

**Not 12**

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 26 april 2023 följande dom (mål nr 7394-21 och 7396-21).

**Bakgrund**

1. Kapitalinkomster ska tas upp som intäkt i inkomstslaget kapital det beskattningsår då de kan disponeras. Utdelning ska tas upp av den som har rätt till utdelningen när den kan disponeras.

2. F.H. är ensam ägare till ett cypriotiskt investmentbolag. Den 29 februari 2012 fattade bolaget beslut om utdelning i pengar. Samma dag utfärdade bolaget ett skuldebrev till F.H. på samma belopp som utdelningen. Skulden löpte utan ränta och skulle i dess helhet betalas inom en månad från borgenärens anmodan, dock senast den 29 februari 2022.

3. Av bolagets årsredovisning för 2017 framgår att bolagets skuld till F.H. minskade genom två amorteringar det året.

4. Skatteverket beslutade bl.a. att höja F.H:s inkomst av kapital för beskattningsåret 2017 med ett belopp som motsvarade den minskning av bolagets skuld till F.H. som bolaget hade redovisat det året. Skatteverket ansåg att bolaget varken hade kunnat verkställa eller hade haft för avsikt att verkställa den beslutade utdelningen förrän det år då bolagets skuld till F.H. faktiskt minskade, dvs. 2017. Innan dess var F.H. förhindrad att lyfta utdelningen och hade därmed inte kunnat disponera den. Skatteverket påförde även skattetillägg.

5. Förvaltningsrätten i Stockholm avslog F.H:s överklagande av Skatteverkets beslut. Förvaltningsrätten ansåg att skuldebrevet inte hade svarat mot någon verklig möjlighet för F.H. att förfoga över det beslutade utdelningsbeloppet förrän 2017 då han mottog faktiska betalningar från bolaget med anledning av skulden.

6. Kammarrätten i Stockholm gjorde samma bedömning som förvaltningsrätten och avslog F.H:s överklagande dit.

**Yrkanden m.m.**

7. *F.H.* yrkar att han inte ska beskattas för utdelningen beskattningsåret 2017 och att det påförda skattetillägget ska undanröjas. Han begär också ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 37 187 kr inklusive mervärdesskatt.

8. *Skatteverket* anser att överklagandet ska avslås.

**Skälen för avgörandet***Högsta förvaltningsdomstolens bedömning*

9. När det gäller inkomstslaget kapital anges i 41 kap. 8 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229) att inkomster ska tas upp som intäkt det beskattningsår då de kan disponeras. Enligt 42 kap. 12 § ska utdelning tas upp av den som har rätt till utdelningen när den kan disponeras.

10. Beskattningstidpunkten för en utdelning inträder alltså när utdelningen kan disponeras.

11. Enligt äldre bestämmelser gällde som huvudregel att en utdelning skulle tas upp till beskattning när utdelningen blivit tillgänglig för lyftning. Någon materiell ändring var inte avsedd när bestämmelserna infördes i

inkomstskattelagen och uttrycket ”blivit tillgänglig för lyftning” ersattes av ”kan disponeras” (prop. 1999/2000:2 del 2 s. 487).

12. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar att bolaget den 29 februari 2012 fattade beslut om utdelning i pengar och samma dag utfärdade ett skuldebrev till F.H. på motsvarande belopp. Av skuldebrevet framgår att han hade rätt till betalning inom en månad från det att han hade begärt det.

13. F.H. kunde alltså begära att få betalt enligt skuldebrevet under 2012. Redan härav följer att utdelningen var tillgänglig för lyftning och disponibel för honom då. Beskattningstidpunkten inföll således 2012. F.H. ska därmed inte beskattas 2017 och inte heller påföras något skattetillägg.

14. F.H. har fått bifall till sina yrkanden och har därmed rätt till ersättning för sina kostnader. Den begärda ersättningen är skälig varför F.H. ska beviljas ersättning med 37 187 kr.

#### **Högsta förvaltningsdomstolens avgörande**

Högsta förvaltningsdomstolen bifaller överklagandet och förklarar att F.H. inte ska beskattas för den aktuella utdelningen beskattningsåret 2017 och inte påföras något skattetillägg.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar F.H. ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 37 187 kr.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten, Knutsson, Bull, Jönsson* och *Haggren*. Föredragande var justitiesekreteraren Jessica Olofsson.

---

#### ***Förvaltningsrätten i Stockholm (2020-10-22, ordförande Andersson):***

##### *Beskattningsår 2017: Beskattningstidpunkt för ”interim dividends”*

Förvaltningsrätten konstaterar att det är ostridigt i målet att F.H. var begränsat skattskyldig i Sverige då han i februari 2012 mottog en revers avseende utdelning i form av s.k. interim dividends. Det är vidare ostridigt att tillgångarna i Bolaget<sup>1</sup> vid denna tidpunkt i princip uteslutande bestod av aktier i Spotify, som var onoterade och som redovisades i bolagets årsredovisning 2012 som orealiserade vinster. Inga aktier såldes eller delades ut av bolaget under 2012, eller under efterföljande år. De första amorteringarna på Bolagets skuld med anledning av utdelningen skedde under 2017, då F.H. var obegränsat skattskyldig i Sverige.

Vanligen består utdelning av ett företags upparbetade eller realiserade vinster, i form av reella medel eller genom realisering av tillgångar i anslutning till beslut om utdelning. Den utdelningsberättigade får del av utdelningen i samband med beslutet, eller vid en senare tidpunkt som då bestäms. Det är på detta sätt Bolaget har delat ut medel och redovisat utdelade medel tidigare år, bl.a. år 2011. Under 2012 beslutar Bolaget istället om en interim dividend, av tillgångar som skrivits upp med hänsyn till orealiserade vinster. Förvaltningsrätten konstaterar att utdelning av

---

<sup>1</sup> F.H:s cypriotiska investmentbolag (red. anm.)

orealiserade vinster inte är otillåten. Sådan utdelning är dock per definition förenad med större osäkerhet för den utdelningsberättigade än om det finns upparbetade vinster tillgängliga för utdelning. I fråga om beskattningstidpunkt blir det, i större utsträckning än i mål om utdelning av realiserade vinster, av vikt att utreda om utdelningen faktiskt har kunnat lyftas ur det utdelande bolaget. Det vill säga, om tillgångarna varit realiserbara på sådant sätt att en utdelning faktiskt kan anses ha mottagits av den utdelningsberättigade.

Skatteverket har anfört att F.H:s fordran på Bolaget byggt på ”antaganden om värdet på tillgångarna”, eftersom Spotify-aktierna varit onoterade och det därmed varit ”upp till F.H. själv att hitta köpare.” F.H. har invänt att aktien redan år 2012 var högt värderad och att det fanns ett stort intresse från köpare. F.H. har inkommit med uppgifter som bl.a. visar att en aktie värderades till ca EUR 267 vid en nyemission i juni 2011.

Förvaltningsrätten ifrågasätter inte att viss handel med Spotify-aktierna förekom 2012, trots att de var onoterade, och att de redan vid denna tidpunkt betingade ett högt värde. Oaktat detta anser förvaltningsrätten, vid en samlad bedömning av omständigheterna i målen, att den revers som F.H. mottog i februari 2012 inte kan anses ha inneburit att han faktiskt mottog och förfogade över den beslutade utdelningen. Vid denna bedömning har förvaltningsrätten beaktat följande. Av beslutet om utdelning framgå inte när denna var avsedd att utbetalas. En förutsättning för att F.H. skulle ha haft en reell möjlighet att få kontant utdelning till reversens belopp under 2012 var att Bolaget då hade avyttrat i princip hela sitt innehav av Spotify-aktier, i ett skede när dessa ostridigt var på starkt uppåtgående. Det finns inget i utredningen som tyder på att en sådan avsikt skulle ha förelegat. Tvärtom har F.H. själv uttryckt att han inte ville framtvinga en avyttring av aktierna. Förvaltningsrätten konstaterar vidare att inga aktier har avyttrats under 2012 eller något efterföljande år, förrän innehavet år 2018 allokerats till en kapitalförsäkring. Skatteverket får således anses ha gjort sannolikt att reversen inte svarat mot någon verklig möjlighet för F.H. att under 2012 förfoga över det beslutade utdelningsbeloppet. Han kan således inte anses ha disponerat det beslutade interim dividend-beloppet under 2012, utan först 2017 då han ostridigt mottog faktiska utbetalningar från Bolaget med anledning av skulden. Rätt beskattningstidpunkt är därmed 2017. Vad F.H. anfört medför ingen annan bedömning. Överklagandet ska därför avslås i denna del.

#### *Skattetillägg*

Förvaltningsrätten anser att F.H., genom att i sin deklaration för beskattningsår 2017 inte redovisa utdelning från Bolaget, har lämnat en oriktig uppgift. Den oriktiga uppgiften har medfört att beskattningsbeslutet för 2017 blivit felaktigt. Avseende beskattningsår 2017 föreligger därmed grund för skattetillägg i enlighet med Skatteverkets beslut. Skäl för hel eller delvis befrielse från detta skattetillägg har inte framkommit. Överklagandet ska därför avslås i denna del.

[text här utelämnad]

#### *Ersättning för kostnader*

[text här utelämnad]

– Förvaltningsrätten beviljar F.H. ersättning för ombudskostnader hos Skatteverket med 22 000 kr och i förvaltningsrätten med 19 000 kr.

Förvaltningsrätten avslår överklagandet och yrkandet om ersättning för kostnader i övrigt.

[Målet i förvaltningsrätten gällde också beskattningsåret 2015. Förvaltningsrättens bedömning och avgörande i den delen har här utelämnats.]

***Kammarrätten i Stockholm (2021-10-14, Ringvall, Åsbrink och Holm):***

*Beskattningstidpunkt för "interim dividend"*

Kammarrätten noterar inledningsvis att bolagets styrelse beslutade att till F.H. dela ut s.k. interim dividend den 29 februari 2012. Trots att utdelningen avsåg orealiserade vinster skulle den enligt styrelsebeslutet utbetalas genom en kontant betalning. Beslutet om utdelning saknar datum för när utdelningen ska äga rum. Det är ostridigt att den beslutade utdelningen inte verkställdes genom en kontant betalning till F.H. under år 2012 eller de därpå närmast följande åren. Den 29 februari 2012 beslutade styrelsen även att utfärda en handling benämnd "Debt confirmation" i vilken bolaget bekräftade att det stod i skuld till honom med ett belopp motsvarande den beslutade utdelningen. Skulden löpte utan ränta.

Det förhållandet att beslutad interim dividend på detta sätt kvarstod i bolaget talar enligt kammarrättens mening emot att F.H. hade möjlighet att disponera över beloppet år 2012. Omständigheterna talar snarare för att den beslutade utdelningen har varit villkorad på så vis att en avyttring av aktierna i Spotify har varit en förutsättning för att utdelningen faktiskt ska kunna verkställas genom en kontant utbetalning. Det är ostridigt att det varken vid tidpunkten för beslutet om utdelning eller senare under år 2012 har funnits en avsikt att avyttra aktierna i Spotify. Varken beslutet om utdelning eller utfärdandet av reversen kan därför anses ha inneburit att F.H. hade möjlighet att disponera över beslutad interim dividend under år 2012.

Det har inte heller i övrigt framkommit någon konkret omständighet som ger stöd för att F.H. under år 2012 faktiskt kunde disponera över beslutad interim dividend. Kammarrätten anser därför att han inte har kunnat disponera över beslutad interim dividend beskattningsåret 2012, utan först år 2017 då faktiska utbetalningar från bolaget skedde med anledning av skulden. Rätt beskattningstidpunkt är därför 2017. Överklagandet ska därmed avslås i denna del.

*Skattetillägg*

I fråga om skattetillägg avseende beskattningsåret 2017 gör kammarrätten samma bedömning som förvaltningsrätten. Överklagandet ska därmed avslås även i denna del.

*Ersättning för kostnader*

[text här utelämnad]

– Kammarrätten avslår överklagandet och ansökan om ersättning för kostnader.