Skalbolag

Allmänt om skalbolagsreglerna

Skalbolagsreglerna tillämpas i situationer när ett skalbolag avyttras, eller ett s.k. återköp sker. Reglerna syftar till att säkra att skalbolaget betalar skatt på sitt överskott av näringsverksamhet. Reglerna ser något olika ut beroende på om det är en fysisk eller juridisk person som är säljare.

Säljaren är en fysisk person

Då en fysisk person avyttrar andelar i ett skalbolag och det uppkommer en kapitalvinst ska den vinsten enligt huvudregeln i skalbolagsbestämmelserna tas upp som överskott av passiv näringsverksamhet. Kapitalvinsten räknas som en egen näringsverksamhet och kan därför inte kvittas mot något annat underskott av näringsverksamhet som personen har. Skalbolagsbeskattning ska även ske om ett s.k. återköp sker.

Med andel avses andel eller annan delägarrätt i ett aktiebolag, en ekonomisk förening eller ett handelsbolag. Även andelar i utländska juridiska personer omfattas om den juridiska personen är skattskyldig i Sverige vid tidpunkten för andelsavyttringen eller dess inkomster beskattas hos delägaren. Detsamma gäller om den juridiska personen, direkt eller indirekt, äger del i ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening eller ett svenskt handelsbolag.

I vissa situationer tillämpas inte skalbolagsreglerna. Om säljaren är en fysisk person ska skalbolagsbeskattning inte ske om

1. någon andel i det företag som andelen hänför sig till är marknadsnoterad,
2. andelen anses avyttrad på grund av likvidation eller konkurs,
3. ett handelsbolag upplöses,
4. en handelsbolagsandel övergår till en ny ägare genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt och den justerade anskaffningsutgiften är negativ, eller
5. kapitalvinsten vid avyttring av en handelsbolagsandel ska tas upp som överskott av aktiv näringsverksamhet enligt 51 kap. inkomstskattelagen.

Säljaren är en juridisk person

Skalbolagsbeskattning ska ske då en juridisk person avyttrar näringsbetingade andelar eller näringsbetingade aktiebaserade delägarrätter i ett skalbolag. Hela ersättningen ska då tas upp som kapitalvinst. Skalbolagsbeskattning ska även ske om ett s.k. återköp sker. Då säljaren är en juridisk person gäller att skalbolagsbeskattning ska kunna ske oavsett om det uppstått en kapitalvinst i samband med försäljningen av skalbolaget eller inte.

Skalbolagsreglerna ska också tillämpas när en juridisk person avyttrar ett handelsbolag som är ett skalbolag. Vidare ska reglerna tillämpas när ett handelsbolag avyttrar en delägarrätt (skalbolagsandel). Det senare gäller till den del en kapitalvinst på delägarrätten inte skulle tagits upp av en eller flera delägare.

I vissa situationer tillämpas inte skalbolagsreglerna. Om säljaren är en juridisk person ska skalbolagsbeskattning inte ske om

1. någon andel eller aktiebaserad delägarrätt i det avyttrade företaget är marknadsnoterad,
2. delägarrätten anses avyttrad på grund av likvidation eller konkurs, eller
3. ett handelsbolag upplöses.

Är det avyttrade företaget en utländsk juridisk person ska skalbolagsbeskattning bara ske i vissa särskilda fall.

Definitioner

Skalbolag: Om summan av marknadsvärdet på företagets likvida tillgångar (se definition nedan) överstiger ett s.k. jämförelsebelopp (se definition nedan) vid tidpunkten för avyttringen är företaget ett skalbolag.

Jämförelsebeloppet: Halva den ersättning man får för samtliga andelar då de avyttras. Har samtliga andelar inte avyttrats ska ersättningen beräknas som om samtliga andelar avyttrats till det pris som de aktuella andelarna avyttrats för (om t.ex. 10 % av andelarna avyttrats för 100 000 kr ska ersättningen beräknas till 1 000 000 kr och jämförelsebeloppet till 500 000 kr).

Likvida tillgångar: Med likvida tillgångar avses kontanter, värdepapper och liknande tillgångar. Värdepapper som är lager i värdepappersrörelse enligt lag (2007:528) om värdepappersmarknaden räknas inte som likvida tillgångar. Andelar i företag i intressegemenskap (se definition nedan) räknas inte heller som likvida tillgångar.

Likvida tillgångar som innehas indirekt genom ett företag i intressegemenskap ska däremot beaktas, men bara till den del som motsvarar skalbolagets ägarandel. Om t.ex. skalbolaget äger 90 % av ett dotterföretag ska 90 % av de likvida tillgångarna i dotterföretaget läggas till de likvida tillgångar som finns i skalbolaget.

Som likvida tillgångar räknas också andra tillgångar om följande tre förutsättningar är uppfyllda

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

Företag i intressegemenskap: Med företag i intressegemenskap avses i skalbolagssammanhang ett företag som det avyttrade företaget, direkt eller indirekt, genom ägarandel eller på annat sätt har ett väsentligt inflytande i. Genom reglerna om företag i intressegemenskap omfattas bl.a. de fall där ett antal fysiska eller juridiska personer äger varsitt företag som i sin tur äger ett och samma skalbolag, även om ägarföretagens respektive andel i skalbolaget är liten.

SKV 2012 06 01 W 12-09

Återköp: För att förhindra att skalbolagsreglerna kringgås finns regler om återköp. Ett återköp innebär att företaget säljs med inkråmet och att tillgångarna sedan inom två år efter avyttringen, direkt eller indirekt, förvärvas, återköps, av:
- om säljaren är en fysisk person: säljaren eller en till säljaren närstående person
- om säljaren är en juridisk person: det säljande företaget, ett företag i intressegemenskap med detta eller en fysisk person som, direkt eller indirekt, har ägarinflytande i det säljande företaget eller någon närstående till denne.

Vid återköp ska beskattning ske enligt skalbolagsreglerna. Beskattningen ska, eventuellt genom eftertaxering, ske det beskattningsår andelarna avyttrades, alltså inte återköpsåret.

Om ett återköp har skett ska den som köpt tillbaka tillgångarna lämna uppgift om detta i inkomstdeklarationen. Är det ett handelsbolag som återköpt tillgångar ska handelsbolaget lämna denna uppgift till ledning för delägarnas taxering.

Exempel - vad är ett skalbolag?

Ida har avyttrat 7 500 aktier i A AB för 7,5 Mkr. Företaget består av totalt 10 000 aktier. A AB äger 80 % av aktierna i B AB. De likvida tillgångarna uppgår till 4 Mkr i A AB och 1 875 Mkr i dotterföretaget B AB. Jämförelsebeloppet beräknas till 5 Mkr (50 % x 7,5 Mkr x 10 000 aktier/7 500 aktier).

De likvida tillgångarna beräknas till 5,5 Mkr (4 Mkr + 80 % x 1 875 Mkr).

Eftersom marknadsvärdet på företagets likvida tillgångar överstiger jämförelsebeloppet är A AB ett skalbolag.

Undantag från skalbolagsreglerna

Ventilen

Det kan finnas situationer där det framstår som omotiverat och oskäligt att beskatta säljaren enligt skalbolagsreglerna. Det finns därför en s.k. ventil i bestämmelserna som säger att skalbolagsbeskattning inte ska ske om särskilda skäl talar emot det. Det är den skattskyldige som i sin inkomstdeklaration ska begära att ventilen tillämpas. Om säljaren är ett handelsbolag är det därför den skattskyldige delägaren som ska komma med denna begäran. Prövningen sker i samband med den ordinarie taxeringen.

När Skatteverket prövar huruvida särskilda skäl föreligger tittar man på vad som föranlett avyttringen. Ett generationsskifte eller utlösen av en delägare är exempel på fall där särskilda skäl kan tänkas föreligga. Undantag från skalbolagsbeskattning bör även kunna ske om det finns affärsmässiga skäl, t.ex. en konjunkturnedgång eller omstrukturering, för avveckling. En överlåtelse där ett företag genom köp och likvidation av det köpta företaget bistår en ägare som vill dra sig tillbaka kan också vara en sådan situation då skalbolagsbeskattning inte ska ske. Om skalbolaget betalat sina skatter kan det även finnas andra fall där särskilda skäl talar emot skalbolagsbeskattning. Vid återköp bör också undantag kunna tillåtas om återköpet beror på att villkor i överlåtelseavtalet inte uppfyllts och det är uppenbart att transaktionen inte utgör ett försök att kringgå reglerna om skalbolagsbeskattning.

När frågan om undantag från beskattning ska prövas måste man också ta hänsyn till hur ersättningen för andelen har bestämts. Om säljaren tar så mycket betalt att ersättningen närmar sig 75 % av den obeskattade vinsten finns det anledning att misstro köparens avsikter och därför inte göra undantag från bestämmelserna.

Minoritetsavyttringar

Om avyttringen är en s.k. minoritetsavyttring, dvs. om avyttringen inte leder till att ett väsentligt inflytande övergår på någon annan, ska skalbolagsbeskattning bara ske om det föreligger särskilda omständigheter. Att flera minoritetsdelägares avyttringar leder till att det väsentliga inflytandet ändras bör t.ex. vara en sådan särskild omständighet som gör att skalbolagsreglerna kan tillämpas.

Skalbolagsdeklaration - ett sätt att undvika skalbolagsbeskattning

Överlåtaren kan undvika att träffas av skalbolagsreglerna även om de avyttrade andelarna hänför sig till ett skalbolag och det är osäkert om ventilen är tillämplig. En avyttring av andelar i ett skalbolag ska beskattas på vanligt sätt om:
- det avyttrade skalbolaget, eller säljaren om det är ett handelsbolag, upprättat en skalbolagsdeklaration där företagets överskott eller underskott (grundat på ett särskilt bokslut) tas upp och
- det, i de fall Skatteverket begär det, ställs säkerhet för den skatt som belöper på det avyttrade skalbolaget vid avyttringstidpunkten.

En skalbolagsdeklaration ska ha kommit in till Skatteverket senast 60 dagar efter det att andelen eller delägarrätten har avyttrats eller tillträtts.

Skatteverket har tagit fram två blanketter för detta ändamål. Blankett SKV 2010 använder du om skalbolaget är ett aktiebolag eller en ekonomisk förening. Blankett SKV 2011 använder du om skalbolaget är ett handelsbolag.

Skalbolagsdeklarationen ska skrivas under av den person som är behörig firmatecknare vid tiden för undertecknandet. Skalbolagsdeklarationen för eventuella intresseföretag ska skrivas under av den som är behörig firmatecknare i intresseföretaget.

Särskilt bokslut

I skalbolagsdeklarationen ska bolagets överskott eller underskott räknas fram enligt ett särskilt bokslut. Det särskilda bokslutet ska upprättas som om det avyttrade företagets beskattningsår (eller räkenskapsår om det är ett handelsbolag) avslutats vid tidpunkten för avyttringen eller tillträdet. Det innebär bl.a. att värdeminskning av inventarier beräknas utifrån beskattningsårets (eller räkenskapsårets om det är ett handelsbolag) längd. Till exempel får värdeminskningsavdrag på maskiner och inventarier göras enligt huvudregeln med 6/12 x 30 % om beskattningsåret (eller räkenskapsåret om det är ett handelsbolag) för det särskilda bokslutet varit 6 månader.

I det särskilda bokslutet ska företagets samtliga avsättningar till periodiseringsfond och ersättningsfond återföras. Någon ny avsättning får inte göras.

SKV 2012 06 02 W 12-09

Ett särskilt bokslut ska även upprättas för företag i intressegemenskap. Det innebär t.ex. att om ett aktiebolag äger del i ett handelsbolag då ska även handelsbolaget upprätta ett särskilt bokslut. Resultatet från handelsbolaget kan föras in i aktiebolagets skalbolagsdeklaration som en skattemässig justering.

Det särskilda bokslutet behöver inte genomgå revisorsgranskning. Det finns inte heller några bestämmelser som anger hur det ska utformas. Däremot är det reglerat vilka uppgifter som ska lämnas i skalbolagsdeklarationen. I princip är det samma uppgifter som i inkomstdeklarationen.

Ställd säkerhet

Skatteverket kan i ett särskilt beslut begära säkerhet för den skatt som belöper på skalbolaget vid avyttringstidpunkten. Det är utifrån skalbolagsdeklarationen Skatteverket ska beräkna den skatt som belöper på det avyttrade företaget.

Om Skatteverket begär att säkerhet ska ställas ska storleken på denna bestämmas till summan av företagets obetalda inkomstskatt för närmast föregående beskattningsår och på det överskott som har redovisats i skalbolagsdeklarationen. I fråga om handelsbolag ska säkerheten bara avse överskottet i skalbolagsdeklarationen, dvs. avyttringsårets överskott. Om en fysisk person har förvärvat en andel i ett handelsbolag ska storleken av säkerheten dock beslutas till 40 % av överskottet.

Säkerheten kan ställas av skalbolaget, säljaren av andelarna eller någon annan. Säkerheten för skatten ska ställas i form av en bankgaranti. Den som haft kostnader för ställd säkerhet kan få skälig ersättning för kostnaden om garantiförbindelsen inte behöver tas i anspråk. Bestämmelserna finns i lag (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m.

I de fall Skatteverket inte kräver säkerhet inträder ett subsidiärt betalningsansvar för den som avyttrat andelarna vilket innebär att säljaren tillsammans med det avyttrade skalbolaget är skyldig att betala företagets skatt, dock högst det belopp för vilken säkerhet skulle ha ställts om sådan hade begärts.

Skalbolagsdeklaration för företag i intressegemenskap

Det är inte bara det avyttrade företaget som ska upprätta skalbolagsdeklaration. Företag som är i intressegemenskap med det avyttrade företaget ska också redovisa överskott eller underskott i en skalbolagsdeklaration. Det gäller oavsett om företaget i intressegemenskap är ett skalbolag eller inte. Intresseföretag behöver dock bara fylla i och underteckna skalbolagsdeklarationen t.o.m. punkt 1.3.

Skalbolagsdeklaration ska lämnas in till Skatteverket av det avyttrade företaget och intresseföretaget. Överskott eller underskott för företaget i intressegemenskap ska föras över till det avyttrade företagets skalbolagsdeklaration. Motsvarande gäller underlaget för närmast föregående beskattningsår. Intresseföretagets skalbolagsdeklaration och underlag för närmast föregående beskattningsår räknas som bilaga till det avyttrade företagets skalbolagsdeklaration.

Exempel - företag i intressegemenskap

Filip äger 100 % av aktierna i SKAL AB som är ett skalbolag. SKAL AB äger i sin tur 70 % av aktierna i INTRESSE AB. Filip avyttrar i den 1 februari 2013 alla sina aktier i SKAL AB. Den 1 mars 2013 tillträder den nya ägaren. Ventilen är sannolikt inte tilllämplig i detta exempel. För att undvika skalbolagsbeskattning, dvs. att kapitalvinsten tas upp som passiv näringsverksamhet hos Filip, måste SKAL AB lämna en skalbolagsdeklaration. Dessutom måste säkerhet ställas för den obetalda skatten om Skatteverket begär det.

En skalbolagsdeklaration ska lämnas av SKAL AB. Den ska ha kommit in till Skatteverket senast 60 dagar efter det att Filip avyttrat eller den nya ägaren tillträtt aktierna i SKAL AB (dvs. Filip kan välja om han vill lämna den 60 dagar efter den 1 februari eller 60 dagar efter den 1 mars). Till den skalbolagsdeklarationen ska även bifogas en skalbolagsdeklaration för INTRESSE AB eftersom detta är ett företag i intressegemenskap med SKAL AB.

SKAL AB:s skalbolagsdeklaration kommer därför innehålla tre bilagor:
1. SKAL AB:s inkomstdeklaration avseende närmast föregående beskattningsår,
2. en skalbolagsdeklaration avseende INTRESSE AB och
3. INTRESSE AB:s inkomstdeklaration avseende närmast föregående beskattningsår.

Underlaget för säkerhet i INTRESSE AB ska beräknas på samma sätt som om det vore detta företag som hade avyttrats. Någon kvotering av underlaget pga. det 70 procentiga ägandet ska inte göras.

SKV 2012 06 03 W 12-09