

En i Sverige bosatt utländsk medborgare har genom andelsbyte ersatt andelar i ett utländskt bolag – som förvärvats före bosättningen här – med andelar i ett annat utländskt bolag. Skattskyldighet har ansetts föreligga om de tillbytta andelarna avyttras inom tio år från det att den skattskyldige varit bosatt eller stadigvarande vistats här. Förhandsbesked angående inkomstskatt.

Lagrum:

3 kap. 19 § inkomstskattelagen (1999:1229)

Av en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked angående inkomstskatt framgick bl.a. följande. B.J. 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 B.J. flyttade till Sverige. – B.J. och hans döttrar planerar att omstrukturera sitt bolagsinnehav medan B.J. 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 B.J. 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. B.J. 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. – B.J. planerar att flytta tillbaka till Danmark och kommer då inte att ha någon anknytning till Sverige. – B.J. ville veta om andelarna i Y, alternativt Y2, ska anses förvärvade vid den tidpunkten då andelarna i B & B förvärvades. Frågan ställdes för att få klarhet i om han efter utflyttningen från Sverige är skattskyldig enligt 3 kap. 19 § IL för kapitalvinster på andelarna, om en försäljning sker inom en tioårsperiod.

Skatteverket ansåg att någon skattskyldighet inte kunde bli aktuell eftersom andelarna i Y, alternativt Y2, skulle ersätta delägarrätter som inte omfattas av svensk beskattningsrätt enligt tioårsregeln.

Skatterättsnämnden (2015-03-12, André, ordförande, Bengtsson, Dahlberg, Gäverth, Lohela, Lundström) yttrade: Förhandsbesked – Kapitalvinst vid försäljning av andelarna i Y, alternativt Y2, ska tas upp till beskattning i Sverige. – *Motivering* – – – Rättsligt – En begränsat skattskyldig fysisk person är enligt 3 kap. 19 § första och andra styckena IL skattskyldig för kapitalvinst på bl.a. delägarrätter 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. – Skattskyldigheten avseende delägarrätter som getts ut av ett utländskt företag omfattas enligt fjärde stycket 1 bara om de förvärvats under tiden som den skattskyldige har varit obegränsat skattskyldig i

Sverige. – Enligt fjärde stycket 2 gäller vid tillämpningen också att delägarrätter som har ersatt delägarrätter som avses i första stycket 1 ska anses förvärvade vid samma tidpunkt som det ursprungliga förvärvet. – Bestämmelserna i 3 kap. 19 § tillkom 1983 i syfte att säkerställa svensk beskattning av vissa kapitalvinster som uppkommer när en fysisk person säljer aktier och andelar i företag i samband med flyttning utomlands (prop. 1982/83:144 s. 1). Då omfattades bara kapitalvinster vid försäljning av aktier och andelar i svenska företag. – Utvidgningen till att avse även delägarrätter som getts ut av ett utländskt företag tillkom 2007. Det huvudsakliga syftet med förändringen var att möjliggöra en effektivare beskattning av kapitalvinster (jfr prop. 2007/08:12 s. 18). Som exempel på delägarrätter som trätt i stället för de ursprungliga delägarrätterna som avses i fjärde stycket 2 nämns i förarbetena delägarrätter som mottagits på grund av andelsbyten, fusion eller liknande (a. prop. s. 28 f.). – Skatterättsnämndens bedömning – Avyttring av andelarna i Y – B.J. ska som ersättning för de andelar han nu innehar i B & B, vilka inte omfattas av svensk beskattning, förvärva andelar i Y efter en delning. De nya andelarna ska säljas när B.J. flyttat från Sverige och endast är begränsat skattskyldig här. – Frågan är om B.J. vid en försäljning av andelarna i Y ska anses skattskyldig i Sverige för de kapitalvinster som kan uppkomma. – Det kan först konstateras att de förvärv av andelarna i Y som aktualiseras får anses uppfylla kraven på förvärv i bestämmelsens mening. Inte vare sig ordalydelsen i 3 kap. 19 § fjärde stycket 1 eller förarbetena tyder på något annat (se a. prop. s. 20). – Eftersom B.J. ska förvärva andelarna under den tid han är obegränsat skattskyldig här omfattas andelarna av skattskyldigheten. – Bestämmelsen i fjärde stycket 2, som endast tar sikte på hur tioårsperioden ska beräknas för att förhindra ett kringgående av reglerna (se a. prop. s. 19), är inte tillämplig. – Det anförda innebär att kapitalvinst vid försäljning av andelarna i Y ska tas upp om B.J. vid något tillfälle under kalenderåret då avyttringen sker eller under de föregående tio kalenderåren har varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige. – Avyttring av andelarna i Y2 – Enligt det alternativa förfarande som B.J. vill ha bedömt ska slutresultatet av omstruktureringen i nu berört hänseende i allt väsentligt bli densamma som i huvudalternativet. En skillnad är att ett bolag med namnet B & B ska finnas kvar i intressegemenskapen och till mindre del ägas av Y2. – Själva förvärvet av andelarna i Y2 ska på motsvarande sätt som förvärvet av andelarna i Y ske genom delning. De relevanta omständigheterna för att besvara frågan kommer även i övrigt att vara desamma. Tillkommande delar av förfarandet enligt detta alternativ, t.ex. att delningen föregås av ett andelsbyte, saknar betydelse för bedömningen. – Frågan huruvida B.J. vid en försäljning av andelarna i Y2 ska anses skattskyldig i Sverige för de kapitalvinster som kan uppkomma ska därför besvaras på samma sätt som i huvudalternativet.

Skatteverket överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked och yrkade att Högsta förvaltningsdomstolen skulle fastställa förhandsbeskedet.

B.J. yttrade sig inte i målet.

Högsta förvaltningsdomstolen (2015-11-30, Melin, Silfverberg, Askersjö, Baran, Andersson) yttrade:

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 B.J. 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 delägarätter som har ersatt andra delägarätter 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 B.J. 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 B.J. 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 B.J. 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 B.J. var obegränsat skattskyldig i Sverige. Bestämmelsens fjärde stycke 2 påverkar därmed inte B.J:s skattskyldighet.

I likhet med Skatterättsnämnden finner Högsta förvaltningsdomstolen därför att B.J. 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.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Mål nr 2136-15, föredragande Stina Pettersson