

Målnummer:	1337-03	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2003-09-22		
Rubrik:	En skattskyldig har avlidit sedan han fått uppskov med beskattningen av realisationsvinst vid byte av aktier (andelsbyte). Aktierna ärvs av en person som är bosatt utomlands. Dödsboet har ansetts inte kunna beskattas för uppskovsbeloppet. Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
Lagrum:	49 kap. 8 §, 19 § första stycket samt 25 § och 26 § inkomstskattelagen (1999:1229)		
Rättsfall:			

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde dödsboet efter A att A under år 1999 avyttrat aktier i Astra AB mot ersättning i form av aktier i AstraZeneca plc och att i samband därmed uppskov med beskattningen av den uppkomna kapitalvinsten medgetts enligt lagen (1998:1601) om uppskov vid andelsbyten. Dödsboet frågade om boet skulle ta upp uppskovsbeloppet som intäkt det beskattningsår då äganderätten till de tillbytta aktierna genom arv övergick till den i USA bosatta dödsbodelägaren B.

Skatterättsnämnden (2003-02-12, André, ordförande, Wingren, Brydolf, Hallberg Eriksson, Silfverberg, Ståhl, Virin) yttrade: Förhandsbesked. - Dödsboet efter A skall inte ta upp uppskovsbeloppet som intäkt det beskattningsår äganderätten till aktierna övergår genom arv till B. - Motivering. - Dödsboet efter A innehåller bl.a. aktier i AstraZeneca plc som erhållits i utbyte mot aktier i Astra AB under år 1999. Uppskovsbelopp på sammanlagt drygt 2,3 mkr har fördelats på aktierna. A:s dotter, B, som är delägare i dödsboet är bosatt i USA sedan år 1974. Hon är begränsat skattskyldig i Sverige men har inte varit bosatt i Sverige eller stadigvarande vistats här under sådan tid att skattskyldighet för kapitalvinst kan aktualiseras enligt 3 kap. 19 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, vid en framtida avyttring av aktierna. Dödsboet vill ha besked om uppskovsbeloppet skall tas upp som intäkt det beskattningsår äganderätten till aktierna övergår till B. Frågan är hur bestämmelsen i 49 kap. 25 § IL i dess lydelse intill den 1 januari 2003 skall tolkas.

Enligt 49 kap. 25 § IL gäller att om en mottagen andel övergår till en ny ägare genom arv, testamente, gåva eller bodelning, inträder förvärvaren i överlåtarens skattemässiga situation när det gäller uppskovsbeloppet. - Skattelagstiftningen har länge innehållit särskilda regler avseende aktiebyten m.m. I samband med att en sammanhållen skattemässig reglering av omstruktureringar av företag genomfördes år 1998 ersattes tidigare regler med lagen om uppskov vid andelsbyten. Införandet av IL innebar att bestämmelserna flyttades till 49 kap. IL. Därefter har systemet förändrats på nytt. Med tillämpning fr.o.m. den 1 januari 2002 finns två parallella system. Ett om framskjuten beskattning vid andelsbyten i 48 a kap. IL och ett i 49 kap. IL som benämns uppskovsgrundande andelsbyten (SFS 2001:1176). Sedan ingången av år 2003 har tillämpningsområdet för reglerna om framskjuten beskattning utvidgats (SFS 2002:1143). Numera regleras fysiska personers andelsbyten nästan helt i 48 a kap. IL. Bestämmelserna om uppskovsgrundande andelsbyten i 49 kap. IL gäller för juridiska personer och delägare i handelsbolag samt, om den avyttrade andelen var en lagertillgång,

även för fysiska personer. - Enligt punkt 2 av ikraftträdandebestämmelserna till de nya reglerna gäller i fråga om uppskovsbelopp med anledning av avyttring av en andel före ikraftträdandet att äldre bestämmelser tillämpas med vissa undantag som anges i punkterna 3 och 4 (som inte aktualiseras här).
I kraftträdandebestämmelser vid införandet av reglerna om framskjuten beskattning vid andelsbyten (SFS 2001:1176) syftade till en motsvarande ordning (punkten 7). I ett fall som det förevarande är berörda bestämmelser i 49 kap. IL i dess lydelse intill den 1 januari 2003 fortfarande tillämpliga (i fortsättningen är det dessa bestämmelser som åsyftas). - RSV:s inställning är, med hänvisning till bl.a. 49 kap. 8 och 25 §§ IL, att en övergång av aktierna till B genom arv skall föranleda beskattning av dödsboet på motsvarande sätt som sker om aktier med uppskov avyttras på annat sätt än genom ett nytt andelsbyte eller om den skattskyldige upphör att vara bosatt i Sverige. - Nämnden gör följande bedömning. - Enligt förutsättningarna i ärendet skall äganderätten till aktierna övergå till B genom arv. På grund av hennes personliga förhållanden är vidare utgångspunkten för dödsboets fråga att en tillämpning av 49 kap. 25 § IL enligt sin ordalydelse skulle leda till att en senare beskattning av uppskovsbeloppet inte skulle kunna göras gällande. - Bestämmelsen i 49 kap. 25 § IL skiljer inte mellan en arvtagare som är bosatt i Sverige och en arvtagare som är bosatt utomlands. Enligt ordalydelsen inträder förvärvaren i överlåtarens skattemässiga situation när det gäller uppskovsbeloppet. I de delar i förarbetena som behandlar beskattning av uppskovsbelopp vid efterföljande arv och vid utflyttning tas den situationen att arvtagaren inte är bosatt i landet inte upp (jfr prop. 1998/99:15 s. 195). Det kan även nämnas att de lagstiftningsåtgärder som genomförts med anledning av systemet för framskjuten beskattning vid vissa andelsbyten synes i materiellt hänseende inte innebära någon förändring vid arv i ett fall som det nu bedömda (prop. 2002/03:15 jfr s. 26 med s. 31 och 45 f.). - Mot bakgrund av det anförda finner nämnden att 49 kap. 25 § IL skall tillämpas enligt sin ordalydelse.

Riksskatteverket överklagade och yrkade att Regeringsrätten skulle fastställa förhandsbeskedet.

Även dödsboet efter A ansåg att förhandsbeskedet skulle fastställas.

Regeringsrätten (2003-09-22, Billum, Sandström, Hulgaard, Almgren, Ståvberg) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Frågan i målet är om uppskovsbelopp som avser mottagna aktier tillhörande ett dödsbo efter en här bosatt person skall tas upp som intäkt när aktierna ärvs av en begränsat skattskyldig fysisk person.

Enligt 49 kap. 19 § första stycket IL skall uppskovsbelopp som avser en mottagen aktie tas upp som intäkt senast det beskattningsår då äganderätten till aktien övergår till någon annan, om inte annat följer av övriga bestämmelser i kapitlet. (Här och i det följande avses lagtextens i målet aktuella lydelse.) Ett dödsfall och tillkomsten av ett dödsbo utlöser inte i sig någon beskattning.

Den som förvärvar aktien genom arv, testamente, gåva eller bodelning inträder enligt 49 kap. 25 § IL i överlåtarens skattemässiga situation när det gäller uppskovsbeloppet. Vidare gäller enligt 49 kap. 26 § IL att uppskovsbeloppet skall tas upp som intäkt om en fysisk person inte längre är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige.

Frågan är då om bestämmelsen i 49 kap. 25 § IL innebär att en beskattning av dödsboet är utesluten när aktien övergår till ny ägare genom arv. Ett synsätt är att en beskattning skall ske om arvtagaren enligt bestämmelserna i 3 kap. IL inte skulle beskattas vid en avyttring av den mottagna aktien omedelbart efter arvfallet. Bestämmelsen innehåller emellertid inte något krav på att mottagaren skall vara skattskyldig för en överlåtelse av tillgången (jämför t.ex. regleringen beträffande underprisöverlåtelser i 23 kap. 16 § IL). Grund för att ta upp uppskovsbeloppet som intäkt hos dödsboet föreligger därför inte.

Av det anförda följer att Skatterättsnämndens förhandsbesked skall fastställas.
Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer förhandsbeskedet.
Föredraget 2003-09-04, föredragande Kristiansson, målnummer 1337-2003

Sökord: Förhandsbesked inkomstskatt; Inkomst av kapital

Litteratur: Gäverth, Skattenytt 2000, s. 571 f.
