

Målnummer: 4678-03 **Avdelning:** 2

Avgörandedatum: 2005-06-02

Rubrik: Vid tillämpning av den s.k. basbeloppsregeln i 3 § 12 mom. lagen om statlig inkomstskatt har hänsyn tagits endast till sådana avyttringar som skall tas upp till beskattning enligt den lagen. Inkomsttaxering 1996.

Lagrum: 3 § 12 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt

Rättsfall:

REFERAT

I sin till ledning för 1996 års taxering avgivna självdeklaration redovisade N.J. realisationsvinst vid försäljning av aktier i fåmansföretaget Combitrans Sweden AB med visst belopp, varav han hade hänfört 1 608 465 kr till inkomstslaget tjänst och resterande del till inkomstslaget kapital. Skattemyndigheten beslutade att hänföra ytterligare 360 641 kr av vinsten till inkomstslaget tjänst. Som motivering angavs bl.a. att N.J. i detta hänseende svarade för sin andel av en i utlandet boende dotters samtida försäljning av sina aktier i samma bolag och att dottern ingick i den s.k. närståendekretsen men inte var deklareringskyldig i Sverige.

N.J. överklagade skattemyndighetens beslut och yrkade att han skulle beskattas i enlighet med sin självdeklaration. Han anförde bl.a. följande. Aktierna i Combitrans Sweden AB ägdes vid försäljningstidpunkten av honom och hans tre barn. Vid proportionering av basbeloppet 3 570 000 kr skall till hans lott hänföras deklarerade 1 608 465 kr och vidare 653 845 kr till vart och ett av de tre barnen. Ett av barnen, en dotter, är sedan lång tid bosatt utomlands och därigenom inte skattskyldig i Sverige. Hon är tveklöst skattemässigt fortfarande att betrakta som närstående. Härvid kvarstår frågan om vilken effekt denna skattesituation skall få för fördelningen av de belopp som var och en av säljarna skall tjänstebeskattas för. I lagtexten talas om "tas upp som intäkt av tjänst". Av ordalydelsen går det dock inte att utläsa att det också föreligger ett krav på att det skall ha skett någon faktisk beskattning. Syftet med bestämmelsen är att en del av vinsten skall tjänstebeskattas och resterande del kapitalbeskattas varvid fördelningen begränsas av basbeloppsregeln. Regeln är utformad som en begränsning av skattesituationen och tar således sikte på respektive säljares situation. Skattemyndighetens beslut resulterar i att han såsom säljare av ca 45 procent av närståendegruppens aktieinnehav påverkas av de övriga säljarnas skattesituation. Detta kan inte ha varit lagstiftarens syfte. Regeln skall enligt hans bedömning tolkas på ett sådant sätt att fördelningen av basbeloppen mellan respektive säljare sker i proportion till deras aktieinnehav. Vilka beskattningsekvenser som därefter inträffar för respektive ägare är inte någonting som skall påverka den enskilde aktieägarens enskilda beskattning. Den utomlands bosatta dottern deklarerar och skattar för sin andel i Canada. Ett eventuellt svenskt skatteanspråk bör därför istället regleras via dubbelbeskattningsavtalet och inte genom att öka den i Sverige bosatte säljarens skattepliktiga vinst.

Skattemyndigheten omprövade men ändrade inte sitt beslut. Skattemyndigheten anförde därvid bl.a. följande. Tvärtemot vad N.J. anført om lagstiftarens syfte med bestämmelserna i 3 § 12 mom. lagen (1947:576) om

statlig inkomstskatt, SIL, är det närstående kretsen i sig som har ett totalansvar för realisationsvinsten till den del den avser fördelningen mellan inkomst av tjänst och inkomst av kapital. Enligt myndighetens mening tar således regeln sikte på den totala försäljningen inom kretsen och inte på respektive säljares situation. Fråga är ju om en s.k. stopplagstiftning där närstående kretsen kan sägas bli betraktad som en enda person. Vad gäller frågan om ordalydelsen i lagtexten "ta upp som intäkt av tjänst" också innefattar ett krav på beskattning synes denna inte ha någon relevans i detta sammanhang eftersom det utomlands bosatta barnet varken tagit upp sin andel som intäkt av tjänst eller beskattats för den.

Länsrätten i Skåne län (2000-01-24, ordförande Alwall) yttrade: Vid avyttring av aktier i ett fåmansföretag gäller enligt 3 § 12 mom. sjätte stycket SIL i den i målet aktuella lydelsen att som intäkt av tjänst skall tas upp högst ett sammanlagt belopp som för den skattskyldige och honom närstående under 10 år uppgår till 100 basbelopp. I specialmotiveringen (prop.1990/91:54 s. 310 ff.) anges att när flera närstående säljer under samma beskattningsår skall den tjänstebeskattade delen av vinsten proportioneras mellan dem. När de däremot säljer under olika beskattningsår inom tioårsperioden kan det hända att den som säljer senare tjänar på detta. Ett förhållande som enligt propositionen måste godtas eftersom reglerna tillämpas inom en krets av närstående. Vid tillämpning av beloppstaket beaktas inte vinster som redovisats i inkomstslaget tjänst för avyttringar som ligger mer än tio beskattningsår före det aktuella beskattningsåret. - Vid försäljning av aktierna i fåmansföretaget Combitrans Sweden AB ingår, som ovan framgår, en i Sverige icke skattepliktig säljare i kretsen av närstående. I målet hävdar N.J. att basbeloppet skall fördelas i proportion till samtliga säljares aktieinnehav. Basbeloppsregeln innebär emellertid att maximalt 100 basbelopp skall redovisas som intäkt av tjänst. Det medför att en säljare som inte är skattepliktig i Sverige inte heller bidrar med sådan tjänsteinkomst och beskattningskravet på 100 basbelopp som intäkt av tjänst proportioneras mellan övriga säljare i närstående kretsen. Skattemyndigheten beslut är i överensstämmelse med vad nu sagts och skäl för ändring av beslutet har inte framkommit. - Länsrätten avslår överklagandet.

N.J. fullföljde sin talan.

Skattemyndigheten ansåg att överklagandet skulle avslås.

Kammarrätten i Göteborg (2002-05-23, Kärrström, Österlin, referent, Norgren Wendt) yttrade: Vad gäller fördelningen av realisationsvinsten, som uppkom vid försäljningen av aktier i Combitrans Sweden AB, kan kammarrätten inte finna att lagtexten ger stöd för länsrättens och skattemyndighetens tolkning att N.J:s dotter, som inte är skattskyldig i Sverige, skall uteslutas ur närstående kretsen vid beräkningen av beloppstaket om 100 basbelopp i 3 § 12 mom. sjätte stycket SIL. Inte heller förarbetena till bestämmelsen (prop. 1990/91:54 s. 221 ff. och 310 f.) ger enligt kammarrättens bedömning stöd för en sådan tolkning. Under sådana förhållanden skall dotterns andel av realisationsvinsten inkluderas vid beräkningen av beloppstaket. - Med bifall till överklagandet upphäver kammarrätten länsrättens dom och skattemyndighetens beslut.

Skatteverket överklagade kammarrättens dom och yrkade att Regeringsrätten skulle förklara att realisationsvinsten skulle beskattas i enlighet med skattemyndighetens beslut. Verket åberopade vad skattemyndigheten anfört i sina beslut och under processens gång samt vad länsrätten anfört i sin dom och tillade bl.a. följande. Tvärtemot vad kammarrätten har anfört ger såväl lagtext som förarbeten stöd för skattemyndighetens och länsrättens tolkning av basbeloppsregeln i 3 § 12 mom. SIL. Lagtextens ordalydelse att som intäkt av tjänst skall "tas upp" där angivet belopp innebär att 100 basbelopp rent faktiskt också skall tas upp till beskattning i inkomstslaget tjänst. I lagtexten nämns ingenting om någon fördelning av beskattningen inom närstående kretsen. Tvärtom ligger tyngdpunkten på att närstående kretsen som sådan skall tjänstebeskattas i nämnd omfattning. Det väsentliga är att närstående kretsen

tjänstebeskattas upp till taket om 100 basbelopp.

N.J. bestred bifall till Skatteverkets yrkande och anförde bl.a. följande. Utgångspunkten för all tolkning av lagtext måste vara att den skattskyldige utifrån lagtexten skall kunna utläsa vilka konsekvenser ett visst handlande får. Uttrycket i 3 § 12 mom. SIL att viss del av vinsten skall "tas upp" skall därför läsas med utgångspunkt från den skattskyldiges situation. Skatteverkets tolkning innebär att det skall fastställas en samlad beloppsmässig beskattningskonsekvens och sedan får man som skattskyldig avvakta och se vad effekten blir på individnivå. Bestämmelsen skall således enligt Skatteverket uppfattas som någon form av sambeskattningskonsekvens, dessutom med en effekt som liknar ett solidariskt ansvar för någon annan persons skatt. Hade lagstiftaren haft för avsikt att skapa en sådan sambeskattningskonsekvens och ett solidariskt ansvar är detta något som uttryckligen och mycket tydligt måste anges. Basbeloppsregeln är utformad som en begränsning av en skattesituation som annars skulle ha uppkommit och tar således sikte på respektive säljares situation. - Av lagtextens ordalydelse går det inte att utläsa att det föreligger ett krav på att det skall ha skett någon faktisk beskattning. Den svenska beskattningsrätten vid försäljning av svenska aktier efter utflyttning till annat land kan variera beroende på till vilket land utflyttningen skett. De interna reglerna stadgar att den svenska beskattningen består under tio år efter utflyttning. Denna tidsfrist kan sedan, beroende på vilket land det är fråga om, inskränkas genom överenskommelse i dubbelbeskattningsavtal. Om avsikten är att skapa en situation där den s.k. basbeloppsregeln alltid får till effekt att minst 100 basbelopp beskattas i inkomstslaget tjänst måste detta lösas genom reglerna om vad som gäller vid försäljning av aktier efter utflyttning och då på så sätt att Sverige förbehåller sig en i tiden oinskränkt beskattningsrätt för de 100 basbeloppen. Det förtjänar också att beaktas att den utomlands bosatta dottern deklarerat och skattat för sin andel av vinsten i Canada.

Regeringsrätten (2005-06-02, Billum, Nordborg, Eliason, Ersson, Hamberg) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Vid 1996 års taxering hade 3 § 12 mom. SIL, såvitt nu är av intresse, följande lydelse. Uppkommer realisationsvinst vid avyttring av aktier i ett fåmansföretag skall hälften av den del av vinsten som överstiger kvarstående sparad utdelning tas upp som intäkt av tjänst (tredje stycket). Om den skattskyldige visar att utomstående i betydande omfattning äger del i företaget och har rätt till utdelning, skall bestämmelserna i första-tredje styckena inte tillämpas, om inte särskilda skäl föreligger. Härvid beaktas även förhållandena under de tio beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret. - I fråga om realisationsvinst gäller dessutom att som intäkt av tjänst skall högst tas upp ett sammanlagt belopp som för den skattskyldige och honom närstående under samma tidsperiod uppgår till 100 basbelopp för avyttringsåret enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring (sjätte stycket). - Numera finns regler med väsentligen motsvarande utformning i 57 kap. 12 § inkomstskattelagen (1999:1229). Den angivna tidsperioden har dock förkortats till fem år.

Frågan i målet är om N.J. vid sin beräkning av realisationsvinst hänförlig till avyttring under 1995 av aktier i Combitrans Sweden AB, vid bestämmandet av det belopp som enligt 3 § 12 mom. sjätte stycket SIL skall tas upp som intäkt av tjänst, får beakta även det belopp som skulle ha tagits upp i det inkomstslaget av hans utomlands bosatta dotter om hon hade varit skattskyldig i Sverige för sin realisationsvinst.

Av förarbetena framgår att avsikten med bestämmelserna är att en realisationsvinst inte skall beskattas som intäkt av tjänst när vinsten är så stor att den uppenbarligen inte kan utgöra sparad arbetsinkomst. Den valda gränsen innebär att sparade vinster till den del de överstiger sammanlagt 200 basbelopp inte till någon del tjänstebeskattas. Beloppstaket synes ha avvägts med tanke på att, om endast en person i närståendekretsen arbetar i företaget, möjliggöra tjänstebeskattningskonsekvenser av en förhållandevis hög sparad arbetsinkomst. Om flera avyttringar inom närståendekretsen förekommit, skall beloppstaket

vid den senaste avyttringen bestämmas med beaktande av om det inom kretsen under den senaste tioårsperioden redovisats realisationsvinster avseende aktier i samma bolag. När flera närstående säljer under samma beskattningsår skall den tjänstebeskattade delen av vinsten proportioneras mellan dem (se prop. 1990/91:54 s. 221 ff., 310 f.).

Den aktuella basbeloppsregeln innebär således enligt sin ordalydelse och enligt vad som uttalats i förarbetena att den skattskyldige vid beräkningen av hur stor del av realisationsvinsten som skall redovisas i inkomstslaget tjänst får beakta sådan realisationsvinst avseende aktier i samma fåmansföretag som under den senaste tioårsperioden redovisats, eller som samma beskattningsår skall redovisas, av honom själv eller närstående. Enligt Regeringsrättens mening får detta förstås så att endast sådan realisationsvinst som enligt reglerna i SIL skall tas upp till beskattning skall räknas in vid bedömningen av om beloppstaket uppnåtts eller inte. Eftersom, såvitt framgår av handlingarna, N.J:s dotter inte haft att ta upp realisationsvinsten vid sin aktieförsäljning till beskattning i Sverige, skall i enlighet härmed hennes aktieförsäljning inte beaktas när basbeloppsregeln tillämpas på N.J:s avyttring. Regeringsrätten bedömer att en sådan tillämpning av den svenska inkomstskattelagstiftningen inte skulle kunna verka som ett hinder mot fria kapitalrörelser eller i övrigt kunna komma i konflikt med regler i EG-rätten. Skatteverkets talan skall därför bifallas.

Målet avser en fråga av betydelse för rättstillämpningen. N.J. har därför rätt till ersättning för de kostnader som skäligen behövts för att ta till vara hans rätt. Regeringsrätten finner att N.J. bör beviljas ersättning för sina kostnader i Regeringsrätten med skäliga 10 000 kr.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten förklarar, med ändring av kammarrättens dom i denna del, att realisationsvinsten vid avyttring av aktier i Combitrans Sweden AB skall beskattas i enlighet med länsrättens dom och skattemyndighetens beslut.

Regeringsrätten beviljar N.J. ersättning för kostnader i Regeringsrätten med 10 000 kr.

Föredraget 2005-05-04, föredragande Heinefors, målnummer 4678-02

Sökord: Fåmansföretag

Litteratur: Prop. 1990/91:54 s. 221 ff., 310 f
