

Något om den skattemässiga behandlingen av olovlig utdelning o.dyl.

PETER MELZ*

1. Inledning¹

1. Lars har skrivit om civilrättsliga aspekter på olovlig utdelning bl.a. i artikeln Olovlig vinstutdelning än en gång, Juridisk Tidskrift 1992–93 s. 969 ff. Trots Lars gedigna skatterättsliga hemmiljö, både på fädernet och mödernet, tror jag dock inte att han skrivit något om skatterättsliga aspekter på frågan. Avsikten är här att något bota denna brist.

2. I 17 kap. aktiebolagslagen (ABL) finns regler om värdeöverföring, som bl.a. anger att viss värdeöverföring inte är tillåten och ska återbäras till aktiebolaget. Vid inkomstbeskattningen brukar sådan värdeöverföring till aktieägare betecknas olovlig utdelning. I artikeln ska diskuteras om sådan utdelning beskattas på vanligt sätt samt vad som gäller vid återbäring etc.

Den skattemässiga behandlingen av olovlig utdelning är inte konkret reglerad i inkomstskattelagen (IL). En bedömning av beskattningen får därför grunda sig på allmänna regler om beskattning av utdelning m.m. Vägledning finns främst i praxis. Bedömningen får även ske med utgångspunkt i principer för och strukturen av inkomstbeskattningen.

3. Jag begränsar mig till de civilrättsliga reglerna i 17 och 18 kap. ABL och kommer inte in på andra civilrättsliga bedömningar. Endast olovlig utdelning från aktiebolag till aktieägare direkt eller indirekt behandlas.

För att markera att det är olovlig värdeöverföring enligt 17 kap. ABL som behandlas men i ett skatterättsligt perspektiv, så använder jag mig av det uttrycket. Uttrycket olovlig utdelning återkommer i sammanhang där det används i skatterättslig litteratur. Ett tredje uttryck som jag använder

* Professor i finansrätt vid Juridiska institutionen och verksam vid Stockholm Centre for Commercial Law, Stockholms universitet.

¹ Jag tackar för värdefulla synpunkter på en tidig manuskriptversion från Stig von Bahr, Anders Hultqvist och Roger Persson Österman.

är olovliga uttag. I rättspraxis har talats om uttag när det gäller utbetalningar som varit olovliga och beskattats som inkomst av tjänst. När jag använder uttrycket olovliga uttag är det för att, åtminstone initialt, inte behöva diskutera om de innebär olovlig utdelning eller annat olovligt förfogande.

2. Olovlig värdeöverföring

2.1 Aktiebolagsrättsliga utgångspunkter

I 17 kap. aktiebolagslagen anges när *värdeöverföringar* från ett aktiebolag är tillåtna. Jag begränsar mig i artikeln till värdeöverföringar dels i form av vinstutdelning enligt 18 kap. ABL, dels annan affärshändelse som medför att bolagets förmögenhet minskar och som inte har rent affärsmässig karaktär för bolaget; se 17 kap. 1 § 1 och 4 ABL. Vid inkomstbeskattningen benämns dessa värdeöverföringar som utdelningar och är som huvudregel skattepliktiga intäkter; 42 kap. 1 § IL.²

Värdeöverföringar som *inte är tillåtna* enligt 17 kap. benämns ofta i skattesammanhang som olovlig utdelning, men som ovan framhållits använder jag normalt inte det uttrycket. I ABL talas således endast om att vissa värdeöverföringar inte är tillåtna, nämligen om värdeöverföringen medför att det inte finns full täckning för bolagets bundna egna kapital; 17 kap. 3 § ABL. Utdelningen kan även i andra fall vara olovlig om den inte skett i former som anges i 17 kap. 2 § ABL. Den enda generella tillåtna form för värdeöverföring som anges är vinstutdelning enligt 18 kap. ABL.³

2.2 Inkomstskatterättslig behandling av olovlig värdeöverföring

1. I IL finns en allmän bestämmelse i 42 kap. 1 § som helt kort anger att "utdelningar" ska tas upp som intäkt i inkomstslaget kapital. Särskilda regler om hur utdelningar beskattas finns i flera andra bestämmelser, exempelvis i 57 kap. IL, men ingen närmare bestämmelse finns om hur utdelning definieras skatterättsligt.

² Bestämmelsen gäller för fysiska personer. Aktiebolag som mottar utdelningar tar upp dessa i inkomstslaget näringsverksamhet, om de inte är undantagna från skatteplikt.

³ Vinstutdelning kräver beslut på bolagsstämman, 18 kap. 1 § ABL. Enligt prop. 2004/05:85, s. 373, är det dock en "allmän aktiebolagsrättslig princip ... att regler, som uteslutande är uppställda till aktieägarnas skydd, kan frångås om samtliga aktieägare samtycker till det. Det innebär att värdeöverföringar från bolaget till en aktieägare i dag kan vara giltiga även om de inte har beslutats i de former som lagen anger."

Det finns däremot en omfattande praxis om beskattning av utdelning. Bedömningen av om utdelning förelegat eller inte har främst gällt s.k. förtäckt utdelning, dvs. värdeöverföringar genom transaktioner med sakvärden mellan aktiebolaget och aktieägare. I praxis finns hänvisningar till utdelningsbestämmelser i ABL (i dess olika versioner) men inte en absolut koppling till den aktiebolagsrättsliga bedömningen.

En olovlig värdeöverföring enligt ABL torde skattemässigt oftast hamna i kategorin förtäckt utdelning, och som sagt ofta diskuteras under beteckningen olovlig utdelning.

2. Ett antal rättsfall behandlar utdelningar som påståtts vara olovliga. Högsta Förvaltningsdomstolen (HFD) har dock inte i något av dessa mål angett om den ansett att utdelningarna var olovliga utan har behandlat utdelningarna utan några särskilda hänsynstaganden.

Sture Bergström⁴ anför äldre praxis, såsom *RA 1951 ref. 8* och *RA 1974 ref. 27*, som rättsfall där olovlig utdelning förekommit. HFD uttalade sig dock inte om utdelningarna var olovliga i dessa fall.

I *RA 2000 ref. 64* (Skåne-Gripen AB) bedömdes bl.a. till vilket beskattningsår anteciperad utdelning skulle hänföras. I målet berördes frågan om utdelningen under vissa omständigheter, kunde vara olovlig, dels av Skatteverket (SKV, vid tidpunkten Riksskatteverket), dels i ett rättsutlåtande från Per Thorell.⁵ Thorell anförde följande av intresse för artikelns fråga:

”Det är en allmän uppfattning att det i princip saknar betydelse för den skattemässiga klassificeringen av transaktionen om denna är bolagsrättsligt lovlig eller ej. Även olovliga utdelningar beskattas som utdelningar.”

HFD kommenterade dock inte i domskälen frågan om utdelningen kunde vara olovlig.

I *RA 2001 not. 25* (fhh) var det SKV som hävdade att utdelningen var olovlig medan företaget bestred detta. Fallet gällde koncernbidrag som lämnades från ett moderbolag till ett dotterbolag. Dotterbolaget återbetalade sedan kapitaldelen av koncernbidraget till moderbolaget (koncernbidraget minus bolagsskatt). I HFD:s dom angavs ”att dotterbolaget under flera år haft ett negativt eget kapital” vilket torde innebära att värdeöverföringen var olovlig och HFD noterat det.

Några uttryckliga ställningstaganden till hur olovlig utdelning ska beskattas har jag således inte funnit i praxis. Tystnaden tolkar jag närmast som att det förhållandet att en utdelning är lovlig eller olovlig har man inte haft anledning att uppmärksamma.

⁴ Ogiltighet ur civilrättslig och skatterättslig synvinkel, 1984, s. 203.

⁵ För denna festskrift är av intresse att i HFD:s domskäl återgavs även delar av ett rättsutlåtande från Lars Pehrson som dock inte berörde just denna fråga.

3. I den *skatterättsliga litteraturen* har framförallt Sture Bergström, 1984,⁶ behandlat beskattningen av olovlig utdelning. Han refererar till tidigare ställningstaganden av framförallt Helmers och Grosskopf som angett att olovlig utdelning inkomstbeskattas.⁷ Hans slutsats blir att olovliga utdelningar inkomstbeskattas.

Skatteverket anser i sin rättsliga vägledning att "det saknar betydelse för beskattningen om utdelning är lovlig eller olovlig".⁸

4. Vilka är då skälen för och emot att man inkomstskatterettsligt inte gör skillnad på lovlig och olovlig värdeöverföring?

Bergström, anger att "det är ovanligt att olovlig vinstutdelning återkrävs" och att det kan vara förklaringen till att man i praxis inte diskuterar frågan. Han anser att det ligger i linje med vad han kommit fram till generellt, att "ogiltiga rättshandlingar skall beskattas så länge ogiltigheten inte har aktualiserats".⁹ Jag har inte någon empirisk grund för att uttala mig om hur vanligt det är med återkrav, men tror lika med Bergström att så länge återkrav inte aktualiseras finner man vid beskattningen i praktiken ingen anledning att ta ställning till om olovligheten ska få några konsekvenser.

Rent praktiskt torde det vara svårt att vid inkomstbeskattningen bedöma om en utdelning är lovlig eller olovlig. Om en utdelning är olovlig men detta inte manifesteras på något sätt i informationen från aktieägaren eller aktiebolaget, finns det knappast anledning eller möjlighet att vid det skatterättsliga förfarandet göra en bedömning av lovligheten. Så om en aktieägare erhållit en värdeöverföring från aktiebolaget så behandlas den som en utdelning som ger skatteförmåga utan beaktande av att den kan vara olovlig. Av praxis kan den slutsatsen dras att detta gäller även i de fall det av omständigheterna framgår att den är olovlig.

För att en aktieägare ska beskattas för utdelning krävs att en värdeöverföring skett till aktieägaren från aktiebolaget (direkt eller indirekt). Vid olovlig värdeöverföring sker en värdeöverföring, men det föreligger en återbäringsskyldighet enligt 17 kap. 6 § ABL. Återbäringsskyldigheten är dock inte ovillkorlig eftersom det krävs uppsåt eller oaktsamhet. Det förefaller därför rimligt att i första steget skatterettsligt anse att en värdeöverföring skett till aktieägaren, och att den eventuella återbäringen av värdeöverföringen (egendomen eller dess värde) får bedömas därefter som en egen transaktion. Detta återkommer jag till.

⁶ Ogiltighet ur civilrättslig och skatterättslig synvinkel, 1984.

⁷ A.a. s. 203.

⁸ Skatteverket, Rättslig vägledning 2016, <http://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2016.7/331683.html?q=%22olovlig+utdelning%22#-Utdelning-enligt-civil-respektive-skatteatten>.

⁹ Bergström, 1984, s. 204.

3. Olika former av olovliga uttag ur aktiebolag

3.1 Bedömningar i skatterättslig praxis

1. En utbetalning från ett aktiebolag till en aktieägare kan ha en annan karaktär än utdelning. Vid beskattningen är det inte ovanligt att man behöver ta ställning till om en viss utbetalning är vederlag för en motprestation eller inte. Saknas en motprestation med samma värde som betalningen föreligger en värdeöverföring, och värdeöverföringen är normalt skattemässigt utdelning. Finns en motprestation så är utbetalningen i motsvarande mån ersättning för denna motprestation, exempelvis såsom betalning för överlåtelse av tillgångar till aktiebolaget eller lön för aktieägarens arbetsinsatser. Då föreligger inte en värdeöverföring i denna del.

Redan i normala situationer kan det vara svårt att bedöma om en utbetalning från ett aktiebolag till en aktieägare som även arbetar i aktiebolaget utgör utdelning eller arbetsinkomst. Denna klassificering ska inte diskuteras allmänt här.¹⁰ I skatterättslig praxis finns fall med olovliga/obehöriga uttag, som nog i några fall är olovliga värdeöverföringar enligt 17 kap. ABL, som beskattats men där uttaget klassificerats som arbetsersättning.

I ett grundläggande rättsfall, RÅ 80 1:56, har HFD uttalat följande:

”Enligt vedertagen praxis gäller som allmän regel att huvudaktieägare i ett familjebolag beskattas personligen för medel, som obehörigen uteslutits från bokföring hos bolaget, förutsatt att medlen inte under beskattningsåret använts för att bestrida kostnader för bolaget. Medlen betraktas som uttagna ur bolaget av huvudaktieägaren, antingen som lön eller som utdelning. Denna praxis bygger på tankegången att det är huvudaktieägaren själv som bestämmer vilka intäkter som skall tas upp i bolagets räkenskaper och vilka som eventuellt skall uteslutas; undanhållna medel står till huvudaktieägarens förfogande och det är han som bestämmer hur de undanhållna medlen skall användas.”¹¹

HFD ansåg således att obehöriga uttag kunde beskattas antingen som utdelning eller lön.

2. Jag har inte funnit några exempel i skatterättslig praxis på att man diskuterat om ett uttag som är olovligt av något skäl, ska klassificeras som lön eller utdelning. I ett aktuellt rättsfall, *HFD 2014 ref. 63*, var situationen sådan att det borde funnits möjlighet att diskutera detta:

¹⁰ Jag har diskuterat frågan mer allmänt i artikeln *Överlåtelser till underpris eller ej? – implicita ersättningar*, *Skattenytt* 2011, s. 13–26.

¹¹ I rättsfallet ansåg HFD inte att de uttag som gjorts – av huvudaktieägarens hustru – skulle beskattas varför frågan om de skulle tas upp som utdelning eller lön inte bedömdes. Tidigare instanser ansåg att beskattning skulle ske för lön.

U ägde en andel på 25 % i en aktiebolagskoncern där han hade ledande ställningar som styrelseordförande eller verkställande direktör. Resten av aktierna ägdes av närstående. Han hade gjort uttag ur aktiebolagen med tiotals miljoner kr som han tillfört en idrottsförening som han var ordförande i. Frågan i målet gällde bl.a. om och i vilken utsträckning U skulle inkomstbeskattas med anledning av uttagen från koncernbolagen, som lett till att han i en brottmålsdom dömts för grov trolöshet mot huvudman och till att betala skadestånd till bolagens konkursbon.

HFD ansåg att "vid sidan av sitt ägarinflytande i koncernen har U även haft centrala positioner i bolagen samt varit den som väsentligen skött förvaltningen av dessa. Han får därmed förutsättas ha haft möjlighet att påverka storleken av den egna ersättningen och på vad sätt ersättning ska ges (jfr RÅ80 1:56 såvitt gäller huvudaktieägare)."

HFD ansågs således att uttagen skulle beskattas såsom lön eller motsvarande, dvs. inkomst av tjänst. Detta gällde även det belopp som överförts direkt från aktiebolaget till idrottsföreningen. Någon diskussion fördes inte om en del av uttagen kunde anses vara utdelning. Inte heller diskuterades frågan om skattskyldighet påverkades av att uttagen bedömts vara brottsliga. Där ansågs väl bedömningen i praxis vara klar att skattskyldighet förelåg när intakten uppburits i en existerande verksamhet.¹²

Utbetalningarna var så omfattande att de knappast i en normal situation, där lön bestäms marknadsmässigt med inflytande från flera personer än arbetstagaren, skulle i sin helhet kunnat utgå som lön. En möjlig förklaring till HFD:s bedömning kan vara att en företagsledares etc. uttag i sin helhet anses relaterade till dennes arbetsfunktion och då klassas som inkomst av tjänst även till den del uttaget överstiger korrekt lön.

3.2 Klassificeringskonsekvenser

1. I princip skulle man kunna anse att uttag till en person som både är aktieägare och anställd är lön till den del värdet av uttaget motsvarar värdet av arbetsinsatsen. Som nyss angetts har man åtminstone inte i rättspraxis diskuterat en sådan uppdelning vid olovliga uttag. I praktiken ställs kanske sällan sådan bedömningar på sin spets eftersom skatt och arbetsgivaravgifter för utbetalningen är minst lika stora som den skatt som erlaggs för utdelning. Aktieägaren antas väl kunna undvika den hårdare beskattningen genom att låta utbetalningen i denna del ske som formenlig utdelning.

2. Att ett olovligt uttag anses vara lön eller motsvarande såsom i HFD 2014 ref. 63 torde kunna gälla även om utbetalningen är en olovlig värdeöverföring enligt 17 kap. 3 § ABL, dvs. den medför att det inte "finns full täckning för bolagets bundna egna kapital".

¹² Se mer härom i Melz, Skattefri brottslighet, Skattenytt 1998 s. 210 ff.

Detta då på grund av en schablonmässig bedömning vid beskattningen. För i princip borde inte en olovlig värdeöverföring enligt 17 kap. ABL kunna vara en marknadsmässig lön. En marknadsmässig lönebetalning bör nämligen inte kunna orsaka en brist i bundet kapital. Om exempelvis aktiebolaget går med förlust, men aktieägarens arbetsinsats resulterat i intäkter som täcker dennes lön och lönebikostnader, så orsakas inte förlusten av ersättningen. Även i de fall aktieägarens arbetsinsats inte genererar intäkter som täcker lönen etc. så behöver inte lönen vara omotiverad då det i sådana fall ofta finns företagsekonomiska skäl att betala en sådan lön även i en förlustsituation.

Enkelt uttryckt bör man kunna sammanfatta de fall då det som anges som arbetsersättning helt eller delvis faktiskt är utdelning till den del ersättningen överstiger en marknadsmässig företagsekonomiskt motiverad nivå. I praktiken torde detta ha betydelse vid bedömningen av om olovlig utdelning föreligger, medan man vid beskattningen kanske sällan gör en sådan bedömning.

3. *Skillnaden i skatteutfall* mellan en betalning från ett aktiebolag där aktieägaren beskattas som inkomst av tjänst alternativt för utdelning som inkomst av kapital kan i vissa fall inte vara så stor men i andra situationer blir det väsentligt olika skatteutfall. Skillnaden i skattesatserna mellan inkomstlagen kan vara upp till ca 26 %. För aktiebolaget föreligger också skillnader i behandlingen av utbetalningar som lön respektive utdelning, men den skillnaden är mindre. Även för aktieägaren kan skillnaderna bli begränsade om och till den del utdelningar blir beskattade som inkomst av tjänst enligt 57 kap. IL (de s.k. 3:12-reglerna).

Ett enkelt exempel kan visa vilka skillnaderna i beskattningen kan bli mellan att helt beskatta utbetalningarna som arbetsersättning respektive formenlig utdelning.

A äger alla aktier i aktiebolaget AB och arbetar heltid som företagsledare.

Anta att A inte tagit ut någon lön under 2015 och att AB vid årets början har tillgångar med ett värde på 5 mkr, ett bundet aktiekapital på 100 tkr, bokförda fria vinstmedel på 2 mkr och skulder på 2,9 mkr. A har ett gränsbelopp enligt 57 kap. på 400 tkr.

A överför strax före årsslutet AB:s samtliga tillgångar till en allmännyttig stiftelse.

I linje med bedömningen i HFD 2014 ref. 63 skulle A antagligen bli beskattad för hela värdeöverföringen – 5 mkr – som arbetsersättning (inkomst av tjänst). Det kan jämföras med hur beskattningen hade skett vid ett korrekt maximalt uttag ur aktiebolaget. A hade lovligen enligt 17 kap. ABL kunnat låta AB besluta om utdelning till sig på 2 mkr (fria vinstmedel). Även utan iakttagande av formföreskrifterna i 18 kap. ABL skulle en sådan utdelning

kunna vara lovlig eftersom det inte finns någon minoritet och det bundna egna kapitalet är intakt så långt.¹³

Skillnaderna i beskattningen jämfört med att allt tas upp som inkomst av tjänst är främst att utdelning av 400 tkr lika med A:s gränobelopp enligt 57 kap. IL skulle beskattas som inkomst av kapital med 20 % skattesats samt 100 tkr skulle vid en likvidation av AB kunna uttas utan beskattning. En beskattning av hela värdeöverföringen som arbetsersättning blir således beaktansvärt hårdare.

4. Om den aktieägare som erhållit en olovlig värdeöverföring *inte alls är aktiv* i aktiebolaget eller i klart begränsad omfattning, kan man knappast presumera att utbetalningen är ersättning för arbetsinsatser och utdelningen blir beskattad som inkomst av kapital i sin helhet.

Det finns då, som angivits ovan, inte anledning att vid beskattningen göra någon uppdelning av utdelningen på en lovlig och en olovlig del. När ett återkrav väcks så aktualiseras det däremot.

4. Korrigering av beskattningen på grund av återbetalning

1. I 17 kap. 6 § ABL anges en återbäringsskyldighet för olovlig värdeöverföring av bl.a. vinstutdelning eller annan värdeöverföring enligt 17 kap. 1 § 1 respektive 4 ABL. Om värdeöverföringen har skett i strid med bestämmelserna i 17 kap. AB ska mottagaren återbära vad han eller hon har uppburit, om bolaget visar att han eller hon insåg eller bort inse att värdeöverföringen stod i strid med bestämmelserna.

Skatterättsligt aktualiseras då frågan om återbetalningen ska få minska det belopp som eljest skulle ha beskattats som inkomst av tjänst eller kapital.

Göran Grosskopf har diskuterat frågan i artikeln Olovlig vinstutdelning – bolagsrättsliga och skatterättsliga synpunkter, Skattenytt 1993 s. 109–117:

”Ur skatterättslig synpunkt är av intresse att diskutera, om återbäringen kan medföra en nedsättning av taxeringen. Om mottagaren har beskattats för utdelningen och senare kan visa, att han fått betala tillbaka beloppet på grund av bestämmelserna i 12:5 ABL (numera 17 kap. 6 § ABL, min anm.) bör detta kunna beaktas även vid inkomstbeskattningen. I likhet med de fall, där nedsättning av köpeskilling för aktier har gjorts, bör resning kunna beviljas, om taxeringen har vunnit laga kraft. Det bör därvid beaktas, att ABL inte innehåller någon särskild preskriptionsregel, varför den allmänna preskriptionsregeln om tio år gäller. Om återbäringen aktualiserats inom den femårsperiod, som gäller

¹³ Jag bortser nu ifrån vad en bedömning enligt försiktighetsregeln i 17 kap. 3 § andra st. ABL kan innebära.

för omprövning av taxeringen, bör skattenämnden kunna besluta om nedsättning av taxeringen efter begäran om omprövning.”¹⁴

2. I praxis kan nu främst HFD 2014 ref. 63 ge vägledning, men redan innan HFD 2014 ref. 63 var det klart att beskattningsbar inkomst av tjänst kunde reduceras med återbetalning av lön. I *RRK R74 1:23* angav HFD att en skattskyldig som bytt anställning och därvid blivit förpliktad att till sin före arbetsgivare återbetala tidigare uppbyggnaden och beskattad lön hade rätt till avdrag för det beskattningsår då återbetalningen skedde. Av HFD 2014 ref. 63 framgår att detta självklart kan ske även för de år då lönen tas upp som skattepliktig inkomst. I fallet har inkomsterna av tjänst höjts genom att Skatteverket beslutat om omprövning respektive eftertaxering och i HFD:s dom medgavs att skadeståndet frånräknades från dessa inkomster.¹⁵

I frågan om avdragsrätt när den som i HFD 2014 ref. 63 var fråga om skadestånd på grund av *brott* uttalade HFD följande:

”Frågan är om och i så fall hur en skyldighet att betala skadestånd ska beaktas vid beskattningen.

HFD har i RÅ 1991 ref. 6 uttalat att det inte synes föreligga något skäl att minska en för brott fälld persons förmåga att betala skadestånd till följd av brottet genom att kräva beskattning av det orättmätigt förvärvade. I praxis har hänsyn tagits till vad den skattskyldige förpliktats att utge till staten ’i ersättning och vederlag’ (RÅ 1949 Fi 1113) och till belopp som tidigare beskattats men efter dom förklarats förverkat (RÅ 1984 Ba 42).”

I de rättsfall som HFD hänvisade till har avdrag medgivits för skadestånd, förverkande o. dyl. Avdraget har hänförs till det år den brottsliga vinningen uppstått, oaktat utdömandet av ersättningen skett senare år. Med gällande förfaranderegler torde de vara klart att inom *omprövningsfristen* kan prövas om en korrigerande av beskattningen för utbetalningsåret/-en är möjlig. Därefter är frågan om *resning* kan erhållas.

HFD har i ett beslut den 14 september 2015 (mål nr 1100–1103–15) prövat en ansökan om resning från den person vars beskattning bedömdes i HFD 2014 ref. 63. De skadestånd HFD avräknade i HFD 2014 ref. 63 hade utdömts i brottmålsprocessen. Efter HFD:s dom dömdes han i en civilprocess att betala ytterligare skadestånd till konkursbona med anledning av de olovliga uttagen från bolagen. HFD konstaterade att de ytterligare belopp som han blivit betalningsskyldig för inte var en följd av brottmålet, utan härrör från senare civilrättsliga processer där han medgett käromålen. HFD ansåg att skadestånden inte var av det slaget som enligt praxis ansetts kunna motivera undantag från beskattning och avslog ansökan om resning.

Det förefaller av beslutet som att resning kan beviljas i ett fall som förevarande om skadeståndet hade bedömts vara avdragsgillt. Varför ska-

¹⁴ A.a. s. 112.

¹⁵ På vilket sätt skadeståndsbeloppet fördelades mellan åren framgår inte explicit.

deståndet inte skulle vara avdragsgillt är inte närmare motiverat. En hänvisning sker till praxis utan att det anges vilka rättsfall som avses.

Jag har i en kommentar¹⁶ till HFD 2014 ref. 63 ställt frågan var gränsen går mot andra situationer där det inte är lika rimligt att underlåta beskattning vid återbetalning, etc. utan att utveckla det på annat sätt än att hänvisa till RÅ 1989 ref. 10. I detta fall hade en företagsledare/aktieägare i ett fåmansföretag sålt en personbil till aktiebolaget. I köpeavtalet angavs att köpet skulle återgå om transaktionen medförde inte önskvärda skattekonsekvenser.

Försäljningen ansågs av HFD medföra beskattning enligt en då gällande särskild fåmansföretagsregel. HFD uttalade därvid följande:

”Det förhållandet att köpeavtalet innehöll en bestämmelse, som får anses ha innebörden att som förutsättning för dess giltighet uppställdes att det inte skulle föranleda tillämpning av de särskilda skattereglerna för fåmansföretag, medför inte annan bedömning. Inte heller kan den omständigheten att köpet ett senare beskattningsår återgått anses medföra att skatteplikten bortfallit.”

Transaktionen beskattades således trots att den i någon mening var civilrättsligt ogiltig. Det finns fler liknande fall. Utmärkande för fallen är att parterna – som faktiskt sett knappast varit oberoende – genom avtalen velat kunna tillse att vissa ofördelaktiga skattekonsekvenser skulle kunna undvikas. Domstolarna torde ha ansett att parterna inte skulle kunna disponera över skatteutfallet.

I en sådan situation kan den skattskyldige bli beskattad på för sig önskat sätt om transaktionen inte uppmärksammas eller dess innebörd inte ifrågasätts, men om den ifrågasätts blir beskattningen och de ekonomiska konsekvenserna såsom om transaktionen inte genomförts. Om aktiebolaget till exempel sålt tillgångar till betydande underpris och detta inte flaggats upp vid beskattningen, vore det otillfredsställande att beskattning och skattetillägg skulle kunna undvikas genom en återgång på grund av en ogiltighetsklausul.

I HFD 2014 ref. 63 var situationen däremot annorlunda då parterna knappast överenskommit om att återbetalning skulle ske om ett negativt skatteutfall aktualiserade och återbetalningen knappast heller innebar att den skattskyldige aktieägaren återställdes i den situation han hade varit i om den olovliga utdelningen inte företagits.

¹⁶ Skattenytt 2015 s. 337 f.

5. Återstående frågor

På grundval av den praxis som finns har ovan diskuterats de centrala frågorna om beskattning av olovlig värdeöverföring, och en i huvudsak klar bild av rättsläget i dessa fall har kunnat tecknas. Det finns ytterligare frågor om beskattningen i olika varianter, men jag har inte möjlighet att i artikeln närmare gå in på dessa. Jag får nöja mig med att ställa frågorna och kort ange hur de skulle kunna besvaras.

5.1 Bristtäckning

Enligt 17 kap. 6 § ska den som mottagit värdeöverföringen återbära vad han eller hon uppburit. Det kan vara en aktieägare, men även en annan person, exempelvis stiftelsen i exemplet ovan. Återbäring ska ske "om bolaget visar att han eller hon insåg eller bort inse att värdeöverföringen stod i strid med denna lag". Enligt 7 § är "om det uppkommer någon brist vid återbäring enligt 6 §, ... de personer som har medverkat till beslutet om värdeöverföringen ansvariga för denna. Detsamma gäller de som har medverkat till verkställandet av beslutet eller till upprättandet eller fastställandet av en oriktig balansräkning som har legat till grund för beslutet om värdeöverföring."

Grosskopf fortsätter sin ovan citerade uppfattning om olovlig utdelning med att kommentera återbetalning enligt bristtäckningsreglerna:¹⁷

"Vid medverkansansvar blir situationen annorlunda. Här åläggs den medverkande en skyldighet att täcka den brist, som uppkommer vid mottagarens återbäring av den otillåtna utdelningen. En sådan bristtäckning har närmast karaktär av skadestånd. Skadestånd av detta slag torde i allmänhet ha karaktär av kapitalförlust och blir därmed inte avdragsgill."

Kapitalförlustbegreppet, i den mening Grosskopf åsyftar, är numera avskaffat. För min del vill jag inte här ta närmare ställning till avdragsrätten i denna situation, men hänvisar till praxis om avdragsrätt i allmänhet för skadestånd i näringsverksamhet som skulle kunna vara stöd för en avdragsrätt även i denna situation; se RÅ 1948 ref. 56 och RÅ 1981 1:18. Vid bristtäckning för exempelvis styrelseledamöter, blir det i så fall inte frågan om att reducera beskattningen av den olovliga utdelningen, utan en fråga om detta är en kostnad i styrelseledamöternas förvärvsverksamhet.

¹⁷ A.a. s. 113.

5.2 Kontantprincipen

I de fall som diskuterats ovan har beskattningen korrigerats för de beskattningsår som de olovliga uttagen tagits upp vid beskattningen. Det torde som ovan sagts kunna ske vid ordinarie beslut om slutlig skatt eller genom omprövning. Jag har antagit att det i princip även kan ske genom resning.

Oavsett vilken metod för rättelse som tillämpas torde det ofta vara så att återbetalning sker ett senare beskattningsår än det år då det olovliga uttaget tas upp som skattepliktig intäkt. I HFD 2014 ref. 63 minskade den skattepliktiga intäkten (intäkt av tjänst såsom arbetsersättning) för de år då uttag skett och tagits upp som intäkt trots att skadestånd utdömdes och betalades senare år. En ren kontantprincip har således inte tillämpats, utan mer ett synsätt att uttagen till sin karaktär är sådana att de ska minskas med skadestånd. Detta synsätt gäller då rimligen även om uttag behandlas som olovlig värdeöverföring.

6. Avslutande kommentar

Ovanstående genomgång visar att olovlig värdeöverföring torde behandlas som annan värdeöverföring, dvs. anses vara skattepliktig utdelning. En sådan bedömning har dock inte explicit redovisats i praxis. De frågor som har tagits upp i praxis gäller när olovliga uttag uppmärksammas och återbetalning skett. Det är principiellt motiverat att beakta sådana återbetalning när man beräknar vilken inkomst som ska beskattas. Det framstår dock inte som motiverat att man i alla situationer ska kunna neutralisera skatteeffekter – och kanske påföljder som skattetillägg – genom återbetalning.

Även om i huvudsak frågan om beskattning och korrigerings av beskattning kan besvaras så återstår en hel del frågor som är oklara. Det är möjligt att det ges anledning att fördjupa sig i dem vid annat tillfälle.