

# HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr  
2063-14

meddelad i Stockholm den 6 mars 2015

**KLAGANDE**

Skatteverket  
171 94 Solna

**MOTPART**

AA

**ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE**

Kammarrätten i Jönköpings dom den 10 februari 2014 i mål nr 1779-12, se bilaga (här borttagen)

**SAKEN**

Inkomsttaxering 2010 och skattetillägg

---

**HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE**

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

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer vad kammarrätten har beslutat om sekretess.

Dok.Id 155484

**Postadress**  
Box 2293  
103 17 Stockholm

**Besöksadress**  
Birger Jarls torg 13

**Telefon**  
08-561 676 00

**E-post:**  
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se

**Telefax**  
08-561 678 20

**Expeditionstid**  
måndag – fredag  
08:00-16:30

**BAKGRUND**

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

Skatteverket beslutade att beskatta AA 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 AA skattetillägg med fyrtio procent av skatten på 6 140 000 kr.

Förvaltningsrätten biföll AAs överklagande endast på så sätt att skattetillägget sattes ned till tio procent av underlaget. Även kammarrätten biföll AAs överklagande delvis och undanröjde ränteförmånen, avdraget för utgiftsränta och skattetillägget.

**YRKANDEN M.M.**

Skatteverket yrkar att AA ska beskattas för ränteförmån avseende förbjudet lån med 201 355 kr och att han ska påföras skattetillägg med tio procent. Skatteverket anför 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.

Mål nr  
2063-14

AA bestrider bifall till överklagandet och anför 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.

## SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

### *Ränteförmån*

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

Av 11 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229), 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

Mål nr  
2063-14

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 AA ränteförmån på det belopp som beskattats som förbjudet lån.

#### *Skattetillägg*

AA 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.

Mål nr  
2063-14

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.

\_\_\_\_\_  
  
\_\_\_\_\_  
  
\_\_\_\_\_

I avgörandet har deltagit justitieråden Henrik Jermsten, Karin Almgren, Margit Knutsson, Anita Saldén Enérus och Per Classon.

Målet har föredragits av justitiesekreteraren Camilla Wernkvist.