

Målnummer:	6055-96	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	1997-10-02		
Rubrik:	Enligt ett avtal mellan en arbetsgivare och en anställd överlämnas på närmare angivna villkor en viss datorutrustning till den anställde. I avtalet föreskrivs bl.a. att den anställde skall betala hyra under tre år och att utrustningen därefter - om anställningen alltjämt består - utan ytterligare ersättning med full äganderätt skall övergå till den anställde. Fråga om den anställde under avtalsåret skall inkomstbeskattas för att till underpris ha förvärvat utrustningen.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 32 § 1 mom. första stycket a, 41 § andra stycket kommunalskattelagen (1928:370)• 41 § anvisningarna punkt 4 kommunalskattelagen (1928:370)		
Rättsfall:			

REFERAT

Skattemyndigheten i Kronobergs län eftertaxerade enligt omprövningsbeslut den 11 maj 1995 L-G.G. år 1993 för ett förmånsvärde om 20 000 kr under inkomst av tjänst avseende prisbilligt köp av datorutrustning från arbetsgivaren. Vidare påförde skattemyndigheten L-G.G. skattetillägg beräknat efter 40 procent på ett underlag om 20 000 kr. Till stöd härför anförde skattemyndigheten att L-G.G. under år 1992 hade fått förvärva en PC-utrustning med ett marknadsvärde om 28 125 kr för totalt 7 200 kr och att förvärvskostnaden understeg marknadsvärdet med minst 20 000 kr.

L-G.G. överklagade och yrkade att han inte skulle påföras något förmånsvärde för datorutrustningen vid förevarande taxering eller att förmånsvärdet i vart fall skulle jämkas. För det fall länsrätten skulle finna att han skulle påföras förmånsvärde yrkade han att han skulle medges avdrag med ett belopp motsvarande förmånsvärdet eller annat skäligt värde eftersom datorn varit nödvändig för intäkternas förvärvande. Han yrkade slutligen att skattetillägget skulle undanröjas. Han anförde bl.a. följande. Förmånsbeskattning förutsatte att äganderätten övergått från hans arbetsgivare Folksam till honom. Det hade den inte gjorts under beskattningsåret. Det var inte fråga om något som kunde karaktäriseras som ett avbetalningsköp. Det följde av avtalet mellan honom och arbetsgivaren. Äganderätten skulle komma att övergå först efter det att avtalet löpte ut den 28 februari 1995. Fullföljde han inte månadsbetalningarna enligt avtalet eller slutade han sin anställning på Folksam återtog bolaget datorn och han återfick då inte betalda avgifter.

Skattemyndigheten ändrade inte sin inställning och tillade. Tidpunkten för anskaffningen av PC-utrustningen var avtalstidpunkten, eftersom alla villkor reglerades vid detta tillfälle. Skattemyndigheten vidhöll sin uppfattning att avtalet var att betrakta som ett avbetalningsköp och att L-G.G. till följd härav skulle förmånsbeskattas med 20 000 kr, avseende prisbilligt köp av datautrustning från arbetsgivaren.

Länsrätten i Kronobergs län (1996-02-16, ordförande Fröberg) yttrade: Enligt 32 § 1 mom första stycket a) kommunalskattelagen (1928:370), KL, hänförs till intäkt av tjänst avlöning, arvode och kostnadsersättning samt annan förmån i pengar, bostad eller annat som utgått för tjänsten. Såsom annan förmån som utgått för tjänsten har i praxis räknats bl.a. att en anställd från sin arbetsgivare

fått förvärva egendom till ett pris som är lägre än egendomens marknadsvärde. - Enligt den allmänna regeln i 41 § KL skall, med undantag för vissa skatter m.m., intäkt som är att hänföra till annat inkomstslag än inkomst av näringsverksamhet anses ha åtnjutits det beskattningsår, under vilket intäkten blivit för den skattskyldige tillgänglig för lyftning. - Enligt punkt 4 första stycket av anvisningarna till den nämnda paragrafen är huvudregeln i fråga om inkomst av tjänst att inkomst skall anses ha åtnjutits under det år, då densamma från den skattskyldiges synpunkt är att anse såsom verkligen förvärvad och till sitt belopp känd. Detta är framför allt förhållandet, då inkomsten av den skattskyldige uppburits eller blivit för honom tillgänglig för lyftning eller, såsom i fråga om bostadsförmån och andra förmåner in natura, då den på annat sätt kommit den skattskyldige till godo, detta oberoende av om inkomsten har intjänats under året eller tidigare. - I 42 § KL ges vissa regler för beräkningen av förmånsvärde. Enligt andra stycket gäller därvid att värdet av produkter, varor eller andra förmåner, som ingår i lön eller annan inkomst, beräknas till marknadsvärdet. - Enligt det av skattemyndigheten åberopade avtalet mellan försäkringsbolaget Folksam och olika anställda erbjuder Folksam under benämningen PC-privat de anställda en maskinvara och en programvara på följande villkor. Den anställdes kostnad för PC-privat är 200 kr i månaden i hyra under 36 månader. Hyran om totalt 7 200 kr betalas genom löneavdrag. Efter 36 månader övergår maskinvaran och program till den anställde med full äganderätt. Om den anställde slutar hos Folksam inom 36-månaders perioden skall maskinvara och program återlämnas till Folksam. Inbetalt belopp genom löneavdrag utgör hyreskostnad för den tid som förflutit. Leverantören lämnar ett års garanti på maskinvaran. Därefter bekostar Folksam reparation av fel på maskinvaran under återstoden av kontraktstiden 36 månader. När maskinvaran övergått i den enskildes ägo upphör Folksams åtaganden. Om fel uppstår under kontraktstiden skall maskinvara lämnas till leverantören och den anställde ombesörjer transporten. Den anställde har ett personligt ansvar gentemot Folksam för maskinvara och program under hyrestiden. Om maskinvaran och programmet förkommer genom stöld eller eljest blir förstörd är den anställde ersättningsskyldig gentemot Folksam under hyrestiden genom att betala hyran under återstoden av kontraktstiden. Kostnad för att rengöra PC:n från eventuella virus betalas inte av Folksam. - Skattemyndigheten har uppgivit att L-G.G. ingått avtal med Folksam med angiven lydelse i början av 1992. Folksam har anskaffat utrustningen genom ett leasingavtal med ett finansbolag. Folksams kostnad för leasingavtalet i förevarande fall är 28 125 kr. Folksam har till skattemyndigheten uppgivit att syftet med uthyrningen har varit att till ett lågt pris öka de anställdas datakompetens. Vidare har Folksam hävdats att den anställde skall använda datorn till arbete i hemmet. Slutligen har Folksam invänt att jämförelsen med marknadspriset skall ske vid den tidpunkt då äganderätten övergår till den anställde och att hyran tagits ut enbart för att det inte skall bli betungande för den anställde att köpa utrustningen. Skattemyndigheten har å sin sida ifrågasatt om det bara är i utbildningssyfte som utrustningen anskaffats och tillagt att många PC-uppsättningar är mer avancerade än vad en ordinär PC-kurs kräver. Skattemyndigheten har vidare tagit reda på att den anställde inte kan räkna med att det arbete som görs i hemmet på privat-datorn kommer att få föras över via diskett till den anställdes PC på arbetsplatsen. - Av handlingarna kan den slutsatsen dras att Folksam leasat utrustningen för en tid av tre år och att L-G.G. under denna tid kunnat fritt använda utrustningen. Vid leasingtidens slut har Folksam löst ut leasingobjektet och överlåtit det till L-G.G. Han har för att förvärva äganderätten betalat 7 200 kr genom ett som hyra betecknat löneavdrag under 36 månader. - Enligt länsrättens mening har utrustningen tillfallit L-G.G. genom ett avtal av köprättslig natur. Detta understryks av Folksams yttrande till skattemyndigheten att skälet till att en avgift togs ut enbart berodde på att det inte skulle bli betungande för den anställde att köpa utrustningen. Det finns inte något som motsäger skattemyndighetens uppgift att avtalet ingicks i början av 1992. Betalning har erlagts månatligen och äganderätten övergick till L-G.G. efter tre år. Det är således först vid den senare tidpunkten som han fått dispositionsrätten till utrustningen och kunnat förfoga över den. Något annat hade inte heller varit möjligt, eftersom

arbetsgivaren i sin tur för tre år leasat utrustningen. Mot den bakgrunden anser länsrätten att den löneförmån som L-G.G. kan ha åtnjutit genom förvärvet av datorutrustningen skall hänföras till beskattningsåret 1995. Ett sådant synsätt utesluter inte att L-G.G. under den i avtalet fastställda tiden om tre år beskattas för värdet av förmånen att för privat bruk få använda arbetsgivarens datorutrustning. Av praktiska skäl bör från ett sådant förmånsvärde avräknas vad L-G.G. för varje år erlagt genom det som hyra betecknade löneavdraget. Frågan om värdet av förmånen att för privat bruk få använda arbetsgivarens datorutrustning vilar emellertid på annan grund än frågan om prisbilligt köp av datorutrustning från arbetsgivaren. Den förstnämnda frågan har inte förts fram av skattemyndigheten och kan således inte prövas i detta mål om eftertaxering för taxeringsåret 1993. L-G.G. skall sålunda inte beskattas för förmån av prisbilligt köp av en datorutrustning från arbetsgivaren vid förevarande taxering. Till följd härav skall han inte heller påföras skattetillägg. - Länsrätten bifaller överklagandet och bestämmer att L-G.G. inte skall beskattas med 20 000 kr under inkomst av tjänst för förmån av prisbilligt köp av en datorutrustning från arbetsgivaren samt att skattetillägg inte skall påföras honom.

Skattemyndigheten överklagade och yrkade att kammarrätten skulle eftertaxera L-G.G. för 20 000 kr avseende prisbilligt köp av datorutrustning från arbetsgivaren samt att skattetillägg skulle påföras med 40 procent av den inkomstskatt som belöpte på 20 000 kr. Skattemyndigheten anförde bland annat följande. Länsrätten hade liksom skattemyndigheten funnit, att utrustningen tillfallit L-G.G. genom ett avtal av köprättslig natur, och att avtalet ingicks i början av 1992. Länsrätten hade dock ansett att äganderätten övergick till L-G.G. först efter tre år, och att utköpet alltså skulle hänföras till beskattningsåret 1995. Länsrätten hade som skäl anført att det var först vid den senare tidpunkten som han fått dispositionsrätten till utrustningen och kunnat förfoga över den, och att något annat inte heller skulle vara möjligt, eftersom arbetsgivaren i sin tur för tre år leasat utrustningen. Avtalet mellan arbetsgivaren och leasegivaren skall enligt skattemyndigheten inte tillmätas någon betydelse för den skatterättsliga bedömningen av avtalet mellan L-G.G. och arbetsgivaren. Datorutrustningen var förvärvad av L-G.G. genom det avtal som ingicks 1992 och beskattningen skulle därför hänföras till detta beskattningsår.

L-G.G. bereddes tillfälle avge yttrande.

Kammarrätten i Jönköping (1996-07-31, Nordling, von Strokirch, referent, Eriksson) yttrade: Fråga är om det som hyra betecknade avtalet mellan arbetsgivaren och L-G.G. skatterättsligt innebär något annat, exempelvis ett avbetalningsköp. Avgörande för frågan om hyra eller köp föreligger är i beskattningshänseende avtalets verkliga innehåll. I doktrinen finns uttalanden om hur hyres- eller leasingavtal skatterättsligt skall betraktas. En klausul om framtida köp i ett förhyrningsavtal skall med högsta grad av sannolikhet skatterättsligt betraktas som köp redan från avtalsdagen (Hagstedt i Skattenytt 1975 s. 287). Om hyresman vid hyrestidens slut blir ägare till den förhyrda egendomen föreligger ett avbetalningsköp i avbetalningsköpslagens mening (Grosskopf-Rabe: Företagsbeskattning, del 2, 2 uppl. s. 523). Riksskatteverket har (Rapport 1985:8 s. 39) anført att leasingavtal med förköpsrätt för kunden i normalfallet inte bör medföra att avtalet skatterättsligt bedöms som något annat än ett legoavtal. Inte heller en klausul om köprätt för kunden bör medföra att leasingavtalet regelmässigt betraktas som köp, i vart fall inte om köprätten kan göras gällande först efter hyrestidens utgång och till ett marknadsmässigt pris. Avtal med köprätt kan emellertid innehålla moment som mera ger det en prägel av köp. Om leasingperioden är kort, den årliga hyran är hög och köpeskillingen förhållandevis låg torde kunden i praktiken vara tvingad att utnyttja köprätten om han vill handla ekonomiskt. I ett sådant fall bör leasingavtalet skatterättsligt bedömas som ett avbetalningsköp. Finansiell leasing av täckdikningsanläggning har i rättsfallet RÅ 1987 ref. 166 skattemässigt betraktats som köp. - Skattemyndigheten har uppgivit att

arbetsgivaren leasar datorutrustningen i fråga från ett finansbolag. Vid leasingtidens slut löser arbetsgivaren ut leasingobjektet och överlåter det till L-G.G. Det finns skäl att anta att arbetsgivaren skattemässigt förvärvat datorutrustningen och i sin tur kunnat disponera över objektet, jämför med det refererade kammarrättsavgörandet RK 1987:11. - L-G.G. har kunnat disponera över datorutrustningen i enlighet med avtalet med arbetsgivaren. Avtalet är inte något finansiellt leasingavtal. Den omständigheten att L-G.G., om han slutade anställningen, skulle lämna tillbaka utrustningen till arbetsgivaren talar för att det endast förelegat ett hyresavtal. - Avtalet mellan arbetsgivaren och L-G.G. bör betraktas som ett hyresavtal med en rätt för L-G.G. att efter hyrestidens slut få förvärva utrustningen. Även om överlåtelsevillkoren var bestämda redan när avtalet träffades, kan L-G.G. inte därigenom anses ha fått äganderätt till utrustningen redan i och med avtalet 1992. Skattemyndighetens talan skall därför inte bifallas. - Kammarrätten avslår överklagandet.

Riksskatteverket (RSV) fullföljde sin talan.

L-G.G. bestred bifall till överklagandet.

Regeringsrätten (1997-10-02, Brink, Tottie, Holstad, Sandström) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. RSV har i målet gjort gällande att L-G.G. erhållit en skattepliktig förmån genom att han på grund av ett avtal med sin arbetsgivare, försäkringsbolaget Folksam, förvärvat en datorutrustning med ett marknadsvärde om 28 125 kr för endast 7 200 kr. Enligt RSV har det varit fråga om ett avbetalningsköp. Skattskyldigheten har enligt RSV inträtt under år 1992 i samband med att avtalet slöts och datorutrustningen överlämnades.

Enligt 32 § 1 mom. första stycket a) KL, hänförs till intäkt av tjänst bl.a. avlöning, arvode och kostnadsersättning samt annan förmån i pengar, bostad eller annat som utgått för tjänsten. I 41 § andra stycket KL föreskrivs att intäkt som är att hänföra till annat inkomstslag än inkomst av näringsverksamhet skall anses ha åtnjutits det beskattningsår, under vilket intäkten blivit för den skattskyldige tillgänglig för lyftning. Enligt punkt 4 första stycket av anvisningarna till 41 § KL gäller som allmän regel i fråga om inkomst av tjänst att inkomst skall anses ha åtnjutits under det år, då den från den skattskyldiges synpunkt är att anse som verkligen förvärvad och till sitt belopp känd. Detta är enligt samma punkt framför allt förhållandet, då inkomsten av den skattskyldige uppburits eller blivit för honom tillgänglig för lyftning eller, som i fråga om bostadsförmån och andra förmåner in natura, då den på annat sätt kommit den skattskyldige till godo, detta oberoende av om inkomsten intjänats under året eller tidigare.

Av utredningen i målet framgår bl.a. följande. L-G.G. träffade under år 1992 det ifrågakvarande avtalet angående datorutrustningen med Folksam. Enligt avtalet är den anställdes kostnad för utrustningen 200 kr i månaden i hyra under 36 månader, dvs. sammanlagt 7 200 kr. Efter dessa månader övergår utrustningen till den anställde med full äganderätt. Om den anställde slutar sin anställning inom 36 månader skall utrustningen återlämnas till Folksam. Genom löneavdrag inbetalat belopp utgör hyreskostnad för den gångna tiden. Leverantören av utrustningen lämnar ett års garanti på maskinvaran. Därefter bekostar Folksam reparation av eventuella fel som uppstår på maskinvaran under kontraktstiden. Den anställde har ett personligt ansvar gentemot Folksam för utrustningen under hyrestiden. Förkommer utrustningen genom stöld eller inbrott eller blir den förstörd är den anställde ersättningskyldig gentemot Folksam under hyrestiden. Skyldigheten fullgörs genom betalning av hyran under återstoden av kontraktstiden.

Av handlingarna framgår vidare att Folksam disponerat över utrustningen på grund av ett leasingavtal med ett finansbolag.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

I målet är ostridigt att L-G.G. redan i samband med att avtalet ingicks fick

tillgång till och rätt att använda utrustningen. Enligt avtalet skall utrustningen emellertid övergå till honom med full äganderätt först efter 36 månader. Vidare föreskrivs att hyra skall betalas under mellantiden med visst belopp varje månad och att utrustningen skall återlämnas till Folksam om L-G.G. under denna tid slutar sin anställning. Avtalet ger inte vid handen att ett eventuellt återlämnande skall följas av en avräkning mellan parterna.

Mot den nu angivna bakgrunden kan det inte anses att L-G.G. under år 1992 åtnjutit en skattepliktig förmån i form av förvärv till underpris. Med hänsyn härtill och då det vid behandlingen i domstolarna inte åberopats sådana omständigheter som kan leda till att L-G.G. på annat sätt skall anses ha åtnjutit en skattepliktig förmån på grund av avtalet skall överklagandet avslås.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten avslår överklagandet.

Föredraget 1997-08-19, föredragande Johansson, målnummer 6055-1996

Sökord: Inkomst av tjänst

Litteratur: SOU 1994:120, s. 103-110, 204-208.
