

Not 19

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 20 juni 2022 följande beslut (mål nr 206-22).

Bakgrund

1. Vid inkomstbeskattningen är en person obegränsat skattskyldig i Sverige, och därmed som utgångspunkt skattskyldig för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet, om personen är bosatt här, stadigvarande vistas här eller har väsentlig anknytning hit och tidigare har varit bosatt här.

2. Personen kan även bli skattskyldig för sina inkomster i ett annat land. Ett sätt att undanröja eller lindra effekterna av sådan internationell dubbelbeskattning är att de berörda staterna ingår skatteavtal med varandra, vilket Sverige och Frankrike har gjort. Genom sådana avtal fördelar staterna beskattningsrätten mellan sig, t.ex. genom att den ena staten avstår beskattningsrätt till förmån för den andra eller genom att skatt som har betalats i en stat får avräknas vid beskattningen i den andra staten.

3. I en ansökan om förhandsbesked uppgav P.F. att hans pappa överväger att under 2021 eller 2022 lämna gåvor i form av lös egendom eller en fastighet på ön Saint-Barthélemy till honom och hans halvsyskon. P.F. kan välja mellan att ta emot likvida medel eller fastigheten i gåva. Om han väljer att ta emot fastigheten kommer han att sälja den senast 2024. Av ansökan framgår vidare följande.

4. För att kunna bedöma gåvans värde och jämföra de olika alternativen behöver det klargöras hur skatten ska beräknas vid en försäljning av fastigheten på Saint-Barthélemy, så att storleken på den latent skatteskulden vid mottagandet av gåvan ska kunna beräknas. P.F. ville därför veta hur försäljningen av fastigheten ska beskattas vid två olika handlingsalternativ. Det första är att han fortsätter att vara bosatt i Sverige och det andra att han bosätter sig på fastigheten på Saint-Barthélemy.

5. Vad gäller det första handlingsalternativet ville P.F. veta om skatteavtalet mellan Sverige och Frankrike är tillämpligt vid försäljningen av fastigheten (fråga 1) och om så är fallet om han i Sverige får avräkna den skatt som har betalats i Frankrike (fråga 2). När det gäller det andra handlingsalternativet ville han veta om försäljningen av fastigheten endast ska beskattas i Frankrike som ”annan inkomst” enligt skatteavtalet (fråga 3) och om Sverige får beskatta kapitalvinsten vid försäljningen av fastigheten om Frankrike inte skulle ta upp inkomsten till beskattning (fråga 4).

6. Om P.F. bosätter sig på fastigheten på Saint-Barthélemy kommer hans anknytningsfaktorer till Sverige att bestå i att han är svensk medborgare, att hans mamma och vuxna halvsyskon bor här och att han äger drygt tio procent av aktierna i ett svenskt bolag som bedriver kapitalförvaltning. Han kommer att resa till Sverige regelbundet för att bl.a. besöka sin mamma och sina halvsyskon. Vistelserna i Sverige kommer inte att vara sådana att han anses bosatt här.

7. Skatterättsnämnden fann vad gäller frågorna 1 och 2 att skatteavtalet med Frankrike är tillämpligt och att den franska skatten får räknas av enligt

avtalet. Beträffande frågorna 3 och 4 fann nämnden att inkomst från försäljning av fastigheten endast beskattas i Frankrike.

Yrkanden m.m.

8. *Skatteverket* yrkar i första hand att förhandsbeskedet ska undanröjas och i andra hand att Högsta förvaltningsdomstolen ska förklara att skatteavtalet med Frankrike inte är tillämpligt avseende Saint-Barthélemy och att fastighetsförsäljningen därför endast ska beskattas i Sverige.

9. *P.F.* anser att förhandsbeskedet ska fastställas.

Skälen för avgörandet

10. Enligt 5 § lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor får, efter ansökan av en enskild, förhandsbesked lämnas i en fråga som avser sökandens skattskyldighet eller beskattning om det är av vikt för sökanden eller för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning.

11. Syftet med förhandsbeskedsinstitutet är när det gäller enskilda att dessa ska ha en möjlighet att inför förestående affärer och andra rättshandlingar få klarhet i hur förfarandet kommer att bedömas i beskattningshänseende (HFD 2015 ref. 78 och HFD 2017 ref. 72).

12. *P.F.* vill veta hur en eventuell försäljning av fastigheten på Saint-Barthélemy ska beskattas för att kunna beräkna värdet på den eventuella gåvan. Gåvan utlöser i sig inga beskattningskonsekvenser. Det finns således ingen fråga om beskattning som direkt föranleds av att *P.F.* tar emot gåvan. Hans fråga avser i stället eventuella senare transaktioner och de beskattningskonsekvenser som de föranleder.

13. *P.F.*, som är född 1999, har uppgett att han för närvarande inte har någon egen bostad, varaktig sysselsättning eller egen familj samt att det är oklart vad han kommer att göra de närmaste åren. Han har vidare uppgett att om han får fastigheten i gåva så kan han komma att sälja den inom några år från mottagandet exempelvis för att finansiera ett annat boende. Samtidigt har han uppgett som en förutsättning att fastigheten ska säljas senast 2024, vilket inte är förenligt med den uppgiften. Frågan om hur beskattningen ska ske vid en eventuell försäljning av fastigheten tar snarast sikte på en rent hypotetisk situation och det kan därför inte anses vara av vikt för honom att få frågan besvarad genom ett förhandsbesked.

14. Ett krav för att förhandsbesked ska lämnas är dessutom att de faktiska omständigheter som beskedet ska grundas på är tillräckligt klarlagda. Det är sökandens sak att se till att beskrivningen av dessa omständigheter är så fullständig att den kan ligga till grund för ett förhandsbesked (RÅ 2005 ref. 80).

15. En grundläggande förutsättning för frågorna 1 och 2 är att *P.F.* blir skattskyldig i Frankrike. Den utredning som har lämnats i det avseendet ger inte ett tillräckligt säkert underlag för bedömningen av om den förutsättningen är uppfylld.

16. Frågorna 3 och 4 kan inte besvaras utan att ta ställning till om *P.F.* efter flytten till Saint-Barthélemy är obegränsat skattskyldig i Sverige och skattskyldig i Frankrike på grund av bosättning på Saint-Barthélemy. De uppgifter som *P.F.* har lämnat om sin anknytning till Sverige efter en eventuell flytt är alltför vaga för att det ska vara möjligt att ta ställning till frågan om hans skattskyldighet här. Vidare framgår det inte av det lämnade

underlaget avseende fransk lagstiftning om och under vilka förutsättningar P.F. blir skattskyldig i Frankrike om han bosätter sig på Saint-Barthélemy.

17. Underlaget som P.F. har lämnat är alltså inte tillräckligt klart för att kunna ligga till grund för ett förhandsbesked.

18. Av det anförda följer att förhandsbeskedet ska undanröjas och ansökan avvisas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer Skatterättsnämndens förhandsbesked och avvisar ansökan.

I avgörandet deltog justitieråden *Jäderblom, Ståhl, Bull, Anderson* och *Jönsson*. Föredragande var justitiesekreteraren Tobias Andersson.

Skatterättsnämnden (2021-12-21, *Eng, ordförande, Pettersson, Bengtsson, Dahlberg, Pahlsson, Sundin och Werkell*):

Förhandsbesked

Frågorna 1 och 2: Skatteavtalet med Frankrike är tillämpligt. Den franska skatten på inkomsten från försäljningen av fastigheten får avräknas i enlighet med artikel 23 i avtalet.

Frågorna 3 och 4: Inkomst från försäljning av fastigheten beskattas endast i Frankrike.

Skatterättsnämndens bedömning

Hinder mot att meddela förhandsbesked?

P.F. har tidigare ansökt om förhandsbesked med frågor om tillämpning av skatteavtalet med Frankrike. Det av Skatterättsnämnden meddelade förhandsbeskedet den 2 mars 2020 (dnr 43-19/D) undanröjdes emellertid av Högsta förvaltningsdomstolen i beslut den 29 januari 2021, då domstolen också avvisade ansökan (HFD 2021 not. 2).

I beslutet har domstolen bland annat angett att inget har framkommit som tyder på att mottagandet av gåvan eller den framtida försäljningen av fastigheten skulle vara beroende av utfallet av beskattningsfrågan. Enligt domstolen stod P.F. därmed inte inför några handlingsalternativ som var beroende av svaret på beskattningsfrågan. Det hade enligt domstolen heller inte framkommit att P.F. var i behov av ett besked om beskattningsrätten enligt skatteavtalet flera år före en fastighetsförsäljning.

I den nu aktuella ansökan har P.F. lämnat en närmare redogörelse av de handlingsalternativ som finns beträffande gåvan och fastighetsförsäljningen och förklarat varför det finns behov av besked i skattefrågan.

Med beaktande av de upplysningar och förklaringar som P.F. nu lämnat anser Skatterättsnämnden att det måste anses vara av vikt för P.F. att ett förhandsbesked lämnas. Förutsättningarna i 5 § lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor är därmed uppfyllda.

Utgångspunkter för bedömningen

Frågan är om skatteavtalet med Frankrike kan anses tillämpligt och om avtalet i så fall inskränker den svenska beskattningsrätten.

Det är ostridigt att Saint-Barthélemy omfattades av skatteavtalet mellan Sverige och Frankrike när avtalet trädde i kraft. Parternas avsikt vid ingåendet av skatteavtalet var således att Saint-Barthélemy skulle omfattas av avtalet. Därefter har Saint-Barthélemy emellertid erhållit en mer självständig status vad gäller rätten att ta ut vissa skatter. Den förändringen har dock inte medfört att skatteavtalets innehåll justerats på något sätt. Enligt Skatterättsnämndens bedömning är skatteavtalet med Frankrike tillämpligt på förvaltningsområdet Saint-Barthélemy så länge avtalet inte har sagts upp eller omförhandlats (jfr RÅ 83 1:87).

Frågorna 1 och 2

P.F. har hemvist i Sverige. Att Frankrike får beskatta vinst vid överlåtelse av fastigheten framgår av artikel 13 punkt 1 i skatteavtalet. Sverige ska då, enligt artikel 23 punkt 1 a, avräkna ett belopp motsvarande den inkomstskatt som betalats i Frankrike på dessa inkomster. Avräkningsbeloppet ska emellertid inte i något fall överstiga den del av inkomstskatten beräknad utan sådan avräkning, som belöper på den inkomst som får beskattas i Frankrike.

Frågorna 3 och 4

Om P.F. flyttar till Saint-Barthélemy kommer han enligt intern fransk rätt anses ha skatterättsligt hemvist i Frankrike under minst fem år efter flytten. Han kan komma att anses som obegränsat skattskyldig i Sverige antingen på grund av stadigvarande vistelse eller på grund av väsentlig anknytning men kommer inte att ha en bostad som stadigvarande står till hans förfogande i Sverige. Av artikel 4 punkt 2 i skatteavtalet framgår att han då anses ha avtalsrättsligt hemvist i Frankrike. Eftersom hemviststaten och staten där fastigheten är belägen är densamma är inte artikel 13 tillämplig. Inkomsten från fastighetsförsäljningen får då, enligt artikel 21, endast beskattas i hemviststaten dvs. i Frankrike.

Sverige har inte rätt att beskatta inkomsten från fastighetsförsäljningen även om Frankrike inte tagit med inkomsten i beskattningsunderlaget. Punkt 11 i protokollet gäller enligt sin ordalydelse endast inkomst som förvärfvas av person med hemvist i en stat när beskattningsrätten tillagts den andra staten.