Något om tolkningen av skatteflyktsbestämmelsen i 35 § 3 mom. sista stycket KL

Av bankdirektör Ulf Fredholm

Dagen den 8 november 1967 spökar i ett par olika sammanhang när det gäller tillämpning av bestämmelserna om realisationsvinstbeskattning. De problem jag har för avsikt att behandla finns i 35 § 3 mom. sista stycket KL som lyder:

Har fastighet överlåtits på aktiebolag, handelsbolag eller ekonomisk förening genom fång på vilket lagfart sökts efter den 8 november 1967 av någon som har ett bestämmande inflytande över bolaget eller föreningen, beräknas realisationsvinst vid hans avyttring av aktie eller andel i bolaget eller föreningen som om avyttringen avsett mot aktien eller andelen svarande andel av fastigheten. Vad nu sagts får icke föranleda att realisationsvinst beräknas lägre eller att realisationsförlust beräknas högre än enligt reglerna i detta moment. Bestämmelserna i detta stycke gälla endast om sådan fastighet utgör bolagets eller föreningens väsentliga tillgång. De gälla dock icke vid avyttring av aktie i sådant bostadsaktiebolag eller andel i sådan bostadsrättsförening som avses i 24 § 3 mom., om avyttringen avser endast rätt till viss eller vissa men ej alla bostadslägenheter i fastigheten. Lika med lagfartsansökan anses annan ansökan hos myndighet om viss åtgärd med åberopande av fångeshandlingen.

Bestämmelsen återfinns ursprungligen i den proposition (nr 153 år 1967), som låg till grund för de nya reglerna om realisationsvinstbeskattning vid avyttring av fastigheter. Departementschefen ansåg att en bestämmelse behövdes för att hindra skatteflykt genom metoden att överföra en fastighet, som skall försäljas, till ett aktiebolag, varefter aktierna i stället avyttras. Den ändring riksdagen gjorde av intresse i förevarande sammanhang var att man på bevillningsutskottets hemställan bestämde den relevanta dagen till den 8 november 1967 i stället för den 31 december 1967, som föreslagits i propositionen.

Vi antar att X äger en fastighet, som han köpt år 1950 för 50.000:–. Han säljer den någon gång under år 1968 till ett av honom ägt aktiebolag för 120.000:–. X skall då givetvis beskattas för den uppkomna realisationsvinsten, som kan beräknas på följande sätt[1]:

Försäljningspris	120.000:—
Avdrag:	
Omräknat förvärvspris	
50.000:— × 2,14	107.000:—
Vinst	13.000:—
75 % därav	9.750:—

Om X med tiden, låt oss anta att det kommer att ske år 1975, säljer aktierna i bolaget uppkommer för honom ett besvärligt problem med realisationsvinstbeskattningen, under förutsättning att fastigheten vid försäljningstillfället utgör bolagets väsentliga tillgång. Ser vi först på de realisationsvinstregler, som gäller aktier i allmänhet, innebär ju dessa regler att vinsten beräknas till 10 % av köpeskillingen efter avdrag för kostnad för avyttringen

[1] Från 3.000-kronorsavdrag och andra ev. avdrag bortses i detta sammanhang.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:11

såvida den skattskyldige inte kan visa att avyttringen skett utan vinst eller med vinst som inte överstigit 5 %. Antag att X säljer aktierna i bolaget för 500.000 : —. Om de vanliga reglerna skulle tillämpas, skulle den skattepliktiga realisationsvinsten uppgå till 50.000 : —. Emellertid utgöres bolagets väsentliga tillgång av en fastighet, varför realisationsvinsten vid avyttringen av aktierna skall beräknas som om avyttringen i stället hade gällt *bolagets* fastighet. Försäljningspriset för aktierna uppgår — med hänsyn till fastighetens värde och till andra smärre tillgångar m. m. – som nyss nämndes till 500.000 : —. Den första fråga som uppkommer blir då vilket är fastighetens försäljningspris? Skall försäljningspriset anses vara 500.000 : — eller skall det justeras med hänsyn till att en del av försäljningspriset belöper på andra tillgångar.

Försäljningspriset

Lagens ordalydelse "som om avyttringen avsett mot aktien (eller andelen) svarande andel av fastigheten" för tanken till att hela försäljningspriset för aktierna skall anses belöpa på fastigheten. Om så inte är fallet borde en del av försäljningspriset — nämligen den del som kan anses belöpa på fastigheten – beskattas enligt de realisationsvinstregler, som gäller vid avyttring av fastighet, och återstoden av försäljningspriset — nämligen den del som kan anses belöpa på andra smärre tillgångar — beskattas enligt de realisationsvinstregler som gäller vid avyttring av aktier. Denna metod skulle ytterligare komplicera de redan i och för sig invecklade realisationsvinstreglerna och knappast vara användbar i praktiken.

Det förda resonemanget leder alltså fram till att realisationsvinsten vid avyttringen av aktierna skall beskattas på följande sätt. (För att realisationsvinsten siffermässigt skall kunna belysas måste vi ha ett omräkningstal för år 1968. I exemplet antar vi att omräkningstalet för år 1968 vid avyttringen år 1975 är 2).

Försäljningspris	500.000 : —
Avdrag:	
Omräknat förvärvspris 120.000 : — × 2 = ...	240.000 : —
Vinst	260.000 : —
75 % därav	195.000 : —

I vårt exempel skall sålunda realisationsvinsten vid aktieförsäljningen beräknas till 195.000 : –. Som tidigare nämnts skulle realisationsvinsten bara ha uppgått till 50.000 : — om den vanliga regeln i stället varit tillämplig. Har försäljningen inte omfattat samtliga aktier i bolaget utan t. ex. bara 80 st. av totalt 100 st. bör realisationsvinsten beräknas till

$$\frac{80}{100}\left(\times 195.000 : — =\right) \text{ } 156.000 : —.$$

Väsentliga tillgång

Vad som menas med "väsentliga tillgång" är inte närmare preciserat. Man skulle kunna jämföra denna lokution med lokutionen "uteslutande eller huvudsakligen" resp. "uteslutande eller så gott som uteslutande", som återfinns i punkt 3 av anvisningarna till 24 § KL. Dessa lyder sålunda:

Med bostadsförening och bostadsaktiebolag förstås ekonomisk förening och aktiebolag, vars verksamhet uteslutande eller huvudsakligen består i att åt föreningens medlemmar eller bolagets delägare bereda bostäder i hus, som äges av föreningen eller bolaget. Som bostadsförening eller bostadsaktiebolag anses även ekonomisk förening eller aktiebolag, vars verksamhet uteslutande eller så gott som uteslutande består i att tillhandahålla föreningens

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:11

medlemmar eller bolagets delägare garage eller annan för deras personliga räkning avsedd gemensamhetsanläggning i byggnad som äges av föreningen eller bolaget.

I de anvisningar angående beskattningen av bostadsföreningar och bostadsaktiebolag m. m. som riksskattenämnden meddelat (se Meddelanden från riksskattenämnden Ser. I nr 7/1967 p 3) har nämnden ansett, att det bör krävas av ett bostadsföretag, som vill bli beskattat enligt de återgivna för "äkta" bostadsföretag gällande reglerna, att dess fastighet inrymmer minst tre bostadslägenheter, och att minst 60 % av hela taxeringsvärdet för företagets fastighet belöper på de till medlemmar med bostadsrätt upplåtna bostadslägenheterna. När det gäller garageföreningarna bör det enligt riksskattenämnden krävas att minst 90 % av hela taxeringsvärdet för företagets fastighet belöper på de till medlemmar för deras personliga bruk upplåtna garageplatserna. Av dessa anvisningar skulle man då kunna dra den slutsatsen att "uteslutande eller huvudsakligen" motsvarar minst 60 % och "uteslutande eller så gott som uteslutande" minst 90 %. Lokutionen "huvudsakligen" återfinns också i punkt 8 av anvisningarna till 53 § KL där det talas om att stiftelse, som i sin verksamhet främjar flera ändamål, anses hänförlig under 53 § 1 mom. e) (d. v. s. inskränkt skattskyldig), därest verksamheten huvudsakligen avser att tillgodose ändamål av sådan beskaffenhet som i nämnda stadgande omförmäles. I praxis brukar därvid fordras att en stiftelse skall använda minst 80 %[1] av avkastningen för kvalificerat ändamål för att bli inskränkt skattskyldig.

Enligt vanligt språkbruk är de nämnda lokutionerna starkare än lokutionen "väsentliga". Det förda resonemanget skulle då leda till att fråga om tillämpning av specialregeln kan uppkomma redan när "sådan fastighet" utgör mindre än 60 % av företagets tillgångar. Att i avsaknad av praxis på området närmare ange var gränsen skall gå är omöjligt.

Det kan inte råda något tvivel om att det är under det beskattningsår då försäljningen äger rum som fastigheten skall vara den väsentliga tillgången och att detta förhållande skall ha varat under större delen av året. Först vid taxeringen för detta beskattningsår finns ju anledning att pröva frågan. Det borde alltså vara likgiltigt om fastigheten före den på så sätt angivna tidpunkten för försäljningen av aktierna varit den väsentliga tillgången eller inte. Emellertid bör en varning i detta sammanhang ges. Skulle en skattskyldig i ett av honom ägt bolag t. ex. "lägga in en rörelse" för att fastigheten vid försäljningen av aktierna i bolaget inte skall anses som bolagets "väsentliga tillgång", riskerar han säkerligen att fiscus i en process kan göra gällande att en skentransaktion förekommit. — Den skattskyldige kan komma i en besvärlig situation även om det av honom ägda bolaget driver rörelse vid tidpunkten för fastighetsförvärvet. Skulle bolaget nämligen lägga ned sin rörelse och övergå till att endast förvalta fastigheten kan denna komma att, vid försäljningen av aktierna, vara bolagets väsentliga tillgång. Följden härav blir då att även i detta fall bestämmelsen i 35 § 3 mom. sista stycket skall tillämpas vid vinstberäkningen.

[1] Se Scholander, Om stiftelsers och föreningars rätt till inskränkning i skattskyldigheten jämlikt bestämmelserna i 53 § 1 mom. e) KL, Skattenytt 4/1960 sid. 106. – Jfr Tufvesson, SN nr 12/1968 sid. 492.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:11

Sådan fastighet

Man kan också fråga sig vad uttrycket ”om sådan fastighet (d. v. s. fastighet som överlåtits genom fång på vilket lagfart sökts efter den 8 november 1967) utgör bolagets (eller föreningens) väsentliga tillgång” innebär. Vid första påseende synes lagen vara klar. Om fastighet på vilken lagfart sökts efter nämnda dag utgör den väsentliga tillgången skall specialregeln tillämpas. Läser man sedan vad departementschefen anfört i propositionen (prop. nr 153 år 1967 sid 143) upptäcker man att lagen i själva verket är ganska vid. I propositionen står nämligen följande: ”Bestämmelsen förutsätter för sin tillämpning att fastigheten överförts efter den 31 december 1967[1], och att en eller flera fastigheter utgör företagets väsentliga tillgång. Om företaget driver rörelse av ej alltför obetydlig omfattning kan bestämmelsen således inte åberopas.” Konsekvenserna härav blir då följande. Antag att X äger ett bolag som bedriver fastighetsförvaltning. Bolaget äger sedan länge tre smärre fastigheter. Det äger vidare två större fastigheter, som det förvärvat från X och sökt lagfart på någon gång efter den 8 november 1967. Dessa båda fastigheter kan med hänsyn till värderelationerna mellan fastigheterna sägas utgöra bolagets väsentliga tillgång. Realisationsvinst vid försäljning av aktierna i bolaget skall då beräknas enligt specialregeln. Det blir visserligen enkelt för X att kringgå detta. Han kan göra det på så sätt att han från en utomstående köper en fastighet av en sådan storlek att värderelationen mellan de båda ”nedsmittade” fastigheterna och de övriga fastigheterna ändras. Skulle det av X ägda bolaget i stället för fastighetsförvaltning bedriva rörelse är det tillräckligt att rörelsen bedrives i ”ej alltför obetydlig omfattning” för att specialregeln inte skall tillämpas vid realisationsvinstberäkningen.

Fastighetsförsäljning från juridisk person

Den sista fråga jag tänkte ta upp till behandling belyses av följande exempel. Antag att ett aktiebolag innehar en fastighet och säljer denna till ett särskilt fastighetsbolag. Lagfart på fånget söks efter den 8 november 1967. Skulle moderbolaget sälja aktierna i fastighetsbolaget uppkommer givetvis fråga om realisationsvinstbeskattning. Skall även i detta fall specialregeln tillämpas? Ordalydelsen i 35 § 3 mom. sista stycket (”någon som har ett bestämmande inflytande” och ”beräknas realisationsvinst vid hans avyttring”) ger närmast vid handen att det är fastighetsförsäljningar från fysisk person som man vill ha möjlighet att ingripa emot. Enligt mitt förmenande bör specialregeln därför inte vara tillämplig på en försäljning *från* en juridisk person och det oavsett om försäljningen sker till en fysisk eller juridisk person.

---

[1] Som tidigare nämnts ändrades vid riksdagsbehandlingen dagen till den 8 november.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:11