

Målnummer:	2315-10	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2011-06-23		
Rubrik:	Beskattning av båtförmån (I och II). Inkomsttaxering 2002-2005 respektive 2005.		
Lagrum:	11 kap. 1 § och 61 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229)		
Rättsfall:	RÅ 2002 ref. 53		

REFERAT

I.

T.C. var verksam som fastighetsmäklare i Sjönära T.C. AB (bolaget) vars verksamhet till stor del bestod i att värdera och förmedla fastigheter i skärgårdskommunerna Österåker och Vaxholm. Bolaget hade vid aktuell tidpunkt två anställda mäklare utöver T.C. Genom ett indirekt innehav av andelar i bolaget och ett väsentligt inflytande över verksamheten var T.C. att anse som företagsledare. Bolaget hade köpt in två motorbåtar, en Yamarin 650 BC år 2001 och en Valiant 750 (RIB-båt) år 2003. Båtarna hade tagits upp i inventarieförteckning med 400 000 kr respektive 330 000 kr.

Skatteverket beslutade genom omprövning den 1 juni 2007 att höja T.C:s inkomsttaxeringar för åren 2002-2005 mot bakgrund av skönsmässigt uppskattade värden av förmån av fri båt samt att påföra skattetillägg med 40 procent på motsvarande underlag. Förmånen bestämdes till följande belopp: 80 600 kr taxeringsår 2002, 95 800 kr år 2003, 198 100 kr år 2004 och 198 100 kr år 2005.

T.C. överklagade omprövningsbeslutet hos länsrätten och yrkade i första hand att de taxeringshöjningar som Skatteverket beslutat skulle undanröjas och att påförda skattetillägg skulle undanröjas, alternativt efterges. I andra hand yrkade T.C., för det fall länsrätten fann att beskattning för dispositionsrätt skulle ske, att värdet bestämdes till 20 000 kr. T.C. åberopade bl.a. Kammarrättens i Stockholm dom i mål nr 4104-07.

Skatteverket anförde i huvudsak följande. Skatteverket anser inte att den åberopade domen från Kammarrätten i Stockholm, i mål nr 4104-07, förändrar det tidigare ställningstagandet. Företagsledaren har dispositionsrätten till båten oavsett om det är en rörelsefrämmande båt eller inte. - För att kunna bedöma om båtarna är rörelsefrämmande eller inte måste en redogörelse lämnas för hur många objekt i skärgården som han och hans mäklare har förmedlat där inte landförbindelse finns och hur många presumtiva objekt de tittat på som endast kan nås med båt. - För den reviderade perioden den 1 januari - den 31 december 2004 har endast enstaka förmedlingar skett i skärgården. Med utgångspunkt från detta år synes inte behovet av en båt vara så stort. Att förvärva två båtar för dessa förmedlingar kan inte vara nödvändigt för verksamheten.

T.C. anförde herefter bl.a. följande. Bolaget har under tidsperioden från mars 2003 till och med 2004 besökt 90 ö-fastigheter, varav 36 är sålda fastigheter och resterande 54 är värderade fastigheter. Ett antal av de sist nämnda har sålts under 2005 och senare. För perioden 2001 till mars 2003 finns motsvarande underlag hos Bjurfors, som bolaget då var anslutet till. Bilden av båtens nyttjande i mäklerverksamheten för den perioden är densamma som här redovisas för mars 2003 - utgången av 2004. - Att hyra båt för respektive

uppdrag med den storleksordning av verksamheten som här är fråga om ställer sig dyrare än eget innehav och är i övrigt ohanterligt.

Länsrätten i Stockholms län (2008-11-28, ordförande Heinefors) yttrade: Rättspraxis på härvarande område har svängt i riktning mot att det bör anläggas olika synsätt beroende på om egendomen som åberopas till grund för förmånsbeskattning varit rörelsefrämmande eller ej (jfr de i målet åberopade kammarrättsavgörandena). Bolaget har varit i behov av båt för att kunna utföra sin verksamhet. Att en verksamhet som rymt tre mäklare, och som enligt det underlag som getts in omsatt ett flertal fastigheter i skärgården, medfört att det funnits behov av tillgång till mer än en båt är inte något som länsrätten anser att det finns skäl att ifrågasätta. Det har inte framkommit annat än att båda de aktuella båtarna varit av sådan art att de varit lämpade i och för det syfte de ska ha använts till i verksamheten. Varken Yamarin-båten och RIB-båten kan därmed ses som rörelsefrämmande. - Eftersom ingendera båten är att se som rörelsefrämmande bör en eventuell förmånsbeskattning av T.C. endast grundas på hans faktiska nyttjande av båtarna och inte såsom nu blivit fallet på hans dispositionsrätt till båtarna. - Det ankommer på Skatteverket att vidare utreda förekomsten av sådant nyttjande och att som första instans uppskatta det marknadsvärde nyttjandet i förekommande fall har haft. För att möjliggöra en prövning i enlighet härmed måste det överklagade beslutet upphävas i vad det avser förmåner av fri båt. Till följd härav skall det även upphävas i vad det avser de därtill knutna skattetilläggen. Även frågan huruvida skattetillägg skall påföras omfattas således av den förnyade prövning verket har att göra. - Länsrätten upphäver det överklagade beslutet i vad det avser beskattning för förmåner av fri båt och de skattetillägg som påförts med sådana förmåner som grund. - Länsrätten avslår överklagandet i övrigt. - Länsrätten förordnar att handlingarna i målen skall överlämnas till Skatteverket för fortsatt handläggning i enlighet med domslutet.

Skatteverket överklagade länsrättens dom och yrkade att kammarrätten, med ändring av domen, skulle uppta förmåner av fri båt till beskattning och besluta om skattetillägg med sådana förmåner som grund i enlighet Skatteverkets omprövningsbeslut den 1 juni 2007. Som grund för talan anförde verket i huvudsak följande. Skatteverket anser att förmånen i förevarande fall ska anses ha kommit den skattskyldige till del redan genom att den skattskyldige har dispositionsrätten. De aktuella båtarna är av fritidskaraktär och kan nyttjas privat utan inskränkningar förutom när objekt i skärgården förevisas för kunder.

T.C. yttrade sig inte i målen.

Kammarrätten i Stockholm (2010-01-27, Riberdahl, Fryklund Lövgren) yttrade: Enligt 11 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, ska löner, arvoden, kostnadsersättningar, pensioner, förmåner och alla andra inkomster som erhålls på grund av tjänst tas upp som intäkt, om inte något annat anges i kapitlet eller i 8 kap. samma lag. Bestämmelser om värdering av inkomster i annat än pengar finns i 61 kap. IL. Inkomster i annat än pengar ska enligt 61 kap. 1 § IL värderas till marknadsvärdet om inte annat följer av övriga bestämmelser i detta kapitel. Med marknadsvärde avses det pris som den skattskyldige skulle ha fått betala på orten om han själv skaffat sig motsvarande varor, tjänster eller förmåner mot kontant betalning.

Av i målen i tidigare instanser redovisad praxis och motivuttalanden framgår att företagsledare i vissa fall ska beskattas för värdet av dispositionsrätt till egendom som anskaffats av företaget (jfr RÅ 2002 ref. 53, prop. 1999/2000:15 s. 59-60). - I målen föreligger en granskningspromemoria från den 4 april 2007 avseende T.C:s inkomsttaxeringar 2001-2004. Revision har också skett av bolagen T.C. i Österåker AB och T.C. Holding i Österåker AB. - T.C. i Österåker AB (bolaget) är dotterbolag till T.C. Holding i Österåker AB som i sin tur ägs av T.C. Invest AB. Det sistnämnda bolaget ägs av T.C. som är ensam styrelseledamot i de tre bolagen. - T.C. får genom sitt indirekta innehav av

andel i bolaget och sin ställning anses ha ett väsentligt inflytande i bolaget och vara dess företagsledare i den mening som avses i 56 kap. 6 § IL. - Under perioden 2001-2004 har bolaget köpt tre båtar, räkenskapsåret 2001 en Yamarin 650, under år 2003 en RIB-båt och under år 2004 en segelbåt. Segelbåten har av Skatteverket ansetts ha köpts in uteslutande för privat bruk och detta ställningstagande har inte överklagats. Målen i kammarrätten avser uteslutande frågan om T.C. ska beskattas för värdet av dispositionsrätten till de två övriga båtarna. - Kammarrätten konstaterar att de båda båtarna är sådan typ av dyrare egendom där redan dispositionsrätten, i den mån sådan föreligger, kan utlösa förmånsbeskattning för företagsledare i fåmansföretag. Båtarna är av traditionell fritidstyp och inte särskilt anpassade till verksamheten på ett sådant sätt att möjligheterna till privat användning skulle vara begränsade. Uppgifter om hur båtarna använts i den bedrivna verksamheten blir då avgörande för att bestämma om ett sådant naturligt samband mellan båtarna och verksamheten finns att förekomst av dispositionsrätt inte ska läggas till grund för förmånsbeskattning. Enbart den omständigheten att skärgårdsfastigheter förmedlats av bolaget är enligt kammarrättens mening inte i sig tillräckligt för att ett sådant samband ska anses föreligga. Bolaget har endast lämnat förhållandevis allmänna uppgifter om hur båtarna använts i rörelsen. I målen saknas körjournaler, loggböcker eller motsvarande som visar båtarnas användning. Inte heller finns andra uppgifter som ger möjlighet att konstatera ett sådant samband. Kammarrätten finner under sådana omständigheter att T.C. ska beskattas för sin rätt att disponera de båda båtarna, i den mån en sådan rätt funnits. - Konkreta uppgifter om båtarnas användning i rörelsen finns inte. T.C. har hävdats att han befunnit sig på Gotland under somrarna och därför inte haft möjlighet att använda båtarna. Han har också haft tillgång till en annan båt, en träbåt av så kallad Pettersson-modell. Dessa omständigheter betar dock inte T.C. möjligheten att fritt förfoga över båtarna. T.C. ska därför beskattas för denna dispositionsrätt. Skatteverkets beräkning av förmånsvärdet för dispositionsrätten kan inte anses ha blivit för högt beräknad. - Genom att inte lämna uppgifter för en riktig taxering har T.C. lämnat sådan oriktig uppgift som avses i 4 kap. 16 § taxeringslagen (1990:324). Grund för eftertaxering samt för att påföra skattetillägg föreligger därför. Några omständigheter som medför att det finns skäl för befrielse av skattetillägget har inte kommit fram. Skatteverkets överklagande ska därför bifallas i sin helhet. - Kammarrätten undanröjer med bifall till överklagandet länsrättens dom i vad den avser beskattning för förmåner av fri båt och därpå grundade skattetillägg och fastställer Skatteverkets beskattningsåtgärder i samma avseenden i enlighet med omprövningsbeslutet av den 1 juni 2007.

Kammarrättsrådet Ihrfelt, referent, var av skiljaktig mening och anförde: Av handlingarna i målet framgår att T.C., för sin verksamhet som mäklare i skärgården, införskaffat de i målen aktuella båtarna. Annat har inte framkommit än att T.C. frekvent och kontinuerligt nyttjat båtarna i sin verksamhet. Med hänsyn härtill bör, enligt min mening, någon förmånsbeskattning av T.C:s möjlighet att privat disponera båtarna inte ske. Beskattningen bör i stället göras med utgångspunkt i det faktiska nyttjandet för privat bruk. Jag finner vidare med hänvisning till instansordningsprincipen att beslut om beskattning med utgångspunkt i T.C:s faktiska nyttjande av båtarna för privat bruk ska fattas av Skatteverket. Skatteverkets överklagande bör mot denna bakgrund avslås.

T.C. överklagade kammarrättens dom och yrkade att båtförmån inte skulle påföras honom samt att skattetilläggen avseende båtförmånerna skulle undanröjas. För det fall Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att förmånsbeskattning av dispositionsrätt skulle ske yrkade han att förmånsvärdet bestämdes till 20 000 kr och att skattetillägget skulle efterges. Han anförde bl.a. följande. Han arbetar som fastighetsmäklare inom skärgårdskommunerna Vaxholm och Österåker. Verksamheten bedrivs genom det av honom indirekt ägda bolaget Sjönära T.C. AB. För att kunna verka som fastighetsmäklare krävs att bolaget har tillgång till båt för visning, fastighetsvärdering m.m. av de

objekt som mäklas eftersom landförbindelse saknas till de allra flesta av objekten. Alternativet att utnyttja taxibåt är helt orealistiskt såväl praktiskt som ekonomiskt. Kundens önskemål och krav om visningstider går inte att tillmötesgå med de fåtaliga taxibåtar som finns tillgängliga. Det skulle uppfattas som oseriöst om bolaget - som marknadsför sig som en av de bästa skärgårdsmäklarna - inte skulle ha tillgång till egen båt. - Under den aktuella perioden hade bolaget förutom honom själv två anställda mäklare. Det fanns därför behov av två båtar. Den förteckning han tidigare gett in omfattar perioden från mars 2003 till och med 2004. Bolaget har under denna tid besökt 90 ö-fastigheter, varav 36 är sålda och resterande 54 värderade. Ett antal av de värderade har sålts under 2005 och senare. För perioden 2001 till mars 2003 finns motsvarande underlag hos Bjurfors, som bolaget då var anslutet till. Båtarna har använts frekvent och kontinuerligt i bolagets verksamhet och utgör rörelseanknuten och för verksamheten oundgänglig egendom. Båtarna är anskaffade för den bedrivna verksamheten och därför noga utvalda för att passa denna. Yamarin-båten är en kabinbåt och används året om oavsett väderlek. Den har inga kojplatser och inte wc eller kök utan bara sittplatser. Valiant-båten är en helt öppen båt för att snabbt komma ut till öarna och ytterskärgården och har endast en stol där man kan sitta två personer. Båtarna används endast i verksamheten. Han har själv en tio meter lång träbåt, en s.k. salongsbåt av Pettersonmodell. - Något faktiskt nyttjande för privat bruk har inte förekommit. För det fall en renodlad dispositionsrätt ska bli föremål för beskattning bör förmånsvärdet begränsas till en kapitalkostnad motsvarande en antagen marknadsränta med tillägg av 1 procent eller avrundat 20 000 kr (400 000 kr x 4,5 procent).

Skatteverket ansåg i första hand att överklagandet skulle avslås och i andra hand att förmånsvärdet skulle sättas ned med hänsyn till att dispositionsrätten varit begränsad på grund av regelbunden användning av båtarna i bolaget. Skatteverket anförde bl.a. följande. Mot bakgrund av förarbetsuttalandena i samband med att stoppreglerna slopades har Skatteverket tillämpat allmänna regler för förmånsbeskattning på det sätt som anvisas där (se prop. 1999/2000:15 s. 52-60). Detta ledde så småningom fram till ett klagande från Högsta förvaltningsdomstolen att ett fritidshus som otvistigt var anskaffat för företagsledarens privata bruk skulle beskattas - inte utifrån hur det faktiska nyttjandet sett ut i det enskilda ärendet (något som för övrigt är omöjligt för Skatteverket att visa) - utan utifrån de möjligheter som funnits till privat nyttjande, dvs. dispositionsrätten till egendomen (RÅ 2002 ref. 53). Rättsfallet gäller ett fritidshus men bör kunna tillämpas även i fråga om båtar. Olika typer av båtar anskaffas av företag av skilda anledningar. Detta har lett till svårigheter att bedöma om förmån föreligger och - när så har ansetts vara fallet - bestämma rätt marknadsvärde på förmånerna. Skatteverket har genom ställningstagande den 13 mars 2009 (dnr 131 708006-07/111) angett riktlinjer för hur förmånsbeskattningen och värderingsfrågorna ska hanteras av verket. - I detta fall handlar det om två motorbåtar, en Yamarin 650 BC och en Valiant 750 (RIB-båt), ägda av T.C:s företag Sjönära AB. I processen har det varit ostridigt att båtarna anskaffats för att användas vid visning, fastighetsvärdering m.m. i samband med företagets försäljning av fastigheter i skärgården. Kammarrättens bedömning att T.C. ska beskattas för förmån av fri båt är ändå riktig. Även om båtarna används i verksamheten finns det inget som hindrar att de dessutom används privat. Båtarna har stått till T.C:s disposition under hela båtsäsongen när de inte använts i verksamheten och har kunnat utnyttjas av honom och/eller anhöriga till honom. Båtarna finns i närheten av T.C:s bostad. - En förmånsbeskattning som grundas på dispositionsrätten är jämförbar med att äga eller hyra egendomen i fråga, dvs. förmånen åtnjuts genom att egendomen kan disponeras för privat bruk helt efter eget val. När och hur egendomen faktiskt används saknar då betydelse.

Högsta förvaltningsdomstolen (2011-06-23, Sandström, Almgren, Hamberg, Brickman, Saldén Enérus) yttrade: Skälen för avgörandet.

T.C. äger indirekt Sjönära T.C. AB. Bolaget bedriver fastighetsmäklari. T.C. är

verksam i bolaget som mäklare och där arbetar ytterligare två mäklare.

Bolaget har 2001 och 2003 förvärvat två motorbåtar, en Yamarin 650 BC för 400 000 kr och därefter en Valiant 750 (RIB-båt) för 330 000 kr. I målen är ostridigt att båtarna regelbundet använts vid visning, fastighetsvärdering m.m. i samband med försäljning av fastigheter i skärgården. Såvitt framkommit har båtarna varit förtöjda i närheten av T.C:s bostad. T.C. ägde under den aktuella tiden en salongsbåt av Pettersonmodell.

Frågan i målen är om T.C. ska beskattas för båtförmån och hur den i så fall ska värderas.

Enligt huvudregeln i 11 kap. 1 § IL ska förmåner som erhålls på grund av tjänst tas upp som intäkt. En förmån ska enligt 61 kap. 2 § värderas till marknadsvärdet om inte annat följer av övriga bestämmelser i kapitlet.

I RÅ 2002 ref. 53 ansågs att en delägare och anställd i ett fåmansföretag som utan inskränkning kunnat disponera företagets fritidshus skulle förmånsbeskattas, inte för ett faktiskt utnyttjande av fritidshuset utan för själva dispositionsrätten. Det finns inte anledning att i det aktuella hänseendet behandla båtar annorlunda.

I rättsfallet användes inte fritidshuset av fåmansföretaget för uthyrning eller på annat sätt. Den princip som rättsfallet ger uttryck för - att dispositionsrätt kan grunda förmånsbeskattning - bör emellertid gälla även om fritidshuset eller båten används i företaget.

Vid värderingen måste en samlad bedömning göras av omständigheterna i det enskilda fallet. I fråga om båtar bör hänsyn tas till bl.a. typ av båt, användningen av båten i verksamheten och kostnaden för att hyra en motsvarande båt. Även omständigheter som hänför sig till den skattskyldige själv kan i speciella fall ha betydelse, t.ex. privat innehav av båt eller sjukdom som hindrar båtanvändning.

Utgångspunkten vid Skatteverkets beräkning av förmånsvärdena har varit vad det skulle kosta att veckovis hyra en likvärdig båt under perioden maj - september med beaktande av att priset varierar mellan hög- och lågsäsong. Det på så sätt framräknade marknadsvärdet har justerats ned med hänsyn till användningen av båt i verksamheten. De beräknade förmånsvärdena varierar mellan 80 600 kr (2002 års taxering) och - för två båtar - 198 100 kr (2004 och 2005 års taxeringar). Kammarrätten har anslutit sig till Skatteverkets värdering.

Det står klart att T.C. ska beskattas för dispositionsrätten men också att denna varit i hög grad inskränkt eftersom båtarna i betydande omfattning använts i verksamheten. Förmånsbeskattningen bör mot denna bakgrund begränsas till att avse ett nyttjande under fyra veckor. Det finns inte anledning att göra någon ytterligare begränsning med hänsyn till det privata innehavet av salongsbåten.

Marknadsvärdet av båtförmånen bör bestämmas med utgångspunkt i en beräknad hyreskostnad. Veckohyran för den båt bolaget ägt under hela den aktuella perioden kan, med beaktande av att priset varierar mellan hög- och lågsäsong, beräknas till 6 000 kr. Förmånsvärdet vid 2002 och 2003 års taxeringar ska därför bestämmas till 24 000 kr.

Veckohyran för den under 2003 inköpta båten kan beräknas till 5 000 kr. Vid 2004 och 2005 års taxeringar är det således fråga om två motorbåtar av olika typ. Dispositionsrätten till båda båtarna ökar förutsättningarna för att någon av dem kan vara tillgänglig för privat användning. Förmånsvärdet vid 2004 och 2005 års taxeringar bör mot denna bakgrund bestämmas till 34 000 kr.

T.C. har genom att inte redovisa någon förmån lämnat sådan oriktig uppgift

som avses i 4 kap. 16 § och 5 kap. 1 § taxeringslagen. Det finns därför grund för eftertaxering och skattetillägg. Det har inte kommit fram några skäl för befrielse från skattetillägg.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande. Högsta förvaltningsdomstolen bestämmer, med ändring av kammarrättens dom, värdet av båtformån till 24 000 kr vid 2002 och 2003 års taxeringar och till 34 000 kr vid 2004 och 2005 års taxeringar.

Högsta förvaltningsdomstolen avslår yrkandet om undanröjande av skattetilläggen.

II

Skatteverket beslutade den 27 september 2005 att för taxeringsåret 2005 höja G.B:s inkomst av tjänst med 176 000 kr avseende formån av båt. Skatteverket beslutade vidare att påföra honom skattetillägg med 40 procent av den skatt som belöpte på underlaget 176 000 kr.

Efter omprövning beslutade Skatteverket att inte ändra sitt tidigare beslut den 27 september 2005.

G.B. överklagade omprövningsbeslutet och yrkade att det skulle undanröjas. Till stöd för sin talan anförde han bl.a. följande. Ett mål med liknande omständigheter har avgjorts i Kammarrätten i Jönköping, mål nr 2962-2963-06. Bl.a. noterar kammarrätten att rätten har en avvikande uppfattning jämfört med Skatteverket. Förmånsvärde ska således beräknas för de veckor som förmånen utnyttjas men inte för övriga veckor, vare sig båten då varit uthyrd eller inte. Det har dessutom varit så att bolaget inte självt hållit i uthyrningen utan den har skötts av RTC som är en professionell båtuthyrare. För B. Marin AB (bolaget) som redan disponerar ett antal båtplatser i anslutning till butiken och verkstaden var det ett naturligt steg att utöka verksamheten med båtuthyrning. Före den aktuella tvisten med Skatteverket om förmånsvärdet hade bolaget som målsättning att utöka uthyrningsverksamheten. Bolaget förvärvade segelbåten som ett led i utvecklingen av företaget och för den tid han har disponerat båten har hans hustru redovisat förmånsvärde med 14 000 kr.

Skatteverket beslöt vid omprövning den 20 december 2007 att inte ändra tidigare beslut. Som skäl angavs bl.a. följande. Skatteverkets inställning är att kammarrätten i det åberopade rättsfallet har frångått rådande praxis vad gäller såväl principerna för förmånsbeskattning som bevisbördans placering i sin bedömning. Juridisk analys och motivering saknas helt för kammarrättens ställningstagande. Domen strider mot den klara praxis som etablerats av Kammarrätten i Stockholm, och som överensstämmer med Skatteverkets inställning i förevarande mål. Skatteverket hänvisar till dom den 20 januari 2006 i mål nr 2832-04, dom den 6 februari 2006 i mål nr 528-05, dom den 27 november 2006 i mål nr 4727-4728-05, 4730-05 och 4732-4734-05, dom den 28 februari 2007 i mål nr 146-07 samt dom den 6 december 2007 i mål nr 8084-06.

Länsrätten i Stockholms län (2008-04-18, ordförande Jansson) yttrade: Av RÅ 2002 ref. 53 framgår att när det gäller dyrare egendom är det dispositionsrätten som ska ligga till grund för förmånsbeskattning och inte det faktiska nyttjandet. Målet gällde ett fritidshus som ostridigt anskaffats för den skattskyldiges privata bruk, dvs. rörelsefrämmande egendom och den uttryckliga frågan var om värdet av förmånen skulle beräknas på grundval av dispositionsrätten eller faktiskt nyttjande. - Av utredningen i målet framgår att bolaget bedriver sin verksamhet på Bullandö Marina och att verksamhet består av service, reparation samt försäljning av båtmotorer och båttillbehör. G.B. har uppgett att segelbåten inköptes som ett led i utvecklingen av företaget och för uthyrningsverksamhet. Segelbåten har under 2004 varit uthyrd veckorna 24 och 27-29. Därutöver har delägarna enligt egen uppgift själva nyttjat båten

under vecka 32. För nyttjandet har bolaget redovisat ett förmånsvärde på 14 000 kr i kontrolluppgift för G.B:s hustru. Skatteverket har förmånsbeskattat G.B. med 176 000 kr för resterande sommarveckor och påfört skattetillägg. - Länsrätten gör följande bedömning. - I förevarande mål är fråga om en segelbåt som ostridigt inköpts och använts för uthyrningsverksamhet och som även har en naturlig koppling till bolagets övriga verksamhet i marinan. Det har inte påståtts att syftet med innehavet varit att båten skall stå till ägarnas förfogande för privat bruk. Mot bakgrund härav framstår båten som en normal rörelsetillgång i bolagets verksamhet. Någon grund för förmånsbeskattning av företagsledaren utifrån hans möjlighet att disponera båten, allteftersom den stått outhyrd, kan i det läget inte anses föreligga. I stället skall förmånsbeskattning ske för det faktiska nyttjandet av båten. - Det antecknas att förmånsvärde redovisats om 14 000 kr avseende den vecka familjen nyttjade båten privat. Skäl att påföra ytterligare förmån kan inte anses föreligga. Överklagandet skall därför bifallas. - Länsrätten undanröjer beslutet att påföra G.B. förmån av båt med 176 000 kr samt beslutet om skattetillägg.

Skatteverket överklagade länsrättens dom och yrkade att G.B. skulle påföras förmån av fri båt med 176 000 kr. Verket anförde till stöd för sin talan bl.a. följande. I förevarande fall är fråga om ett fåmansföretag i vilket en företagsledare i princip har oinskränkt bestämmanderätt över bolagets tillgångar. Bolaget äger en segelbåt av märket Sun Odyssey 37. Skatteverkets bedömning är att båten är av fritidskaraktär. Med detta avses att den till sin konstruktion objektivt är lämpad för privat bruk. Utöver uthyrning till utomstående har i målet inte gjorts sannolikt att inskränkningar i möjligheten att disponera tillgången funnits.

G.B. bestred bifall till överklagandet. I andra hand medgav han att förmånsvärdet skulle sättas till högst 30 000 kr. Han anförde till stöd för sitt bestridande bl.a. följande. Skatteverkets uppfattning innebär i praktiken etableringsstopp för fåmansföretag som erbjuder uthyrning av båtar. I bolagets fall har risken för förmånsbeskattning för de veckor som bolaget inte lyckats hyra ut båten gjort att bolaget tills vidare varit tvunget att avveckla hyresverksamheten. Bolaget tog en företagarrisk när det beslutade att investera i båtar för uthyrning till seglare. Det bedömdes rimligt att båten skulle kunna hyras ut i tillräckligt stor omfattning för att vara lönsam. Tyvärr var det svag efterfrågan på grund av dåligt väder efterföljt av att han blev allvarligt sjuk. Följden blev att båten inte kunde hyras ut i den planerade och önskade omfattningen. Både Kammarrätten i Jönköping (dom den 12 september 2007 i mål nr 2962-2963-06) och Kammarrätten i Stockholm (dom den 19 december 2007 i mål nr 4104-07) har visat att det är möjligt för fåmansföretag att yrkesmässigt bedriva uthyrning av segelbåtar utan att beskattning av dispositionsrätten kommer i fråga. I den först nämnda domen har kammarrätten bedömt att båten har ett naturligt samband med den av bolaget bedrivna rörelsen och att förmånsvärdet därför ska beräknas efter det faktiska nyttjandet. Beträffande den andra domen så har rätten kommit fram till samma slutsats även om det resulterade i att dispositionsrätten skulle beskattas. Mats Tjernberg har i tidskriften Skattenytt 2000 s. 184 kritiserat uttalandet i prop. 1999/2000:15 och menat att det är anmärkningsvärt att regeringen i en allmän motivering i ett förslag till lagstiftning gav klara direktiv om hur myndigheter och domstolar ska tillämpa andra regler än de som förslaget berörde. Därför anser han att detta uttalande inte innebär stöd för att beskatta fåmansföretagare för dispositionsrätten till förmåner. Skatteverket har inte ifrågasatt att uthyrning av båtar inte skulle ha ett naturligt samband med den av bolaget i övrigt bedrivna rörelsen. Det är inte rimligt att en båt ska antas vara uthyrd alla veckor under säsongen utan tillfälle till service.

Kammarrätten i Stockholm (2009-09-07, Jäderblom, Engquist, referent, Wittrock) yttrade: Regeringsrätten har i rättsfallet RÅ 2002 ref. 53 bedömt att en förmån av fritt fritidshus främst karaktäriseras av den fria dispositionsrätten, oavsett i vilken utsträckning huset faktiskt utnyttjats, och därför bör beräknas på grundval av dispositionsrätten. I uttalanden i prop. 1999/2000:15 s. 59 i

samband med avskaffandet av stoppreglerna för fåmansföretag förs samma resonemang när det gäller anskaffning av alla typer av dyrare egendom, t.ex. båtar och fritidshus. Det framgår varken av Regeringsrättens dom eller propositionsuttalandet att syftet med förvärvet av egendomen har någon inverkan på om det är dispositionsrätten eller det faktiska utnyttjandet som ska förmånsbeskattas eller att det ska vara av avgörande betydelse om egendomen är rörelsefrämmande i den bedrivna verksamheten eller inte. - Mot bakgrund av Regeringsrättens dom och propositionsuttalandet har det i ett flertal kammarrättsdomar bedömts att när det gäller anskaffning av båtar är det dispositionsrätten som ska ligga till grund för förmånsbeskattning och inte det faktiska nyttjandet (se t.ex. Kammarrätten i Stockholms domar den 20 januari 2006 i mål nr 2832-04, den 24 november 2006 i mål nr 4727-4728-05 och den 6 december 2007 i mål nr 8082-06). Det finns ett antal kammarrättsdomar (se t.ex. Kammarrätten i Jönköpings domar den 4 oktober 2006 i mål nr 2903-05 och den 12 september 2007 i mål nr 2962-2963-06) där förmånsbeskattning av dispositionsrätt av båtar och fritidshus frångåtts. Detta har i första hand gällt fall där verksamheten haft direkt koppling till innehavet av båten/fritidshuset och där båten/fritidshuset haft en nära naturlig anknytning till den huvudsakliga verksamheten. - I det nu aktuella fallet bedriver bolaget verksamhet med service och reparationer av båtar samt försäljning av båtmotorer och båtillbehör. Visserligen har båten en naturlig marin anknytning men uthyrning av en enda segelbåt i den omfattning som skett kan inte anses ha en så nära anknytning till bolagets normala verksamhet att den är en naturlig del av denna. Dispositionsrätten till båten bör därför ligga till grund för förmånsbeskattningen. Den har varit inskränkt de veckor båten varit uthyrd samt under den tid båten legat på land. Det av Skatteverket beräknade värdet på förmånen kan inte anses vara för högt. G.B. ska därför påföras förmån av fri båt vid inkomsttaxeringen 2005 med 176 000 kr. - Kammarrätten noterar att Skatteverket den 28 oktober 2005 beslutat att undanröja tidigare beslut om skattetillägg. - Kammarrätten upphäver länsrättens dom och påför G.B. förmån av fri båt med 176 000 kr.

G.B. överklagade kammarrättens dom hos Högsta förvaltningsdomstolen och yrkade att båtförmån inte skulle påföras honom. Han anförde bl.a. följande. Det av honom och hans hustru ägda bolaget utökade verksamheten genom att till den tidigare rörelsen i form av försäljning av båtillbehör och reservdelar samt service och reparation av fritidsbåtar lägga uthyrning av båt. Lokaliseringen av bolaget med butik och verkstad till Bullandö Marina gav förutsättningar att minimera kostnaderna för skötsel, service och uppläggning. Bedömningen var att uthyrningen borde vara lönsam, om inte omedelbart så i alla fall på sikt. - Det av Skatteverket yrkade och av kammarrätten fastställda förmånsvärdet baseras på ett nyttjande under 18 veckor, dvs. alla veckor som bolagets segelbåt inte var uthyrd under perioden maj - september 2004. För att hyresintäkten fullt ut ska täcka driftkostnaden, inklusive kapitalkostnad och värdeminskning, krävs en hyresperiod om minst sju veckor. RTC Båtkontakt AB, som svarat för uthyrningen av båten, har bedömt uthyrningsgraden för den aktuella båten till 6-8 veckor 2004 och 4-6 veckor 2005. Minskningen anses bero på ökat utbud av båtar i samma storleksklass. En uthyrningsgrad på 100 procent är inte realistisk. - Konsekvensen av kammarrättens dom är att den ekonomiska kalkylen för ett fåmansföretag som vill etablera sig inom den sektor som hyr ut båtar blir så osäker att det i det närmaste blir fråga om ett etableringsstopp. Risken för en mindre företagare som vill börja med uthyrning av båtar blir för stor om företagaren utöver företagsrisken också måste vara beredd på att privat påföras en betydande skattekostnad och bolaget arbetsgivaravgifter om inte båten (eller båtarna) hyrts ut i tillräcklig omfattning.

Skatteverket ansåg att överklagandet skulle avslås och i andra hand att förmånsvärdet skulle sättas ned på grund av G.B:s dispositionsrätt till segelbåten varit begränsad genom uthyrning i viss omfattning. Skatteverket anförde bl.a. följande. Mot bakgrund av förarbetsuttalandena i samband med att stoppreglerna slopades har Skatteverket tillämpat allmänna regler för

förmånsbeskattning på det sätt som anvisas där (se prop. 1999/2000:15 s. 52-60). Detta ledde så småningom fram till ett klargörande från Högsta förvaltningsdomstolen att ett fritidshus som otvistigt var anskaffat för företagsledarens privata bruk skulle beskattas - inte utifrån hur det faktiska nyttjandet sett ut i det enskilda ärendet (något som för övrigt är omöjligt för Skatteverket att visa) - utan utifrån de möjligheter som funnits till privat nyttjande, dvs. dispositionsrätten till egendomen (RÅ 2002 ref. 53). Rättsfallet gäller ett fritidshus men bör kunna tillämpas även i fråga om båtar. Olika typer av båtar anskaffas av företag av många skilda anledningar. Detta har lett till svårigheter att bedöma om förmån föreligger och - när så har ansetts vara fallet - bestämma rätt marknadsvärde på förmånerna. Skatteverket har genom ställningstagande den 13 mars 2009 (dnr 131 708006-07/111) angett riktlinjer för hur förmånsbeskattningen och värderingsfrågorna ska hanteras av verket. - Såsom kammarrätten funnit finns det visserligen en marin anknytning mellan båtuthyrningen och den verksamhet som bolaget i huvudsak bedriver, nämligen reparation och service av båtar och motorer samt försäljning av båtutrustning m.m. Uthyrning av en enda segelbåt kan emellertid inte sägas vara bolagets normala verksamhet. Båten har stått till G.B:s disposition under den tid av båtsäsongen som den inte varit uthyrd och har kunnat nyttjas av honom eller anhöriga till honom under den tiden.

Högsta förvaltningsdomstolen (2011-06-23, Sandström, Almgren, Hamberg, Brickman, Saldén Enérus) yttrade: Skälen för avgörandet.

G.B. är verksam i B. Marin AB och äger 75 procent av aktierna i bolaget medan hans hustru äger resterande aktier. Bolaget säljer båtutrustning och reservdelar samt reparerar och ger service åt fritidsbåtar.

Bolaget anskaffade 2001 en segelbåt, en havskryssare av typen Sun Odyssey 37, för ca 1 milj. kr. Under 2004 var båten uthyrd under fyra veckor. Därutöver har G.B. och hans hustru använt båten under en vecka, vilket redovisats som förmånsvärde med 14 000 kr i kontrolluppgift för hustrun.

Frågan i målet är om G.B. ska beskattas för båtförmån och hur den i så fall ska värderas.

Enligt huvudregeln i 11 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, ska förmåner som erhålls på grund av tjänst tas upp som intäkt. En förmån ska enligt 61 kap. 2 § värderas till marknadsvärdet om inte annat följer av övriga bestämmelser i kapitlet.

I RÅ 2002 ref. 53 ansågs att en delägare och anställd i ett fåmansföretag som utan inskränkning kunnat disponera företaget skulle beskattas, inte för ett faktiskt utnyttjande av fritidshuset utan för själva dispositionsrätten. Det finns inte anledning att i det aktuella händelsen behandla båtar annorlunda.

I rättsfallet användes inte fritidshuset av fåmansföretaget för uthyrning eller på annat sätt. Den princip som rättsfallet ger uttryck för - att dispositionsrätt kan grunda förmånsbeskattning - bör emellertid gälla även om fritidshuset eller båten används i företaget. Förutsättningar att beskatta G.B. föreligger därför.

Vid värderingen måste en samlad bedömning göras av omständigheterna i det enskilda fallet. I fråga om båtar bör hänsyn tas till bl.a. typ av båt, användningen av båten i verksamheten och kostnaden för att hyra en motsvarande båt. Även omständigheter som hänför sig till den skattskyldige själv kan i speciella fall ha betydelse, t.ex. privat innehav av båt eller sjukdom som hindrar båtanvändning. När det som här är fråga om en enstaka båt som hyrs ut under avgränsade perioder är det lättare än annars att avgöra när båten varit tillgänglig för den skattskyldige.

Skatteverket har grundat sin beräkning av förmånsvärdet på en tänkt hyra för 18 veckor under tiden maj - september när båten inte varit uthyrd (17 000

kr/vecka under högsäsong och 14 000 kr/vecka under lågsäsong), efter avdrag för viss rabatt för långtidshyra och för vad som redovisats som förmån. Resultatet har blivit ett förmånsvärde om (270 000 - 80 000 - 14 000 =) 176 000 kr. Kammarrätten har anslutit sig till denna värdering. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening har det inte kommit fram skäl för en lägre värdering. Överklagandet ska därför avslås.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande. Högsta förvaltningsdomstolen avslår överklagandet.

Föredragna november-december 2010, föredragande Bolund Thornell, målnummer 2315-2318-10 (I) och 7180-09 (II)

Anm. Samma dag avgjordes mål nr 2311-2314-10, 7181-09, 7683-09, 7697-09 och 4596-10 med motsvarande frågeställning.

Sökord: Inkomst av tjäns

Litteratur: Prop. 1989/90:110 s. 319 ff.; prop. 1993/94:90 s. 82; prop. 1999/2000:15 s. 60 och 70; Skatteverkets ställningstagande Beskattning av dispositionsrätt till stugor och båtar, dnr 131 708006-07/111
