

## LAGRÅDET

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2002-03-13

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

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

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

Förslagen har inför Lagrådet föredragits av kammarrättsassessorn Lena Lagercrantz.

Förslagen föranleder följande yttrande av Lagrådet:

### Allmänt

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

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

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

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

I det nuvarande regelsystemet finns bestämmelser om skärpt beskattning vid vissa andelsavyttringar som företas av fysiska personer. Grunden för dessa bestämmelser är att en värdeökning på andelarna hänger samman med att andelsägaren eller någon närstående till denne har arbetat i företaget. Är det fråga om ett

fåmansföretag kan del av kapitalvinsten bli beskattad i inkomstslaget tjänst enligt de s.k. 3:12-reglerna i 57 kap. inkomstskattelagen. Enligt 51 kap. samma lag kan kapitalvinst vid avyttring av en andel i ett handelsbolag bli beskattad som överskott av aktiv näringsverksamhet. Någon sådan beskattning sker dock inte om delägaren beskattas för sin del av handelsbolagets överskott fram till avyttringsdagen. Konkurrensen mellan de olika regelsystemen är avsedd att lösas så att de nya reglerna ges företräde framför reglerna i 57 kap. men får stå tillbaka för reglerna i 51 kap.

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

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

#### Lagstiftningens syfte

En köpare av andelar i ett skalbolag kan ha olika motiv för sitt förvärv. Avsikten kan vara att utnyttja obeskattade vinstmedel i

bolaget för att finansiera en kostnadskrävande ny seriös rörelse. I andra fall kan syftet vara att belasta bolaget med tvivelaktiga och för myndigheterna svårkontrollerade kostnadsposter. Det är vidare vanligt att bolaget efter förvärvet underlåter att fullgöra sina skyldigheter i fråga om bokföring, deklaration och inbetalning av skatt. Det förekommer också att köparen tömmer bolaget på tillgångar.

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

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

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

### Skalbolag och återköp

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

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

I det enskilda fallet kan det vara förenat med stora svårigheter att avgöra om ett företag är ett skalbolag eller ej. Svårigheterna hänför

sig bl.a. till att det förutsätts att också indirekta innehav av likvida medel skall beaktas. I de skilda förslag som lagts fram har i detta hänseende olika lösningar presenterats, dock utan att valet av lösning närmare motiverats. I det remitterade förslaget förutsätts att varje indirekt innehav skall beaktas till så stor del som svarar mot det avyttrade företagets ägarandel (49 a kap. 7 § inkomstskattelagen).

Det framgår inte av remissen hur de skattskyldiga och skattemyndigheterna skall få tillgång till alla de uppgifter rörande tillgångar som behövs för att klarlägga om det avyttrade företaget är ett skalbolag eller ej. Vid föredragningen har uppgetts att det kan finnas skäl att beakta enbart sådana företag i vilka det avyttrade företaget ensamt eller tillsammans med någon annan har ett bestämmande inflytande. Även med en sådan lösning kvarstår emellertid tillämpningsproblemen till stor del. Såvitt Lagrådet kan bedöma bör vidare de bestämmelser som gäller det avyttrade företagets direkt eller indirekt ägda tillgångar samordnas för att undvika att tillgångar av likvid karaktär räknas dubbelt eller inte alls.

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

satta arbetet med förslaget belysa om särskilda skäl för att inte tillämpa reglerna skall kunna anses föreligga i sådana fall.

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

#### Tillämpningsområdet

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

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

Under det arbete som föregått lagrådsremissen synes de speciella förhållanden som gäller för handelsbolag inte ha uppmärksamats särskilt. Klart är att, som Lagrådet återkommer till i anslutning till 49 a kap. 11 § inkomstskattelagen och 11 kap. 11 a § skattebetalningslagen, reglerna om skalbolagsdeklarationer och säkerhet för

skatt inte fungerar på avsett sätt för andelar i handelsbolag. Även om det kan finnas ett behov av skalbolagsregler riktade också mot avyttringar av handelsbolagsandelar, kan Lagrådet inte tillstyrka att den föreslagna lagregleringen i dess nuvarande utformning får omfatta även handelsbolagen.

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

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

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

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

### Särskilda skäl

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

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

Lagrådet uppfattar motivuttalandena så att särskilda skäl i de angivna fallen skall anses föreligga om inte prissättningen ger anledning anta att köparen har obehöriga avsikter med sitt förvärv. Av vad som tidigare sagts följer att ett utnyttjande av möjligheten till inkomstutjämning inte i sig skall ses som något obehörigt. Lagrådet kan inte ha någon egen uppfattning i frågan men vill inte utesluta att en seriös köpare som avser att bedriva FoU-verksamhet i företaget

kan vara beredd att betala mer än 75 % för obeskattade vinstmedel. En generell fråga är vidare hur icke realiserade övervärden i t.ex. börsaktier kan antas påverka prissättningen.

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

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

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

### Skalbolagsdeklaration och säkerhet för skatt

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

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

En särskild fråga är hur reglerna om säkerhet skall fungera när det förekommer flera avyttringar under samma beskattningsår. Sker avyttringarna samtidigt lär det inte finnas något hinder mot att den ställda säkerheten för bolagsskatt kan åberopas av alla delägarna. Mer problematiskt blir det om avyttringarna inte sker samtidigt. De föreslagna reglerna förutsätter att ett bokslut skall upprättas vid varje avyttringstillfälle. Det är inte givet hur inkomstberäkningen skall gå till vid de senare avyttringarna och hur avsättningar till periodiserings-

fond och ersättningsfond då skall hanteras. Här kan erinras om att de ifrågavarande boksluten är fiktiva i den meningen att de inte påverkar senare bokslut (jfr Bergström och Norberg i Skattenytt 1993 s. 470 rörande de regler som nu finns i 51 kap.).

### Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen

#### 3 kap. 19 §

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

#### 13 kap. 1 och 5 §§

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

#### 14 kap. 12 a §

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

49 a kap.

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

2 §

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

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

6 och 7 §§

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

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

En möjlighet som framkommit vid föredragningen är, som Lagrådet redan anfört, att begränsa tillämpningsområdet för regeln om indirekt ägande till företag som det avyttrade företaget, ensamt eller tillsam-

mans med någon annan, har bestämmande inflytande över (uttrycket bestämmande inflytande torde då få användas i en annan bemärkelse än i 40 kap. 5 §). En annan möjlighet är att knyta an till begreppet ekonomisk intressegemenskap i 24 kap. 10 §. Ytterligare möjligheter finns, t.ex. att använda den definition på intressegemenskap som tidigare fanns i punkt 2 elfte stycket av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen (moder- och dotterföretag eller företag under i huvudsak gemensam ledning).

## 9 §

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

## 11 §

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

Om det avyttrade företaget är ett handelsbolag skall säljaren i en skalbolagsdeklaration ta upp "företagets" överskott eller underskott fram till tidpunkten för avyttringen. Formuleringen talar för att det är

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

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

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

---

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

### Förslaget till lag om ändring i taxeringslagen

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

### Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen

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

#### 11 kap. 11 a §

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

Den föreslagna lagtexten torde i handelsbolagsfallen få uppfattas så att säkerheten får tas i anspråk om säljarens skatt inte betalas i rätt tid. Vid andelsavyttringar är det vanligt att köparen av andelen beskattas för sin del av handelsbolagets inkomst avseende bolagets hela verksamhetsår. Bestämmelserna blir därmed inte effektiva om det ankommer på köparen att skatta för sin del av hela det aktuella årets överskott i handelsbolaget samtidigt som säljaren på vederbörligt sätt betalar sina egna skatter. Säkerheten kan då inte tas i anspråk om köparen underlåter att betala sin skatt.

Förslaget till lag om ändring i lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter

2 kap. 2 och 4 §§ samt 3 kap. 9 a §

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

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

3 kap. 22 a § och 5 kap. 2 §

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

## Bilaga

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

#### **Innehåll**

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

#### **Definitioner**

2 § I detta kapitel avses med

- *andel* andel i ett aktiebolag eller en ekonomisk förening,
- *det avyttrade företaget* det aktiebolag eller den ekonomiska förening som avyttringen avser.

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

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

#### **Avyttring av skalbolagsandelar**

##### Tillämpningsområde

3 § Bestämmelserna i detta kapitel tillämpas om

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

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

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

##### Skalbolag

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

### Likvida tillgångar

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

- tillgångarna anskaffats inom två år före avyttringen /alt: under det räkenskapsår då avyttringen skett/,
- tillgångarna saknar affärsmässigt samband med verksamheten i företaget sådan den bedrevs intill två år före avyttringen /alt: intill ingången av det räkenskapsår då avyttringen skett/, och
- det inte framgår att anskaffningen skett i annat syfte än att tillgångarna lätt skulle kunna avyttras efter avyttringen av andelen.

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

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

### **Återköp**

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

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

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

## **Kapitalvinsten tas upp i näringsverksamhet**

### Huvudregel

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

### Undantag

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

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

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

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

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