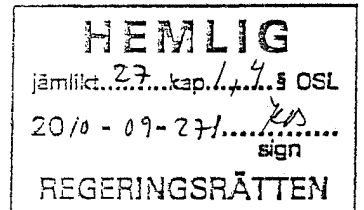


# REGERINGSRÄTTENS DOM

Mål nr  
3472-09

meddelad i Stockholm den 27 september 2010



## KLAGANDE OCH MOTPART

[REDACTED]

[REDACTED]

## MOTPART OCH KLAGANDE

Skatteverket  
171 94 Solna

## ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 13 maj 2009 i ärende dnr 61-08/D

## SAKEN

Förhandsbesked angående inkomstskatt

---

## REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Regeringsrätten förordnar att sekretessbestämmelserna i 27 kap. 1 och 4 §§ offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) ska fortsätta att vara tillämpliga på uppgifter som har tagits in i denna dom utom i fråga om vad som står under rubriken Regeringsrättens avgörande.

Dok.Id 92605

Postadress  
Box 2293  
103 17 Stockholm

Besöksadress  
Wallingatan 2

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

Telefax  
08-561 678 20

Expeditionstid  
måndag – fredag  
08:00-12:00  
13:00-16:30

**BAKGRUND**

Av en av [REDACTED] år 2006 ingiven ansökan om förhandsbesked framgick bl.a. följande. [REDACTED] avyttrade andelar i [REDACTED] år 2001 mot betalning i form av andelar i det i [REDACTED] hemmahörande [REDACTED]. Eftersom han uppfyllde förutsättningarna för uppskovsgrundande andelsbyte fördelades kapitalvinsten avseende de avyttrade andelarna på de mottagna andelarna i form av uppskovsbelopp enligt de då gällande bestämmelserna i 49 kap. 14 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229), IL. [REDACTED] avsåg att bosätta sig i ett annat land varefter han inte skulle komma att vara obegränsat skattskyldig i Sverige. Det har sedermera upplysts att han flyttade under år 2007 och senare samma år avyttrade andelarna i [REDACTED].

Skatterättsnämnden lämnade sitt förhandsbesked den 24 november 2006. Nämnden fann därvid att det stred mot EG-rätten att beskatta uppskovsbelopp från ett andelsbyte enligt 49 kap. 26 § IL när [REDACTED] flyttade till en annan medlemsstat inom EU. I sin motivering tillade nämnden att det fick anses ligga inom ramen för en tillämpning av aktuella fördragsbestämmelser att i stället tillämpa den nationella bestämmelsen så att beloppet i fråga ska tas upp som intäkt det beskattningsår under vilket äganderätten till de vid andelsbytet mottagna andelarna övergår till annan eller upphör att existera. Som en konsekvens härav fann nämnden att [REDACTED] fråga 2 a hade förfallit. Denna fråga gällde om Sverige efter det att han flyttat ut ur landet har rätt att med stöd av 3 kap. 19 § IL beskatta uppskovsbeloppet vid en avyttring av de mottagna andelarna.

Regeringsrätten fastställde förhandsbeskedet i dom den 24 april 2008 (RÅ 2008 not. 71) och anslöt sig även till Skatterättsnämndens uppfattning om beskattningstidpunkten. Domstolen ansåg emellertid att en beskattning efter utflyttningen måste ha stöd i bestämmelserna om begränsad skattskyldighet i

3 kap. 19 § IL och att fråga 2 a därför borde besvaras. Av instansordningsskäl återförvisades målet i denna del till Skatterättsnämnden för prövning.

Nämnden har i det nu överklagade förhandsbeskedet funnit att 3 kap. 19 § IL ska tolkas så att skattskyldigheten omfattar uppskovsbelopp enligt 49 kap. IL. Skatterättsnämndens förhandsbesked innebär att [REDACTED] är skattskyldig för uppskovsbeloppet.

#### YRKANDEN M.M.

[REDACTED] överklagar Skatterättsnämndens förhandsbesked och yrkar att Regeringsrätten ändrar beskedet på så sätt att han inte kan anses skattskyldig för uppskovsbeloppet hänförligt till andelarna i [REDACTED]. Han anför bl.a. följande. Skatterättsnämndens resonemang innebär att skatt tas ut utan stöd i lag genom en form av analogi kring att ett uppskovsbelopp kan jämföras med avyttring av aktier. Detta strider mot grundläggande rättsprinciper. Då 3 kap. 19 § IL avser att uttömmande reglera vilka inkomster som kan komma att beskattas under tio år från utflyttningen kan uppräkningsregeln i paragrafen svårligen utvidgas till att innefatta inkomster som inte uttryckligen finns uppräknade där. I 44 kap. 13 § IL anges att med kapitalvinst avses skillnaden mellan ersättningen för den avyttrade tillgången och omkostnadsbeloppet. Den kapitalvinst som uppkom vid hans avyttring av de tillbytt andelarna motsvarar således skillnaden mellan ersättning för de avyttrade tillgångarna i [REDACTED] och marknadsvärdet som andelarna i [REDACTED] hade vid tidpunkten för andelsbytet. Vid bestämmandet av kapitalvinst ska således ingen hänsyn tas till eventuella uppskovsbelopp vilka i stället är särreglerade i 49 kap. IL. Han var vidare inte skattskyldig enligt 3 kap. 19 § IL vid tidpunkten för andelsbytet eftersom han då var bosatt i Sverige. Lagrummet blir i stället tillämpligt först när han avyttrar

Mål nr  
3472-09

andelar i det utländska bolaget. Att uppskovsbelopp inte omfattas av 3 kap. 19 § IL framgår även tydligt av prop. 1998/99:15 s. 195.

Skatteverket överklagar och yrkar att Regeringsrätten fastställer förhandsbeskedet. Verket anför bl.a. följande. Ett uppskovsbelopp som uppkommit vid ett andelsbyte utgör en kapitalvinst på de bortbytta aktierna eftersom den enbart består av kapitalvinst på dessa aktier. Vinsten ändrar inte karaktär enbart därför att den benämns uppskovsbelopp. Detta är också en rimlig semantisk tolkning av ordet uppskovsbelopp eftersom det visar att beskattningen är senarelagd jämfört med huvudregeln. Det är emellertid fråga om samma slag av inkomst. Vid tillämpning av andra regler för beskattning av kapitalvinster anses uppskovsbelopp efter andelsbyten som en sådan. Avsikten med tioårsregeln var att säkerställa beskattning av kapitalvinster som uppkommer när en fysisk person överlåter aktier i svenska företag i anslutning till eller efter utflyttning från Sverige. Av förarbetena framgår att tioårsregeln redan i dag är tillämplig på framskjuten beskattning. Där framgår också att avsikten är att tioårsregeln ska vara tillämplig på uppskov enligt de gamla reglerna. Eftersom rättsläget ansetts oklart har för säkerhets skull uttryckliga regler införts.

#### SKÅLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Frågan i målet är om det finns stöd i 3 kap. 19 § IL för en senareläggning av beskattningstidpunkten på sätt som skett vid [REDACTED] försäljning år 2001 av aktier i [REDACTED]

[REDACTED] är enligt förutsättningarna för förhandsbeskedet begränsat skattskyldig i Sverige efter utflyttningen. Av 3 kap. 19 § IL följer bl.a. att den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig för kapitalvinst på aktier i svenska aktiebolag om han vid något tillfälle under det kalenderår då avyttringen sker eller

# DOM

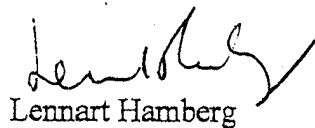
5

Mål nr  
3472-09

under de föregående tio kalenderåren har varit bosatt i Sverige. Det uppskovsbelopp som är aktuellt i målet är en sådan kapitalvinst. Kapitalvinsten uppkom år 2001, dvs. under ett kalenderår då [REDACTED] var bosatt i Sverige. Förhandsbeskedet ska således fastställas.


  
Karin Almgren

  
Peter Kindlund

  
Lennart Hamberg

  
Margit Knutsson

  
Olle Stenman

  
Galit Saar Lundqvist  
Föredragande regeringsrätts-  
sekreterare

Avd. II

Föredraget 2010-06-16