

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
5806-20

meddelad i Stockholm den 22 mars 2021

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART

AA

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 23 september 2020 i ärende dnr 36-20/D

SAKEN

Förhandsbesked om inkomstskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked och förklarar att AA är skattskyldig för uppskovsbeloppen enligt 3 kap. 19 § inkomstskattelagen.

Dok.Id 240087

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 13

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

Telefax

Expeditionstid
måndag–fredag
09:00–12:00
13:00–16:00

DOM

Mål nr
5806-20

BAKGRUND

1. Den som är begränsat skattskyldig i Sverige är skattskyldig för kapitalvinst vid avyttring av bl.a. aktier om denne vid något tillfälle under det kalenderår då avyttringen sker eller under de föregående tio kalenderåren har varit bosatt i Sverige eller stadigvarande vistats här (den s.k. tioårsregeln).
2. Om en fysisk person avyttrar aktier i ett bolag mot ersättning i form av andelar i ett annat företag kan denne få uppskov med beskattningen av kapitalvinsten. För sådana andelsbyten som skedde före 2002 gäller att den skattepliktiga kapitalvinst som uppstod vid andelsbytet fördelas på de mottagna andelarna och att det belopp som belöper på en mottagen andel utgör uppskovsbelopp. Uppskovsbeloppet ska tas upp till beskattning senast det beskattningsår då äganderätten till den mottagna andelen övergår till någon annan eller andelen upphör att existera.
3. Den som överför tillgångar till ett eget investeringssparkonto från ett konto som inte är ett sådant konto anses skattemässigt ha avyttrat tillgångarna. Om en mottagen andel överförs på detta sätt ska det uppskovsbelopp som belöper på andelen tas upp till beskattning.
4. När AA var bosatt i Sverige medgavs hon uppskov med beskattningen av kapitalvinster som uppkom i samband med att hon deltog i två andelsbyten här under 1999. Hon flyttade utomlands under 2006 och blev då begränsat skattskyldig i Sverige. Sedan 2011 är hon bosatt i Malta.
5. AA avser att överföra andelar som hon mottog i samband med andelsbytena till ett investeringssparkonto. Genom ansökan om förhandsbesked ville hon få veta om uppskovsbeloppen ska beskattas med stöd av tioårsregeln, trots att det har förflutit mer än tio år sedan hon flyttade utomlands.
6. Skatterättsnämnden ansåg att ett uppskovsbelopp kan beskattas med stöd av tioårsregeln bara om de mottagna andelarna avyttras inom tio år från

DOM

Mål nr
5806-20

utflyttningen. Eftersom AA har bott mer än tio år utomlands ska uppskovsbeloppen inte tas upp till beskattning.

YRKANDEN M.M.

7. *Skatteverket* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska ändra Skatterättsnämndens förhandsbesked och förklara att uppskovsbeloppen ska tas upp till beskattning.
8. AA anser att förhandsbeskedet ska fastställas.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Frågan i målet

9. Frågan i målet är om det finns stöd i 3 kap. 19 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, för beskattning av uppskovsbelopp som uppkommit i samband med ett andelsbyte när den som avyttrar de mottagna andelarna har bott utomlands i mer än tio år efter andelsbytet.

Rättslig reglering m.m.

10. De bestämmelser om uppskov med beskattningen vid andelsbyten som gällde under 1999 och 2000 fördes fr.o.m. beskattningsåret 2001 över till 49 kap. IL. Bestämmelserna har därefter ändrats. För uppskov som medgetts före den 1 januari 2003 ska de äldre bestämmelserna tillämpas.
11. Som huvudregel gäller enligt 49 kap. 19 § IL att ett uppskovsbelopp ska tas upp som intäkt senast det beskattningsår då äganderätten till den mottagna andelen övergår till någon annan eller andelen upphör att existera. I punkt 4 av övergångsbestämmelserna till lagen (2011:1271) om ändring i inkomstskattelagen, varigenom bl.a. bestämmelser om investeringssparkonton infördes, anges

att ett uppskovsbelopp ska tas upp som intäkt om den mottagna andelen överförs till ett eget investeringssparkonto.

12. I 3 kap. 19 § IL (den s.k. tioårsregeln) anges att den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig för kapitalvinst på bl.a. delägarrätter, om han vid något tillfälle under det kalenderår då avyttring sker eller under de föregående tio kalenderåren har varit bosatt i Sverige eller stadigvarande vistats här.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

13. AA har ansökt om förhandsbesked för att få klarhet i om uppskovsbeloppen ska beskattas i samband med att de andelar som uppskovsbeloppen belöper på överförs till ett investeringssparkonto.
14. Enligt förutsättningarna är AA begränsat skattskyldig i Sverige och kommer inte att ha varit bosatt eller haft stadigvarande vistelse här vid något tillfälle under det kalenderår då andelarna överförs till investeringssparkontot eller under de föregående tio kalenderåren.
15. Skatterättsnämnden har bedömt att med uttrycket avyttring i tioårsregeln avses den rättshandling som utlöser beskattningen av ett uppskovsbelopp, dvs. i förevarande fall överföringen av andelarna till investeringssparkontot. Om den tidpunkten infaller mer än tio år efter det att säljaren flyttat utomlands kan uppskovsbeloppet enligt nämnden inte beskattas med stöd av tioårsregeln.
16. Av rättsfallet RÅ 2010 not. 84 framgår emellertid att även ett uppskovsbelopp är en sådan kapitalvinst som avses i tioårsregeln och att tidpunkten för den vinstens uppkomst är det kalenderår under vilket andelsbytet sker. Om säljaren under det året, eller något av de föregående tio åren, har bott i Sverige kan uppskovsbeloppet beskattas med stöd av tioårsregeln när den handling som utlöser beskattning av uppskovsbeloppet äger rum.

DOM

Mål nr
5806-20

17. AA var bosatt och obegränsat skattskyldig i Sverige då andelsbytena ägde rum och kapitalvinsterna uppstod. Om de vid andelsbytena mottagna andelarna överförs till ett investeringssparkonto är hon således skattskyldig för uppskovsbeloppen enligt 3 kap. 19 § IL det beskattningsår som överföringen sker.
18. Skatteverkets överklagande ska därmed bifallas och förhandsbeskedet ändras.

I avgörandet har deltagit justitieråden Helena Jäderblom, Margit Knutsson, Erik Nymansson, Leif Gäverth och Marie Jönsson.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Daniel Böcker.