

Kvalificerade andelar, generationsskifte

Ett förfarande med inlösen av aktier har inte ansetts utgöra en överlåtelse och omfattas därför inte av 57 kap. 4 a §. Om två aktier behålls och överläts efter inlösenförfarandet blir däremot 57 kap. 4 a § tillämplig.

DIARIENUMMER	100-20/D
MEDDELANDEDATUM	2021-06-02
LAGRUM	57 kap. 4 a § inkomstskattelagen (1999:1229)
SÖKANDE	A
MOTPART	Skatteverket

Förhandsbesked

Fråga 1

Förfarandet innebär inte att en överlåtelse enligt 57 kap. 4 a § 1 inkomstskattelagen har skett.

Fråga 3

Förfarandet innebär att en överlåtelse enligt 57 kap. 4 a § 1 inkomstskattelagen har skett.

Fråga 4

Det finns inte några särskilda skäl för att andelarna ändå ska anses kvalificerad.

Bakgrund

Omständigheterna i ärendet

A äger (...) procent av aktierna i X AB. Han är verksam i betydande omfattning i bolaget. Övriga aktier i X AB ägs av A:s söner, B och C, med (...) procent vardera samt, indirekt med (...) procent, av D som är anställd i bolaget. B och C har fått sina aktier genom gåvor från A. Marknadsvärdet på X AB uppskattas vara ca (...) miljoner kr.

A vill nu genomföra ett fullständigt generationsskifte. Han avser därför att först överlåta sina aktier i X AB till ett av honom helägt och nystartat s.k. trädabolag, Y AB. Därefter kommer X AB att genomföra en minskning av aktiekapitalet genom att dra in de aktier som ägs av Y AB med återbetalning som motsvarar aktiernas marknadsvärde (inlösen). Inlösenförfarandet görs i enlighet med 20 kap. aktiebolagslagen (2005:551), ABL.

De kvarvarande aktieägarna i X AB kommer att driva verksamheten vidare medan A upphör att vara verksam i bolaget. Han kommer inte heller att vara verksam i Y AB.

Av förutsättningarna framgår vidare att det inte kommer att finnas några avtal om tilläggsköpeskilling eller liknande som innebär att vinster som uppkommer i X AB efter ägarskiftet förs över till Y AB.

Frågorna och parternas inställning

A vill innan det planerade generationsskiftet genomförs ha svar på följande frågor.

1. Innebär förfarandet där Y AB:s samtliga aktier i X AB löses in att det skett en överlåtelse enligt 57 kap. 4 a § 1 inkomstskattelagen (1999:1229), IL?
2. Om svaret på fråga 1 är ja, innebär förfarandet att det finns särskilda skäl för att andelarna i Y AB ändå ska anses kvalificerade enligt 57 kap. 4 a § 4?
3. Om svaret på fråga 1 är nej, blir bedömningen en annan om samma förfarande används men Y AB behåller två aktier i X AB som efter inlösen överläts till B och C för marknadspris?
4. Om svaret på fråga 3 är ja, innebär förfarandet att det finns särskilda skäl för att andelarna i Y AB ändå ska anses kvalificerade enligt 57 kap. 4 a § 4?
5. Om svaret på frågorna 1 och 3 är nej, alternativt att svaret på frågorna 2 eller 4 är ja, blir bedömningen en annan om samma förfarande används men Y AB behåller 50 procent av aktierna i X AB som efter inlösen överläts till B och C för marknadspris?
6. Om svaret på fråga 5 är ja, innebär förfarandet att det finns särskilda skäl för att andelarna i Y AB ändå ska anses kvalificerade enligt 57 kap. 4 a § 4?

A menar att även om en inlösen inte utgör en överlåtelse i civilrättslig mening, så kan den skatterättsliga definitionen av begreppet i ett fall som detta också inbegripa inlösen.

Förarbetsuttalanden ger ett tydligt uttryck för att bestämmelserna i 57 kap. 4 a § syftar till att underlätta generationsskiften. Inlösen av trädabolas aktier i verksamhetsbolaget mot marknadsmässig ersättning bör därför inbegripas i begreppet överlåtelse av andel i detta sammanhang. Det finns inte heller några särskilda skäl för att andelarna i Y AB ändå ska anses kvalificerade.

Skatteverket anser att med överlåtelse avses ett förfarande där någon annan tar över de aktuella aktierna genom en onerös eller benefik transaktion. I en situation där aktierna dras in eller löses in kommer de inte att bestå. Det är då inte fråga om en överlåtelse vilket innebär att 57 kap. 4 a § inte är tillämplig.

Parterna är överens om att ett förfarande där Y AB behåller två aktier i X AB som efter inlösen överläts till B och C omfattas av bestämmelserna i 4 a §.

Skälen för avgörandet

Rättsligt

Av 57 kap. 4 § första stycket 2 IL framgår att en andel i ett fåmansföretag är kvalificerad under förutsättning att 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. En andel är enligt första stycket 3 också kvalificerad om andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet som ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som avses i 2.

Av 57 kap. 4 a § framgår att en andel i ett fåmansföretag inte ska anses kvalificerad enligt 4 § första stycket enbart på grund av att någon annan närstående än andelsägarens make har varit verksam i betydande omfattning i ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet som ett sådant fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som avses i 4 § första stycket (den aktiva närstående respektive verksamhetsföretaget) under förutsättning att

1. det fåmansföretag som andelsägaren äger andelar i, direkt eller indirekt, har överlåtit en andel i ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag, en rörelse eller en verksamhetsgren,
2. andelsägaren eller dennes make varken direkt eller indirekt har ägt andelar i verksamhetsföretaget under beskattningsåret,
3. andelsägaren eller någon annan närstående än den aktiva närstående under minst fem av de sju beskattningsåren närmast före det beskattningsår då överlåtelsen sker har varit verksam i betydande omfattning i verksamhetsföretaget eller i ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som har bedrivit samma eller likartad verksamhet som verksamhetsföretaget, och
4. det inte finns särskilda skäl för att andelen ändå ska anses kvalificerad.

Av förarbetena till 4 a § framgår att syftet med bestämmelsen är att underlätta ägarskiften mellan närstående. En avyttring av kvalificerade andelar ska beskattas på ett likformigt sätt oavsett om avyttringen sker inom eller utom närståendekretsen. På grund av regeln om samma eller likartad verksamhet kan avyttringar inom en närståendekrets medföra att karenstiden på andelarna i trädabolaget inte börjar löpa. En andel i ett fåmansföretag ska inte anses vara kvalificerad enbart på grund av en närståendes aktivitet i ett fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet (prop. 2018/19:54 s. 10 ff.).

De villkor som uppställs för att bestämmelsen ska vara tillämplig avser att förhindra att såväl överlåtarens som förvärvarens arbetsinkomster omvandlas till lägre beskattade kapitalinkomster (a. prop. s. 12).

Undantaget för särskilda skäl i paragrafens fjärde punkt har tillkommit för att förhindra att överskott som uppkommer i verksamhetsföretaget efter ägarskiftet tas ut som kapitalinkomst via trädabolaget (a. prop. s. 13 f. och 21). Ett exempel på detta är att verksamhetsföretaget överläts till överpris (jfr SOU 2016:75 s. 389).

Av 20 kap. 1 § första stycket 3 ABL framgår att aktiekapitalet får minskas för återbetalning till aktieägarna. Minskning av aktiekapitalet kan enligt 2 § genomföras med eller utan indragning av aktier.

Skatterättsnämndens bedömning

Fråga 1

Bestämmelserna om samma och likartad verksamhet i 57 kap. 4 § IL innebär att A:s aktier i Y AB kommer att vara kvalificerade andelar så länge någon närstående är verksam i X AB och fem år därefter. Om undantagsregeln i 4 a § är tillämplig ska andelarna ändå inte anses kvalificerade. Frågan är i detta fall om villkoret i paragrafens första punkt, att Y AB har överlåtit en andel i ett fåmansföretag, kan anses uppfyllt vid ett inlösenförfarande.

Vad som avses med överlåtelse är inte definierat i IL. En genomgång av begreppet i IL visar att det används i situationer där en tillgång byter ägare och där tillgången består hos förvärvaren. Detta till skillnad från begreppet avyttring som även omfattar fall där den avyttrade tillgången inte består (jfr t.ex. 44 kap. 34 §). En överlåtelse omfattar till skillnad från en avyttring även benefika transaktioner.

Även om det aktuella förfarandet ryms inom syftet med bestämmelsen bör begreppet överlåtelse enligt Skatterättsnämndens uppfattning ha samma innebörd i hela IL. Det innebär bland annat ett krav på att de överlåtna aktierna består hos förvärvaren. Vid en inlösen sker ingen reell äganderättsövergång utan aktierna i X AB upphör att existera. Förfarandet omfattas därför inte av 57 kap. 4 a § 1.

Frågorna 3 och 4

Det alternativa förfarandet innebär att X AB löser in alla de aktier som Y AB äger utom två. Dessa två aktier i X AB säljer Y AB därefter till B och C för marknadspris. Av bestämmelsens ordalydelse framgår inte annat än att det fåmansföretag som andelsägaren äger andelar i, direkt eller indirekt, ska ha överlåtit en andel i ett fåmansföretag. Försäljningen av andelarna till sönerna uppfyller detta villkor. Eftersom det inte heller finns några sådana särskilda skäl som avses i 57 kap. 4 a § 4 omfattas förfarandet av 57 kap. 4 a § 1.

Frågorna 2, 5 och 6

Mot bakgrund av svaren på frågorna 1, 3 och 4 så förfaller dessa frågor.

I avgörandet har deltagit Christina Eng, Birgitta Pettersson, Anders Bengtsson, Robert Pålsson (skiljaktig), Johan Rubenson, Olof Sundin och Ulla Werkell (skiljaktig).

Ärendet har fördragits av Lis Alfreds.

Skiljaktig mening

Robert Pålsson och Ulla Werkell är med instämmande av föredragande Lis Alfreds skiljaktiga vad gäller svaret på **fråga 1** och anför följande.

Det klart uttalade syftet med bestämmelsen i 57 kap. 4 a § är enligt förarbetena att underlätta ägarskiftet mellan närstående i fåmansföretag. De villkor som uppställs för att bestämmelsen ska vara tillämplig avser att förhindra att regeln används för att systematisk omvandla förvärvsinkomster till lägre beskattade kapitalinkomster (prop. 2018/19:54 s. 13). Det uppnås bland annat genom att

andelsägaren i trädablaget inte, efter överlåtelsen, får ha något ägarinflytande i verksamhetsföretaget. Det väsentliga i det avseendet är att andelsägaren har avhänt sig andelarna och inte längre har något ägarinflytande i verksamhetsbolaget.

Ett förfarande som innebär att X AB löser in Y AB:s aktier mot marknadsmässig ersättning ryms inom det aktuella villkorets ordalydelse. Av ordalydelse kan inte utläsas något krav på att tillgången består hos förvärvaren. Förfarandet är också helt i linje med syftet bakom bestämmelsen. Villkoret i 57 kap. 4 a § 1 är därmed uppfyllt.