

HFD 2016 ref. 20

Aktier som förvärvas genom gåva blir inte kvalificerade andelar hos gåvotagaren enbart på den grunden att de var kvalificerade hos givaren. Förhandsbesked angående inkomstskatt.

2 kap. 22 §, 44 kap. 21 och 22 §§, 57 kap. 4 § inkomstskattelagen (1999:1229)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 1 mars 2016 följande dom (mål nr 6020-15).

Bakgrund

X och Y är bröder och äger hälften vardera av aktierna i Bolaget A (holdingbolaget). Holdingbolaget äger i sin tur aktier i Bolaget B (bolaget) som är moderbolag i en koncern. Både holdingbolaget och bolaget är fåmansföretag men varken bröderna själva eller någon närstående till dem har under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksamma i betydande omfattning i något av bolagen eller i andra företag i koncernen.

Brödernas mor äger också aktier i bolaget. Dessa är kvalificerade andelar för henne eftersom hennes systerson och hennes systems make är eller har varit verksamma i betydande omfattning i bolaget.

Modern avser nu att ge bröderna ett antal aktier i bolaget som gåva. I ansökan om förhandsbesked ställde bröderna frågan om dessa aktier blir kvalificerade andelar även hos dem. De ville också få svar på om aktierna i holdingbolaget utgjorde kvalificerade andelar för dem och om svaret på den frågan påverkades av om de erhöll aktier i bolaget genom gåva från modern. De anförde att bestämmelsen om kontinuitet vid bl.a. gåva i 44 kap. 21 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, medförde att de mottagna aktierna skulle behålla sin karaktär som kvalificerade andelar även hos dem.

Skatterättsnämnden uttalade att bestämmelsen i 44 kap. 21 § IL tillämpas vid beräkning av anskaffningsutgiften när kapitalvinst ska beräknas. Nämnden konstaterade vidare att varken lydelsen av 57 kap. 4 § första stycket IL, som definierar vad som avses med kvalificerade andelar, eller systematiken i kapitlet i övrigt gav stöd för att moderns gåva av aktierna i bolaget medförde att dessa skulle bli kvalificerade andelar hos bröderna. Av detta följde enligt nämnden att inte heller aktierna i holdingbolaget utgjorde kvalificerade andelar hos dem och att det förhållandet inte ändrades av att de fick aktier i bolaget i gåva från sin mor.

Yrkanden m.m.

Skatteverket yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska fastställa Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Bröderna hänvisar till vad de anförde i Skatterättsnämnden.

Skälen för avgörandet

Vad målet gäller

Huvudfrågan i målet är om aktier som förvärvas genom gåva blir kvalificerade andelar hos gåvotagaren enbart på den grunden att de var kvalificerade hos givaren.

Rättslig reglering m.m.

För aktier som är kvalificerade andelar finns särskilda bestämmelser om utdelning och kapitalvinst i 57 kap. IL.

Med kvalificerad andel avses enligt 4 § första stycket bl.a. andel i ett fåmansföretag under förutsättning att andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i företaget. En andel är enligt samma lagrum också kvalificerad om företaget, direkt eller indirekt, under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren har ägt andelar i ett annat fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag och andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i detta fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag.

Med närstående avses enligt 2 kap. 22 § IL bl.a. förälder, syskon, syskons make och syskons avkomling. Förälders syskon, förälders syskons make och kusiner räknas däremot inte som närstående enligt definitionen i inkomstskattelagen.

Om ägaren till en kvalificerad andel dör, ska andelen enligt 57 kap. 4 § tredje stycket anses kvalificerad även hos dödsboet. Delägare i dödsboet likställs då med närstående. Utöver den bestämmelsen finns i 57 kap. uttryckliga bestämmelser om kontinuitet vid beskattningen efter ägarbyte när det gäller andelsbyten och partiella fissioner (7 b §), årets gränobelopp (11 §) och sparutdelningsutrymme (14 §).

Bestämmelser om kontinuitet vid beskattningen finns också i 44 kap. IL, som innehåller grundläggande bestämmelser om kapitalvinster och kapitalförluster. Där anges i 21 § första stycket att om en tillgång förvärvas genom bl.a. arv eller gåva, inträder förvärvaren i den tidigare ägarens skattemässiga situation. I fråga om bl.a. delägarrätter ska enligt andra stycket som anskaffningsutgift räknas ett belopp som motsvarar det omkostnadsbelopp som

skulle ha använts om den tidigare ägaren i stället hade avyttrat tillgångarna på dagen för äganderättsövergången. Enligt 22 § anses dock en tillgång som förvärvas genom arv, testamente eller bodelning med anledning av makes död och som varit lagertillgång hos den döde men inte kommer att vara det hos förvärvaren, i stället för vad som anges i 21 §, förvärvat till det skattemässiga värdet.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

De aktier som brödernas mor avser att ge dem i gåva är kvalificerade andelar för henne på den grunden att hennes systerson och hennes systers make är eller har varit verksamma i betydande omfattning i bolaget. Av 2 kap. 22 § IL följer dock att dessa personer inte är närstående till bröderna i den mening som avses i 57 kap. 4 §. Av lämnade förutsättningar framgår vidare att varken bröderna själva eller någon närstående till dem är eller har varit verksamma i betydande omfattning i bolaget eller i andra företag i koncernen. De mottagna aktierna är därmed inte kvalificerade andelar hos dem enligt bestämmelserna i 57 kap. 4 §.

I 57 kap. IL finns ingen generell bestämmelse om kontinuitet vid beskattningen vid benefika förvärv. De specifika kontinuitetsbestämmelserna i kapitlet avser andra frågor än den nu aktuella. Bröderna har dock anfört att regleringen i 44 kap. 21 § innebär att aktierna behåller sin karaktär som kvalificerade andelar även hos dem. Som framhålls i förarbetena är denna bestämmelse emellertid placerad i den avdelning som reglerar hur man beräknar kapitalvinsten och avser frågan om skattemässig kontinuitet vid denna beräkning (se prop. 1999/2000:2 del 2 s. 535). Om bestämmelsen skulle tolkas så att den även innefattade frågan om kontinuitet när det gäller tillgångens skattemässiga karaktär skulle vidare bestämmelsen i 22 § bli överflödigt, eftersom denna bestämmelse för sin tillämpning förutsätter att 21 § inte medför att en tillgång som är lager hos den tidigare ägaren behåller den karaktären även hos förvärvaren.

Det saknas således lagstöd för att behandla de mottagna aktierna som kvalificerade andelar hos bröderna på den grunden att de var det hos givaren.

När det vidare gäller aktierna i holdingbolaget framgår av lämnade förutsättningar att de inte är kvalificerade andelar hos bröderna. Någon grund för att karaktären på dessa aktier skulle påverkas av gåvan finns inte.

Förhandsbeskedet ska därmed fastställas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten, Knutsson, Ståhl, Classon* och *Gäverth*. Föredragande var justitiesekreteraren Camilla Wernkvist.

Skatterättsnämnden (2015-09-29, *André, ordförande, Pettersson, Dahlberg, Jönsson, Lohela, Pålsson och Werkell*):

Förhandsbesked

Fråga 1: De aktier i bolaget som X och Y får i gåva av sin mor 2015 blir inte kvalificerade andelar hos dem.

Fråga 2: Brödernas aktier i holdingbolaget är inte kvalificerade andelar. Andelarnas karaktär påverkas inte av det planerade gåvoförvärvet av aktier i bolaget.

Motivering

Huvudfrågan i ärendet är om de aktier i bolaget som bröderna ska få i gåvor av sin mor och som är kvalificerade andelar hos henne kommer att behålla denna karaktär hos gåvotagarna.

Enligt definitionen i 57 kap. 4 § första stycket avses med kvalificerad andel en andel i eller avseende ett fåmansföretag under förutsättning att

1. andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i företaget eller i ett annat fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet, eller

2. företaget, direkt eller indirekt, under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren har ägt andelar i ett annat fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag och andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i detta fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag.

Har en kapitaltillgång förvärvats genom gåva inträder enligt 44 kap. 21 § förvärvaren i den tidigare ägarens skattemässiga situation. Bestämmelsen tillämpas vid beräkning av anskaffningsutgiften av bl.a. delägarätter när kapitalvinst ska beräknas för avyttrade tillgångar (prop. 1999/00:2 del 2 s. 534 f.).

I 57 kap. 4 § första stycket kommer inte någon motsvarande kontinuitet till uttryck. Däremot finns i tredje stycket en bestämmelse som gäller för dödsbo och delägare i dödsbo när ägaren till en kvalificerad andel dör.

Uttryckliga regler om kontinuitet finns även på annat håll i kapitlet, bl.a. i 11 § i fråga om beräkningen av årets gränsbelopp vid benefika förvärv.

I samband med införandet av den regeln föreslog Skatteverket att det generellt skulle anges att förvärvaren inträder i den tidigare ägarens skattemässiga situation vid tillämpning av 57 kap. vid förvärv. Regeringen konstaterade dock att Skatteverkets förslag till reglering av kontinuiteten var mera vittgående och ansåg att förslaget inte kunde leda till lagstiftning utan att ha belysts mera ingående. I det aktuella sammanhanget var det därför inte lämpligt att reglera annat än vad som gällde för årets gränsbelopp (prop. 2008/09:40 s. 37).

Av det anförda framgår att inte vare sig lydelsen i 57 kap. 4 § första stycket eller systematiken i kapitlet i övrigt ger stöd för att moderns gåvoöverlåtelse av aktierna i bolaget medför att aktierna blir kvalificerade andelar hos bröderna. Fråga 1 ska därför besvaras nekande.

Av svaret på fråga 1 följer att fråga 2 ska besvaras med att inte heller aktierna i holdingbolaget utgör kvalificerade andelar hos bröderna och att det förhållandet inte ändras av att de får aktier i bolaget i gåva från sin mor.