17 Verksamhetsavyttringar och skalbolag

---

38 kap. IL,
bet. 1998/99:SkU5 s. 17, prop. 1998/99:15 s. 233-237, 286, 290-291, SOU 1998:1 s. 239-243, 300, 304-306
prop. 1999/2000:2 s. 439-443,
prop. 1999/2000:38 s. 38-39,
bet. 1999/2000:SkU2, prop. 1999/2000:2 Del 2 s. 439-443, SOU 1997:2 Del II s. 350-354,
prop. 2001/02:42 s. 34.

Sammanfattning

Vid avyttring av en *verksamhet* eller en *verksamhetsgren* mot en ersättning som utgörs av andelar i det köpande företaget kan under vissa förutsättningar säljaren medges undantag från omedelbar beskattning. Det köpande företaget träder därvid i princip in i det säljande företagets skattemässiga situation. Det säljande företaget anses ha anskaffat de mottagna andelarna för nettovärdet av den avyttrade näringsverksamheten eller verksamhetsgrenen. Med nettovärde avses här skillnaden mellan de skattemässiga värdena på tillgångarna och de värden på skulderna och förpliktelserna som gäller vid beskattningen. Reglerna är med andra ord kontinuitetsregler.

Bestämmelserna om verksamhetsavyttringar är frivilliga. De tillämpas bara om både det säljande och det köpande företaget begär det.

Reglerna om verksamhetsavyttringar finns i 38 kap. IL

17.1 Definitioner

Verksamhets-avyttring

Med *verksamhetsavyttring* avses, enligt 38 kap. 2 § IL, en ombildning som uppfyller villkoren i 6-8 §§ (se avsnitt 17.3) samt följande förutsättningar:

1. Ett företags samtliga tillgångar i dess näringsverksamhet eller i en verksamhetsgren avyttras till ett annat företag.
2. Marknadsmässig ersättning ska lämnas i form av andelar i det köpande företaget. Har det säljande företaget skulder eller andra förpliktelser som hänför sig till de överlåtna tillgångarna, får ersättningen lämnas också genom att det köpande företaget övertar ansvaret för förpliktelserna.

Verksamhetsgren

Med *verksamhetsgren* avses en sådan del av en rörelse som lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse (2 kap. 25 § IL). Bedömningen görs utifrån förvärvarens situation.

Enbart innehav av andelar kan inte utgöra en verksamhetsgren. Om enbart andelar överlåts aktualiseras i stället reglerna för andelsbyten eller koncerninterna andelsöverlåtelser (jfr prop. 1998/99:15 s. 287). Om den överlåtna verksamheten eller verksamhetsgrenen däremot innehåller andelar tillsammans med annan egendom kan reglerna om verksamhetsavyttringar i princip tillämpas. Begreppet verksamhetsgren finns också i reglerna om underprisöverlåtelser i 23 kap. IL (När det gäller underprisöverlåtelser enligt 23 kap. IL kan dock – till skillnad från vad som gäller vid verksamhetsöverlåtelser – enbart andelar utgöra en verksamhetsgren, eftersom det i 23 kap. 7 § anges att innehav av andelar i ett företag, i nämnda kapitel, anses som en näringsverksamhet eller verksamhetsgren om förvärvaren efter förvärvet under samma beskattningsår äger näringsbetingade andelar i företaget.) En närmare redogörelse för nämnda begrepp och den praxis som utvecklats enligt reglerna om underprisöverlåtelser lämnas under avsnitt 15.5.

Företag som omfattas av reglerna

De företag som omfattas av reglerna om verksamhetsavyttringar är svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening, svensk sparbank, sådant utländskt bolag som avses i 6 kap. 9 – 10 §§ IL samt annat utländskt företag som hör hemma i ett EG-land och som omfattas av det s.k. fusionsdirektivet (EG:s fusionsdirektiv 90/434/EEG, detta finns som bilaga i prop. 1994/95:52). Privatbostadsföretag och investmentföretag omfattas, enligt särskilt stadgande, inte av reglerna (38 kap. 3 § IL).

Kretsen företag som omfattas av bestämmelserna är med andra ord densamma som för reglerna om fusioner, med undantag för att privatbostadsföretag och investmentföretag inte omfattas av reglerna om verksamhetsavyttringar.

Ett företag anses vid tillämpningen av 38 kap. IL höra hemma i en viss stat som är medlem i EU, om företaget enligt lagstiftningen i denna stat hör hemma i staten i skattehänseende och inte anses ha hemvist i en annan stat på grund av ett skatteavtal. Om företaget enligt ett skatteavtal anses ha hemvist i en annan med-

lemsstat, ska det anses höra hemma i denna andra medlemsstat (38 kap. 4 § IL).

Enligt 38 kap. 3 § 2 st. IL i dess tidigare lydelse omfattades ett utländskt skadeförsäkringsbolag inte av bestämmelserna om verksamhetsavyttringar. Nämnda bestämmelse har avskaffats fr.o.m. 2003 års taxering (SFS 2001:1185). De tidigare bestämmelserna tillämpas dock i fråga om beskattningsår som börjat före den 1 januari 2002.

17.2 Villkor för undantag från omedelbar beskattning

Som villkor för undantag från omedelbar beskattning vid verksamhetsavyttringar gäller följande (38 kap. 6 – 8 §§ IL):

Ersättningens storlek

Ersättningen ska överstiga summan av de skattemässiga värdena för de avyttrade tillgångarna. Bestämmelserna om verksamhetsavyttringar är därför bara tillämpliga i vinstfall.

Om det i stället är så att marknadsmässig ersättning lämnats men det likväl totalt sett uppkommer en förlust, tillämpas allmänna regler. Allmänna regler innebär att varje tillgång måste anses avyttrad för visst pris. Detta kan innebära vinst beträffande vissa tillgångar och förlust beträffande andra.

I prop. 1998/99:15 s. 290 anges, med ändring av vad som sagts i den lagrådsremiss som föregick propositionen, att om ersättningen understiger marknadsvärdet av de överlåtna tillgångarna, föreligger en sammansatt transaktion, dvs. till den del ersättningen motsvarar de överlåtna tillgångarna, totalt sett, är det en verksamhetsavyttring och i övrigt en underprisöverlåtelse som ska prövas mot reglerna om underprisöverlåtelser (se även aa. s. 286, se dock häremot a.a. s. 248). Det är dock tveksamt om uttalandet har täckning i lagtexten i 38 kap. 2 § IL.

Skattskyldighet i Sverige

Som villkor för undantag från omedelbar beskattning gäller vidare, att *det säljande företaget* omedelbart före avyttringen ska ha varit skattskyldigt i Sverige för inkomst av åtminstone en del av den avyttrade verksamheten eller verksamhetsgrenen. Inkomsten får inte heller ha varit helt undantagen från beskattning på grund av ett skatteavtal (38 kap. 6 § IL).

Det köpande företaget ska omedelbart efter avyttringen vara skattskyldigt i Sverige för inkomst av sådan verksamhet som det säljande företaget beskattats för. Inkomsten får inte helt eller delvis vara undantagen från beskattning på grund av ett skatteavtal (38 kap. 7 § IL).

Begäran

Bestämmelserna om undantag från omedelbar beskattning ska tillämpas bara om *både* det säljande *och* det köpande företaget begär det (38 kap. 5 § IL).

17.3 Beskattningen

Grundregel

Det säljande företaget ska inte ta upp ersättningen på grund av verksamhetsavyttringen (38 kap. 9 § IL).

Värdering

Som nämnts inledningsvis ska det köpande företaget i princip överta det säljande företagets skattemässiga situation. Detta uppnås genom bestämmelser, som reglerar till vilka värden det säljande företaget anses ha avyttrat tillgångarna samt vilka skattemässiga värden det köpande företaget ska anses ha på de tillgångar som förvärvats genom verksamhetsavyttringen.

För andra tillgångar än kapitaltillgångar, t.ex. lager och inventarier, ska det säljande företaget anses ha avyttrat tillgångarna för deras skattemässiga värden (38 kap. 10 § IL), och det köpande företaget anses ha anskaffat dem för samma värden (38 kap. 14 § IL). Detta innebär att ersättningen inte ska tas upp som intäkt hos det säljande företaget. Värdeminskningsavdrag som medgetts skattemässigt och inte i bokföringen ska emellertid återföras hos det säljande företaget, när en lagerfastighet överlåts (jfr 38 kap. 12 § och 26 kap. 12 § IL).

Det kan förekomma att överlåten egendom i form av inventarier och andra tillgångar, på vilka reglerna om värdeminskningsavdrag i 18 kap. IL är tillämpliga, endast utgjort en del av det säljande företagets hela bestånd av sådan egendom. I sådana fall ska emellertid ”en skälig del av hela det skattemässiga värdet” för dessa tas upp som intäkt hos säljaren (38 kap. 10 § 2 st. IL). Enligt uttalande i förarbetena till lagstiftningen kan i sådana fall interna avskrivningsplaner, om sådana finns, komma till användning. Som en annan möjlighet anges att det skattemässiga värdet av en tillgång uppskattas med ledning av anskaffningsvärdet, tillämpade kollektiva avskrivningssatser för olika beskattningsår och tiden för innehavet av tillgången (prop. 1998/99:15 s. 290).

Om inventarier, eller andra tillgångar på vilka reglerna om avdrag för värdeminskning i 18 kap. IL är tillämpliga, tas upp till högre värde i det köpande företagets räkenskaper än det skattemässiga värdet hos säljaren, får företaget tillämpa räkenskapsenlig avskrivning endast om skillnaden tas upp som intäkt. Intäkten ska tas upp det beskattningsår då verksamhetsavyttringen genomförs eller fördelas med lika belopp på det beskattningsåret och de två följande beskattningsåren (38 kap. 18 § IL).

Om det köpande företaget i sin redovisning tar upp lager eller lik-

nande tillgångar till ett högre värde än värdet hos det säljande företaget, ska det köpande företaget ta upp skillnaden som intäkt (prop. 1998/99:15 s. 234).

Kapitaltillgångar

För kapitaltillgångar, dvs. sådana tillgångar där vinstberäkning vid en avyttring ska göras enligt reglerna för kapitalvinst (25 kap. 3 § IL), tillämpas en annan teknik. Beträffande sådana tillgångar gäller att det säljande företaget inte ska ta upp någon kapitalvinst respektive inte får göra något avdrag för kapitalförlust vid verksamhetsavyttringen (38 kap. 11 § IL). Det köpande företaget träder in i det säljande företagets skattemässiga situation (38 kap. 14 § 2 st. IL).

Kontinuiteten i skattehänseende upprätthålls vidare genom en bestämmelse som reglerar vad som gäller när en näringsfastighet som är kapitaltillgång eller en näringsbostadsrätt ingår i verksamhetsavyttringen. Det köpande företaget anses i ett sådant fall ha gjort de värdeminskningsavdrag och liknande avdrag som gjorts av det säljande företaget. Dessa avdrag ska därför inte återföras till beskattning hos det säljande företaget i samband med verksamhetsavyttringen (38 kap. 12 § IL). Det samma gäller för sådana avdragsgilla utgifter för förbättrande reparationer och underhåll som annars skulle återföras till beskattning vid avyttring av näringsfastighet eller näringsbostadsrätt.

Fonder

Periodiseringsfonder och ersättningsfonder hos det säljande företaget ska övertas av det köpande företaget om båda företagen begär det. Det köpande företaget ska i så fall anses ha gjort avsättningarna till fonderna och fått avdragen för avsättningarna vid de taxeringar avdragen faktiskt hänför sig till (38 kap. 15 § IL).

Om verksamhetsavyttringen inte omfattar samtliga tillgångar hos det säljande företaget får högst en så stor andel av periodiseringsfonder och ersättningsfonder tas över som motsvarar förhållandet mellan de skattemässiga värdena på de avyttrade tillgångarna och motsvarande värden på samtliga tillgångar i det säljande företaget vid tidpunkten för verksamhetsavyttringen. Med skattemässigt värde avses värde enligt 2 kap. 31 – 33 §§ IL.

Framtida utgifter

Reserveringar för framtida utgifter ska övertas till den del de är hänförliga till det som avyttras (38 kap. 16 § IL). Det är därför det köpande företaget och inte det säljande företaget som ska återföra avdragen för framtida utgifter. Detta gäller endast till den del reserveringarna hänför sig till vad som överlåtits.

Underskott

Det köpande företaget får inte överta rätt till vare sig avdrag för underskott i näringsverksamheten enligt 40 kap. IL eller avdrag för underskott enligt 48 kap. 26 § 1 st. IL, den s.k. aktiefållan (38 kap. 17 § IL).

Någon begränsning vad gäller underskott hos förvärvaren, så som är fallet vid underprisöverlåtelser eller för s.k. kvarstående underskott, som gäller vid vissa fusioner, föreligger inte.

Tillgångar knutna till fast driftställe i annat EU-land

Det finns en särskilt regel för det fall tillgångar samt skulder och andra förpliktelser förs över genom en verksamhetsavyttring från ett företag som hör hemma i Sverige till ett företag som hör hemma i en annat stat som är medlem i EU. Till den del tillgångarna samt skulderna och förpliktelserna är knutna till en sådan plats i en medlemsstat som har ett fast driftställe enligt ett skatteavtal med Sverige och den staten – eller om det inte finns något skatteavtal – som skulle ha varit ett fast driftställe om 2 kap. 29 § IL hade tillämpats i den staten gäller, enligt 38 kap. 19 § jämfört med 37 kap. 30 § IL, följande (jfr RÅ 2002 ref. 101):

> ”Det överlåtande företaget har vid tillämpning av 16 kap. 18 och 19 §§ och av lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt som om företaget hade betalat den skatt som skulle ha betalats i den stat där det fasta driftstället är beläget om det inte hade funnits sådan lagstiftning där som avses i det av Europeiska gemenskapernas råd den 23 juli 1990 antagna direktivet om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater (90/434/EEG).”

17.4 Anskaffningsutgift för mottagna andelar

De andelar det säljande företaget får i ersättning ska anses anskaffade för nettovärdet av skillnaden mellan de skattemässiga värdena på tillgångarna och de värden på skulderna och förpliktelserna som gäller vid beskattningen (38 kap. 13 § IL).

17.5 Förhållande till vissa andra regler rörande företagsombildningar m.m.

Om den avyttrade verksamheten eller verksamhetsgrenen innehåller andelar föreligger, såvitt gäller andelarna, ett andelsbyte. Om undantag från omedelbar beskattning yrkas och medges enligt reglerna i 38 kap. IL om verksamhetsavyttringar gäller inte reglerna om andelsbyten i 49 kap. IL (49 kap. 5 § IL).

En verksamhetsavyttring kan också innebära en avyttring som utgör en koncernintern andelsavyttring (reglerna om koncern-

interna andelsavyttringar har upphört att gälla fr.o.m. 1 juli 2003). Om undantag från omedelbar beskattning yrkas och medges enligt reglerna om verksamhetsavyttringar tillämpas endast dessa regler och inte reglerna om koncerninterna andelsavyttringar i 25 kap. IL (25 kap. 10 § IL).

17.6 Ikraftträdande

I lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG (IGOL) fanns bestämmelser om internationella verksamhetsavyttringar. Dessa regler gjordes, med vissa ändringar, generellt tillämpliga och togs in i lagen (1998:1603) om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser (FUL) som trädde i kraft den 1 januari 1999. Bestämmelserna om verksamhetsavyttringar har i IL tagits in i 38 kap.

IL trädde i kraft den 1 januari 2000 och tillämpades första gången vid 2002 års taxering. Samtidigt upphävdes FUL. Sist nämnda lag tillämpas dock vid 2001 års taxeringar samt vid senare taxeringsår i fråga om skattskyldiga som taxeras för beskattningsår som påbörjats före ikraftträdandet till den del detta leder till lägre skatt (1 kap. 3 § ILP).

För verksamhetsöverlåtelser som gjorts före ovanstående ikraftträdande tillämpas FUL fr.o.m. den 1 januari 1999. IGOL upphörde att gälla vid utgången av 1998 men ska även därefter tillämpas på internationella verksamhetsöverföringar före den 1 januari 1999 (lagen [1998:1618] om upphävande av lagen [1994:1854] om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG). Nämnda bestämmelser ska även i fortsättningen tillämpas på sådana verksamhetsöverlåtelser som har genomförts under åren 1995-1998 (4 kap. 61 § ILP).

17.7 Skalbolag (när fysisk person avyttrar andelar)

49 a kap. IL
11 kap. 11 a och 11 b §§ SBL
ds 2000:35
ds 2001:35
2001/02:SkU23
prop. 2001/02:165
prop. 2002/03:96

Sammanfattning

Bestämmelserna om skalbolag när fysisk person är säljare finns i 49 a kap. IL samt i 11 kap. 11 a och 11 b §§ SBL. Bestämmelser om skalbolag när juridisk person är säljare är reglerat i 25 a kap. IL. Angående det regelsystemet se avsnitt 22.

Bakgrund

1998 begärde dåvarande RSV att regeringen skulle vidta lagstiftningsåtgärder mot den allt mer ökande handeln med skalbolag. Priset för obeskattade vinstmedel i ett aktiebolag kunde ligga kring 85-90 % av den obeskattade vinsten. Priset bestämdes utifrån antagandet att skalbolaget inte skulle betala bolagsskatten efter ägarövergången. Köparen och säljaren skulle dela på den ”vinsten”. Syftet med en skalbolagstransaktion var således att eliminera det första ledet i dubbelbeskattningen. I flertalet fall utsattes skalbolaget för ren plundring. Bolaget tömdes på likvida medel. S.k. målvakt var vanligt förekommande som företrädare för bolaget. I andra fall eliminerades obeskattad vinst mot outnyttjat avdragsutrymme hos köparbolaget.

Syftet m.m.

Genom den införda lagstiftningen vill man säkra upp att även det första ledet i dubbelbeskattningen kommer till stånd.

Huvudregeln är att säljaren, som ska vara en fysisk person, beskattas för vinsten vid försäljningen av skalbolaget som passiv näringsverksamhet.

För att undvika detta kan skalbolaget, senast 30 dagar efter avyttringen av andelarna, lämna in en skalbolagsdeklaration. Det resultat som ska redovisas i skalbolagsdeklarationen ska grunda sig på ett särskilt bokslut upprättat per avyttringsdagen. Dessutom ska säkerhet, i form av bankgaranti, lämnas för bolagets inkomstskatt för avyttringsåret på överskottet fram till avyttringstidpunkten, samt för bolagets obetalda inkomstskatt för närmast föregående beskattningsår. Om dessa förutsättningar är uppfyllda

blir säljaren beskattad enligt de vanliga kapitalvinstreglerna.

I vissa lägen, när det inte uppkommer något skatteundandragande, kan den s.k. ventilen åberopas. Det innebär att då sker beskattning enligt de vanliga kapitalvinstreglerna fastän skalbolagsdeklaration, särskilt bokslut och säkerhet inte lämnats.

17.7.1 Tillämpningsområde

Vem omfattas?

Bestämmelserna tillämpas om en *fysisk person* (även dödsbon omfattas enligt 4 kap. 1 och 2 §§ IL av bestämmelserna) avyttrar en andel eller en delägarrätt i ett aktiebolag, en ekonomisk förening eller ett handelsbolag och det uppkommer en kapitalvinst i inkomstslaget kapital (49 a kap. 2 § IL). Bestämmelserna tillämpas inte om någon andel i det företag som den avyttrade andelen hänför sig till är marknadsnoterad. Dessutom krävs det att andelarna i företaget som avyttrats är att betrakta som andelar i ett skalbolag (se avsnitt 17.8.2).

Utländsk juridisk person

En andel i en utländsk juridisk person omfattas bara av bestämmelserna om den juridiska personen är skattskyldig här vid tidpunkten för andelsavyttringen eller dess inkomster beskattas hos delägarna. Detsamma gäller om den utländska juridiska personen, direkt eller indirekt, äger del i ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening eller ett svenskt handelsbolag (49 a kap. 4 § IL).

Lagerandelar omfattas inte

En förutsättningar som ska vara uppfylld är att en kapitalvinst ska ha uppkommit i inkomstslaget kapital. Därför omfattas inte vinster på lagerandelar eftersom sådana vinster beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet.

Konkurs/likvidation

Skalbolagsreglerna tillämpas inte heller när andelen anses avyttrad på grund av bestämmelserna om likvidation i 44 kap. 7 § 1 st. IL eller konkurs i 44 kap. 8 § 1 st. 1 eller 2 IL.

Handelsbolag

Enligt 50 kap. 2 § IL anses en handelsbolagsandel avyttrad om handelsbolaget upplöses eller en andel löses in. I det förra fallet har risken för skalbolagstransaktioner bedömts vara liten och därför undantagits från tillämpningsområdet. Däremot omfattar skalbolagsreglerna inlösenfall. Enligt samma paragraf behandlas överlåtelse genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt som en avyttring, om den justerade anskaffningsutgiften hos den tidigare ägaren är negativ. Inte heller i de fallen har det ansetts motiverat att skalbolagsreglerna ska tillämpas, varför även dessa har undantagits.

I 51 kap. IL finns bestämmelser om beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet vid avyttring av andelar i svenska handelsbo-

lag. Utgångspunkten för dessa regler är att den del av inkomsten från ett handelsbolag som utgör inkomst av aktiv näringsverksamhet för en delägare som är fysisk person ska beskattas likvärdigt med andra inkomster av näringsverksamhet även om delägaren avyttrat sin andel under räkenskapsåret. Det regelverket har företräde framför skalbolagsreglerna, varför undantag har gjorts även för dessa transaktioner.

17.7.2 Definition skalbolag

Med *skalbolag* avses det avyttrade företaget om summan av marknadsvärdet av företagets likvida tillgångar överstiger ett jämförelsebelopp vid tidpunkten för avyttringen (49 a kap. 6 § IL). Jämförelsebeloppet se avsnitt 17.8.5.

Anledningen till att man beaktar företagets likvida tillgångar är att de företag som är av intresse på skalbolagsmarknaden kännetecknas av att de i allt väsentligt innehåller kontanta medel och andra lättrealiserade tillgångar. Regeln mot skalbolagstransaktioner har därför inriktats mot avyttringar där summan av de likvida tillgångarna hos det avyttrade företaget vid tidpunkten för avyttringen är väsentliga i förhållande till värdet på företaget. Regelns utformning har medfört att även vanliga rörelsedrivande företag kan komma att omfattas i de fall företaget innehåller mycket likvida tillgångar i förhållande till hela substansen.

17.7.3 Likvida tillgångar

Värdepapper

När det gäller frågan om vad som avses med värdepapper torde det i praktiken främst vara fråga om marknadsnoterade värdepapper. För att förhindra kringgåenden har dock en sådan begränsning inte införts. En fordran behöver inte nödvändigtvis ha karaktären av ett värdepapper. Kundfordringar avseende sålda varor och tjänster bör t.ex. normalt undantas. Det finns knappast anledning att medräkna fordringar som hänför sig till en normal försäljning av varor och tjänster. Är det däremot så att fordringen hänför sig till en försäljning som framstår som ett led i avvecklingen av verksamheten ska den beaktas. Det kan också, beroende på omständigheterna, vara nödvändigt att beakta en fordran på återbetalning av skatt. Fordran kan t.ex. ha sin grund i en omotiverat stor inbetalning av preliminär skatt. Så kallade koncerninterna fordringar, som blivit intäktsförda men inte gett upphov till någon värdeöverföring i form av kontanter eller värdepapper, beaktas genom att hänsyn ska tas till säljarens indirekt ägda tillgångar hos det avyttrade bolagets dotterbolag. En fordran på grund av att det avyttrade företaget har lånat ut pengar till ägaren eller denne närstående fysiska och juridiska personer omfattas, oavsett om någon revers har ställts ut eller inte, av uttrycket ”lik-

nande tillgångar" (prop. 2001/02:165 s.51).

Lager i värdepappersrörelse

Genom SFS 2003:224 har införts en bestämmelse i 49 a kap. 7 § andra stycket IL som säger att värdepapper som är lager i värdepappersrörelse enligt lagen (1991:981) om värdepappersrörelse inte ska räknas som likvida tillgångar. Motsvarande gäller i stort även för lager i en utländsk motsvarighet till sådan rörelse som avses ovan.

Enligt definitionen i 2 § ovannämnda lag sägs att med värdepappersrörelse avses verksamhet som består i att yrkesmässigt tillhandahålla sådana tjänster som anges i 3 §. Av 3 § framgår att värdepappersrörelse får drivas endast efter tillstånd från Finansinspektionen. Det innebär att det är en sådan värdepappersrörelse som bedrivs av exempelvis en fondkommissionär som avses. Denna nya regel har trätt i kraft den 1 juli 2003 och tillämpas på avyttringar efter ikraftträdandet. Enligt SKV:s uppfattning omfattas inte sådant lager av värdepapper som innehas av ett företag som bedriver handel med värdepapper för egen räkning av den nya bestämmelsen. Sådant lager är att betrakta som likvida tillgångar såväl före som efter ovannämnda ändring.

Företag i intresse gemenskap

Som likvida tillgångar räknas inte andelar i företag i intressegemenskap (49 a kap. 7 § 2 st. IL). Om likvida medel som avses ovan innehas av företag i intressegemenskap, ska dessa räknas med vid beräkningen av summan av marknadsvärdet av de likvida tillgångarna till den del som motsvarar det avyttrade företagets ägarandel i företaget (se avsnitt 17.8.4).

Exempel

Ett företag som avyttras har likvida tillgångar på 1 000 000 kr. Dessutom äger man ett intresseföretag till 50 %. Intresseföretaget har likvida tillgångar på totalt 500 000 kr. De likvida tillgångarna i det avyttrade företaget anses därför uppgå till 1 250 000 kr (1 000 000 + 500 000 x 50 %).

Skulder

Någon hänsyn till skuldsidan tas inte vid beräkningen av de likvida medlen. Detta kan vid första påseendet förefalla orimligt. Utmärkande för handel med skalbolag är emellertid ofta att köparen är beredd att betala ett högt pris just för att han inte avser att betala företagets skulder, i praktiken skatteskulder. Dessutom kan ett skalbolag, som ju per definition innehåller likvida medel, reglera skuldsidan före avyttringstidpunkten, för att på så sätt minska sina likvida medel och därigenom undvika att betraktas som ett skalbolag.

17.7.4 Företag i intressegemenskap

Med *företag i intressegemenskap* avses i detta sammanhang ett företag som det avyttrade företaget, direkt eller indirekt, genom ägarandel eller på annat sätt har ett väsentligt inflytande i (49 a kap. 5 § IL).

Ett väsentligt inflytande i ett företag som det avyttrade företaget direkt eller indirekt äger del i kan således följa av ägarandelens storlek eller av andra omständigheter. Med begreppet ”väsentligt” avses i IL normalt minst 40 %. Något krav på att innehavet ska vara av viss procentuell storlek ställs emellertid inte upp. Däremot krävs att det ska finnas intressegemenskap mellan företagen. Man kan således ha ett väsentligt inflytande även om ägandet understiger ovan angivna procentsats. Bestämmelsen täcker bl.a. det fallet att ett stort antal samverkande fysiska personer var och en äger ett bolag som i sin tur äger ett och samma skalbolag även om ägarbolagens respektive ägarandel i skalbolaget är liten.

Man ska således beakta tillgångar som innehas av företag i intressegemenskap vid bedömningen av om det är ett skalbolag som avyttrats. En så stor del av de indirekt ägda likvida tillgångar som svarar mot ägarföretagets andel i företaget i fråga ska räknas med vid bedömningen om det företag vars aktier avyttrats är ett skalbolag. I fråga om handelsbolag är uttrycket ”andel” något oegentligt. Vid bedömningen av i vilken utsträckning likvida tillgångar som ägs genom handelsbolag ska räknas med är man hänvisad till att göra en helhetsbedömning av innehållet i bolagsavtalet och andra relevanta omständigheter.

17.7.5 Jämförelsebeloppet

Om samtliga andelar har avyttrats, utgörs *jämförelsebeloppet* av halva ersättningen. I annat fall utgörs jämförelsebeloppet av hälften av det sammanlagda värdet av samtliga andelar beräknat med utgångspunkt i ersättningen för de avyttrade andelarna (49 a kap. 9 § IL).

Exempel 1

A avyttrar samtliga andelar i AB X för 1 000 000 kr. I bolaget finns likvida tillgångar med 500 000 kr. Är AB X ett skalbolag?

Jämförelsebeloppet = 1 000 000 x 50 % = 500 000 kr

Likvida tillgångar = 500 000 kr

Eftersom de likvida tillgångarna inte överstiger jämförelsebeloppet är det inte fråga om något skalbolag.

Exempel 2

B avyttrar 75 av totalt 100 andelar i AB Y för 6 000 000 kr.

AB Y äger 80 % av AB Z.

Likvida tillgångar i AB Y uppgår till 3 500 000 kr och i AB Z uppgår de till 1 875 000 kr.

Är AB Y ett skalbolag?

Jämförelsebeloppet blir 6 000 000 kr x 100/75 x 50 % =

4 000 000 kr.

De likvida tillgångarna blir 3 500 000 kr + 1 875 000 kr x 80 % = 5 000 000 kr.

Eftersom de likvida tillgångarna 5 000 000 kr överstiger jämförelsebeloppet 4 000 000 kr är det fråga om ett skalbolag.

Tilläggsköpeskilling

Får säljaren bättre betalt för andelarna i efterhand (tillkommande ersättning) förändras förhållandet mellan ersättningen (och därmed jämförelsebeloppet) och företagets likvida tillgångar. Den förändringen kan innebära att skalbolagsreglerna inte ska tillämpas. I det fallet får den skattskyldige, om skalbolagsreglerna har tillämpats på en andelsavyttring, begära omprövning.

Nedsättning av köpeskilling

Finns det å andra sidan en klausul i köpekontraktet som innebär att köpeskillingen ska sättas ned om vissa förutsättningar inte blir uppfyllda kan försäljningen av företaget, som vid kontraktsdagen inte var att betrakta som ett skalbolag, på grund av den nedsatta köpeskillingen nu bli ett skalbolag.

17.7.6 Återköp

Avser avyttringen en andel som inte hänför sig till ett skalbolag gäller enligt 49 a kap. 10 § IL följande. Om den övervägande delen av andra tillgångar än sådana likvida tillgångar som avses i 49 a kap. 7 § IL och som vid avyttringen innehades av det avyttrade företaget eller av företag i intressegemenskap, inom två år efter avyttringen av andelen, direkt eller indirekt, förvärvas av säljaren eller denne närstående, tillämpas bestämmelserna i 49 kap. 11 och 12 §§ IL (huvudregeln och ventilen, se nedan). Bestämmelsen omfattar även det fallet att köparen av andelarna för över tillgångarna till ett annat företag och det företaget säljer tillgångarna (eller andelarna i detta andra företag) till säljaren eller någon närstående till säljaren.

Bedömningen ska grundas på tillgångarnas marknadsvärde vid

tidpunkten för avyttringen av andelen. Vid denna bedömning ska värdet av tillgångar i företag i intressegemenskap beaktas bara till den del som motsvarar det avyttrade företagets ägarandel i företaget.

Vad som ovan sagts ska också tillämpas i fråga om tillgångar som kan anses ha ersatt tillgångar som innehades av det avyttrade företaget eller av ett företag i intressegemenskap vid tidpunkten för avyttringen av andelen.

Anledningen till denna regel är att förhindra kringgående av skalbolagsregeln genom återköp. Vad som åsyftas är att ett företag formellt säljs med inkråm och därigenom inte är att betrakta som ett skalbolag, samtidigt som säljaren och köparen kommit överens om att tillgångarna, helt eller delvis, ska föras över till säljaren eller hans närstående direkt eller indirekt. Det behöver inte heller vara fråga om identiskt samma tillgångar som fanns i företaget vid avyttringstidpunkten. Det som typiskt sett utmärker återköpsfallen är att tillgångarna överflyttas till säljaren just därför att han inte haft för avsikt att släppa kontrollen över det sålda bolagets verksamhet.

Vilket beskattningsår?

Om ett återköp görs ska beskattning ske det beskattningsår då andelarna avyttrades. För att möjliggöra en sådan beskattning föreligger en skyldighet för den som har förvärvat tillgångarna att lämna uppgift om egendom köpts tillbaka från det avyttrade företaget (3 kap. 9 a, 19 a och 24 §§ LSK). Vidare är det möjligt att eftertaxera på grundval av en sådan uppgift (4 kap. 17 § TL). I de fall den skattskyldige underlåtit att lämna uppgift gäller de vanliga bestämmelserna om eftertaxering och skattetillägg.

Eftersom beskattning i återköpsfall ska ske det beskattningsår andelarna avyttrades innebär det att man inte kan ”läka” beskattning enligt huvudregeln (avsnitt 17.8.7) genom att lämna en skalbolagsdeklaration (avsnitt 17.8.9) eftersom en skalbolagsdeklaration ska lämnas inom 30 dagar efter avyttringen av andelarna. I normalfallet har dessa 30 dagar gått till ända innan ett återköp görs.

Handelsbolag

Om det är en andel i ett handelsbolag som avyttrats gäller följande. Andelens justerade anskaffningsutgift ska inte ökas med ett belopp motsvarande kapitalvinsten när man beräknar den kapitalvinst som ska beskattas som passiv näringsverksamhet. Den som avyttrar en andel i ett handelsbolag beskattas normalt för kapitalvinsten i inkomstslaget kapital. Vinsten utgörs i princip av skillnaden mellan ersättningen och omkostnadsbeloppet. Vid beräkningen av omkostnadsbeloppet ska anskaffningsutgiften justeras med avseende på tillskott till och uttag från bolaget. Dessutom ska de skattepliktiga inkomster och avdragsgilla underskott

från bolaget som belöper på delägaren beaktas. Ersättningen för andelen är inte en inkomst för bolaget och ska därför inte påverka anskaffningsutgiften.

17.7.7 Huvudregel

Passiv näringsverksamhet

Kapitalvinst på grund av avyttring av en andel i ett skalbolag ska tas upp som överskott av passiv näringsverksamhet (49 a kap. 11 § IL). Motsvarande gäller om fråga är om ett återköpsfall enligt avsnitt 17.8.6. Bestämmelsen är en stoppregel och gäller oavsett om överlåtaren varit verksam eller inte.

Egen näringsverksamhet

Kapitalvinst som ska tas upp som överskott av passiv näringsverksamhet när en fysisk person avyttrar en andel i ett skalbolag räknas som en egen näringsverksamhet (14 kap. 13 a § IL). Det innebär att det inte går att kvitta underskott från annan näringsverksamhet mot överskottet i denna passiva näringsverksamhet.

SLF

På överskottet ska det utgå egenavgifter i form av SLF. Eftersom kapitalvinsten ska tas upp som *överskott* av passiv näringsverksamhet är det SKV:s uppfattning att man inte har rätt att göra schablonavdrag för egenavgifter enligt 16 kap. 29 § 2 st. IL. Däremot torde man vid det påföljande taxeringsåret ha rätt att göra avdrag för debiterade egenavgifter som allmänt avdrag i enlighet med bestämmelserna i 62 kap. 5 § IL.

17.7.8 Ventilen

Av 49 a kap. 12 § IL framgår att om säljaren av andelen begär det och det kommer fram att det finns särskilda skäl ska bestämmelserna enligt huvudregeln i 49 a kap. 11 § IL inte tillämpas. Vid prövningen ska beaktas

1. vad som föranlett avyttringen av andelen eller återköpet, och
2. hur ersättningen för andelen bestämts.

Minoritetsposter

Leder avyttringen inte till att ett väsentligt inflytande över skalbolaget går över till någon annan person ska bestämmelsen i 49 a kap. 11 § IL tillämpas bara om det föreligger särskilda omständigheter.

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

Interna aktieöverlåtelser

Regeringsrätten har i dom den 13 november 2003, målnr 2390-2003 fastställt att en intern aktieöverlåtelse normalt sett ska om-

fattas av ventilen i 49 a kap. 12 § andra stycket IL. Man konstaterar att det förvärvande bolaget visserligen får ett inflytande över det avyttrade skalbolaget, men att det inte innebär att den fysiske personens inflytande över skalbolaget minskar. Eftersom hans inflytande över skalbolaget inte minskar kan något inflytande inte anses ”gå över” från honom till det förvärvande bolaget. Därför ska en intern aktieöverlåtelse beskattas enligt skalbolagsreglerna bara om det föreligger särskilda omständigheter. Enligt SKV:s uppfattning kan en sådan särskild omständighet vara att man gör den interna aktieöverlåtelsen som ett av flera led i en skalbolagsplundring.

Hur ersättningen bestämts

Att tillämpa ventilen torde vara uteslutet i sådana situationer där det skulle leda till obehöriga skatteförmåner. Om en köpare är beedd att betala allt för mycket för obeskattade vinstmedel i företaget är det en indikation på att försäljningen av andelarna skulle kunna leda till obehöriga skatteförmåner. Om säljaren får så bra betalt att ersättningen närmar sig 75 % av den obeskattade vinsten kan han knappast vara i god tro när det gäller köparens avsikter. Visserligen kan det finnas fall där även en seriös köpare kan vara beredd att betala mer än 75 % för de obeskattade vinstmedlen. Att tillämpa ett annat riktvärde än 75 % har emellertid inte ansetts vara aktuellt. Har man fått mer betalt än 75 % av de obeskattade vinstmedlen bör ventilen normalt sett inte kunna tillämpas.

När det gäller frågan vad som avses med obeskattade vinstmedel bör beaktas exempelvis ett övervärde på marknadsnoterade aktier i förhållande till det bokförda värdet. Det kan också finnas fall där skulder av annat slag än skatteskulder inte har reglerats eller en skuldreglering av olika skäl inte varit möjlig. Det kan då finnas skäl att beakta detta vid prövningen om det finns särskilda skäl för att inte tillämpa huvudregeln.

Vad som föranlett avyttringen

Även om ersättningen för andelarna inte överstiger 75 % av de obeskattade vinstmedlen ska man dessutom beakta vad som föranlett avyttringen. Exempel på fall som skulle kunna vara godtagbara skäl för att avyttra andelarna utan att huvudregeln ska tillämpas är generationsskifte, utlösen av delägare, förestående likvidation (se nedan), konjunkturnedgång och omstrukturering. Vid återköp bör också undantag kunna tillåtas om återköpet beror på att villkor i överlåtelseavtalet inte uppfyllts och det är uppenbart att transaktionen inte utgör ett försök att kringgå regelverket. Exemplifieringen kan inte göras fullständig. Det kan finnas andra situationer där det är motiverat att inte tillämpa skalbolagsreglerna.

Likvidationsförfarande m.m.

Det finns företag som bistår ägare som av olika skäl vill dra sig tillbaka med att likvidera bolaget. Förfarandet kan beskrivas på

följande sätt. Företaget köper bolaget av ägaren. Bolaget är då rent tekniskt ett skalbolag, eftersom ett krav från köparen är att verksamheten ska vara avslutad, alternativt avyttrad. Det ska med andra ord endast finnas kontanter i bolaget. När ersättningen bestäms beaktar köparen bl.a. de latenta skatteskulderna och kostnaderna för likvidationen. Köparen betalar skatten och genomför likvidationen av bolaget. Affärsidén innebär att likvidationsförfarandet kan genomföras på ett enkelt sätt. Ett sådant likvidationsförfarande bör undantas från skalbolagsreglernas tillämpningsområde.

Även i andra fall kan det finnas skäl att beakta att inkomstskatten betalts vid bedömningen av om det finns särskilda skäl att inte tillämpa skalbolagsreglerna. Med hänsyn till syftet med skalbolagsreglerna, att första ledet i dubbelbeskattningen inte ska kringgås, får det anses som ett tungt vägande skäl att företagets inkomstskatt de facto har betalts när man prövar om ventilen ska anses vara tillämplig.

17.7.9 Skalbolagsdeklaration

Huvudregeln i 49 a kap. 11 § IL ska enligt 49 a kap. 13 § IL inte heller tillämpas om

1. det avyttrade företaget eller, i fråga om handelsbolag, säljaren tar upp företagets överskott eller underskott i en sådan skalbolagsdeklaration som avses i 10 kap. 8 a § SBL,
2. ett särskilt bokslut ligger till grund för inkomstberäkningen enligt 1, och
3. säkerhet ställs enligt bestämmelserna i 11 kap. 11 b § SBL.

Bokslutet ska upprättas som om företagets beskattningsår avslutats vid tidpunkten för avyttringen eller, i fråga om handelsbolag, vid avyttringen eller tillträdet. Företagets avsättningar till periodiseringsfond och ersättningsfond ska anses ha återförts. Om det är en andel i ett handelsbolag som har avyttrats, ska säljaren ta upp så stor del av handelsbolagets överskott eller underskott samt kapitalvinster och kapitalförluster vid avyttring av handelsbolagets näringsfastigheter och näringsbostadsrätter som belöper sig på den avyttrade andelen.

Första och andra styckena ovan gäller även företag i intressegemenskap (49 a kap. 13 § 3 st. IL).

Säkerhet enligt 49 a kap. 13 § 1 st. 3. IL behöver inte ställas om säljaren av en handelsbolagsandel enligt en överenskommelse med förvärvaren tar upp överskott eller drar av underskott som avser tiden före avyttringen eller tiden före tillträdesdagen samt

tar upp kapitalvinster och drar av kapitalförluster vid avyttring av handelsbolagets näringsfastigheter och näringsbostadsrätter vid samma tidpunkt (49 a kap. 14 § IL). Anledningen är att det får anses obehövligt att ställa säkerhet i ett sådant fall.

Om ventilen inte är tillämplig kan säljaren av ett skalbolag således ändå undvika beskattning enligt skalbolagsreglerna om han uppfyller kraven i punkterna 1 till 3 ovan. Säljaren beskattas då för kapitalvinsten i kapital/tjänst enligt vanliga regler.

Särskilt bokslut

För det särskilda bokslutet ska gälla samma regler som för ordinarie bokslut i fråga om bl.a. olika bokslutsdispositioner. Eftersom bokslutet ska upprättas som om företagets beskattningsår avslutats vid tidpunkten för avyttringen innebär det att värdeminskningsavdrag o.dyl. bara ska beräknas för den del av året som sträcker sig fram till avyttringstidpunkten. Avsättningar till periodiseringsfonder och ersättningsfonder ska dock anses vara återförda vid inkomstberäkningen. Självfallet får inte avdrag göras för nya avsättningar till sådana fonder.

Vad som återförts i det särskilda bokslutet behöver inte nödvändigtvis återföras vid den ordinarie taxeringen av företaget. Uppfyller företaget kraven att ha kvar exempelvis periodiseringsfonderna vid beskattningsårets utgång, behöver de givetvis inte återföras i inkomstdeklarationen. Man har dessutom rätt att göra ny avsättning till periodiseringsfond vid den taxeringen, om man uppfyller kraven för detta.

I fråga om handelsbolag görs avsättningar till periodiseringsfonder på delägarnivå och de ska därför inte tas upp i skalbolagsdeklarationen. Avsättningar till periodiseringsfonder ska i stället återföras i säljarens ordinarie inkomstdeklaration (30 kap. 10 § 2. IL).

Flera avyttringar

Förekommer flera avyttringar under samma år av ett och samma skalbolag ska en skalbolagsdeklaration upprättas vid varje tillfälle. Avsättningar till periodiseringsfonder och ersättningsfonder ska anses vara återförda vid alla deklarationstillfällen. Däremot ska vid de senare avyttringarna den kompletterande säkerhet som kan vara behövlig endast avse en eventuell inkomstökning (se avsnitt 17.8.10).

Företag i intressegemenskap

Enligt 49 a kap. 13 § IL ska såväl det avyttrade företaget som företag i intressegemenskap ta upp resultatet av verksamheten fram till avyttringen i en skalbolagsdeklaration. Det innebär att alla företagen i intressegemenskapen ska upprätta en skalbolagsdeklaration med sina respektive resultat.

Enligt 10 kap. 8 a § SBL är det emellertid endast det *avyttrade företaget* som ska lämna en skalbolagsdeklaration. Det innebär

att skalbolagsdeklaration för företag i intressegemenskap ska biläggas skalbolagsdeklarationen för det avyttrade företaget.

Skalbolagsdeklaration inom 30 dagar

En skalbolagsdeklaration ska lämnas inom 30 dagar efter det att andelen eller delägarrätten har avyttrats eller, i fråga om handelsbolag, avyttringen eller tillträdet. Kommer skalbolagsdeklarationen in senare ska den enligt SKV:s uppfattning avvisas. Något beslut om säkerhetens storlek kommer således inte att fattas i dessa fall. Den skattskyldige är då hänvisad till att åberopa ventilen för att undvika beskattning enligt huvudregeln. Att skalbolagsdeklarationen ska avvisas om den kommer in för sent framgår också av Kammarrättens i Stockholm dom den 21 maj 2003, målnr 2200-03.

En skalbolagsdeklaration ska lämnas till SKV enligt fastställt formulär och ska enligt 10 kap. 8 c § SBL innehålla de uppgifter som avses i 3 kap. 5 § LSK. Vilka uppgifter som ska lämnas framgår av skalbolagsdeklarationen. SKV tillhandahåller inte skalbolagsdeklarationer, till skillnad mot exempelvis inkomstdeklarationer, i pappersformat. I stället finns de att hämta på SKV:s hemsida www.skatteverket.se under ”blanketter”, ”skalbolagsdeklarationer”. Det finns en blankett för aktiebolag och ekonomisk förening (blankett 2010) och en för handelsbolag (blankett 2011). Den som inte har tillgång till internet kan beställa blanketten från sitt lokala skattekontor. Det är samma blankett som ska användas oavsett om säljaren är en fysisk eller juridisk person.

17.7.10 Säkerhet

SKV beslutar

SKV ska på grundval av skalbolagsdeklarationen fastställa säkerhetens storlek. Det ligger i sakens natur att det beslutet måste fattas skyndsamt.

Skatteverkets beslut om säkerhetens storlek är inte att betrakta som ett taxeringsbeslut. Årets skattepliktiga inkomst bestäms vid den ordinarie taxeringen.

Har skalbolagsdeklarationer lämnats för såväl det avyttrade företaget som för företag i intressegemenskap ska beslut om säkerhetens storlek fattas för respektive företag. Även om det avyttrade företaget äger exempelvis 50 % av företaget i intressegemenskap ska säkerhetens storlek för företaget i intressegemenskap beräknas på hela resultatet. Någon proportionering av resultatet på grund av ägarandel ska således inte ske.

Tidpunkt för säkerhet

Bestämmelser saknas om när säkerheten senast ska vara SKV tillhanda. Det bör, enligt SKV:s uppfattning, innebära att en säkerhet kan lämnas in när som helst under det aktuella taxerings-

årets omprövningstid. Däremot bör säkerheten inte lämnas in före det att SKV fattat beslut om säkerhetens storlek eftersom den skattskyldige inte med säkerhet kan veta till vilket belopp säkerheten kommer att beräknas till.

Säkerhetens storlek

Storleken av en sådan säkerhet som avses i 49 a kap. 13 § 1 st. 3 IL ska i ett särskilt beslut bestämmas till summan av företagets obetalda inkomstskatt för närmast föregående beskattningsår och 28 % av det överskott som har redovisats i en skalbolagsdeklaration. I fråga om handelsbolag ska säkerheten bara avse överskottet i skalbolagsdeklarationen. Om en fysisk person har förvärvat en andel i ett handelsbolag ska storleken av säkerheten dock beslutas till 40 % av överskottet (11 kap. 11 a § 1 st. SBL).

För avyttringsåret beaktas inte inbetald preliminär skatt (F-skatt/SA-skatt) eller extra inbetalning av skatt (tidigare benämnd fyllnadsinbetalning) när säkerheten beräknas. Anledningen till detta är att sådana betalningar kan krävas åter av företaget i vissa situationer.

När det gäller obetald inkomstskatt för närmast föregående beskattningsår beaktas inbetald preliminär skatt för det beskattningsåret till den del den är betald vid tidpunkten för beslutet om fastställande av säkerhetens storlek. Däremot beaktas normalt inte ett överskott på skattekontot som t.ex. beror på en extra inbetalning eftersom det beloppet kan begäras åter av företaget.

Exempel 1

Ett aktiebolag som tillämpar kalenderår som räkenskapsår avyttras den 20 juni 2003. Den obetalda skatten vid avyttringstidpunkten beräknas utifrån ett årsbokslut som omfattar perioden 1 januari – 31 december 2002, och det särskilda bokslutet som omfattar perioden 1 januari – 20 juni 2003.

Det särskilda bokslutet redovisas i en skalbolagsdeklaration och resultatet för 2002 redovisas på en kopia av självdeklarationen eller liknande underlag, som bifogas skalbolagsdeklarationen.

När säkerheten bestäms avräknas inbetald preliminär skatt för perioden februari 2002 till januari 2003. Däremot beaktas inte inbetald preliminär skatt som är hänförlig till avyttringsåret. Inte heller beaktas ett eventuellt överskott som t.ex. beror på att en extra inbetalning gjorts (tidigare benämnt fyllnadsinbetalning) eftersom detta överskott normalt kan begäras åter av företaget.

Exempel 2

Ett aktiebolag har räkenskapsår 1/7 – 30/6. Bolaget, som är ett skalbolag, avyttras den 30 september 2003 och skattemyndigheten fattade beslut om säkerhetens storlek den 20 november 2003. Den debiterade preliminärskatten för 2003 uppgår till 1 200 000 kr (100 000 kr/mån). Resultatet för tiden 2002-07-01—2003-06-30 är 10 000 000 kr och resultatet för tiden 2003-07-01—2003-09-30 är 500 000 kr.

Säkerhetens storlek blir 140 000 kr (500 000 x 28 %) för avyttringsåret och 1 800 000 kr (10 000 000 x 28 % - 10 x 100 000) för beskattningsåret före avyttringsåret, totalt 1 940 000 kr. Den debiterade preliminärskatten som förfaller till betalning i december 2003 och januari 2004 ska inte beaktas.

Kompletterande säkerhet

Om flera skalbolagsdeklarationer lämnas in ska kompletterande säkerhet ställas för den ökning av överskottet som redovisas i förhållande till en tidigare deklaration (11 kap. 11 a § 2 st. SBL).

Exempel

I januari avyttrar A sina andelar i bolaget AB A. I skalbolagsdeklarationen redovisas ett överskott om 100 (återförda fonder 50 och vinst 50). Någon obetald inkomstskatt från föregående år finns inte. Säkerheten beslutas till 28 (100 x 28 %). I juli avyttrar B sina andelar i samma bolag. Överskottet är nu 125 (återförda fonder 50 och vinst 75). Kompletterande säkerhet ska erläggas med 7 (125 x 28% - 28). Därefter säljer C sina andelar i AB A. I skalbolagsdeklarationen redovisas ett överskott om 120 (återförda fonder 50 och vinst 70). Någon ytterligare säkerhet krävs inte, eftersom underlaget understiger det som redan redovisats.

Bankgaranti

Säkerheten ska vara en av bank utfärdad garantiförbindelse och avse det belopp som bestämts med stöd av 11 kap. 11 a § SBL. Ställd säkerhet får tas i anspråk om den slutliga skatten inte betalas. Har flera säkerheter ställts och överstiger säkerheterna den slutliga skatten ska ianspråkstagandet av säkerheterna fördelas efter skälig grund (11 kap. 11 b § 1 st. SBL).

Ersättning

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

17.7.11 Ikraftträdande

Lagen trädde i kraft den 1 juli 2002 och tillämpas på andelsavyttringar efter den 3 april 2002. Den nya bestämmelsen i 49 a kap. 4 § 3 st. andra meningen IL (dvs. det fall då en utländsk juridisk person, direkt eller indirekt, äger del i ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening eller ett svenskt handelsbolag) tillämpas dock på andelavyttringar efter ikraftträdandet.

En skalbolagsdeklaration för en avyttring som skett före den 1 augusti 2002 ska lämnas senast den 2 september 2002.