

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
6020-15

meddelad i Stockholm den 1 mars 2016

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPARTER

Ombud för båda: Anders Täreby
Täreby Tax Consulting AB
Sagerska vägen 14
305 72 Steninge

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 29 september 2015 i ärende dnr 37-15/D

SAKEN

Förhandsbesked angående inkomstskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Högsta förvaltningsdomstolen förordnar att sekretessbestämmelserna i 27 kap. 1 och 4 §§ offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) ska fortsätta att vara tillämpliga på uppgifter som har tagits in i denna dom utom i fråga om vad som står under rubrikerna Högsta förvaltningsdomstolens avgörande, Yrkanden m.m. och Skälen för avgörandet.

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 13

Telefon
08-561 676 00
E-post:
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00-16:30

BAKGRUND

[REDACTED] och [REDACTED] är bröder och äger hälften vardera av aktierna i [REDACTED] (holdingbolaget). Holdingbolaget äger i sin tur aktier i [REDACTED] (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 systers 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 (1999:1299), 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.

DOM

Mål nr 6020-15

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.

DOM

Mål nr 6020-15

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 gränsbelopp (11 §) och sparutrymme (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. delägarätter 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 §.

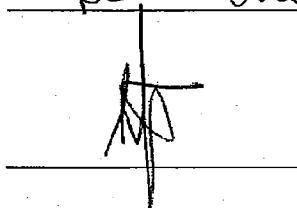
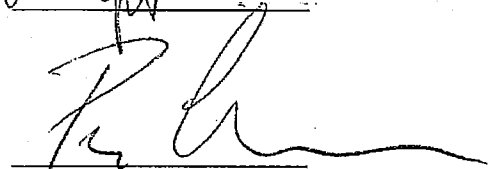
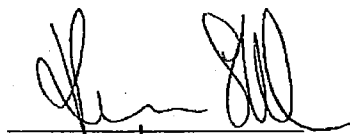

I 57 kap. IL finns ingen generell bestämmelse om kontinuitet vid beskattningen vid benefika förvärv. De specifika kontinuitetsbestämmelserna i kapitlet avser andra frågor än den nu aktuella. Bröderna har dock anfört att regleringen i 44 kap.

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 överflödig, 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.



I avgörandet har deltagit justitieråden Henrik Jermsten, Margit Knutsson, Kristina Ståhl, Per Classon och Leif Gäverth.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Camilla Wernkvist.