



HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
7377-24

meddelad i Stockholm den 19 juni 2025

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART

AA

Ombud: Skattejuristerna Victor Stålblad och Ola Liljemark Ragnar
BDO AB
Box 6343
113 59 Stockholm

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 2 december 2024 i ärende dnr 96-23/D

SAKEN

Förhandsbesked om inkomstskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

BAKGRUND

1. När en tillgång överläts utan ersättning eller mot en ersättning som understiger marknadsvärdet kan bestämmelserna om underprisöverlåtelser bli tillämpliga. Om överlåtelsen görs mellan två företag gäller enligt dessa bestämmelser att den som äger kvalificerade andelar i det förvärvande företaget inte ska ta upp skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen som inkomst av tjänst.
2. Connecting Capital Holding AB (CCH) är ett familjeägt investeringsföretag. Bolagets verksamhet består i att äga aktier i andra företag och aktivt medverka i utvecklingen av dessa. CCH ägs till drygt 98 procent av Nabalatoli AB, som i sin tur är helägt av BB. Resterande aktier i CCH ägs av BBs barn.
3. BB har under många år lett verksamheten i CCH-koncernen men avser nu att avveckla sitt engagemang i koncernen och genomföra ett generationsskifte. BBs barn har inte varit delaktiga i verksamheten i någon större omfattning och ska inte ta över ledningen av koncernen. I stället vill BB att sex personer som är verksamma i eller för koncernen (de verksamma) ska ta över och driva verksamheten vidare. Följande transaktioner planeras.
4. I ett första steg ska BB skänka bort 69,5 procent av aktierna i Nabalatoli till sina barn och andra släktingar och nära vänner samt till två stiftelser. Därefter ska Nabalatoli överlåta samtliga sina aktier i CCH till ett nystartat aktiebolag, NYAB. Ägarbilden i NYAB ska vara identisk med den i Nabalatoli, förutom att den andel som BB äger i Nabalatoli i stället ska ägas av de verksamma.
5. AA är anställd som ekonomichef i CCH, och är en av de verksamma som ska äga aktier i NYAB. Han ansökte om förhandsbesked och frågade om överlåtelsen mellan Nabalatoli och NYAB är att betrakta som en underprisöverlåtelse och om han ska ta upp skillnaden mellan marknadsvärdet på aktierna i CCH och köpeskillingen i inkomstslaget tjänst. Han ville även få veta om lagen (1995:575) mot skatteflykt är tillämplig på förfarandet. I ansökan angavs följande.
6. Aktierna i CCH är näringsbetingade andelar hos Nabalatoli. Marknadsvärdet på aktierna kan uppskattas till cirka två miljarder kronor. Överlåtelsen från Nabalatoli till NYAB ska göras mot en ersättning som motsvarar aktiernas skattemässiga värde, vilket understiger en promille av marknadsvärdet. De verksamma kommer att inneha sammanlagt 30,5 procent av kapitalet och cirka 53 procent av rösterna i NYAB. AA ska äga aktier motsvarande en procent av aktiekapitalet. Överlåtelsen är inte förenad med några villkor men samtliga delägare i NYAB kommer att ingå ett aktieägaravtal som inbegriper vissa begränsningar avseende bl.a. utdelning samt till vem och till vilket värde överlåtelse av aktier i bolaget får ske.

7. De verksamma har fått marknadsmässig ersättning för sitt arbete i koncernen och syftet med överlåtelsen är inte att belöna deras arbetsprestationer. De verksamma delar BBs syn på verksamheten och besitter sådan kunskap om den som är ovärderlig för bolagets fortlevnad. BBs förhoppning är att verksamheten genom överlåtelsen ska kunna fortsätta sammanhållet och med bibehållen inriktning. De verksammas aktier i NYAB kommer att vara kvalificerade andelar.
8. Skatterättsnämnden fann att överlåtelsen är att betrakta som en underprisöverlåtelse och att AA inte ska ta upp skillnaden mellan marknadsvärdet på aktierna och köpeskillingen i inkomstslaget tjänst. Nämnden bedömde vidare att lagen mot skatteflykt inte är tillämplig på förfarandet.

YRKANDEN M.M.

9. *Skatteverket* yrkar att förhandsbeskedet ska fastställas såvitt avser frågan om överlåtelsen är att betrakta som en underprisöverlåtelse och frågan om lagen mot skatteflykt är tillämplig på förfarandet. Myndigheten yrkar vidare att förhandsbeskedet ska ändras såvitt avser frågan om AA ska beskattas med anledning av överlåtelsen och förklara att till den del det värde som genom överlåtelsen förs över till NYAB motsvaras av sidovederlag i form av hans arbetsinsatser ska han beskattas för detta som inkomst av tjänst.
10. AA anser att förhandsbeskedet ska fastställas i sin helhet.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Frågan i Högsta förvaltningsdomstolen

11. Huvudfrågan är om undantaget från tjänstebeskattnings för den som äger kvalificerade andelar i ett företag som förvärvar tillgångar genom en överlåtelse till underpris, gäller även till den del det värde som förs över genom överlåtelsen motsvaras av sidovederlag i form av arbetsinsatser.

Rättslig reglering m.m.

Inkomstskattelagen

12. I 23 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) finns bestämmelser om beskattningen vid underprisöverlåtelser.
13. Med underprisöverlåtelse avses enligt 3 § överlåtelse av en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat, om vissa i kapitlet angivna villkor är uppfyllda.

14. Av 2 § andra stycket framgår att underprisreglerna i princip inte gäller vid överlåtelse av näringsbetingade andelar. Enligt samma lagrum ska dock bestämmelserna i 11 § tillämpas när en näringsbetingad andel överläts utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat, under förutsättning bl.a. att andelen kvalificerade andelar i det förvärvande företaget är minst lika stor som i det överlåtande företaget.
15. I 11 § första stycket 2 anges att om tillgången överläts av ett företag, ska överlåtelsen inte medföra att skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen ska tas upp som intäkt i inkomstslaget tjänst av den som äger en kvalificerad andel i det förvärvande företaget.

Lagen mot skatteflykt

16. Av 2 § lagen mot skatteflykt följer att beskattningsunderlaget, om vissa i paragrafen angivna villkor är uppfyllda, ska bestämmas utan hänsyn till en rättshandling som den skattskyldige har medverkat i. Ett av dessa villkor är att ett fastställande av underlaget på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåtts genom förfarandet.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Överlåtelse till underpris?

17. Överlåtelsen mellan Nabalatoli och NYAB avser näringsbetingade andelar. Av 23 kap. 2 § andra stycket inkomstskattelagen följer att underprisreglerna då i princip inte gäller men att de gynnande bestämmelserna i 11 § kan vara tillämpliga. Ett grundläggande villkor för att så ska vara fallet är att överlåtelsen sker utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat, dvs. samma villkor som enligt 3 § gäller för att det ska vara fråga om en underprisöverlåtelse. AAs första fråga avser om det villkoret är uppfyllt.
18. Vid bedömningen av om en överlåtelse sker utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet ska såväl den avtalade köpeskillingen som eventuella sidovederlag i form av t.ex. arbetsinsatser beaktas (HFD 2016 ref. 66 med där gjorda hänvisningar till tidigare praxis). Bedömningen ska göras samlat för samtliga tillgångar som ingår i överlåtelsen, dvs. i detta fall samtliga aktier som överläts (HFD 2011 ref. 19).

19. I ansökan om förhandsbesked anges att köpeskillingen för de aktier som Nabalatoli ska överlåta understiger en promille av marknadsvärdet och att skillnaden mellan dessa belopp uppgår till närmare två miljarder kronor. Även om det med hänsyn till omständigheterna i målet inte kan uteslutas att det förutom den avtalade köpeskillingen även lämnas ett visst sidovederlag i form av arbetsinsatser står det klart att vederlag i den formen inte kan uppgå till ett belopp som motsvarar hela skillnaden mellan marknadsvärdet och köpeskillingen. Överlåtelsen görs därmed till underpris.
20. Av lämnade förutsättningar framgår vidare att underpriset inte är affärsmässigt motiverat. Överlåtelsen uppfyller således det grundläggande villkoret i 23 kap. 2 § andra stycket för att de gynnande bestämmelserna i 11 § ska vara tillämpliga.

Tjänstebeskattning?

21. Som nämnts kan det inte uteslutas att det förutom den avtalade köpeskillingen även lämnas ett visst sidovederlag i form av arbetsinsatser, dvs. att en del av det värde som genom överlåtelsen förs över från Nabalatoli till NYAB utgör ersättning för arbete som AA har utfört eller kommer att utföra. Frågan är om bestämmelsen i 23 kap. 11 § första stycket 2 innebär att han inte ska beskattas för detta.
22. Som villkor för att den bestämmelsen ska hindra tjänstebeskattning gäller att delägarens andelar i det förvärvande företaget är kvalificerade samt att andelen kvalificerade andelar i det förvärvande företaget totalt sett är minst lika stor som i det överlåtande företaget. Enligt lämnade förutsättningar är dessa villkor uppfyllda i detta fall. Skatteverket anser emellertid att bestämmelsen över huvud taget inte träffar den del av det överförda värdet som motsvaras av sidovederlag i form av arbete. Enligt Skatteverket ska AA därför tjänstebeskattas för ett belopp som motsvarar sidovederlaget.
23. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar att en liknande situation prövades i rättsfallet HFD 2011 ref. 19. Liksom i det nu aktuella fallet fann domstolen då att sidovederlag i form av arbete inte kunde uppgå till ett belopp som svarade mot skillnaden mellan marknadsvärdet och den angivna ersättningen. Enligt domstolen innebar detta att undantaget i 23 kap. 11 § första stycket 2 var tillämpligt på en delägare i det förvärvande företaget vars andelar var kvalificerade.
24. Av rättsfallet följer att undantaget från tjänstebeskattning gäller även till den del det värde som förs över genom en överlåtelse till underpris motsvaras av sidovederlag i form av arbetsinsatser. AA ska således inte beskattas med anledning av överlåtelsen.

Lagen mot skatteflykt

25. Att AA inte ska tjänstebeskattas är en direkt följd av utformningen av bestämmelserna i 23 kap. inkomstskattelagen. Ett fastställande av beskattningsunderlaget på grundval av förfarandet kan därför inte anses strida mot lagstiftningens syfte på ett sådant sätt som krävs för att lagen mot skatteflykt ska vara tillämplig (jfr HFD 2012 ref. 58).

Sammanfattande slutsats

26. Av det anförda följer att förhandsbeskedet ska fastställas i sin helhet.

_____	_____
_____	_____

I avgörandet har deltagit justitieråden Helena Jäderblom, Kristina Ståhl, Per Classon, Leif Gäverth och Mathias Säfsten.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Daniel Brohall.