

## Allmänt om skalbolagsreglerna

Den 1 juli 2002 trädde nya regler mot handel med skalbolag i kraft (SFS 2002:536-539). Bestämmelserna tillämpas när fysiska personer och dödsbon avyttrar av andelar i skalbolag fr.o.m. den 4 april 2002.

Från och med den 1 juli 2003 tillämpas även skalbolagsregler när juridiska personer avyttrar näringsbetingade andelar (SFS 2003:224,227 och 228). Reglerna har med några få undantag samma innebörd som för fysiska personer.

### Beskattning av fysisk person

Enligt huvudregeln ska den kapitalvinst som uppkommer när andelar i ett skalbolag avyttras tas upp som överskott av passiv näringsverksamhet. Kapitalvinsten räknas som en egen näringsverksamhet och kan därför inte kvittas mot underskott i en enskild näringsverksamhet eller ett handelsbolag.

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, ekonomisk förening eller ett svenskt handelsbolag.

### Beskattning av juridisk person

En juridisk person som avyttrat näringsbetingade andelar eller näringsbetingade aktiebaserade delägarrätter ska ta upp hela ersättningen till beskattning utan avdrag för andelarnas omkostnadsbelopp, om skalbolags- och återköpsreglerna är tillämpliga. Detta gäller inte om ett undantag från reglerna är tillämpligt, se nedan under rubriken Undantag från bestämmelserna (ventilen).

Vissa juridiska personers innehav av andelar i ett aktiebolag eller en ekonomisk förening kan vara näringsbetingade andelar. Juridiska personer som kan innehålla näringsbetingade andelar är bl.a. aktiebolag, ekonomiska föreningar och stiftelse eller ideell förening som inte är undantagna från beskattning. Ett handelsbolag kan däremot inte innehålla näringsbetingade andelar, varför ett handelsbolags avyttring av andelar inte kan omfattas av skalbolagsreglerna. Eftersom en andel i ett handelsbolag inte kan vara en näringsbetingad andel omfattas inte t.ex. heller ett aktiebolags avyttring av handelsbolagsandelar.

### Andelar som inte omfattas av skalbolagsreglerna

Bestämmelserna mot handel med skalbolag gäller inte om

1. någon andel i det företag som andelen hänför sig till är marknadsnoterad, eller
2. andelen anses avyttrad genom likvidation eller konkurs.

För en fysisk person som avyttrat en andel i ett handelsbolag ska bestämmelserna inte heller tillämpas om

1. handelsbolaget upplöses,
2. andelen övergår till ny ägare genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt, och den justerade anskaffningsutgiften är negativ, eller
3. kapitalvinsten ska tas upp som överskott av aktiv näringsverksamhet enligt 51 kap. inkomstskattelagen.

## Skalbolag

En bedömning om det avyttrade företaget är ett skalbolag ska göras mekaniskt med utgångspunkt i företagets likvida tillgångar.

Företaget är ett skalbolag om marknadsvärdet på dess likvida tillgångar vid avyttringstidpunkten överstiger ett jämförelsebelopp. Jämförelsebeloppet är halva ersättningen för andelarna. Om inte samtliga andelar har avyttrats ska ersättningen beräknas som om samtliga andelar hade avyttrats till det pris som de aktuella andelarna avyttrats för. Om t.ex. 500 av totalt 1 000 aktier avyttras för 2 mkr, ska 4 mkr räknas som ersättning när jämförelsebeloppet beräknas. Se nedan exempel vad är ett skalbolag.

### Likvida tillgångar

Med likvida tillgångar avses kontanter, värdepapper och liknande tillgångar. Värdepapper som är lager i värdepappersrörelse enligt lagen (1991:981) räknas inte som likvida tillgångar. Andelar i företag i intresseföretag räknas inte heller som likvida tillgångar. Likvida tillgångar som innehas indirekt genom ett företag i intressegemenskap ska däremot beaktas. Om t.ex. det avyttrade företaget har ett helägt dotterföretag ska de likvida tillgångarna i dotterföretaget läggas till de likvida tillgångar som finns i det avyttrade företaget.

Med intressegemenskap menas ett företag som det avyttrade företaget, direkt eller indirekt, genom ägarandel eller på annat sätt har ett väsentligt inflytande i. Genom reglerna om intressegemenskap omfattas bl.a. det fallet att ett antal samverkande fysiska personer eller juridiska personer som var och en äger ett bolag som i sin tur äger ett och samma skalbolag, även om ägarbolagens respektive ägarandel i skalbolaget är liten.

Som likvida tillgångar räknas också andra tillgångar om

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

### Exempel - vad är ett skalbolag?

Olle har avyttrat 7 500 aktier i A AB för 6 mkr. Bolaget har totalt 10 000 aktier. A AB äger 80 % av aktierna B AB. De likvida tillgångarna uppgår till 3, 5 mkr i A AB och i dotterbolaget B AB till 1,875 mkr.

Det belopp som ska jämföras med likvida tillgångar (jämförelsebeloppet) beräknas till 4 mkr ( $50\% \times [6 \text{ mkr} \times 10\,000 \text{ aktier} / 7\,500 \text{ aktier}]$ ).

Likvida tillgångar beräknas till 5 mkr ( $3,5 \text{ mkr} + [0,8 \times 1,875 \text{ mkr}]$ ).

Eftersom summan av likvida tillgångar överstiger jämförelsebeloppet är det avyttrade företaget ett skalbolag.

### Återköp

För att förhindra att bestämmelserna om skalbolag kringgås finns det regler om återköp. Ett återköp innebär att företaget säljs med inkråmet och att tillgångarna, helt eller delvis, förvärvas av säljaren eller honom närstående inom två år efter avyttringen. Sker ett återköp beskattas säljaren det beskattningsår andelarna avyttrades. Det innebär, för en fysisk person, att skattemyndigheten kan ta upp kapitalvinsten som inkomst av passiv näringsverksamhet genom ett eftertaxeringsbeslut. För en juridisk person kan taxeringen höjas med ett belopp motsvarande ersättningen för de avyttrade andelarna.



Om säljaren eller denne närstående direkt eller indirekt har köpt tillbaka tillgångar från det avyttrade företaget ska uppgift om detta lämnas i självdeklarationen för den som köpt tillbaka tillgångarna. Är det förvärvande företaget ett handelsbolag ska handelsbolaget lämna denna uppgift till ledning för delägarnas taxering.

## Undantag från bestämmelserna (ventilen)

Skalbolagsreglerna ska inte tillämpas om säljaren kan visa att särskilda skäl talar emot det. Denna prövning sker vid den ordinarie taxeringen. Vid en bedömning om särskilda skäl föreligger beaktas vad som föranlett avyttringen. Generationsskifte och utlösen av delägare är exempel på fall där särskilda skäl kan tänkas föreligga. Undantag bör även kunna ske bl.a. om det finns affärsmässiga skäl, t.ex. konjunkturedgång eller omstruktureringar för avvecklingen. Överlåtelse där ett företag genom köp och likvidation av företaget bistår en ägare som vill dra sig tillbaka bör också undantas. Även i andra fall kan det finnas särskilda skäl att inte tillämpa skalbolagsreglerna om skalbolaget har betalat sina skatter.

När frågan om undantag prövas ska det också beaktas hur ersättningen för andelen har bestämts. Om säljaren tar så bra betalt att ersättningen närmar sig 75 % av den obeskattade vinsten finns det anledning att misstro köparens avsikter, och att inte göra undantag från bestämmelserna.

När minoritetsposter avyttras ska bestämmelserna endast tillämpas om det föreligger särskilda omständigheter. Med avyttring av minoritetsposter avses att ett väsentligt inflytande över skalbolaget inte övergår till någon annan. Om flera minoritetsdelägares avyttringar leder till att det bestämmande inflytande ändras bör sådana särskilda omständigheter föreligga att skalbolagsreglerna tillämpas.

Vid återköp bör också undantag kunna tillåtas om återköpet beror på att villkor i överlåtelseavtalet inte uppfylls och det är uppenbart att transaktionen inte är ett försök att kringgå skalbolagsreglerna.

## Skalbolagsdeklaration

Överlåtaren kan undvika att träffas av skalbolagsreglerna även om de avyttrade andelarna hänför sig till ett skalbolag och ventilen inte är tillämplig. En avyttring av andelar i ett skalbolag ska beskattas på vanligt sätt om:

- företaget, eller säljaren (fysisk person) om det är ett handelsbolag, upprättat en skalbolagsdeklaration, och
- det har ställts säkerhet för den skatt som belöper sig på det avyttrade företaget vid avyttringstidpunkten.

Är säljaren en juridisk person ska säkerhet ställas bara om skattemyndigheten begär det. Om säkerhet inte behöver ställas inträder istället ett subsidiärt skatteansvar för den som avyttrat andelarna.

Skalbolagsdeklarationen ska ges in till skattemyndigheten inom 30 dagar efter att andelen eller delägarrätten har avyttrats. Är det en fysisk person som avyttrat andelar i handelsbolag ska deklarationen ges in 30 dagar efter det att andelen har avyttrats eller 30 dagar efter tillträdet.

Utifrån skalbolagsdeklarationen ska skattemyndigheten beräkna den skatt som belöper sig på det avyttrade företaget vid avyttringstidpunkten. Den skatt som ska säkerställas är 28 % av överskottet för innevarande år (avyttringsåret) och den obetalda inkomstskatten för närmast föregående beskattningsår. Är det avyttrade skalbolaget ett handelsbolag ska endast skatten för innevarande år säkerställas, se nedan Särskilt om handelsbolag.

När säkerheten beräknas ska skattemyndigheten avräkna inbetald preliminär skatt (F-skatt) som hänför sig till inkomstskatt och närmast föregående beskattningsår. Någon avräkning av F-skatt för innevarande år görs inte. Skattemyndigheten har uppgift om inbetald F-skatt, varför detta inte behöver redovisas.

Underlaget för säkerhet för innevarande år beräknas och redovisas i en skalbolagsdeklaration. Underlaget för närmast föregående beskattningsår redovisas i en kopia av inkomstdeklarationen (självdeklarationen). Om inkomstdeklarationen ännu inte upprättats kan företaget göra skattemässiga justeringar på ett separat papper utifrån årsbokslutet för närmast föregående beskattningsår. Underlaget för närmast föregående beskattningsår bifogas skalbolagsdeklarationen.

### Exempel - underlag för säkerhet

Ett aktiebolag som tillämpar kalenderår som räkenskapsår avyttras den 20 juni 2003. Skatten som belöper sig på avyttringstidpunkten beräknas utifrån årsbokslutet för perioden 1 januari 31 december 2002, och det särskilda bokslutet som omfattar perioden 1 januari 20 juni 2003.

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

När säkerheten bestäms avräknas debiterad inbetald F-skatt för perioden februari 2002 till januari 2003.

## 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.

Skalbolagsdeklaration ska bara lämnas av det avyttrade företaget. Överskott eller underskott i en deklaration för ett företag i intressegemenskap ska därför föras över till det avyttrade företagens skalbolagsdeklaration. Motsvarande gäller underlaget för närmast föregående beskattningsår. Intresseföretagets skalbolagsdeklaration och underlag för närmast föregående beskattningsår tas med som bilaga till det avyttrade företagens skalbolagsdeklaration.

### Exempel - företag i intressegemenskap

Adam äger 100 % av aktierna i M AB. M AB äger 70 % av aktierna i B AB. Adam avyttrar samtliga aktier i M AB, som är ett skalbolag. Om ventilen inte är tillämplig ska skalbolagsdeklaration lämnas och säkerhet ställas för att ersättningen inte ska beskattas som passiv näringsverksamhet.

En skalbolagsdeklaration ska lämnas av M AB inom 30 dagar efter det att Adam avyttrat aktierna i företaget. I deklarationen redovisas dels ett underlag för den skatt som belöper sig på M AB fram till avyttringstidpunkten, dels ett underlag för den skatt som belöper sig på B AB fram till avyttringstidpunkten.

För B AB upprättas därför en skalbolagsdeklaration för innevarande år och en kopia av inkomstdeklarationen eller liknande för närmast föregående beskattningsår. Dessa underlag bifogas M AB:s skalbolagsdeklaration.

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

## Särskilt bokslut

Det särskilda bokslutet ska upprättas som om det avyttrade företagets beskattningsår avslutats vid tidpunkten för avyttringen eller, i fråga om handelsbolag, vid avyttringen eller tillträdet. Det innebär bl.a. att värdeminskning av inventarier beräknas utifrån beskattningsårets längd. Till exempel får värdeminskningssavdrag på maskiner och inventarier göras enligt huvudregeln med 15 % (30 % x 6/12), om beskattningsåret för det särskilda bokslutet har varit 6 månader.

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

Ett särskilt bokslut ska även upprättas för företag i intressegemenskap. Det innebär att, om ett aktiebolag äger del i ett handelsbolag ska även handelsbolaget upprätta ett särskilt bokslut. Resultatet från handelsbolaget kan föras in i skalbolagsdeklarationen 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

Skattemyndigheten ska utifrån skalbolagsdeklarationen i särskilt beslut fastställa den inkomstskatt som ska säkerställas. Ska skatt också säkerställas för företag i intressegemenskap ska detta belopp anges för varje enskilt företag. Ett beslut om säkerhetens storlek kan överklagas hos allmän förvaltningsdomstol.

Är säljaren en juridisk person ska säkerhet ställas bara om skattemyndigheten begär det. Har skattemyndigheten valt att inte begära säkerhet uppkommer ett subsidiärt ansvar för det avyttrade företagets slutliga skatt. Ansvaret är begränsat till det belopp för vilken säkerhet skulle ha ställts om sådan begärs.

Säkerheten kan ställas av företaget, överlåtaren av andelarna eller någon annan. Om en bankgaranti på det beslutade beloppet inte har kommit in till skattemyndigheten när överlåtarens deklaration taxeras, och ventilen inte är tillämplig, ska överlåtarens kapitalvinst tas upp enligt huvudregeln, dvs. som överskott av passiv näringsverksamhet. Är säljaren en juridisk person ska hela ersättningen tas upp som kapitalvinst, vilket innebär att avdrag inte medges för andelarnas omkostnadsbelopp eller utgifter för avyttringen.

När skattemyndigheten har kontrollerat att det avyttrade företaget har betalt den slutliga skatten skickas bankgarantin åter till den som ställt säkerheten. Skatten ska i regel vara betald i februari året efter taxeringsåret.

Den som har haft kostnader för ställd säkerhet kan få skälig ersättning för kostnaden om garantiförbindelsen inte behöver tas i anspråk. Bestämmelserna i 6-11 §§ lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m., ska tillämpas.

### *Exempel - skalbolagsdeklaration och ställd säkerhet*

Ett aktiebolag M, som tillämpar kalenderår som räkenskapsår, avyttras den 1 september 2003 av en fysisk person. M AB äger 90 procent av aktierna i ett dotterbolag D AB. För att huvudregeln, beskattning som passiv näringsverksamhet, inte ska tillämpas lämnar M AB en skalbolagsdeklaration.

För perioden 1 januari - 1 september 2003 beräknas och redovisas i en skalbolagsdeklaration för M AB underlaget för

inkomstskatt till 1 mkr. Som underlag för M AB:s obetalda inkomstskatt närmast föregående beskattningsår 2002 bifogas en kopia av tidigare under året lämnad inkomstdeklaration för taxeringen 2003. Inkomstdeklarationen visar en beskattningsbar inkomst på 10 mkr. M AB har betalat 1,2 mkr i F-skatt under perioden februari 2002 till januari 2003. Inkomstskatt som ska säkerställas för M AB beräknas till 1 880 000 kr ( $[10 \text{ mkr} \times 28 \%] - 1,2 \text{ mkr} + [1 \text{ mkr} \times 28 \%]$ )

Säkerhet ska också ställas för D AB:s inkomstskatt. För perioden 1 januari - 1 september 2003 beräknas och redovisas i en skalbolagsdeklaration underlaget för inkomstskatt till 200 000 kr. Den för taxeringsåret 2003 inlämnade inkomstdeklarationen för D AB visade ett överskott på 100 000 kr. I M AB:s skalbolagsdeklaration redovisas 200 000 kr som överskott för företag i intressegemenskap. Underlagen för D AB:s inkomstskatt bifogas M AB:s skalbolagsdeklaration. Inkomstskatt som ska säkerställas för D AB beräknas till 56 000 kr ( $200 000 \times 28 \%$ ).

För att huvudregeln inte ska tillämpas för säljaren ska en bankgaranti på 1 880 000 kr för M AB och 56 000 kr för D AB kr lämnas till skattemyndigheten. Om ventilen är tillämplig behöver däremot ingen bankgaranti lämnas.

I februari - april 2005 kontrolleras att inkomstskatten är betald. Behöver säkerheten inta tas i anspråk skickas bankgarantin tillbaka. Om säkerheten inte tagits i anspråk kan den som ställt säkerheten begära skälig ersättning för kostnaden för bankgarantin.

## Kompletterande säkerhet

Om andelar avyttras vid olika tillfällen kan skalbolagets överskott öka mellan dessa tillfällen. Av denna anledning kan det avyttrade företaget behöva lämna flera skalbolagsdeklarationer och kompletterande säkerheter. I skalbolagsdeklarationen ska det anges om det är en skalbolagsdeklaration för kompletterande säkerhet.

### *Exempel - kompletterande säkerhet*

Företaget X AB, som tillämpar kalenderår som räkenskapsår, ägs till lika delar av Stina och Berit. Den 1 mars 2003 avyttrade Stina sitt 50-procentiga innehav. Eftersom företaget var ett skalbolag upprättades och lämnades en skalbolagsdeklaration. Säkerheten bestämdes till 140 000 kr, utifrån ett underlag på 500 000 kr.

Den 20 augusti 2003 avyttrade Berit sina aktier i X AB. För att Berit inte ska beskattas enligt huvudregeln lämnar bolaget en skalbolagsdeklaration för kompletterande säkerhet. Säkerheten bestämdes till 168 000, utifrån ett underlag på 600 000 kr. Kompletterande säkerhet måste ställas med 28 000 kr ( $168 000 \text{ kr} - 140 000 \text{ kr}$ ).

## Särskilt om handelsbolag

När fysisk person och dödsbo avyttrar andel i handelsbolag gäller i vissa fall särskilda regler. Vid avyttring av andel i handelsbolag ska säkerheten inte avse obetalad inkomstskatt från föregående beskattningsår, utan bara avse överskott enligt särskilt bokslut. Säkerhetens storlek avgörs utifrån vem som har förvärvat andelen. Är förvärvaren en juridisk person ska säkerheten bestämmas till 28 procent av det överskott som har redovisats i skalbolagsdeklarationen. Är det en fysisk person som har förvärvat en andel i ett handelsbolag ska säkerheten bestämmas till 40 procent av överskottet. Överskottet ska även innefatta de kapitalvinster och kapitalförluster som uppkommit vid avyttring av handelsbolagets näringsfastigheter och näringsbostadsrätter, och som belöper sig på den avyttrade andelen.

Säljaren av en handelsbolagsandel kan avtala med förvärvaren om att ta upp överskottet eller dra av underskott samt att ta upp kapitalvinster och dra av kapitalförluster som avser tiden före avyttringen eller tillträdesdagen. I förkommande fall behöver någon säkerhet inte ställas för skatten.