytt 1992 s. 77.

<sup>39</sup> Gäverth, Skattenytt 2002 s. 381.

<sup>40</sup> Prop. 1972:93 s. 29.

<sup>41</sup> Prop. 2001/02:165 s. 31.

<sup>42</sup> Prop. 2001/02:165 s. 30.

nera en högre nettobehållning.<sup>43</sup> Dispens från reglerna kunde erhållas ifall säljaren kunde visa att transaktionerna var affärsmässigt motiverade och inte syftade till att uppnå skatteförmåner.<sup>44</sup>

Vinstbolagsregeln var en slags stoppregel då den höga skattebördan skulle verka avskräckande för säljaren att genomföra oseriösa skalbolagstransaktioner. Det visade sig dock att reglerna vara otillräckliga och lätta att kringgå.<sup>45</sup> De gav även upphov till en mängd tolkningsproblem, tillämpningsproblem och processer på grund av deras oprecisa utformning varför de var svåra att förstå och tillämpa.<sup>46</sup> Detta innebar ett stort utrymme för gissningar och oförutsedda överraskningar. Förarbetena var vidare oklara och gav inte heller någon direkt vägledning för hur reglerna skulle tillämpas.<sup>47</sup> De riskerade därför att bli tillämpade på fel situationer och medförde betydande risker för icke önskvärda beskattningskonsekvenser i det enskilda fallet.<sup>48</sup> Vid 1990 års skattereform höjdes skatten på realisationsvinster vid försäljning av fåmansaktiebolag där säljaren varit aktiv samtidigt som skatten på arbetsinkomster sänktes. Detta ansågs minska fördelarna med att bli reavinstbeskattad jämfört att bli beskattad för vinstutdelning i den grad att skalbolagsaffärer till stor del skulle förlora sin betydelse.<sup>49</sup> Det konstaterades därvid mot bakgrund av det ovan anförda att vinstbolagsregeln borde avskaffas.<sup>50</sup>

## 2.4 Motiveringen till nuvarande lagstiftning

Under 1990 talet ansåg dock som ovan nämnts dåvarande RSV att den oseriösa handeln där fysiska personer avyttrade skalbolag hade ökat kraftigt,<sup>51</sup> och begärde därför 1998 ett lagförslag från lagstiftaren som återigen skulle motverka denna.<sup>52</sup> Värt att notera är att

---

<sup>43</sup> Lundkvist, Skattenytt 1992 s. 77.

<sup>44</sup> Prop.1972:93 s. 35.

<sup>45</sup> Se bl.a. SOU 1989:33 del II, s. 147 ff., Lundkvist, Skattenytt 1992 s. 76 ff. och Gäverth, Skattenytt 2002 s. 381.

<sup>46</sup> SOU 1989:33 del II s. 147.

<sup>47</sup> Von Bahr, Svensk Skattetidning 1990 s. 46.

<sup>48</sup> Se bl.a. SOU 1989:33, del II s. 147 ff., Gäverth, Skattenytt 2002 s. 381, Lundkvist, Skattenytt 1992 s. 78 och prop. 2001/02:165 s. 30.

<sup>49</sup> Prop. 2001/02:165 s. 37.

<sup>50</sup> SOU 1989:33 del II, s. 147 ff. och DS 2000:35 s. 19 ff.

<sup>51</sup> Detta baserades på uppskattningar från olika skattemyndigheter runt om i landet. Se prop. 2001/02 s. 36. Någon empirisk studie gjordes inte kring skalbolagshandelns omfattning och lagstiftaren anförde att det inte vid tidpunkten fanns någon möjlighet att ge en mer exakt uppfattning. Se prop. 2001/02:165 s. 66.

<sup>52</sup> Prop. 2001/02:165 s. 22.

statsåklagarmyndigheten 1996 i en rapport till Riksåklagaren anförde att samma handel synbart minskat efter införandet av de nya reglerna 1991.<sup>53</sup> RSV:s uppfattning baserades på uppskattningar från olika skattemyndigheter runt om i landet. Någon empirisk undersökning kring omfattningen av handeln med skalbolag tycks således inte ha utförts.<sup>54</sup> Några remissinstanser kritiserade även detta och efterlyste en kartläggning.<sup>55</sup> Lagstiftaren ansåg dock inte att det fanns någon anledning att frångå RSVs uppfattning i frågan.<sup>56</sup> År 2002 trädde därför en skalbolagslagstiftning ikraft som riktade sig mot transaktioner där fysiska personer är säljare.<sup>57</sup>

Vid denna tidpunkt förekom inte skalbolagshandel inom bolagssektorn.<sup>58</sup> När lagstiftningen kring skattefria utdelningar och kapitalvinster på näringsbetingade andelar i aktiebolag och ekonomiska föreningar trädde ikraft ansågs dock att det öppnade beaktansvärda möjligheter för en dittills ointressant marknad för handel med skalbolag där säljaren var en juridisk person.<sup>59</sup> Motsvarande skalbolagsregler för juridiska personer trädde därför ikraft 2003.<sup>60</sup> När handelsbolag 2009 infogades fullt ut i systemet kring skattefrihet på näringsbetingade andelar ansågs det motiverat att reglerna för skalbolag för juridiska personer även omfattade handelsbolag.<sup>61</sup>

3. Reglerna i korthet, målen med deras utformning och kravet på förutsebarhet

Reglerna för juridiska personer omfattar försäljningar gjorda av en juridisk person som är ett aktiebolag, en ekonomisk förening eller ett handelsbolag.<sup>62</sup> Reglerna är tillämpliga på transaktioner där ett företag vid tidpunkten för avyttringen<sup>63</sup> av andelarna innehåller likvida

---

<sup>53</sup> Runvik och Leidhammar, *Svensk Skattetidning* 1996 s. 477.

<sup>54</sup> En mer ingående analys av problemets omfattning efterlystes även av ett antal remissinstanser. Se prop. 2001/02:165 s. 36.

<sup>55</sup> Prop. 2001/02:165 s. 35.

<sup>56</sup> Prop. 2001/02:165 s. 36.

<sup>57</sup> 49 a kap. IL.

<sup>58</sup> Lagrådsremiss, *Skatteregler mot handel med skalbolag*, 2002-02-14 och prop. 2002/03:96 s.115.

<sup>59</sup> Prop. 2002/03:96 s.114 ff.

<sup>60</sup> 25 a kap. IL.

<sup>61</sup> Prop. 2009/10:36 s. 58.

<sup>62</sup> 25 a kap. 3 och 9 a §§ IL.

<sup>63</sup> Benefika överlåtelser är inte skattemässigt en avyttring och omfattas således inte av reglerna. Jfr 44 kap. 3 § IL.

tillgångar till ett marknadsvärde som överstiger ett jämförelsebelopp.<sup>64</sup> Är det fallet är bolaget enligt reglerna ett skalbolag.

Jämförelsebeloppet utgörs, då alla andelar i bolaget avyttras, av halva ersättningen. Avyttras ett mindre antal andelar utgörs jämförelsebeloppet av hälften av det sammanlagda värdet av samtliga andelar beräknat med utgångspunkt i ersättningen för de avyttrade andelarna.<sup>65</sup> Reglerna omfattar avyttringar av andelar i ekonomiska föreningar, handelsbolag och aktiebolag. Andra delägarätter som utgetts av företaget likställs med andelar.<sup>66</sup> Även andelar i utländska juridiska personer omfattas om den juridiska personen vid tillfället för avyttringen var skattskyldig i Sverige eller om dess inkomster skall beskattas hos en delägare som är skattskyldig i Sverige.<sup>67</sup>

Definieras ett bolag som ett skalbolag vid avyttringen ska hela ersättningen för andelarna ska tas upp till beskattning.<sup>68</sup> Dock med begränsningen att skalbolagsbeskattning vid avyttring av handelsbolag endast ska ske till den del en kapitalvinst på andelarna inte skulle tagits upp av en eller flera delägare om delägarätten inte hade varit hänförlig till ett skalbolag.<sup>69</sup> I övrigt finns inget krav på att företaget avyttrats med vinst för att reglerna för att reglerna ska bli tillämpliga.<sup>70</sup>

Reglerna är avsedda att träffa försäljningar av företag med obeskattade vinstmedel och syftar till att motverka skalbolagstransaktioner där det första ledet i beskattningen undviks,<sup>71</sup> och att den svenska bolagsskattebasen urholkas.<sup>72</sup> Lagstiftningen avser följaktligen att förhindra kriminella skatteundandraganden.<sup>73</sup> Detta är tänkt att ske genom att säljaren på ovan nämnt sätt görs ansvarig för den skatt som eventuellt bortfaller efter en överlåtelse.<sup>74</sup> Reglerna utgör således en slags stoppreglering eftersom de syftar till att stoppa oönskade förfa-

---

<sup>64</sup> 25 a kap. 9 § IL.

<sup>65</sup> 25 a kap. 17 § IL.

<sup>66</sup> 25 a kap. 4 a § IL.

<sup>67</sup> 25 a kap. 10 § IL.

<sup>68</sup> Något omkostnadsbelopp får således inte dras av. Se 25 a kap. 9 § IL.

<sup>69</sup> 25 a kap. 9 a § IL.

<sup>70</sup> Ett krav på kapitalvinst då säljaren var en juridisk person fanns innan men slopades 2009. Slopandet diskuteras nedan under avsnitt 6.1.2.

<sup>71</sup> Prop. 2001/02:165 s. 22 och Baran, Svensk Skattetidning 2002 s. 232.

<sup>72</sup> Prop. 2002/03:96 s. 113.

<sup>73</sup> Prop. 2002/03:96 s. 1, s. 113, RÅ 2003 ref. 68, Melbi, Skattenytt 2008 s.237 och Håkansson, Svensk Skattetidning, 2004 s. 61.

<sup>74</sup> Prop. 2001/02:165 s. 35 och prop. 2002/03:95 s. 130 f.

randen genom att göra dessa oattraktiva för säljaren på grund av en särskild hård beskattning.<sup>75</sup>

På grund av beskattningskonsekvensen anförde lagstiftaren att det var särskilt angeläget att reglerna är förutsebara och praktiskt hanterbara för att undvika tillämpningsproblem.<sup>76</sup> Syftet med reglernas utformning när de skrevs var därför att en säljare lätt skall kunna avgöra om det var ett skalbolag denne stod i begrepp att sälja vilket ansågs viktigt ur ett rättssäkerhetsperspektiv.<sup>77</sup> Det anfördes därför av lagstiftaren att det var angeläget att skalbolagsdefinitionen inte gjordes beroende av svårbedömda omständigheter i det enskilda fallet utan att definitionen gavs en generell utformning. Även lagrådet poängterade att det måste ställas krav på lagstiftningen så att den uppfyller kraven på förutsebarhet.<sup>78</sup> Syftet med utformningen av reglerna var därför att de skulle kunna tillämpas ”mekaniskt” av den skattskyldige varför denne enkelt skulle kunna förutse och avgöra om denna stod i begrepp att avyttra en andel skalbolag härrörande från ett skalbolag på ”ett i princip helt mekaniskt sätt”.<sup>79</sup> Detta skulle leda till att de i förarbetena angivna målen kring rättssäkerhet, förutsebarhet samt praktisk hanterbarhet uppfylldes.<sup>80</sup>

Det konstaterades i förarbetena till reglerna att dessa ibland skulle kunna slå omotiverat hårt eller att det ibland kunde vara oskäligt att tillämpa dem. Det anfördes vidare att syftet med reglerna inte var att förhindra att legitima försäljningar utan skatteundandragande intentioner genomfördes.<sup>81</sup> Eftersom reglerna utgör en form av stopplagstiftning och utformats för att tillämpas mekaniskt och schablonmässigt ansågs det därför nödvändigt att införa undantag från tillämpningen. Reglerna ska därför inte tillämpas när särskilda skäl talar emot det eller vid minoritetsavyttringar.<sup>82</sup> Det finns även ett alternativ till huvudregeln om skalbolagsbeskattning genom inlämnandet av en skalbolagsdeklaration som baseras på ett

---

<sup>75</sup> Prop. 2001/02:165 s. 48, Ahger, Svensk Skattetidning 1999.s 471 och Larsson, Skattenytt 2003 s. 633.

<sup>76</sup> Prop. 2002/03:96 s. 124.

<sup>77</sup> Prop. 2001/02: 165 s. 49.

<sup>78</sup> Lagrådets yttrande, Bilaga 6, prop. 2001/02:165 s. 118.

<sup>79</sup> Se prop. 2001/02:165 s. 59 och prop. 2002/03:96 s.116.

<sup>80</sup> Prop. 2001/02:165 s.49 och prop. 2002/03:96 s. 124.

<sup>81</sup> Prop. 2002/03:96 s.124 f. och prop. 2001/02:165 s. 59.

<sup>82</sup> 25 a kap. 12, 13 §§ IL.



särskilt bokslut. Skalbolagsdeklarationen ska kompletteras med ett ställande av säkerhet för den obetalda skatt som belöper sig på bolaget i det fall Skatteverket begär det.<sup>83</sup>

#### 4. Definitionen av skalbolag

Ett skalbolag föreligger enligt reglerna om ett företag vid tidpunkten för avyttringen innehåller likvida tillgångar till ett marknadsvärde som överstiger hälften av ersättningen för andelarna.<sup>84</sup>

Genom att knyta an ersättningen till summan av likvida tillgångar avsåg lagstiftaren att träffa företag som till stor del innehåller kontanta medel och obeskattade vinstmedel på ett schablonmässigt sätt.<sup>85</sup> I förarbetena anfördes som ovan nämnts att ett typiskt skalbolag enbart består av obeskattad vinst och likvida tillgångar till följd av en inkråmsförsäljning eller på grund av att det är ett tjänsteföretag.<sup>86</sup> Det krävs dock till skillnad från den tidigare vinstbolagsregeln ingen inkråmsöverlåtelse eller att det faktiskt finns obeskattade vinstmedel i bolaget för att regeln idag ska bli tillämplig.<sup>87</sup>

Utformningen av lagstiftningen kan till viss del anses vara motiverad eftersom ett krav på inkråmsöverlåtelse inte hade omfattat tjänstproducerandeföretag där den obeskattade vinsten i bolaget uppkommit på grund av ägarens eget arbete. Utformningen kan dock även av samma skäl anses omotiverad eftersom den generellt träffar alla försäljningar av företag med en viss sammansättning av tillgångar även om avyttringen har ett legitimt syfte. Lagens definition korrelerar således inte med vad som i förarbeten avses med ett typiskt skalbolag utan omfattar även andra företag. Definitionen kritiserades också av remissinstanserna och det anfördes att den var alldeles för vid och att det inte fanns något skäl att överge kravet på att en inkråmsöverlåtelse.<sup>88</sup> Lagstiftaren menade dock att farhågorna var överdrivna eftersom man i vanliga fall betalar mer för ett företag som bedriver en verksamhet då man också vid bestämmandet av ersättningen av tar hänsyn till personal och framtidsutsikter än vad man gör för ett företag med enbart likvida tillgångar.<sup>89</sup> Det är visserligen möj-

---

<sup>83</sup> 25 a kap. 11 § IL.

<sup>84</sup> 25 a kap. 9 § IL.

<sup>85</sup> Prop. 2001/02:164 s. 114 och prop. 2001/02:165 s. 47.

<sup>86</sup> Prop. 2001/02:165 s. 26.

<sup>87</sup> Jfr avsnitt 3.2 ovan.

<sup>88</sup> Prop. 2001/02:165 s. 52.

<sup>89</sup> Prop. 2001/02:165 s. 52.

ligt att så är fallet. Nedan kommer dock visas att definitionen idag även i många fall omfattar andra bolag än de som ansågs vara av intresse.

#### 4.1 Jämförelsebeloppet

Enligt lagstiftaren avses reglerna slå till när en köpare betalar för mycket för bolagets kassa.<sup>90</sup> Likväl är reglerna utformade så att de träffar transaktioner med en viss storlek på den bestämda köpeskillingen. Är ersättningen för bolaget högre än den gräns som uppställs i lagen, det vill säga om halva ersättningen överstiger summan av bolagets likvida tillgångar, är reglerna inte tillämpliga. I förarbetena konstateras att priset för ett skalbolag sätts högre för en köpare med oärliga avsikter än för den med ärliga.<sup>91</sup> Detta leder till att de seriösa skalbolagstransaktioner, där köparen avser att erlagga latent skatt och detta avspeglas i priset på andelarna, i högre grad omfattas av reglerna. Definitionen av ett skalbolag vilken utgår från halva ersättningen för andelarna korrelerar således inte med den inställning och syfte lagstiftaren haft när reglerna formulerades.

Jämförelsebeloppets storlek kan även medföra att ersättningen vid en underprisöverlåtelse kan skalbolagsbeskattas även om bolaget innehåller betydande anläggningstillgångar eftersom jämförelsen enbart utgår från de likvida tillgångarna. Det hade istället kanske varit en möjlig lösning att, med dagens bolagsskatt, definiera en transaktion som en skalbolagstransaktion om ersättningen för obeskattat kapital och vinstmedel överstiger 78 procent av desamma. Även Svenska Revisorsamfundet kritiserade hur jämförelsebeloppet hade utformats i ett remissvar,<sup>92</sup> men bemöttes enbart med konstaterandet att ingen annan bedömning förutom halva ersättningen för andelarna borde göras.<sup>93</sup> Det kan möjligen anses att en motivering om varför så var fallet hade varit motiverat. Vidare är det oklart hur jämförelsebeloppet ska bestämmas då en tilläggsköpeskillingsmekanism används vid en avyttring.<sup>94</sup>

---

<sup>90</sup> Prop. 2001/02:165 s. 48.

<sup>91</sup> Prop. 2001/02 :165 s. 20.

<sup>92</sup> Se prop. 2001/02:165 s. 48. Eftersom bolagsskatten vid denna tidpunkt var 28 procent föreslogs att gränsen skulle sättas vid 72 procent.

<sup>93</sup> Se prop. 2001/02:165 s. 48 f.

<sup>94</sup> Se prop. 2001/02:165 s. 48.

## 4.2 Likvida tillgångar

Definitionen av skalbolag utgår från vad som anses vara likvida tillgångar. Helt avgörande för att omfattas av reglerna eller ej är således vad som innefattas i det uttrycket. Med likvida tillgångar avses enligt reglerna lättrealiserade tillgångar såsom kontanter, värdepapper och liknande tillgångar.<sup>95</sup> Även likvida tillgångar som innehas av ett företag i intressegemenskap räknas in vid bedömningen till den del som motsvarar det avyttrade företagets ägarandel i företaget.<sup>96</sup> För att dessa tillgångar inte ska räknas dubbelt undantas delägarrätter och andelar i företag i intressegemenskap.<sup>97</sup> Vidare undantas även värdepapper som är lager i en värdepappersrörelse.<sup>98</sup>

### 4.2.1 Liknande tillgångar

Vad som avses med kontanter och värdepapper är relativt självförklarande. Däremot kan uttrycket ”liknande tillgångar” leda till problem. Vad som åsyftas har inte i berörts i någon större utsträckning i förarbetena.<sup>99</sup> Det anförs dock att avsikten är att lättrealiserade tillgångar ska omfattas av uttrycket.<sup>100</sup> Vidare anges att fordringar som huvudregel bör omfattas. Kundfordringar avseende sålda varor och tjänster ska däremot normalt undantas. Vad gäller enkla fordringar och skuldebrev angavs att de inte utan vidare kunde undantas från att medtas i beräkningen eftersom en fordran inte nödvändigtvis behöver ha karaktären av ett värdepapper. En fordran på en till bolaget närstående juridisk eller fysisk person omfattas emellertid alltid av uttrycket.<sup>101</sup> I RÅ 2004. Ref 137 ansågs kapitalförsäkringar ett bolag anskaffat och pantsatt till säkerhet för pensionsutfästelser till delägarna utgöra liknande tillgångar. Utgången är logisk eftersom en kapitalförsäkring är lätt att omvandla till likvida medel. Det är dock svårt att förstå varför inte lagstiftaren anser att kundfordringar utgör liknande tillgångar eftersom de lika enkelt torde kunna omvandlas till likvida medel. Be-

---

<sup>95</sup> 25 a kap. 14 § IL.

<sup>96</sup> 25 a kap. 16 § IL.

<sup>97</sup> Melbi, Skattenytt 2008 s. 238.

<sup>98</sup> 25 a kap. 15 § IL.

<sup>99</sup> Det föreslogs dock att bedömningen för vad som skulle utgöra liknande tillgångar skulle ta sin utgångspunkt i uttrycket finansiella instrument i lagen om handel med finansiella instrument (1991:980). Det avfärdades ehuru med motiveringen att ”inkomstskattelagen istället avgränsar tillgångar med hänsyn till deras karaktär och inte till om tillgången är avsedd för handel på värdepappersmarknaden”. Se prop. 2002/03:96 s. 116.

<sup>100</sup> Prop. 2002/03:96 s. 116.

<sup>101</sup> Prop. 2002/03:96 s. 117.

greppet ”liknande tillgångar” har ansetts svårtolkat av många.<sup>102</sup> Ekobrottsmyndigheten har anfört att begreppet gör skalbolagsdefinitionen oförutsägbar. Vidare menades att vad som är lättrealiserbart förändras med tiden och att termen ökade tolkningssvårigheterna i reglerna.<sup>103</sup>

Vad som faktiskt innefattas av uttrycket är följaktligen oklart då det förutom i relation till kapitalförsäkringar inte vidare definierats i praxis. Begreppet kan därför anses leda till oförutsebarhet eftersom en skattskyldig inte i förväg med säkerhet kan avgöra ifall en tillgång omfattas, vilket försvårar en mekanisk tillämpning.

#### 4.2.2 Kompletteringsregeln

För att motverka kringgående av skalbolagsdefinitionen genom att ett bolag förvärvar inventarier, lager eller dylikt innan en avyttring och på det sättet minskar storleken på de likvida tillgångarna infördes även en kompletteringsregel. Regeln stadgar att även andra tillgångar vilka anskaffats tidigast två år före avyttringen, som saknar affärsmässigt samband med verksamheten sådan den bedrevs intill två år före avyttringen och där det inte framgår att anskaffningen skett i annat syfte än att tillgångarna lätt skall kunna avyttras efter avyttringen av andelen, ska anses vara likvida tillgångar.<sup>104</sup> Bevisbördan för att visa motsatsen ligger hos den skattskyldige.<sup>105</sup>

Rekvisitet ”inte framgår att anskaffningen skett i annat syfte än att tillgångarna lätt skall kunna avyttras efter avyttringen av andelen” är av subjektiv natur och korrelerar inte med lagstiftarens önskan om en förutsebar mekanisk tillämpning då en subjektiv bedömning riskerar att bli alltför godtycklig och öppen för tolkning i det enskilda fallet.

Det är även tveksamt om rekvisitet ”affärsmässigt samband med verksamheten” kan anses vara direkt mekaniskt. Begreppet kommenteras inte alls i förarbetena varför det är svårt att avgöra vad som ryms där i. Larsson anför att ifall man hårdrar begreppet kan i princip alla

---

<sup>102</sup> Se bl.a. Melbi, Svensk Skattetidning 2003 s.253, och Gäverth, Skattenytt 2002 s.389. Även Remissinstanserna Handelshögskolan i Stockholm, Hovrätten för Västra Sverige och Ekobrottsmyndigheten ansåg att det var oklart vad som avsågs med liknande tillgångar. Lagstiftaren ansåg dock att uttrycket inte skulle leda till några tolkningsproblem. Se prop. 2002/03:96 s. 116 och prop. 2001/02:165 s. 50.

<sup>103</sup> Prop. 2001/02:165 s. 50.

<sup>104</sup> 25 a kap. 14 § IL.

<sup>105</sup> Prop. 2001/02:165 s. 51.

tillgångar ha ett affärsmässigt samband. Hon menar vidare att det inte är lämpligt att göra bedömningen ifall ett skalbolag föreligger eller ej beroende av ett oklart uttryck eftersom det medför en svår bevissituation för den skattskyldige. Det är upp till skattemyndigheten och i sista hand en domstol att avgöra vad som utgör ett affärsmässigt samband i varje enskilt fall vilket enligt Larsson inte är tillfredsställande för en förutsebar lagstiftning.<sup>106</sup>

Även Johansson och Wedin anser att begreppet leder till tillämpningsproblem på grund dess oklara utformning.<sup>107</sup> Någon direkt ledning i praxis avseende hur rekvisitet ska tolkas finns inte heller. Rekvisitet torde därför kräva en subjektiv bedömning i det enskilda fallet. Ett liknande begrepp, ”affärsmässigt motiverat”, står att återfinna i ränteavdragsbegränsningsreglerna<sup>108</sup> och har även det kritiserats i doktrinen för dess oförutsebara och subjektiva utformning.<sup>109</sup>

Lagrådet kritiserade tvåårsrekvisitet mot bakgrund av att reglerna tar sikte på obeskattade vinstmedel och anförde att en regel som enbart tog sikte på anskaffningar under beskattningensåret hade varit att föredra. Lagstiftaren ansåg dock inte att det var tillräckligt eftersom det skulle gå att kringgå genom att anskaffa tillgångarna precis innan ett årsskifte.<sup>110</sup> Både Larsson och Baran har anförde att tvåårsregeln blir problematisk för ett företag vilket precis har börjat bedriva verksamhet eller är nybildat eftersom alla deras tillgångar per automatik torde omfattas av tvåårsregeln.<sup>111</sup> Baran menar att de bolagen är tvungna att förlita sig på att det framgår att syftet med anskaffningen inte varit att tillgångarna lätt ska kunna avyttras efter att företaget avyttrats och att en säljare knappast kunde lita på en sådan utgång.<sup>112</sup> Förarbetena ger heller ingen ledning hur denna bedömning ska göras. Utformningen lämnar således ett stort tolkningsutrymme i det enskilda fallet samt för olika myndigheter i landet vilket kan anses undergräva förutsebarheten och rättssäkerheten hos lagstiftningen.

Baran pekade även på att samma tillämpningsproblem kan uppkomma vid renodling av verksamhetsgrenar då de överläts till underpris till ett nyetablerat bolag och aktierna i det

---

<sup>106</sup> Se Larsson, Skattenytt 2003 s. 636 f.

<sup>107</sup> Johansson och Qwerin, Svensk Skattetidning 2001 s. 476.

<sup>108</sup> 24 kap. 10 e § IL.

<sup>109</sup> Se bl.a. Kovacs Kal, Juridisk Publikation 2013 s. 229 och Hultqvist, Svensk Skattetidning 2012 s. 140 f.

<sup>110</sup> Prop. 2001/02:165 s. 51.

<sup>111</sup> Se Baran, Svensk Skattetidning 2002 s. 241 och Larsson, Skattenytt 2003 s. 637.

<sup>112</sup> Baran, Svensk Skattetidning 2002 s. 241.

bolaget därefter avyttras externt.<sup>113</sup> SRN har i ett förhandsbesked prövat ett sådant fall där det konstaterades att två fastigheter var verksamhetsfrämmande och därmed utgjorde likvida tillgångar i skalbolagsreglernas mening.<sup>114</sup> I fallet hade fastigheterna överlåtits till underpris till ett nybildat dotterbolag. Aktierna i bolaget skulle sedan avyttras externt till en bostadsrättsförening för marknadsvärdet varefter fastigheterna skulle säljas ut ur bolaget och in i bostadsrättsföreningen. Varken Skatteverket eller säljaren ansåg i detta fall att det bolag som skulle avyttras var ett skalbolag. Nämnden däremot, ansåg att alla förutsättningar för att fastigheterna skulle anses vara likvida tillgångar förelåg eftersom fastigheterna hade köpts inom tvåårsperioden och det framgick av förutsättningarna att fastigheterna skulle avyttras direkt efter överlåtelsen. Eftersom bolaget inte tidigare bedrivit någon verksamhet ansåg SRN att fastigheterna inte heller hade något samband med verksamheten sådan den bedrevs intill två år före avyttringen varför de var verksamhetsfrämmande. Det anfördes att eftersom reglerna avsetts att tillämpas mekaniskt och schablonmässigt ska en tillgång anses likvid så fort förutsättningarna för detta finns och att i princip alla tillgångsslag ska omfattas. Det är svårt att kritisera den slutsatsen eftersom reglerna har utformats som de gjorts.

Lagstiftarens avsikt var dock att regeln skulle träffa tillgångar som är av en helt tillfällig och främmande karaktär för bolagets verksamhet och som är lättrealiserade.<sup>115</sup> Som exempel på sådana tillgångar anges lagerbevis avseende ett metallager eller tillgångar som redan sålts på termin.<sup>116</sup> En fastighet torde inte anses vara lättrealiserad eller likvid och inte heller av helt tillfällig karaktär i den mening som lagstiftaren avsett. Genom att göra regelns omfattning avhängig av en mekanisk tillämpning och på grund av regelns generella utformning omfattas dock alla tillgångsslag av regeln varför utfallet av den mekaniska tillämpningen medför oförutsedda och oönskade konsekvenser. Det korrelerar inte vad den mekaniska tillämpningen avsågs uppfylla.

Reglernas utformning och den mekaniska tillämpningen innebär således att verksamheter som överlåts till ett nytt bolag alltid i det bolaget alltid anses vara verksamhetsfrämmande

---

<sup>113</sup> Baran, Svensk Skattetidning 2002 s. 241.

<sup>114</sup> SRN 2007-07-06, dnr 5-07/D.

<sup>115</sup> Prop. 2001/02:165 s. 71.

<sup>116</sup> Se prop. 2002/03:96 s. 117 f.

och följaktligen riskerar att bli klassificerade som likvida tillgångar. Reglerna är inte avsedda att förhindra avyttringar av verksamhetsbedrivande bolag. Den vedertagna definitionen av skalbolag i doktrinen och förarbeten som ovan redogjorts för innebär att ett skalbolag är ett bolag som inte innehåller någon reell verksamhet eftersom den innan försäljningen blivit avyttrad. Reglerna om skattefrihet på näringsbetingade andelar medförde att placering av tillgångar i ett dotterbolag före en försäljning numera snarare är regel än undantag och ett vedertaget verktyg för omstruktureringar. Förfarandet innebär dock att bolaget i regel riskerar att definieras som ett skalbolag trots att det som paketeras är en verksamhet eller verksamhetsgren. Konsekvensen av detta blir att omstruktureringar, renodlingar av verksamheter och rörelse av kapital inom näringslivet försvåras.<sup>117</sup> Störst blir dock effekten inom fastighetssektorn eftersom flertalet fastighetstransaktioner torde omfattas. Den röda tråden inom skattelagstiftningen kan ifrågasättas då ”paketering”<sup>118</sup> av fastigheter och annan egendom förutsågs och accepterades av lagstiftaren vid införandet av reglerna om skattefrihet på näringsbetingade andelar. Lagstiftaren till och med ansåg vid införandet att förfarandet skulle ha en positiv effekt på svensk ekonomi.<sup>119</sup> Ett försvårande av förfarandet genom att skalbolagsreglerna blir tillämpliga kan således inte anses vara motiverat. Dock bör det här uppmärksammas att det för tillfället bedrivs en utredning som ska föreslå författningsändringar för att motverka paketering av fastigheter.<sup>120</sup>

Mot bakgrund av det ovan anförda vore det dock möjligen en lämplig åtgärd att i lagtexten uttryckligen undanta fall där en verksamhet eller en verksamhetsgren överlåts genom paketering från att omfattas av reglerna eftersom köparen då normalt avser att driva verksamheten vidare och att betala företagets skatt.

---

<sup>117</sup> Skatteverket uttalade i en kommentar till förhandsbeskedet att undantaget kring särskilda skäl att inte tillämpa reglerna enligt deras uppfattning normalt borde föreligga i dessa fall. Eftersom det är oklart (se nedan under) vad som utgör särskilda torde dock troligen få företag som vågar lita på att sådana föreligger. Jfr även Melbi, Skattenytt 2008 s. 241.

<sup>118</sup> En tillgång förs över till ett bolag genom en underprisöverlåtelse varefter aktierna i det bolaget avyttras.

<sup>119</sup> Se SOU 2001:11 s. 125, 163f., 168 f. Se också prop. 2002/03:96 s. 132 ff.

<sup>120</sup> Dir. 2015: 62, *Vissa frågor inom fastighets- och stämpelskatteområdet*, s. 2.

#### 4.2.3 Skuldsidan

Vid definitionen av ett skalbolag tas ej hänsyn till företagets skulder utan endast tillgångssidan av balansräkningen beaktas.<sup>121</sup> Att de likvida tillgångarna kan vara lånefinansierade tillmäts således ingen betydelse vid bestämmandet av deras marknadsvärde. Detta har också upprätthållits i praxis. I RÅ 2004 ref. 137 anförde SRN att ” det är tillgångens karaktär som avgör om den skall anses vara en likvid tillgång. Enbart den omständigheten att tillgången är pantsatt ändrar inte den bedömningen”. HFD fastställde förhandsbeskedet. Att skuldsidan inte beaktas kritiserades av flera remissinstanser men motiverades i förarbetena med att köparen vid en skalbolagstransaktion är beredd att betala ett överpris för bolagets obeskattade medel just på grund av denne inte avser att betala bolagets skulder, vilka enligt lagstiftaren i praktiken består av skatteskulder. Vidare anfördes att:

”...man kan möjligen hävda att ett skalbolag, som ju per definition innehåller likvida medel, har möjlighet att reglera skuldsidan innan en försäljning. Det torde åtminstone vara fallet vid kortfristiga skulder. Behovet av ett hänsynstagande kan med andra ord ifrågasättas”.<sup>122</sup>

Det kan anses att argumentationen inte är speciellt klagörande. Ett reglerande kan visserligen tyckas vara möjligt i de fall tillgångarna som är lånefinansierade de facto är likvida, exempelvis aktier, och därmed är lätta att avyttra innan en försäljning. Eftersom lagens definition av likvida tillgångar i många fall är mycket vid omfattas dock även lånefinansierade tillgångar som i normala fall inte skulle betraktas som likvida medel vilka kräver ett omfattande avtalsarbete innan en avyttring.<sup>123</sup> En skuld hänförlig till sådana tillgångar är troligen inte kortfristig och en försäljning av tillgången innan en transaktion av andelarna hade gjort att syftet med densamma förfelats eftersom köparen troligen velat driva verksamheten i bolaget vidare. Baran påpekar vidare även att kreditvillkoren medger en förtida

---

<sup>121</sup> Prop. 2001/02:165 s. 51.

<sup>122</sup> Bl.a. Handelshögskolan i Stockholm, FAR och Näringslivets skattedelegation. Se prop. 2001/02:165 s. 51 f.

<sup>123</sup> Jfr avsnitt 4.2.2.



reglering för att inga merkostnader ska uppstå.<sup>124</sup> I andra fall är det kanske inte heller önskvärt att reglera bolagets skulder.<sup>125</sup>

Att basera ett uteslutande av alla skulder på grund av att man anser att köparen inte avser att betala bolagets skatteskulder kan anses vara besynnerligt och det är oklart vad som egentligen åsyftas. Det är självförklarande att skatteskulderna inte ska beaktas, men ett hänsynstagande till andra skulder torde inte kunna anses öka risken för att bolagets skatt inte ska betalas. Det anförs visserligen i förarbetena att ett hänsynstagande till skulderna skulle försvåra tillämpningen av skalbolagsreglerna eftersom det ibland kan vara svårt att fastställa vad som utgör beskattat eget kapital hos ett företag.<sup>126</sup> Återigen underströk lagstiftaren här målet med att bedömningen av om ett skalbolag förelåg eller inte måste göras så enkel som möjligt. Det anfördes dock att skuldsidan ibland kan ges viss hänsyn i det enskilda fallet för att avgöra om det föreligger särskilda skäl att inte tillämpa reglerna under den s.k. ventilen.<sup>127</sup> Bedömningen ifall särskilda skäl föreligger görs i varje enskilt fall av Skatteverket. Sådana ad-hoc bedömningar medför enligt lagstiftaren automatiskt med sig tillämpningssvårigheter för både skattskyldiga och myndigheter.<sup>128</sup> Argumentationen i förarbetena är följaktligen inkonsekvent eftersom ett beaktande av skuldsidan utesluts med motiveringen att det medför tillämpningssvårigheter och det sedan införs undantag som enligt lagstiftaren medför detsamma. En reglering med undantagsmöjligheter i det enskilda fallet torde dessutom leda till fler tillämpningssvårigheter än bedömningen angående vad som utgör obeskattat kapital eftersom det inte kommenteras när särskilda skäl i relationer till skulder kan anses föreligga. Det har inte heller klargjorts i praxis. Den reglering som infördes i detta hänseende torde således snarare försvåra skalbolagsbedömningen för den enskilde än underlätta den.

Att inte ta hänsyn till ett företags skuldsida innebär även att lagens definition av skalbolag blir missvisande och inte korrelerar med lagstiftningens syfte. Exempelvis kommer en avyttring av ett bolag med en betydande verksamhet men stora skulder i många fall omfat-

---

<sup>124</sup> Baran, Svensk Skattetidning 2002 s. 239.

<sup>125</sup> Jfr ovan då en fastighet betraktades som en likvid tillgång. Att i det fallet reglera skulderna hade inneburit att fastigheten varit tvungen avyttras ur bolaget som såldes varför hela transaktionsstrukturen hade blivit meningslös.

<sup>126</sup> Prop. 2002/03:93 s. 118.

<sup>127</sup> Prop. 2001/02:165 s. 51 f.

<sup>128</sup> Prop. 2001/02:165 s. 59.

tas av regleringen.<sup>129</sup> Det kan även få konsekvensen att tillgångar i ett moderbolag och ett dotterbolag räknas dubbelt. En fordran som innehas av ett moderbolag på ett dotterbolag räknas som ovan nämnts alltid som en likvid tillgång hos moderbolaget. De medel som erhålls av dotterbolaget genom lånet ska även de räknas som likvida medel hos modern eftersom även likvida tillgångar hos företag i intressegemenskap ska medtas. Det är oklart hur detta behandlas i praktiken men det bör föranleda vissa tillämpningssvårigheter och kan få icke avsedda effekter. Det anfördes också i förarbetena att det inte var önskvärt att tillgångar räknas dubbelt.<sup>130</sup>

Eftersom lagstiftningen syftar till att förhindra att man får för mycket betalt för obeskattade vinstmedel torde inte ett generellt uteslutande av skuldsidan vara motiverat. Av samma anledning är det svårt att förstå varför inte heller hänsyn tas till om de likvida medlen är avskattade eller inte vid avyttringstidpunkten. Det kan vidare anses att de argument som framförts för att inte ta hänsyn till bolagets skuldsidan inte heller underbygger ett generellt uteslutande av densamma. Konsekvensen av att inte beakta skuldsidan eller ifall bolagets likvida tillgångar är avskattade blir att omfattningen av de bolag som omfattas av skalbolagsdefinitionen ökar och att bolag som tidigare aldrig skulle ansetts vara ett skalbolag i lagens mening definieras som sådana.<sup>131</sup> Detta torde minska lagstiftningens förutsebarhet eftersom regleringen torde göra det svårt att förstå för den enskilde att det är ett skalbolag denne står i begrepp att avyttra.

#### 4.2.4 Intressegemenskap

Om likvida tillgångar innehas av ett företag i intressegemenskap till det avyttrade företaget ska även sådana tillgångar räknas med vid beräkningen av summan av marknadsvärdet av likvida tillgångar till den del som motsvarar det sistnämnda företagens ägarandel i företaget i

---

<sup>129</sup> Anta exempelvis att ett bolag har en skuldsida om 250 000 kronor. Bolaget innehåller för enkelhetens skull enbart likvida medel i form av en kassa om 100 000 kronor. Bolaget bedriver en verksamhet som i dagsläget är värd 300 000 kronor. En seriös köpare kommer endast vilja betala 150 000 kronor för ett sådant bolag. Eftersom de likvida medlen överstiger hälften av ersättningen är bolaget i lagens mening ett skalbolag. Det var inte sådana bolag regleringen syftade till att träffa. Ett annat exempel är att ett bolag enbart består av en kassa på 100 000 kronor som är finansierad genom lån. Bolaget är således inte värt mer än det inbetalda aktiekapitalet vilket för enkelhetens skull är 50 000 kronor. En överlåtelse träffas av skalbolagsreglerna eftersom det inte tas hänsyn till ifall medlen i bolaget är beskattade eller inte. Jfr även Melbi, Svensk Skattetidning 2003 s. 252 f.

<sup>130</sup> Prop. 2001/02:165 s. 43.

<sup>131</sup> Jfr lagstiftarens uttalande ovan om att ett skalbolag är ett bolag som per definition innehåller stora likvida medel och ingen reell verksamhet.

intressegemenskap.<sup>132</sup> Regeln innebär följaktligen att även indirekt ägda likvida tillgångar ska räknas med vid bedömningen ifall det avyttrade företaget ska definieras som ett skalbolag. Det får anses vara logisk då reglerna annars hade varit enkla att kringgå genom att överlåta tillgångarna till ett dotterbolag innan en avyttring av moderbolaget.

Frågan är då vad som statuerar intressegemenskap. I lagtexten definieras intressegemenskap genom att ett företag som i ett annat företag, direkt eller indirekt, genom en ägarandel eller på annat sätt har ett väsentligt inflytande, eller två företag som står under i huvudsak gemensam ledning.<sup>133</sup> Vid beaktandet av indirekt ägda likvida tillgångar tar man dock enbart hänsyn till intressegemenskap som föreligger på grund av väsentligt inflytande.<sup>134</sup> En identisk definition av intressegemenskap står att finna i reglerna om begränsning av avdragsrätt för ränteutgifter.<sup>135</sup> Även förarbeten och praxis gällande de reglerna är därför aktuella vid tolkningen av definitionen av intressegemenskap eftersom lagstiftaren anser att kvantifierade begrepp i IL ska ges samma innebörd.<sup>136</sup>

Vad som avses med väsentligt inflytande på grund av ägarandel preciserades inte i förarbetena till skalbolagsreglerna. Däremot anges i förarbetena till IL att med ”väsentlig” avses 40 procent eller mer.<sup>137</sup> Melbi och Gäverth har därför tolkat det som att intressegemenskap troligen föreligger vid en ägarandel överstigande 40 procent.<sup>138</sup> I förarbetena till reglerna om begränsning av avdragsrätt för ränteutgifter anges istället att en ägarandel strax under 50 procent ”i vart fall kan beaktas”.<sup>139</sup> Terenius Jilkén och Jilkén anser att det är klarlagt att ett ägande överstigande 40 procent krävs för att ett väsentligt inflytande enbart på grund av

---

<sup>132</sup> 25 a kap. 16 § IL.

<sup>133</sup> 25 a kap. 2 § IL.

<sup>134</sup> 25 a kap. 16 § IL. Begreppet ”under i huvudsak gemensam ledning” diskuteras istället nedan under avsnitt 5.

<sup>135</sup> Se 24 kap. 10 a § IL.

<sup>136</sup> Jfr prop. 1999/2000:2 s.502 ff. och Pålsson, Skattenytt 1999 s 614 ff. Jfr även SRN 2015-03-31, Dnr 151-13/D s. 5, där SRN tillämpar förarbetena till skalbolag för att tolka ränteavdragsbegränsningsreglerna i 24a kap. IL. Se också prop. 2012/13:1 s. 239 där det anförs att : ”Lagstiftaren vill i detta sammanhang framhålla att uttrycket ”väsentligt inflytande” är ett vedertaget uttryck inom skattelagstiftningen för att definiera vilka företag som ska anses ingå i en intressegemenskap med varandra. Uttrycket återfinns t.ex. i 25 a kap. 2 § IL för att definiera vilka företag som ska anses ingå i en intressegemenskap vid tillämpningen av bestämmelserna om näringsbetingade andelar och vissa andra tillgångar. Det är således inte ett nytt uttryck i inkomstskattelagen utan uttrycket återfinns i bestämmelser som har tillämpats under många år. Tidigare förarbetsuttalanden äger fortfarande giltighet i tillämpliga delar.”

<sup>137</sup> Se prop. 1999/2000:2 s. 502 f. jfr också Pålsson, Skattenytt 1999 s. 617 f.

<sup>138</sup> Gäverth, Skattenytt 2002 s. 386 och Melbi, Svensk Skattetidning 2003 s. 251.

<sup>139</sup> Prop. 2012/13:1 s. 239.

ägarandel ska föreligga i relation till ränteavdragsbegränsningsreglerna.<sup>140</sup> Skatteverket är av uppfattningen att ett 40 procentigt ägande presumerar ett väsentligt inflytande.<sup>141</sup> Bejting och Eriksson har kritiserat detta och anser att det är en presumtion som ligger ca 10 procent lägre än lagstiftarens direkta uttalande och det därför är tveksamt om lagstiftaren avsett att begreppet ska tolkas så.<sup>142</sup> Terenius Jilkén och Jilkén anför att det inte finns något stöd i förarbeten som motiverar att ett 40 procentigt ägande innebär ett väsentligt inflytande.<sup>143</sup> Kammarrätten i Jönköping anser att gränsen för att ett väsentligt inflytande inte i normalfallet kan understiga 40 procent<sup>144</sup>. Det kan följaktligen konstateras att det får anses vara oklart när en ägarandel ensam är tillräckligt stor för att statuera intressegemenskap varför någon konkret slutsats inte heller kan dras av ovan anförda. En nedre gräns för när ett väsentligt inflytande på grund av ägarandel anses föreligga har inte heller definierats i praxis.<sup>145</sup> För att en förutsebar och mekanisk tillämpning av skalbolagsreglerna ska fungera skulle detta behöva tydliggöras. Det är dock klart att väsentligt inflytande anses föreligga vid ett 50 procentigt ägande.<sup>146</sup>

När det gäller väsentligt inflytande som föreligger på annat sätt än genom ägarandel anfördes det i förarbetena till skalbolagsreglerna till fysiska personer att även det fall ett stort antal samverkande konsulter som var för sig har ett helägt aktiebolag som i sin tur äger ett och samma skalbolag som avyttras vari konsulterna samlat pengar kan omfattas av intressegemenskap även om ägarbolagens respektive andel i skalbolaget är liten.<sup>147</sup> I förhållande till reglerna för juridiska personer kommenterades inte uttrycket i förarbetena utan det konstaterades enbart att väsentligt inflytande kan följa av andra omständigheter än ägarandel.<sup>148</sup> Vad som avsågs med det förtydligades inte. Gäverth har anført att det i mer ordinära fall, dvs. när det inte är fråga om samverkande konsulter, inte finns något som antyder att

---

<sup>140</sup> Se Terenius Jilkén och Jilkén, Svensk Skattetidning 2013 s. 497 f.

<sup>141</sup> Skatteverkets ställningstagande, 2013-02-25, dnr 131-117306-13/111.

<sup>142</sup> Bejting och Eriksson, Svensk Skattetidning 2013 s. 93.

<sup>143</sup> Terenius Jilkén och Jilkén, Svensk Skattetidning 2013 s. 498.

<sup>144</sup> Kammarrätten i Jönköping, 2013-10-17, Mål nr 1037-13.

<sup>145</sup> Jfr dock RÅ 2004 ref. 137 där 50 procents ägande ansågs utgöra intressegemenskap. Detta anser jag dock enbart var ett fastställande av vad som tidigare gällde i enlighet med prop. 2002/03:95 s.118. Jfr även Terenius Jilkén och Jilkén, Svensk Skattetidning 2013 s. 515 f.

<sup>146</sup> Prop. 2002/03:96 s.118.

<sup>147</sup> Prop. 2001/02:165 s. 42f. Se även författningskommentaren på s.71.

<sup>148</sup> Det anfördes enbart att väsentligt inflytande kunde följa ”av andra omständigheter” än ägarandelens storlek vilket dock även framgår av lagtexten. Se prop. 2002/03:96 s. 171 och 25 a kap. 2 § IL.

man avsett att utvidga omfattningen av ”väsentligt inflytande”. Det torde enligt Gäverth innebära att ett innehav understigande 40 procent där ägaren ej är verksam i skalbolaget inte omfattas av reglerna.<sup>149</sup> Baran anför att ett litet passivt innehav aldrig kan konstituera intressegemenskap.<sup>150</sup> Skatteverket å sin sida är av uppfattningen att det vid ägarandelar under 40 procent alltid måste göras en bedömning i det enskilda fallet i det fall det finns andra omständigheter som kan medföra ett väsentligt inflytande även vid en mycket låg ägarandel speciellt då flera delägare öppet eller dolt samverkar. Vad Skatteverket anser utgöra andra omständigheter klargörs dock inte. Däremot anføres att ju lägre andel desto starkare presumtion för att inget väsentligt inflytande föreligger.<sup>151</sup> Även i förarbetena till räntevdragsbegränsningreglerna anges att också andra faktorer än ägarandelens storlek är av betydelse. Tyvärr anges inte heller där vilka faktorer som avses.<sup>152</sup> Kammarrätten i Jönköping har ansett att ett 35 procentigt ägande där det ägande bolagets enda ägare var ordförande i det andra bolagets styrelse inte ledde till att ett väsentligt inflytande förelåg,<sup>153</sup> vilket tyder på en ganska restriktiv tolkning av begreppet. Baran anför att om det inte föreligger någon ägarandel alls i intressebolaget torde inte en intressegemenskap som baseras enbart på ”annat sätt har ett väsentligt inflytande” kunna medföra att likvida tillgångar i det bolaget ska räknas med, eftersom de sådana enbart ska beaktas i förhållande till ägarandelens storlek i bolaget.<sup>154</sup> Av det ovan anförda torde följaktligen slutsatsen kunna dras att vid ett passivt minoritetsägande kan inte ett väsentligt inflytande föreligga.

SRN har dock i ett förhandsbesked, vilket är överklagat av både Skatteverket och sökanden, kommit till en annan konklusion som motsäger den slutsatsen.<sup>155</sup> Då förhandsbeskedet är överklagat är dess prejudikatvärde i dagsläget lågt men det är ändå intressant då det pekar på oförutsebarheten i rättstillämpningen av begreppet ”på annat sätt har ett väsentligt

---

<sup>149</sup> Gäverth, Skattenytt 2002 s. 386.

<sup>150</sup> Baran, Svensk Skattetidning 2002 s. 240.

<sup>151</sup> Skatteverkets ställningstagande 2013-02-25, dnr 131-117306-13/111.

<sup>152</sup> Prop. 2012/13: 1 s. 239.

<sup>153</sup> Kammarrätten i Jönköping, 2013-10-17, Mål nr 1037-13.

<sup>154</sup> Baran, Svensk Skattetidning 2002 s. 240.

<sup>155</sup> SRN 2015-03-31, Dnr 151-13/D. Pålsson, Gäverth och Dahlberg var skiljekatiga eftersom HFD tidigare i sju fall gällande reglerna undanröjt SRN:s förhandsbesked och avvisat ansökningarna. HFD hade i dessa fall ansett att frågorna inte var lämpliga för förhandsbesked eftersom det i fallen hade aktualiserats omfattande utrednings- och bevisfrågor. Mot bakgrund av att och att det i ansökan bl.a. saknades närmare uppgifter om vilka företag som eventuellt kunde ingå i en intressegemenskap ansåg de skiljekatiga att ärendet inte lämpade sig för ett förhandsbesked.

inflytande” vid minoritetsposter. Nämnden kom nämligen i sin analys fram till att ett stort antal passiva institutionella investerare som vardera ägde max 6 procent i en Private Equity-fond, och som genom att en möjlighet att genom samverkan kunna ändra i det aktuella förvaltningsavtalet, hade ett väsentligt inflytande i ett av fonden ägt företag. Nämnden hänvisade till att uttrycket ”väsentligt inflytande” har en liknande innebörd på annat håll i IL och syftade då till det ovan refererade anförandet om att samverkande konsulter kan anses ha väsentligt inflytande i ett indirekt ägt skalbolag trots att andelen i skalbolaget är liten. Förhandsbeskedet kan anses egendomligt ur ett antal aspekter. Varför ett anförande som enbart riktar sig till fysiska personer som dessutom definierats som samverkande konsulter vilka äger varsitt helägt aktiebolag och tillsammans sparar vinstmedel i ett till de helägda bolagen ägt dotterbolag,<sup>156</sup> skulle omfatta ett stort antal multinationella institutionella investerare som investerat i en Private Equity fond. Sådana konsulter torde dessutom vara aktiva ägare. Utgången kan också anses besynnerlig eftersom det i lagtexten anges att reglerna är tillämpliga på en andelsägare som de facto har ett väsentligt inflytande, inte de som har en möjlighet till ett sådant. Förhandsbeskedet står även i strid med vad Gäverth anförde om vad denne anser gälla när en ägare inte är verksam i bolaget och att det i ordinära fall inte finns något som antyder att man avsett att utvidga omfattningen av ”väsentligt inflytande”<sup>157</sup> eftersom en investerare i en Private Equity fond per definition är passiv<sup>158</sup> vilket är avsikten med investeringsmodellen.<sup>159</sup>

Mot bakgrund av ovan förda diskussion om passiva minoritetsägare är utgången i förhandsbeskedet överraskande. Förhandsbeskedet torde även medföra att en definition av intressegemenskap numera kan anses vara obehövlig. Terenius Jilkén och Jilkén har även anfört detsamma i relation till några av Skatteverket publicerade ställningstaganden. De anser att alla andelsägare följaktligen alltid kan betraktas vara i intressegemenskap med bolaget i vilket denne äger andelar. Detta eftersom det jämt kan anföras att det föreligger en möjlig-

---

<sup>156</sup> Se sista meningen i citatet ovan och jfr anförandet i prop. 2001/02:165 s. 43 samt 71 och prop. 2002/03:96 s. 118. Jfr även Terenius Jilkén och Jilkén Svensk Skattetidning 2013 s. 498 f. som även undrat detsamma i relation till några av Skatteverket publicerade ställningstaganden.

<sup>157</sup> Se ovan.

<sup>158</sup> Cendrowski, Martin, Petro, och Wadecki (2008) s. 5 ff. Investerarnas funktion är enbart att bidra med det kapital som ska förvaltas.

<sup>159</sup> Se Cendrowski, Martin, Petro, och Wadecki (2008) s. 8.

het till samverkan mellan andelsägarna i bolaget.<sup>160</sup> Det torde vidare kunna anses vara fallet oavsett hur många ägarna är och oavsett hur liten ägarandel de har.

Sammanfattningsvis är det oklart när ett väsentligt inflytande vid en ägarandel understigande 50 procent föreligger. Det är olyckligt då innebörden av uttrycket har en avgörande betydelse för definitionen av ett skalbolag och därmed skalbolagsreglernas räckvidd.

Oklarheten kring begreppet ”väsentligt inflytande” leder således till en oförutsebar skalbolagsdefinition eftersom det i nuläget torde vara svårt för en skattskyldig att på förhand avgöra vilka innehav och de därigenom indirekt ägda tillgångarna som ska räknas med. Lagstiftaren anför dessutom i relation till minoritetsregeln, som diskuteras nedan, att en minoritetsägare typiskt sett inte har någon kännedom om företagets tillgångsstruktur.<sup>161</sup> I det fall passiva minoritetsposter omfattas av intressegemenskap torde bedömningen vilka tillgångar som ska räknas därför än mer försvåras. Det kan följaktligen anses att reglerna är svåra att tillämpa på ett mekaniskt vis eftersom definitionen av intressegemenskap är såpass diffus att det för en skattskyldig måste anses vara svårt att anpassa sig till den. Vidare är det oklart hur en skattskyldig ska få tillgång till alla uppgifter som krävs för att avgöra ifall det avyttrade bolaget är ett skalbolag då inte ett bestämmande inflytande föreligger.

En precisering om vad som innefattas i ”väsentligt inflytande” hade varit önskvärd. Begreppet har vid tillämpning av skalbolagsreglerna vidare betydelse i fler hänseenden<sup>162</sup> än vid indirekt ägda tillgångar varför det kan anses än mer centralt att det klargörs.

## 5. Återköpsförbudet

För att vidare motverka att skalbolagsreglerna kringgås finns även det så kallade återköpsförbudet. Återköp anses ske när ett företag, som inte är ett skalbolag, avyttras med inkråmet och den övervägande delen av realtillgångarna köps åter från det avyttrade bolaget eller från ett bolag som det företaget har ett väsentligt inflytande i inom två år efter avyttringen. Återköpet ska ha gjorts av säljaren eller ett företag i intressegemenskap till denne eller en fysisk person som, direkt eller indirekt, har ägarinflytande i det säljande företaget

---

<sup>160</sup> Jfr Terenius Jilkén och Jilkén Svensk Skattetidning 2013 s. 493 f.

<sup>161</sup> Prop. 2002/03:96 s. 123.

<sup>162</sup> Jfr återköpsregeln, 25 a kap. 18 §, regeln om vilka bolag en skalbolagsdeklaration ska lämnas för, 25 a kap. 11 § IL och regeln om minoritetsavyttringar i 25 a kap. 12 § IL.

eller någon närstående till denne.<sup>163</sup> Bedömningen ska grundas på tillgångarnas marknadsvärde vid tidpunkten för avyttringen av andelen i bolaget.<sup>164</sup> Hur den bedömningen ska göras motiveras dock inte i förarbetena. Det bör leda till tillämpningsproblem att i efterhand behöva fastställa tillgångarnas marknadsvärde. Även tillgångar i intressegemenskap ska beaktas till den del de motsvarar ägarandelen i det bolaget.<sup>165</sup> Föreligger ett återköp tillämpas skalbolagsreglerna varför hela ersättningen för andelarna i det sålda företaget ska tas upp av säljaren det beskattningsår då andelarna avyttrades. Återköps tillgångar inom två år efter avyttringen ska säljaren även lämna uppgift om detta.<sup>166</sup> Säljaren kan således bli eftertaxerad<sup>167</sup> och riskerar också skattetillägg i de fall ingen uppgift lämnas.<sup>168</sup>

Regeln syftar till att motverka de fall där säljaren till ett bolag och köparen överenskommit om att säljaren ska återköpa inkråmet. Säljaren har i typfallet således inte haft något syfte att avyttra verksamheten.<sup>169</sup> För att reglerna ska bli tillämpliga krävs inte att det är fråga om att samma identiska tillgångar som köps tillbaka utan även tillgångar som ersatt dessa omfattas.<sup>170</sup> Detta ansågs vara nödvändigt då reglerna annars hade blivit för snäva och medfört kontrollsvårigheter.<sup>171</sup> Hyra undantas dock enligt förarbetena, förutom i de fall de fall det är fråga om ett förtäckt återköp.<sup>172</sup>

Även i denna regel används kvantifierande begrepp. Några tillämpningssvårigheter kring begreppet ”övertvägande del” torde dock inte uppstå då det får anses vara klarlagt att det uttrycket avser mer än hälften.<sup>173</sup> Innebörden av intressegemenskap på grund av väsentligt inflytande och de oklarheter det för med sig har diskuterats ovan. Det torde således ibland vara svårt att för den skattskyldige som återköper tillgångarna att förutse om denne omfattas av lagrummet.

---

<sup>163</sup> 25 a kap. 18 § 1 st. IL.

<sup>164</sup> 25 a kap. 18 § 2 st. IL.

<sup>165</sup> 25 a kap. 18 § 2 st. IL.

<sup>166</sup> 31 kap. 14 § SFL.

<sup>167</sup> Prop. 2002/03:96 s. 125 och 66 kap. 27 § 6p. SFL.

<sup>168</sup> 49 kap. 4 § SFL.

<sup>169</sup> Prop. 2002/03:96 s. 121 f.

<sup>170</sup> 25 a kap. 18 § 3 st. IL.

<sup>171</sup> Prop. 2002/03: 96 s. 121 f.

<sup>172</sup> Prop. 2001/02 :165 s. 55 f.

<sup>173</sup> Se b.l.a. prop. 1989/90:110 s. 501, Prop. 2008/09:65 s. 65, och Pålsson. Skattenytt 1999, s. 616 f.



Ett företag anses i detta fall också vara i intressegemenskap till säljaren som återköper tillgångarna om företagen står ”under i huvudsak gemensam ledning”.<sup>174</sup> Även innebörden av detta uttryck är oklart och begreppet saknar legaldefinition. Pålsson anför att innebörden av uttrycket givits en ”tämmligen varierande innebörd” men att det generellt har uppfattats som en precisering av någonting större.<sup>175</sup> Andersson konstaterar enbart att begreppet är ytterst oklart.<sup>176</sup> I förarbetena till inkomstskattelagen anges att ”huvudsakligen” ansågs motsvara ca 75 procent eller mer<sup>177</sup> vilket även anges i förarbetena till de nya ränteavdragsbegränsningsreglerna.<sup>178</sup> I förarbetena till de senare räntebegränsningsreglerna anfördes att äldre förarbetsuttalanden fortfarande är giltiga.<sup>179</sup> Där framhölls följande:

”Uttrycket ”står under i huvudsak gemensam ledning” har funnits i skattelagstiftningen sedan lång tid tillbaka i sådana fall då det med hänsyn till skiftande förhållanden inte varit möjligt att på ett exakt eller uttömmande sätt definiera de fall som avses. I förarbetena (prop. 1999/2000:2, del 2 s. 335 och prop. 1986/87:42 s. 35) betonas att det är det faktiska inflytandet och inte de formella förhållandena som är avgörande (jfr även RÅ 2003 not. 138 och RÅ 1983 not. 225). I dag används uttrycket i 20 kap. 23 §, 25 kap. 7 §, 25 a kap. 2 § IL och 39 a kap. 3 §.”<sup>180</sup>

Avsikten med den opreciserade utformningen av begreppet var att lagstiftaren ansåg att det annars skulle kunna kringgås, varför man ville kunna falla tillbaka på en generell beskrivning. Lagstiftaren ansåg därför att uttrycket ska tolkas med beaktandet av omständigheterna i det enskilda fallet.<sup>181</sup> I förarbeten till reglerna för skalbolag anfördes i relation till ”under i huvudsak gemensam ledning” endast att ett moder- och ett dotterföretag måste anses stå under gemensam ledning,<sup>182</sup> vilket inte kan anses vara särskilt klargörande. Även vad detta begrepp innefattar är således oklart<sup>183</sup> vilket än mer bidrar till en oförutsebar rättstillämpning av reglerna för den skattskyldige.

<sup>174</sup> 25 a kap. 18 § 2 p. IL.

<sup>175</sup> Pålsson, Skattenytt 1999 s. 616.

<sup>176</sup> Andersson, Svensk Skattetidning 2012 s. 721.

<sup>177</sup> Prop. 1999/2000:2 s. 502 f.

<sup>178</sup> Prop. 2012/13:1 s. 217. Se också prop. 2008/09:65 s. 87 f.

<sup>179</sup> Prop. 2012/13:1 s. 239.

<sup>180</sup> Prop. 2008/09:65 s. 48.

<sup>181</sup> Prop. 2008/09:65 s. 48.

<sup>182</sup> Prop. 2002/03: 96 s. 171.

<sup>183</sup> För en utförlig analys kring begreppet se Terenius Jilkén och Jilkén, Svensk Skattetidning 2013 s. 492.

Återköpsförbudsregelns utformning kritiserades även på andra grunder av remissinstanserna till reglerna för fysiska personer. RSV ansåg att den medförde betydande kontrollsvårigheter och att det skulle krävas revision för att upptäcka de fall då återköp skett.

Ekobrottsmyndigheten ansåg att det borde framgå av lagtexten i återköpsregeln att konsekvensen av ett återköp är att säljaren blir skalbolagsbeskattad.<sup>184</sup> Ett sådant förtydligande vore önskvärt ur den skattskyldiges perspektiv då reglerna är komplexa. En hänvisning i lagtexten kring återköp i 25 a kap. IL kring det faktum att en uppgift ska lämnas enligt skatteförfarandelagen vid ett återköp vore ur samma hänseende motiverat, eftersom konsekvenserna av att drabbas av skalbolagsbeskattning med ett tillkommande skattetillägg i många fall torde vara av betydelse för den skattskyldiges ekonomi.

Baran anser att återköpsförbudet inte är heltäckande och kan kringgå.<sup>185</sup> Det är också oklart hur reglerna ska tillämpas vid återköp som sker successivt och sträcker sig utöver tvåårsgränsen eftersom den gränsen har gjorts absolut. Det öppnar enligt Larsson uppför kringgående.<sup>186</sup> Gäverth anför att det i sådana fall torde vara för en tillämpning av återköpsreglerna ifall återköpet utgör ett led i ett otillåtet förfarande eller om det faktiskt är fråga om en normal affärshändelse. Vid ett försök till kringgående av reglerna torde enligt Gäverth skatteflyktslagen vara tillämplig på förfarandet.<sup>187</sup> Larsson pekar på att den lagen ofta visat sig vara allt för svårtillämpad och ineffektiv varför den knappast är ett tillräckligt medel för att motverka kringgåenden.<sup>188</sup> I ett nyligen avgjort mål från kammarrätten i Göteborg<sup>189</sup> ansågs dock skatteflyktslagen tillämplig då det avyttrande företaget genom en komplex avtalsstruktur försökte kringgå skalbolagsreglernas definition av likvida tillgångar. Det torde i viss mån stödja Gäverths ståndpunkt.

---

<sup>184</sup> Prop. 2001/02:165 s. 55 f.

<sup>185</sup> Baran, Svensk Skattetidning 2002 s. 248.

<sup>186</sup> Larsson, Skattenytt 2003, s. 638.

<sup>187</sup> Gäverth, Skattenytt 2002 s. 394.

<sup>188</sup> Larsson, Skattenytt 2003, s. 638.

<sup>189</sup> Kammarrätten i Göteborg, 20012-12-15, Mål nr. 4260-14, 4263-4264-14.

## 6. Beskattningskonsekvensen

### 6.1 Inledning

Faller ett företag in under skolbolagsdefinitionen blir reglerna om beskattningskonsekvensen tillämpliga. Reglerna består av en huvudregel<sup>190</sup> och två undantag.<sup>191</sup> Det finns även ett alternativ till huvudregeln i form av upprättande av en skalbolagsdeklaration.<sup>192</sup>

### 6.2 Huvudregeln

I det fall en avyttrad delägar rätt hänför sig till ett skalbolag eller om det sker ett återköp ska hela ersättningen tas upp som kapitalvinst av säljaren.<sup>193</sup> Hänför sig delägarrätten till ett skalbolag som är ett handelsbolag ska huvudregeln enbart tillämpas i det fall en kapitalvinst på delägarrätten inte skulle ha tagits upp av en delägare om andelen inte varit hänförlig till ett skalbolag,<sup>194</sup> dvs. om andelen varit kvalificerad.

Många remissinstanser var vid införandet av reglerna för fysiska personer kritiska mot att rikta beskattningsåtgärden mot säljaren eftersom det är köparen som företar det brottsliga agerandet. Man ansåg vidare att agerandet borde åtgärdas genom straffrättslig och associationsrättslig lagstiftning.<sup>195</sup> Detta har även kritiserats i doktrinen och förarbeten i relation till reglerna för juridiska personer<sup>196</sup>. Melbi har anfört att det är tveksamt att särskilda skatteregler skulle motverka skalbolagshandel eftersom en sådan transaktion inte kan genomföras utan ett brottsligt förfarande där ett antal regler åsidosätts.<sup>197</sup> Det är lätt att hålla med om detta eftersom det kan anses att en oseriös köpare kommer tömma bolaget oberoende av om säljaren blir beskattad eller inte. Larsson pekar på att plundra bolag alltid är brottsligt oavsett om det bolaget är ett skalbolag eller inte. Problemet är följaktligen inte isolerat till sådana bolag och bör därför inte åtgärdas genom en skatterättslig skalbolagslagstiftning

---

<sup>190</sup> 25 a kap. 9 och 9 a §§ IL.

<sup>191</sup> 25 a kap. 12 ,13 §§ IL.

<sup>192</sup> 25 a kap. 11 § IL.

<sup>193</sup> 25 a kap. 9 § IL.

<sup>194</sup> 25 a kap. 9 a § IL.

<sup>195</sup> Exempelvis Handelshögskolan i Stockholm, Näringslivets skattedelegation, Advokatsamfundet, Sveriges Fastighetsägarförbund och Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala Universitet, se prop. 2001/02:165 s. 24, 35.

<sup>196</sup> Se bla. Näringslivets Skattedelegation, prop. 2002/03:96 s. 113 och Munck Persson, Svensk Skattetidning 2004 s. 23.

<sup>197</sup> Melbi, Skattenytt 2008 s. 237.

utan istället genom straffrätten.<sup>198</sup> Från fiskalt håll anfördes att åtgärder mot köparen anses vara meningslösa.<sup>199</sup> I förarbetena motiveras att beskattningsåtgärden riktas mot säljaren med följande uttalanden:

”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(...)

(...)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.”<sup>200</sup>

Det kan anses att lagstiftarens utgångspunkt visserligen är logisk och genom att beskatta säljaren blir bolagets skatt betald. Å andra sidan kan det anses att grogrunden för en sådan handel inte alls minskas. Lagstiftningen minskar otvivelaktigt incitamenten för en säljare att begära en ersättning kring 85-90 procent av obeskattat kapital. Lagstiftaren utgår dock ifrån att en säljare kan avgöra vilken köpare som är en bolagsplundrare eller inte. Det kan anses vara en svår bedömning att göra för en säljare. Beskattningskonsekvensen medför således att en säljare inte torde ta mer betalt för ett bolag än 78 procent av obeskattade vinstmedel eftersom den så kallade ventilen<sup>201</sup> då kan tillämpas och säljaren därför har en möjlighet till att undantas från att skalbolagsbeskattning. En oseriös köpares incitament till att plundra bolaget är emellertid trots lagstiftningen oförändrad eftersom konsekvenserna av denna endast träffar säljaren. Faktum är att incitamenten till att plundra ett bolag för köparen istället kan anses ökas av regleringen eftersom en oseriös köpare nu enbart torde behöva betala 78 procent för vinstmedlen istället för 85-90 procent. Syftet att motverka transaktioner där vinstmedel i slutändan inte blir beskattade fallerar därmed eftersom man inte motverkat köparens skatteundandragande.

Det kan anses att grogrunden till skalbolagshandel är att det finns köpare som plundrar bolag utan att få stå för konsekvenserna. Att det är köparen som är den verkliga drivkraften för skalbolagshandeln konstateras även av lagstiftaren i förarbetena där det anför:

<sup>198</sup> Larsson, Skattenytt 2003 s. 631 f.

<sup>199</sup> Exempelvis Riksåklagaren, Ekobrottsmyndigheten och Brottsförebyggande rådet, se prop. 2001/02:165 s. 37 f.

<sup>200</sup> Prop. 2001/02:165 s. 38 f.

<sup>201</sup> 25 a kap. 13 § IL.

”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 ändå inte tänkt betala bolagsskatten. Om skattesatsen på säljarens vinst är 30 eller 50 procent spelar mindre roll i sammanhanget.”<sup>202</sup>

Lagstiftaren konstaterar således att säljarnas incitament till en skalbolagsaffär inte är relevant för drivkraften av handeln med skalbolag. På efterföljande sidor i förarbetena görs dock motsatt bedömning utan någon vidare motivering och det anförs istället att det är ”såväl naturligt som nödvändigt” att rikta reglerna mot säljaren eftersom säljarens incitament, dvs. att betala mindre skatt, då minskar vilket innebär att handeln med skalbolag minskar. Således samma incitament som det konstaterats ”spelar mindre roll i sammanhanget” för den oseriösa skalbolagshandeln.<sup>203</sup> Lagstiftarens argumentation är följaktligen relativt motägelsefull. Det kan ifrågasättas, vilket också gjorts,<sup>204</sup> om ett utredningsarbete på andra områden borde övervägts. Det kan anses att ett sådant i alla fall borde bedrivits vid sidan av regleringen för att komma till rätta med det grundläggande problemet, att köparen inte betalar bolagets skatt. Reglerna har nu varit i kraft i 12 år och någon annan lösning än den nuvarande har vad författaren känner till inte övervägts.

#### 6.2.1 Hela ersättningen

Det kan vidare ifrågasättas mot bakgrund av lagstiftningens syfte varför hela ersättningen ska tas upp som kapitalvinst och att inget avdrag får göras för det egna kapitalet då det redan är beskattad. I förarbetena motiveras detta med att det inte hade varit en tillräckligt ingripande åtgärd varför den önskade preventiva effekten på säljarens beteende hade uteblivit. Som motargument till varför inte heller omkostnadsbeloppet skulle få dras av från ersättningen så att endast vinsten beskattas angavs att man ”får räkna med” att det kan vara svårt för den skattskyldige att hålla reda på sitt omkostnadsbelopp<sup>205</sup>.

Munch Persson anför att det visserligen medför en preventiv effekt men att beskattningsekvensen är oskälig och riskerar att leda till en betydande överbeskattning.<sup>206</sup> Det bör

---

<sup>202</sup> Prop. 2001/02:165 s. 37.

<sup>203</sup> Prop. 2001/02:165 s. 39.

<sup>204</sup> Jfr Larsson Skattenytt 2003 s. 640 f.

<sup>205</sup> Prop. 2002/03:96 s. 125 f.

<sup>206</sup> Prop. 2002/03:96 s. 126.

enligt Munck-Persson ligga i den skattskyldiges intresse att se till att ett omkostnadsbelopp kan presenteras och regeln borde därför ändras så att endast vinsten beskattas. Dock föreslår hon en kompletteringsregel ifall den skattskyldige inte kan eller vill presentera tillräckliga uppgifter varför det då skulle vara skäligt att beskatta hela ersättningen.<sup>207</sup> Ser man den argumentationen i ljuset av proportionalitetsprincipen<sup>208</sup> kan det anses vara en mer rimlig lösning. Det kan dock anses att det preventiva syftet med beskattningen i sådana fall riskerar att förfelas. Beskattningskonsekvensen torde medföra att en säljare är mycket försiktig till vem denne avyttrar bolaget. Regeln torde således vara motiverad eftersom den uppfyller lagstiftarens intentioner.

#### 6.2.2 Slopande av kravet på kapitalvinst

För att huvudregeln tidigare skulle vara tillämplig krävdes att det uppkommit en kapitalvinst till följd av avyttringen. Kravet slopades dock år 2010 när handelsbolag infogades fullt ut varför reglerna blev tillämpliga vid alla försäljningar av vad som i lagen definieras som skalbolag, även i det fall ett företag avyttrats med förlust.<sup>209</sup> Ändringen innebar att skalbolagsreglernas omfattning och därmed de fall där skattskyldiga tvingas hantera desamma utvidgades väsentligt. Näringslivets skattedelegation kritiserade också detta och anförde att det inte fanns några bärande skäl för en sådan utvidgning och att det mot bakgrund av lagstiftningens syfte inte var motiverat.<sup>210</sup> Lagstiftaren motiverade ändringen med att en kapitalvinstberäkning försvårade reglerna, och att när handelsbolag även införlivades skulle detta leda till en ökning av tillämpningsproblemen. Det skulle därför förenkla reglerna för företagen eftersom det kunde anses svårt för dessa att hålla rätt på sina omkostnadsbelopp. Det ansågs även göra reglerna mer effektiva om kravet slopades. Det anfördes vidare att ett skalbolag kan säljas även om det inte uppkommer någon vinst, och att eftersom syftet med skalbolagsreglerna är att förhindra skalbolagstransaktioner korrelerade ett slopande av kapitalvinstkravet med det syftet.<sup>211</sup>

---

<sup>207</sup> Munck Persson, Svensk Skattetidning 2004 s. 24 f.

<sup>208</sup> Jfr avsnitt 1.3 ovan.

<sup>209</sup> Prop. 2009/10:36 s. 60 f.

<sup>210</sup> Näringslivet skattedelegation, *Remissyttrande- handelsbolagen och kapitalvinstbeskattningen*, Fi2008/7059, 2009-03-10.

<sup>211</sup> Prop. 2009/10:36 s.60.

Lagstiftarens utgångspunkt är god, och det är lätt att förstå hur denne resonerat eftersom det torde förenkla reglernas tillämpning. Det kan dock även argumenteras att detta faktiskt inte förenklar tillämpningen av skalbolagsreglerna för de skattskyldiga. Det torde, som Munck Persson anför,<sup>212</sup> ligga i den skattskyldiges intresse att hålla reda på sitt omkostnadsbelopp för att undvika att omfattas av reglerna. Utvidgningen av de transaktioner som nu omfattas medför dock att den administrativa regelbördan ökar än mer och vilket inte kan anses förenkla hanteringen av reglerna för företagen. Antalet legitima transaktioner som omfattas av reglerna torde dessutom ökat. Sådana transaktioner riskerar därmed att försvåras vilket inte var syftet med lagstiftningen.

Varför en säljare skulle ha incitament att sälja ett skalbolag med obeskattad vinst med förlust till en bolagsplundrare framgår inte av lagstiftarens argumentation och torde vara ovanligt. Det finns vidare fortfarande ett krav på kapitalvinst för att reglerna för fysiska personer ska bli tillämpliga. Historiskt är det fåmansföretagare som utgjort säljarskalan av de för lagstiftningen intressanta företagen.<sup>213</sup> Det framgår inte varför man anser att kravet inte bör slopas när fysiska personer avyttrar skalbolag där den faktiskt konstaterat föregående skalbolagshandeln försiggått. Enligt lagstiftarens argumentation torde det därför vara nödvändigt att slopa kapitalvinstkravet även för fysiska personer för att uppnå de reglernas syfte. Sex år senare finns dock fortfarande ett sådant krav kvar.<sup>214</sup> Vidare existerade det enligt lagstiftaren ingen skalbolagshandel inom företagssektorn vid införandet av reglerna för juridiska personer.<sup>215</sup> Vid den aktuella ändringen hade reglerna varit i kraft i 6 år. Någon utredning kring omfattningen av skalbolagshandel inom bolagssektorn eller om någon sådan faktiskt existerade hade under denna period dock inte gjorts varför det inte heller var klarlagt om något egentligt behov fanns av att ha kvar reglerna. Att utvidga omfattningen av de transaktioner som nu träffas av lagstiftningen kan mot den bakgrunden anses omotiverat.

Ett övervägande om att kravet på kapitalvinst återinförs kan mot bakgrund av ovan anförda anses vara motiverat.

---

<sup>212</sup> Munck Persson, Svensk Skattetidning 2004 s. 24 f.

<sup>213</sup> Prop. 2002/03:96 s. 123.

<sup>214</sup> 49 a kap. 11 § IL.

<sup>215</sup> Prop. 2002/03:96 s.115.

### 6.3 Undantagen

Den generella utformningen av skalbolagsreglerna kritiserades av många remissinstanser som anförde att helt legitima transaktioner kunde komma att träffas på ett sätt som inte var godtagbart.<sup>216</sup> Det poängterades också att det finns, som ovan beskrivits, ett legitimt behov på marknaden av handel med skalbolag.<sup>217</sup> Det ansågs därför nödvändigt att undanta fall där regleringen kunde få besvärande konsekvenser i det enskilda fallet varför det infördes undantagsregler för att en förutsättningslös bedömning i det enskilda fallet ska kunna göras.<sup>218</sup>

Undantagen består av två ventiler, en generell<sup>219</sup> och en avseende minoritetsavyttringar.<sup>220</sup> Reglerna tillämpas inte heller i det ifall någon andel bolaget är marknadsnoterad,<sup>221</sup> eller om en avyttring<sup>222</sup> sker genom likvidation eller konkurs eller i det fall ett handelsbolag upplöses.<sup>223</sup> Det ansågs dock viktigt av lagstiftaren att markera att huvudregeln är att avyttringar av andelar i vad som av lagstiftningen definieras som skalbolag ska beskattas enligt reglerna.<sup>224</sup>

#### 6.3.1 Minoritetsavyttringar

I det fall en avyttring av andelar i ett skalbolag inte leder till att det väsentliga inflytandet över företaget övergår till någon annan ska skalbolagsbeskattning bara ske om det föreligger särskilda omständigheter.<sup>225</sup>

---

<sup>216</sup> Se prop. 2002/03:96 s.122 och prop. 2001/02:165 s. 59.

<sup>217</sup> Prop. 2001/02:165 s. 60.

<sup>218</sup> Prop. 2002/03:96 s.124 och prop. 2001/02:165 s. 59 f.

<sup>219</sup> 25 a kap. 13 § IL.

<sup>220</sup> 25 a kap. 12 § IL.

<sup>221</sup> 25 a kap. 10 § IL. I den första departementspromemorian 2000: 35 för fysiska personer föreslogs att avyttringar i noterade även bolag skulle omfattas. Detta kan anses vara en aning omotiverat med hänsyn till de förfaranden lagen avser att träffa och den mängd företag men framför allt avyttringar som då inkluderats. Reglerna ska i och för sig inte vara tillämpliga då ett väsentligt inflytande över företaget inte övergår till någon annan. Med hänsyn till definitionssvårigheterna av det uttrycket hade dock ett innefattande av noterade bolag inneburit att säljaren aktier i ett sådant bolag vid i stort sett varje avyttring hade behövt lämna in en skalbolagsdeklaration för att försäkra sig om att slippa bli skalbolagsbeskattad, vilket hade varit administrativt ogörligt. Kravet slopades dock efter kritik från remissinstanserna, se prop. 2001/02:165 s. 41.

<sup>222</sup> Jfr 44 kap 7, 8 §§ IL där ett värdepapper anses avyttrat om ett bolag träder i konkurs eller likvidation.

<sup>223</sup> 25 a kap. 10 § och 49 a kap. 4 § IL.

<sup>224</sup> Prop. 2001/02:165 s. 59 f. och prop. 2002/03:96 s. 124.

<sup>225</sup> 25 a kap. 12 § IL.



Minoritetsregeln är enligt förarbetena avsedd att undanta minoritetsavyttringar och infördes eftersom det för en minoritetsägare kan vara svårt att veta om bolaget som andelarna hänförs till är ett skalbolag eller inte eftersom en sådan ägare normalt inte har den insynen i bolagets tillgångsstruktur som krävs för att avgöra detta. Det kan vidare vara svårt för dem att tvinga fram ett avskattningsförfarande eller en skalbolagsdeklaration och ett särskilt bokslut.<sup>226</sup> Avyttras en minoritetspost presumeras det därför att transaktionen ska undantas från skalbolagsbeskattning. Bevisbördan för att det föreligger särskilda omständigheter för att skalbolagsbeskattning ändå ska ske ligger på Skatteverket.<sup>227</sup>

Tillämpningen av minoritetsregeln görs således beroende av om det väsentliga inflytandet över företaget övergår.<sup>228</sup> Ovan har begreppet diskuterats ingående och det har där konstaterats att definitionen är minst sagt oklar varför det inte på förhand går att förutse hur stor en minoritetspost får vara för att bedömningen avseende väsentligt inflytande ska avgöras till den skattskyldiges fördel.

Vad som utgör särskilda omständigheter har kommenterats kort i författningskommentaren där det anges att en sådan omständighet kan vara att det bestämmande inflytandet över ett företag ändras till följd av flera minoritetsdelägares andelsavyttringar,<sup>229</sup> vilket torde innebära att mer än 50 procent av företaget avyttras. Några andra exempel på när särskilda omständigheter anses föreligga anges inte. För den skattskyldige som avyttrar en minoritetspost innebär detta att det är svårt att förutse när denna omfattas av undantaget. Regeln kring minoritetsavyttringar torde därför inte kunna anses uppfylla kraven på en förutsebar och mekanisk tillämpning. Det vore följaktligen önskvärt ur rättsäkerhetssynpunkt att denna preciserades.

Minoritetsregeln har även ansetts tillämplig vid interna aktieöverlåtelser. I RÅ 2003 ref. 68 prövades motsvarande bestämmelse i reglerna för fysiska personer.<sup>230</sup> Förhandsbeskedet gällde en fysisk person som avsåg att avyttra aktierna i ett företag till ett annat av honom helägt bolag. SRN ansåg att eftersom det väsentliga inflytandet över det avyttrade bolaget övergick till en annan person, dvs. det nya moderbolaget, omfattades den interna aktieöver-

---

<sup>226</sup> Prop. 2002/03:96 s. 123 och prop. 2001/02: 165 s. 60 f.

<sup>227</sup> Jfr prop. 2002/03:96 s. 123.

<sup>228</sup> 25 a kap. 12 § IL.

<sup>229</sup> Prop. 2002/03:96 s. 174.

<sup>230</sup> 49 a kap. 12 § 2 st. IL.

låtelsen inte av undantaget då ett sådant förfarande inte nämnts i förarbetena. HFD ändrade dock förhandsbeskedet och konstaterade att lagstiftningen syftar till att motverka förfaranden som leder till att bolagets skatt inte betalas. Det anfördes att vid en intern aktieöverlåtelse ändras inte det faktiska inflytandet över skalbolaget trots att det förvärvande bolaget ansågs få ett inflytande över det köpta, utan det reella inflytandet står kvar hos den fysiska ägaren. Eftersom det faktiska inflytandet således låg kvar hos samma person även efter överlåtelsen och inte kunde anses ”gå över” till någon annan ansåg HFD att det inte torde föreligga samma risk för ett skatteundandragande som vid en avyttring till en extern köpare. Mot bakgrund av lagstiftningens syfte konstaterades det därför att interna aktieöverlåtelser normalt inte borde träffas av reglerna såvida inte särskilda omständigheter föreligger. Det förelåg inte enligt HFD några sådana omständigheter. Det preciserades dock inte heller vad som kan utgöra sådana. Det framgick dock av förutsättningarna i fallet att skalbolaget skulle betala sina inkomstskatter för året varför slutsatsen kan dras att särskilda omständigheter vid internaktieöverlåtelser inte föreligger i det fall det avyttrade bolagets skatter betalas. Sett till lagstiftningens syfte vore dock något annat egendomligt.

I två efterföljande förhandsbesked blev utfallet detsamma.<sup>231</sup> I det senare av de två konstaterade nämnden även att särskilda omständigheter inte föreligger vid en intern aktieöverlåtelse då det överlåtna och förvärvande bolagen efter överlåtelsen fusioneras.<sup>232</sup>

RÅ 2006 not. 145 gällde ett förhandsbesked där Bonnierkoncernen avsåg att utföra en koncernintern omstrukturering. Nämnden hänvisade till RÅ 2003 ref. 68 och konstaterade att det i det fallet slogs fast att den yttersta ägaren hade kvar det bestämmande inflytandet över det avyttrade bolaget. Mot bakgrund av det anförde nämnden följande:

”Motsvarande synsätt gör sig gällande när som i förevarande fall det bestämmande inflytandet över det överlåtna bolaget finns högre upp i koncernen än hos överlåtande bolag. Med hänsyn härtill och till att en sådan uppfattning kan förenas med lydelsen av den nu aktuella bestämmelsen får samtliga omfrågade överlåtelser anses falla inom tillämpningsområdet för bestämmelsen.”

Nämnden ansåg vidare att det inte förelåg några särskilda omständigheter eftersom det enligt förutsättningarna inte fanns några planer på att avyttra skalbolagen externt innan ut-

---

<sup>231</sup> SRN 2004-04-06, Dnr 141-03/D F2004:3:9 och SRN 2004-04-07, Dnr 50-03/D Fi2004:1:3.

<sup>232</sup> SRN 2004-04-07, Dnr 50-03/D Fi2004:1:3.

gången av beskattningsåret. Inkomstskatten som belöpte sig på bolaget skulle således hinna betalas innan en eventuell vidareförsäljning. HFD fastställde förhandsbeskedet.<sup>233</sup>

I ett förhandsbesked från 2014 anförde nämnden att om det inte finns några obetalda svenska skatter kan det i ljuset av lagstiftningens syfte inte föreligga särskilda omständigheter som ändå kan medföra beskattning.<sup>234</sup>

Följaktligen kan det konstateras att interna aktieöverlåtelser då det inte föreligger särskilda omständigheter ska undantas från beskattning.

Det är dock, trots både praxis och förarbetsuttalandena, oklart när skalbolagsbeskattning ska ske vid koncerninterna avyttringar eftersom det inte någonstans definierats vad som faktiskt utgör särskilda omständigheter. Det kan dock av ovan nämnda praxis konkluderas att särskilda skäl inte föreligger då skalbolagets skatter avseende överlåtelseåret och tidigare år betalas innan det avyttras externt eller i det fall det förvärvande bolaget fusioneras med skalbolaget innan aktierna i det förvärvande bolaget avyttras externt och detta då inte utgör ett skalbolag. Någon vidare generalisering utifrån den praxis som finns kan dock inte göras eftersom fallen avser specifika situationer. Gäverth anför att om syftet med en avyttring är att undgå beskattning så torde särskilda omständigheter föreligga.<sup>235</sup> Skatteverket anser att ifall det förvärvande bolagets aktier avyttras med underliggande skalbolag innan skatten för det bolaget erlagts så föreligger särskilda omständigheter.<sup>236</sup> Det är således oklart när särskilda omständigheter föreligger.

I den praxis som finns är det faktum att bolagsskatten betalats eller ska betalats i framtiden den avgörande faktorn. Om skatten betalats eller kommer att betalas är dock inte relevant vid bedömningen om en skalbolagsdeklaration ska lämnas eller inte när företaget avyttras. Skatteverket anförde i en hemställan om lagändring och den därtill bifogade promemorian att osäkerheten kring när minoritetsregeln är tillämplig innebär att en skalbolagsdeklaration nästan alltid lämnas vid koncerninterna avyttringar.<sup>237</sup> Det anføres vidare att det i nor-

---

<sup>233</sup> SRN 2008-02-28, Dnr 110-07/D.

<sup>234</sup> SRN 2014-07-09, Dnr 1-14/D.

<sup>235</sup> Gäverth, Skattenytt 2002 s.397.

<sup>236</sup> Håkansson, Svensk Skattetidning 2004 s. 62. Författaren var vid tillfället då artikeln skrevs skatteexpert på Skatteverket.

<sup>237</sup> Promemoria, *Vissa ändringar av bestämmelserna om skalbolagsbeskattning*, 2009-08-28, Dnr 131 266104-09/113, s.12.

malfallet inte föreligger någon risk för skatteundandragande vid koncernintern avyttringar.<sup>238</sup> På grund av osäkerheten kring när koncernintern avyttringar ska undantas föreslog Skatteverket ett införande av ett uttryckligt undantag i lagstiftningen för sådana. I efterföljande proposition kommenterades dock inte detta förslag alls och en ändring uteblev.<sup>239</sup>

Vid koncernintern avyttringar finns inget fiskalt intresse att tillämpa reglerna och det var inte sådana transaktioner reglerna syftade till att motverka. Det finns därmed inget intresse av att sådana transaktioner omfattas. Mot bakgrund av ovan anförda torde vidare kunna konkluderas att det vid andra fall än koncernintern avyttringar där skalbolagets skatt betalats är ogörligt att på förhand avgöra ifall en avyttring omfattas av minoritetsregeln eller inte. Det medför vidare att en skattskyldig inte vågar lita på att undantaget är tillämpligt då skatteeffekterna blir alltför drakoniska i fall det visar sig att denne misstagit sig och varför alltid en skalbolagsdeklaration skickas in. Reglerna medför följaktligen onödiga och stora administrativa kostnader för både företag och staten som inte är motiverade med hänsyn till lagstiftningens syfte. Det är tveksamt om reglerna i detta hänseende är rättsekonomiskt försvarbara eller proportionerliga. Jansson har även anført i en kommentar till förhandsbeskedet som föregick RÅ 2003 ref. 68 att:

”Skatteförvaltningen har under många år arbetat för införandet av stoppregler mot skalbolagshandel och sådana finns nu alltså i 49 a kap. IL. SRN har i det aktuella fallet funnit att dessa regler ska tillämpas och att undantagsbestämmelserna inte är tillämpliga. RSV avser dock att överklaga förhandsbeskedet och yrka på ändring. Motivet till detta är att av förutsättningarna i ansökan enligt RSV klart framgår att ventilen är tillämplig då fråga är om generationsskifte, att priset ligger inom angivna ramar och därtill att ansökan förutsätter att alla skatter betalas. Det finns då inget fiskalt intresse att hävda att skalbolagsreglerna ska tillämpas. Tvärtom skulle om ventilen inte är tillämplig ABA tvingas lämna in en skalbolagsdeklaration och att ställa bankgaranti för skatterna, vilka man enligt ansökan förutsätter kommer att betalas. När skatterna väl betalats får sedan ABA skicka en faktura till skatteförvaltningen för kostnaderna för bankgarantin. Det var inte för att åstadkomma administrativt krångel av detta slag och onödiga utgifter för statsverket som skatteförvalt-

---

<sup>238</sup> Promemoria, *Vissa ändringar av bestämmelserna om skalbolagsbeskattning*, 2009-08-28, Dnr 131 266104-09/113, s.12.

<sup>239</sup> Prop. 2011/12:17 s.25 f.

ningen eftersträvat skalbolagsregler utan för att förhindra oseriösa förfaranden där staten lider skatteförluster.”<sup>240</sup>

Vidare innebär reglerna i dagsläget att omstruktureringar försvåras. Det poängterades av lagstiftaren vid införandet av reglerna att det var angeläget att de inte försvårade just omstruktureringar.<sup>241</sup> Koncerninterna överlåtelse borde mot bakgrund av ovan anförda uttryckligen undantas i lagtexten för att förbättra förutsebarheten och förenkla tillämpningen för både den skattskyldige och Skatteverket.

### 6.3.2 Ventilen

Det andra undantaget är ett generellt undantag och innebär att ifall det föreligger särskilda skäl och den skattskyldige begär att undantaget ska tillämpas, ska inte skalbolagsbeskattning ske. Vid prövningen om särskilda skäl föreligger ska det enligt lagtexten beaktas vad som föranlett avyttringen eller återköpet och hur ersättningen för andelarna bestämts.<sup>242</sup> Det är således fråga om en tvåstegsbedömning<sup>243</sup> och bevisbördan för att särskilda skäl föreligger har placerats på den skattskyldige.

I förarbetena ansågs det varken möjligt eller önskvärt att göra en uttömmande och uttrycklig uppräkningslista av vilka situationer som kunde tänkas utgöra särskilda skäl eftersom fall som avsetts omfattas av reglerna då kunde komma att undantas.<sup>244</sup> Det gjordes dock på inrådan av Lagrådet en icke uttömmande exemplifiering av situationer som skulle kunna utgöra särskilda skäl för att förtydliga vilka omständigheter som kan beaktas vid bedömningen.

I relation till vad som föranlett avyttringen anges att generationsskiften, omstruktureringar, utlösen av delägare och finansiering för kostnader av forskning och utveckling är situationer som skulle kunna undantas. Vidare bör enligt lagstiftaren även transaktioner som involverar företag vars affärsidé är att köpa in bolag och likvidera dem i normalfallet undantas. Det anges dock att undantag är uteslutet ifall det skulle kunna leda till obehöriga skatte-

<sup>240</sup> Se Jansson, Svensk Skattetidning 2003 s. 328 f. Detta uttalande föranledde Roupé att lyckönska Jansson till dennes ny mogna aversion mot administrativt krångel. Se Roupé, Svensk Skattetidning 2003 s. 510.

<sup>241</sup> Prop. 2002/03:96 s. 124.

<sup>242</sup> 25 a kap. 13 § IL.

<sup>243</sup> Gäverth, Skattenytt 2002 s. 397. f.

<sup>244</sup> Prop. 2002/03:96 s. 124 och prop. 2001/02:165 s. 59.

förmåner.<sup>245</sup> Exemplifieringen är således inte särskilt utförlig och ger ingen direkt ledning vid bedömningen. Även de situationer som uppräknas kommer dessutom med en friskrivning då det anges att de ”skulle kunna undantas”.

Vid bedömningen hur ersättningen har bestämts anförs det därför att i det fall en säljare erhåller en ersättning närmare 75 procent av obetalda vinstmedel är undantaget inte tillämpligt. Vidare kan enligt lagstiftaren då inte heller säljaren anses vara i god tro angående köparens avsikter. 75 procent anges vara ett riktvärde vid bedömningen.<sup>246</sup> Riktvärdet torde ha satts utifrån en avvägning mellan den dåvarande bolagsskatten på 28 procent och det uppskattade priset kring 85-90 procent av obeskattade vinstmedel som en bolagsplundrare kan tänkas erlägga.<sup>247</sup> Även andra skulder än skatteskulder kan tillmätas viss betydelse vid bedömning kring hur ersättningen har bestämts.<sup>248</sup> Varför ett sådant tillmätande skulle ha betydelse kan anses vara svårt att förstå, eftersom skulderna i normalfallet alltid torde beaktas vid bestämmande av köpeskillingen och endast innebär att säljaren får än mindre betalt för andelarna i relation till obeskattade medel. Skatteverket har i ett ställningstagande efter att bolagsskatten ändrades till 22 procent uttalat att ventilen numera torde vara tillämplig upp till en ersättning nära 80 procent av obeskattade vinstmedel.<sup>249</sup> Man anför dock att även om man får mindre betalt än 80 procent av obeskattade vinstmedel kan skalbolagsbeskattning ändå komma ifråga ifall bolagsskatten inte blir betald. Det sista uttalandet är problematiskt ur ett förutsebarhetsperspektiv eftersom en säljare inte har någon möjlighet att avgöra om köparen kommer betala bolagets skatt vid tidpunkten för avyttringen. Således måste en skalbolagsdeklaration även här alltid skickas in då en sådan inte kan lämnas in i efterhand för att man med säkerhet ska undgå skalbolagsbeskattning.<sup>250</sup> Begär en säljare en ersättning av 78 procent av obeskattade medel finns det uppenbarligen inget skatteundrandragande syfte med transaktionen från dennes sida eftersom säljaren i sådana fall rimligen begärt mer och varit med och ”delat på vinsten”. Eftersom denne då inte kan

---

<sup>245</sup> Prop. 2002/03:96 s. 124 f. och prop. 2001/02:165 s. 59 ff.

<sup>246</sup> Prop. 2002/03:96 s. 124 f. och prop. 2001/02:165 s. 60 f.

<sup>247</sup> Bjuggren och Sund, Skattenytt 2003 s. 538.

<sup>248</sup> Jfr ”hur ersättningen på andelen har bestämts” 25 a kap. 13§ och prop. 2001/02:165 s. 61 f. och prop. 2002/03:96 s. 124 f.

<sup>249</sup> Skatteverkets ställningstagande 2013-07-03, Dnr 131 427871-13/111.

<sup>250</sup> Se nedan under avsnitt 7.3.

anses få en obehörig skatteförmån av försäljningen av sitt bolag borde en sådan transaktion alltid undantas från regleringen.

Skatteverket har även anfört i en kommentar till ovan refererade förhandsbesked avseende fastighetspaketering, att ventilen normalt torde vara tillämplig vid förpackning av fastigheter i ett dotterbolag och dotterbolagets aktier sedan avyttras externt till en bostadsrättsförening som förvärvar fastigheterna.<sup>251</sup> Vad som utgör normala omständigheter preciseras dock inte. Någon annan vägledning i praxis när särskilda skäl anses föreligga finns inte.

Gäverth anförde vid införandet av reglerna för fysiska personer att det antal fall där ventilen blir tillämplig torde bli begränsat eftersom att de blivit utformade på ett sådant sätt att den skattskyldige på ett mekaniskt sätt kan avgöra om reglerna blir tillämpliga.<sup>252</sup> Bjuggren och Sund menar däremot att subjektiva godtrosbedömningar som inte reglerats i lagtexten och resonemang kring riktmärken klingar illa mot målet om en mekanisk tillämpning.<sup>253</sup> Baran anförde tidigt vid reglernas inträde att det föreligger en stor möjlighet att underinstanserna kan anse att de exemplifierade situationerna i förarbeten är uttömmande då lagstiftningen utgör en stopplagstiftning och varför motivbundenheten vid rättstillämpningen torde vara betydande. Transaktioner som inte beskrivs i förarbetena torde enligt Baran därför inte av underinstanserna anses omfattas av ventilen.<sup>254</sup> Barans förändringar bekräftades av SRN:s ståndpunkt i ovan refererade RÅ 2003 ref. 68 där nämnden ansåg att eftersom en internöverlåtelse inte ingick i de i förarbetena nämnda fallen när skalbolagsbeskattning enligt ventilen kan undantas kunde inte heller ventilen anses vara tillämpbar på en sådan transaktion. En sådan motivbunden tillämpning ökar risken för att transaktioner utan skatteundandragande syfte kommer att skalbolagsbeskattas vilket strider mot lagstiftningens syfte.

Rättstillämpningen försvåras vidare eftersom ventilen är så generellt beskriven. Det kan inte anses önskvärt varken ur rättssäkerhetssynpunkt eller ur ett förutsebarhetsperspektiv att en skattskyldig ska behöva sätta sin tilltro till oklara anförande i förarbeten vartill en re-

---

<sup>251</sup> Rättsfallskommentar Skatteverket, *Förhandsbesked från Skatterättsnämnden-skalbolagsbeskattning*. <http://www.skatteverket.se/rattsinformation/arkivforrattsligvagledning/rattsfall/2007/rattsfall2007.5.2132aba31199fa6713e800011373.html>

<sup>252</sup> Gäverth, *Skattenytt* 2002 s. 397.

<sup>253</sup> Bjuggren och Sund, *Skattenytt* 2003 s. 538.

<sup>254</sup> Baran, *Svensk Skattetidning* 2002 s. 245 f.

ervation dessutom bifogas. Några klargörande i praxis finns som ovan nämnts inte heller kring vad som utgörs särskilda skäl. I dagsläget kan därför en skattskyldig inte med någon som helst säkerhet avgöra om det föreligger särskilda skäl, utan detta är upp till Skatteverket att bestämma i varje enskilt fall. Det enda som kan sägas med säkerhet är att man inte omfattas av undantaget ifall obehöriga skatteförmåner uppstår och att huvudregeln är att transaktionen ska beskattas. Tillämpningen av ventilen kan därför inte anses vara förutsebar eller kunna göras på ett mekaniskt sätt. Osäkerheten torde vidare leda till att affärs- mässigt motiverade och legitima transaktioner inte kommer till stånd. Detta eftersom en skattskyldig torde ställa sig tveksam till om en transaktion omfattas av undantaget eller inte. Det var inte sådana transaktioner lagstiftningen avsåg att förhindra. Följaktligen måste en skattskyldig för att undvika skalbolagsbeskattning alltid upprätta en skalbolagsdeklaration och ett särskilt bokslut vilket i slutändan torde rendera ventilen meningslös. Det kan mot bakgrund av ovan anförda anses motiverat att undantagsfallen istället uttryckligen regleras i lagtext för att bättre tillgodose kravet på en förutsebar tillämpning.

Larsson ifrågasatte vidare redan 2003 lämpligheten i att legitima transaktioner hänvisas till en undantagsbestämmelse.<sup>255</sup> Som konstaterats ovan har idag omfattningen av definitionen av skalbolag utvidgats ännu mer genom praxis och lagändringar sedan dess. Larssons ifrågasättande är därför än mer aktuellt i dagsläget eftersom reglerna nu omfattar ännu fler legitima transaktioner. Lagrådet föreslog en reglering som innebar att särskilda skäl alltid skulle anses föreligga i det fall en skattskyldig kunde visa att ersättningen för en andel bestämts på affärsmässiga grunder. Lagstiftaren anförde att detta torde ge upphov till tillämpningsproblem.<sup>256</sup> Det är ett argument som är en aning motsägelsefullt med hänsyn till att den väg man valde torde ge upphov till än mer tillämpningsproblem. Lagrådets idé framstår dessutom som mer rättvis och korrelerar bättre med lagstiftningens syfte eftersom alla transaktioner utan skatteundandragande syften genom en sådan regel torde undantas.

#### 6.4 Skalbolagsdeklaration

Det går även att undvika skalbolagsbeskattning i det fall det avyttrade företaget, eller i det fall andelar i ett handelsbolag avyttras, säljaren, tar upp företagets underskott eller över-

---

<sup>255</sup> Larsson, Skattenytt 2003 s. 638 f.

<sup>256</sup> Prop. 2001/02:165 s. 59 och prop. 2002/03:96 s. 124.



skott i en skalbolagsdeklaration.<sup>257</sup> Ett särskilt bokslut ska ligga till grund för inkomstberäkningen i deklarationen. Bokslutet ska upprättas som om företagets beskattningsår avslutats vid avyttringen eller tillträdet. Alla avsättningar till periodiseringsfond och ersättningsfond skall anses ha återförts.<sup>258</sup> Några nya avsättningar får inte göras.<sup>259</sup> Skalbolagsdeklarationen ska lämnas av det avyttrade bolaget.<sup>260</sup> I det fall det är en andel i ett handelsbolag som avyttras ska deklarationen istället lämnas av delägaren som avyttrat andelen. Handelsbolaget skall då lämna delägaren de nödvändiga uppgifter som behövs för deklarationen.<sup>261</sup> Deklarationen ska ha inkommit till Skatteverket senast 60 dagar efter att andelen eller delägarretten har avyttrats eller tillträts.<sup>262</sup>

Syftet med skalbolagsdeklarationen är att fastställa bolagets latent skatt fram till avyttrings- eller tillträdestidpunkten. Skatteverket kan i samband med skalbolagsdeklarationen kräva att säkerhet ska ställas för bolagets latent skatt.<sup>263</sup> Ställs inte säkerhet när sådan har begärts tillämpas huvudregeln<sup>264</sup> och säljaren måste ta upp hela ersättningen som kapitalvinst.<sup>265</sup> Beslutar Skatteverket att ingen säkerhet ska ställas blir säljaren tillsammans med skalbolaget subsidiärt ansvarig för att betala företagets slutliga skatt.<sup>266</sup> För handelsbolag gäller att den som avyttrat andelen tillsammans med den som förvärvat andelen är skyldig att betala bolagets skatt.<sup>267</sup>

En skalbolagsdeklaration och ett särskilt bokslut ska även upprättas för alla bolag, oberoende om dessa definierats som skalbolag eller inte, som det avyttrade företaget anses ha ett väsentligt inflytande i. Även säkerhet ska ställas för den latent skatten i dessa bolag i det fall Skatteverket begär det.<sup>268</sup> Lämnas inte en skalbolagsdeklaration för ett sådant företag

---

<sup>257</sup> 25 a kap. 11 § 1p. IL.

<sup>258</sup> 25 a kap. 11 § 2st. IL

<sup>259</sup> Prop. 2002/03:96 s. 129 f.

<sup>260</sup> 27 kap. 2 § 1 st. SFL.

<sup>261</sup> 27 kap. 2 § 2 st. SFL.

<sup>262</sup> 27 kap. 4 § SFL.

<sup>263</sup> 25 a kap. 11 § 3 p. IL och 58 kap. 1 § SFL.

<sup>264</sup> 25 a kap. 9, 9 a §§. IL.

<sup>265</sup> Prop. 2002/03:96 s. 129.

<sup>266</sup> 59 kap. 24 § SFL och prop. 2010/11:165 s. 810 f.

<sup>267</sup> 59 kap. 24 § SFL.

<sup>268</sup> 25 a kap. 11 § 3st. IL.

kan inte alternativregeln utnyttjas och huvudregeln om skalbolagsbeskattning tillämpas istället.<sup>269</sup>

Som ovan redovisats kan en minoritetspost utgöra väsentligt inflytande. Det torde i sådana fall vara ogörligt att avkräva sådana företag en skalbolagsdeklaration då det inte föreligger ett bestämmande inflytande i de företagen. Detta synes även vara lagstiftarens uppfattning som i förarbetena till reglerna för de juridiska personerna anförde att: ” Det kan vara svårt för en minoritetsdelägare oavsett om denne är en fysisk eller juridisk person att använda sig av bestämmelsen om skalbolagsdeklaration”.<sup>270</sup> Alternativregeln torde i många fall således inte kunna utnyttjas av en skattskyldig ifall ett bestämmande inflytande över intresseföretag inte föreligger vilket inte kan anses vara rättssäkert. Baran anför att det borde vara motiverat med en ventil motsvarande den som gäller när en minoritetsägare avyttrar andelar i ett skalbolag för deklarerationer för minoritetsinnehav.<sup>271</sup> En sådan ventil torde dock leda till samma tillämpningsproblem som den vanliga minoritetsventilen. Ett uttryckligt undantag från krav på skalbolagsdeklaration och ställande av säkerhet där intressegemenskapen inte baseras på ett bestämmande inflytande kan därför istället anses vara motiverat för att reglerna ska anses vara rättssäkra och förutsebara och kunna tillämpas på ett mekaniskt sett.

Vidare bör även påpekas att någon kvotering på grund av ägarandelen i intressegemenskap vid fastställande av en eventuell säkerhets storlek inte ska göras.<sup>272</sup> Säkerhet måste således lämnas för hela den latent skatten i intressegemenskapen. Det kan ha en betydande effekt på det säkerhetsställande bolagets likviditet. Den administrativa bördan för att upprätta alla deklarerationer och bokslut vid avyttringen av en koncern torde heller inte vara obetydlig och kräva väsentlig tid.<sup>273</sup> Melbi pekar i detta sammanhang på att tidsgränsen för att lämna in skalbolagsdeklarerationer är absolut. Lämnas deklarerationen inte in inom tidsfristen avvisas den av Skatteverket.<sup>274</sup> Någon motivering till varför det ansågs nödvändigt med en absolut

---

<sup>269</sup> 25 a kap. 11 § 3 st.

<sup>270</sup> Prop. 2002/03:96 s. 129.

<sup>271</sup> Baran, Svensk Skattetidning 2002 s. 247.

<sup>272</sup> Jfr 58 kap. 2 § SFL.

<sup>273</sup> Jfr prop. 2011/12:17 s. 27.

<sup>274</sup> Se exempelvis Skatteverkets omprövningsbeslut, 2008-03-07, Dnr 101 153234-08/5968 där en skalbolagsdeklaration blev avvisad då den inkommit för sent. Det visade sig dock av en kvittensrapport att Skatteverkets personal hade kvitterat aktuell deklaration inom tidsfristen. Se även prop. 2011/12:17 s. 27.

tidsgräns står inte att återfinna i förarbetena.<sup>275</sup> Även här finns anledning att beröra definitionen av väsentligt inflytande. Eftersom det i många fall kan vara svårt för en skattskyldig att avgöra ifall intressegemenskap föreligger torde det även vara svårt för en skattskyldig att förutse att en skalbolagsdeklaration faktiskt ska skickas in för ett sådant innehav.

Lämnas inte en skalbolagsdeklaration för det avyttrade skalbolaget eller för ett bolag som skalbolaget har ett väsentligt inflytande i inom tidsfristen tillämpas huvudregeln och den skattskyldige är då hänvisad till något av undantagen.<sup>276</sup> När dessa är tillämpliga är, som ovan redogjorts för, oklart varför risken för att legitima transaktioner blir skalbolagsbeskattad torde vara stor.

Används skalbolagsreglerna på grund av återköp finns vidare ingen möjlighet till att lämna en skalbolagsdeklaration.<sup>277</sup> Det kan anses motiverat att detta framgick av lagtexten och att det fanns en möjlighet till undantag för det fall det fanns skäl för att godta att en skalbolagsdeklaration lämnades in i efterhand om det fanns affärsmässiga skäl för återköpet. En sådan reglering hade dock troligen även den gett upphov till tillämpningsproblem men hade i alla fall möjligen kunnat anses som mer rättssäker.

När andelar i skalbolag som inte är handelsbolag säljs är det som ovan nämnts skalbolaget själv som ska lämna in en skalbolagsdeklaration. Melbi anför att en försäljning av ett skalbolag allt som oftast innebär att bolaget får nya företrädare utsedda av köparen. Om köparen vid en försäljning tillträder aktierna omedelbart efter avyttrandet och säljaren då förbiset att upprätta en skalbolagsdeklaration krävs således köparens medverkan till ett sådant upprättande eftersom det är dennes företrädare som ska underteckna deklarationen. Därför bör det enligt Melbi i ett aktieöverlåtelseavtal rutinmässigt läggas in en vitesklausul som anger att köparen måste medverka till att en skalbolagsdeklaration upprättas och lämnas in.<sup>278</sup> Görs inte detta är det möjligt att köparen väljer att inte medverka till att bolaget upprättar och skickar in en deklaration varför säljaren blir skalbolagsbeskattad om ingen av ventilerna är tillämplig. Det torde vara svårt för en skattskyldig att förutse att en vitesklausul i aktieöverlåtelseavtalet krävs vid en helt ordinär aktieöverlåtelse.

---

<sup>275</sup> Jfr prop. 2011/12:17 s. 27, prop. 2002/03:96 s. 129 f. och prop. 2001/02:165 s. 62 f.

<sup>276</sup> Prop. 2011/12:17 s. 27, Melbi, Svensk Skattetidning 2003 s.254 och Melbi, Skattenytt 2008 s. 242 f.

<sup>277</sup> Melbi, Svensk Skattetidning 2003 s.254 och Melbi, Skattenytt 2008 s. 242 f.

<sup>278</sup> Melbi, Skattenytt 2008 s. 242.

#### 6.4.1 Säkerhet

Som ovan nämnts har Skatteverket rätt att begära att säkerhet ska ställas av skalbolaget för den latent skatt som belöper på bolaget fram till avyttrandet.<sup>279</sup> Säkerheten ska bestå av en bankgaranti. Skatteverket får sedan ta garantin i anspråk för att täcka den slutligen beräknade inkomstskatten ifall denna inte betalas.<sup>280</sup> Behöver garantin inte tas i anspråk ska ersättning lämnas till den skattskyldige för de kostnader denna har haft för utfärdandet av garantiförbindelsen.<sup>281</sup> Detta synes vara en genomtänkt och förutsebar reglering då säljaren därmed inte riskerar ett betalningsansvar i efterhand i det fall bolagets skatt inte betalas men säkerhet har lämnats. Dock kan Skatteverket alltid avstå från att kräva säkerhet varpå ett subsidiärt ansvar för säljaren att betala bolagets skatt inträder.<sup>282</sup> Det medför problem ur ett förutsebarhetsperspektiv och ur rättssäkerhetssynpunkt.

Säljarens subsidiära ansvar begränsas till det totala belopp som säkerheten hade uppgått till ifall en sådan hade begärts. Finns det flera säljare blir alla subsidiärt och solidariskt ansvariga vilket innebär att Skatteverket kan rikta hela sitt krav mot enbart en av dem.<sup>283</sup> I förarbetena anges att vid bedömningen ifall säkerhet ska begäras eller inte ska hänsyn tas till vem köparen är och ifall säljaren är ett etablerat och solvent företag. Är så fallet är det en omständighet som talar för att ingen säkerhet är nödvändig eftersom säljaren då är kapabel att betala bolagets skatt ifall säkerhet inte begärs och köparen inte betalar bolagets skatt.<sup>284</sup> Munck Persson anser att regleringen är cynisk. Hon anför vidare att det är orimligt att inte ansvaret för en säljare begränsas till den andel av skatten som motsvarar dennes andel. Detta eftersom en situation kan tänkas uppkomma där köparens vandel är oklar men där säljaren är ett etablerat och solvent bolag. Skatteverket torde därför avstå att kräva säkerhet för att slippa hanteringen av denna och riskera att ersättning måste lämnas ifall säkerheten inte måste utnyttjas och utgår istället ifrån att någon av säljarna kan erlägga skatten. Säljaren som krävs kan i detta fall enbart varit innehavare av en minoritetspost medan en annan

---

<sup>279</sup> 25 a kap. 11 § 3 p. IL och 58 kap. 1 § SFL.

<sup>280</sup> Prop. 2002/03:96 s. 131.

<sup>281</sup> Prop. 2002/03:96 s. 129.

<sup>282</sup> 59 kap. 24 § SFL.

<sup>283</sup> Prop. 2002/03:96 s. 131.

<sup>284</sup> Prop. 2002/03:96 s. 189.

säljare innehade en betydande majoritet.<sup>285</sup> Det är lätt att instämma i denna kritik. Näringslivets skattedelegation har även anfört att regleringen är mycket olycklig och att den som betalat hela kravet kan få svårt att erhålla kompensation av de andra säljarna.<sup>286</sup>

I det fall Skatteverket inte begär säkerhet blir den möjliga skattekonsekvens som kan drabba säljaren avhängig av köparens agerande efter försäljningen, dvs. köparens agerande att inte betala bolagets skatt. Säljaren har vidare ingen möjlighet att påverka köparens agerande efter avyttrandet. I förarbetena till reglerna för fysiska personer anförs följande:

”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 inkrämsöverlåtelse, som utlöste stoppregeln inträffa efter det att andelen i företaget avyttrats. Det innebar 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”.<sup>287</sup>

Det kan anses svårt att se hur det detta anförande går ihop med en reglering som innebär ett subsidiärt ansvar. För att använda lagstiftarens egna ord är en sådan reglering inte acceptabel ur rättssäkerhetssynpunkt eftersom den innebär att säljaren kan drabbas av skattekonsekvenser på grund av köparens åtgärder efter det andelen har avyttrats. Bland de skattekonsulter författaren tillfrågat är dessutom den allmänna uppfattningen att Skatteverket i stort sett aldrig begär säkerhet. Enbart vid två företagsöverlåtelser har någon bland de tillfrågade varit med om att Skatteverket begärt säkerhet sedan reglerna infördes.<sup>288</sup> I realiteten kan det anses innebära att det i regel föreligger ett subsidiärt ansvar där säljaren inte har någon möjlighet att påverka situationen vilket inte kan anses uppfylla målen kring en rättssäker och förutsebar lagstiftning.

Möjligheten att Skatteverket alltid kan avstå från att begära säkerhet motiveras med att i det fall säkerhet alltid ska ställas hade det inneburit stora likviditetspåfrestningar för det

<sup>285</sup> Munck Persson, Svensk Skattetidning 2004 s. 27.

<sup>286</sup> Näringslivets Skattedelegation, Remissyttrande, 2011-05-05, Fi2011/1488/S1.

<sup>287</sup> Prop. 2001/02:165 s. 48 f.

<sup>288</sup> E-mail konversationer med Mannheimer Swartling Advokatbyrå AB 2015-12-16, Setterwalls Advokatbyrå AB 2015-11-24 och Deloitte AB 2015-11-24 samt telefonsamtal Bo Svensson Wistrands Advokatbyrå AB 2015-11-27.

avyttrade företaget. Detta eftersom säkerheten kan komma att uppgå till höga belopp vid företagsavyttringar vilket hade medfört avsevärda kostnader för att ställa säkerheten i det fall säkerhet krävdes.<sup>289</sup> I ljuset av det argumentet är det anmärkningsvärt att Skatteverket i ett ställningstagande uttalat att utgifter hänförliga till att upprätta skalbolagsdeklarationer och ställa säkerheter inte är avdragsgilla.<sup>290</sup> Det anfördes också att det hade inneburit avsevärda kostnader för det allmänna ifall säkerhet krävdes och skatten faktiskt blev betald.<sup>291</sup> Argumentet om kostnader för staten och likviditetspåfrestningar för den skattskyldige kan inte anses motivera den brist på rättssäkerhet och osäkerhet som det subsidiära ansvaret medför.

En möjlighet att påverka situationen hade varit ifall säljaren kunde begära att säkerhet ställs. Någon sådan finns dock inte i nuläget. Mot bakgrund av ovan anförda torde det därför ur rättsäkerhetssynpunkt vara motiverat och angeläget att införa en sådan möjlighet. På det sättet kan säljaren försäkra sig mot det subsidiära ansvaret och rättssäkerheten samt förutsebarheten ökar. Vidare är det osäkert hur många skattskyldiga som faktiskt är medvetna om det subsidiära ansvaret. En god idé torde vara att klargöra att ett sådant ansvar inträder i lagtexten i 25 a kap. IL. I dag återfinns det subsidiära ansvaret i SFL varför en skattskyldig lätt kan få uppfattningen att så länge en deklARATION lämnas går säljaren fri från ansvar. Det bör öka reglernas förutsebarhet.

Vidare torde tillämpningsproblemen kring skalbolagsdeklarationer vara stora. FAR påpekade att det i realiteten är näst intill omöjligt att korrekt fastställa marknadsvärdet på tillgångar i ett företag som är i drift. Tas tillgångarna upp till ett mindre värde än det reella marknadsvärdet kan företaget komma att definieras som ett skalbolag varför huvudregeln då istället ändå tillämpas.<sup>292</sup>

---

<sup>289</sup> Prop. 2002/03:96 s. 130.

<sup>290</sup> Skatteverkets ställningstagande, *Avdrag för utgifter på grund av skalbolagsreglerna i 25 a och 49 a kap. IL*, 2006-05-09, Dnr 131 282961-06/111. Skatteverket bedömer även att kostnader för skattekonstuler för att avgöra om de avyttrade andelarna är hänförliga till ett skalbolag inte heller är avdragsgilla.

<sup>291</sup> Prop. 2002/03:96 s. 130.

<sup>292</sup> Prop. 2001/02:165 s. 62 f.

## 7. Analys av behovet av skalbolagsregler inom företagssektorn

Som ovan konstaterats existerade inte någon oseriös skalbolagshandel inom företagssektorn innan reglerna om skattefrihet på näringsbetingade andelar infördes.<sup>293</sup> Lagstiftaren ansåg dock att skattefriheten öppnade beaktansvärda möjligheter för en dittills ointressant marknad för handel med skalbolag där säljaren var en juridisk person,<sup>294</sup> varför skalbolagsregler för företagssektorn ansågs behövliga.

Någon motivering till varför det ansågs vara klart att skattefrihet på näringsbetingade andelar öppnade ”beaktansvärda möjligheter” gavs dock inte utan man anförde enbart att det var ”uppenbart[...]nödvändigt att komplettera regelverket med regler som motverkar handel med skalbolag inom bolagssektorn”.<sup>295</sup> Inte heller i 1998 års företagsskatteutredningars betänkande eller i doktrinen ges någon motivering.<sup>296</sup> Det kan anses vara svårt att förstå varför införandet av dessa regler skulle ge nya beaktansvärda incitament för skalbolagstransaktioner som inte existerade innan.<sup>297</sup> Skattefria kapitalvinster på näringsbetingade andelar innebär givetvis att företagen får en större nettobehållning vid försäljning av sådana andelar i det fall priset på dessa bestämts utifrån antagandet att skatten i bolaget inte ska betalas. Detsamma gällde dock i samma utsträckning även när vinsten på försäljningen var skattepliktig. En ersättning kring 85-90 procent av obeskattade vinstmedel var även då mer än vad en seriös köpare hade betalat.<sup>298</sup>

Gäverth anför att om det finns ett sätt, om än procentuellt synnerligen litet, att minska beskattningen på laglig väg finns incitament att genomföra en oseriös skalbolagstransakt-

<sup>293</sup> Lagrådsremiss, *Skatteregler mot handel med skalbolag*, 14 februari 2002, prop. 2002/03:96 s.115 och SOU 2001:11 s. 164, 124.

<sup>294</sup> Prop. 2002/03:96 s.114 ff.

<sup>295</sup> Prop. 2002/03:96. 113 ff.

<sup>296</sup> SOU 2001:11 s. 124, 164.

<sup>297</sup> Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet ansåg inte heller att det var uppenbart klart varför detta skulle öppna upp nya beaktansvärda möjligheter till skatteplanering för aktiebolag. Se prop. 2002/03:96 s. 113.

<sup>298</sup> Ett enkelt räkneexempel kan belysa detta. I exemplet används den bolagsskatt om 28 procent som var i kraft vid lagstiftningens ikraftträdande. Ett bolag innehåller enbart en obeskattad kassa om 100 000 kronor. Innan reglerna om skattefrihet hade man, ifall man innan en försäljning beskattade vinstmedlen, erhållit en nettobehållning om 51 840 kronor ( $100\,000 \times 0,72 \times 0,72$ ). Hade man istället valt att sälja bolaget utan att först beskatta medlen till en oseriös köpare hade nettobehållningen vid ett pris av 85 procent av obeskattad vinst blivit 61 200 ( $100\,000 \times 0,85 \times 0,72$ ) dvs. 18 procents skillnad i nettobehållning. Vid skattebefrielse i det andra ledet hade istället vid ett pris av 85 procent av de obeskattade vinstmedlen en nettobehållning på 85 000 erhållits. Hade man valt att skatta av medlen innan försäljningen hade nettobehållningen blivit 72 000 ( $100\,000 \times 0,72$ ) dvs. 18 procent mindre i nettobehållning.

ion<sup>299</sup>. Det kan därför anses att incitament för att företa oseriösa skalbolagstransaktioner inom företagssektorn existerade även innan skattefriheten på näringsbetingade andelar infördes. Trots det existerade ingen skalbolagshandel inom företagssektorn. Det hade därför med hänsyn till den administrativa börda och de problem lagstiftningen innebär för företag möjligen varit motiverat att först utreda det faktiska behovet av en sådan lagstiftning betydligt grundligare. Att enbart införa regler på området för att man befärrar att det möjligen kan bli ett problem i framtiden torde inte kunna anses vara proportionerligt. Eftersom bolagsskatten numera är sänkt till 22 procent minskar incitamenten för en säljare att vidta oseriösa skalbolagstransaktioner ytterligare då en ersättning av 85 procent av obeskattat kapital innebär att premien för en säljare enbart är 7 procent. En oseriös köpare är vidare troligen inte heller villig att betala mer för obeskattade vinstmedel än tidigare.

Med tanke på de kostnader som vidare är förknippade med andelsöverlåtelser i allmänhet och hanterandet av skalbolagsreglerna i synnerhet är det möjligt att det i dagsläget är mer ekonomiskt motiverat för ett företag att skatta av vinstmedlen och sedan dela ut dem eller att helt enkelt likvidera skalbolaget istället för att sälja andelarna. Ett återköp av aktier hade även det fyllt samma funktion.

I förarbetena till reglerna för fysiska personer konstateras det, som även ovan anförts, av lagstiftaren följande:

”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.”<sup>300</sup>

Detta är ett relativt svårsmält påstående eftersom lagstiftningen för juridiska personer ett år senare infördes enbart för att säljarens skattesituation förändrades. Uttalandet kan anses underminera hela grunden till varför en reglering för juridiska personer ansågs nödvändig.

Lagstiftaren konstaterar även här att det är köparen som utgör det reella problemet. Det kan då anses vara naturligt att istället försöka försvåra ett eventuellt skatteundandragande från

---

<sup>299</sup> Gäverth, Skattenytt 2002 s. 382.

<sup>300</sup> Prop. 2001/02:165 s. 37.



dennes sida istället för att beskatta vad som vanligtvis kan vara en säljare med ärliga avsikter. En bolagsplundrare kommer i nuläget plundra ett bolag oberoende av om säljaren blir skalbolagsbeskattad eller inte, varför lagstiftningen inte torde motverka sådana förfaranden i någon högre grad.

Man kan mot bakgrund av ovan anförda ifrågasätta om det över huvud taget finns ett behov av skalbolagsregler inom företagssektorn. Det kan även ifrågasättas ifall lagstiftningen är förenlig med proportionalitetsprincipen<sup>301</sup> eftersom det författaren veterligen aldrig klarlagt att en oseriös skalbolagshandel faktiskt existerar inom företagssektorn.

## 8. Slutsatser och allmänna synpunkter

Beskattning utgör ett direkt intrång i den skattskyldiges ekonomiska förhållanden, ett intrång den enskilde inte kan gardera sig från. En bra skattelagstiftning måste därför vara klar och förutsebar och inte ge upphov till tolkningssvårigheter eller bedömningsfrågor. Lagstiftaren har upprepade gånger i förarbetena konstaterat att det är centralt att skalbolagsreglerna är förutsebara och praktiskt hanterbara för både den enskilde och myndigheter.<sup>302</sup> Det vägledande syftet med reglerna när de skrevs var därför att en säljare mycket lätt skall kunna avgöra om det är ett skalbolag denne står i begrepp att sälja eller inte. Det anfördes därför av lagstiftaren att det var angeläget att skalbolagsdefinitionen inte gjordes beroende av svårbedömda omständigheter i det enskilda fallet och målet med utformningen var att reglerna skulle kunna tillämpas på ”ett i princip helt mekaniskt sätt”.<sup>303</sup> Detta skulle leda till att de i förarbetena angivna målen kring förutsebarhet, rättssäkerhet samt praktisk hanterbarhet uppfylldes.<sup>304</sup> Följaktligen ställer dessa mål i sin tur krav på att de rekvisit som ska tillämpas är klara och lätta att tolka.

Definitionen av ett skalbolag utgår från vad som i reglernas mening utgör likvida tillgångar. Att det är klarlagt för en skattskyldig vad som innefattas i det uttrycket är således centralt för att regelverket ska vara förutsebart. Som ovan konstaterats är det oklart vad som omfattas i lagens definition av likvida tillgångar eftersom uttryckets innebörd knappast berörts varken i förarbetena eller i praxis. Vad som avses med ”liknande tillgångar” är i

---

<sup>301</sup> Se avsnitt 1.3 ovan.

<sup>302</sup> Prop. 2002/03:96 s.124.

<sup>303</sup> Se prop. 2001/02:165 s. 59 och prop. 2002/03:96 s.116.

<sup>304</sup> Prop. 2001/02:165 s.49.

stor utsträckning opreciserat och följaktligen oklart. Kompletteringsregeln innehåller vidare diffusa och subjektiva rekvisit varför en förutsebar objektiv bedömning torde vara mycket svår att göra. Följaktligen torde en subjektiv bedömning av regeln i det enskilda fallet därför krävas vilket i sin tur leder till oförutsebara och icke koherenta resultat.

Vid tillämpningen av skalbolagsreglerna får begreppet intressegemenskap stor betydelse i flera fall. När en sådan föreligger är som ovan utretts, förutom i fall då ägarandelen överstiger 50 procent, omdebatterat och oklart varför även det måste avgöras genom en subjektiv bedömning i det enskilda fallet. Det är därför svårt för en skattskyldig att veta när likvida tillgångar i andra företag som denne äger andelar i ska räknas med, eller när det krävs en skalbolagsdeklaration för de företagen. En sådan deklaration är det ej heller säkert att den skattskyldiga kan avkräva skalbolaget om inte intressegemenskapen baseras på ett bestämmande inflytande varför denne är hänvisad till lagens undantag.

Ifall en transaktion omfattas av lagens undantag är svårt att säkert avgöra på förhand. Det är inte utrett när en minoritetspost är tillräckligt liten för att omfattas av minoritetsregeln, när särskilda skäl föreligger eller vad som faktiskt gäller vid koncerninterna transaktioner. Undantagen är i stor utsträckning på grund av deras otydlighet, och på grund av att tidsgränsen för att lämna en skalbolagsdeklaration är absolut, innehållslös. Detta eftersom en skattskyldig även om denna anser sig omfattas av ett undantag inte säkert kan avgöra det på förhand varför det finns en risk att Skatteverket ändå skalbolagsbeskattar transaktionen. Den skattskyldige kommer således, trots att han är förvissad om att han omfattas av ett undantag, ändå alltid lämna in en skalbolagsdeklaration eftersom det ekonomiskt sett inte är motiverat att chansa på att ett undantag är tillämpligt. Det subsidiära skatteansvaret vid avlämnandet av en skalbolagsdeklaration bidrar även till att göra beskattningskonsekvensen än mer oförutsebar.

Jag är kritisk till hur reglerna utformats. Jag anser att de flesta rekvisit av betydelse för att avgöra ifall reglerna är tillämpliga eller inte är opreciserade, oklara och svårtolkade samt förknippade med tillämpningssvårigheter och svåra bedömningar i det enskilda fallet. Mot bakgrund av att målet med lagstiftningens utformning var att denna skulle kunna tillämpas på "ett i princip mekaniskt vis" av en skattskyldig får detta anses vara ett misslyckande. Genom reglernas oprecisa utformning har lagstiftaren istället försvårat en förutsebar tillämpning vilket är motsatsen till vad utformningen syftade till att uppfylla. Förarbetena är

vidare oklara, opreciserade och ger inte heller någon direkt vägledning för hur reglerna ska tillämpas utan detta har lämnats till rättstillämpningen. Reglerna torde således i många fall inte vara praktiskt hanterbara för en skattskyldig och det kan vara svårt för denne att avgöra ifall ett bolag omfattas av regelverket eller inte. Att dessutom konsekvent lämna över hur reglerna ska tolkas till framtida praxis kan inte heller anses stå i överensstämmelse med kravet på en förutsebar skattelagstiftning. Det kan anses att lagstiftaren istället antingen borde definierat rekvisiten grundligt i både lagtext och förarbeten eller alternativt alltigenom undvikit sådana oklara begrepp. Jag anser att reglerna inte uppfyller de mål som av lagstiftaren vid införandet ansågs angelägna då de inte är förutsebara, inte kan tillämpas mekaniskt och inte heller kan anses vara rättssäkra.

Som ovan beskrivits avses med skalbolag av lagstiftaren ett företag som inte bedriver någon reell verksamhet och inte har några rörelsetillgångar utan enbart innehåller likvida tillgångar, obeskattade vinstmedel och latent skatteskulder. Det anförs även att ”de företag som är av intresse på skalbolagsmarknaden kännetecknas av att de i allt väsentligt innehåller kontanta medel och andra lättrealiserade tillgångar”.<sup>305</sup> Mot bakgrund av detta anser jag att utformningen av reglerna i många fall inte korrelerar med den typ av företag lagstiftningen syftade till att träffa. Syftet är som bekant att reglerna ska slå till när en köpare betalar för mycket för ett bolags obeskattade vinster.<sup>306</sup> Det kan då ifrågasättas varför skalbolagsdefinitionen inte tar hänsyn till om bolaget innehåller några obeskattade vinster, varför inte skuldsidan beaktas, varför jämförelsebeloppet definierats som det gjorts och varför reglernas oklara definitionen av likvida tillgångar gjorts så vidsträckt. Jag anser således att skalbolagsdefinitionen redan från början gjorts alltför omfattande. Den kritik som riktades mot att reglerna skulle komma att omfatta legitima transaktioner avvisades av lagstiftaren dels med anförandet att farhågorna var överdriva och dels med hänvisning till de undantag som införts.<sup>307</sup> Som ovan konstaterats är det svårt för en skattskyldig att på förhand avgöra om denne omfattas av undantagen. Eftersom tillämpningsområdet av reglerna sedan dess, både genom rättspraxis och lagändringar, utvidgats torde reglerna i dagsläget ofta träffa legitima transaktioner och företag som inte alls faller under den sedvanliga skalbolagsdefinitionen. Reglerna riskerar därmed att bli tillämpade på en mängd situationer de inte var

---

<sup>305</sup> Prop. 2002/02:96 s. 173.

<sup>306</sup> Prop. 2001/02:165 s.52.

<sup>307</sup> Prop. 2001/02:165 s.59.

avsedda att omfatta. Detta medför betydande risker för icke önskvärda beskattningskonsekvenser i det enskilda fallet. Sett emot att ett uttalat syfte med reglerna var att inte förhindra att legitima försäljningar utan skatteundandragande intentioner genomfördes,<sup>308</sup> torde reglernas utformning inte uppfylla lagstiftarens intentioner.

Valet av de lösningar som införts har i många fall inte heller motiverats närmare. Både kritik som riktats mot förslaget och andra lösningar som föreslagits har i flera fall avfärdats med att någon annan bedömning än lagstiftarens inte borde göras. Det torde inte kunna anses vara en underbyggd argumentation. I de fall valen av hur regleringen utformats har motiverats anser jag att den argumentation som framförs för att rättfärdiga den i vissa fall faktiskt är både motsägelsefull och bristfällig. Lagstiftaren har exempelvis själv anfört att en reglering där säljaren utan att ha någon möjlighet att påverka situationen kan drabbas av köparens åtgärder efter en försäljning inte är acceptabel ur en rättsäkerhetssynpunkt. Sedan införts en reglering kring ett subsidiärt skatteansvar som faktiskt innebär detsamma. Vidare har lagstiftaren konstaterat att en säljares skattesats spelar liten roll för en marknad av försäljning av skalbolag för att därefter införa skalbolagsreglerna i företagssektorn på den grunden att säljarens skattesituation förändrades. Detsamma kan bl.a. sägas om hur jämförelsebeloppet bestämts och de argument som anförts för att generellt utesluta ett beaktande av ett bolags skuldsida.

Incitament till att företa oseriösa skalbolagstransaktioner fanns även innan inom företagssektorn.<sup>309</sup> Trots att incitamenten existerade tidigare förekom inte, vilket upprepade gånger konstaterats av lagstiftaren, någon oseriös skalbolagshandel inom företagssektorn innan reglerna om skattefrihet på näringsbetingade andelar infördes.<sup>310</sup> En förändring i säljarens skattesituation torde dessutom enligt lagstiftarens logik inte innebära att någon oseriös handel därefter uppstod. Det framgår inte heller av förarbetena varför den valda regleringen ansågs utgöra den bästa lösningen. Det kan följaktligen ifrågasättas varför det var så bråttom att införa en reglering för företagssektorn. Torde det inte ha varit möjligt att avvakta ett år eller två för att se hur situationen utvecklade sig och under tiden försöka efterforska ifall det istället varit möjligt att komma åt det reella problemet, dvs. köparens age-

---

<sup>308</sup> Prop. 2002/03:96 s.124 f. och prop. 2001/02:165 s. 59.

<sup>309</sup> Jfr beräkningen i fotnot 298 ovan.

<sup>310</sup> Se bl.a. prop. 2002/03:96 s.115 och SOU 2001:11 s. 164, 124. Se även Lagrådsremiss, *Skatteregler mot handel med skalbolag*, 14 februari 2002,

rande? Man har inte heller parallellt bedrivit några utredningar under de 12 år lagstiftningen varit i kraft för att motverka den oseriösa köparens agerande. Mot bakgrund av att en förutsättning för att genomföra de skalbolagsaffärer som reglerna avser förhindra är att det finns en köpare som inte avser betala bolagets skatt är detta underligt. Någon kartläggning av om det faktiskt existerar en skalbolagsmarknad inom företagssektorn har vad jag känner till inte heller genomförts under dessa år. Istället har lagstiftaren varit nöjd med en reglering som innebär betydande kostnader och osäkerhet för både företagen och det allmänna. Dessutom har lagstiftaren utvidgat omfattningen av den utan några belegg för varför detta ansetts nödvändigt. Det kan anses att man under dessa år haft tid att hitta en bättre lösning på andra rättsområden. Regelverket kring skalbolagstransaktioner ger intryck av att vara en produkt åstadkommen under brådska för att motverka ett problem som inom företagssektorn inte helt säkert existerar eller faktiskt kommit att existera. Lagstiftaren valde också att kollektivt sanktionera hela företagssektorn för vad som tidigare varit ett problem inom sektorn för fysiska personer orsakat av ett fåtal oseriösa aktörer. Det kan således anföras att det inte kan anses vara en genomtänkt reglering.

Jag anser att det inte är klarlagt ifall en motpol på just skalbolagsområdet till skattefrihet på näringsbetingade andelar alls varit nödvändig. Skulle ändå en sådan reglering anses behövlig, krävs det för att inte det huvudsakliga syftet med införandet av skattefrihet på näringsbetingade andelar ska förfelas, att regleringen är väl avvägd och genomtänkt. Det huvudsakliga syftet till att skattefrihet på näringsbetingade andelar infördes var att underlätta omstruktureringar inom näringslivet genom överlåtelser av företag.<sup>311</sup> Det anfördes också i förarbeten till skalbolagsreglerna att det var angeläget att reglerna inte förhindrade omstruktureringar eller riskkapitalverksamhet.<sup>312</sup> Skalbolagsreglernas oförutsebara och orätts-säkra utformning, samt det faktum att paketering av tillgångar i dotterbolag och renodling av verksamhetsgrenar alltid riskeras att omfattas, torde i stor utsträckning motverka detta syfte varför lagstiftningen är kontraproduktiv. Detta kan inte varit avsikten.

---

<sup>311</sup> Se bl.a. SOU 2001:11 s. 157.

<sup>312</sup> Prop. 2002/03:96 s. 124.

## 9. Avslutande reflexioner

Något som talar emot slutsatsen om en oklar lagstiftning är dock de relativt få rättsfall och förhandsbesked som finns avseende reglerna. Lindencrona är av uppfattningen att ett stort antal förhandsbesked kring en lagstiftning är ett tillförlitligt bevis på en oklar lagstiftning.<sup>313</sup> Även Svensson tycks vara av den uppfattningen.<sup>314</sup> Applicerat på skalbolagsreglerna torde det innebära det att reglerna inte är oklara. Speciellt inte om man sätter detta i relation till det antalet förhandsbesked och rättsfall, de så kallade 3:12 reglerna genererat.<sup>315</sup> Avsaknaden av förhandsbesked och rättsfall behöver dock inte innebära att skalbolagsreglerna inom företagssektorn kan anses vara klara eftersom en skalbolagsdeklaration i regel alltid torde lämnas just på grunden att reglerna är svårförutsebara, oklara och en skattskyldig därför ej kan förutse om transaktionen omfattas eller inte. Avsaknaden av praxis kan istället innebära att ifall det finns en oseriös skalbolagshandel inom företagssektorn så torde denna vara liten. Detta eftersom den omständigheten att ifall en skalbolagsdeklaration lämnas realiseras det subsidiära ansvaret för säljaren då bolagets skatt inte blivit betald. I de fall skatteundandraganden faktiskt skett i företagssektorn torde det förekommit ett större antal överklaganden av Skatteverkets beslut kring det subsidiära ansvaret, till i vart fall de lägre förvaltningsdomstolarna. Lindencrona anför även att ett tecken på att en skattelagstiftning är oklar är att den inte förmår uppfylla lagstiftarens intentioner.<sup>316</sup> Jag anser att skalbolagsreglerna inom företagssektorn inte uppfyllt lagstiftarens intentioner.

---

<sup>313</sup> Lindencrona, Juridisk Tidskrift 1992/93 s. 334.

<sup>314</sup> Svensson, Skattenytt 2015 s. 586.

<sup>315</sup> Se Svensson, Skattenytt 2015 s. 583 f.

<sup>316</sup> Lindencrona, Juridisk Tidskrift 1992/93 s. 332.

## Käll- och litteraturförteckning

### Lagstiftning

Taxeringslagen (1990:324)

Lag om förhandsbesked i skattefrågor (1998:189).

Inkomstskattelagen (1999:1229).

Skatteförfarandelagen (2011:1244).

### Offentligt tryck

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

Prop. 1989/90:110, *om reformerad inkomst- och företagsbeskattning*.

Prop. 1998/99:15, *Omstruktureringar och beskattning*.

Prop. 1999/2000:2, *Inkomstskattelagen*.

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

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

Prop. 2008/09:65, *Sänkt bolagsskatt och vissa andra skatteåtgärder för företag*.

Prop. 2009/10:36, *Skattefri kapitalvinst och utdelning på andelar inom handelsbolagssektorn*.

Prop. 2010/11:165, *Skatteförfarandet*.

Prop. 2011/12:17, *Slopade Lundinregler och vissa andra skatteåtgärder för företag*.

Prop. 2012/13:1, *Budgetpropositionen för 2013. Förslag till statens budget för 2013, finansplan och skattefrågor*.

SOU 1989:33, *Reformerad inkomstbeskattning*.

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

Ds 2001:35, *Förslag för att motverka skalbolagsaffärer*.

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

SOU 2014:40, *Neutral bolagsskatt- för ökad effektivitet och stabilitet*.

Dir. 2015: 62, *Vissa frågor inom fastighets- och stämpelskatteområdet*.

Lagrådsremiss, *Skatteregler mot handel med skalbolag*, 14 februari 2002.

#### Litteratur

Cendrowski, Harry, Martin, James P, Petro, Lewis P & Wadecki, Adam A, *Private Equity, History, Governance and Operations*, John Wiley & Sons Inc, Hoboken, New Jersey, 2008.

Grosskopf, *Vinstbolag- aktiebolags- och skatterättsliga frågor*, Smogeholms Utbildnings AB, Malmö, andra upplagan, 1989.

Påhlsson, Robert, *Konstitutionell skatterätt*, Iustus Förlag AB, Uppsala, tredje upplagan, 2013.

Sandgren, Claes, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare*, Nordstedts Juridik AB, andra upplagan, Stockholm, 2007.

Sandgren, Claes, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare- ämne material, metod och argumentation*, Nordstedts Juridik AB, Stockholm, tredje upplagan, 2015.

#### Artiklar

Andersson, Thomas, *Något om föreslagen utvidgning av ränteavdragsbegränsningsreglerna*, Svensk Skattetidning 2012 s. 721.



- Alhager, Magnus, *Dispensregler – några reflexioner kring lämpligheten av regeltypen*, Svensk Skattetidning 1999 s. 471.
- Andersson, Thomas, *Något om föreslagen utvidgning av ränteavdragsbegränsningsreglerna*, Svensk Skattetidning 2012 s. 711.
- André, Peder och Ståhl, Kristina, *Förhandsbeskeden i stöpsleven*, Skattenytt 2014 s. 262.
- Bejting, Therese och Eriksson, Emelie, *Ställningstagande om ränteavdragsbegränsningsreglerna*, Svensk Skattetidning 2013 s. 93.
- Baran, Mahmut, *Skatteregler mot handel med skalbolag*, Svensk Skattetidning 2002 s. 231.
- Bjuggren, Per-Olof och Sund, Lars-Göran, *Organisering av generationsskifte i små och medelstora familjeföretag*, Skattenytt 2003 s. 527.
- Gäverth, Leif, *Skatteregler mot handel med skalbolag*, Skattenytt 2002 s. 381.
- Hultqvist, Anders, *Affärsmässigt motiverat- en analys av bestämmelserna om ränta på koncerninterna lån*, Svensk Skattetidning 2012 s. 122.
- Håkansson, Ingvar, *Skalbolag och intern aktieöverlåtelse*, Svensk Skattetidning 2004 s. 58.
- Jansson, Sune E., *SRN:s förhandsbesked m.m.*, Svensk Skattetidning 2003 s. 325.
- Johansson, Gunnar och Qwerin, Eskil *Företagsskatteutredningens förslag om begränsningar i skattefriheten för kapitalvinster m.m.*, Svensk Skattetidning 2001 s. 471.
- Kovacs Kal, Miklos, *En säkerhetsventil utan säkerhet- en analys av rekvisitet ”affärsmässigt motiverat“ i 24 kap. 10 e § IL*, Juridisk Publikation 2013 s. 229.
- Larsson, Maria, *Utvärdering av skatteregler mot handel med skalbolag*, Skattenytt 2003 s. 631.
- Lindencrona, Gustaf, *Vad gör en skattelagstiftning verkligt misslyckad?*, Juridisk Tidskrift 1992/93 s. 331.
- Lodin, Sven-Olof, *Några kvalitetskrav på en god lagstiftning*, Skattenytt 2007 s. 483.
- Lundkvist, Gunnel, *Vinstbolagstransaktioner- sedda ur skatteförvaltningens synvinkel*, Skattenytt 1992 s. 76.
- Melbi, Ingrid, *Slopad kapitalvinstbeskattning*, Svensk Skattetidning 2003 s. 247.

Melbi, Ingrid, *Skalbolagsreglerna- behövs de?*, Skattenytt 2008 s. 237.

Melbi, Ingrid, Alm, Alexandra och Persson Österman, Roger, *Ett nytt besök hos chefen för Skatteverket, generaldirektören Ingemar Hansson*, Skattenytt 2012 s. 754.

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

Påhlsson, Robert, *Kvantifierade begrepp*, Skattenytt 1999 s. 614.

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

Roupé, Jacob M., *Skalbolag – några kommentarer med anledning av två förhandsbesked och RSV:s synpunkter*, Svensk Skattetidning 2003 s. 498.

Runvik, Britt Marie & Leidhammar, Börje, *Bolagsplundring*, Svensk Skattetidning 1996 s.470.

Svensson, Bo, *Tretolv- varifrån och varthän?*, Skattenytt 2015 s. 579

Terenius Jilkén, Carina och Jilkén, Daniel, *Väsentligt inflytande och under huvudsak gemensam ledning- luddiga begrepp på drift?*, Svensk Skattetidning 2013 s. 492.

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

Rättsfall från HFD

RÅ 2003 ref. 68.

RÅ 2004 ref. 137.

RÅ 2006 not 145.

Rättsfall från kammarrätterna

Kammarrätten i Jönköping, 2009-11-23, Mål nr. 1402-1405-08.

Kammarrätten i Jönköping, 2013-10-17, Mål nr 1037-13.

Kammarrätten i Göteborg, 20012-12-15, Mål nr. 4260-14, 4263-4264-14.

Förhandsbesked från SRN

2004-04-06, Dnr 141-03/D F2004:3:9.

2004-04-07, Dnr 50-03/D Fi2004:1:3.

2007-07-06, Dnr 5-07/D.

2008-02-28, Dnr 110-07/D.

2014-07-09, Dnr 1-14/D.

2015-03-31, Dnr 151-13/D.

Skatteverket

Skatteverkets ställningstagande, *Avdrag för utgifter på grund av skalbolagsreglerna i 25 a och 49a kap. IL*, 2006-05-09, Dnr: 131 282961-06/111.

Rättsfallskommentar SKV, *Förhandsbesked från Skatterättsnämnden- skalbolagsbeskattning*.

Att finna på:

<http://www.skatteverket.se/rattsinformation/arkivforrattsligvagledning/rattsfall/2007/rattsfall2007.5.2132aba31199fa6713e800011373.html>

Senast besökt: 07-12-2015.

Skatteverkets omprövningsbeslut, 2008-03-07, Dnr 101 153234-08/5968.

Promemoria, *Vissa ändringar av bestämmelserna om skalbolagsbeskattning*, 2009- 08-28, Dnr 131 266104-09/113.

Skatteverkets ställningstagande, 2013-02-25, Dnr 131-117306-13/111.

Skatteverkets ställningstagande 2013-07-03, Dnr 131 427871-13/111.

Övrigt

Näringslivet skattedelegation, *Remissyttrande- handelsbolagen och kapitalvinstbeskattningen*, Fi2008/7059, 2009-03-10.

Näringslivets Skattedelegation, Remissyttrande, 2011-05-05, Fi2011/1488/S1.

Näringslivets Skattedelegation, Remissyttrande, 2011-05-05, Fi2011/1488/S1.

Skatteutskottets betänkande, 2011/12:SkU6.

Statistiska Centralbyrån, antalet företag fördelat på juridisk form november 2015.

Att finna på : [http://www.scb.se/sv\\_/Vara-tjanster/Foretagsregistret/Aktuell-statistik-ur-Foretagsregistret/Antal-foretag-fordelat-pa-juridisk-form-november-2014/](http://www.scb.se/sv_/Vara-tjanster/Foretagsregistret/Aktuell-statistik-ur-Foretagsregistret/Antal-foretag-fordelat-pa-juridisk-form-november-2014/)

Senast besökt 2015-12-14.