

Målnummer:	1140-97	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	1999-12-03		
Rubrik:	Vid tillämpning av bestämmelserna i 3 § 12 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt har en skattskyldig som avyttrat en del av sitt innehav av aktier i ett fåmansföretag ansetts berättigad att vid fördelningen av realisationsvinsten mellan inkomstlagen tjänst och kapital avräkna endast så stor del av sparad utdelning som motsvarar den avyttrade andelen av aktieinnehavet. Inkomsttaxering 1993.		
Lagrum:	3 § 12 mom. tredje stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt i dess lydelse enligt (1991:1833)		
Rättsfall:			

REFERAT

Under 1992 avyttrade B.L. 357 av sina totalt 637 aktier i Swebo Stål AB. Vid fördelning av realisationsvinsten mellan inkomst av tjänst och inkomst av kapital uppgav hon sparad utdelning till 105 283 kr och tillgodoförde sig hela beloppet varvid någon vinst att deklarerat under inkomst av tjänst inte uppkom. Som skattepliktig realisationsvinst till följd av avyttringen upptogs under inkomst av kapital ($5/6 \times 420\,318 =$) 350 265 kr.

Skattemyndigheten i Stockholms län fann i beslut den 20 augusti 1993 att den sparade utdelningen uppgick till 109 894 kr, men att härav fick utnyttjas endast så mycket som belöpte på de avyttrade aktierna eller 61 590 kr. Den del av vinsten som översteg sparad utdelning beräknades därvid till 43 693 kr. Härav upptogs hälften eller 21 846 kr som intäkt av tjänst och resterande del av den redovisade realisationsvinsten eller ($350\,265 - 21\,846 =$) 328 419 kr som intäkt av kapital.

B.L. överklagade skattemyndighetens beslut.

Länsrätten i Stockholms län (1995-03-02, ordförande Olsson) yttrade: I 3 § 12 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (SIL) finns bestämmelser som tar sikte på utdelningar och realisationsvinster som vissa delägare i fåmansföretag uppbär från företaget respektive erhåller vid avyttring av aktier i bolaget. Härvid gäller i huvudsak följande. Utdelningar, som överstiger viss närmare angiven anskaffningskostnad för aktierna, tas upp som intäkt av tjänst (första stycket). I den mån utdelningen visst år understiger det högsta belopp som får tas upp som intäkt av kapital ökas det belopp som senare år får tas upp som intäkt av kapital i motsvarande mån (sparad utdelning, andra stycket). Vid avyttring av aktier i fåmansföretaget skall hälften av den vinst som överstiger kvarstående sparad utdelning tas upp som intäkt av tjänst. Närmare bestämmelser om hur anskaffningskostnaden för aktierna skall beräknas vid tillämpning av de nu beskrivna reglerna finns i fjärde stycket. - Bestämmelserna infördes i samband med 1990 års skattereform och tillkom för att förhindra att skattskyldiga tog ut ersättning från företagen i form av lägre beskattad utdelning eller som reavinst i samband med försäljning av aktier i företaget i stället för som lön (jfr prop. 1989/90:110 s. 467). - Frågan i målet är om vid delförsäljningar kvarstående sparad utdelning skall proportioneras mellan aktierna eller om utdelningen i sin helhet får avräknas så långt den räcker. - Den aktuella lagtexten lämnar ingen närmare vägledning i frågan. Inte heller i förarbetena i det lagstiftningsärende varigenom bestämmelserna

infördes behandlas frågan om delförsäljningar. Det förarbetsuttalande som B.L. indirekt åberopat i målet synes inte ta sikte på delförsäljningar och ger enligt länsrättens mening inte något direkt stöd för hennes uppfattning. - Under 1990 förändrades bestämmelserna på vissa punkter som inte är direkt intressanta i målet. I samband härmed uttalade emellertid departementschefen att "vid delförsäljningar skall det uppräknade anskaffningsvärdet liksom sparade utrymme för kapitalbeskattad inkomst proportioneras mellan aktierna på samma sätt som anskaffningskostnaden proportioneras vid reavinstberäkning enligt genomsnittsmetoden" (prop. 1990/91:54 s. 221). Eftersom uttalandet inte gjorts i direkt anslutning till den aktuella bestämmelsens tillkomst utgör uttalandet inte något egentligt förarbetsuttalande och kan därmed inte heller tillmätas den betydelse som annars skulle vara fallet. - Det får anses klart att i fråga om anskaffningsvärde på aktier vid den "reala" reavinstberäkningen enligt den aktuella bestämmelsen, en proportionering skall ske på samma sätt som vid den egentliga reavinstberäkningen. Med hänsyn härtill och till att utdelning på aktier utgår proportionsvis talar enligt länsrättens mening övervägande skäl för att också kvarstående sparade utdelning skall proportioneras. Skäl för ändring av skattemyndighetens beräkning på det sätt B.L. yrkat föreligger därför inte. - Länsrätten avslår överklagandet.

I kammarrätten fullföljde B.L. sin talan och anförde till stöd härför bl.a. att det aktuella lagrummet inte gav utrymme för någon annan tolkning än att den sparade utdelningen skulle avräknas så långt det var möjligt.

Skattemyndigheten bestred bifall.

Kammarrätten i Stockholm (1996-12-16, Sundelin, Avellan-Hultman, referent, Lindström) yttrade: Enligt 3 § 12 mom. tredje stycket SIL skall om realisationsvinst uppkommer vid avyttring av aktier i ett fåmansföretag hälften av den del av vinsten som överstiger kvarstående sparade utdelning tas upp som intäkt av tjänst. I förarbetena till angivet lagrum (prop. 1989/90:110 s. 703) anfördes bl.a. följande. Om utrymme för utdelning inte utnyttjas sparas det till ett senare år. Sparade utdelning skall senare år minska sådan del av utdelning eller reavinst som annars skulle ha tagits upp som intäkt av tjänst. Minskningen skall ske även utan yrkande när sådan utdelning eller reavinst redovisas. Bestämmelserna om reavinst i tredje stycket innebär att hälften av reavinsten skall tas upp som intäkt av tjänst. Finns sparade utdelning tas hälften av den del av reavinsten som överstiger den sparade utdelningen upp som intäkt av tjänst. - Med anledning av införandet av bestämmelser i 3 § 12 mom. fjärde stycket ovan nämnda lag rörande uppräknade anskaffningskostnader för aktier anförde departementschefen bl.a. att vid delförsäljningar skall det uppräknade anskaffningsvärdet liksom sparade utrymme för kapitalbeskattad inkomst proportioneras mellan aktierna på samma sätt som anskaffningskostnaderna proportioneras vid reavinstberäkning enligt genomsnittsmetoden (prop. 1990/91:54 s. 221). - Såsom länsrätten anför saknas i förevarande fall närmare vägledning om sparade utdelning vid delförsäljning av aktier i fåmansföretag skall proportioneras mellan innehavda aktier eller om den sparade utdelningen får avräknas fullt ut så långt den räcker. För proportionering talar att det är i linje med de aktiebolagsrättsliga reglerna att fördela utdelningen på hela aktieinnehavet. Uttalandena som gjorts i prop. 1990/91:54 talar också för detta ställningstagande. Kammarrätten finner vid en samlad bedömning att den sparade utdelningen skall proportioneras på hela aktieinnehavet. Överklagandet skall därför avslås. - Kammarrätten avslår överklagandet.

B.L. överklagade och yrkade att hela den kvarstående sparade utdelningen skulle få avräknas vid hennes delförsäljning av aktier. Hon anförde bl.a. följande. Syftet med reglerna i 3 § 12 mom. SIL var att förhindra omvandling av arbetsinkomster till kapital-inkomster. Reglerna säkerställde att en av lagstiftaren ansedd årlig normal kapitalavkastning beskattades i inkomstslaget kapital (prop. 1989/90:110 s. 468). Tekniken för att uppnå syftet var att årligen schablonberäkna ett s.k. normalt kapitalavkastningsbelopp. En

skattskyldig skulle således årligen kunna erhålla avkastning på sitt aktieinnehav upp till normalavkastningsnivå och därför beskattas i inkomstslaget kapital. Syftet och reglerna var enligt hennes mening så utformade att en skattskyldig som av olika skäl avstod från avkastning (utdelning eller realisationsvinst) på sitt aktieinnehav under ett eller flera år, därefter kunde lyfta (som utdelning eller realisationsvinst) ett större belopp upp till sparade årliga normalavkastningsbelopp med vanlig kapitalinkomstbeskattning.

Prövningstillstånd meddelades.

Riksskatteverket, RSV, bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. De särskilda reglerna om beskattning av utdelning och realisationsvinst på aktier i fåmansföretag, som infördes genom 1990 års skattereform, hade strukturerats om i förtydligande syfte och återfanns numera i 3 § 12-12 e mom. SIL. Av 3 § 12 b mom. SIL framgick att om utdelning på "en kvalificerad aktie" översteg ett på visst sätt beräknat gränsvärd skulle överskjutande belopp redovisas i inkomstslaget tjänst. För det fall utdelningen understeg nämnda gränsvärden så sparades återstående belopp (sparad utdelning) och ökade det gränsvärd som beräknades nästföljande år. Uppkom realisationsvinst vid försäljning av "en kvalificerad aktie" togs hälften av den del av vinsten som översteg sparad utdelning upp som inkomst av tjänst. Genom uttrycket "en kvalificerad aktie" framgick numera att det kapitalbeskattade utrymmet vid utdelning och realisationsvinst beräknades per aktie. Härav följde, enligt RSV:s uppfattning, att även den sparade utdelningen var hänförlig till varje enskild aktie. Av vad som kunde utläsas av förarbetena (prop. 1995/96:109 s. 74 f.) har lagstiftarens avsikt, såsom RSV uppfattat den, varit att genom nämnda uttryck klargöra förfarandet vid beräkning av kapitalinkomstbehandlat utrymme. Någon materiell ändring syntes inte ha varit avsikten varför den lagtekniska justeringen torde vara ett uttryck för uppfattningen om innebörden av bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL i dess lydelse t.o.m. den 31 december 1995.

Regeringsrätten (1999-12-03, Björne, Holstad, Lindstam, Eliason, Hulgaard) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Vid 1990 års skattereform infördes särskilda regler om utdelning och realisationsvinst på aktier m.m. i fåmansföretag (de s.k. 3:12-reglerna). Bestämmelserna har ändrats flera gånger och omredigerats men är oförändrade i sina huvuddrag. Målet gäller bestämmelserna om realisationsvinst.

I den lydelse av 3:12-reglerna som var tillämplig vid 1993 års taxering fanns regeln om realisationsvinst i 3 § 12 mom. tredje stycket första meningen SIL och hade 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.

Bestämmelserna om sparad utdelning fanns i 3 § 12 mom. andra stycket SIL och hade följande lydelse: Understiger utdelningen visst år det högsta belopp som på grund av första stycket får tas upp som intäkt av kapital, ökas det belopp som senare år får tas upp som intäkt av kapital i motsvarande mån (sparad utdelning) för den som ägde aktierna vid utdelningstillfället eller, om utdelning inte förekommit, för den som äger aktierna vid beskattningsårets utgång. Belopp som svarar mot kvarstående sparad utdelning läggs för varje år till anskaffningskostnaden vid beräkning enligt första stycket.

Bestämmelserna om det högsta belopp som skall beskattas i inkomstslaget kapital fanns i 3 § 12 mom. första stycket första meningen SIL och hade i här aktuella delar följande lydelse: Överstiger utdelningen på aktier i ett fåmansföretag - - - (beräkningen av beloppet här utelämnad) - - -, skall överskjutande belopp tas upp som intäkt av tjänst.

B.L. avyttrade under år 1992 en del av sitt aktieinnehav i ett fåmansföretag. Frågan i målet är om hela hennes kvarstående sparade utdelning skall räknas av från realisationsvinsten vid beräkningen av den del av denna som skall tas

upp i inkomstslaget tjänst eller om avräkning skall ske endast med så stor del av den sparade utdelningen som motsvarar den andel av hennes aktieinnehav som avyttrats.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Lagtexten ger ingen säker ledning för bedömningen av hur stor del av den sparade utdelningen som får användas när en del av ett aktieinnehav avyttrats. Frågan har inte heller berörts i förarbetena. Där har endast uttalats att minskning av den del av utdelning eller realisationsvinst som skall tas upp som intäkt av tjänst skall ske även utan yrkande (prop. 1989/90:110 s. 703). Uttalandet tyder på att avsikten varit att den skattskyldige inte skall ha någon valrätt.

I propositionen om kvarvarande frågor i reformeringen av inkomst- och företagsbeskattningen m.m. (prop. 1990/91:54) föreslogs vissa ändringar i 3:12-reglerna, bl.a. rörande uppräkningskostnaden för aktierna vid beräkning av den del av en realisationsvinst som skall tas upp i inkomstslaget tjänst. I samband därmed uttalades att det uppräknade anskaffningsvärdet liksom sparade utrymme för kapitalbeskattad inkomst vid delförsäljningar skall proportioneras mellan aktierna på samma sätt som anskaffningskostnaden proportioneras vid realisationsvinstberäkningen samt att även i övriga avseenden samma principer som vid övrig realisationsvinstbeskattning skall tillämpas (a. prop. s. 221). Någon ändring i bestämmelserna i 3 § 12 mom. tredje stycket SIL gjordes inte i det sammanhanget. Uttalandet kan därför inte anses ha karaktär av förarbetsuttalande till dessa bestämmelser, även om förslagen i nyssnämnda proposition närmast utgjorde en komplettering av de ändringar som föreslagits i prop. 1989/90:110 och de lagändringar som beslöts genom de båda propositionerna trädde i tillämpning samtidigt.

Vad nu sagts föranleder slutsatsen att tolkningen av den i målet aktuella bestämmelsen får göras med utgångspunkt i 3:12-reglernas allmänna uppbyggnad och syfte och med beaktande av de olika situationer där frågan om fördelningen av sparad utdelning på olika delar av ett aktieinnehav kan uppkomma. Det gäller då inte bara beträffande realisationsvinst utan även i fråga om utdelning. Med hänsyn till reglernas komplexitet kan det också finnas särskild anledning att beakta praktiska aspekter.

B.L:s inställning innebär att den sparade utdelningen skall ses som en till hela aktieinnehavet knuten, ofördelad klumpsumma som skall användas så snart som möjligt, medan RSV:s inställning är att den skall ses som en klumpsumma som skall fördelas på de vid varje tillfälle innehavda aktierna. Ett tredje alternativ, nämligen att se den sparade utdelningen som helt knuten till en enskild aktie, skulle dels medföra omotiverade och säkerligen inte avsedda materiella effekter, dels komplicera det redan invecklade systemet ytterligare. Det alternativet bör därför inte komma i fråga.

De av parterna hävdade alternativen är likvärdiga såvitt gäller utdelning men skiljer sig åt vad avser delavyttring. Det alternativ som B.L. förespråkar synes ge upphov till en rad frågeställningar framför allt vid benefika äganderättsövergångar där inte den tidigare ägarens hela aktieinnehav överförs till en enda ny ägare och vid samtidig delavyttring och benefik äganderättsövergång. Det överensstämmer inte heller med de principer som tillämpas vid realisationsvinstberäkningen. Beräkningen i 3:12-systemet bygger i allt väsentligt på den genomsnittsmetod som tillämpas vid realisationsvinstbeskattningen. Det framstår därför som naturligt att anknyta till denna också när det gäller att bestämma hur stor del av en skattskyldigs sparade utdelning som får avräknas vid en delavyttring. Detta synes också vara det alternativ som är minst komplicerat vid den praktiska hanteringen. Mot bakgrund av det anförda finner Regeringsrätten att avräkning vid delförsäljning bör ske med den del av den sparade utdelningen som motsvarar den avyttrande andelen av de innehavda aktierna. Överklagandet skall således inte

bifallas.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer kammarrättens domslut.

Föredraget 1999-11-02, föredragande Olsson, målnummer 1140-1997

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

Litteratur: prop. 1989/90:110, Del 1, s. 467-472, 703-705; prop. 1990/91:54, s. 220-221.
