
Högsta förvaltningsdomstolenHFD 2015 ref. 8

Målnummer:	2063-14	Avdelning:	
Avgörandedatum:	2015-03-06		
Rubrik:	Ränteförmån har inte påförts på belopp som beskattats som förbjudet lån.		
Lagrum:	11 kap. 1 § och 45 § inkomstskattelagen (1999:1229)		
Rättsfall:			

REFERAT

Under februari och mars 2009 betalade Labergo Invest AB ut 6 140 000 kr till L.Å. som ägde samtliga aktier i bolaget. Före beskattningsårets utgång återbetalade L.Å. 4 616 451 kr till bolaget. Det upprättades inte något låneavtal mellan L.Å. och bolaget och han betalade inte heller någon ränta.

Skatteverket beslutade genom omprövningsbeslut den 20 december 2010 att beskatta L.Å. för s.k. förbjudet lån, dvs. lån som lämnats i strid med bestämmelserna i bl.a. 21 kap. 1-7 §§ aktiebolagslagen (2005:551), med 6 140 000 kr i inkomstslaget tjänst. Dessutom beslutade Skatteverket att påföra honom ränteförmån med 201 355 kr i samma inkomstslag och att medge avdrag för utgiftsränta med 70 656 kr i inkomstslaget kapital. Vidare beslutade Skatteverket att påföra L.Å. skattetillägg med fyrtio procent av skatten på 6 140 000 kr.

L.Å. överklagade omprövningsbeslutet hos förvaltningsrätten och yrkade att Skatteverkets beslut att beskatta honom för förbjudet lån och ränteförmån samt att påföra honom skattetillägg skulle undanröjas. Vidare yrkade han ersättning för biträdeskostnader med 39 250 kr. L.Å. anförde bl.a. att uttag av skattetillägg medför en dubbelbestraffning och strider mot Europakonventionen eller i vart fall vore oskäligt. Den orena revisionsberättelsen måste ha utlöst Skatteverkets utredningsskyldighet och eftersom revisionsberättelsen utgör normalt tillgängligt kontrollmaterial bör skattetillägget i vart fall bestämmas till högst tio procent.

Skatteverket tillstyrkte att skattetillägg togs ut med tio procent av den skatt som belöpte på 6 140 000 kr men motsatte sig i övrigt bifall till överklagandet. Verket anförde bl.a. följande. Bolaget beslutade den 3 juni 2009 om utdelning till L.Å. med 120 000 kr men bolaget hade kunnat besluta om en större utdelning. Om det är fråga om utdelning eller förskott på likvidation borde beloppet skattemässigt ha klassificerats som antingen lön eller lån och, i enlighet med kontantprincipen, ha redovisats i deklarationen för taxeringsåret 2010. Så har inte skett. Först i deklarationen för taxeringsåret 2011 har L.Å. redovisat överskottet efter likvidationen men då utan att beakta det förbjudna lånet eller det s.k. förskottet på likvidationen. Oberoende av att en viss del av lånet har återbetalats föreligger ett förbjudet lån om 6 140 000 kr och i avsaknad av låneavtal föreligger inga synnerliga skäl för att utesluta beskattning av lånet. L.Å. har inte på något sätt upplyst om lånet från bolaget och han ska därmed anses ha lämnat en sådan oriktig uppgift som medför att skattetillägg ska tas ut.

Förvaltningsrätten höll muntlig förhandling inom stängda dörrar.

Förvaltningsrätten i Växjö (2012-03-16, ordförande Lindh) yttrade: L.Å. ägde samtliga aktier och var ensam styrelseledamot i Labergo Invest AB. Under februari och mars 2009 betalade bolaget ut totalt 6 260 000 kr till L.Å. varav 120 000 kr avsåg senare på stämman beslutad aktieutdelning. Beloppet rymdes i sin helhet inom bolagets fria egna kapital. Det har inte upprättats

något låneavtal mellan L.Å. och bolaget och L.Å. har inte betalat någon ränta eller ställt någon säkerhet för beloppet. L.Å. har, före beskattningsårets utgång, återbetalat 4 616 451 kr. Återbetalningen är definitiv och har skett med hjälp av banklån samt att L.Å. sålt in sin bil till bolaget. Vid utgången av beskattningsåret 2009 fanns således enligt bolagets årsredovisning ett lån till L.Å. om 1 523 549 kr. Bolagets revisor har i revisionsberättelsen angett att bolagets ägare under räkenskapsåret tagit upp ett lån hos bolaget på 6 140 000 kr utan dispens enligt 21 kap. 8 § aktiebolagslagen. Den 7 juli 2009 beslutade stämman att bolaget skulle träda i frivillig likvidation och likvidationen avslutades med överskott den 5 mars 2010. - Förbjudet lån - L.Å. har anfört att beloppet om 6 140 000 kr i sin helhet utgör förskott på likvidation alternativt utdelning. Denna uppgift stöds emellertid varken av beslut av bolagsstämman, bolagets årsredovisning eller av de av L.Å. ingivna deklARATIONERNA för taxeringsåret. Förvaltningsrätten delar Skatteverkets bedömning att de utbetalningar som bolaget gjort till L.Å. är att betrakta som ett förbjudet lån i aktiebolagslagens mening. Att L.Å. sannolikt inte insett att hans agerande skulle medföra beskattningskonsekvenser eller att uttaget skattemässigt skulle anses utgöra förbjudet lån föranleder ingen annan bedömning. Även om återbetalning till viss del har skett under beskattningsåret utgör beloppet om 6 140 000 kr i sin helhet ett förbjudet lån enligt 11 kap. 45 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Frågan blir då om det enligt denna bestämmelse finns synnerliga skäl för att inte beskatta L.Å. för inkomst av tjänst för det förbjudna lånet. I uttrycket synnerliga skäl ligger att undantag endast kan göras i extraordinära fall. - Högsta förvaltningsdomstolen (tidigare Regeringsrätten) har i RÅ 2004 ref. 114-116 uttalat att undantag endast bör komma ifråga i sådana fall där en beskattning av lånebeloppet, mot bakgrund av omständigheterna, framstår som oskäligt 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 av om det föreligger synnerliga skäl. Omständigheter av särskild betydelse kan vara förhållandena vid lånets tillkomst, lånets samband med bolagets verksamhet och dess syfte överhuvudtaget, bolagets säkerhet för fordran, låntagarens förmåga att återbetala lånet, lånetidens längd samt risken för undandragande av skatt. Att ett lån återbetalas under låneåret bör också kunna vara en sådan omständighet 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 ska ske om lånet återbetalas efter årets utgång. - L.Å. har i huvudsak lämnat följande förklaring till sitt agerande. Hans syfte har varit att rädda bolagets kapital och som ett led i detta tog han ut medel från bolaget som ett förskott på bolagets likvidation. Med hänsyn till att beloppet i sin helhet rymdes inom bolagets fria egna kapital och då beskattning skulle ha skett på samma sätt, oavsett om medlen beskattats såsom utdelning eller kapitalvinst, har förfarandet inte inneburit något skatteundandragande. Bolaget har frivilligt trätt i likvidation vilken avslutades med ett överskott som han har redovisat och beskattats för vid inkomsttaxeringen 2011. Uttagen har således inte inneburit någon fara för bolagets borgenärer. Vidare har återbetalning till betydande del skett trots att det inte hade behövts eftersom bolagets överskott har tillfallit honom vid likvidationens avslut. - L.Å. har först vid den muntliga förhandlingen i förvaltningsrätten förklarat varför han tagit ut medel från bolaget och bakgrunden till hans agerande. Även om viss del av lånet har återbetalats föreligger, som förvaltningsrätten tidigare konstaterat, ett förbjudet lån om 6 140 000 kr. Något låneavtal har inte förelegat och ränta har inte utgått. Det är i och för sig ostridigt att uttaget belopp rymts inom bolagets utrymme för fritt eget kapital och att bolaget hade kunnat besluta om utdelning i motsvarande mån. Detta visar dock inte att L.Å. har haft förmåga att betala tillbaka lånet eller att säkerhet ställt för lånet. Lånet synes inte ha varit tillfälligt eller orsakats av en kortvarig och specifik omständighet. Med hänsyn till att L.Å. inte heller har upplyst om lånet i sin deklARATIONERNA föreligger inte sådana synnerliga skäl som krävs för att underlåta beskattning. Överklagandet ska därför avslås i denna del. - Rånteförmån - Det är ostridigt att L.Å. inte har erlagt någon ränta samt att det saknas ett avtal om ränta mellan L.Å. och bolaget gällande det aktuella lånet. Grund för att påföra L.Å. rånteförmån föreligger därmed. Skatteverket har beräknat rånteförmånen fram till den 30 december 2009. Skäl att frångå denna beräkning föreligger inte. Vad L.Å. anfört om likvidationsbeslutets inverkan på beräkningen av rånteförmånen föranleder inte någon annan bedömning. Överklagandet ska därför avslås även

i denna del. - Skattetillägg - L.Å. har inte upplyst om utbetalningarna från bolaget i sin deklaration. Han har därför lämnat en sådan oriktig uppgift som utgör grund för att påföra honom skattetillägg enligt 5 kap. 1 § taxeringslagen. Skatteverket har emellertid haft tillgång till den rena revisionsberättelsen med vilken den oriktiga uppgiften hade kunnat rättas. Skattetillägget ska därför beräknas efter tio procent. Någon omständighet som bör medföra att L.Å. helt eller delvis befrias från skattetillägg har inte framkommit. - Ersättning - L.Å. har delvis vunnit bifall till sin talan i målet. Han är därför berättigad till ersättning enligt 3 § lagen om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. L.Å. har yrkat ersättning för biträdeskostnader med totalt 39 250 kr exklusive mervärdesskatt avseende 19,4 timmars arbete. Förvaltningsrätten finner att L.Å. bör medges ersättning med skäliga 2 000 kr. - Förvaltningsrätten bifaller överklagandet på så sätt att påfört skattetillägg sätts ned till 10 procent av den skatt som belöper på 6 140 000 kr.

Förvaltningsrätten tillerkänner L.Å. ersättning för kostnader för biträde med 2 000 kr.

(sekretessförordnade)

L.Å. överklagade förvaltningsrättens dom hos kammarrätten. Han vidhöll sina yrkanden och yrkade även ersättning för kostnader i kammarrätten. L.Å. anförde bl.a. följande. Förvaltningsrätten berör inte den grundläggande frågan i målet, nämligen om det överhuvudtaget uppkom ett skuldförhållande mellan bolaget och honom när han tog ut ett förskott på framtida skifteslikvid. För att en transaktion ska kunna bedömas enligt reglerna om förbjudna lån måste det rent faktiskt röra sig om ett lån, dvs. ett avtalsförhållande där låntagaren redan vid lånetillfället förbundit sig att återbetala beloppet till långivaren. Det är emellertid ostridigt att han inte hade för avsikt att betala tillbaka beloppet när han fick ut skifteslikviden från bolaget. - Transaktionen har inte behandlats som ett lån vare sig av honom eller av bolaget. I egenskap av ensamägare förfogar han helt och fullt över samtliga beslut rörande bolaget, som exempelvis hur bolagets medel ska disponeras. Det följer av grundläggande aktiebolagsrätt att en ensamägare till ett aktiebolag inte behöver upprätta stämmoprotokoll för att fatta beslut av stämmokaraktär. - Om betalningsförmågan överhuvudtaget ska tillmätas betydelse i en situation där det inte ens fanns några fordringsägare vars ställning kunde riskeras är det emellertid ostridigt att han under kalenderåret 2009 återbetalade 4 616 451 kr av de 6 140 000 kr som ursprungligen betalades ut från bolaget. Det finns ingen grund för att beskatta honom och påföra skattetillägg för den del av beloppet som han rent faktiskt återbetalade före årsskiftet.

Skatteverket motsatte sig bifall till överklagandet.

Kammarrätten i Jönköping (2014-02-10, Abrahamsson, Andersson-Jarl, referent, Hedén) yttrade, efter att ha redogjort för bakgrunden i målet: Kammarrätten gör följande bedömning - Uttagen gjordes innan likvidationsförfarandet påbörjades och kan därför inte betraktas som förskott på skiftningslikviden. Uttagen är därmed att betrakta som förbjudet lån och ska beskattas hos L.Å. om det inte finns synnerliga skäl att underlåta detta. - Om penninglån lämnats i strid med 21 kap. 1-7 §§ aktiebolagslagen ska enligt 11 kap. 45 § 1 L lånebeloppet tas upp som intäkt hos låntagaren om det inte finns synnerliga skäl mot detta. I uttrycket synnerliga skäl ligger att undantag endast kan göras i extraordinära fall, då en beskattning av lånebeloppet mot bakgrund av omständigheterna framstår som oskälig eller rentav stötande. Omständigheter som särskilt ska beaktas är 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, risken för undandragande av skatt samt om lånet återbetalas under låneåret (se RÅ 2004 ref. 114-116). - En förutsättning för att avstå från beskattning av ett förbjudet lån måste, utom i undantagsfall, vara att den skattskyldige kan lämna en godtagbar och trovärdig redogörelse för sina överväganden och att omständigheterna därvid bedöms lämna utrymme för bedömningen att det finns sådana synnerliga skäl som lagen kräver. Kammarrätten anser inte att de omständigheter som L.Å. åberopat kan godtas som synnerliga skäl. Uttagsbeskattningen medför att L.Å. inkomstbeskattas för uttaget. Någon skuld till bolaget finns därefter inte. Skatteverket har inte

utvecklat skälen för att ta ut ränta. Den avdragsbegränsning för avdragsrätt avseende ränta på förbjudet lån som finns i 9 kap. 7 § IL avser fall där den skattskyldige tagit ut ränta och yrkar avdrag för densamma som ett led i en med lånetransaktionen förenad skatteplanering (jfr prop. 2009/10:12 s. 20). Någon laglig grund för att påföra L.Å. ränteförmån har inte framkommit. Beskattningen av ränteförmånen ska därför undanröjas. - L.Å. har lämnat en oriktig uppgift genom att inte upplysa om uttagen. Kammarrätten har i en av L.Å. åberopad dom från den 8 december 2010, mål nr 1749-10, funnit att regleringen av förbjudna lån har straffrättslig karaktär och att uttag av skattetillägg därför skulle medföra dubbelbestraffning. Kammarrätten har i den av L.Å. i förvaltningsrätten åberopade domen i mål nr 1749-10 av detta skäl befriat en skattskyldig som hade beskattats för förbjudet lån från skattetillägget. Skatteverket har i förvaltningsrätten uttalat att verket inte tillämpar denna dom. Kammarrätten, som noterar att verket inte överklagat domen, anser att skattetillägget ska undanröjas. - Vid denna utgång är L.Å. berättigad till viss ersättning för sina biträdeskostnader. Han har i förvaltningsrätten begärt ersättning med 39 250 kr exklusive mervärdesskatt. Skatteverket har vitsordat uppgiven tidsåtgång som skälig. Ersättningen bör sättas ned med hänsyn till L.Å. inte fått fullt bifall till sitt överklagande. Kammarrätten finner att ersättning bör medges med skäliga 30 000 kr inklusive mervärdesskatt. Förvaltningsrätten har beviljat ersättning med 2 000 kr. L.Å. ska således medges ersättning med ytterligare 28 000 kr. I kammarrätten har L.Å., trots tillfälle, inte specificerat sitt ersättningsyrkande. Han kan därför inte medges någon ersättning för sina kostnader här. - Kammarrätten bifaller L.Å:s överklagande delvis och bestämmer att ränteförmån avseende förbjudet lån inte ska påföras, att avdrag för utgiftsränta med 70 656 kr inte ska medges, att skattetillägg avseende förbjudet lån ska undanröjas samt att ersättning för kostnader i förvaltningsrätten ska medges med ytterligare 28 000 kr inklusive mervärdesskatt. Det ankommer på Skatteverket att verkställa detta. -

Kammarrätten avslår ersättningsyrkandet i kammarrätten.

(sekretessförordnande)

Skatteverket överklagade kammarrättens dom hos Högsta förvaltningsdomstolen och yrkade att L.Å. skulle beskattas för ränteförmån avseende förbjudet lån med 201 355 kr och att han skulle påföras skattetillägg med tio procent. Skatteverket anförde bl.a. följande till stöd för sin talan. En anställd eller uppdragstagare som har förmån av ett räntefritt lån eller lån där räntan understiger marknadsräntan ska beskattas för värdet av förmånen som intäkt av tjänst. Att låntagaren redan tidigare tagit upp lånebeloppet som intäkt av tjänst bör inte medföra att förekommande ränteförmåner blir skattefria.

L.Å. bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Han har inte någon skuld till bolaget och kan därför inte lagligen beskattas för någon ränteförmån. Om han påförs skattetillägg blir han i praktiken dubbelbestraffad.

Högsta förvaltningsdomstolen (2015-03-06, Jermsten, Almgren, Knutsson, Saldén Enérus, Classon) yttrade:

Skälen för avgörandet

Ränteförmån

Den första frågan i Högsta förvaltningsdomstolen gäller om L.Å. ska påföras ränteförmån på det belopp om 6 140 000 kr som beskattats i inkomstslaget tjänst som förbjudet lån.

Av 11 kap. 1 § IL framgår att förmåner som erhålls på grund av tjänst ska tas upp som intäkt om inte annat anges i kapitlet eller i 8 kap.

Bestämmelser om att låntagaren ska inkomstbeskattas för lån som lämnats i strid med låneförbudet i aktiebolagslagen tillkom 1976. Reglerna utformades med utgångspunkt i att de transaktioner som täcks av låneförbudet ofta är ett uttag för gott av substans i företaget. Särskilda regler om ränta på företagsledares lån från aktiebolag infördes också men dessa tog sikte på lån som lämnats innan låneförbudet trätt i kraft och lån som lämnats med stöd av

dispens. Hade lånet lämnats i strid med låneförbudet skulle låntagaren beskattas för lånebeloppet och det saknades därför i regel anledning att beskatta låntagaren för någon ränteförmån (prop. 1975/76:79 s. 92 f.). Samtidigt tillkom även bestämmelser om att ett fåmansföretags nedskrivning av lån till företagsledare skulle beskattas. Undantag gjordes dock för lån som beskattats som förbjudet lån hos låntagaren.

När de s.k. stoppreglerna upphävdes 1999 slopades undantaget avseende nedskrivning av förbjudna lån med motiveringen att någon särskild bestämmelse inte behövdes eftersom det följer av allmänna rättsprinciper att någon beskattning inte ska ske i sådana fall (prop. 1999/2000:15 s. 97). I samma lagstiftningsärende avskaffades även den särskilda regeln om ränta på företagsledares lån från aktiebolag. I stället skulle de allmänna reglerna om beskattning av ränteförmån gälla i dessa situationer. I propositionen uttalades att det förhållandet att låntagaren redan tidigare tagit upp lånebeloppet som intäkt av tjänst inte borde medföra att förekommande ränteförmåner blir skattefria (a. prop. s. 94).

Genom RÅ 2010 not. 13 har klargjorts att en utbetalning från ett bolag av ett belopp som motsvarar ett tidigare beskattat förbjudet lån inte utlöser någon beskattning hos låntagaren (jfr även RÅ85 1:52 och RÅ 2003 not. 119). Det kan också noteras att ränteutgifter på förbjudna lån, till skillnad mot vad som normalt gäller för ränteutgifter, inte längre är avdragsgilla, 9 kap. 7 § IL (prop. 2009/10:12 s. 20).

Det kan således konstateras att förbjudna lån skatterättsligt inte behandlas som lån. I konsekvens med detta kan Högsta förvaltningsdomstolen inte finna några skäl för att påföra L.Å. ränteförmån på det belopp som beskattats som förbjudet lån.

Skattetillägg

L.Å. har inte redovisat de belopp han tagit ut från bolaget i sin självdeklaration. Han har därmed lämnat en sådan oriktig uppgift som innebär att skattetillägg ska påföras. Den beskattning som skett av det förbjudna lånet innebär inte något straff i Europakonventionens mening. Någon kränkning av Europakonventionens förbud mot straff i dubbla förfaranden har redan av denna anledning inte skett.

Skattetillägget bör beräknas efter tio procent av den skatt som inte skulle ha påförts om den oriktiga uppgiften hade godtagits. Något skäl att medge befrielse från skattetillägget har inte framkommit.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen ändrar kammarrättens dom och bestämmer att L.Å. ska påföras skattetillägg med tio procent av den skatt som belöper på 6 140 000 kr.

(sekretessförordnande)

Mål nr 2063-14, föredragande Camilla Wernkvist

Sökord: Inkomst av tjänst; Skattetillägg

Litteratur:
