



HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
4666-24

meddelad i Stockholm den 9 maj 2025

KLAGANDE
AA

Ombud: Advokat Paula Eninge
Alamedan 13 a
371 31 Karlskrona

MOTPART
Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE
Kammarrätten i Jönköpings dom den 19 juni 2024 i mål nr 420-24

SAKEN
Avvisad talan

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE
Högsta förvaltningsdomstolen avslår överklagandet.

BAKGRUND

1. Den som säljer sin bostad med vinst och köper en ersättningsbostad får under vissa förutsättningar göra avdrag för ett uppskovsbelopp. Detta innebär att beskattningen av kapitalvinsten vid en bostadsförsäljning helt eller delvis kan skjutas upp till en senare tidpunkt.
2. Uppskovsbeloppet ska återföras till beskattning när ersättningsbostaden avyttras. Att en bostad övergår till någon annan genom bodelning med anledning av äktenskapsskillnad eller på grund av att ett samboförhållande upphör räknas inte som avyttring. Då gäller i stället kontinuitetsprincipen och uppskovsbeloppet överförs till den nya ägaren. Den nya ägaren ska senast när han eller hon avyttrar bostaden återföra uppskovsbeloppet till beskattning.
3. För att kunna kontrollera hanteringen av beviljade uppskov för Skatteverket ett särskilt s.k. uppskovsregister.
4. AA förvärvade hälften av en fastighet från sin före detta sambo genom bodelning. För honom hade fastigheten räknats som ersättningsbostad för en bostad som han hade sålt, och han hade beviljats avdrag för uppskovsbelopp. Han lämnade uppgift till Skatteverket om AAs förvärv av fastigheten.
5. Skatteverket ändrade uppgifterna i uppskovsregistret på så sätt att tidigare ägares uppskovsbelopp registrerades på AA samt skickade därefter ett meddelande till henne i vilket hon informerades om registreringen och om innebörden av uppskovet.
6. AA överklagade till Förvaltningsrätten i Växjö. Förvaltningsrätten ansåg att varken registreringen av uppskovsbeloppet på AA eller meddelandet till henne var något överklagbart beslut. Överklagandet avvisades därför. Kammarrätten i Jönköping gjorde, efter att AA hade överklagat dit, samma bedömning som förvaltningsrätten.

YRKANDEN M.M.

7. AA yrkar att målet ska återförvisas till förvaltningsrätten för prövning i sak och anför följande. Bodelningen innebar att hon skulle utge ett större belopp som ersättning för fastigheten. Ersättningen bestämdes utan hänsyn till uppskovsbeloppet. Hon fick kännedom om uppskovsbeloppet – som är belastat med en latent skatteskuld – först i och med Skatteverkets meddelande.
8. *Skatteverket* anser att överklagandet ska avslås.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET**Frågan i Högsta förvaltningsdomstolen**

9. Frågan är om Skatteverkets åtgärder att registrera en tidigare ägares uppskovsbelopp avseende en bostad på en ny ägare av bostaden samt att informera denne om registreringen utgör förvaltningsbeslut som får överklagas.

Rättslig reglering m.m.

10. I 47 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) finns bestämmelser om avdrag för uppskovsbelopp vid avyttring av bl.a. privatbostadsfastigheter. Den som tar upp en kapitalvinst på grund av en avyttring av en bostad och som har förvärvat eller ska förvärva en ersättningsbostad med avsikt att bo i den får enligt 2 § göra avdrag för ett uppskovsbelopp.
11. Enligt 11 § första stycket ska uppskovsbeloppet återföras till beskattning vid avyttring av ersättningsbostaden. Enligt tredje stycket likställs det med avyttring när bostaden övergår till någon annan genom arv, testamente, gåva eller bodelning. Avyttring anses dock inte ha skett vid övergång genom t.ex. bodelning med anledning av upphörande av ett samboförhållande, äktenskapsskillnad eller makens eller sambons död.
12. I 44 kap. 21 § första stycket anges att om en tillgång förvärfvas genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt, inträder förvärvaren i den tidigare ägarens skattemässiga situation.
13. Enligt 6 § andra stycket förvaltningslagen (2017:900) ska en myndighet lämna enskilda sådan hjälp att de kan ta till vara sina intressen. Hjälpens ska ges i den utsträckning som är lämplig med hänsyn till frågans art, den enskildes behov av hjälp och myndighetens verksamhet.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

14. Den fråga som Högsta förvaltningsdomstolen ska ta ställning till är om Skatteverkets åtgärder att registrera uppskovsbeloppet på AA samt att informera henne om detta utgör förvaltningsbeslut som får överklagas.
15. I de författningar som reglerar Skatteverkets verksamhet finns bestämmelser om vilka beslut av myndigheten som får överklagas. Beträffande den nu aktuella situationen saknas reglering. För att avgöra om Skatteverkets åtgärder ska kunna bli föremål för prövning av allmän förvaltningsdomstol måste det därför undersökas om åtgärderna utgör förvaltningsbeslut enligt allmänna förvaltningsrättsliga principer (HFD 2024 ref. 1 punkt 21).

16. Myndigheters verksamhet i förhållande till enskilda brukar delas in i dels ärendehandläggning, som utmynnar i ett förvaltningsbeslut, dels faktisk verksamhet, som inte leder till ett beslut utan endast innebär att viss verksamhet bedrivs eller att praktiska åtgärder vidtas (HFD 2022 ref. 31 punkt 20).
17. Det som är avgörande för om ett ställningstagande kan betraktas som ett förvaltningsbeslut är om det innefattar ett uttalande varigenom en myndighet vill påverka andra förvaltningsorgans eller enskildas handlande, dvs. om det är avsett att vara handlingsdirigerande. Det är uttalandets syfte och innehåll som avgör dess karaktär av förvaltningsbeslut, inte dess yttre form (HFD 2020 ref. 12 punkt 33, jfr även HFD 2019 ref. 21 punkt 22). I rättspraxis har det ställts tämligen låga krav för att en åtgärd ska betraktas som ett förvaltningsbeslut (HFD 2020 ref. 12 punkt 34 och där anmärkta rättsfall).
18. Av förarbetena till förvaltningslagen framgår att när en myndighet lämnar upplysningar och råd med stöd av den allmänna bestämmelsen om service i förvaltningslagen anses detta inte ge uttryck för ett beslut i förvaltningsrättslig mening, trots att informationen kan påverka mottagarens handlande. Skälet för detta synsätt är att den information som lämnas genom myndighetens faktiska handlande i ett sådant fall innefattar ett besked som adressaten inte nödvändigtvis måste följa och som därför inte har ett normerande syfte. Om en myndighet däremot fullgör en särskilt författningsreglerad uppgift att lämna råd och upplysningar anses dock myndighetens åtgärder innefatta handläggning av ett ärende (prop. 2016/17:180 s. 24 f.).
19. Skatteverkets åtgärd att göra en registrering i uppskovsregistret är en följd av den civilrättsliga överenskommelsen om bodelning som AA har träffat med sin före detta sambo. Bodelningen innebar att hon förvärvade hälften av den aktuella fastigheten. I enlighet med kontinuitetsprincipen har hon genom förvärvet trätt in i överlåtarens skattemässiga situation (44 kap. 21 § inkomstskattelagen). Effekten av registreringen är att uppskovsregistret uppdaterats så att Skatteverket kan kontrollera att uppskovsbeloppet blir korrekt hanterat (jfr 49 kap. 10 e § 3 skatteförfarandelagen [2011:1244]).
20. Det meddelande som Skatteverket har skickat innehåller information om registreringen och om vad som enligt 47 kap. inkomstskattelagen gäller för uppskov med beskattning av en kapitalvinst vid avyttring av en privatbostadsfastighet. Meddelandet rymmer inte några självständiga ställningstaganden eller bedömningar från Skatteverkets sida. Det har inte heller förelegat en skyldighet enligt någon specialförfattning för Skatteverket att informera AA om registreringen. Meddelandet får därmed betraktas som en serviceåtgärd enligt 6 § andra stycket förvaltningslagen.

21. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar att de åtgärder som Skatteverket vidtagit inte utgör ärendehandläggning, som utmynnat i förvaltningsbeslut, utan är att betrakta som faktisk verksamhet i form av dels registervård, dels service. Det var alltså riktigt av förvaltningsrätten att avvisa överklagandet.
22. Överklagandet ska avslås.

I avgörandet har deltagit justitieråden Henrik Jermsten, Margit Knutsson, Ulrik von Essen, Martin Nilsson och Mikael Westberg.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Erika Karlsson.