Skatteflyktsbestämmelse som inte hindrar skatteflykt?

Av civilekonomen Stig Olsson

I 35 § 3 mom sjunde stycket kommunalskattelagen har intagits en s k skatteflyktsbestämmelse av följande lydelse.

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 ralisationsvinst 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.

Vissa frågor i anslutning till ovan återgivna bestämmelse har behandlats tidigare i denna tidskrift i en artikel av bankdirektör Ulf Fredholm (nr 4 år 1969).

Vilka är då syftena med den aktuella skatteflyktsbestämmelsen? Låt oss undersöka omständigheterna kring dess tillkomst.

Då markvärdekommitténs betänkande (SOU 1966:23 och 24) remissbehandlades kritiserades allmänt den bristande samordningen mellan den föreslagna markvinstbeskattningen och den då nyligen beslutade ändringen av aktievinstbeskattningen (SFS 1966:215 och 216). I proposition 1967:153 med förslag till nya regler för beskattning av markvinst återges vissa remissinstansers uttalanden. Av intresse i detta sammanhang är dåvarande överståthållarämbetets farhågor, citerade på sid 62 i proposition 1967:153 (i fortsättningen kallad propositionen).

I de fall då fastighetsöverlåtelser kommer att ske med kommuner som köpare, och detta förväntas av kommittén i framtiden bli mera vanligt än tidigare, kan det befaras, att sådana nu nämnda transaktioner blir oftast förekommande. Om en fastighet ur kommunens synpunkt med hänsyn till bebyggelseplanering o d är synnerligen åtråvärd, lärer den omständigheten, att fastigheten är "satt på aktier" ej komma att tillmätas särskild betydelse, framför allt beroende på att kommunen efter förvärvet av aktierna i fastighetsbolaget på enkelt sätt och givetvis utan skattepåföljder kan överföra fastigheten i direkt ägo.

Liknande synpunker framfördes av länsstyrelsen i Kristianstads län (sid 63 i propositionen) och – såvitt angår mera allmänna farhågor för skatteflykt på grund av den bristande samordningen med aktievinstbeskattningen — av kammarrätten (sid 62 i propositionen).

Departementschefen tog på sid 142—143 i propositionen upp frågan genom följande uttalande.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:53

Även om jag hyser förhoppningen att genom olika åtgärder kunna skapa erforderliga garantier i kontrollhänseende är jag på en punkt övertygad om att en särskild bestämmelse behövs för att hindra skatteflykt. Det gäller som förut antytts metoden att överföra en fastighet, som avses skola försäljas, till eget aktiebolag, handelsbolag eller ekonomisk förening, varefter aktierna eller andelarna i stället avyttras. Med hänsyn till att skattebelastningen genom aktieförsäljningar kan bli avsevärt mindre än vid en direktförsäljning av fastigheten — åtminstone om aktierna innehafts längre tid — kan ett sådant förfarande te sig lämpligt från den skattskyldiges synpunkt. Om syftet är att undkomma realisationsvinstskatten på fastigheten bör emellertid sådana förfaranden inte godtas. Jag föreslår därför en särskild bestämmelse som möjliggör för taxeringsmyndigheterna att ingripa häremot. Bestämmelserna förutsätter för sin tilllämpning att fastigheten överförts efter den 31 december 1967 och att en eller flera fastigheter utgör företagets väsentliga tillgång. Om företaget driver rörelse av ej alltför obetydlig omfattning kan bestämmelsen således inte åberopas. På vilket sätt fastighetsöverföringen skett är utan betydelse.

Realisationsvinsten med anledning av aktieförsäljningen bör beräknas som om avyttringen gällt motsvarande del av företagets fastighet. Om överföringen från aktie- eller andelsägaren till företaget skett genom oneröst fång bör som anskaffningskostnad anses det belopp vartill fastigheten överfördes till företaget. Detta värde bör få uppräknas med index och fast tillägg enligt vanliga regler. En spärregel bör emellertid gälla om den på detta sätt beräknade realisationsvinsten skulle understiga den realisationsvinst som uppkommer om beräkningen sker enligt aktievinstbeskattningsreglerna.

Även om realisationsvinsten beräknas på grundval av bestämmelserna om beskattning av vinst vid fastighetsförsäljning gäller överlåtelsen formellt sett aktier eller andelar. De för beskattning av vinst vid aktieförsäljning gällande reglerna om t ex beskattningsort vid den kommunala beskattningen blir därför tillämpliga i dessa fall.

Den bestämmelse som jag nu berört bör lämpligen placeras bland de föreskrifter som reglerar realisationsvinstbeskattningen av aktier. Dessa har sammanförts i 35 § 2 mom KL och är i övrigt sakligt oförändrade, bortsett från att den nuvarande begränsningen av skattefriheten för överlåtelser i koncernförhållanden utsträckts att gälla aktier som innehafts kortare tid än fem år.

Riksdagen beslöt med vissa ändringar — som saknar intresse för de frågor denna uppsats avser att ta upp — införa den föreslagna skatteflyktsbestämmelsen, då man behandlade propositionen om ändrad markvinstbeskattning (SFS 1967:748).

Lagstiftarens intentioner får väl anses ha varit att den som efter den 8 november 1967 "sätter en fastighet på aktier" (eller överför fastigheten till annan juridisk person som utgör självständigt skattesubjekt) inte skall kunna dra några fördelar av den i vissa lägen betydligt gynnsammare beskattningen vid avyttring av aktier (eller andelar). (Jfr Ekman-Sterner "Skatt på fastighetsvinster", sid 71/74). Låt oss med utgångspunkt från ett exempel se om lagstiftaren förmått åstadkomma en lagstiftning som tillgodoser hans förmodade intentioner.

Exempel

En fysisk person A äger ett tomtområde. Kommunen är villig att betala 1 000 000 kr för fastigheten. Sådana omständigheter föreligger inte att det blir aktuellt med rörelsebeskattning om A säljer fastigheten. Bestämmelserna i 35 § kommunalskattelagen blir sålunda tillämpliga.

A räknar ut att han genom indexuppräkning får en inflationsskyddad anskaff-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:53

ningskostnad av 500 000 kr att räkna av från köpeskillingen. Han har innehaft fastigheten mer än två år, och om han nu säljer fastigheten till kommunen för 1 000 000 kr får han därför en skattepliktig realisationsvinst av, 75 % × (1 000 000 —500 000), 375 000 kr att ta upp till beskattning.

A innehar emellertid samtliga aktier i ett 5 000-kronors skrivbordsbolag. Han har ägt aktierna mer än fem år.

A förfar nu så att han först överlåter fastigheten för 500 000 kr till sitt bolag. Härvid uppkommer ingen skattepliktig vinst för A. Därefter säljer A aktierna i bolaget till kommunen för 505 000 kr. Med utgångspunkt från kommunens värdering av fastigheten är detta det pris man är villig att betala för aktierna.

Vid förvärvstidpunkten har nämligen bolaget följande ställning.

Fastighet	500 000	Skuld	500 000
Kassa	5 000	Aktiekapital	5 000
	505 000		505 000

Kommunen anser att fastigheten har ett "övervärde" av 500 000 kr jämfört med det i bolaget bokförda värdet, som är lika med bolagets förvärvskostnad för fastigheten.

A har nu fått sin million för fastigheten, nämligen dels 500 000 kr från bolaget dels 500 000 kr från kommunen i form av köpeskilling för aktierna.

Hur skall nu A beskattas? Klart är att den tillskapade skatteflyktsbestämmelsen i princip är tillämplig. Låt oss då se, till vilket resultat den leder!

Av departementschefens uttalande framgår att som anskaffningskostnad för fastigheten skall "anses det belopp, vartill fastigheten överfördes till företaget". Eftersom samtliga transaktioner här skett under samma beskattningsår, blir det inte aktuellt med någon indexuppräkning. Men från vilket försäljningspris skall då anskaffningskostnaden, 500 000 kr, avräknas vid beräkning av realisationsvinsten?

Om lagstiftarens intentioner skulle få genomslag, borde såsom intäkt tas upp summan av A:s bägge likvider, nämligen köpeskillingen dels för fastigheten, då denna överläts till bolaget, dels för aktierna, då dessa såldes till kommunen. Om endast aktielikviden tas upp som intäkt kan inte beskattningen effektueras i överensstämmelse med bestämmelsernas syfte. Då träder i stället reglerna för aktievinstbeskattning i kraft, eftersom skatteflyktsbestämmelsen innehåller en spärr mot lägre beskattning genom dess tillämpning än vad som skulle bli fallet utan dess existens.

Vad *säger* då skatteflyktsbestämmelsen? Den reglerar hur realisationsvinsten "vid hans avyttring av aktie eller andel" skall beräknas. Enligt författarens mening (utesluter) borde denna lydelse utesluta möjligheten att som intäkt ta upp något annat belopp, än köpeskillingen för ifrågavarande aktie eller andel. Skulle verkligen en skattedomstol kunna komma till annan slutsats? Såvitt känt har frågan ännu inte prövats.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:53