

Målnummer:	4460-94	Avdelning:	3
Avgörandedatum:	1995-05-12		
Rubrik:	Aktier i ett fåmansföretag tillhörande ett dödsbo skulle skiftas mellan barnen till den avlidne. Dödsfallet hade inträffat år 1988 och aktierna hade av den avlidne förvärvats genom arv år 1967. Barnens anskaffningskostnad för aktierna enligt 3 § 12 mom. lagen om statlig inkomstskatt har ansetts kunna bestämmas med tillämpning av den i punkt 7 av övergångsbestämmelserna till lagen (1990:651) om ändring i lagen om statlig inkomstskatt intagna föreskriften beträffande bl.a. aktier som den 1 april 1976 av den skattskyldige innehafte i mer än fem år. Förhandsbesked vid inkomsttaxering.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 3 § 12 mom. och 24 § 1 mom. tredje stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL• Punkt 7 av övergångsbestämmelserna till lagen (1990:651) om ändring i SIL		
Rättsfall:			

REFERAT

Enligt 3 § 12 mom. första stycket första meningen lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, skall, om utdelningen på aktier i ett fåmansföretag överstiger en på visst sätt bestämd andel av den skattskyldiges anskaffningskostnad för aktierna och lämnade ovillkorliga kapitaltillskott, överskjutande belopp tas upp som intäkt av tjänst. Enligt första styckets andra mening skall, om aktierna förvärvats på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, anskaffningskostnaden beräknas med tillämpning av 24 § 1 mom. tredje stycket samma lag. Av 3 § 12 mom. fjärde stycket 2 SIL framgår att anskaffningskostnaden för aktier som förvärvats före år 1990 - om den inte beräknas enligt vissa bestämmelser i fjärde stycket 1 - får räknas upp med hänsyn till förändringarna i det allmänna prisläget från och med förvärvsåret, dock tidigast från och med år 1970, till år 1990. Motsvarande gäller för ovillkorliga kapitaltillskott som gjorts före år 1990.

Enligt 24 § 1 mom. tredje stycket första meningen SIL skall, om avyttrad egendom förvärvats genom arv, testamente, gåva, bodelning eller annat fång som inte är jämförligt med köp eller byte, egendomen anses förvärvad genom det köp, byte eller därmed jämförliga fång som skett närmast dessförinnan. I andra meningen av samma stycke föreskrivs vidare att den skattskyldige, om han genom t.ex. arv eller testamente har förvärvat aktier, får som anskaffningsvärde tillgodoräkna sig ett belopp motsvarande det avdrag, som överlåtaren med tillämpning av den i 27 § 2 mom. SIL angivna genomsnittsmetoden skulle ha fått göra om denne avyttrat aktierna på överlåtelsedagen. Genomsnittsmetoden utgör enligt sistnämnda lagrum det genomsnittliga anskaffningsvärdet för samtliga finansiella instrument av samma slag och sort som det avyttrade, beräknat på grundval av faktiska anskaffningsutgifter och med hänsyn till inträffade förändringar beträffande innehavet.

I punkt 7 av övergångsbestämmelserna till lagen (1990:651) om ändring i SIL föreskrivs att punkt 3 av övergångsbestämmelserna till lagen (1976:343) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370) gäller i fråga om bl.a. aktie som inte är marknadsnoterad och som den skattskyldige den 1 april 1976 innehaft i

mer än fem år. Enligt sistnämnda övergångsbestämmelse får, i stället för det vederlag som erlagts vid förvärvet av aktien, vid beräkning av genomsnittlig anskaffningskostnad för sådan aktie upptas tre fjärdedelar av det värde till vilket aktien skulle ha upptagits i allmän självdeklaration för fysisk person per den 31 december 1975.

I ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde K.L., B.L. och E.A. följande: De sökande var syskon och arvingar till avlidne fadern S.L. Bland tillgångarna i det oskiftade dödsboet efter fadern fanns samtliga 7 000 aktier i AB K.A. L. (org. nr. 556015-6522). Bolaget, som var beläget i Göteborg, bedrev grossistverksamhet i livsmedelsförpackningar, huvudsakligen natur- och konsttarmar. Bolaget startades 1918 av sökandes farfar och erhöles av fadern S.L. genom arv 1967. Såväl K. som B.L. var sedan flera år aktiva i bolaget.

Sökandena övervägde att till var och en av sig utskifta aktierna i bolaget. Om så skedde kunde såväl utdelning från bolaget som realisationsvinst vid avyttring komma att bli aktuellt. Det var för de sökande av synnerlig vikt att inför beslutet om utskiftning få klarhet i följande taxeringsfrågor:

Fråga 1 - Fick de sökande, i det fall utskiftning av aktierna skett, vid beräkning av kapitalbeskattade utdelning och realisationsvinst, enligt bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL, som anskaffningskostnad för aktierna enligt fjärde stycket 2 nämnda lagrum tillämpa punkt 7 i övergångsbestämmelserna till nämnda lag? -
Fråga 2 - Om svaret på fråga 1 var ja - från vilket år fick uppräknings med hänsyn till förändring i det allmänna prisläget, enligt bestämmelserna i SIL 3 § 12 mom. fjärde stycket 2, ske? - Såväl utdelning som realisationsvinst kunde om utskiftning skedde komma ifråga såväl vid 1994 som 1995 års taxeringar. - De sökande ansåg att svaret på fråga 1 borde besvaras jakande av följande skäl: Genom lag 1976:343 ändrades dåvarande reavinstbeskattningsregler bl.a. på så sätt att aktier äldre än fem år, som tidigare hade beskattats enligt schablon med 10 procent av försäljningsvinst, skulle beskattas till 40 procent av uppkommen vinst. I samband härmed infördes den övergångsbestämmelse som numera återfinns i punkt 7 i övergångsbestämmelserna till SIL. - Sökandenas aktier kom om utskiftning skulle ske, att ha "innehafts" sedan tid före den 1 april 1971 eftersom aktierna erhållits i arv varvid egendomen enligt bestämmelserna i 24 § 1 mom. tredje stycket SIL skulle anses förvärvat genom det fång som skett dessförinnan. - Enligt sökandenas mening stod det klart att den s.k. hjälpregeln fick användas vid beräkning av genomsnittlig anskaffningskostnad för aktierna. - Fråga var om samma anskaffningskostnad fick användas vid tillämpning av bestämmelserna i 3 § 12 mom. fjärde stycket 2 SIL. Såvitt framgick av förarbetena till övergångsbestämmelserna (prop. 1975/76:180 s. 159) infördes hjälpregeln "Med hänsyn till svårigheterna att i vissa fall fastställa anskaffningskostnaden för äldre aktier". Beroende dels på att även faderns förvärv skedde genom arv, dels på att verksamheten ursprungligen startades för 75 år sedan, gick verklig anskaffningskostnad (förvärvspris, nyemissioner, ovillkorliga kapitaltillskott) för aktierna ej att utredas. - Av denna anledning borde anskaffningskostnaden enligt hjälpregeln även få användas vid tillämpningen av bestämmelserna i 3 § 12 mom. fjärde stycket 2 SIL.

Skatterättsnämnden (1994-06-30, Sandström, ordförande, Johansson, Nord, Virin) yttrade: Förhandsbesked. Den med fråga 1 avsedda övergångsbestämmelsen är inte tillämplig. - Motivering. - Vid 1976 års omläggning av reavinstbeskattningen infördes en schablonregel för icke marknadsnoterade aktier som den skattskyldige den 1 april 1976 innehaft i fem år eller mera (punkt 3 av övergångsbestämmelserna till SFS (1976:343)). Regeln innebar att den skattskyldige vid beräkning av genomsnittlig anskaffningskostnad fick ta upp aktierna till tre fjärdedelar av aktiernas värde vid 1976 års förmögenhetstaxering. Schablonregeln behölls vid övergången till det nya system för beskattning av reavinst som infördes vid 1992 års taxering (jfr punkterna 7 och 18 av övergångsbestämmelserna till SFS 1990:651. - Sökandenas far avled 1988. I dödsboet ingår fåmansföretagsaktier

vilka fadern förvärvat 1967 genom arv. Aktierna skall nu skiftas ut till sökandena. Sökandena frågar om anskaffningskostnaden för aktierna vid tillämpning av uppräkningsregeln i 3 § 12 mom. fjärde stycket 2 SIL får bestämmas med utnyttjande av den nämnda schablonregeln (enligt uppräkningsregeln får anskaffningskostnaden vid tillämpning av bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL räknas upp med index för tiden fr.o.m. förvärvsåret, dock tidigast fr.o.m. 1970, till 1990). Ett ställningstagande i den delen förutsätter att en bedömning först görs av hur bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL mer allmänt förhåller sig till reavinstreglerna.

Enligt 3 § 12 mom. SIL skall utdelning från fåmansföretag och vinst vid avyttring av aktier i fåmansföretag i vissa fall till en del beskattas i inkomstslaget tjänst. Syftet med bestämmelserna är att beskatta arbetsersättning som utgår i form av utdelning och reavinst. Det har ansetts nödvändigt att bestämma denna ersättning som en restpost. I huvuddrag innebär bestämmelserna att som intäkt av tjänst skall tas upp sådan del av utdelning och reavinst som överstiger en på visst sätt bestämd avkastning på satsat kapital. Utdelning och reavinst inom vad som brukar kallas det kapitalinkomstbehandlade utrymmet är skattefritt resp. beskattas enligt de vanliga reavinstreglerna.

Av det som nu sagts framgår att bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL och reavinstreglerna har olika syften. Bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL syftar till att identifiera en arbetsersättning och de gäller inte bara i fråga om reavinst utan också i fråga om utdelning. Materiellt är det därför inte på något sätt givet att olika typer av särregler i reavinstsystemet, tillkomna för att tillgodose speciella syften, skall få tillämpas vid en prövning enligt 3 § 12 mom. SIL. Här kan nämnas att den ifrågakommande schablonregeln kom till inte av utredningsskäl utan för att undvika "en mycket betydande skärpning" vid övergången till ett nytt reavinstsystem - prop. 1975/76:180 s. 160. - 3 § 12 mom. SIL innehåller ett antal särskilda bestämmelser som inte har någon motsvarighet i reavinstreglerna. Vid beräkning av det kapitalinkomstbehandlade utrymmet skall enligt 3 § 12 mom. första stycket SIL anskaffningskostnaden och ovillkorliga aktieägartillskott multipliceras med en räntefaktor (i reavinstreglerna nämns för övrigt inte särskilt ovillkorliga aktieägartillskott; dessa ses som förbättringskostnader enligt 24 § 1 mom. första stycket SIL). Har det kapitalinkomstbehandlade utrymmet inte tagits i anspråk för utdelning skall enligt andra stycket överskjutande belopp (s.k. sparad utdelning) läggas till anskaffningskostnaden vid följande års ränteuppräkningsår. De ursprungliga bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL har efter hand kompletterats med alternativa sätt att schablonmässigt bestämma anskaffningskostnaden (uppräkningsregeln och en regel grundad på företagets "kapitalunderlag") samt med en möjlighet att vid den årliga ränteuppräkningsår lägga 10 procent av ett på visst sätt bestämt löneunderlag till anskaffningskostnaden (bestämmelserna om kapitalunderlag och löneunderlag träder i kraft den 1 juli 1994; jfr SFS 1994:778). - I 3 § 12 mom. SIL finns en direkt hänvisning till reavinstreglerna. Enligt första stycket andra meningen skall vid förvärv på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång (den i första meningen avsedda) anskaffningskostnaden beräknas "med tillämpning av" 24 § 1 mom. tredje stycket SIL. Enligt sistnämnda stycke får den som t.ex. ärvt aktier som anskaffningsvärde för aktierna tillgodoräkna sig ett belopp motsvarande det avdrag som arvlåtaren skulle ha fått tillgodoräkna sig vid en eventuell avyttring "på överlåtelsedagen". Hänvisningen till 24 § 1 mom. tredje stycket SIL kom till på förslag av lagrådet (jfr prop. 1989/90:110 Del 2 s. 126 och samma prop. Del 1 s. 471 och 703). - Den närmast till hands liggande tolkningen av bestämmelser i 3 § 12 mom. första stycket andra meningen SIL är att arvtagarens (initiala) anskaffningskostnad enligt momentet helt överensstämmer med det anskaffningsvärde som gäller för arvtagaren i reavinsthänseende (arvtagarens anskaffningskostnad skulle alltså utgöra vederbörlig del av arvlåtarens omkostnadsbelopp enligt 24 § 1 mom. första stycket SIL). En annan tolkning som synes möjlig är att bestämmelsen endast indikerar att man vid tillämpning av reglerna i 3 § 12 mom. SIL på benefika

förvärv skall använda samma teknik som vid reavinstbeskattningen för att åstadkomma en önskad kontinuitet i beskattningen (jfr orden "med tillämpning av"). - Med den förstnämnda tolkningen - den som innebär att arvtagarens anskaffningskostnad skall anses vara vederbörlig del av arvlåtarens i reavinsthänseende gällande omkostnadsbelopp - uppkommer frågan om arvlåtaren även skall få tillgodoräkna sig det belopp som arvlåtaren skulle ha kunnat utnyttja som sparad utdelning. Frånvaron av en särskild bestämmelse angående hanteringen av sparad utdelning i en arvssituation kan - med den här aktuella tolkningen - knappast leda till annan slutsats än att arvtagaren inte får beakta sparad utdelning från tiden före arvstillfället. Arvtagaren skulle därmed i många fall riskera att få en större del av utdelning och reavinstbeskattad i tjänst än arvlåtaren. Materiellt ter sig en sådan effekt otillfredsställande och det finns ingen anledning anta att den varit avsedd. Det skulle vidare vara egenartat om schablonregeln ansågs tillämplig vid benefika förvärv men inte vid det föregående onerösa förvärvet. - Den andra tolkningen - den som innebär att man vid tillämpning av reglerna i 3 § 12 mom. SIL på benefika förvärv skall använda samma teknik som vid reavinstbeskattningen - kan sägas vara i linje med uttalanden som gjordes i samband med att uppräkningsregeln infördes (prop. 1990/91:54 s. 221). Enligt dessa uttalanden skall vid delförsäljningar det uppräknade "anskaffningsvärdet" liksom det kapitalinkomstbehandlade utrymmet proportioneras på samma sätt som "anskaffningskostnaderna" proportioneras enligt genomsnittsmetoden i 27 § 2 mom. första stycket SIL. Det tillägget görs att även i övriga avseenden skall samma principer tillämpas som vid övrig reavinstbeskattning av aktier som t.ex. att separata beräkningar görs för aktier av samma slag och sort. Uttalandena handlar alltså om hur enheten för vinstberäkning, förändringar under innehavstiden o.d. skall hanteras. Uttalandena ger knappast något stöd för att låta anskaffningskostnaden vid beräkning av det kapitalinkomstbehandlade utrymmet generellt få bestämmas på grundval av ett i reavinstsystemet använt schablonvärde. - I sammanhanget finns också anledning att något kommentera bestämmelsen i tredje stycket. Bestämmelsen reglerar vad som skall gälla vid en avyttring av aktierna. Formuleringen är att "Uppkommer realisationsvinst vid avyttring av aktier....skall 70 procent av den del av vinsten (understrykningarna gjorda här) som överstiger kvarstående sparad utdelning tas upp som intäkt av tjänst". - Läst på vanligt sätt kan "vinsten" inte betyda annat än den vinst som beskrivits tidigare i meningen, dvs. "realisationsvinsten". Av förarbetena (jfr t.ex. uttrycket "avdragsgilla omkostnadsbeloppet" i prop. 1992/93:234 s. 80) framgår emellertid att med "vinsten" i princip förstås skillnaden mellan vederlaget och den enligt bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL definierade anskaffningskostnaden (en anskaffningskostnad som på grund av indexuppräkningsregler m.m. kan avvika från anskaffnings värdet i reavinstsystemet). Den överraskande slutsatsen är alltså att "realisationsvinsten" och "vinsten" kan uppgå till olika belopp. Den avvikelser bör dock kunna hanteras inom ramen för regelsystemet. Skulle exempelvis i något fall "vinsten" överstiga "realisationsvinsten" (vilket kan vara fallet om den aktuella schablonregeln inte får tillämpas) kan det belopp som skall tas till beskattning i tjänst inte överstiga 100 procent av "realisationsvinsten". Utformningen av tredje stycket kan därför inte tas till intäkt för ett antagande att schablonregeln skall få användas också vid tillämpning av bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL. - Nämnden gör följande sammanfattande bedömning. Bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL har stora brister. Av lagtexten kan inte utläsas hur dessa bestämmelser förhåller sig till reglerna i reavinstsystemet. Mot bakgrund av de syften som bär upp bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL och bestämmelsernas utformning i stort kan enligt nämndens mening inte av första stycket andra meningen anses följa att kopplingen till reavinstreglerna - generellt eller vid benefika förvärv - omfattar även den ifrågakvarande schablonregeln. Någon annan grund för att anse schablonregeln tillämplig finns inte. Frågan skall därför besvaras nekande. - Fråga 2 förfaller.

Ledamöterna Nordling, Wingren, Colver och Rosen var skiljaktiga och anförde med instämmande av nämndens sekreterare Tottie

följande. Enligt 3 § 12 mom. första stycket SIL skall en fördelning av utdelning på aktier i fåmansföretag ske mellan inkomstlagen kapital och tjänst beräknad på visst sätt med utgångspunkt i den skattskyldiges anskaffningskostnad för aktierna och lämnade ovillkorliga kapitaltillskott. - Enligt första stycket andra meningen i den nämnda bestämmelsen gäller i fråga om beräkning av anskaffningskostnad vid s.k. benefika fång följande. Har aktierna förvärvats på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, skall anskaffningskostnaden beräknas med tillämpning av 24 § 1 mom. tredje stycket. Av uttalanden i förarbetena till lagstiftningen (prop. 1989/90:110 Del 1 s. 471, s. 454 f. och s. 703 samt Lagrådets yttrande, a.a. Del 2 s. 126, jfr 1989/90:SkU30 s. 125) som enligt vår mening är klara och entydiga, framgår därvid att anskaffningskostnaden vid tillämpningen av bestämmelsen (om inte punkt 1 i fjärde stycket aktualiseras av den skattskyldige) skall bestämmas enligt den regel som finns i andra meningen av 24 § 1 mom. tredje stycket, dvs. tas upp till det belopp som den tidigare ägaren skulle ha fått dra av om han hade avyttrat aktierna på överlåtelsedagen. Varken lagtexten eller grunderna för bestämmelsen ger heller särskild anledning att ge bestämmelsen en annan innebörd. - En följd av det vi ovan anfört blir att punkt 7 av övergångsbestämmelserna till SFS 1990:651 blir tillämplig vid beräkningen av anskaffningskostnaden. - Vi anser att fråga 1 bort besvaras med utgångspunkt häri.

Såväl Riksskatteverket (RSV) som K.L., B.L. och E.A. överklagade.

RSV yrkade att Regeringsrätten med ändring av förhandsbeskedet skulle besvara fråga 1 jakande, dvs. förklara att punkt 7 av övergångsbestämmelserna till SFS 1990:651 var tillämplig i förevarande fall vid beräkning av anskaffningskostnad för aktier enligt 3 § 12 mom. SIL.

Till stöd för sitt yrkande anförde RSV i huvudsak följande. RSV hade i sina rekommendationer RSV Dt 1991:15 och RSV Dt 1993:2 gett uttryck för verkets uppfattning av i vilken utsträckning den som förvärvat aktier genom arv eller benefika fång vid tillämpning av reglerna i 3 § 12 mom. SIL fick utnyttja överlåtarens sparade utdelning. I RSV Dt 1993:2 hade RSV också gett uttryck för verkets uppfattning om i vilken utsträckning aktieägaren själv alternativt en ny ägare som förvärvat aktierna på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång fick utnyttja punkt 7 av övergångsbestämmelserna till lagen 1990:651. Såvitt RSV kände till hade rekommendationerna tillämpats i praktiken. Enligt andra meningen i 3 § 12 mom. första stycket SIL skulle anskaffningskostnaden för aktier som förvärvats på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång beräknas med tillämpning av 24 § 1 mom. tredje stycket samma lag. Om lagstiftaren tänkt sig två olika reavinstbegrepp, på sätt som Skatterättsnämndens majoritet gett uttryck för, borde detta ha angetts i lagtext eller i förarbeten. Varken av lagtext eller förarbetsuttalanden framgick emellertid att avsikten med reglerna i 3 § 12 mom. SIL skulle ha varit någon annan än att man vid tillämpning av nämnda regler skulle utgå från samma ingångsvärde som vid vanlig realisationsvinstberäkning.

K.L., B.L. och E.A. yrkade likaledes att Regeringsrätten med ändring av Skatterättsnämndens beslut skulle besvara den i ansökningsen om förhandsbesked ställda frågan 1 jakande.

Regeringsrätten (1995-05-12, Brink, Dahlman, Wadell, von Bahr, Rundqvist) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Som utgångspunkt för ifrågavarande ansökan om förhandsbesked gäller att aktierna i ett fåmansföretag som ingår i dödsboet efter sökandenas fader skall utskiftas till sökandena och att fadern, som avled år 1988, förvärvat aktierna år 1967 genom arv. För beräkning av anskaffningskostnaden för aktierna efter en sådan utskiftning är främst följande bestämmelser av intresse.

(Härefter följer i tre stycken redovisning för aktuella bestämmelser som upptas i inledningen av referatet).

Bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL tillkom i samband med 1990 års skattereform och ingår i en särreglering vid inkomstbeskattningen med syfte att begränsa möjligheterna för ägare av fåmansföretag att undvika den progressiva skatten på arbetsinkomster genom att ta ut sådan inkomst i form av utdelning eller realisationsvinst i stället för i form av lön. Särregleringen infördes i huvudsak i ett sammanhang genom lagen 1990:651, som byggde på förslag av Utredningen om reformerad inkomstbeskattning i betänkandet SOU 1989:33 (Del II s. 139 ff.) och av regeringen i prop. 1989/90:110 (Del 1 s. 467 ff. och 703 f.). Uppräkningsregeln i nuvarande 3 § 12 mom. fjärde stycket 2 SIL tillfogades genom lagen (1990:1422) om ändring i SIL, som byggde på förslag i prop. 1990/91:54 (s. 220 f. och 310). I sistnämnda moments fjärde stycke har även därefter gjorts vissa kompletteringar.

Genom reglerna i 3 § 12 mom. första stycket SIL läggs fast vad som för ägare av fåmansföretag skall anses vara normal kapitalavkastning på aktier och föreskrivs att utdelning som går därutöver skall beskattas som inkomst av tjänst i stället för som inkomst av kapital. För att bestämma den normala avkastningen bygger reglerna på anskaffningskostnaden för aktierna.

Det är givet att begreppet anskaffningskostnad i första hand tar sikte på det av aktieägaren faktiskt utgivna vederlaget för de aktuella aktierna. För sådana fall där ägaren själv inte utgett något vederlag utan förvärvat aktierna genom ett benefikt fång gäller i stället - genom hänvisningen till 24 § 1 mom. tredje stycket SIL - att det vederlag som utgavs vid närmast föregående köp, byte eller liknande fång bildar underlag för bestämning av anskaffningskostnaden. För såväl det förstnämnda som de därefter nämnda fallen kan problemet uppkomma huruvida anskaffningskostnaden alternativt får beräknas med utnyttjande av punkt 7 av övergångsbestämmelserna till lagen 1990:651 och därmed med tillämpning av den i punkt 3 av övergångsbestämmelserna till lagen 1976:343 angivna schablonregeln. Frågeställningen i målet begränsar sig dock till den situationen, att aktierna har förvärvats genom benefikt fång och närmast föregående onerösa fång ligger långt tillbaka i tiden och i vart fall före år 1970.

Stöd för att schablonregeln kan tillämpas av en aktieägare som förvärvat aktierna genom benefikt fång kan hämtas i att 3 § 12 mom. första stycket andra meningen SIL uttryckligen hänvisar till de allmänna realisationsvinstreglerna och där angiven metod för beräkning av anskaffningsvärdet när aktieförvärv skett genom sådant fång. Genom den konstruktion lagstiftaren här valt finns en direkt anknytning mellan särregleringens bestämmelser om normal kapitalavkastning och realisationsvinstsystemet, låt vara att de båda systemen i grunden har olika syften. Vidare kan framhållas att särregleringen enligt 3 § 12 mom. SIL infördes som en nyhet genom just den lag till vilken övergångsbestämmelsen i punkt 7 är knuten. Visserligen är punkten 7 uppenbart förbunden med det genom skattereformen ändrade systemet för realisationsvinstbeskattning och även inplacerad bland ett antal andra övergångsregler med schablonmässiga inslag inom realisationsvinstområdet. Emellertid framgår inte av dess lydelse eller av schablonregelns utformning eller innehåll att räckvidden av övergångsregleringen är begränsad till att gälla enbart vid beräkningen av realisationsvinst.

Förarbetena till lagen (1990:651) om ändring i SIL innehåller inte några uttalanden som ger vägledning beträffande schablonregelns räckvidd. Det är dessutom att märka att den genom lagen (1990:1422) om ändring i SIL gjorda kompletteringen i 3 § 12 mom. fjärde stycket med uppräkningsregler - tidigast fr.o.m. år 1970 - av aktiernas anskaffningskostnad skedde utan att kommentarer gjordes i förarbetena beträffande relationen till den kort förut antagna övergångsbestämmelsen som ju gällde aktier anskaffade intill den 2 april 1971.

Vad som sagts i det föregående om särregleringens och övergångsregleringens tillkomst och utformning leder närmast till att bestämmelserna bör ges en

sådan innebörd i aktuellt hänseende som RSV och övriga klagande har hävdad i målet. I samma riktning talar särreglernas undantagskaraktär och deras särskilda spärrfunktion vid inkomstbeskattningen. Från materiell synvinkel ter det sig inte heller så främmande att schablonregeln skall kunna användas vid beräkning av anskaffningskostnaden, att det därav kan slutas att övergångsregleringen inte gäller i denna situation. Fastmera kan även materiella argument åberopas för att schablonregeln skall kunna användas vid beräkningen av anskaffningskostnaden för aktierna. Det ter sig nämligen tillfredsställande att aktieägaren inte undantagslöst är tvungen att utgå från en kanske obetydlig faktisk anskaffningskostnad. Med tanke på att schablonregeln är tillämplig vid en eventuell avyttring av aktierna - i en sådan situation bildar realisationsvinstens storlek den yttre ramen för uppdelningen mellan kapital- och arbetsinkomster - framstår det vidare som konsekvent att motsvarande regel får utnyttjas också i utdelningsfallet.

På grund av det anförda finner Regeringsrätten att de i ansökan om förhandsbesked avsedda aktiernas anskaffningskostnad enligt 3 § 12 mom. SIL får beräknas med tillämpning av schablonregeln. Den i ansökan upptagna frågan 1 skall således besvaras jakande.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten ändrar förhandsbeskedet och förklarar att punkt 7 av övergångsbestämmelserna till lagen (1990:651) om ändring i SIL är tillämplig vid beräkning av anskaffningskostnaden för aktierna enligt bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL.

Föredraget 1995-03-22, föredragande Hartzell, målnummer 4460-1994

Sökord: Inkomst av tjänst; Inkomst av kapital; Realisationsvinstbeskattning; Förhandsbesked

Litteratur: prop. 1975/76:180, s. 159-160; SOU 1989:33, Del II, s. 139 ff.; prop. 1989/90:110, Del 1, s. 467 ff., 703 f.; a.a. Del 2, s. 129; prop. 1990/91:54, s. 220 f., 310; RSV Dt 1991:15; RSV Dt 1993:2.
