

## Ref 15

**Beskattning av uppskovsbelopp från ett andelsbyte ska ske med stöd av 3 kap. 19 § inkomstskattelagen när de mottagna andelarna överförs till ett investeringsspar-konto, även när personen har varit bosatt utomlands i mer än tio år efter andelsbytet. Förhandsbesked om inkomstskatt.**

3 kap. 19 §, 44 kap. 8 a §, 49 kap. 19 § inkomstskattelagen (1999:1229) och p. 4 av övergångsbestämmelserna till lagen (2011:1271) om ändring i inkomstskattelagen

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 22 mars 2021 följande 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 M.E. 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. M.E. 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 utflyttningen. Eftersom M.E. 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. *M.E.* 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. M.E. 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 investeringsparkonto.

14. Enligt förutsättningarna är M.E. 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 investeringsparkontot 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 investeringsparkontot. 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.

17. M.E. var bosatt och obegränsat skattskyldig i Sverige då andelsbytena ägde rum och kapitalvinsterna uppstod. Om de vid andelsbytena mottagna andelarna överförs till ett investeringsparkonto 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.

**Högsta förvaltningsdomstolens avgörande**

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

I avgörandet deltog justitieråden *Jäderblom, Knutsson, Nymansson, Gäverth och Jönsson*. Föredragande var justitiesekreteraren Daniel Böcker.

*Skatterättsnämnden* (2020-09-23, Eng, ordförande, Pettersson, Bengtsson, Dahlberg, Pahlsson [skiljaktig], Sundin och Werkell):

*Förhandsbesked*

Uppskovsbeloppen ska inte tas upp till beskattning.

*Skatterättsnämndens bedömning*

Frågan i ärendet är vilken beskattningstidpunkt som gäller för de medgivna uppskovsbeloppen.

Av lagtexten i tioårsregeln framgår att utgångspunkten är det kalenderår då avyttringen sker. Ett uppskovsbelopp kan emellertid inte avyttras i den mening som avses i huvudregeln i 44 kap. 3 § IL eller någon annan bestämmelse i det kapitlet. Samtidigt har det fastställts i praxis att ett uppskovsbelopp vid ett andelsbyte kan bli föremål för beskattning enligt tioårsregeln, se RÅ 2010 not. 84.

Skatteverkets ståndpunkt synes innebära att Sverige har en evig beskattningsrätt för tidigare beviljade uppskovsbelopp. Något uttryckligt stöd för detta finns emellertid inte i lagtexten och praxis kan enligt Skatterättsnämndens mening inte heller anses ge ett sådant stöd. Vidare anser nämnden att uttalandena i förarbetena till bestämmelserna avseende beskattning av uppskovsbelopp om en person inte längre är bosatt eller stadigvarande vistas inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet inte ger uttryck för en sådan evig beskattningsrätt (jfr prop. 2009/10:24 s. 16–17). Vad som uttalas där talar snarare för att beskattningsrätten för uppskovsbelopp fastställda enligt äldre bestämmelser och beskattningsrätten för kapitalvinst på tillbytta aktier hänger ihop.

Mot bakgrund av ovanstående ska enligt Skatterättsnämndens uppfattning ”avyttringen” i den aktuella bestämmelsen anses avse den rättshandling som utlöser beskattning av uppskovsbeloppet. Detta innebär att uppskovsbeloppet kan beskattas enligt 3 kap. 19 § IL om de mottagna andelarna avyttras inom tio år från utflyttningen.

För M.E., som flyttade ut från Sverige 2006, innebär det ovanstående att hon inte ska beskattas för uppskovsbeloppen om de mottagna andelarna i AstraZeneca Plc och ABB Ltd överförs till ett investeringssparkonto.

*Pahlsson* var skiljaktig och anförde:

Jag anser att uppskovsbeloppet ska tas upp till beskattning. Skälen är följande. Innebörden av ett uppskov enligt andelsbyteslagen var att den skattepliktiga kapitalvinsten fastställdes, och med beteckningen uppskovsbelopp fördelades på de mottagna andelarna. Uppskovsbeloppet skulle sedan tas upp till beskattning senast det beskattningsår då äganderätten till mottagen andel övergick till annan eller andelen upphörde att existera. Systematiskt innebar reglerna således att skattskyldigheten inträdde vid andelsbytet medan betalningsskyldigheten sköts upp.

I det aktuella ärendet skedde den beskattningsutlösande avyttringen (andelsbytet) 1999 när den skattskyldige var bosatt här, men betalningsskyldigheten sköts upp med stöd av andelsbyteslagen. Att betalningsskyldigheten på grund av unionsrätten inte kunde aktualiseras genom utflyttningen illustreras av RÅ 2008 not. 71. Betalningsskyldigheten aktualiseras nu emellertid genom överföringen till investeringssparkonto.

HFD 2021

**Ref 15**

I enlighet med RÅ 2010 not. 84 hindras beskattning inte av reglerna i 3 kap. 19 § IL. Uppskovsbeloppet ska därför tas upp till beskattning.