

Transaktioner med skal och skalkar

Av taxeringsdirektör Jean Witting

Knappt har vi påbörjat årets revisionsverksamhet förrän vi, nästan bokstavligen, snubblar över de så kallade skalbolagstransaktionerna. Om dem har det visserligen redan sagts en del, men möjligen finns det plats för mer. Det har ju t.ex. inte sagts så mycket i konstruktivt hänseende, dvs. om vi verkligen är så bundna till händer och fötter att vi inte kan göra någonting, ens mot de värsta avarterna. Det finns nämligen såväl oskyldiga varianter som ”fulingar”.

Basmodellen för en skalbolagstransaktion är inget att spilla tårar över. Den utgör ett helt lagligt val bland de beskattningsformer som systemet erbjuder: En person som driver rörelse i aktiebolagsform låter bolaget avveckla rörelsen och skatta för vinsterna. Sedan säljer han (skal)bolaget, som då består av en rejäl bankbok med beskattade vinstmedel, till någon som avser starta en ny verksamhet i bolagsform. På grund av att försäljningen av bolaget (aktierna) beskattas enligt de gynnsamma reavinstreglerna kan företagaren få kvar mera efter skatt, än om han tagit ut pengarna som utdelning eller utskiftning..

Skalbolagstransaktionerna utvecklades (?) emellertid. Experterna insåg snart att de kunde användas även för att då och då ”tappa ut” beskattade vinstmedel ur pågående rörelseverksamheter. Kanske inte precis vad lagstiftaren tänkt sig, men inte direkt mot vad han sagt. I praktisk mening handlade det fortfarande bara om ett utbyte av andra ledet vid dubbelbeskattningen av bolagsvinster mot den gynnsamma reaskatten på aktievinster.

Därifrån var emellertid steget inte långt till organiserat missbruk. Och vad mera var, man frågade sig varför bolaget överhuvud taget skulle behöva skatta för vinsterna innan de plockades ut. Det fanns ju även bolag som inte kunde utnyttja sina förluster, så varför inte skapa en marknad, där hugade spekulander kunde ”köpa” sina avdrag. Sagt och gjort, tidningarna började fyllas av kontaktannonser och handeln tog fart.

Förfarandet krävde kringgång av de vinstbolagsregler som en gång tillkommit

för att hindra sådan avdragskommers. Men det tycks inte ha berett expertisen några större svårigheter. Det är nämligen så, att just sådan lagstiftning som är avsedd att hindra missbruk, brukar vara den lättaste att missbruka. Av rättssäkerhetsskäl brukar nämligen sådan lag läsas ungefär som litet barn lägger klotsar i uppsågade hål; passar den inte precis, så passar den inte alls.

Men det var inte slut med det. Det blev högkonjunktur, förlusterna tog slut och samtidigt ökade efterfrågan. Nu spårade det ur helt och blev snart mest en fråga om handel med obeskattade vinster. Köparna var ofta personer och företag utom räckhåll för lag och kontroll och med en påtagligt lättsinnig syn på de köpta bolagens skatteskulder. Behövde köparen redovisa en bokföringskvittning av bolagsvinsten blev det ofta mot någon okontrollerbar faktura av typ ”Marknadsföringskostnader i USA, 3 milj”. Och koppleriannonserna fortsatte.

I det läget tycks vi befinna oss nu, och man frågar sig vad vi gör med alla våra regler. Vål lär en del skalbolagstransaktioner redan vara prövade och godkända av RSV:s rättsnämnd, men man får nog utgå från att rättsnämnden knappast kan ha fått sätta tänderna i någon av de ”saftigaste bitarna”. Och sedan är det kanske inte heller världens lättaste uppgift att pröva en ny skatteflyktsföreteelse bara mot den lagstiftning som den specialkonstruerats för att vara resistent mot. Det blir ofta så med den sortens förhandsbesked; naturligtvis begär man inte prövning mot annat än just den lagstiftning man avser kringgå. Men det finns ju faktiskt flera regler, och kanske passar någon av dem bättre i de hål som skatteplanerarna ”sågat upp”.

En transaktionstyp som synes värd en mäsja är den, då det rörelsedrivande bolagets dolda vinster tas fram såsom ”ordinär” fakturering (för att undvika vinstbolagsreglerna) varefter rörelseverksamheten mitt under löpande verksamhetsår övertages och fortsättes av ett för ändamålet nybildat bolag med samma namn. Den obeskattade, ännu oframtagna, vinst som vid övertagandetillfället fanns i rörelsen, beräknas utan avslutande av verksamhetsår och räkenskaper, men anses likafullt avskiljbar från rörelsen i övrigt och blir kvarlämnad i form av en summa kontanter i det gamla bolaget. Detta säljes sedan för ett belopp som antyder att dess skatteskuld ansetts som ett minimalt bekymmer.

Vad som sedan händer det gamla, vinstbelastade, bolaget är höljt i dunkel. I den mån något ges tillkänna är det att bolaget omgående drabbats av någon oförutsedd kostnad, som eliminerat både pengar och vinst. (Naturligtvis har pengarna inte använts att betala aktierna med, det är bara ungefär lika mycket.) Och, alltmedan jobsposterna drabbar det gamla bolaget, fortsättes rörelsen i det nya. Med samma namn, lokal, personal, kunder, leverantörer, hyresvärd och kontraktörer; allt är samma, utom att några miljoner saknas. Alla ovetande, utom ägaren som fått lika många miljoner som aktielikvid och skall ta upp 40 procent av dem som skattepliktig reavinst.

Vad är det nu som egentligen har skett? Kanske bara vad som sägs i de fotostatkopior av avtal och ”lösa balanser” som motvilligt ställts till förfogande när man frågar.

Ett nybildat bolag tar över namn, lokal, personal, kunder, varor, produktion, leverantörer, kontrakt, avtal, inventarier, brevpapper, konton, låne- och borgensförbindelser, fullmakter, abonnemang av skilda slag etc, etc. Sådan kan näppe- ligen betyda annat än att *hela* rörelsen övertagits av det nybildade bolaget; icke ett ”inkrån” som det brukar beskrivas, eller ett antal tillgångsposter, utan en rörelse- verksamhet i total och generell mening.

Vi noterar vidare att denna rörelseverksamhet övertages mitt under pågående verksamhetsår, dvs. rörelsen består praktiskt och principiellt av årets ingående balansvärden, plus ett antal bokförda ’affärshändelser’ men utan laga fastställelse av dessa affärshändelsers resultat. Härav följer en befogad fråga: Är det möjligt att överta en rörelse utan verksamhetsavslutning hos överlåtaren och vad blir i så fall den skatterättsliga konsekvensen?

Den minnesgode erinrar sig säkert att regeringsrätten faktiskt har prövat lik- artade överlåtelsesituationer. Det var i samband med de ’retroaktiva’ bolagsbild- ningarna, dvs. när en enskild näringsidkare eller ett handelsbolag under pågående räkenskapsår överlät verksamheten till ett för ändamålet nybildat eller anskaffat aktiebolag. I de fallen hävdade taxeringsintendenten att sådant övertagande inte kunde godtagas. Verksamhetsperioden skulle avslutas och, om så inte skett, skulle man åtminstone se den som avslutad vid beskattningen. Skatteplikten för den del av räkenskapsåret som låg före överlåtelsen skulle inte följa rörelsen utan ligga kvar hos överlåtaren. Dvs. samma synsätt som skalbolagstransaktionerna har nu!

Taxeringsintendenten hade emellertid föga framgång. Regeringsrätten var av motsatt mening och fann det gångbart att rörelseverksamheten övertogs utan framtvingande av räkenskapsavslut per överlåtelsedagen. Detta medförde emeller- tid, som enkel och naturlig konsekvens, att övertagaren också övertog den på- började, oavslutade, verksamhetsperiodens resultat; ingående balanser plus pågående bokföring, med andra ord. Rörelsens samlade ansvar gentemot tredje man, däribland ansvaret gentemot det allmänna för det övertagna verksamhets- resultatet, ingick alltså i sådan överlåtelse.

I förstone verkar kanske regeringsrättens synsätt egendomligt eftersom det kan förefalla som att skatteplikt överlåtes på annan. Förmodligen är det dock inte så. Skatteplikt för en verksamhetsperiod torde nämligen inte kunna uppstå förrän perioden avslutats och skattepliktig vinst konstaterats i årsbokslut.

Sådant bokslut kan framtvinga, eller anses föreligga vid beskattningen, men alltså inte vid en överlåtelsesituation som ansågs civilrättsligt och praktiskt möjlig. Och, om nu en rörelseverksamhet i total och generell mening övertages utan att dess periodresultat framtages och formuleras så att det äger giltighet gentemot tredje man, då finns det nog ingen annan väg att gå än att låta det oavslutade räkenskapsåret följa den övertagna verksamheten. På samma sätt som alla andra pågående företeelser, pågående arbeten, pågående kontrakt, pågående anställ- ningar, etc, följer med.

Övertagande av en rörelseverksamhet under pågående verksamhetsperiod får

ses som en särpräglad övertagandeform, som förmodligen inte är genomförbar mer än i de fall, där intressegemenskapen gör överlåtare och övertagare till i praktiken samma person. Men där är den en realitet och för sådana fall finns det alltså en skatterättslig prövning: Avskiljes inte periodresultatet genom civilrättsligt årsbokslut skall det inte heller avskiljas vid beskattningen.

Enligt min mening skulle man på goda grunder kunna anlägga samma synsätt på åtminstone en del av skalbolagstransaktionerna; den latent årvinsten skulle alltså inte vara avskiljbar utan följa med rörelsen till det nya, rörelseövertagande, bolaget. Därmed skulle man också kunna få saken prövad från en annan utgångspunkt än de förväntade, och lätt kringgådda, vinstbologsreglerna, men fortfarande i någorlunda närhet till den som gjort realvinsten, dvs. säljaren. Åtminstone kan det kanske vara en variant för dem som tvivlar på att upphovsmännen lämnar blottor inom sitt specialgebit.

Jean Witting

ADVOKATER, JURISTER, REVISORER, SKATTEKONSULTER, BANKERNAS FONDAVD, FÖRSÄKRINGSBOLAG, TAXERINGS-HANDLÄGGARE INOM SKATTEFÖRVALTNINGEN, RSV, EGNA FÖRETAGARE M FL.

"Skatteaspekter på pensioneringsregler m m", 3:e uppl 1988 av Sven Grundström.

Boken (i pärmform) ca 400 sid behandlar olika former för pensionering i företagets och egen regi. Inneh 1 faktadel med 5 bil samt en rättsfalls-samling (del 2), ärenden som behandlats i KR och RR åren 1970 — 1986 (över 60 rättsfall) betr avdragsrätt m m vid avsättning till pensionering, personal- och pensionsstiftelser samt bostadsbegreppet och väsentlig anknytning till Sverige m m.

Pris 595 kr inkl moms och portokostnader.

Beställning kan ske här nedan eller per tel 031-20 94 48.

Ja tack, skicka mig/oss ex av "Skatteaspekter på pensioneringsregler m m" 3:e uppl 1988. Vid beställning av minst 5 ex lämnas 10 % rabatt. Boken i pärmform sändes mot paketpostförskott.

Namn Företag

Adress Postnr

Postadress

Insändes till **SIG-Produktion**, Eklandagatan 13, 412 55 Göteborg.



Högre Universitetskurs i

Skatte- och bolagsrätt

Kursen vänder sig till personer med akademisk grundexamen i juridik, ekonomi eller motsvarande och med flerårig praktisk yrkeserfarenhet inom skatteområdet.

Utbildningen är förlagd till 9 kursveckor under läsåret 1988/89 med 3–4 kursdagar per vecka. Specialister från universitet och näringsliv är engagerade som lärare på kursens olika ämnesavsnitt:

- **Bolagsrätt och skatterätt**
- **Redovisning och skatterätt**
- **Koncernbeskattnig**
- **Fastighetsbeskattnig**
- **Företagsöverlåtelse**
- **Generationsskifte**
- **Taxeringsprocessen**
- **Internationell skatterätt**

Antalet kursdeltagare är maximerat till 30.

För vidare information och anmälan ring eller skriv till

Institutionen för handelsrätt,

Christina Gyland tel 046-10 95 26 eller Elisabet Posselius
tel 046-10 78 96, Gerdagatan 9, 223 62 LUND