

Målnummer:	419-04	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2004-11-01		
Rubrik:	S.k. förbjudet lån har ansetts föreligga då den skattskyldiges invändning att utbetalning från bolag avsett ett uppdrag för detta inte haft stöd i utredningen i målet. Synnerliga skäl att underlåta beskattning har inte ansetts föreligga. Eftertaxering för 2000 för inkomst.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 12 kap. 7 § aktiebolagslagen (1975:1385)• 32 § anvisningarna punkt 15 kommunalskattelagen (1928:370)• 11 kap. 45 § inkomstskattelagen (1999:1229)		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1981 1:83• RÅ 1987 ref. 132• RÅ 1988 ref. 60• RÅ 2003 ref. 60		

REFERAT

Den 22 september 1999 betalade Smirnov Design AB, som till lika delar ägs av J.R. och hans hustru, 200 000 kr till honom. Efter återbetalning uppgick beloppet den 31 december 1999 till 93 000 kr. Skattemyndigheten i Stockholm beslutade den 6 september 2002 att - genom eftertaxering - beskatta J.R. för s.k. förbjudet lån om 93 000 kr samt att påföra honom skattetillägg med 40 procent av den skatt som belöpte på ett underlag om nämnda belopp.

I överklagande yrkade J.R. att skattemyndighetens beslut skulle undanröjas.

Länsrätten i Stockholms län (2003-03-26, ordförande Ståhlberg) yttrade: J.R. tog ut 200 000 kr ur Smirnov Design AB den 15 september 1999. Pengarna överfördes till hans privata bankkonto. Efter en återbetalning återstod vid bokslutstidpunkten 93 000 kr av lånet. - Av anvisningspunkt 15 till 32 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, framgår det att om ett penninglån lämnas i strid mot bestämmelserna i 12 kap. 7 § aktiebolagslagen (1975:1385), ABL, skall lånebeloppet beskattas hos låntagaren som intäkt av tjänst, såvida inte synnerliga skäl föreligger mot detta. - I 12 kap. 7 § ABL framgår bl.a. att aktiebolag ej får lämna penninglån till den som äger aktier i eller är styrelseledamot eller verkställande direktör i bolaget eller annat bolag i samma koncern. - Enär J.R. är aktieägare i bolaget och pengarna överförts till hans privata bankkonto, har han erhållit ett förbjudet lån. Några synnerliga skäl att inte beskatta honom för lånet har ej framkommit. Det antecknas här att enligt granskningspromemorian har bolaget inte vid något tillfälle gjort inköp där betalning skulle ha gjorts via något privat konto. - Skattetillägg får påföras vid lämnande av oriktig uppgift. I uttrycket oriktig uppgift inbegrips såväl positiv oriktig uppgift som utelämnad information av betydelse för åsättande av en riktig beskattning. J.R. har inte upplyst skattemyndigheten om lånet i sin deklaration. Med hänsyn härtill delar länsrätten skattemyndighetens uppfattning att han lämnat sådan oriktig uppgift som utgör grund för skattetillägg. Eftersom han rätteligen påförts skattetillägg och enär grund för att medge befrielse från detsamma ej föreligger, kan överklagandet i denna del inte heller vinna bifall. - Länsrätten avslår överklagandet.

J.R. fullföljde sin talan.

Skattemyndigheten bestred bifall till överklagandet.

Kammarrätten i Stockholm (2003-11-26, Anclow, Regner, Dinnetz, referent) yttrade: Av handlingarna i målet framgår bl.a. följande. J.R. äger hälften av aktierna i Smirnov Design AB. Bolaget har utbetalat 200 000 kr till J.R.:s bankkonto den 15 september 1999. Uttaget har bokförts som fordran hos anställd. Bolaget har inte vid något annat tillfälle gjort inköp där betalning gjorts via privat konto. Enligt skattemyndighetens revisionspromemoria avseende bolaget framgår av bolagets revisionsberättelse att beloppet kvarstår vid bokslutstillfället. - J.R. har under utredningen uppgett bl.a. följande. De uttagna medlen var ett förskott avseende planerade möbelinköp för en utlovad tilläggsorder. I december 1999 fick han reda på att möbelinköpen inte skulle överstiga 100 000 kr, varför 100 000 kr sattes in i bolaget. Eftersom inköpen inte blev av återbetalades resterande belopp under februari 2000. - Kammarrätten konstaterar att pengar överförts från bolaget till J.R.:s privata bankkonto. Bolaget har i räkenskaperna bokfört dessa som en fordran hos anställd. Vad J.R. anfört utgör inte tillräckliga skäl för att anse att det skulle vara fråga om något annat än ett lån. Kammarrätten finner att överföringen av medel från bolaget till J.R. utgör ett sådant penninglån som enligt 12 kap. 7 § ABL inte får lämnas. - Härefter uppkommer frågan om det föreligger synnerliga skäl mot att J.R. beskattas för lånebeloppet som intäkt av tjänst. - I förarbetena till regleringen i KL om att förbjudna lån skall beskattas som intäkt av tjänst om inte synnerliga skäl föreligger uttalas bl.a. följande (prop. 1989/90:110 s. 600). "Grundprincipen när det gäller beskattning av transaktioner som täcks av låneförbudet är att det är fråga om uttag för gott av medel från företaget. Uttaget bör således jämföras med lön. Frågan om en återbetalning av lånet skall utesluta beskattning måste bedömas mycket restriktivt. En omständighet som kan föranleda att beskattning inte skall ske är att lånet återbetalats före utgången av låntagarens beskattningsår. Ett krav bör dock vara att det är fråga om en definitiv återbetalning och inte ett s.k. rullande lån." - I målet har framkommit att en utbetalning om 200 000 kr från bolaget till J.R.:s bankkonto gjordes i september 1999. Det är ostridigt att, sedan lånet delvis återbetalats i december 1999, den återstående delen av lånet, i målet aktuella 93 000 kr, återbetalades i februari 2000. Lånet har således återbetalats inom två månader efter utgången av beskattningsåret 1999. Med hänsyn härtill får det enligt kammarrätten anses föreligga synnerliga skäl mot att J.R. beskattas för lånebeloppet. Skattemyndighetens åtgärd att genom eftertaxering beskatta J.R. för lånebeloppet skall därför upphävas. Vid sådant förhållande faller frågan om skattetillägg. - Kammarrätten upphäver länsrättens dom och skattemyndighetens beslut att höja J.R.:s inkomst av tjänst med 93 000 kr och att påföra skattetillägg.

Skatteverket yrkade i överklagande att Regeringsrätten skulle fastställa skattemyndighetens beslut. Till stöd för sin talan anförde verket bl.a. följande. I prop. 1989/90:110 del 1 s. 600 har angetts att återbetalning av ett s.k. förbjudet lån är en sådan omständighet som innebär att synnerliga skäl mot beskattning föreligger. Men det sägs även att en sådan återbetalning skall ske före utgången av låntagarens beskattningsår. Skrivningen i propositionen är klar och visar tydligt att lagstiftaren har avsett att återbetalningen måste ha skett före utgången av låntagarens beskattningsår för att synnerliga skäl mot beskattning skall föreligga. Att följa propositionen och se beskattningsårets utgång som en absolut gräns för återbetalning av det förbjudna lånet leder till ett tydligt och lättillämpat rättsläge. Kammarrätten har inte beaktat någon ny omständighet som medför att synnerliga skäl skall anses föreligga utan enbart utökat tidsperioden för återbetalning av lånet.

J.R. bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Avsikten med förskottet från Smirnov Design AB var inte att låna ut pengar till honom utan att lämna ett förskott som skulle användas till möbelinköp avseende en tilläggsorder bolaget fått från Hotel Pribaltiskaya i Sankt Petersburg. Något förbjudet lån har därför inte lämnats av bolaget. Om förskottet skall betraktas som lån måste en helhetsbedömning göras vid prövningen av om synnerliga skäl föreligger. Därvid bör särskild hänsyn tas till att han aldrig någon gång

lånat pengar från bolaget samt att återbetalning skett i nära anslutning till årsskiftet.

Regeringsrätten (2004-11-01, Lavin, Eliason, Almgren, Nord, Kindlund) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten uppfattar Skatteverkets talan så att den endast avser frågan om beskattning av J.R. för s.k. förbjudet lån.

Enligt 12 kap. 7 § första stycket ABL får aktiebolag inte lämna penninglån till bl.a. den som äger aktier i bolaget. Enligt dåvarande punkt 15 första stycket av anvisningarna till 32 § KL, vilken bestämmelse är tillämplig i målet, skall sådana förbjudna lån tas upp som intäkt av tjänst hos låntagare som är fysisk person. Enligt tredje stycket skall beskattning dock inte ske om det finns synnerliga skäl mot detta.

Bestämmelser med förbud för aktiebolag att lämna lån till bl.a. aktieägare infördes år 1973 i den dåvarande aktiebolagslagen efter förslag framlagda i prop. 1973:93 s. 90-95. Syftet med låneförbudet var dels att skydda aktieägare, borgenärer och anställda mot förfaranden som urholkade den säkerhet som reglerna om bundet kapital var avsedda att ge, dels att motverka skatteflykt. I det senare hänseendet togs fasta på att aktieägare m.fl. lånade pengar av bolaget för privat konsumtion. En lagstridig låneutbetalning angavs i propositionen utgöra förtäckt lön eller förtäckt utdelning och skulle därför bli föremål för beskattning.

De civilrättsliga bestämmelserna överfördes till ABL år 1975 och kompletterades samma år med skatterättsliga regler, enligt vilka det lånade beloppet skulle tas upp till beskattning hos låntagaren som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet. Beskattning skulle dock inte ske till den del återbetalning av lånet hade skett.

I samband med 1990 års skattereform ändrades reglerna. Principen om beskattning av lånebeloppet hos aktieägaren behölls men beskattningen överfördes till inkomstslaget tjänst. Den särskilda regeln att beskattning inte skulle ske till den del lånet hade återbetalats slopades och i stället infördes en bestämmelse om befrielse från beskattning om synnerliga skäl förelåg. Bestämmelserna har överförts oförändrade i sak till 11 kap. 45 § inkomstskattelagen (1999:1229).

De förarbeten till bestämmelsen som finns i prop. 1989/90:110 del 1 s. 600 och 678 är kortfattade. Det framhålls att frågan om en återbetalning av lånet skall utesluta beskattning måste bedömas mycket restriktivt. En omständighet som sägs kunna föranleda att beskattning inte skall ske är att lånet återbetalats före utgången av låntagarens beskattningsår. Ett krav för detta är dock att det är fråga om en definitiv återbetalning och inte om ett s.k. rullande lån.

Frågan i målet är om ett förbjudet lån föreligger och, om så är fallet, om J.R. skall beskattas för detta lån.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Den 22 september 1999 betalade Smirnov Design AB, som till lika delar ägs av J.R. och hans hustru, 200 000 kr till honom. J.R. har i målet gjort gällande att det utbetalade beloppet avsåg ett förskott till honom för vilket han för bolagets räkning skulle genomföra en stor affär med Hotel Pribaltiskaya i Sankt Petersburg. Anledningen till att betalning skulle ske på detta sätt var att han hade bibringats uppfattningen att betalningssystemet i Ryssland inte kunde anlitas eftersom det inte fungerade tillfredsställande. Affären blev emellertid inte av och pengarna återbetalades till bolaget i ett par omgångar med en sista delbetalning i februari 2000. I bolaget bokfördes utbetalningen som en lånefordran på J.R. Vid årsskiftet 1999/2000 uppgick lånebeloppet enligt bolagets räkenskaper till 93 000 kr. I en av skattemyndigheten upprättad revisionspromemoria avseende bolaget anges att det av bolagets

revisionsberättelse framgår att lånebeloppet kvarstod vid bokslutstillfället.

Den av J.R. hävdade uppfattningen att det från bolaget till honom utbetalade beloppet var avsett att användas för en affär som bolaget skulle genomföra har inte stöd i bolagets bokföring och motsägs av vad som framgår av revisionsberättelsen. Med hänsyn härtill och då J.R. inte på annat sätt visat att beloppet inte var ett av honom taget lån kommer Regeringsrätten till slutsatsen att utbetalningen utgör ett förbjudet lån. Lånebeloppet skall således tas upp till beskattning hos honom, såvida det inte föreligger synnerliga skäl mot detta.

I uttrycket synnerliga skäl ligger att undantag endast kan göras i extraordinära fall. Det bör närmast vara fråga om sådana fall där en beskattning av lånebeloppet mot bakgrund av omständigheterna framstår som oskälig eller rentav stötande. En enstaka omständighet, som talar till den skattskyldiges förmån, kan i allmänhet inte vara tillräcklig, utan alla omständigheter i fallet, dvs. situationen i stort, får läggas till grund för bedömningen om synnerliga skäl föreligger. Omständigheter av särskild betydelse kan vara förhållandena vid lånets tillkomst, lånets samband med bolagets verksamhet och dess syfte över huvud taget, bolagets säkerhet för fordran, låntagarens förmåga att återbetala lånet, lånetidens längd samt risken för undandragande av skatt. Den omständigheten att återbetalning av lånet skett kan det också vara skäl att beakta, även om denna omständighet inte längre är av sådan avgörande betydelse som enligt den tidigare utformningen av låneförbudsbestämmelsen. Av lagtexten framgår dock inte att möjligheten att underlåta beskattning har begränsats till de fall då återbetalning sker under låneåret, vilket Skatteverket hävdar i målet. Att ett lån återbetalas under låneåret bör enligt Regeringsrättens mening också kunna vara en av de omständigheter som föranleder att beskattning underlåts. Detta innebär emellertid inte att det är uteslutet med beskattning även om återbetalning görs samma år som lånet tas upp eller att beskattning alltid skall ske om lånet återbetalas efter detta års utgång.

J.R. har återbetalat lånet efter cirka ett halvt år. Denna omständighet utgör i sig inte sådana synnerliga skäl som krävs för underlåten beskattning. Vad han anfört beträffande omständigheterna kring utbetalningen av lånebeloppet och avsikten med denna kan inte heller leda till annan bedömning eftersom hans uppgifter inte har stöd i utredningen i målet. Inte heller i övrigt har J.R. anfört omständigheter som bör föranleda att beskattning inte skall ske för lånebeloppet. Överklagandet skall därför bifallas.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten bifaller överklagandet och förklarar att J.R. skall beskattas för förbjudet lån om 93 000 kr.

Föredraget 2004-09-29, föredragande Kristiansson, målnummer 419-04

Sökord: Fåmansföretag; Inkomst av tjänst

Litteratur: Prop. 1973:93 s. 90 ff.; prop. 1975/76:79 s. 93; prop. 1989/90:110 del 1 s. 600 och 678
