

Målnummer:	3508-03	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2004-06-28		
Rubrik:	Vid tillämpning av reglerna om underlag för lättnadsbelopp och gränsbelopp får omkostnadsbeloppet inte bestämmas enligt schablonmetoden i 48 kap. 15 § inkomstskattelagen. Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
Lagrum:	43 kap. 4 §, 48 kap. 15 § och 57 kap. 8 § inkomstskattelagen (1999:1229)		
Rättsfall:	RÅ 2000 not. 209		

REFERAT

I en ansökan om förhandsbesked anförde A följande. A äger aktier i ett aktiebolag som sedan år 1997 är noterat på Stockholmsbörsens O-lista. Vid tidpunkten för noteringen var A verksam i betydande omfattning i bolaget. De aktier (andelar) i bolaget som A då innehade eller som han därefter förvärvat med stöd av sådana andelar är enligt 57 kap. 6 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, att anse som kvalificerade t.o.m. utgången av år 2002. - A frågade om han vid 2002 och 2003 års taxeringar - vid tillämpning av reglerna om lättnadsbelopp i 43 kap. 4 § IL och gränsbelopp i 57 kap. 8 § IL - fick använda ett enligt schablonmetoden bestämt omkostnadsbelopp för andelarna.

Skatterättsnämnden (2003-05-16, André, ordförande, Wingren, Brydolf, Silfverberg, Ståhl, Tollerz, Virin) yttrade: Förhandsbesked - A får som underlag vid beräkning av lättnadsbelopp enligt 43 kap. 4 § IL och gränsbelopp enligt 57 kap. 8 § inte använda ett omkostnadsbelopp beräknat enligt 48 kap. 15 § (schablonmetoden). - Motivering - - - Systemet för beskattning av kvalificerade andelar enligt fåmansföretagsreglerna innebär att utdelning och kapitalvinst skall hänföras till skattefritt belopp, belopp som beskattas i inkomstslaget kapital eller belopp som beskattas i inkomstslaget tjänst. Till grund för en sådan fördelning bestäms varje år en andels lättnadsbelopp och gränsbelopp (43 kap. 3-8 §§ och 57 kap. 7-12 §§). Reglerna för beräkning av dessa belopp utgår från utdelningsfallen. Vid beräkningen av underlaget för lättnadsbelopp och gränsbelopp beaktas bl.a. det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om andelen skulle ha avyttrats vid tidpunkten för utdelningen (43 kap. 4 § första stycket 1 och 57 kap. 8 § första stycket 1). - Motsvarigheten till den nu gällande regleringen i 57 kap. 8 § första stycket 1 tillkom år 1995 (3 § 12 b mom. andra stycket lagen [1947:576] om statlig inkomstskatt i dess lydelse enligt SFS 1995:1626). Ursprungligen hade underlaget ifråga definierats som den skattskyldiges anskaffningskostnad och lämnade ovillkorliga kapitaltillskott (3 § 12 mom. första stycket lagen om statlig inkomstskatt i dess lydelse enligt SFS 1990:651). Syftet med 1995 års ändring var att åstadkomma en direkt koppling till genomsnittsmetoden varigenom lagregleringen kunde göras tydligare och enklare (prop. 1995/96:109 s. 90). Bestämmelserna om lättnadsbelopp avseende skattefri utdelning och kapitalvinst tillkom först år 1996 och utformades med ledning av reglerna för gränsbeloppet (prop. 1996/97:45 s. 36). - Reglerna om beräkning av underlag för lättnadsbelopp och gränsbelopp på kvalificerade aktier innehåller även alternativa möjligheter att bestämma omkostnadsbeloppet (43 kap. 4 § andra stycket och 57 kap. 8 § andra stycket IL). Omkostnadsbeloppet för andelar förvärvade före år 1990 får indexuppräknas (43 kap. 17 §) och omkostnadsbeloppet för andelar förvärvade före år 1992 får beräknas till ett justerat kapitalunderlag i företaget, dvs.

skillnaden mellan värdet på företagets tillgångar och skulder (43 kap. 18 §). - Nämnden gör följande bedömning. - Den valda lagstiftningstekniken att utgå från omkostnadsbeloppet för att beräkna underlag för lättnadsbelopp och gränobelopp infördes som framgått bl.a. för att knyta an till bestämmelserna om genomsnittsmetoden i nuvarande 48 kap. 7 §. Den innebär också att en koppling finns till övriga särskilda regler för omkostnadsbeloppet i 48 kap. 8-17 a §§, däribland bestämmelsen i 15 § om att omkostnadsbeloppet för marknadsnoterade delägarätter får bestämmas till 20 procent av ersättningen vid avyttringen sedan utgifter i samband med denna dragits av (schablonmetoden). - Av förarbetena till fåmansföretagsreglerna framgår att utgångspunkten för att viss del av avkastningen skall behandlas som inkomst av kapital, eller som skattefritt belopp, skall vara delägarens satsade kapital (se t.ex. prop. 1989/90:110 s. 467-472 och prop. 1996/97:45 s. 36 f.). Denna princip kommer till uttryck både i den grundläggande regeln för att bestämma omkostnadsbeloppet i 44 kap. 14 § och de alternativa reglerna i 43 kap. 17 och 18 §§. Att det i fråga om marknadsnoterade andelar därutöver skulle vara möjligt att använda ett schablonbelopp som grundas på avyttringspriset för en såld andel kan inte anses ha varit lagstiftarens avsikt (jfr SOU 2002:52, del 1, s. 396 f.). - Frågan i ärendet är om lagregleringen har fått en sådan utformning att schablonmetoden - trots att en tillämpning av metoden inte överensstämmer med lagstiftningens syfte - ändå kan användas i ett fall som det förevarande. - Det kan konstateras att schablonmetoden enligt sin ordalydelse endast kan tillämpas vid en faktisk avyttring, eftersom det förutsätts att även utgifter för avyttringen beaktas (jfr RÅ 2000 not. 209, fråga 6). Under löpande innehav beräknas lättnadsbelopp och gränobelopp årligen, vid utdelningstillfället eller, om företaget inte lämnat någon utdelning, vid beskattningsårets utgång. Vidare bygger systemet för beskattning av kvalificerade andelar - även då fråga är om att använda någon av de alternativa möjligheterna att bestämma omkostnadsbeloppet - på att underlagen för beräkning av lättnadsbelopp och gränobelopp är lika stora (se prop. 1996/97:45 s. 39). Uppbyggnaden av reglerna ger inte heller utrymme för att lättnadsbelopp och gränobelopp skall beräknas på olika sätt beroende på om fråga är om beskattning av utdelning eller kapitalvinst. Av detta får anses följa att en beräkning av omkostnadsbeloppet enligt schablonmetoden inte är förenlig med systemet för att bestämma lättnadsbelopp och gränobelopp. - Mot bakgrund av det anförda finner nämnden att sökanden vid beräkning av underlag för lättnadsbelopp och gränobelopp inte är berättigad att använda ett med stöd av schablonmetoden beräknat omkostnadsbelopp.

Skatteverket överklagade och yrkade att Regeringsrätten skulle fastställa förhandsbeskedet.

A yrkade i eget överklagande att Regeringsrätten skulle förklara att schablonmetoden i 48 kap. 15 § IL var tillämplig vid beräkning av underlag för lättnadsbelopp och gränobelopp.

Regeringsrätten (2004-06-28, Sandström, Ersson, Dexe, Nord, Hamberg) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Vid en avyttring av bl.a. aktier som är marknadsnoterade kan omkostnadsbeloppet med tillämpning av schablonmetoden bestämmas med utgångspunkt i ersättningen vid avyttringen och utgifterna i samband med denna. Det har inte anvisats något sätt att bestämma dessa poster vid en sådan tänkt avyttring som avses i 43 kap. 4 § första stycket 1 och 57 kap. 8 § första stycket 1 IL (jfr RÅ 2000 not. 209). Redan med hänsyn härtill finner Regeringsrätten att schablonmetoden inte är tillämplig.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer förhandsbeskedet.

Föredraget 2004-06-10, föredragande Heinefors, målnummer 3508-03

Sökord: Fåmansföretag; Förhandsbesked inkomstskatt; Inkomst av kapital;
Inkomst av tjänst

Litteratur: Prop. 1995/96:109 s. 90; prop. 1996/97:45 s. 39 f.; SOU 2002:52, del I, s.
396 f.
