

KANDIDATUPPSATS (41-60 P) I FÖRETAGSEKONOMI
VID INSTITUTIONEN FÖR DATA OCH AFFÄRSVETENSKAP
2007:KF33

Genom nålsögat till en lukrativ handel

- en studie av illegala skalbolagsaffärer

Tina Utkovic
Maria Wiland

VT 2007



HÖGSKOLAN I BORÅS
INSTITUTIONEN FÖR DATA- OCH AFFÄRSVETENSKAP

Förord

Med stor ödmjukhet och uppskattning vill vi vända oss, med ett varmt tack, till de människor som med engagemang och intresse på olika sätt bidragit till vår uppsats. Det är Ni som har öppnat dörrar, säkrat kvaliteten och möjliggjort genomförandet.

Ett särskilt innerligt tack riktas till intervjuobjekt X, som med öppenhet och entusiasm har delat med sig av sina personliga erfarenheter och med dessa stimulerat ett redan väckt intresse för ämnet. Vi tackar Dig för alla givande samtal och den kontinuerliga kontakt som för oss inneburit att vi har inhämtat såväl nya infallsvinklar som en djupare förståelse för vårt uppsatsämne. På de områden där teorin har varit ofullständig har Dina insikter varit värdefulla och Din kunskap vårt redskap för att fylla igen luckorna.

Vi vill även tacka Patrick på Ekobrottsmyndigheten och Jan-Åke på Skatteverkets skattebrottsenhet för avsatt tid och informativa konversationer.

För goda råd, välbehövligt stöd och en hjälpande hand vill vi uttrycka vår genuina uppskattning till såväl Nils som Daniel. Tack för Ert bidrag!

Tack till goda vänner och familj som med intresse har tagit sig an uppgiften att granska vårt alster. Era synpunkter, anmärkningar och idéer har förfinat vårt verk och inspirerat till en bättre slutprodukt.

Till vår handledare Sven Magnberg, samt opponerande medstudenter, vill vi rikta ett särskilt tack för Ert bidrag under arbetets gång. Såväl ris som ros har sporrat oss till ett förbättrat resultat.

Sist, men inte minst, vill vi sända en varm kram till Nena för att Du stått ut med såväl oss som den röra vi har medfört. Tack för alla goda måltider och stärkande koppar kaffe. Du är fantastisk!

Tina Utkovic och Maria Wiland

Abstract

Thesis in business administration, College of Borås, Candidate level

Author: Tina Utkovic and Maria Wiland

Tutor: Sven Magnberg

Title: Through the Eye of a Needle to a Lucrative Trade – a Study of Illegal Shell Company Business

With money as the driving force, innovative thinking is created which, by means of evading legislation in force and accounting rules, enables lucrative illegal trading in shell companies. The disposal of the companies in question provides both seller and buyer with the conditions to improperly eliminate the taxation of reprocessed profits. When a company has assigned its assets and liabilities, i.e. its operating assets, a shell remains, predominantly containing liquid funds. In this phase the company could be thought of as a sack of money, which can be purchased by both serious and irresponsible interested parties. What distinguishes these individuals are their intentions regarding the acquisition and their objectives concerning the profits as well as the fiscal consequences that these involve. The issuing of general powers of attorney, tax havens and technical conditions are just a few of the elements that participants in shell company trading utilise as aids to successfully conduct business.

During the period when shell company trading culminated the banks made the capital and necessary systems available, auditors contributed with their competence and specialist knowledge, while the legally knowledgeable sorted through an abundance of laws and paragraphs in order to satisfy their clients' wishes. The involvement of such participants could have been questioned considering that they provided criminal elements with efficient tools, and by those means supplied solutions intended for illegal transactions.

In order to illustrate what it is that has failed in fiscal legislation and accountancy, and has thereby enabled illegal shell company trading, the authors of this dissertation tend to assume a hermeneutic approach. This is in order to achieve a valid and reliable portrayal of reality by means of qualitative studies and an abductive approach. At the same time the authors aim to investigate whether it is possible for ethics, morals and good accounting principles to work together with financial interests.

The research has, in the current dissertation, lead to discussion and analysis of the participants, the criminal practice and the work of the authorities to

suppress financial crime. For example, the role of the banks and auditors in shell company trading could be discussed, as they assisted criminal activity but hid behind their high levels of trustworthiness and confidentiality. Focus has also been aimed at their reputation, their socio-ethical position and the protection that their legal support provides them, which have all made it possible to manage shell company business based on their own financial interests.

Consequently, the conclusion is that criminality does not face any impasses. Each new piece of legislation is a new challenge, each new setback is an experience. Measures and regulations do not constitute obstacles but instead are only stumbling blocks that these cunning business people intend to circumvent on their way.

Keywords: shell companies, profits, participants and financial crime

Sammanfattning

Examensarbete i företagsekonomi. Högskolan i Borås, C-nivå

Författare: Tina Utkovic, Maria Wiland

Handledare: Sven Magnberg

Svensk titel: Genom nålsögat till en lukrativ handel- en studie av illegala skalbolagsaffärer

Med pengar som drivkraft skapas det innovativa tänkande som genom ett kringgående av gällande lagstiftning och redovisningsregler möjliggör en lukrativ illegal handel med skalbolag. Avyttringen av nämnda bolag ger såväl säljare som köpare förutsättningar för att otillbörligt eliminera beskattning av upparbetade vinster. När ett bolag har överlåtit sitt inkråm, det vill säga sina rörelsetillgångar, kvarstår ett skal innehållande till övervägande del likvida medel. I detta skede betraktas bolaget som en säck med pengar, vilken förmånligt kan köpas av såväl en seriös som oseriös intressent. Vad som skiljer dessa åt är deras intentioner gällande förvärvet och deras avsikter rörande vinstmedlen samt de skattekonsekvenser som dessa medför. Utfärdade generalfullmakter, skatteparadis och tekniska förutsättningar är endast några få av de element som skalbolagshandelns aktörer nyttjar som hjälpmedel för att framgångsrikt genomföra affärerna.

Under den period då skalbolagshandeln kulminerade stod bankerna till förfogande med kapital och erforderligt system, revisorerna bidrog med sin kompetens och ämnesspecifika kunskap, samtidigt som juridiskt insatta sållade bland en uppsjö av lagar och paragrafer, för att tillgodose sina klienters önskemål. Dessa aktörers involvering kunde ifrågasättas med hänsyn till att de försett kriminella med effektiva verktyg och därmed tillhandahållit lösningar avsedda för illegala transaktioner.

För att belysa det i skattelagstiftningen och redovisningen som fallerar och därigenom möjliggör illegal skalbolagshandel, tenderar uppsatsens författare att anta ett hermeneutiskt förhållningssätt för att genom kvalitativa studier och med en abduktiv ansats uppnå en valid och reliabel skildring av verkligheten. Samtidigt avser författarna att utreda huruvida det är möjligt för etik, moral och god redovisningssed att samverka med ekonomiska intressen.

Forskningen har, i gällande avhandling, mynnat ut i diskussion och analys av inblandade aktörer, det kriminella förfarandet samt myndigheters arbete med att stävja den ekonomiska brottsligheten. Exempelvis kan bankernas och revisorernas roll vid skalbolagshandeln diskuteras, då de medverkat vid

kriminella aktioner men gömt sig bakom sin höga trovärdighet och sekretess. Fokus har även riktats mot deras rykte, samhällsetiska position samt det skydd som lagstödet förser dem med, vilka har möjliggjort att utifrån egna ekonomiska intressen styra skalbolagsaffärerna.

Slutsatsen är således att kriminaliteten inte ser några återvändsgränder. Varje ny lagstiftning är en ny utmaning, varje bakslag är en erfarenhet. Åtgärder och regleringar utgör inget hinder, utan är endast stötestenar som dessa slipade affärsmän avser att kringgå på vägen.

Nyckelord: skalbolag, vinstmedel, aktörer och ekonomisk brottslighet

Förkortningar

AB	Aktiebolag
ABL	Aktiebolagslag (2005:551)
DS	Departementsserie
EBM	Ekobrottsmyndigheten
EU	Europeiska Unionen
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
IT	Informationsteknik
PRV	Patent- och registreringsverket
RSV	Riksskatteverket
SKV	Skatteverket
SOU	Statens Offentliga Utredningar
SRF	Sveriges Redovisningskonsulters förbund

Innehållsförteckning

1. Inledning	1
1.1 Bakgrund	1
1.1.1 Aktörerna	2
1.2 Problemdiskussion.....	3
1.3 Problemformulering	4
1.4 Syfte.....	5
1.5 Avgränsning	5
1.5.1 Perspektivval	5
2. Metod och genomförande	6
2.1 Ontologi och Epistemologi.....	6
2.2 Vetenskapligt förhållningssätt.....	6
2.3 Forskningsmetod	7
2.4 Metodansats.....	9
2.5 Giltighetsanspråk.....	9
2.5.1 Validitet	9
2.5.2 Reliabilitet	10
2.5.3 Källkritik.....	10
3. Teoretisk referensram	12
3.1 Skalbolagsdefinitionen	12
3.2 Skalbolagstransaktionen.....	12
3.2.1 Överlåtelse av inkråm	13
3.2.2 Avyttring av skalbolag.....	13
3.2.3 Tömning av skalbolag	14
3.3 Vinstbolag, förlustbolag och lagerbolag	16
3.3.1 Vinstbolag.....	16
3.3.2 Förlustbolag	16
3.3.3 Lagerbolag	17
3.4 Avgörande element vid en illegal affär.....	17
3.4.1 Generalfullmakten och det styrelselösa bolaget	17
3.4.2 Finansiären	18
3.4.3 Internationella förutsättningar.....	19
3.4.4 Informationsteknik och elektronisk handel.....	20
3.4.5 Lagar och myndigheter	20
3.4.6 Revisorn.....	21

3.5 Lagar och regleringar	23
3.5.1 Skattereformen 1991.....	23
3.5.2 Stopplagstiftningen 2002	23
3.6 Seriös eller oseriös handel	24
3.6.1 Företagsetik och moral	24
3.6.2 God redovisningssed	25
4. Empiri.....	27
4.1 Genomförande	27
4.2 Skattebrottsenheten	27
4.2.1 Utredningsproblematik.....	27
4.2.2 Mäklare och mellanhänder	28
4.2.3 Modern teknik kontra förlegad lagstiftning.....	29
4.3 Ekobrottsmyndigheten.....	29
4.3.1 Skalbolagsfrågan.....	30
4.3.2 Pengar som drivkraft.....	30
4.4 Företagare X	30
4.4.1 Handelns utveckling	31
4.4.2 Ledande huvudaktörer.....	31
5. Analys	34
6. Slutsatser	38
7. Förslag till fortsatt forskning	41
8. Litteraturförteckning	42
Bilaga 1) Diskussionsunderlag	45

1. Inledning

Inledande kapitel redogör för uppsatsämnets bakgrund, problemdiskussion, problemformulering samt syfte och avgränsningar. Diskussionen omfattar så kallade skalbolag och illegal handel med dessa.

1.1 Bakgrund

Skentransaktioner, oseriösa köpare och latent skatteskulder är starka begrepp som definierar skalbolag och färgar handel med fiktiva tillgångar. Idag saknas en tydlig begreppsbestämning gällande vad som avses med konceptet skalbolag, dock definieras bolagsformen i 49a:6§ IL enligt följande: *med skalbolag avses i detta kapitel det avyttrade företaget om summan av marknadsvärdet av företagens likvida tillgångar överstiger ett jämförelsebelopp vid tidpunkten för avyttringen*” (Rabe, 2006)

Skalbolagshandeln som fick sin början under 1950-talet och som sedan dess har ökat i omfattning, omfattas av transaktioner av såväl legal som illegal karaktär (Kronqvist, Runesson & Sörgård, 1997). Som handelsvara är ett skalbolag i synnerhet intressant för fysiska och juridiska personer med avsaknad av god moral då nämnda personer utnyttjar skattesystemet och dess regler för att genom skalbolagstransaktioner dra personliga fördelar.

Den minskade eller helt undkomna beskattningen lämnar aktören med en uttagen vinst att konsumera privat eller på annat sätt använda utanför bolaget. Eftersom aktiebolag och deras ägare förmånligare tillskansar sig genererade vinster från bolaget genom aktieförsäljning än genom lön och utdelning, kan ägarna enkelt med hjälp av gällande lagstiftning och lagliga transaktioner uppnå önskade effekter. Exempelvis kan vinsterna i ett AB användas vid nystartande av ett annat AB till lägsta möjliga aktiekapital. Det nya bolaget kan överta såväl namn som tillgångar från det gamla bolaget och verksamheten kan i regel trots överlåtelsen drivas vidare. Utåt sett, mot leverantörer och kunder, blir affären inte synlig. Såväl kund som leverantör saknar kännedom om att de numera handlar med ett nytt företag (Kronqvist et al., 1997).

Det gamla bolaget som tömts på tillgångar klassas som ett skalbolag och betraktas, efter gjorda transaktioner, som en säck med pengar. Då företaget sålt sina verkliga tillgångar och skulder, har endast ett skal efterlämnats innehållande likvida medel i form av kontanter, värdepapper och i vissa fall

fordringar. En så kallad inkråmsöverlåtelse har ägt rum. De likvida medel som finns kvar i bolaget består dock av obeskattade vinstmedel som bär på en latent skatteskuld, vilket påverkar köpeskillingen för bolaget vid en försäljning. Priset för det avyttrade skalbolaget kommer att understiga pengarnas egentliga värde med hänsyn till den skatteskuld som vinsterna medför. Det är i detta skede som problematiken når ytan. Avvägningen mellan vad som är legitim handel och vad som är kriminell aktivitet får en avgörande roll. Aktörernas intressen ligger till grund för denna gränsdragning i skalbolagshandeln (Kronqvist et al., 1997).

1.1.1 Aktörerna

Idén med en transaktion av ovanstående slag är att säljaren förmånligt ska kunna beskatta de medel som plockas ut ur rörelsen, med hjälp av de realisationsvinstregler som finns. Genom en skalbolagstransaktion kan säljaren trots en avyttring gjord *under* marknadsvärde tjäna på affären.

En reform i skattelagstiftningen 1991 ledde till att den förmånliga beskattningen av realisationsvinster tappade sin gynnsamma karaktär, då en del av realisationsvinsten i fortsättningen skulle beskattas som lön. Denna förändring fick en stor betydelse för såväl säljaren som den seriösa köparen. Före reformen kunde den seriösa köparen tillgodogöra sig en obeskattad vinst och likvida medel som denne på fullt laglig väg kunde kvitta mot underskott eller eliminera med hjälp av avskrivningar. Då den låga skatten inte längre kunde åtnjutas blev handeln med skalbolag inte längre lika eftertraktad (Dreij & Svensby, 2002).

Den oseriösa köparen berördes dock inte på samma sätt av reformen, då denne ursprungligen inte haft för avsikt att betala de latent skatteskulderna, utan bara för egen räkning tillskansa sig bolagets likvida resurser. Köparen utnyttjar det förvärvade bolaget genom att antingen plundra bolaget på dess likvida medel eller maximera inköpsvolymen tills företaget utarmas och hamnar på obestånd. De parter som tar skada av detta farliga spel kan vara staten som berövas på skatteintäkter, men också leverantörer och kreditgivare, vars ersättningar uteblir då bolaget drivs mot en oundviklig konkurs.

Obeskattade vinster som finns i avyttrade bolag och som medför latent skatteskulder öppnar således möjligheter för oseriösa personer att utnyttja dessa bolag och oberättigat tillgodogöra sig ekonomiska fördelar. En förutsättning för att få till stånd det sistnämnda är dock fler aktörers inblandning. Det är underförstått att ett handelsbolag måste förestås av

bolagsmän likväl som ett aktiebolag måste ha en styrelse. Det ter sig dock så att dessa personer i situationer av kriminellt beteende väljer att vara osynliga, varför de anlitar och gömmer sig bakom en så kallad bulvan. Denne går även under benämningen *målvakt* och har som uppgift att stå som företrädare för företaget. Målvakten kan mot ersättning till synes aktivt delta i verksamheten eller endast låna ut sitt namn. Effekten av detta är att målvakten själv tar en risk då han själv kan komma att straffas för det ansvar som egentligen ligger på hans huvudman. Problemet är dock att den som i skenransaktionen figurerar som målvakt själv inte besitter några tillgångar, varpå arbetet för konkursförvaltaren försvåras vid återvinningen (Kronqvist et al., 1997).

Förutom de redan nämnda personer som agerar på den här typen av marknad finns olika former av bolag. Dessa har en gemensam nämnare i form av att de alla klassas som skalbolag. Det som dock skiljer dem åt är att det så kallade *vinstbolaget* innehåller obeskattade vinstmedel och ruvar således på dolda skatteskulder, medan *förlustbolaget* möjliggör för den oseriöse köparen att utnyttja skalbolagets förluster och använda dessa för kvittning mot egna vinster. Regleringens utformning kom att förändras i samband med den stopplag, avseende handel med skalbolag, som infördes i Inkomstskattelagens 49 a kapitel år 2002 (Rabe, 2006). Lagen behandlar överlåtelsen så till vida att säljaren får en central roll då denne ansvarar för att latent skatteskulder kommer staten tillhanda. Trots bestämmelser kring ovanstående affärstransaktioner, kritiseras lagen för att vara svårtillämpad och svårtydd. Ytterligare kritik som riktats mot regleringen innefattar det fokus på säljaren som råder, när i själva verket strålkastarna bör riktas mot den potentiellt kriminelle köparen. Många remissinstanser anser att åtgärder mot de kriminella genom civil- och straffrättsliga insatser är att föredra, snarare än att som prevention använda sig av skattelagstiftning (Departementsserie 2001:35).

1.2 Problemdiskussion

Problematiken vid ovanstående affärshändelser kretsar således kring de olika aktörerna och deras handlande. Etik, moral, god redovisningssed och ekonomiska intressen är det som skiljer dem åt, något som försvårar regleringsarbetet i frågan. Skatteregler vid försäljning av skalbolag, som skiljer sig från regler för övriga bolag, får utöver effekten att försöka hindra kriminella grupper i sina aktiviteter en funktion som bromskloss för legitima omstruktureringar. Lagstiftande instanser ställs inför noggranna övervägningar och komplicerade vägval för att i regleringen inte hindra den seriösa handeln. Hur man väljer att rikta fokus, på säljaren eller köparen, blir

en avgörande faktor. Likaså blir prioriteringen gällande hårdare reglering för att bekämpa illegala verksamheter på bekostnad av den lagliga bolagshandeln vital. Nyttan måste vägas mot skada.

Affärerna har dessutom börjat röra sig allt mer över nationsgränserna. Utlandstransaktioner och skatteparadis har blivit ett sätt att kringgå lagstiftningen eller gömma sig undan de skatterättsliga konsekvenserna (www.riksdagen.se). Internationella aspekter blir en viktig input i granskningen av handeln. Kan det vara så att intresset svalnat för att hantera problemet internt inom ramen för den svenska lagstiftningen och att lagstiftaren med passiv inställning överlåtit ansvaret till internationella instanser? Är aktörerna många och skapar de i så fall såväl ekonomiska som etiska dilemman? Eller är de få, oåtkomliga och icke identifierbara?

Skalbolagshandeln är således av intressant karaktär och berör flera aspekter som kan komma att belysa det av värde som finns att tillvarata. Vinklingen blir därför ett verktyg i avgränsningen samtidigt som vidden av problemet, såväl geografiskt som brottsligt, blir ett hjälpmedel för att ta till sig och förstå helheten.

1.3 Problemformulering

Aktuella rättsfall, befintliga regleringar inom det skattemässiga och redovisningsmässiga området, samt gränsöverskridande kriminalitet ligger till grund för författarnas problemformulering. Uppmärksamheten kommer *inte* att riktas mot det i lagen som motverkar illegala skalbolagsaffärer, utan snarare mot det som juridiskt och redovisningsmässigt fallerar och därigenom möjliggör dessa transaktioner.

Författarnas forskningsfrågor lyder därmed enligt följande:

Vad är det i redovisningsreglerna, skattelagstiftningen samt det internationella samarbetet som möjliggör illegal handel med skalbolag?

Är det överhuvudtaget möjligt för etik, moral, god redovisningssed och ekonomiska intressen att samverka eller är de alla variabler i en hävstång vars utfall beror på de enskilda faktorernas storlek?

1.4 Syfte

Syftet med denna uppsats är att ur ett redovisningsperspektiv och med stöd av juridiska lagrum belysa det nålsöga som möjliggör illegala skalbolagsaffärer.

1.5 Avgränsning

Vad författarna ringar in sin studie till, har sin grund i den omfattning som den ekonomiska brottsligheten och dess tillhörande rättsområden utgör. Då skalbolagsproblematiken berörs av såväl straffrätt och associationsrätt som skatterätt, väljer författarna att begränsa forskningen till den del av juridiken som berör redovisningsmässiga aspekter. Handeln och transaktionerna kommer i denna studie att granskas ur en finansiell företagsekonomisk synvinkel med stöd av juridik. Framställningen begränsas till att avse juridiska personer, såsom aktiebolag, då företrädesvis dessa aktörer mest verksamt deltar i skalbolagsaffärer. För att få en ökad förståelse för handelns progress riktar författarna en del av uppmärksamheten mot internationella territorier, dock med vissa geografiska restriktioner. Eftersom ett europeiskt samarbete föreligger begränsas intresset till att gälla marknaden inom den Europeiska Unionen. Vidare väljer författarna att *inte* inskränka sig till att enbart behandla en särskild tidsperiod, utan snarare överblicka skalbolagshandelns livscykel, då hela denna är relevant för att kunna förstå problematiken och tillgodogöra sig gällande studie.

1.5.1 Perspektivval

Författarna vänder sig med studie och slutsatser till alla med ett personligt intresse i ämnet, men i synnerhet till intressenter inom den företagsekonomiska sektorn och berörda myndigheter. Ovanstående förklaras av att den illegala skalbolagshandeln i uppsatsen gestaltas ur ett vinklat perspektiv där fokus ligger på det som möjliggör, snarare än det som förhindrar, dessa affärshändelser. Problemet belyses således ur ett processperspektiv.

2. Metod och genomförande

Metoddiskussionen nedan syftar till att beskriva det valda vetenskapliga förhållningssättet, forskningsmetoden, samt valda ansatser och giltighetsanspråk. Metodvalet för gällande uppsats sker utifrån det problem som har formulerats. Då författare utgår ifrån olika frågeställningar krävs även olika tillvägagångssätt för att på bästa sätt finna en lämplig lösning på problemformuleringen.

2.1 Ontologi och Epistemologi

För att förtydliga den verklighets- och kunskapssyn som författarna har på det valda ämnet tillämpas två centrala ställningstaganden, vilka inom forskningsmetodiken benämns ontologi och epistemologi. En gemensam nämnare för båda ställningstagandena är att två huvudinriktningar görs gällande, vilka är varandras motsats. Den ena inriktningen, i såväl verklighetssynen som kunskapssynen, betonar vikten av det mänskliga tänkandet i metodologiska sammanhang. Detta är en idealistisk respektive rationalistisk inriktning.

Den andra inriktningen talar mer om ett synsätt oberoende av det mänskliga tänkandet, där inget utrymme för tolkning lämnas. Sann kunskap kan endast uppnås genom erfarenhet och de intryck som jämförs med befintlig fakta för att säkerställa dess genuinitet. Denna inriktning benämns inom ontologi och epistemologi för realism respektive empirism.

Hur författarna väljer att uppfatta världen och hur de tillskansar sig kunskap är beroende av det ontologiska och epistemologiska ställningstagandet. Eftersom författarna anser det vara omöjligt att frångå sin förförståelse kommer synen och arbetsgången att grundas på tolkning. Utgångspunkten för studien kommer således att präglas av idealism och rationalism.

2.2 Vetenskapligt förhållningssätt

Det brukar talas om två huvudsakliga inriktningar vad det gäller vetenskapligt förhållningssätt, *hermeneutik* och *positivism* (Thurén, 1991). Författarna väljer att anta ett hermeneutiskt förhållningssätt eftersom detta etablerade forskningsparadigm har en tolkningsvetenskaplig prägel¹. Då

¹ B. Mahkloufi, Högskolan i Borås, föreläsning, 2007-01-30

forskningen syftar till att kasta ljus på de luckor som möjliggör illegal handel med skalbolag, är det oundvikligt för författarna att tolka texter och handlingar.

Makhloufi (2007-01-30) menar att en forskare aldrig når förståelse förutsättningslöst, utan att denne alltid har med sig sin förförståelse. Egna värderingar, referensramar och förutfattade meningar utgör exempel på sådan förförståelse, vilken gör att författaren förblindas av sitt eget perspektiv och sina egna utgångspunkter. Förförståelsen utgår således från det som författaren redan vet, men bidrar trots allt till skapelsen av någonting nytt. Motsatsen till denna subjektivism finns i positivismens mer objektiva syn, där författarna avser att bortse från den egna kunskapen. Egna referensramar tillåts inte påverka alls².

Till skillnad från det positivistiska synsättets metod att studera objekt bit för bit, försöker författarna snarare att överblicka helheten gällande forskningsproblemet och sätta denna i relation till delarna (Patel & Tebelius, 1987). Positivismen står för kvantitativa och statistiska metoder för analys, där forskarens objektiva roll är något osynlig, medan hermeneutikern snarare gestaltar kvalitativ förståelse i en öppen och engagerad forskarroll (Patel & Davidson, 1991).

Eftersom hermeneutiken kännetecknas av sin närhet till empirin försöker författarna att inte begränsa sig till skalbolagsproblematiken eller till forskningsfrågan i intervjusituationerna. Istället anammas ett neutralt förhållningssätt för att kunna ta del av nya infallsvinklar. I den mån det är möjligt, intas en objektiv ställning för att undvika att personliga värderingar påverkar tolkningen av text och handlingar. Forskningen kring skalbolagshandeln blir en balansgång i förhållningssättet mellan att å ena sidan på förhand tolka och utsortera materialet och å andra sidan undvika att drunkna i informationsmängden.

2.3 Forskningsmetod

Inom samhällsvetenskapen kan två skilda angreppssätt identifieras. Valet av *kvalitativ* alternativt *kvantitativ* metod, avgörs med utgångspunkt från vilken typ av data som granskas och hur dessa data senare används. Även den ansats och det synsätt som författaren har valt att inrikta sig mot styr

² B. Makhloufi, Högskolan i Borås, föreläsning, 2007-01-30

metodvalet. Metodvalet i sig talar om på vilket sätt författarna har tänkt samla in information och generera material till sin empiri³.

Den kvantitativa metoden är mer strukturerad och har i större utsträckning en formaliserad prägel. Den bygger på kontroll i form av fasta svarsalternativ där genomsnitt och bredd eftersträvas snarare än djup. Används ofta som en uppföljare till kvalitativa studier för att kunna genomföra nödvändiga analyser och fatta relevanta beslut (Holme & Solvang, 1997).

Eftersom författarna har antagit ett hermeneutiskt synsätt har det tett sig naturligt att använda en kvalitativ metod. Denna karaktäriseras av att uppmärksamhet riktas mot det unika, och har som underliggande syfte att finna en djupare förståelse för problemets komplexitet⁴. Forskningsprocessen vid en kvalitativ studie syftar till att förmedla beskrivande data som kännetecknas av närhet till den verklighet som undersöks⁵.

Tyngdpunkten i värderingen av studien ligger på den samlade informationens kvalitet. Målet är att skapa en grund för kunskapsutveckling så att nya innebörder uppstår. Därav har författarna valt att inom ramen för den kvalitativa studien förmedla en djupare förståelse för observerat område genom en beskrivning och tolkning av helheten. I egenskap av att författarna vänder fokus mot att förstå individers upplevelser har *respondenter* så som representanter från Skatteverkets skattebrottsenhet, Ekobrottsmyndigheten samt näringslivet använts som intervjureferat. I och med detta har personer som är delaktiga i det fenomen vi studerat delgivit oss direkt information. Respondentintervjuernas bidrag kring gällande praxis och befintlig dokumentation kring ämnet har därmed ökat författarnas förståelse, och på så sätt har den eftersträvade kvalitativa forskningen uppnåtts, vilket framgår av ovanstående stycke. Eftersom ett intervjuobjekt både kan ikläda sig rollen som respondent och informant, anser författarna det vara tillräckligt att erhålla respondentens innevarande kunskap. Informanten besitter god sakkännedom, men är inte själv aktiv i undersökta företeelser och därför inte av lika stort intresse för författarna (Holme & Solvang, 1997). Genom nyttjande av respondenter uppbärs primärdata som kan jämföras mot redan bearbetad sekundärdata som producerats utanför ramen för studiens syfte, för att utvinna eventuella meningsskiljaktigheter.

³ U. Kjulin, Högskolan i Borås, föreläsning, 2007-01-25

⁴ U. Kjulin, Högskolan i Borås, föreläsning, 2007-01-25

⁵ V. Omanovic, Högskolan i Borås, föreläsning, 2007-02-08

2.4 Metodansats

Deduktion respektive *induktion* är två olika tillvägagångssätt, utifrån vilka vetenskapliga slutsatser kan dras. Deduktion kan sägas vara bevisföringens väg och bygger på logik (Andersen, 1998). Slutsatser om verkligheten kan genom forskning dras utifrån befintliga referensramar. Utgångsläget är en teori som grundar sig på allmänna principer och utifrån vilken hypoteser härleds och testas.

Induktionen däremot benämns som upptäckandets väg och bygger på empirisk forskning. Denna slutledning fungerar på motsatt sätt där man genom enstaka företeelser försöker dra generella slutsatser och skapa nya teorier (Andersen, 1998).

Eftersom det i en samhällsvetenskaplig forskning är svårt att skilja på deduktiva och induktiva slutledningsmetoder, och dessa många gånger överlappar varandra, kan en abduktiv ansats vara tillämplig. I studien rör sig då forskaren i en form av växelverkan mellan ansatserna⁶.

Med hänsyn till det hermeneutiska förhållningssättet och de utgångspunkter, samt problemformuleringar som författarna arbetar utifrån, följer uppsatsen den induktiva ansatsen. Då formuleringarna i intervjufrågorna bygger på den befintliga teorin kan även drag av deduktion skönjas. Författarna arbetar således abduktivt i studien där slutsatsen baseras på den analys som växer fram av att teori och empiri ställs mot varandra.

2.5 Giltighetsanspråk

Det är av stor vikt att vid insamlingen av information och sammanställningen av denna kritiskt betrakta materialet. Vid noggrann bearbetning råder större sannolikhet att överensstämmelse mellan de empiriska observationerna och de teoretiska begreppen uppnås.

2.5.1 Validitet

Eftersom författarnas valda undersökningsmetod är kvalitativ påverkar närheten till studieobjektet validiteten i föga omfattning. Validiteten, som är ett mått på hur väl de teoretiska begreppen lyckats operationaliseras, speglar det som studien avsett att mäta och därmed förmedlar huruvida rätt sak har mätts

⁶ B. Mahkloufi, Högskolan i Borås, föreläsning, 2007-01-30

(Holme & Solvang, 1997). Med tanke på det valda ämnets något känsliga natur är den inre validiteten av stor prioritet för författarna. Detta eftersom den inre validiteten uppmäter forskningens överensstämmelse med verkligheten.

För att i studien uppnå eftersträvad validitet krävs dock en lika noggrann granskning av reliabiliteten. Begreppen genererar tillsammans den pålitliga helhet som kan användas för framtida generaliseringar och tillämpningar.

2.5.2 Reliabilitet

Till skillnad från validiteten mäter istället reliabiliteten uppsatsens precision. Reliabiliteten är således ett mätinstrument för tillförlitlighet, vilken säkerställer hur exakt författarna mäter det som avser att mätas (Andersen, 1998). Då gällande studie är av kvalitativ karaktär kan svårigheter vid undersökningar avseende återkommande utfall uppkomma. Trots att studien vid en upprepning genererar samma resultat innebär inte detta att reliabiliteten är hög, då få undersökningsobjekt har använts i forskningen. Reliabiliteten kommer således att beröra den teoretiska delen då denna redan är beprövad och författarna kan säkerställa att använd litteratur är tillförlitlig.

2.5.3 Källkritik

I planeringen av forskningsstudien är det viktigt att överväga vilken informationssamling som är relevant för projektet. Eftersom författarna inte använder sig av både respondenter och informanter är risken stor att informationen inte är nyanserad med spridd kunskap utan snarare något enfärgat avbildar verkligheten. Författarna är väl medvetna om att de intervjuobjekt som delar av denna forskning baseras på är personer med egna åsikter, erfarenheter och fördomar. Med insikt beaktas därmed den perception som kan påverka och vinkla, såväl intagandet av information som bearbetningen av den. Särskilt empiriskt material bör behandlas med största vördnad för att undvika ett selektivt intagande av information.

Allmänt vedertagen litteratur skall, såväl som empiriska källor, bearbetas med stor försiktighet. Med hänsyn till att även litteraturens innehåll är en eller flera människors uttalanden, avser författarna att ifrågasätta denna informationskällas tillförlitlighet. Stor vikt läggs således på jämförelse mellan redan sammanställd fakta och inhämtade impulser från intervjuobjekten. Detsamma gäller för de artiklar som använts i studien.

Eftersom denna studie bygger på andra författares och personers utlåtanden, är en skildring av verkligheten genom deras ögon oundviklig. Arbetet med inhämtat material ska därför i största möjliga mån, vid sidan av granskningen av dess validitet och reliabilitet, bygga på att med den egna förståelsen formulera en personlig tolkning.

3. Teoretisk referensram

Nedanstående redogörelse består av tidigare forskning kring det valda ämnet. Kapitlet utgörs således av existerande kunskap gällande handel med skalbolag både i form av historisk- och aktuell information.

3.1 Skalbolagsdefinitionen

Med skalbolag avses vanligtvis aktiebolag vars tillgångar efter en inkrämsöverlåtelse endast utgörs av likvida medel. Detta eftersom summan av kvarvarande kontanta medel, värdepapper samt andra jämförbara tillgångar, efter avyttringen av rörelsetillgångarna, överstiger ett jämförelsebelopp (Dreij & Svensby, 2002). Enligt Skattelagstiftningen 49 a: 9 § (Rabe, 2006) utgörs jämförelsebeloppet av hälften av ersättningen för de avyttrade andelarna, förutsatt att samtliga andelar har avyttrats. Utmärkande för skalbolag är att bolaget inte bedriver någon egen verksamhet samt att de likvida tillgångarna storleksmässigt markant avviker från andra tillgångar. Sannolikheten att ett avyttrat bolag definieras som ett skalbolag är således större ju mer likvida medel som finns att tillgå i förhållande till totala tillgångar (Sandström & Svensson, 2005).

3.2 Skalbolagstransaktionen

Processen vid en skalbolagstransaktion kan närmast beskrivas som en vinstgivande affär med syfte att undkomma förstaledsbeskattning (Dreij & Svensby, 2002). Löneuttag, utdelning eller reavinst är alla differentierade tillvägagångssätt för att föra ut likvida medel ur ett bolag och få eftersträvad maximal nettobehållning av vinstmedlen. Nämnade tillvägagångssätt möjliggör för företagare att i viss mån styra beskattningskonsekvenserna. Valmöjligheten begränsas dock till att omfatta beskattning inom inkomstlagen tjänst och kapital (Åklagarväsendet rapport 1998:1). En skalbolagstransaktion är ur ett säljarperspektiv ett alternativt tillvägagångssätt för att behandla obeskattade vinstmedel. I jämförelse med en skalbolagsförsäljning lämnar ofta utdelningar och högre löneuttag ett sämre netto till ägaren. Oavsett det bakomliggande syftet vid en skalbolagstransaktion har denna affär visat sig vara mest lönsam. (Dreij & Svensby, 2002). Den främsta orsaken till skalbolagshandel är dock ett försök till att helt eliminera beskattning (Åklagarväsendet rapport 1998:1) Skattesystemets utformning ger fördelar för den som säljer aktier framför

den som får lön eller utdelning, vilket bidrar till den förutsättning som tillåter att skalbolagstransaktioner äger rum (Kronqvist et al., 1997).

3.2.1 Överlåtelse av inkråm

Det första förfarande att inträffa vid en skalbolagsaffär är inkråmsöverlåtelsen. Denna går till så till vida att ett bolags ägare överlåter rörelsetillgångar, det vill säga kundfordringar, varulager, inventarier, leverantörsskulder och andra immateriella tillgångar, till ett annat av honom ägt bolag. Vanligtvis nyttjas en revers för att tillsammans med aktiekapitalet täcka köpeskillingen. Då inkråmet säljs till marknadspris, vilket ofta överstiger bolagets bokförda värde, erhålls en märkbar ökning av den obeskattade vinsten. Kvar står ett skalbolag innehållande tillgångar i form av balanserat resultat, bundet eget kapital samt obeskattade reserver och vinst (Åklagarväsendet rapport 1998:1).

3.2.2 Avyttring av skalbolag

Den faktiska avyttringen av skalbolaget, då överlåtelsen av aktierna sker, föregås av flera delmoment som är avgörande för affären. Begrepp som prissättning och finansiering betonas och åtskilliga förfaringssätt tillämpas för att undkomma lagens begränsningar. Rådgivare eller andra på området välorienterade aktörer används för att antingen nyttja rättsväsendet till förmån för lagbrytarna eller för att helt kringgå gällande lag. Medel, tillåtna som otillåtna, brukas för att möjliggöra att illegala transaktioner genomförs (Åklagarväsendet rapport 1996:1).

Prissättningen av skalbolag har fluktuerat något under åren, mest beroende av det skatteuttag som varierat för aktiebolagen. För närvarande uppgår bolagsskatten till 28 procent, vilket driver upp priserna, innebärande att för medel i form av obeskattade reserver och vinster betalas cirka 90 procent av det faktiska värdet. Normalt sett, vid en seriös affär, skulle köpeskillingen ha uppgått till 72 procent, eftersom köparen antas erlægga resterande 28 procent i skatt. (Åklagarväsendet rapport 1998:1).

Köpeskillingen avseende skalbolaget finansieras sällan av köparen själv, detta då köparen till att börja med inte avser att betala den latent skatteskulden. Han har inte möjlighet att själv bekosta köpet och har heller inget intresse av att satsa egna medel i affären. Skalbolagets likvida medel förvärvas istället med hjälp av ett så kallat ”*minutenlån*”. Banken fungerar här som en länk i transaktionen, vilken möjliggör för köparen att låna pengar för att finansiera aktieöverlåtelsen och på så vis betala säljaren för det

avyttrade skalbolaget. Beteckningen ”minutenlån” kommer av den korta tid som det tar att genomföra nödvändiga transaktioner (Kronqvist et al., 1997). Händelseförloppet vid köpet verkställs således genom att köparen efter beviljad bankkredit betalar säljaren det överenskomna priset. När säljaren fått aktielikviden disponerar köparbolagets företrädare vanligtvis skalbolagets medel med stöd av en generalfullmakt. Skalbolagets likvida medel används sedan för återbetalning av det banklån som erhållits från den externa långgivaren (Åklagarväsendet rapport 1998:1).

3.2.3 Tömning av skalbolag

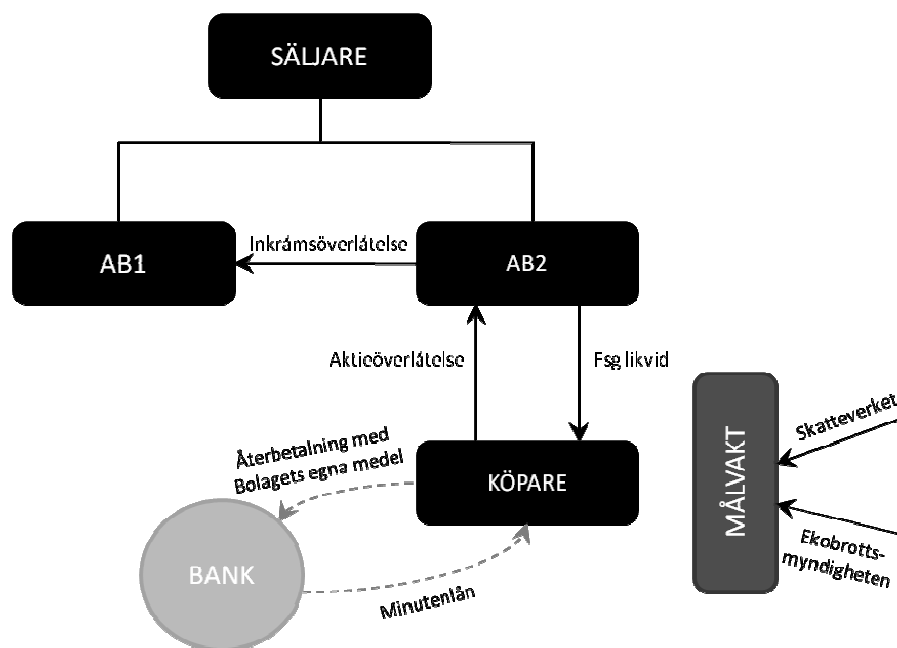
När de externa affärerna med säljare och involverade finansiärer avslutats, kvarstår den interna hanteringen av skalbolaget och dess likvida medel. Eftersom den ursprungliga intentionen med affären är oförändrad, görs vad som krävs för att undvika betalning av den latent skatteskuld som belöper på den vid förvärvet obeskattade vinsten. Enligt Åklagarväsendets rapport (1998:1) var det heller inte ovanligt att deklarationer för bolagen inte lämnades in samt att den skatt som trots detta påfördes, aldrig betalades. Avsikten att skalbolaget eller andra berörda bolag inte skulle fullfölja ingångna avtal var i flertalet fall uppenbart. Förvärvet av tillgången behandlades inte efter de regler och normer som föreskrivs handeln. *Plundring* eller *kostnadsföring* av svårvärderade poster användes för att eliminera den obeskattade vinsten.

Vid ren plundring töms det avyttrade bolaget ovillkorligen på dess likvida medel. Utan pardon förs pengarna ut och målvakter sätts in som ställföreträdare för bolaget med syfte att beskydda de verkliga gärningsmännen (Dreij & Svensby, 2002). Efter det att ett skalbolag kommit köparbolaget till handa upprättas bokslut och deklarationer lämnas in avseende det räkenskapsår då skalbolaget förvärvats. Skalbolaget överläts till målvakten som fortsättningsvis svarar för bolaget inför myndigheter när kontrollåtgärder börjar vidtas. Då bolaget plundrats finns som regel ingen anledning att behålla företaget. Ett tömt bibehållet bolag medför endast ökade kostnader och ytterligare arbetsuppgifter. Dock förorsakar tillsättandet av en målvakt, som själv varken kan eller avser att fortsätta driva verksamheten, framtida betalningssvårigheter och en oundviklig konkurs, vilka blir föremål för myndigheters uppmärksamhet och leder till en oönskad insyn i affärsverksamheten.

Emellertid förekommer något mer genomtänkta och avancerade vinstelimineringssupplägg vilka kommer till användning i bolag och koncerner då insyn till varje pris måste undvikas. En lösning är då att

skenheligt hålla skalbolaget levande och med detta skydda sig mot den kontroll som konkursen medför (Åklagarväsendet rapport 1998:1).

Till skillnad från plundring, som är ett utpräglat kriminellt förfarande, kan alternativa former av skatteupplägg förekomma, där målsättningen att undvika skatt är densamma men tillvägagångssättet är mer raffinerat. Exempel på dessa former kan vara behandlingen av specifika tillgångar som kan nyttjas i redovisningen som avskrivningsunderlag, alternativt kan skalbolaget med sina vinstmedel träda in som delägare i andra bolag med förlustverksamhet. När skalbolaget förvärvar den tillgång som ska tjäna som avskrivningsunderlag sker oftast överföringen mellan moderbolaget och det anskaffade skalbolaget. Moderbolaget tillgodogör sig således likvida medel genom att mot betalning överlåta svårvärderade tillgångar, vilka kan bestå av filmrättigheter, patent och andra immateriella rättigheter, som kvittas mot den obeskattade årsvinsten och reducerar bolagets latent skatteskuld. Dessa vinsteliminierande tillgångar, som är övervärderade och ofta värdelösa för bolagen, har därmed genom skenhandlingar tillfört underlag för kostnadsposter (Åklagarväsendet rapport 1998:1).



Figur 3.2.3.1, Skalbolagstransaktionen

Källa: Egen bearbetning

3.3 Vinstbolag, förlustbolag och lagerbolag

Principiellt kan det, när det talas om skalbolag, handla om ett flertal alternativformer vilka går under benämningen vinstbolag, förlustbolag eller lagerbolag. Hur dessa tar form är avhängigt såväl företagets substans som vilket ändamål bolaget ska fylla⁷.

3.3.1 Vinstbolag

Vid förekomsten av benämningen vinstbolag åsyftas ett företag innehållande uteslutande beskattade och obeskattade vinstmedel. Dessa ligger till grund för en eventuell köparens intresse för objektet men också dennes avsikter med köpet. En köpare tillgodogör sig på så vis bolagets resurser till ett rabatterat pris och kan disponera vinstmedlen i linje med bakomliggande intentioner. För att kringgå dubbelbeskattning och få till stånd en god affär måste en seriös liksom en oseriös köpare tillämpa metoder som eliminerar förstaledsbeskattning (Dreij & Svensby, 2002). En seriös köpare som har tillskansat sig ett vinstbolag kan välja att på laglig väg, genom avskrivningar eller underskott, erhålla en lägre skatt och på så sätt kringgå dubbelbeskattningen. En oseriös köpare av ett vinstbolag har som alternativ att rått plundra bolaget och tömma det på likvida medel, alternativt att något mer sofistikerat kostnadsföra svårvärderade tillgångar för att minska vinsten (Riksåklagaren, Rikspolisstyrelsen, 1992).

3.3.2 Förlustbolag

Ett förlustbolag, liksom ett vinstbolag, anbringar vid en avyttring negativa konsekvenser, dock med andra offer i fokus. Eftersom handel med vinstbolag föranleder uteblivna skatteintäkter drabbas huvudsakligen staten vid dessa transaktioner. Ett förlustbolag som består av skulder lika stora som, eller större än, tillgångar och som bör försättas i konkurs kommer, beroende på hur förlusten utnyttjas att slå mot kreditgivare och leverantörer. En seriös köpare av ett förlustbolag använder det likvida underskottet för kvittning mot egna vinster (Åklagarväsendet rapport 1996:1). En oseriös köpare å andra sidan drar fördel av det sårbara läget, sätter in en målvakt i bolaget, plundrar och tömmer det på rörelsetillgångar innan det försätts i konkurs (Kronqvist et al., 1997). Genom detta kriminella handlande kan ett bolag på obestånd användas för att i största möjliga mån utarma sina möjligheter hos kreditgivare och leverantörer. När inkrämsöverlåtelsen, det vill säga, plundringen av rörelsetillgångarna genomförts finns ingenting kvar

⁷ Eleonor Fagerfjäll, Högskolan i Borås, föreläsning, 2006-09-12

att hämta vid konkursförfarandet. Fordringsägare lämnas därmed tomhänta (Åklagarväsendet rapport 1996:1).

3.3.3 Lagerbolag

En tredje bolagsform som kan komma att klassas som skalbolag är lagerbolag. Detta bolag är färdigregistrerat och ligger vilande, klart för användning. Anledningen till varför det inte är aktivt är för att det ska kunna tas i bruk vid nystartande av företag eller vid försäljning av dessa. Lagerbolag är ett verktyg som kommer lagbrytaren väl till pass då det redan har ett registrerat namn, styrelse och en revisor och kan användas för brottsliga gärningar (Lundén, 2006). Kravet är dock att en generalfullmakt erhållits, vilken används för att beteckna en handling innebärande både behörighet och befogenhet att företräda bolag och fullmaktsgivaren gentemot tredje man (Statens offentliga utredningar, 1998:47).

3.4 Avgörande element vid en illegal affär

3.4.1 Generalfullmakten och det styrelselösa bolaget

Trots de gedigna formkrav som gäller för ett aktiebolag, liksom en nödvändig offentlighet kring uppgifterna för denna företagsform, finns inga registrerade uppgifter om dess ägare. Organisationsnummer, adress, styrelseledamöter, verkställande direktör, revisor, firmatecknare, aktiekapital samt bolagets årsredovisning hör till de uppgifter som offentliggörs. Således kan befintlig information beträffande aktiebolagen endast lämna upplysning gällande de bolagsmän som har ansvaret för företaget samt bolagets ställning och resultat. Följaktligen kan oseriösa företagare enkelt dra fördel av de möjligheter som en generalfullmakt tillhandahåller (Kronqvist et al., 1997).

Den utfärdade generalfullmakten kan användas för missbruk av det associationsrättsliga systemet och nyttjas vanligen av köparen i syfte att kringgå näringsförbud. När en målvakt sätts in erhåller denne den fullmakt som ger befogenhet och möjlighet att företräda samt bedriva bolagets affärer. Som tidigare nämnts har en målvakt aldrig för avsikt att självständigt, lika lite som seriöst, delta i bolagets faktiska verksamhet. Målvakten lånar endast ut sitt namn till den som avser idka kriminell handel. Som ett alternativ till målvakten kan huvudmännen vid ekonomisk brottslighet skyla sig bakom så kallade styrelselösa bolag. Styrelsen har då frånträtt utan att en ny har anmälts och registrerats hos Patent- och registreringsverket (PRV). Vare sig bolaget saknar styrelse, alternativt att styrelsen ännu inte blivit anmäld, kan PRV med stöd av aktiebolagslagen förordna det styrelselösa bolaget att träda

i likvidation. Detta innebär att bolagets drift läggs ned, tillgångar realiserar, skulder betalas och eventuellt överskott tillfaller bolagsmännen. Under de månader som PRV handlägger detta förordnande kan dock ett otal transaktioner hinna genomföras (SOU, 1998:47). Då tömningen av ett skalbolag mycket snabbt kan genomföras, blir skapandet av ett styrelselöst bolag ett framgångsrikt verktyg som möjliggör en illegal affär (Kronqvist et al., 1997).

3.4.2 Finansiären

Den, vid skalbolagsaffären, avtalade köpeskillingen finansieras i regel av banker och andra kreditinstitut, då köparen själv sällan är kapitalstark nog. Banklånet blir således en förutsättning för skalbolagshandeln och dess transaktioner, inte enbart för kreditgivningen utan även för de banksystem och tjänstemän som ställs till förfogande. Trots detta har banker hävdat att de endast fullgjort sin plikt att utföra sedvanliga kreditprovningar och betalningsuppdrag. De menar vidare att bakomliggande kriminella intentioner stått utom deras kännedom och att de handlat i god tro. Några juridiska skäl till att neka begärda transaktioner har inte kunnat anföras dessutom påstås alla transaktioner ha genomförts i enlighet med berörda parterns önskan (Åklagarväsendet rapport 1998:1).

Enligt Åklagarväsendets rapport 1998:1, hade banktjänstemän på såväl köparens som säljares sida kontakt under affärens kreditgivningsprocess. De tillhandahöll diverse lösningar anpassade till den specifika situationen där banken bland annat, i väntan på överföringen från skalbolagets likvida medel, kunde tillåta köparen att övertrassera sitt konto.

Genom att finansiärerna förser köparen med nödvändigt kapital, möjliggör deras medverkan för oseriösa köpare att även kringgå den reglering i aktiebolagslagen som omfattar bestämmelser gällande köp av bolag med dess egna medel. Då förbud föreligger mot att förvärva skalbolagets aktier med dess egna likvida medel tvingas köparen att finansiera affären externt. Banken och det beviljade lånet möjliggör således för köparen att sluta affären samt kringgå gällande lagstiftning. Med bankernas kortfristiga finansiering tillgodogör sig alltså köparen den erforderliga summan utan att trotsa förbudet mot lån för aktieförvärv (Åklagarväsendet rapport 1998:1)

3.4.3 Internationella förutsättningar

Utländska långgivare

Eftersom bankerna på senare tid har blivit försiktiga i sitt agerande och därmed mer återhållsamma vid utlåning till köpare av skalbolag, har förekomsten av utländska aktörer blivit allt mer vanlig. Att bankerna stod till förfogande med det kortfristiga kapitalet var ett sedvanligt förfarande, eftersom lånet skulle lösas omedelbart efter skalbolagsöverlåtelsen. Dock har finansierarna i vissa fall kommit att bli återbetalningsskyldiga, då minutenlånet i realiteten återbetalats med skalbolagets egna medel. Köpare får numera söka sig över gränserna för finansiering och beviljade krediter (Åklagarväsendet rapport 1998:1).

Skatteparadis

Det hör företagssfären till att inkludera metoder och tillvägagångssätt för att minska eller helt undvika beskattning. *Skatteplanering* är således en del av vardagen och en viktig faktor för att bolagen ska kunna möta den tuffa konkurrensen och hävda sig på marknaden (Sandström & Svensson, 2005).

Anledningen till att fenomenet skatteparadis har blivit föremål för skatteundänflykt är den låga eller helt obefintliga skatten inom staten. Skatteparadiserna kännetecknas, utöver den låga skatten, av en sträng banksekretess och en ovilja att lämna ifrån sig rättsligt bistånd. Den offentlighetsregleringen är mycket liten, liksom kontrollen, då varken bokföringsplikt eller krav på årsredovisning föreligger. Eftersom skatteoasernas inkomstkällor är begränsade och ländernas ekonomi beroende av det utländska kapitalet, hanteras det ytterst varsamt. Att bibehålla stränga regler är således en nödvändighet för att staten ska kunna garantera en strikt sekretess (www.ekobrottsmyndigheten.se).

Skatteparadis har sedan 1950-talet fungerat som en universalnyckel till framgångsrik skatteplanering. Till en början var förfarandet komplicerat och kostsamt, dock har utvecklingen medfört att specialiserade företag och andra aktörer idag säljer skatteflyktslösningar, ger råd och erbjuder olika konstruktioner med bolag i skatteparadis (www.ekobrottsmyndigheten.se). De företag som idag specialiserar sig på skatteplanering och förmögenhetsförvaltning hjälper andra bolag och förmögna personer att utföra nödvändiga transaktioner och flytta kapital till dessa lågskatteländer. På så vis kan den stränga banksekretessen möjliggöra den från kunden

efterfrågade diskretionen som hindrar myndigheter från att kontrollera denne (www.svd.se).

Vare sig brottslingarna söker sig till traditionella skatteparadis eller till andra stater, som för vissa associationstyper har infört gynnsamma skatteregler, gör de sig oåtkomliga genom att placera såväl verkliga som fiktiva personer i företagets frontlinje. Alltså faller gällande lagar och regleringar så länge ägarförhållandena i ett bolag inte klargjorts. Arbetet med att förhindra skattskyldiga personer från att föra obeskatat kapital över gränserna misslyckas. Enligt EBM blir utredningen av ekonomisk brottslighet allt svårare, fler aktörer används och planeringen av brottet sker mer omsorgsfullt. Affärerna sker via så kallade fasadbolag i länder såsom Storbritannien, allt för att möjliggöra mörkläggningen av skatteflyktslösningen. Detta ökar komplexiteten samtidigt som arbetet försvåras av den växande internationaliseringen och teknikens rapida utveckling. Med anledning av att modern informationsteknik förenklar möjligheterna för den med kriminella intentioner, befarar EBM ett framtida betydande utnyttjande av skatteparadiserna (www.ekobrottsmyndigheten.se).

3.4.4 Informationsteknik och elektronisk handel

Internet fungerar idag som ett forum för transfereringar av kapital världen över och som en marknadsplats för handel. Med dess informationsteknik kan dock, om ont uppsåt föreligger, den elektroniska handeln missbrukas. Utvecklingen inom IT-området har således öppnat dörrar för ekonomiskt kriminell aktivitet och har försett brottslingar med ett verktyg tillämpligt vid lagbrytande aktioner. Likaså har tekniken möjliggjort den penningtvätt som kriminalitet av detta slag genererar. Aktörerna blir, framför allt via Internet, svåra att identifiera, samtidigt som deras skatterättsliga hemvist förblir okänd (www.ekobrottsmyndigheten.se).

3.4.5 Lagar och myndigheter

I rapporten ”Internationella ekobrott” från den internationella ekobrottsgruppen (Ds 1997:51) lyfts kompetensfrågan fram med anledning av ovan rubricerade faktorer. Det talas då om att bekämpningen av ekonomisk brottslighet ställer krav på kompetens inom områden såsom juridik, ekonomi, datateknik, skattefrågor och internationella förhållanden, men att det i många fall råder kompetensunderskott hos myndigheter i dessa ämnen. Kompetensfrågorna anses därmed fordra hög prioritet från såväl statsmakter som näringslivet och myndigheter för att kunna möta den moderna tidens kriminalitet (Ds 1997:51).

Trots att det internationella samarbetet återkommande poängteras vid diskussioner gällande effektiviseringen av ekonomisk brottslighet, riktas en allmän kritik mot framträdande brister i arbetet. Anmärkningen riktar sig mot befintliga samarbetsformer och det försprång som modern brottslighet har gentemot nationella, mellanstatliga och till viss del överstatliga regelverk. Rättshjälpen beskylls vara alldeles för långsam och svårhanterlig och därmed ett ineffektivt verktyg vid hanteringen av den internationella kriminaliteten. Likaså omtalas skattesamarbetet, som hamnar inom ramen för samma kritik, vara bristfälligt vid bekämpning av gränsöverskridande brottslighet (Ds 1997:51).

Trots kännedom om relevansen gällande lagstiftningsarbete med beaktande av lagstadganden i andra stater, genomförs merparten av aktionerna mot brottsligheten på nationell nivå. Den ekonomiska brottsligheten som i regel bedrivs i en organiserad form med en utmärkande affärsmässig prägel, tillvaratar sedermera de skilda ländernas olikheter i lagstiftningen och sätter i system att nyttja dessa luckor i syfte att möjliggöra förmånliga förutsättningar för det planerade brottet (Ds 1997:51).

3.4.6 Revisorn

De åtgärder som en revisor bör vidta vid misstanke om brott har med tiden förändrats. Under den period då skalbolagshandeln kulminerade begränsades revisorns brottsförebyggande skyldigheter av den tystnadsplikt som reglerades, och än idag står under revisorslagen. Således fick revisorn aldrig på eget initiativ utlämna uppgifter som kunde vålla skada för sin klient (Prop. 1997/98:99). *Tystnadsplikten*, som i princip gällde även efter revisorsuppdraget upphört, innebar att bolagets angelägenheter och dithörande uppgifter inte fick röjas. Efter införandet av *anmälningsplikten* har dock revisorn ålagts en skyldighet och således givits en rätt att vid misstanke om brott anmäla detta till polis och åklagare. Handlingsplikten att anmäla har avgränsats till brottslighet av ekonomisk karaktär med syfte att skydda såväl bolaget som dess intressenter (Svensson & Danelius, 2006).

Den anmälningsplikt som ålagts revisorn sträcker sig dock endast till att inbegripa fullbordade brott. Ansvaret att agera mot oegentligheter omfattar således, trots regelverkets bestämmelser, inte försöks- och förberedelsebrott. (Dahlqvist & Elofsson, 2002). Utöver ovanstående regleras även vem som revisorn genom anmälan får utlämna till myndigheter. Enligt bestämmelserna inträder revisorns handlingsplikt först när någon inom bolaget misstänks för kriminellt handlande. Brottsmisstankar får inte riktas

mot annan än styrelseledamöter och bolagets verkställande direktör. Således föreligger ingen anmälningsplikt avseende exempelvis särskilda firmatecknare (Svensson & Danelius, 2006).

Bland de fall där revisorn själv stått i straffrättsligt rampljus, har gärningen föregåtts av grov oaktsamhet inom ramen för den rådgivningsverksamhet inom vilken revisorn figurerar. Enligt Åklagarväsendets rapport (1998:1) bedriver inte revisorn en rådgivande verksamhet i den bemärkelsen att endast yrkesmässiga råd och rekommendationer rörande möjliga handlingssätt tillhandahålls. Revisorns handledning i de essentiella frågorna resulterar ofta i konkreta åtgärder omsatta i praktiken. Detta genom medverkan vid skatteplanering, upprättande av avtal och biträde vid ekonomiska angelägenheter (Åklagarväsendet rapport 1998:1).

Då aktiebolagslagen inte reglerar revisorns rätt att ikläda sig rollen som rådgivare åt det bolag som denne är satt att granska, uppstår svårigheter kring bedömningen av revisorns konsulttjänster. Eftersom det inte råder något förbud mot den nämnda konsultationen och mot annan revisionsrådgivning är det sedermera oklart hur frågan bör behandlas. Dock, för kännedom, regleras ovanstående till viss del genom revisorslagen och omfattar auktoriserade och godkända revisorer. Förtroendet och revisorns opartiskhet är grunden för granskningen av den sidoverksamhet som kan komma att vara oförenlig med revisionsverksamheten (Svensson & Danelius, 2006).

”En revisor skall för varje uppdrag i revisionsverksamheten pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. Revisorn skall avböja eller avsäga sig ett sådant uppdrag.” (Sveriges redovisningskonsulters förbund, 2006, s. 223). Cassel (1996) hävdar att förväntningarna på revisorn skiljer sig från dennes ursprungliga uppdrag och att förtroendet för denna yrkeskategori mynnar ut i en uppfattning bland klienter som ger revisorn ett delat ansvar för verksamheten. Bolagsmännen litar på revisorn och stödjer sig på det värde som revisorn skall antas förse bolaget med. Dennes roll är avhängig det oberoende och den självständighet som revisorn skall antas arbeta under. Det är viktigt att revisionsverksamheten organiseras så att neutralitet säkerställs och att sådana åtgärder vidtas att revisorn kan undgå att avsäga sig uppdraget (SRF, 2006). Dock framhåller Cassel (1996) att så länge inte existensen av oegentligheter påtalas av revisorn ses det som en försäkran om att inget tvivelaktigt förekommer.

3.5 Lagar och regleringar

Brottslighetens karaktär har genom åren förändrats, inflödet av brottsmisstankar har ökat och anmälda ärenden har blivit alltmer komplicerade. Den ekonomiska brottsligheten präglas idag av en organiserad kriminalitet, som gränsöverskridande och under snabb utveckling sprider sig på de finansiella marknaderna. Internationaliseringen, elektronikens och datateknikens progress har medfört nya metoders framväxt (SOU 2007:8).

3.5.1 Skattereformen 1991

Med hänsyn till ovanstående utveckling genomfördes 1991 den skattereform som kom att avskaffa de bestämmelser som reglerade interna aktieöverlåtelser och vinstbolagstransaktioner (www.ekobrottsmyndigheten.se). Skapandet av ett samhällsekonomiskt effektivt skattesystem genom enhetlig och neutral beskattning skulle syfta till att uppfylla fördelningspolitiska mål. Samtidigt skulle skattefusk och annan skatteplanering komma att motarbetas (www.riksdagen.se).

Förändringen blev av betydlig innebörd för såväl säljaren som den seriösa köparen. De skatteförmåner som innan reformen möjliggjorde en gynnsam affär ändrades och handeln kom att bli allt mindre eftertraktad. Stopplagstiftningen visade sig dock inte rå på skalbolagstransaktionerna och de företeelser som följde av dessa. Riksskatteverket kom därmed att föreslå ytterligare ändringar för att stävja den tömning av bolag som genom skalbolagshandeln föranlett ett stort antal konkurser (www.ekobrottsmyndigheten.se).

3.5.2 Stopplagstiftningen 2002

År 2002 infördes särskilda stoppregler avsedda att hämma den oseriösa handel som bedrevs med skalbolag, innebärande att ett större ansvar lades över på säljaren. Denne skulle fortsättningsvis beskatta eventuella kapitalvinster som inkomst av passiv näringsverksamhet (www.ekobrottsmyndigheten.se). Det belopp som överlåtaren tillgodogjort sig genom andelsavyttringen tas således upp som ett överskott och får till följd att kvittning mot underskott av annan egen verksamhet omöjliggörs. Då intäkten klassificeras som passiv näringsinkomst skall följaktligen särskild löneskatt belasta denna, vilket i sig innebär att inkomsten inte blir förmånsgrundande. Exempel på detta är att kapitalinkomsten inte räknas som pensionsgrundande (Dreij & Svensby, 2002)

Denna stopplag, som tillkom genom propositionen 2001/02:165 och behandlas i 49a kapitlet i IL (Rabe, 2006), har enligt skatteverkets undersökningar minskat den oseriösa skalbolagshandeln. Dock finns det med anledning av vissa brister i lagstiftningen fortfarande utrymme för denna form av handel (www.ekobrottsmyndigheten.se).

3.6 Seriös eller oseriös handel

Avgörande för en affärs legala eller illegala utfall är, som tidigare nämnts, de förekommande aktörerna och deras intentioner. För att uppnå förståelse kring problematiken krävs insikt gällande den roll som varje aktör spelar. Bolagsägare, köpare, banker, revisorer och målvakter är alla involverade och har en bidragande roll i detta farliga spel. Förstörda bokföringar, styrelselösa bolag och generalfullmakter är bara en liten uppräkningslista av de vilseledande manövrer som försvårar arbetet för såväl konkursförvaltare som andra ekobrottsgranskande myndigheter (Kronqvist et al., 1997). Nyinförda och förändrade regler, kontrollmetoder och tillämplig praxis har inte varit ett hinder för aktörerna i den illegala skalbolagshandeln. Såväl säljares som köparens beteenden har gradvis anpassats till dessa förändringar (Riksskatteverket 292 utgåva 9).

3.6.1 Företagsetik och moral

Samhällsdebatten har på senare år kastat ljus på den etik och moral som allt mer efterlyses i en sund företagskultur. Fokus ligger då på ett tydligt regelverk, till för att förse organisationen med principer och rättesnören som ska förhindra överträdelser av företagets riktlinjer. Dock menar Philipsson (2004) att det sällan är avsaknaden av regler som är upphovet till problemet, utan det är en fråga om girighet där det handlar om att bristande moralisk vilja gör sig gällande. Att etikens roll i näringslivet har uppmärksamats och att behovet av denna har tilltagit är ett resultat av de många skandaler som media har skapat rubriker kring. Eftersom klara direktiv inte sällan saknas och signalerna många gånger är otydliga lämnas utrymme för spekulationer gällande vad som är tillåtet och inte. Gränsen blir således suddig och övertramp sker. Därmed framhålls vikten av regler och normer som på ett konkret sätt markerar rätt och fel och således inte möjliggör för individen att urskulda sig med okunskap och ovisshet (Philipsson, 2004).

Det som gör företag starka är de system de använder, informationen som företaget kan tillgodogöra sig och människorna som verkar i organisationen. Beroende på den etiska ställning som ett företag intar, behandlas information som flödar in i organisationen på olika sätt och beslutsfattandet tar en

bestämd form. Ett beslut i sig kan bli ett etiskt problem då möjlighet ges att göra aktiva val och där en av de valbara vägarna leder till att någon blir skadad. Då etik och moral är en del av branschen är det av vikt att skilja på de risker som tas affärsmässigt och de risker som bristande etik och moral medför. Företagssfären samt den marknad inom vilken organisationer verkar är beroende av att etiken finns i åtanke så att ett ömsesidigt förtroende kan bibehållas⁸. Rodgers menar att företag med hög etisk moral tenderar att ha en högre lönsamhet än andra, samt att de har bättre framtidsutsikter och möjlighet till längre livslängd.

Investerare har sällan möjlighet att själva få insyn i ett företag, utan förlitar sig helt på dess revisorer. Det är därför av största vikt att revisorerna besitter goda etiska värderingar för att undvika att företaget förlorar i anseende. Att redovisningen har en etisk ansats är således av betydande mening. Den ska bygga på sanning, likvärdighet och rättvisa, samt vara korrekt⁹.

Under senare tid har allt större uppmärksamhet riktats mot företag där bristande etik föreligger. Orsaken till den påkallade uppmärksamheten är de skandaler som har uppdragats och de skentransaktioner som ägt rum för att uppnå ekonomiska mål. Företag har antingen medvetet medverkat till bedrägerier, alternativt agerat passivt då de upptäckt fel. Således har företagen tillsammans med sina revisorer manipulerat med gjorda transaktioner. Detta har drivit företag till att mer aktivt beakta etikens och moralens roll i organisationen och dess influens på hur företaget gör sig gällande på marknaden¹⁰.

3.6.2 God redovisningssed

Att fastställa vad som är god redovisningssed föreligger vara komplicerat, då redovisningslagstiftningen endast ger en ram för hur företag ska redovisa. Den bokföringskyldige lämnas ofta att utgå från sin egen etik och moral för att fastställa begreppets innebörd, vilket föranleder att boksluten kan komma att ha ett varierande utseende (Grönlund, A, Tagesson, T och Öhman, P, 2005).

Traditionellt refererar god redovisningssed till *hur* företagen redovisar, det vill säga den sed de följer och den metod de använder. God redovisningssed kan ses som ett hedersbeskrivande ord i den löpande bokföringen (Artsberg, Kristina, 2005).

⁸ W. Rodgers, Högskolan i Borås, föreläsning, 2006-09-08

⁹ Ibid

¹⁰ Ibid

Grönlund et al. (2005) menar att de principer, ramlagar, rekommendationer och den praxis som används utgör olika nivåer i ett normsystem. Rekommendationerna ska utifrån de principer och ramlagar som finns visa hur redovisningen bör se ut och gå till, samtidigt som praxis ska skildra verkligheten.

4. Empiri

Följande kapitel behandlar det empiriska undersökningsområdet och presenterar utvalt material från genomförda intervjuer. Avsnittet bygger således på respondenters uttalanden rörande det valda ämnet.

4.1 Genomförande

För att på bästa sätt skildra det valda ämnet har författarna i sitt arbete valt att intervjua skilda respondenter i position att kunna ge en övergripande bild och på så sätt belysa skalbolagsproblematiken ur olika perspektiv. Författarna har personligen sammanträffat med såväl Jan-Åke Nilsson vid Skatteverkets skattebrottsenhet, som företagare X. Dock har Patrick Hjelm vid Ekobrottsmyndigheten intervjuats via telefon. Författarna hänvisar till diskussionsunderlaget för gällande intervjuer, vilket återfinns i bilaga 1.

4.2 Skattebrottsenheten

Skattebrottsenhetens arbete består idag till stor del av underrättelseverksamhet med utgångspunkt i att fånga upp det som strömmar i samhället, utföra scenarioanalyser och omvärldsberäkningar, samt granska organiserad brottslighet. Enheten utgör den del av Skatteverket som agerar brottsutredande och som biträder åklagare vid förundersökningar i de brott som berör skattemässiga frågor.

Jan-Åke Nilsson som är chef för Skatteverkets skattebrottsenhet i Västra Götalands län med undantag för Göteborg, är i uppsatsämnet en väl insatt respondent. Som utbildad vid polishögskolan och som civilekonom, med erfarenhet av såväl skatterevision som ekorevision, har han under sin yrkesverksamma karriär reviderat fler än 500 skalbolag.

4.2.1 Utredningsproblematik

Nilsson talar om att utredningarna kring skalbolagshandeln under 1980- och 1990-talet till en början var relativt små, beroende på att ingen förstod vad det var som försiggick. Först efter gjorda utredningar kunde den genomtänkta brottsliga metodiken skymtas och vinstelimineringen uppmärksammas. Gälldenärsbrott, såväl som bokföringsbrott, kunde enligt Nilsson på den tiden hanteras, dock förelåg viss osäkerhet gällande den nämnda vinstelimineringen och hur denna eventuellt kunde komma att

underkännas. Utredningsmetoden utvecklades till att följa de spår som efterlämnades, nämligen pengarna.

Brottslighetens kreativitet såg inga gränser, metoderna var åtskilliga och genomförbara. Fiktiva värden, luftfakturer och fusionerade bolag fungerade som de *vinsteliminatore*r som utgjorde kärnan vid den illegala handeln med skalbolag. Filmrättigheter, ryska satelliter, järnvägsvagnar och jumbojets är en liten uppräknig av de stora investeringar som skapade avskrivningsmöjligheter. Exempelvis kunde en filmrättighet, som i sig egentligen är värdefull, vara totalt värdelös för det bolag som köpte den. Skattebrottsenheten kom över fall där fakturer upprättats, men rättigheterna i själva verket inte köpts. Det kunde vara tal om ett bolag som gav sken av att äga en filmrättighet och därmed gjorde avskrivningar för denna, men i själva verket kunde intäkter från motsvarande film spåras till en annan ägare. Många gånger hörde äganderätten ett utländskt bolag till.

Nilsson talar även om svårigheten i bedömningen av såväl fiktiva som faktiska värden. Han exemplifierar detta genom betänkandet att ett föremål kan ha olika värde beroende på betraktaren. Vidare förtydligas uttalandet av det faktum att om en säljare, tillsammans med en köpare, enats om en lämplig köpeskilling skall detta pris antas reflektera samstämmigheten i överenskommelsen. Så länge köpare och säljare gemensamt accepterar värdet på det som säljs är det svårt att bevisa att värdet inte är marknadsmässigt.

4.2.2 Mäklare och mellanhänder

Eftersom 1980-talet präglades av en kreditekonomi utan dess like var banklånet aldrig långt borta. Likaså fanns finansbolag, såväl inrikes som utrikes, till hands redo att möta efterfrågan och behovet av kapital. Det var mycket noga att inte bankernas namn fläckades ned, trots att de stått till förfogande med de minutenlån som möjliggjorde illegal skalbolagshandel. Nilsson menar att banken endast lånat ut pengar och därmed utåt sett inte gjort något formellt fel. Till skillnad från bankerna kunde finansbolagen vara mer fria i sitt agerande. De behövde inte handla lika tryggt med sina pengar, utan kunde låna ut till den de ansåg vara väl lämpad. Istället satte de räntan efter risken.

Enligt Nilsson bör inte revisorns roll i skalbolagsaffären förringas, eftersom denne med sitt ekonomiska kunnande, ofta var den som föreslog och mäklade vid transaktionen. Trots att revisorn endast får debitera tid kan denne även utföra konsulttjänster, såsom exempelvis skattekonsultuppdrag,

och fakturera detta. Ett vanligt förfarande är att den klient som anlitar revisorn för dessa konsultuppdrag ofta väljer destinationen för fakturan. Menat att fakturering sker till det bolag som kunden väljer. För nämnda uppdrag erhöll revisorn också viss provision. Provisionen var ett sätt att belöna revisorn för en genomförd affär som gynnat alla parter.

4.2.3 Modern teknik kontra förlegad lagstiftning

Den internationella aspektens problematik är, enligt Nilsson, ofrånkomlig. Då EU:s medlemsländer tillämpar inhemsk lagstiftning och samarbetet begränsas till att gälla bedrägerier och gäldenärsbrott försvåras granskningen för skatteverket och andra svenska myndigheter. Pengar förs genom skalbolagsaffärer ut ur landet, via fakturering från utländska bolag och med hjälp av företag utan krav på resultat- och balansräkning. Betalningen landar slutligen på de Brittiska Kanalöarna eller i annat lågbeskattat land. Med några enkla knapptryckningar på tangentbordet har affären, med teknikens hjälp slutits och pengarna förflyttats till önskad ort och adressat.

Med hänsyn till ovanstående kritiserar inte lagstiftningen för att ha kryphål, utan snarare för dess delvis omoderna och icke uppdaterade innehåll. "Vad är en handling?" Nilsson framhäver i och med frågan svårigheten med att hantera elektronisk information, då exempelvis filer i datorn inte är konkreta föremål. Han talar om att lagar förändras efter behov och att arbetet nu avser att förenkla befintlig lagstiftning. Samtidigt läggs fokus på en fortsatt utveckling av tekniska hjälpmedel som idag verkar brottsförebyggande. Den teknik som för närvarande brukas fungerar som ett hjälpmedel vid granskning och informationssökning. Genom att kлона hårddiskar kan Skatteverket återskapa raderade filer och tillgodogöra sig nödvändiga fakta för att spåra och säkerställa brott.

4.3 Ekobrottsmyndigheten

Ekobrottsmyndigheten (EBM) verkar som en viktig kugge i bekämpningen av den ekonomiska brottsligheten. Arbetet bygger på att stävja grov brottslighet såväl som att behandla mindre fall i ett mer preventivt syfte. Myndigheten utreder bokföringsbrott, konkursrelaterade brott, skattebrott och EU-bedrägerier. EBM fungerar således som en åklagarmyndighet, vilken medverkar vid vissa kontroller. Den är en remissinstans till justitiedepartementet och föreslår lagändringar i vissa frågor.

Anmälningar som kommer EBM tillhanda består ofta av tips lämnade anonymt eller av annan myndighet. Utöver dessa externa anmälningar

händer dock också att avknoppning sker av en befintlig utredning och resulterar i ett nytt ärende. Patrick Hjelm, kriminalinspektör vid ekobrottsmyndigheten i Stockholm, har sedan 1998 verkat som utredare men lägger idag vikten på ett brottsförebyggande arbete. Han menar att inkommande ärenden följer en hierarkisk ordning där det som är mest samhällsfarligt prioriteras. Resursallokering sker dels utefter denna prioriteringsordning, men är också avhängigt storleken på de belopp som figurerar i fallet.

4.3.1 Skalbolagsfrågan

Hjelm uttalar sig något restriktivt kring själva skalbolagsfrågan men delger oss dock en processinriktad aspekt av hanteringen av dessa affärer. Han förklarar inledningsvis att utredningarna är krävande och tidsomfattande. Andra angreppssätt och alternativa lösningar på samma problem kan vara mer tillämpliga för att undvika utdragna processer som ger likvärdigt straff. Istället för att exempelvis utreda ett skalbolagsbrott "omvandlas" ärendet till så kallat grovt bokföringsbrott och hanteras därefter. Kontentan blir att handläggningstiden kortas ned från att ta några år till att utredas över sex månader. Samma straff uppnås, dock med mindre tidskrävande utredningar.

4.3.2 Pengar som drivkraft

Hjelm talar även om pengar som drivkraft och oärliga syften som styr de kriminella handlingarna. Då brottsligheten allt mer är gränsöverskridande kan brister utnyttjas när olika rättssystem kolliderar, vilket lämnar EBM med ett försvårat arbete. Han menar att existerande lagar är bra för dem som håller sig till reglerna, men att det för dem som väljer att bortse från givna bestämmelser finns sätt för att kringgå lagen. Trots vetskapen om föreliggande kriminella möjligheter och önskvärda lagändringar på dessa områden är en praktisk förändring svår genomförd. Hjelm talar då om politikens inverkan när preventiva lagar skall drivas igenom samt den avvägning som görs mellan att låta rättsliga åtstramningar minska den ekonomiska brottsligheten mot att den fria företagsverksamheten hämmas.

4.4 Företagare X

Som utbildad revisor, egen företagare samt med erfarenhet från höga positioner i ett flertal företag, är intervjuobjekt X införstådd med såväl skalbolagshandelns syfte som dess tillämpning. Under sitt yrkesverksamma liv har X bevittnat händelseförloppet, följt utvecklingen och lärt känna samtliga delar av det nätverk som möjliggör denna handel. Således besitter

X den kunskap och erfarenhet som erfordras för att kunna uttala sig kring skalbolagsfrågan.

4.4.1 Handelns utveckling

Intervjuobjektet lyfter inledningsvis fram skalbolagshandelns olika ansikten, vilka sedan 1950-talet har antagit skiftande uttryck. Som ett resultat av olika situationsfaktorer har handlingsmönstret förändrats och därmed har nya förutsättningar skapats för behandlingen av dessa affärer. X menar att skalbolagshandeln, som fick sin början på 1950-talet, uppmärksammades som en intressant handelsvara först på 1980-talet och fick en explosionsartad utveckling under senare delen av detta decennium. X hävdar även att handelns framfart ledde till att det under 1990-talet troligtvis inte genomfördes en enda ”riktig” skalbolagsaffär, innebärande att affärerna endast gjordes med syfte att plundra bolaget på dess likvida medel. 1990-talet präglades således av utstuderade och kriminella tankegångar där målvakter och finansiärer blev verktyg för att framgångsrikt kunna kringgå och utnyttja befintligt rättssystem.

Målvakterna blev en suverän lösning på den illegala skalbolagstransaktionens problematik, att undgå skatterättsligt ansvar. Socialt utslagna personer kom att vara en bricka i spelet för att uppnå eftersträvd vinning. Huvudmännen som låg bakom det planerade brottet kunde med målvaktens hjälp driva igenom affären och via en utfärdad generalfullmakt förbli osynliga för polis och andra myndigheter. Den som de facto var synlig utåt, det vill säga målvakten, hade inte några tillgångar och därför såg polisen inte någon mening i att ge sig på den. Företeelsen blev dock, trots målvaktens inblandning, inte vattentät. Eventuella ”hål” fick täppas till efterhand som de uppstod.

4.4.2 Ledande huvudaktörer

En av de huvudaktörer som möjliggör såväl legal som illegal handel med skalbolag anser X vara finansinstituten. ”Ingen affär utan finansiering.” För att kunna handla med bolag krävs muskler. Det vill säga en kapitalstark köpare med möjlighet att finansiera affären. Vanligtvis är dock detta inte fallet. Köparsidan är ofta behövande och har dålig ekonomi, varpå kapital till affären tillskjuts externt. Hade inte bankerna lånat ut efterfrågat kapital så hade heller inte dessa skalbolagsaffärer gått att genomföra. Bankerna var alltså nyckelfigurer och djupt involverade i transaktionerna, då de stod för såväl för nödvändigt kapital som för själva befogenheten att genomföra

transaktionen. X förtydligar vid upprepade tillfällen att transaktionerna inte ägde rum på gatan. Affären genomfördes på banken.

Vidare diskuterar X bankernas rykte och anseende och därtill problematiken kring denna institutions roll i samhället. Banker ska vara pålitliga, rättrådiga och en etisk fulländning i förhållande till andra verksamheter. Detta gör att de placeras på en piedestal vilket i sin tur gör dem svåråtkomliga. Deras höga trovärdighet möjliggör för dem att skyla sig bakom banksekretess i de situationer som enligt lag kräver det, men även då det kommer väl till pass. Det faktum att de dessutom står under bankinspektionen och i mångt och mycket är ofria i sitt handlande har givit dem en viss ställning och med denna följer en auktoritet som är svår att konkurrera med.

Exakt hur svåråtkomliga bankerna i själva verket var, exemplifieras i det pilotfall där ett antal advokater under 90-talet processade mot banken i syfte att påvisa finanssidans avgörande andel i affärernas genomförande vid ett stort antal skalbolagskonkurser. Utgångspunkten var att om det första fallet skulle få ett framgångsrikt utfall, innebärande att finanssidan blev skadeståndskyldig, så var det bara att dra upp de andra ärendena i rätten. Finansbolagen skulle således, via sitt skadeståndsansvar, erlægga de förlorade skatteskulderna till staten. Trots att fallet drevs tämligen långt, kom processen aldrig att fullbordas. Orsaken var att måltavlan, dåtida bankväsendet, redan var svårt sargad av fastighetskrisen.

Finanssidan var, som framgår av ovanstående, avgörande för transaktionernas genomförande. Förutsättningen för att det överhuvudtaget skulle bli några affärer, var dock revisorererna. Skalbolagsaffären var för revisorn inte ofördelaktig, utan tvärtom mycket intressant ur dennes synvinkel, varpå revisorn själv ofta initierade affären. Förutom föreslagen handel bistod revisorn företaget under förberedelserna och genom affärens fortsatta verkställande. Betalningsströmmarna för dennes rådgivning och expertis utgjordes av såväl kunddebitering på normal timbasis som provision och svarta pengar. I princip upprättade revisorn en total årsredovisning, genomförde inkråmsöverlåtelsen, beaktade diverse skatteeffekter samt arrangerade för nödvändigt avskrivningsunderlag. Vare sig avskrivningarna handlade om filmrättigheter och leasinginventarier eller andra poster som skulle kostnadsföras, genomfördes dessa med beaktande av värdet gällande revisorns auktorisation och den utbildning och tid som lagts ned för att erhålla denna. Därmed godkände revisorn inte något som skulle påkalla Skatteverkets uppmärksamhet, utan agerade inom ramen för vad som ansågs vara formellt riktigt.

Enligt X uppvaktades många revisorer under denna period av så kallade "skalbolagsmäklare", en grupp välutbildade människor med gedigen yrkesbakgrund, som till en början skapade möjligheter för revisorn att förse sin klient med intresserade köpare. Dock kom många revisorer att inleda en något intim och förtrolig relation till mäklarna, vilket fick kriminella påföljder. Då mäklarnas ambition var att komma åt en större del av bolagen, erbjöds de involverade revisorerna viss procentuell andel av bolagets vinst. Därav förklaringen till de tidigare nämnda svarta penningströmmarna. Alternativet till att erhålla kontant betalning var, för revisorn, att låta ersättningen landa i ett bolag ägt av någon till revisorn närstående. X anser att ett viktigt skäl, till att någon omfattande bestraffning av revisorer inte gjorts gällande, beror på rättsväsendets och statens ansträngning att skydda denna yrkeskår från att hamna i en förtroendekris. Deras utlåtanden liksom rättsväsendets och bankens var, och är än idag, avhängigt en allmän acceptans och ett förtroende.

Uppfattningen som X har gällande de transaktioner som förekommer idag är att de är få, mer komplicerade att genomföra, samt att de med största sannolikhet är av korrekt karaktär. Stopplagstiftningen som införlivades år 2002 har förändrat förutsättningarna för handeln och för de inblandade aktörerna. Finansiärerna, banker som privata bolag, agerar nu med större försiktighet för att undvika liknande utgångar som skalbolagsfinansieringen på 90-talet förde med sig. Det vill säga avhålla sig från liknande blåsväder, som de privata finansiärerna fick erfara, när ovädret bjöd på såväl åtal som fastställda domar.

5. Analys

Här återfinns reflektioner och analyser av den empiriska undersökningen som bearbetats och ställts mot den teoretiska referensramen.

Rapporter, kartläggningar, efterkalkyler och analyser kontrar innovativt tänkande, framåtblickande och snabba anpassningar till en föränderlig värld. Historiken finns dokumenterad, den återberättar förloppet, den gångna tidens utveckling, gjorda misstag och den lärdom som dragits av olika skeenden. Den påvisar skillnader i handeln genom tiderna, men också likheterna med dagens samhälle, företagsverksamheten och dess allehanda affärsvanor. Men trots historiken, lärdomen och den ständigt föränderliga lagstiftningen har mycket lite rätt på den tilltagande kriminaliteten. Det som möjliggör illegal skalbolagshandel förhåller sig således endast ett kreativt stenkast ifrån lagstiftningen. Vare sig det handlar om att framgångsrikt komma undan med övervärderade tillgångsavskrivningar, eller att snabbt och effektivt kunna förflytta kapital, så är det en fråga om att utnyttja allt som ryms inom ramen för att ett framgångsrikt genomfört brott ska kunna säkerställas. Ett prov på detta är det nätverk som kriminaliteten tar fasta på att utnyttja när brottsligt agerande organiserat sätts i system.

En intressant aspekt av skalbolagsfrågan samt materialet och informationen kring denna, är den åtskillnad som gjort sig gällande vid jämförandet av det teoretiska kunskapsstoffet och den verklighet som skildras i empirin. Till skillnad från skalbolagshandelns processinriktade förlopp gestaltas aktörerna och deras bidragande roll på utpräglat differentierade sätt i dessa två avsnitt. Den fokus som i litteratur och i offentliga publikationer riktas mot säljare och köpare av skalbolag ändrar, vid uttalanden från respondenter, kurs mot bankmän och revisorer. Tidigare studier av skalbolagshandelns utveckling lägger således tonvikt på den som vid den illegala handeln benämns som huvudman och frågor rörande dennes agerande och ansvarstagande lyfts fram.

Kriminaliteten är ingen enstöring, utan en samling utbildade och välorienterade människor enade för att tillsammans nå vinstgivande mål. Trots detta betonas inte mångfalden i den teoretiska framställningen, istället får den oseriöse köparen en central och uppmärksam roll. Förklaringen till detta baseras på det faktum att en skalbolagsaffär i sig inte är brottslig utan att det först vid den kritiska tidpunkten, det vill säga vid besittningsövergången, som eventuellt kriminellt uppsåt fastslås. Hur köparen avser att behandla bolaget och dess upparbetade vinst kommer att

avgöra om dennes intentioner var av tvivelaktig karaktär eller inte. I samband med gällande studies empiriska sammanställande framhålls dock inte köparen som den huvudutlösande faktorn för den illegala skalbolagshandeln. Säljarsidan var den som efterfrågade intressenter och affären initierades dessutom av säljarens revisor. Det åtagande som revisorn ålagts är väl omdiskuterat då hans ställning i bolaget inte är problemfri. Verksamheten som denne bedriver begränsas inte till enbart rådgivning, utan efterföljs av medverkan till verkställighet. Förväntningsgapet mellan revisorn och dennes klient föranleder svårigheter då hans granskande roll ställs mot kundens förväntningar på denne som en aktiv del av bolagets verksamhet. Relationen dem emellan blir således föremål för en djupgående kritik som stödjer sig på de tveksamheter som uppkommer vid revisorns passiva agerande gällande etiskt ansvar och dennes anmälningsplikt. Det kan då handla om att anmälan endast omfattar fullbordade brott, vilket vid snabba skalbolagstransaktioner innebär för sent ingripande och därmed förlorad skatteintäkt. Då revisorn inte föreskrivits att djupare undersöka externa aktörers egentliga intentioner tar revisorn inte heller på sig ansvaret att närmare utreda affärens karaktär. Denne är inte förpliktigad att anmäla annan än verkställande direktör och styrelse, vilket vid ett illegalt skalbolagsförfarande innebär att en extern särskild firmatecknare hamnar utanför dennes anmälningsplikt.

Med hänsyn till att det uttryckligen betonas att oegentligheter saknar bevislig grund så länge som existensen av dessa inte påtalas av revisorn, ter sig passiviteten undantagslöst genomskinlig och tämligen brottslig. Med ovanstående klargjort är det föga förvånande att svarta pengar korsat revisorns väg. På bekostnad av etik, hög moral och gods redovisningssed får den ekonomiska vinningen löpa amok. Trots att handlandet inte kan ursäktas kan dock en tillstymmelse till förklaring skymtas i det mänskliga instinktiva och egoistiska beteendet att se till sig själv först.

Bland de institutioner som möjliggjort illegala affärer framhålls såväl Patent- och registreringsverket som bankväsendet. Detta genom tillhandahållande av för skalbolagshandeln behjälpliga medel såsom registrering missbrukbar för att kringgå näringsförbud och försörjning med nödvändiga system och tjänster. De sätt på vilka bankens involvering skildras anses efter konfrontation mellan teori och empiri vara missvisande. Bankens medverkan bör utom rimligt tvivel vara ett föremål för misstänksamhet, då tjänstemännen inom denna organisation var väl införstådda med vilka möjligheter att kringgå lagstiftningen de försåg kunden med. Gjorda ansträngningar visar således att banken likt revisorn till förmån för pengar avvikit från sina etiska förpliktelser. Bankens ansats att rättfärdiga sitt handlande vid de genomförda illegala skalbolagstransaktionerna ursäktas

med uttalanden om att den agerat i god tro och att den formellt inte gjort något fel. Trots dessa påståenden, verifierar återigen respondenterna att teorin inte på ett verklighetsförankrat sätt gestaltar skalbolagshandeln, dess aktörer och de faktorer som möjliggjorde den illegala handeln. Vad banken hävdar vara ett agerande inom ramen för en allmän acceptansnivå föregås snarare av ett ekonomiskt tänkande som tagit skydd under den trovärdighet och banksekretess som omgärdar dem.

Finansinstitutet har tagit lärdom av de bakslag som skalbolagshandeln medförde och agerar idag med en annan försiktighet. För den som fortfarande har ett intresse av dylika affärer har dock inte portarna stängts. Metoderna är snarare utvecklade och expanderar med gränsöverskridande möjligheter. Målvakter och styrelselösa bolag såväl som fasadbolag är fortfarande aktuella verktyg. De har inte ersatts, utan kompletterats med internationella förutsättningar. Där den stopplagstiftning som infördes år 2002 och som överlade ansvaret på säljaren verkar begränsande, tar utländska långivare och skatteparadis vid, vilket möjliggör nya nyckellösningar på dagens skatteflykt.

Tekniken fyller självfallet en viktig funktion vid stävandet av den ekonomiska brottsligheten, då kapital kan spåras, hårddiskar klonas och informationssökning kan ske mer effektivt. Dock möjliggör de tekniska förutsättningarna för brott att mer omsorgsfullt planeras, affärer att snabbt slutas och fler osynliga aktörer att medverka. Nätverket skapar således förutsättningar för lagbrytande aktioner med svåridentifierad kriminalitet och okända tillhåll.

Vare sig pengarna är drivkraften eller andra motiv föreligger låter sig inte en oseriös person avskräckas av de påföljder som ett lagbrott kan komma att medföra. Det är underförstått att regler och normer är avsedda för att tjäna ett samhällsetiskt syfte, dock är dess verkställande och fullföljande beroende av människan och dennes intentioner. Lagar och regler i sig saknar tyngd. Först när dessa implementeras och tillämpas blir de föremål för ett försök till rättsskipande.

Även om inte politiken haft en framträdande roll i denna uppsats kan dess inverkan inte förbises. Politikens försiktighet har bland annat framträtt vid diskussioner, där frågan i fokus varit huruvida hårdare reglering på bekostnad av den lagliga handeln och den fria företagsverksamheten är att föredra framför att låta näringslivet få fritt spelrum. Som i empirin insinueras, tenderar problematiken att söka sin lösning i förespråkandet av den fria företagsverksamheten och i möjliggörandet för denna att frodas.

Nödvändiga broar konstrueras, förutsättningar skapas och gemensamma direktiv implementeras för att gynna den växande företagsverksamheten.

Till skillnad från gjorda insatser vid främjandet av den internationaliserade handeln är det brottsförebyggandet arbetet av en annan karaktär. Trots att nyttjandet av den Europeiska Unionens samarbete är vitalt för denna form av brottslighet bekräftar teorin och empirin att arbetet såväl som utredningen av ekobrottsfrågor mestadels sker inrikes, vilket reflekterar det långsamma, svårhanterliga och ineffektiva brottsförebyggandet. Istället för att inom gränserna hantera ekobrottsrelaterade frågor och behandla dessa som intern problematik, bör de ses som globala angelägenheter som kan bekämpas med harmoniserade regelverk. Ett incitament för att åstadkomma detta är konkreta förslag till åtgärder och lagstadganden. Liksom samarbetet vid andra internationella frågor borde även de straffrättsliga åtgärderna i samspelet mellan länderna vara ett ämne av högre prioritet. För mycket självcentrering i kombination med en lokal problemhantering kan endast föranleda att det brottsförebyggande arbetet fallerar och kriminaliteten faller mellan stolarna. Denna introverta attityd får för EU-ländernas myndigheter förödande konsekvenser. Kriminaliteten, till skillnad från dessa myndigheter, avgränsar sig nämligen inte geografiskt utan ser världen som en spelplan med otaliga kombinationer av alternativa vägar. Olika länders lagstiftning ställs systematiskt mot varandra samtidigt som den trögt gående byråkratin och formaliteter möjliggör för kriminellt försprång och metodiskt kringgående av rättsåtgärder.

6. Slutsatser

Författarnas egna tankar kopplade till studiens syfte och problemdiskussion.

Författarnas första tanke, efter avhandlad uppsats, leder osökt till det myntade uttrycket ”att vara någon på spåret”. Med hänsyn till den diskussion som förts i analysen är det, för författarna, inte helt otänkbart att applicera detta uttryck på skalbolagshandeln och det brottsförebyggande arbete som skett kring denna. Med benen på ryggen har kriminaliteten raskt och med fart, genom tiderna efterlämnat myndigheter utan något annat än spår att följa. Är det då korrekt att benämna myndigheters ingripanden som ett brottsförebyggande arbete? Enligt författarnas mening kan ingen aktion eller insats som innebär att konstant vara steget efter, vara värdigt att kallas förebyggande. Att upptäckten av ett kriminellt förfarande först kan inträffa efter utfört brott, kräver ingen förklaring eller ursäkt. Dock kan de insatta åtgärdernas valda tidpunkt med fördel vara föremål för kritik och diskussion då dessa i allmänhet sker först när ett brott är begånget och skadan redan skedd.

Som synes i analysen, har studien med dess problemformuleringar och syfte kommit att beröra flertalet för samhället sköra frågor, där litterära informationskällors redogörelser kring dessa varit tämligen blygsamma alternativt obefintliga. Det rör sig då om finansierarnas roll och medverkan i den illegala skalbolagshandeln, liksom revisorernas klandervärda beteende vid mäklandet och genomförandet av affärerna, samt mörkerläggningen av dessa aktörers involvering. Den kanske mest uppenbara slutsatsen som kan dras efter avslutad studie är att ett något skevt brottsförebyggande arbete en gång inletts och att det sedan dess aldrig fått någon rätsida. Det som författarna vid påbörjad studie befarade, har således under arbetets gång styrkts. Skalbolagstransaktionerna präglas onekligen av ont uppsåt och medvetna kriminella handlingar vilka möjliggörs av ekonomiskt-, affärsmässigt- och juridiskt kunniga människor. Vare sig målet med skalbolagsaffären är att minska beskattningen eller helt undkomma den, föreligger ett genomtänkt, välorganiserat brott i det förslag som föregår skalbolagshandeln. Etik, moral och god redovisningssed är obetydliga begrepp i dessa sammanhang. Istället prioriteras den affärsmässiga ekonomiska vinning som genomförda transaktioner medför.

Att revisorn med sitt redovisningsmässiga kunnande, sitt kontaktnät samt vad författarna anser vara, personlig girighet skulle vara den bland de medverkande som fann såväl köpare som vägarna för att kringgå lagen, är föga överraskande. Handel i allmänhet och illegal sådan i synnerhet, bedrivs

av viljestarka, aktiva människor med en kreativ förmåga utan begränsningar. Med rätt motiv är uppfinningsrikedomen aldrig långt borta. Likaså är tillmötesgåendet aldrig en ansträngning när kapitalet är nära till hands.

Det som möjliggjorde förekomsten av den illegala skalbolagshandeln var således de banker som ställde sitt kapital och sina system till förfogande samt de revisorer som utnyttjade sin position och sakkunskap så till vida att de föreslog och genomförde affärerna. Bankväsendet ser, liksom revisorn, till sin egen vinning och vad i affären som gynnar deras verksamhet. Trots sin institutionella roll är banken ett vinstdrivande företag som utnyttjar alla, för en vinstgivande affär, nödvändiga medel vare sig det omfattar att bistå inblandade parter eller bruka det skydd som samhället tillhandahåller. Sekretess och lagregleringar är några av de nedslag i den repertoar av svepskäl som banken tagit skydd under.

Avseende revisorns anmälningsplikt och huruvida denne i verkligheten dristar sig till att fullfölja den, är en fråga som bör särskiljas från övriga då den medför problematik av ytterst speciell karaktär. Relationer, som i allmänhet är invecklade, blir av en helt annan rang när pengar utgör grunden för förhållandet. Komplexiteten i den nämnda relationen beror på det ömsesidiga beroende som föreligger parterna emellan och det gemensamma ekonomiska intresset. Trots att revisorns primära roll är att granska bolaget i fråga, råder efter denna studie ingen tvekan om att dennes åtaganden sträcker sig längre än vad som kännetecknas vara av officiell natur. Revisorn har till uppgift att granska sin uppdragsgivare och därmed även sin inkomstkälla. Relationen befinner sig således i en högre division, avsedd för dem som känner till förutsättningarna men spelar efter oskrivna regler. ”Man biter inte den hand som föder en.”

De hjälpmedel, liksom otillräcklig lagstiftning och lättillgängliga finansiärer, som var användbara och disponibla vid skalbolagshandelns begynnelse, är idag modifierade och ersatta med vår tids framgångsrika verktyg. Kriminaliteten upptäcker oupphörligen världen, ser möjligheterna och omsätter idéer till praktiskt handlande. Den elektroniska handeln har öppnat dörrar och tekniken är endast i ett laborerande stadium vad det avser möjlig framtida kapacitet. Frågan som kvarstår obesvarad är huruvida etiken, moralen, den goda redovisningsseden samt det ekonomiska intresset kan samverka.

Interaktionen av dessa anser författarna, liksom så mycket annat, vara avhängigt såväl den enskilda människan som den grupp inom vilken den samspelar. Etik och moral är normalt en självklarhet, en underförstådd känsla av vad som är rätt och orätt. Dock har den på senare år kommit att bli

mer av ett huvudämne, en kurs, som likt andra av organisationer tilltagna strapatser, ska bidra till utvecklande och en ökad företagsmoral.

Visst är det möjligt för de nämnda faktorerna att samverka, men dock i begränsad utsträckning och med fallenhet åt övervägande det ena eller det andra hållet. Menat att den med starkt ekonomiskt intresse oundvikligen måste blunda för etiska dilemman alternativt får den rättrådiga nöja sig med vad som inhämtas kan inom ramen för laglig aktivitet. Visst finns det även förutsättningar för den som med ont uppsåt söker kryphål för genomförandet av kriminella handlingar. Redovisningsreglerna och lagstiftningen sträcker sig bara så långt. Bristfälligt och lättmanipulerat kan luddigt formulerade lagar och operativa system förse den som efterfrågar det, med ett schackbräde av möjliga drag. Redovisningsreglerna och skattelagstiftningen liksom det gränsöverskridande samarbetet formar endast den plattform och det ramverk inom vilken kriminaliteten kan figurera och verka. Begränsningarna är således inte den avgörande faktorn för kriminalitetens fortsatta utveckling, utan snarare de möjligheter som genom nålsögat leder till framgång.

7. Förslag till fortsatt forskning

Under flera decennier var skalbolagsaffärerna ett tämligen komplicerat huvudbry för de myndigheter som övervakade och motarbetade ekobrott. De utstuderade metoderna som iscensattes vid skalbolagsplundringarna kom att bli en brottslig trend med en rapid utveckling. Som tidigare nämnts tog det en tid innan myndigheterna hann förstå vad som försiggick och hur omfattande denna handel då var. Först när kartläggningen av skalbolagshandeln och dess aktörer skett kunde motåtgärder formas, lagstiftning ske och brotten motverkas.

Under arbetets gång har det kommit till författarnas kännedom, att till myndigheter inkommande ärenden följer en hierarkisk ordning där den illegala skalbolagshandeln idag inte är prioriterad. I fokus står andra kategorier av brottslighet, föranlett av samhällelig utveckling och att tiderna förändrats. Ett förslag till fortsatt forskning är därmed att undersöka vad, i en uppsjö av kriminell aktivitet, som idag prioriteras av myndigheter.

Något som inte förändrats, men som ändå kan vara intressant att lyfta fram för fortsatta studier, är den eviga strävan att undgå skatt. Att helt undkomma skatten hör till den bästa av kriminalitetens världar. Dock utgör en eliminering av skatt endast ett alternativ till den mångfald av metoder, använda vid skatteplanering, som märkbart reducerar skatten. Forskning kan, i och med detta, bedrivas kring de frågor som aktualiseras vid skatteplanering och den problematik som balansgången mellan lagligt utförda metoder respektive övertramp och medvetna snedsteg medför.

8. Litteraturförteckning

Böcker

Andersen, I (1998). *Den uppenbara verkligheten: Val av samhällsvetenskaplig metod*. Lund: Studentlitteratur.

Artsberg, Kristina (2005). *Redovisningsteori –policy och –praxis*. Malmö: Liber Ekonomi.

Cassel, F (1996). *Den reviderade revisorsrollen – en oren berättelse*. Stockholm: Nerenius & Santéus förlag.

Dahlqvist, Anna-Lena & Elofsson, S (2002). *Bokföringsbrott och bokföringslagen*. Stockholm: Norstedts Juridik AB.

Dreij, O & Svensby, B (2002). *Företagsbeskattning*. Göteborg: Tholin & Larssons förlag.

Grönlund, A, Tagesson, T, Öhman, P (2005). *Principbaserad redovisning*. Gylling: Studentlitteratur.

Holme, I M & Solvang, B K (1997). *Forskningsmetodik: Om kvalitativa och kvantitativa metoder*. Lund: Studentlitteratur.

Kronqvist, C, Runesson, H, Sörgård, I (1997). *Vad är ekobrott?*. Stockholm: Brottsförebyggande Rådet.

Lundén, B (2006). *Aktiebolag, skatt ekonomi juridik*. Näsviken: Björn Lundén Information AB.

Patel, R & Davidson, B (1991). *Forskningsmetodikens grunder*. Lund: Studentlitteratur.

Patel, R & Tebelius, U (1987). *Grundbok i forskningsmetodik*. Lund: Studentlitteratur.

Philipsson, S (2004). *Etik och företagskultur – att leda med värden*. Lund: Studentlitteratur.

Rabe, G (2006). *Skattelagstiftning 06:2*. Stockholm: Norstedts Juridik AB.

Sandström, K & Svensson, U (2005). *Skatteplanering – handbok för seriös skatteplanering för privatpersoner och företag*. Näsviken: Björn Lundén Information AB.

Svensson, B & Danelius, J (2006). *Nya aktiebolagslagen*. Göteborg: Tholin & Larssons förlag.

Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (2006). *SRF-boken*. Falun: Redovisningskonsulterna SRF Servicebyrå AB

Thurén, T (1991). *Vetenskapsteori för nybörjare*. Malmö: Liber AB.

Offentliga dokument

Departementsserie (1997:51). *Internationella ekobrott*. Stockholm: Fritzes Offentliga Publikationer.

Departementsserie (2001:35). *Skatteregler mot handel med skalbolag*. Stockholm: Fritzes Offentliga Publikationer.

Riksåklagaren, Rikspolisstyrelsen (1992). *Utredning angående vissa frågor om ekonomisk brottslighet*.

Skattemyndigheten (2001). *Utdelning och reavinst på aktier och andelar i fåmansföretag, RSV 292 utgåva 9*. Riksskatteverket.

Statens Offentliga Utredningar (1998:47). *Bulvaner och annat*. Stockholm: Fritzes Offentliga Publikationer.

Statens Offentliga Utredningar (2007:8). *Nya förutsättningar för ekobrottsbekämpning*. Stockholm: Fritzes Offentliga Publikationer.

Åklagarväsendet rapport (1996:1). *Bolagsplundring översiktlig kartläggning och förslag till åtgärder*. Riksenheten mot ekonomisk brottslighet.

Åklagarväsendet rapport (1998:1). *Skalbolag- erfarenheter av skatte-, brottmåls- och civilprocesser i skalbolagsmål m.m.* Riksenheten mot ekonomisk brottslighet.

Lagtext

Proposition 1997/98:99, Aktiebolagens organisation

Elektroniska källor

Tillgänglig:

<www.ekobrottsmyndigheten.se/upload/rapporter/EBM_Majrapport.pdf>
(2007-05-09, kl 12.30)

Tillgänglig: <www.rixlex.riksdagen.se> (2007-03-01, kl 16.00)

Tillgänglig:

<www.riksdagen.se/webbnav/index.aspx?nid=410&typ=mot&rm=1993/94&bet=Sk353> (2007-05-12, kl 19.30)

Tillgänglig: <www.svd.se/dynamiskt/inrikes/did> (2007-05-09, kl 13.00)

Intervjuer

Skattebrottsenheten, Jan-Åke Nilsson, 2007-05-07

Ekobrottsmyndigheten, Patrik Hjelm, 2007-04-12

Företagare X, 2007-04-24

Bilaga 1) Diskussionsunderlag

Under genomförda intervjuer har nedanstående områden varit föremål för diskussion och sedermera utgjort underlag för det empiriska avsnittets innehåll samt analys och slutsatser.

- Intervjuobjektets bakgrund, nuvarande position samt relation till uppsatsämnet.
- Respondentens personliga framställning av skalbolagshandelns utveckling.
- Nulägesanalys av illegala skalbolagsaffärer.
- Internationella aspekter.
- De inblandade aktörernas olika roller, medverkan, samspel etc.
- Juridisk och redovisningsmässig koppling till de illegala transaktionerna.
- Tillsyn, granskning, myndigheter och åtgärder.
- Tillvägagångssätt och hjälpmedel.
- Gråzoner och gränsdragning mellan seriöst och oseriöst/ legalt och illegalt

Högskolan i Borås

Högskolan i Borås bildades i samband med högskolereformen 1977.

Högskolans textila utbildningar har dock sitt ursprung redan i den Tekniska Väfskolan från 1866.

Idag är Högskolan i Borås en nationell högskola med studenter från hela landet. Högskolan i Borås ger utbildningar inom följande ämnesområden; biblioteks- och informationsvetenskap, textil, teknik, barn- och ungdomspedagogik samt data/informatik och ekonomi.

Forskning och utvecklingsarbete är en expanderande del av högskolans verksamhet. En viktig del i detta arbete är en nära samverkan med företag, statliga myndigheter och kommuner både i Sverige och utomlands.

Institutionen för data- och affärsvetenskap

Institutionen för data- och affärsvetenskap ger utbildningar inom följande två områden: ekonomi och informatik. Samverkan mellan institutionens ämnen har lett till unika utbildningsprogram, i första hand magisterutbildningar som bygger på ämneskombinationen informatik och företagsekonomi.

Institutionen för data- och affärsvetenskap ger följande utbildningar: Civilekonomutbildning 120/160 poäng, Dataekonomutbildning 120/160 poäng, Systemarkitekturutbildning 120/160 poäng, Systemvetarutbildning 120/160 poäng, Fastighetsmäklarutbildning 80 poäng, Event Management 80 poäng, Magisterutbildning i entreprenörsskap och affärsdesign, Magisterutbildning i direktmarknadsföring 121-160 poäng Kandidat-/magisterutbildning i företagsekonomi 81-120/160 poäng samt Kandidat-/magisterutbildning i informatik 81-120/160 poäng

Därutöver erbjuder institutionen fristående kurser ekonomi, juridik och informatik.

För mer information:

Högskolan i Borås

501 90 Borås

Tel 033-435 40 00

Fax 033-435 40 03

E-post: Info@hb.se

Internet: <http://www.hb.se>