

Målnummer: 7265-02 **Avdelning:** 1

Avgörandedatum: 2004-01-30

Rubrik: Den s.k. basbeloppsregeln i 3 § 12 b mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt har endast ansetts åsyfta realisationsvinst på aktier i ett och samma fåmansföretag. Inkomsttaxering 1997 och 1998.

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

Rättsfall:

REFERAT

I sin till ledning för 1997 års taxering avgivna självdeklaration redovisade L-E.N. realisationsvinst vid avyttring av aktier i X AB om 9 483 300 kr. I deklARATIONEN hade vinsten fördelats med 2 703 500 kr i inkomstslaget tjänst och 6 779 800 kr i inkomstslaget kapital.

Skattemyndigheten beslutade den 23 december 1998 att beträffande realisationsvinsten på aktier i X AB höja L-E.N:s inkomst av tjänst med 916 500 kr och sätta ned hans inkomst av kapital med motsvarande belopp.

I självdeklaration avseende taxeringsår 1998 redovisade L-E.N. realisationsvinst vid avyttring av aktier i Y AB om 6 883 400 kr. Vinsten hade L-E.N. fördelat med 10 000 kr i inkomstslaget tjänst och 6 873 400 kr i inkomstslaget kapital.

Skattemyndigheten beslutade den 24 december 1998 att med anledning av realisationsvinsten på aktier i Y AB höja L-E.N:s inkomst av tjänst med 3 441 700 kr och sätta ned hans inkomst av kapital med motsvarande belopp.

L-E.N. överklagade skattemyndighetens beslut och yrkade att han skulle bli taxerad i enlighet med avlämnade deklARATIONER. Han anförde bl.a. följande. Han har tillämpat de regler som skattemyndigheten ger ut varje år vid taxeringen. Han har alltid förlitat sig på dessa regler vid upprättandet av sina självdeklARATIONER. I beskrivningen av basbeloppsregeln nämns ingenting om att det måste vara fråga om aktier i samma bolag för att basbeloppsregeln skall gälla. Tvärtom så framhålls i skattemyndighetens deklARATIONSANVISNING att "i den mån den skattskyldige och närståendekretsens sammanlagda reavinst under beskattningsåret och de tio år som närmast föregått beskattningsåret, som beskattas som inkomst av tjänst överstiger 100 basbelopp enligt lagen om allmän försäkring" så skall resterande del av reavinsten beskattas som inkomst av kapital. I aktuell lagtext talas om fåmansbolagsaktier i allmänhet och inte om att det skulle avse aktierna i samma bolag.

Skattemyndigheten vidhöll sina beslut.

Länsrätten i Stockholms län (2000-03-06, ordförande Annell) yttrade: I 3 § 12 b mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, anges - såvitt nu är av intresse - att uppkommer realisationsvinst vid avyttring av kvalificerad aktie skall hälften av den del av vinsten som överstiger sparad utdelning tas upp som intäkt av tjänst. Som intäkt av tjänst skall dock högst tas upp ett sammanlagt belopp som för aktieägaren och denne närstående under avyttringsåret och de tio beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret uppgår till 100 gånger det basbelopp som gäller för avyttringsåret enligt lagen (1962:381) om

allmän försäkring. - Fråga i målen är om den s.k. takregeln i 3 § 12 b mom. SIL är tillämplig vid försäljning av s.k. kvalificerade aktier i olika fåmansföretag. Lagtextens ordalydelse ger enligt länsrättens mening härvid inget entydigt svar på frågan. Av förarbetena till de särskilda reglerna för beskattning av delägare i fåmansföretag framgår enligt länsrättens mening emellertid att takregeln endast är tillämplig vid försäljning av kvalificerade aktier i samma fåmansföretag. Härvid anfördes bl.a. följande (prop. 1990/91:54 s. 223 f.): En kvarvarande fråga är hur beloppstaket skall tillämpas vid flera försäljningar inom närståendekretsen. Den enklaste lösningen är givetvis att tillämpa taket vid varje avyttring. Detta kan dock ge oskäligen effekter vid flera försäljningar inom samma närståendekrets som t.ex. när en ägare säljer aktier vid olika tillfällen eller när aktierna är fördelade mellan olika personer inom närståendekretsen. För att ta hänsyn till dessa fall bör beloppstaket gälla det högsta belopp som behöver redovisas i inkomstslaget tjänst för en närståendekrets under en tioårsperiod avseende aktier i samma bolag. - L-E.N. har såvitt framgår av handlingarna under beskattningsåret 1996 avyttrat aktierna i endast ett fåmansföretag (X AB) samt under beskattningsåret 1997 aktierna i ett annat fåmansföretag (Y AB). L-E.N. har vidare sålt sina aktier i fastighetsaktiebolaget Z under taxeringsåret 1996. Det är således fråga om kvalificerade aktier i olika fåmansföretag vilket med beaktande av förarbeten till 3 § 12 b mom. SIL medför att takregeln inte är tillämplig. Skattemyndigheten har således haft fog för sitt beslut att fördela realisationsvinsterna från försäljningarna såsom nu gjorts genom de överklagade besluten. Hinder har inte heller förelegat för skattemyndigheten att fatta sina nu överklagade beslut såsom gjorts. Vad L-E.N. anför ger inte skäl för en annan bedömning. Överklagandena skall därför avslås. - Länsrätten avslår överklagandena.

L-E.N. fullföljde sin talan till Kammarrätten i Stockholm.

Skattemyndigheten bestred bifall till överklagandet.

Kammarrätten i Stockholm (2002-12-02, Rydholm, Lagebrant Torén, Berglund, referent) yttrade: I 3 § 12 b mom. SIL anges 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. Som intäkt av tjänst skall dock högst tas upp ett sammanlagt belopp som för aktieägaren och denne närstående under avyttringsåret och de tio beskattningsår (för taxeringsår 1998: de fem beskattningsår) som närmast föregått beskattningsåret uppgår till 100 gånger det basbelopp som gäller för avyttringsåret enligt lagen om allmän försäkring. - L-E.N. har under beskattningsåret 1996 sålt aktier i ett fåmansföretag, X AB, samt under beskattningsåret 1997 sålt aktier i ett annat fåmansföretag, Y AB. Han har tidigare under beskattningsåret 1995 sålt aktier i ett tredje fåmansföretag, fastighetsaktiebolaget Z. Det är således fråga om kvalificerade aktier i tre olika fåmansföretag. - Frågan i målen är om basbeloppsregeln i 3 § 12 b mom. SIL skall tillämpas vid försäljning av kvalificerade aktier i varje fåmansföretag för sig. L-E.N. har gjort gällande att det i regeln inte nämns något om att den skall avse aktierna i samma bolag. - Enligt kammarrättens mening är de s.k. 3:12-reglerna i SIL om fåmansföretag utformade med utgångspunkt i förhållandena i ett enskilt fåmansföretag. Detta framgår av lagtexten i bl.a. 3 § 12 mom. första och tredje styckena och 3 § 12 a mom. första stycket SIL. Mot den tolkning som L-E.N. hävdar talar dessutom att i förarbetena (prop. 1990/91:54 s. 223 f.) anges beträffande basbeloppsregeln följande: En kvarvarande fråga är hur beloppstaket skall tillämpas vid flera försäljningar inom en närståendekrets. Den enklaste lösningen är givetvis att tillämpa taket vid varje avyttring. Detta kan dock ge oskäligen effekter vid flera försäljningar inom samma närståendekrets som t.ex. när en ägare säljer aktier vid olika tillfällen eller när aktierna är fördelade mellan olika personer inom närståendekretsen. För att ta hänsyn till dessa fall bör beloppstaket gälla det högsta belopp som behöver redovisas i inkomstslaget tjänst för en närståendekrets under en tioårsperiod avseende aktierna i samma bolag. - En utvidgning av undantagsregeln i 3 § 12 b mom. SIL på sätt som L-E.N. gör gällande är inte heller förenlig med syftet med

lagstiftningen, nämligen att upparbetad arbetsinkomst i ett fåmansföretag inte skall undgå beskattning enligt reglerna för beskattning av inkomst av tjänst. Detta gäller varje företag där aktierna är av kvalificerad art. Den förenkling som införts genom basbeloppsregeln innebär inget avsteg från denna grundprincip. Kammarrätten finner därför att basbeloppsregeln skall tillämpas på sätt som skattemyndigheten och länsrätten gjort. - Såsom länsrätten påpekat har det inte funnits något lagligt hinder för skattemyndigheten att ändra sitt omprövningsbeslut från den 13 januari 1998 före utgången av året efter taxeringsåret (jfr RÅ 1996 ref. 102). - Kammarrätten avslår överklagandena.

L-E.N. fullföljde sin talan och yrkade därjämte ersättning för sina kostnader i Regeringsrätten med 14 750 kr. Han anförde bl.a. följande. Förarbetena visar att basbeloppsregeln tar sikte på förhållandena hos skattesubjektet, dvs. hos aktieägaren och närstående till denne. Det handlar inte om någon bedömning på företagsnivå. Det är den som arbetar i ett fåmansföretag som skall likställas med en vanlig löntagare. På samma sätt som en vanlig löntagare kan ha flera anställningar, kan en fåmansföretagare ha flera fåmansföretag. Lösningen med ett beloppstak har valts för att undvika kontrollproblem vad gäller frågor om en rimlig fördelning av reavinsten mellan tjänst och kapital med avseende på sådana faktorer som den skattskyldiges arbetstid, kvalifikationskrav, kompetensnivå och faktiska löneuttag (se prop. 1990/91:54 s. 222). Beloppstaket anses ha gett en rimlig avvägning beträffande nämnda faktorer och huruvida den skattskyldige är framgångsrik i sitt yrke ur likformighets- och rättvisesynvinkel beträffande arbete som "utförs inom ett fåmansföretag" (se prop. 1990/91:54 s. 223). Det är yrkesmannen som jämförs med den vanliga löntagaren, och uttryck som "ett företag" skall inte uppfattas som en numerisk bestämning. Skatteobjektet är en eller flera kvalificerade aktier och inte det ena eller andra fåmansföretaget. Länsrätten har uttalat att lagtexten inte är entydig. Sålunda kan det åliggande mot honom som underinstansernas domar skapar inte anses förenligt med legalitetsprincipen enligt 2 kap. 10 § andra stycket och 8 kap. 3 § regeringsformen.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet. Verket erinrade om det av underinstanserna åberopade förarbetsuttalandet i prop. 1990/91:54 s. 223 f. och anförde vidare bl.a. följande. Av uttalandet framgår att vid försäljningar inom en närståendekrets beloppstaket avser försäljningar av aktier i varje fåmansföretag för sig. Enligt verkets uppfattning bör motsvarande tillämpning av basbeloppsregeln gälla en aktieägares aktieförsäljningar under den i 3 § 12 b mom. SIL angivna tidsperioden. - För tolkning av basbeloppsregeln torde även en jämförelse kunna göras med förutsättningen för att en aktie skall anses kvalificerad. Av förarbetena till 3 § 12 a mom. SIL framgår att med uttrycket verksam i betydande omfattning i nämnda lagrum avses arbetsinsatsens betydelse för vinstgenereringen i företaget. Om delägarrens totala förvärvsverksamhet beaktas vid bedömningen av om dennes andelar i ett av företagen är kvalificerade torde det allmänna syftet med regelsystemet, att förhindra omvandling av arbetsinkomster till kapitalinkomster, förfelas. - Har aktier i flera företag sålts uppkommer frågan hur de skilda realisationsvinsterna skall hanteras i förhållande till beloppstaket. Detta ter sig särskilt komplicerat i fall där personer i samma närståendekrets avyttrar aktier i ett och samma företag och en av personerna i kretsen dessutom avyttrar kvalificerade aktier i ett annat fåmansföretag. En sådan utvidgning av basbeloppsregeln torde innebära svåra tillämpningsproblem och därmed stå i strid med dess syfte.

Regeringsrätten (2004-01-30, Billum, Sandström, Almgren, Melin, Stävberg) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Målet gäller tillämpningen av basbeloppsregeln i 3 § 12 b mom. SIL i momentets lydelse vid 1997 och 1998 års taxeringar. Det aktuella stycket hade vid 1997 års taxering följande lydelse (lydelsen var densamma vid 1998 års taxering bortsett från att den angivna tidsperioden då inte var tio utan fem beskattningsår).

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. Som intäkt av tjänst skall dock högst tas upp ett sammanlagt belopp som för aktieägaren och denne närstående under avyttringsåret och de tio beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret uppgår till 100 gånger det basbelopp som gäller för avyttringsåret enligt lagen om allmän försäkring.

Frågan i målet är om begränsningen till 100 basbelopp endast avser realisationsvinst vid försäljning av kvalificerade aktier i ett och samma fåmansföretag eller om även realisationsvinster vid försäljningar av sådana aktier i andra fåmansföretag skall beaktas.

Ett inslag i 1990 års skattereform var införandet av regler avsedda att hindra att sparade arbetsinkomster i fåmansföretag togs ut i form av lågbeskattad utdelning eller realisationsvinst. I viss utsträckning skulle inkomst i den formen i stället beskattas som tjänsteinkomst (de s.k. 3:12-reglerna). För realisationsvinster fanns vid sidan av den grundläggande "hälftenregeln" i 3 § 12 mom. tredje stycket SIL (beskattning i tjänst av realisationsvinst överstigande sparad utdelning) en undantagsregel i sjätte stycket. Enligt den skulle reglerna om tjänsteinkomstbeskattning av realisationsvinst inte tillämpas "... i den mån den skattskyldige visar att vinsten med hänsyn till gjorda löneuttag, antalet anställda, företagets verksamhet och tillgångar samt övriga omständigheter inte är hänförlig till den skattskyldiges eller någon honom närståendes arbetsinsats."

Undantagsregeln blev föremål för kritik, bl.a. för att den ansågs svårtillämpad och för att den lade en alltför stor bevisbörda på den enskilde. I prop. 1990/91:54 föreslogs därför att den skulle ersättas med en enklare regel (basbeloppsregel), innebärande ett beloppstak för vad som skulle redovisas i inkomstslaget tjänst. Enligt propositionen skulle bestämmelsen utformas så att reglerna om tjänsteinkomstbeskattning av realisationsvinst inte skulle tillämpas "... på den del av den sammanlagda vinsten utöver kvarstående sparad utdelning för den skattskyldige och honom närstående under samma tidsperiod som överstiger 200 basbelopp för avyttringsåret enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring." I propositionen anfördes vidare bl.a. följande (s. 223 f.).

En kvarvarande fråga är hur beloppstaket skall tillämpas vid flera försäljningar inom en närståendekrets. Den enklaste lösningen är givetvis att tillämpa taket vid varje avyttring. Detta kan dock ge oskäligen effekter vid flera försäljningar inom samma närståendekrets som t.ex. när en ägare säljer aktier vid olika tillfällen eller när aktierna är fördelade mellan olika personer inom närståendekretsen. För att ta hänsyn till dessa fall bör beloppstaket gälla det högsta belopp som behöver redovisas i inkomstslaget tjänst för en närståendekrets under en tioårsperiod avseende aktier i samma bolag.

Skatteutskottet ansåg vid sin behandling av prop. 1990/91:54 att beloppstaket borde knytas inte till vinsten utan till intäkten av tjänst och bestämmas till maximalt 100 basbelopp men hade i övrigt inga invändningar. Utskottet ansåg dock att propositionens lagförslag var otydligt och föreslog en regel av följande lydelse: "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." Riksdagen följde utskottet. Den nämnda bestämmelsen infördes i 3 § 12 mom. sjätte stycket SIL och gällde fr.o.m. 1992 års taxering.

I prop. 1995/96:109 föreslogs vissa ändringar i regelsystemet. Förslaget innebar bl.a. att hälftenregeln och basbeloppsregeln togs in i 3 § 12 b mom. fjärde stycket SIL. Uttrycket "avyttring av aktier i ett fåmansföretag" ersattes härvid av uttrycket "avyttring av en kvalificerad aktie". Någon ändring i sak i här aktuellt avseende torde inte ha varit avsedd (a. prop. s. 91). Den nya regeln gällde fr.o.m. 1997 års taxering. Fr.o.m. 1998 års taxering ändrades 3 § 12 b mom. men endast på så sätt att regeln flyttades till femte stycket och att antalet tidigare beskattningsår som skulle beaktas minskades från tio till fem.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Den aktuella lydelsen av 3 § 12 b mom. SIL kan synas ge utrymme för olika tolkningar. Vad som förekommit i lagstiftningsärendena utvisar dock enligt Regeringsrättens mening att lagrummet måste förstås så att basbeloppsregeln endast åsyftar realisationsvinst på aktier i ett och samma fåmansföretag. Även i ett senare lagstiftningsärende synes rättsläget ha uppfattats på detta sätt (se prop. 1999/2000:2 Inkomstskattelagen Del 2 s. 629). För denna tolkning talar även att hänsyn kan behöva tas också till försäljningar som genomförs av personer inom en närståendekrets, något som skulle medföra stora tillämpningsproblem i det fall de sålda aktierna avsåg delvis samma och delvis olika företag. Ingenting tyder på att lagstiftaren förutsett möjligheten av att basbeloppsregeln skulle kunna medföra komplikationer av detta slag.

Regeringsrätten finner på grund av det anförda att bestämmelsen skall tolkas på det sätt underinstanserna funnit. Överklagandet skall därför avslås.

Målet har avsett en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. L-E.N. har därför rätt till ersättning enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. Regeringsrätten finner att ersättning skäligen bör utgå med 7 500 kr.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten avslår överklagandet.

Regeringsrätten beviljar L-E.N. ersättning av allmänna medel för kostnader i Regeringsrätten med 7 500 kr.

Föredraget 2003-10-29, föredragande Heinefors, målnummer 7264--7265-2002

Anm: Samma dag avgjordes mål nr 7266--7267-2002 där förhållandena var likartade och utgången blev densamma.

Sökord: Inkomst av tjänst; Inkomst av kapital; Fåmansföretag

Litteratur: Prop. 1990/91:54 s. 221-224; prop. 1995/96:109 s. 91; prop. 1999/2000:2 Del 2 s. 629
