



HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
7493-25

meddelad i Stockholm den 25 augusti 2026

KLAGANDE OCH MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART OCH KLAGANDE

AA

Ombud: Hussein Abdali
Unum Tax AB
Jakobsbergsgatan 7
111 44 Stockholm

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 21 november 2025 i ärende dnr 19-25/D

SAKEN

Förhandsbesked om inkomstskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked såvitt avser fråga 1.

BAKGRUND

1. AA är delägare i 13 Tellus AB (13AB). Hans andelar är kvalificerade. Bolaget har en upparbetad vinst som inte har delats ut, eftersom den inte ryms inom aktieägarnas gränsbelopp. AA överväger att föra över sin andel av vinstmedlen i bolaget till sitt helägda aktiebolag Kallfjällets Investment AB (KIAB). Även andelarna i detta bolag är kvalificerade.
2. AA ansökte om förhandsbesked för att få veta om han kommer att utdelningsbeskattas om vinstmedlen överförs till KIAB enligt två olika alternativ (fråga 1 och 2).
3. Enligt det alternativ som är aktuellt i detta mål (fråga 1) ska AA först överlåta en del av sina aktier i 13AB till KIAB utan ersättning eller mot ersättning som understiger såväl aktiernas marknadsvärde som omkostnadsbelopp. Därefter ska 13AB lösa in dessa aktier till marknadsvärdet. Slutligen ska 13AB genom en fondemission återställa aktiekapitalet, utan att ägarförhållandena mellan delägarna i 13AB förändras.
4. AA ville även veta om lagen (1995:575) mot skatteflykt (skatteflyktslagen) är tillämplig på förfarandet (fråga 3).
5. Skatterättsnämnden ansåg att förfarandet enligt alternativet i fråga 1 medför att AA ska utdelningsbeskattas. Frågan om tillämpning av skatteflyktslagen förföll därmed beträffande det alternativet.

YRKANDEN M.M.

6. *Skatteverket* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska fastställa Skatterättsnämndens förhandsbesked såvitt avser fråga 1. För det fall Högsta förvaltningsdomstolen anser att utdelningsbeskattning inte ska ske enligt förfarandet i fråga 1, anser Skatteverket att skatteflyktslagen är tillämplig.
7. *AA* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska ändra förhandsbeskedet såvitt avser fråga 1 och besvara den frågan med att utdelningsbeskattning inte ska ske samt att Högsta förvaltningsdomstolen ska förklara att skatteflyktslagen inte är tillämplig på förfarandet.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET**Rättslig reglering m.m.**

8. Enligt 42 kap. 1 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229) ska utdelning som huvudregel tas upp som intäkt i inkomstslaget kapital. Av 12 § framgår att utdelningen ska tas upp av den som har rätt till den när den kan disponeras.

9. I 23 kap. inkomstskattelagen finns bestämmelser om beskattningen vid underprisöverlåtelser. Med underprisöverlåtelse avses enligt 3 § överlåtelse av en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat, under förutsättning att vissa angivna villkor är uppfyllda. Om tillgången överläts av ett företag, ska överlåtelsen enligt 11 § första stycket inte medföra att någon som direkt eller indirekt äger en andel i företaget ska ta upp skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen som utdelning.
10. I 53 kap. inkomstskattelagen finns bestämmelser om överlåtelse av kapitalbeskattade tillgångar till underpris från bl.a. en fysisk person till ett företag som överlåtare eller någon närstående till överlåtare är delägare i. Av 2 § första stycket och 3 § framgår att om överlåtelsen görs utan ersättning eller mot ersättning som understiger såväl tillgångens marknadsvärde som omkostnadsbelopp, ska den överlåtna tillgången anses ha avyttrats mot en ersättning som motsvarar omkostnadsbeloppet eller marknadsvärdet om detta är lägre.
11. Av praxis följer att en förmögenhetsöverföring, som inte är affärsmässigt motiverad, mellan två aktiebolag innebär ett sådant förfogande över det överförda värdet att det ska behandlas som en utdelning till aktieägarna i det överlåtande bolaget och föranleda utdelningsbeskattning om det inte är fråga om en från uttagsbeskattning undantagen underprisöverlåtelse (se t.ex. RÅ 2004 ref. 1 och prop. 1998/99:15 s. 172). Motsvarande bedömning har gjorts beträffande en vederlagsfri överföring av aktier och likvida medel från ett aktiebolag till en stiftelse (RÅ 2007 not. 161).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

12. Det förfarande som är aktuellt i målet syftar till att åstadkomma en överföring av likvida medel från 13AB till KIAB utan några omedelbara beskattningskonsekvenser. Detta är emellertid inte möjligt att göra med tillämpning av reglerna om koncernbidrag i 35 kap. inkomstskattelagen, eftersom det inte föreligger ett sådant koncernförhållande som krävs enligt dessa bestämmelser. Inte heller är det möjligt att vederlagsfritt överföra likvida medel med stöd av bestämmelserna om underprisöverlåtelser i 23 kap.
13. Som Skatterättsnämnden har konstaterat leder inte vare sig överlåtelsen av aktierna i 13AB till KIAB, inlösen av dessa aktier eller den avslutande fondemissionen, sedda var för sig, till några beskattningskonsekvenser för AA.
14. Allmänt gäller emellertid att beskattning ska ske på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd, oavsett den beteckning de åsatts. En sådan bedömning kan avse inte bara en enstaka rättshandling utan också den

sammantagna innebörden av flera rättshandlingar, särskilt när de är beroende av varandra och har ett tidsmässigt samband (se t.ex. HFD 2020 ref. 58 punkt 14 och där gjorda hänvisningar till tidigare rättsfall).

15. Förfarandet i målet bygger på rättshandlingar som är direkt beroende av varandra för att det avsedda resultatet ska uppnås. Förfarandet innebär att överlåtelsen av aktierna till KIAB till underpris omgående motverkas genom inlösen av dem till marknadspris och efterföljande fondemission. När samtliga rättshandlingar har genomförts är ägarförhållandena i 13AB oförändrade och övriga tillfälliga dispositioner upplösta. Vad som återstår är den av AA åsyftade överföringen av likvida medel från 13AB till KIAB.
16. En överföring av likvida medel från 13AB till KIAB får mot denna bakgrund anses innebära att AA har förfogat över medlen på ett sådant sätt att överföringen bör föranleda utdelningsbeskattning av honom (jfr HFD 2013 ref. 43). Att överföringen av medlen inte görs till honom utan till ett av honom ägt aktiebolag föranleder ingen annan bedömning (jfr RÅ 2004 ref. 1).
17. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska följaktligen fastställas såvitt avser fråga 1. Med hänsyn till svaret på fråga 1 förfaller frågan om skatteflyktslagens tillämplighet.

I avgörandet har deltagit justitieråden Henrik Jermsten, Margit Knutsson, Leif Gäverth, Mikael Westberg och Karin Attorps (skiljaktig).

Föredragande har varit justitiesekreteraren Gustav Svensk.

SKILJAKTIG

Justitierådet Karin Attorps är skiljaktig och anser att förhandsbeskedet avseende den aktuella fråga 1 borde ha ändrats samt anför följande.

1. Enligt 42 kap. 1 § första stycket inkomstskattelagen ska utdelning som huvudregel tas upp som intäkt i inkomstslaget kapital. Av 12 § framgår att utdelningen ska tas upp av den som har rätt till den när den kan disponeras.
2. Den ekonomiska innebörden av en underprisöverlåtelse inom en oäkta koncern är en utdelning upp i ägarkedjan och ett tillskott ner i ägarkedjan (prop. 1998/99:15 s. 121). Införandet av regleringen av underprisöverlåtelser, som numera finns i 23 kap. och 53 kap. inkomstskattelagen, syftade till att kodifiera praxis avseende när uttagsbeskattning och utdelningsbeskattning skulle underlåtas oavsett den ekonomiska innebörden. Det övergripande syftet är att omstruktureringar ska kunna genomföras utan att några omedelbara skattekonsekvenser uppkommer. Någon definitiv skattelättnad är dock inte avsedd. Regleringen har baserats på förutsättningen att någon omotiverad skatteförmån inte uppstår. Bestämmelserna om underprisöverlåtelser är därmed utformade så att de ska förhindra att sådana överlåtelser genomförs i syfte att uppnå omotiverade skatteförmåner (a. prop. s. 127 f.)
3. I 23 kap. inkomstskattelagen finns bestämmelser om beskattningen vid underprisöverlåtelser. Med underprisöverlåtelse avses enligt 3 § överlåtelse av en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat, under förutsättning att vissa angivna villkor är uppfyllda. Om tillgången överläts av ett företag, ska överlåtelsen enligt 11 § första stycket inte medföra att någon som direkt eller indirekt äger en andel i företaget ska ta upp skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen som utdelning.
4. I 53 kap. inkomstskattelagen finns bestämmelser om överlåtelser av kapitalbeskattade tillgångar till underpris från bl.a. en fysisk person till ett företag som överlåtaren eller någon närstående till överlåtaren är delägare i. Av 2 § första stycket och 3 § framgår att om överlåtelsen görs utan ersättning eller mot ersättning som understiger såväl tillgångens marknadsvärde som omkostnadsbelopp, ska den överlåtna tillgången anses ha avyttrats mot en ersättning som motsvarar omkostnadsbeloppet eller marknadsvärdet om detta är lägre.
5. Genom den uttryckliga regleringen om förutsättningar för och skattemässiga konsekvenser av underprisöverlåtelser följer att om det av uttrycklig lagtext framgår att uttags- och utdelningsbeskattning inte ska ske till följd av en viss åtgärd kan principen om ekonomisk innebörd som huvudregel inte medföra

annan beskattning (jfr RÅ 2004 ref. 1 och RÅ 2004 ref. 140 där sådana undantag inte hade reglerats i lagtext). Om en underprisöverlåtelse medför en omotiverad och ej avsedd skatteförmån har emellertid skatteflyktslagen tillämpats (jfr HFD 2012 not. 30).

6. Jag delar majoritetens bedömning att en direkt överföring av likvida medel från 13AB till KIAB i sig inte kan ske utan några omedelbara beskattningskonsekvenser.
7. Det förfarande som är aktuellt i fråga 1 genomförs emellertid inte genom en underprisöverlåtelse från 13AB till KIAB utan genom civilrättsligt giltiga transaktioner primärt på ägarnivå. Som majoriteten konstaterar leder inte vare sig överlåtelsen av aktierna i 13AB till KIAB, inlösen av dessa aktier till marknadsvärde eller den avslutande fondemissionen, sedda var för sig, till någon direkt beskattning. Detta är en direkt följd av reglerna om underprisöverlåtelser i 53 kap. inkomstskattelagen och reglerna om skattefri kapitalvinst på näringsbetingade andelar i 25 a kap. inkomstskattelagen.
8. Det är fortsatt AA som är ensam aktieägare i KIAB, det bolag till vilket medel förs. Andelarna i KIAB är kvalificerade. Medel lämnar inte den dubbelbeskattade sektorn och det är inte heller fråga om att medel utan skattekonsekvenser överförs till någon annan indirekt skattskyldig än AA.
9. Enligt min mening är den nu aktuella situationen därför en annan än den när likvida medel flyttas från den dubbelbeskattade sektorn till ett annat skattesubjekt utanför ägarsfären då 53 kap. inkomstskattelagen inte kan tillämpas (jfr HFD 2013 ref. 43).
10. Mot denna bakgrund anser jag att det i den aktuella situationen inte finns stöd för att frångå civilrättsligt giltiga handlingar utifrån en bedömning enligt verklig innebörd. Förhandsbeskedet borde därför ha ändrats och svaret på fråga 1 besvaras med att utdelningsbeskattning av AA inte ska ske.