

Målnummer:	6451-02	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2005-05-31		
Rubrik:	Vid fördelning av realisationsvinst mellan inkomstlagen tjänst och kapital enligt de s.k. 3:12-reglerna har hinder inte ansetts föreligga att använda schablonmetoden för beräkning av anskaffningskostnad för marknadsnoterade aktier. Inkomsttaxering 2000.		
Lagrum:	3 § 12 b mom. femte stycket, 27 § 2 mom. tredje stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1995 ref. 19• RÅ 2004 ref. 134		

REFERAT

J.H. sålde under år 1999 aktier i Independent Media Group AB (bolaget). Bolagets aktier var vid försäljningstidpunkten marknadsnoterade men försäljningen omfattades ostridigt av de särskilda reglerna om beskattning av utdelning och realisationsvinst på aktier i fåmansföretag, de s.k. 3:12-reglerna. J.H. beräknade den skattepliktiga realisationsvinsten med tillämpning av schablonmetoden i 27 § 2 mom. tredje stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, vilken är tillämplig vid den aktuella taxeringen (motsvarande bestämmelse finns numera i 48 kap. 15 § inkomstskattelagen [1999:1229, IL]). Schablonmetoden innebär att anskaffningsvärdet för marknadsnoterade aktier får bestämmas till 20 procent av vad den skattskyldige erhåller vid avyttringen efter avdrag för kostnad för avyttringen. Med utgångspunkt i den erhållna köpeskillingen om 1 897 000 kr beräknades realisationsvinsten till 1 517 600 kr. Även vid beräkningen av den realisationsvinst som enligt 3:12-reglerna skall fördelas mellan inkomstlagen tjänst och kapital använde J.H. schablonmetoden. Efter avdrag för sparad utdelning om 92 798 kr uppkom en realisationsvinst om $(1\,517\,600 - 92\,798 =) 1\,424\,802$ kr, av vilket belopp hälften, dvs. 712 401 kr, hänfördes till inkomst av tjänst. Som inkomst av kapital redovisades 774 238 kr, efter avdrag för sparad lättnadsbelopp om 30 961 kr och det som intäkt av tjänst upptagna beloppet om 712 401 kr. Skattemyndigheten godtog beräkningen av den ordinära realisationsvinsten men fann att den realisationsvinst som skall fördelas mellan inkomstlagen tjänst och kapital skulle beräknas med ledning av den verkliga anskaffningskostnaden för de avyttrade aktierna, vilken uppgick till 26 098 kr. Efter avdrag för detta belopp och för den sparade utdelningen om 92 798 kr uppkom en realisationsvinst enligt 3:12-reglerna om 1 778 104 kr. Som en följd av detta ställningstagande bestämdes således realisationsvinsten enligt 3:12-reglerna till ett högre belopp än enligt de vanliga bestämmelserna för beräkning av realisationsvinst. Av denna realisationsvinst hänfördes hälften eller 889 052 kr till inkomst av tjänst. Efter avdrag för sparad lättnadsbelopp om 30 961 kr togs $(1\,517\,600 - 889\,052 - 30\,961 =) 597\,587$ kr upp som intäkt av kapital.

J.H. överklagade och yrkade taxering enligt lämnad självdeklaration samt ersättning för sina kostnader i skatteärendet.

Länsrätten i Vänersborg (2001-05-30, ordförande Williamson) yttrade: Den s.k. schablonregeln i 27 § 2 mom. tredje stycket SIL får tillämpas endast en gång och då vid beräkning av den totala realisationsvinsten. Vid beräkning av fördelningsvinsten får den inte tillämpas utan skall istället - såsom

skattemyndigheten gjort - J.H. tillgodoföras avdrag enligt huvudregeln med 26 098 kr. - Av femte stycket av 3 § 12 b mom. SIL framgår att det inte är hälften av realisationsvinsten som skall tas upp som inkomst av tjänst utan hälften av realisationsvinsten som överstiger sparad utdelning. Detta belopp är som skattemyndigheten kommit fram till 889 052 kr och resten (1 517 600 - 30 961 - 889 052 =) 597 587 kr skall, såsom rätt gjorts, hänföras till inkomst av kapital. Någon grund för att bifalla överklagandet finns således inte. - Länsrätten bifaller inte överklagandet. - Länsrätten medger inte med hänsyn till utgången i målet ersättning enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m.

J.H. överklagade och yrkade att bli taxerad enligt sin deklaration. Han yrkade också ersättning för sina kostnader i länsrätten och kammarrätten med sammanlagt 15 000 kr.

Skattemyndigheten bestred yrkandena.

Kammarrätten i Göteborg (2002-09-25, Åberg, Grankvist, referent, Thorell) yttrade: När en skattskyldig, för vilken reglerna i 3 § 12 mom. SIL är tillämpliga, avyttrar aktier i fåmansföretaget beräknas först realisationsvinsten enligt reglerna i 27 § samma lag. Som huvudregel gäller därvid att den skattepliktiga realisationsvinsten beräknas som skillnaden mellan försäljningsintäkten och det skattemässiga anskaffningsvärdet. Enligt 27 § 2 mom. tredje stycket får dock 20 procent av nettoförsäljningslikviden dras av som anskaffningskostnad (schablonmetoden). - Därefter sker en beräkning enligt 3:12-reglerna. Hälften av den realisationsvinst (fördelningsvinst) som då uppkommer, efter avdrag för sparad utdelning, hänförs till inkomst av tjänst, och resten av den enligt reglerna i 27 § SIL beräknade vinsten hänförs till inkomstslaget kapital. - Frågan i målet är om schablonmetoden får användas vid beräkning av den del av realisationsvinsten som skall beskattas i inkomstslaget tjänst. - Till stöd för sin talan har J.H. anfört att av bestämmelserna i 3 § 12 b mom. andra och femte stycket SIL följer att schablonmetoden får användas vid beräkning av fördelningsvinsten. I andra stycket sägs att med anskaffningskostnad avses det anskaffningsvärde som skulle ha använts vid beräkning av realisationsvinsten, om aktien avyttrats vid tidpunkten för utdelningen. I femte stycket sägs att uppkommer realisationsvinst vid avyttring av en kvalificerad aktie skall hälften av den del av vinsten som överstiger sparad utdelning tas upp som intäkt av tjänst. - Kammarrätten gör följande bedömning. - Bestämmelsen i 3 § 12 b mom. andra stycket SIL tar uppenbart sikte på beräkningen av underlaget för gränsbelopp (jfr motsvarande bestämmelse i 57 kap. 8 § första stycket 1 IL). Någon slutsats beträffande beräkningen av fördelningsvinsten går därför inte att dra av den bestämmelsen. Inte heller går det att av den i målet direkt tillämpliga bestämmelsen i femte stycket samma paragraf utläsa om schablonmetoden får tillämpas eller ej vid beräkning av den tjänstebeskattnade delen. Däremot kan det konstateras att det inte ligger i linje med syftet bakom 3:12-reglerna att schablonmetoden får användas vid beräkning av anskaffningskostnaden (se SOU 2002:52 s. 397). Bestämmelsen i femte stycket bör därför ges innebörden att schablonmetoden inte är tillämplig. Överklagandet skall alltså avslås såvitt gäller skattefrågan. - Vid denna utgång i skattemålet finns inte skäl att bevilja ersättning för kostnader vare sig i länsrätten eller kammarrätten. - Kammarrätten avslår överklagandet. - Kammarrätten avslår yrkandet om ersättning för kostnader i kammarrätten.

J.H. fullföljde sin talan avseende inkomsttaxeringen och yrkade ersättning för sina kostnader i målet med sammanlagt 36 500 kr exklusive mervärdesskatt. Han anförde bl.a. följande. Bestämmelsen i 3 § 12 b mom. femte stycket SIL ger inte stöd för att någon särskild realisationsvinstberäkning skall göras utöver vad som följer av allmänna bestämmelser. Lagtexten är entydig och tillåter en tillämpning av schablonmetoden vid beräkning av hur stor del av realisationsvinsten som skall beskattas som inkomst av tjänst respektive inkomst av kapital.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Syftet med 3:12-reglerna är till stor del att förhindra att arbetsinkomster omvandlas till lägre beskattad kapitalinkomst. Endast den del av utdelning eller vinst vid aktieförsäljning som belöper på ren kapitalavkastning inklusive risksättning är tänkt att hänföras till inkomstlagen kapital. Bestämmelserna är schablonmässigt konstruerade och inte avsedda att skapa en exakt och rättvis fördelning. I 3 § 12 b mom. femte stycket SIL saknas uttrycklig hänvisning till den allmänna bestämmelsen i 27 § 2 mom. tredje stycket samma lag och där angiven schablonmetod. Förarbetena till bestämmelsen ger inte heller stöd för att schablonmetoden skulle vara tillämplig vid beräkning av fördelningsunderlaget (jfr prop. 1989/90:110 s. 467-472 och s. 703 ff.). - Eftersom målet rör en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen tillstyrker Skatteverket att ersättning utges till J.H. med skäliga 15 000 kr inklusive mervärdesskatt.

Regeringsrätten (2005-05-31, Sandström, Dexe, Nord, Kindlund, Lundin) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Frågan i målet är om J.H. vid beräkning av den realisationsvinst som skall fördelas mellan inkomstlagen tjänst och kapital får bestämma anskaffningskostnaden för de avyttrade marknadsnoterade aktierna enligt schablonmetoden.

Vid den nu aktuella taxeringen föreskrevs i 3 § 12 b mom. femte stycket SIL att om det uppkommer en realisationsvinst vid avyttring av en kvalificerad aktie skall hälften av den del av vinsten som överstiger sparad utdelning tas upp som intäkt av tjänst. Någon bestämmelse som direkt tar sikte på hur vinstberäkningen skall ske i 3:12-systemet finns inte. Av 3 § 12 c mom. SIL följer emellertid att beräkning av realisationsvinst enligt 12 b mom. får göras med utgångspunkt i en alternativ anskaffningskostnad för aktien. Vid beräkningen får en uppräkningsregel användas som beaktar förändringar i det allmänna prisläget respektive ett på visst sätt bestämt kapitalunderlag i företaget i fråga.

Den nu redovisade uppbyggnaden av reglerna för beräkning av realisationsvinst inom ramen för 3:12-systemet utgår uppenbarligen från att vinsten enligt dessa regler skall beräknas på samma sätt som gäller för den på ordinarie sätt beräknade realisationsvinsten. Därutöver finns under vissa bestämda förutsättningar möjligheter att beräkna realisationsvinsten enligt 3:12-reglerna med användning av alternativa anskaffningskostnader för aktierna.

J.H. har såväl vid den ordinarie realisationsvinstberäkningen som vid beräkningen av vinsten enligt 3:12-reglerna använt sig av schablonmetoden. Som Skatteverket kan sägas ge uttryck för innebär en tillämpning av schablonmetoden en avvikelse från tanken att kapitalavkastningen i ett företag skall beräknas med användande av det till företaget faktiskt tillskjutna kapitalet och inte med en schablonmässigt bestämd anskaffningskostnad som endast delvis motsvaras av tillskjutet kapital. De tillämpliga bestämmelserna har emellertid utformats på ett sådant sätt att något hinder mot en tillämpning av schablonmetoden på sätt J.H. gjort inte föreligger. Överklagandet skall därför bifallas.

J.H. har yrkat ersättning enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. med sammanlagt 36 500 kr exklusive mervärdesskatt. Målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. Regeringsrätten finner att ersättning bör beviljas med 5 000 kr för kostnader i länsrätten, 5 000 kr för kostnader i kammarrätten och 10 000 kr för kostnader i Regeringsrätten.

Regeringsrättens avgörande. Med bifall till överklagandet upphäver Regeringsrätten kammarrättens och länsrättens domar och förklarar att J.H. vid fördelningen av realisationsvinsten mellan inkomstlagen tjänst och kapital får bestämma anskaffningskostnaden för de avyttrade aktierna enligt schablonmetoden i 27 § 2 mom. tredje stycket SIL.

Regeringsrätten beviljar J.H. ersättning av allmänna medel med 5 000 kr för kostnader i länsrätten, 5 000 kr för kostnader i kammarrätten och 10 000 kr för kostnader i Regeringsrätten.

Föredraget 2005-03-10, föredragande Östman Johansson, målnummer 6451-02

Sökord: Fåmansföretag

Litteratur:
