

# HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr  
2136-15

meddelad i Stockholm den 30 november 2015

## **KLAGANDE**

Skatteverket  
171 94 Solna

## **MOTPART**

AA

## **ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE**

Skatterättsnämndens beslut den 12 mars 2015 i ärende dnr 31-14/D, se bilaga (här borttagen)

## **SAKEN**

Förhandsbesked angående inkomstskatt

---

## **HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE**

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

## **BAKGRUND**

AA är dansk medborgare men har varit bosatt i Sverige sedan 2012. Han äger 70 procent av andelarna i det danska bolaget Birk & Bang A/S (B & B). Resterande del ägs till lika delar av hans två döttrar. Andelarna förvärvades innan AA flyttade till Sverige.

Dok.Id 166750

**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

Mål nr  
2136-15

AA och hans döttrar planerar att omstrukturera sitt bolagsinnehav medan AA är bosatt i Sverige. De överväger två olika förfaranden. Enligt *huvudförfarandet* ska B & B upplösas genom en fission och verksamheten delas upp i de danska bolagen X och Y. Efter delningen ska AA äga två tredjedelar av andelarna i X och samtliga andelar i Y. Enligt *det alternativa förfarandet* bildar B & B först ett nytt danskt bolag, Z, varefter andelarna i B & B byts mot andelarna i Z. Därefter upplöses Z genom fission och delas upp i två nya danska bolag X2 och Y2. AA ska enligt detta alternativ äga två tredjedelar av andelarna i X2 och samtliga andelar i Y2. Förfarandena kommer att genomföras så att villkoren om framskjuten beskattning vid andelsbyten i 48 a kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, är uppfyllda.

AA planerar att flytta tillbaka till Danmark och kommer då inte att ha någon anknytning till Sverige. Han vill få besked om huruvida han efter utflyttningen från Sverige är skattskyldig enligt 3 kap. 19 § IL för kapitalvinster på andelarna i Y respektive Y2, om en försäljning sker inom en tioårsperiod.

Skatterättsnämnden har funnit att andelarna i Y och Y2 ska anses förvärvade under tiden som AA är obegränsat skattskyldig här i Sverige och att de därför omfattas av skattskyldigheten enligt 3 kap. 19 § IL. Eventuell kapitalvinst vid försäljning av andelarna ska således enligt Skatterättsnämnden tas upp till beskattning i Sverige om AA vid något tillfälle under kalenderåret då avyttring sker eller under de tio föregående kalenderåren varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige.

#### **YRKANDEN M.M.**

Skatteverket yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen fastställer förhandsbeskedet.

AA har inte yttrat sig i målet.

**SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET***Vad målet gäller*

Målet gäller om en i Sverige obegränsat skattskyldig dansk medborgare, som byter utländska andelar – förvärvade före bosättning här – mot andra utländska andelar, blir skattskyldig här för en kapitalvinst om de tillbytta andelarna avyttras inom tio år från det att han flyttar tillbaka till Danmark.

*Tioårsregeln i 3 kap. 19 § IL*

En begränsat skattskyldig fysisk person är enligt 3 kap. 19 § första och andra styckena IL skattskyldig för kapitalvinst på bl.a. delägarätter om han vid något tillfälle under det kalenderår då avyttringen sker eller under de föregående tio kalenderåren har varit bosatt i Sverige eller stadigvarande vistats här.

Vid tillämpningen av paragrafen gäller enligt dess fjärde stycke att

1. delägarätter som getts ut av ett utländskt företag bara omfattas om de förvärvats under tiden som den skattskyldige har varit obegränsat skattskyldig i Sverige och
2. delägarätter som har ersatt delägarätter som avses i 1 ska anses förvärvade vid samma tidpunkt som det ursprungliga förvärvet.

Av förarbetena framgår att fjärde stycket 2 syftar till att förhindra ett kringgående av bestämmelsen genom ett förfarande där utländska delägarätter som förvärvats under obegränsad skattskyldighet ersätts med andra utländska delägarätter efter att den skattskyldige flyttat från landet och blivit begränsad skattskyldig (prop. 2007/08:12 s. 19 och 28 f.). Tillämpningen leder i de fallen till att ett sådant nytt förvärv av utländska delägarätter också omfattas av bestämmelsen eftersom förvärvstidpunkten på de ersatta delägarätterna övertas.

*Högsta förvaltningsdomstolens bedömning*

Om huvudförfarandet genomförs som planerat kommer AA att byta andelar i B & B mot andelar i Y. Den fråga som han genom sin ansökan vill få klarhet i är om han ska anses ha förvärvat andelarna i Y redan vid den tidpunkt då han förvärvade andelarna i B & B. Det skulle innebära att han inte är skattskyldig för en eventuell kapitalvinst vid försäljning av andelarna.

Enligt 3 kap. 19 § fjärde stycket 2 IL ska visserligen delägarrätter som har ersatt andra delägarrätter anses förvärvade vid samma tidpunkt som det ursprungliga förvärvet. Av hänvisningen till punkten 1 i samma lagrum framgår dock att det bara gäller om de ursprungliga delägarrätterna förvärvats under tiden som den skattskyldige varit obegränsat skattskyldig i Sverige. Eftersom den förutsättningen inte är uppfylld är bestämmelsen i fjärde stycket 2 inte tillämplig på förvärvet av andelarna i Y.

Andelarna i Y ska i stället – såsom Skatterättsnämnden funnit – anses förvärvade vid tidpunkten för andelsbytet, då AA var obegränsat skattskyldig i Sverige. Andelarna i Y är därmed sådana andelar som avses i 3 kap. 19 § fjärde stycket 1 IL.

Det alternativa förfarandet skiljer sig från huvudförfarandet endast såtillvida att ett inledande andelsbyte genomförs där andelar i B & B byts mot andelar i Z under den tid AA är obegränsat skattskyldig i Sverige. Andelarna i Z är således sådana delägarrätter som avses i 3 kap. 19 § fjärde stycket 1 IL. Det efterföljande bytet av andelarna i Z till andelarna i Y2 innebär därför att utländska delägarrätter förvärvade under tiden som AA var obegränsat skattskyldig i Sverige ersätts av andra delägarrätter och bestämmelsen i fjärde stycket 2 blir därför tillämplig på andelarna i Y2. Dessa andelar ska således anses förvärvade vid samma tidpunkt som andelarna i Z, dvs. under den tid då AA var obegränsat skattskyldig i Sverige. Bestämmelsens fjärde stycke 2 påverkar därmed inte AAs skattskyldighet.

Mål nr  
2136-15

I likhet med Skatterättsnämnden finner Högsta förvaltningsdomstolen därför att AA är skattskyldig för en eventuell kapitalvinst vid försäljning av andelarna i Y respektive Y2 om han vid något tillfälle under kalenderåret då avyttring sker eller under de föregående tio kalenderåren har varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige.

---

---

---

---

---

I avgörandet har deltagit justitieråden Mats Melin, Christer Silfverberg, Inga-Lill Askersjö, Mahmut Baran och Mari Andersson.

Målet har föredragits av justitiesekreteraren Stina Pettersson.