

Målnummer:	2281-06	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2008-11-10		
Rubrik:	Ett aktiebolag har anskaffat en båt och fått fullt avdrag för ingående mervärdesskatt. Fråga om en uttagsbeskattning av bolaget ska grundas på faktisk användning av båten för rörelsefrämmande ändamål eller redan på dispositionsrätten. Även fråga om placeringen av bevisbördan.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 2 kap. 5 § första stycket 2 och 7 kap. 3 § 2 b mervärdesskattelagen (1994:200)• Artikel 6.2 a och artikel 11 A.1 c rådets sjätte direktiv (77/388/EEG) av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter i Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• EG-domstolens dom i mål C-97/90 Lennartz• EG-domstolens dom i mål C-230/94 Enkler• RÅ 2001 ref. 22		

REFERAT

Euro Business Travel & Publishing AB, som hade försäljning av affärsresor som huvudsaklig verksamhet, förvärvade i januari 2002 en båt (Nimbus 29 Nova) för 1 225 000 kr. Skattemyndigheten beslutade att för redovisningsperioden juni 2002 uttagsbeskatta bolaget för mervärdesskatt med 51 712 kr samt att påföra skattetillegg med tjugo procent. Skattemyndigheten anförde bl.a. följande. Bolaget har inte lyckats få båten uthyrd för säsongen. Enligt bolaget har tid i stället ägnats åt att kartlägga utflyktsmål och rutter. EG-domstolen har i avgörandet i mål C-230/94 Enkler prövat frågan om omfattningen av artikel 6.2 a sjätte mervärdesskattedirektivet. I avgörandet slår EG-domstolen fast att förutsättningar för uttagsbeskattning enligt artikeln föreligger även för perioder under vilka en tillgång står till den skattskyldiges förfogande på ett sådant sätt att denne hela tiden har möjlighet att faktiskt utnyttja densamma för sitt privata behov. Begreppet "användning" används i mervärdesskattelagen (1994:200), ML, på motsvarande sätt. - Praxis har inte klarlagt hur bevisbördan ser ut vad avser uttagsbeskattning av mervärdesskatt. Om skattemyndigheten skulle ha bevisbördan avseende det faktiska nyttjandet av båten skulle utredningssvårigheterna bli oöverstigliga. Då en båt ligger mycket närmare det privata ägandets sfär än t.ex. en byggkran måste kraven på den skattskyldige vad gäller bevisningen ställas högt. Bolaget har inte visat att dispositionsrätten varit inskränkt under maj-juni 2002. - Köpeskillingen fördelad på tillgångens värdeminskning blir 245 000 kr inklusive mervärdesskatt. Övriga kostnader uppgår till 13 560 kr inklusive mervärdesskatt. Total kostnad uppgår till 258 560 kr inklusive mervärdesskatt. Mervärdesskatten uppgår därmed till 51 712 kr. Bolaget har genom att inte redovisa utgående mervärdesskatt avseende privat nyttjande av båten lämnat en oriktig uppgift. Det har inte framkommit några omständigheter i ärendet som kan anses som befrielsegrundande.

Bolaget överklagade beslutet och yrkade att någon uttagsbeskattning inte skulle ske. Bolaget anförde bl.a. att båten t.o.m. juni 2002 använts 39 timmar i bolagets verksamhet, däribland sex timmar i anslutning till en intern middag den 24 maj 2002 i Stockholms skärgård.

Vid omprövning med anledning av överklagandet godtog skattemyndigheten att båten använts för intern representation en dag och ändrade det överklagade

beslutet på så sätt att utgående skatt sattes ned till 50 832 kr.

Länsrätten i Stockholms län (2004-09-15, ordförande Ek Oldsjö) yttrade: - - - Bestämmelserna i ML har anpassats till sjätte direktivet och tolkningen av bestämmelserna i mervärdesskattelagen ska i första hand ske utifrån EG-reglerna och den EG-rättsliga praxis som finns på området (se bl.a. prop. 1994/95:19 del 1 s. 488, RÅ 1999 not. 282, C-14/83 von Colson). - Med hänsyn till att bestämmelserna i ML skall tolkas i ljuset av sjätte mervärdesskattedirektivet och den EG-rättsliga praxis som finns på området finner länsrätten, mot bakgrund av EG-domstolens avgörande i C-230/94 Enkler att begreppet "använder" i 2 kap. 5 § första stycket 2 ML även skall avse den skattskyldiges dispositionsrätt. Uttagsbeskattning skall således ske vid den skattskyldiges dispositionsrätt. - Om det inte av ML, eller av andra skatteförfattningar, framgår vem som har bevisbördan för ett visst rättsfaktum så gäller att den som har lättast att prestera bevisning också skall ta på sig det ansvaret. Enligt länsrättens mening har Skatteverket bevisbördan för att den skattskyldige haft dispositionsrätt till tillgången. Om den skattskyldige gör sannolikt att dispositionsrätten varit inskränkt skall uttagsbeskattning inte ske för den tid dispositionsrätten varit inskränkt (jfr C-230/94 Enkler, RÅ 2001 ref. 22 och RÅ 2002 ref. 53). - Bolaget har under i målet aktuell tidsperiod varit ensam ägare av ifrågavarande båt. Bolaget har därför haft dispositionsrätt till båten. Fråga uppkommer härvid om bolaget visat att dispositionsrätten varit inskränkt och att uttagsbeskattning därmed inte skall ske. - Bolaget har anfört att bolaget ägnat tre till fyra tillfällen åt att lära känna båten och dess egenskaper under april och maj 2002. Bolaget har haft en intern sammankomst i maj 2002. Bolaget har därutöver i maj 2002 haft en genomgång/körning med skeppare. Bolaget har vidare vid tre tillfällen i juni 2002 anordnat kundsammansamlingar med båtutflykt. - - - Bolaget har inte inkommit med fakturor, kvitton, konferensprogram, dagordningar, deltagarlistor eller dylikt som visar att båten använts i bolagets verksamhet utöver tillfället den 24 maj 2002. Bolaget har därmed inte visat att bolagets dispositionsrätt till båten varit inskränkt utöver den dag som Skatteverket godtagit. Länsrätten finner inte skäl att frånga Skatteverkets beräkning att uttagsbeskattning skall ske med 50 832 kr. - Länsrätten finner att bolaget, genom att underlåta att redovisa uttagsbeskattning för dispositionsrätten till båten, har lämnat en oriktig uppgift. Grund för att påföra skattetillägg föreligger därmed. Det har i målet inte framkommit något skäl att medge bolaget befrielse från påfört skattetillägg. Överklagandet skall således avslås. - Länsrätten avslår överklagandet.

Bolaget överklagade hos kammarrätten och yrkade att någon uttagsbeskattning inte skulle ske samt att påfört skattetillägg skulle undanröjas, alternativt efterges. Om kammarrätten skulle finna att bolaget inte till fullo hade styrkt att någon privat användning inte skett yrkade bolaget att beräkningen av det privata nyttjandet skulle motsvara en andel av de 39 timmar båten rent faktiskt hade nyttjats. Bolaget yrkade även ersättning för ombudskostnader i kammarrätten med 13 270 kr jämte mervärdesskatt.

Skatteverket vitsordade att båtens avskrivningstid var femton år.

Kammarrätten i Stockholm (2006-02-02, Wahlqvist, Ekroth, Bergman, referent) yttrade: En förutsättning för uttagsbeskattning är att uttag till någon del har skett. För att bolaget skall kunna uttagsbeskattas krävs därför i första hand att den aktuella båten har använts för t.ex. delägarnas privata ändamål eller för annat rörelsefrämmande ändamål (se 2 kap. 5 § första stycket 2 ML). Det är Skatteverket som har att visa att ett sådant användande skett. - För det fall att det kan konstateras att uttag har skett kan beskattningsunderlaget bestämmas t.ex. med beaktande av dispositionsrätten efter en proportionell fördelning av tillgångens användning i verksamheten och för det rörelsefrämmande ändamålet (se EG-domstolens dom i mål C-230/94 Enkler). - I detta fall har Skatteverket inte gjort gällande att det förekommit en faktisk privat användning av bolagets båt, utan endast framhållit att båten inte varit uthyrd och att det därför funnits en möjlighet att använda båten privat. Det

förhållandet utgör inte tillräcklig grund för uttagsbeskattning. Påfordrad utgående mervärdesskatt skall därför undanröjas. - Vid denna bedömning har bolaget rätt till ersättning för ombudskostnader enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. - Kammarrätten finner att bolaget, med beaktande av dess rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt, skall medges ersättning för ombudskostnader med 13 270 kr. - Kammarrätten upphäver underinstansernas beslut att påföra bolaget utgående mervärdesskatt samt tillerkänner bolaget ersättning för kostnader i kammarrätten med 13 270 kr. Det ankommer på Skatteverket att vidta de åtgärder avseende påförd skattetillägg som följer av denna dom.

Skatteverket överklagade hos Regeringsrätten och yrkade att bolaget skulle uttagsbeskattas för dispositionsrätten till båten samt att skattetillägg skulle påföras. Verket anförde bl.a. följande. Bolaget har haft dispositionsrätt till båten. Bolaget har gjort sannolikt att dispositionsrätten varit inskränkt en dag varför denna dag ska undantas från beskattning. För det fall att dispositionsrätten inte läggs till grund för beskattningen finns det skäl att anlägga samma synsätt som i rättsfallet RÅ 2001 ref. 22 rörande bilförmån. Det innebär att förekomsten av dispositionsrätt utgör en presumtion för faktiskt nyttjande. Även med kammarrättens synsätt finns det grund för uttagsbeskattning eftersom det får anses som mycket sannolikt att båten utöver användning i den avsedda båtcharterverksamheten har nyttjats för privata ändamål. Bl.a. måste den tid som uppgetts ha använts för att lära känna båten och skärgårdens omgivningar helt eller delvis anses hänförlig till privat nyttjande. Formerna för uttagsbeskattning vid innehav av varor av ifrågavarande slag har utvecklats av EG-domstolen i mål C-230/94 Enkler. I domen konstaterar EG-domstolen att beskattningsunderlaget enligt artikel 11 A.1 c i sjätte direktivet ska bestämmas med beaktande av även de perioder under vilka en tillgång står till den skattskyldiges förfogande på ett sådant sätt att denne hela tiden har möjlighet att faktiskt utnyttja densamma för sitt privata behov. Syftet med denna form av uttagsbeskattning är, betonar EG-domstolen, att säkerställa att den skattskyldige och den slutlige konsumenten behandlas lika. Den av kammarrätten angivna förutsättningen att beskattning av dispositionsrätten kräver att ett faktiskt nyttjande kan visas uppställs inte i något av EG-domstolens mål om uttagsbeskattning. Inte heller framgår något sådant krav av lagtext eller direktivtext. För det fall att uttagsbeskattning sker har en sådan oriktig uppgift lämnats i deklarationen som medför skattetillägg. Det är inte fråga om en sådan skatterättsligt svårbedömd fråga som medför befrielse från skattetillägg.

Bolaget bestred bifall och yrkade ersättning för kostnader i Regeringsrätten med 25 200 kr. Bolaget anförde bl.a. följande. Syftet med ML är att beskatta konsumtion. Att ha en möjlighet att använda eller rätt att disponera en vara/tjänst utlöser inte någon konsumtion förrän varan/tjänsten verkligen nyttjas. EG-domstolen uttalade i mål C-193/91 Mohsche att begreppet användning av varor ska tolkas snävt. Detta innebär att användning av varor endast kan anses omfatta nyttjandet av själva tillgången. Av domarna i mål C-412/03 Hotel Scandic Gåsabäck och mål C-384/95 Landboden följer att beskattning förutsätter tillhandahållande/konsumtion. Enligt Skatteverket framgår det av Enkler-målet att uttagsbeskattning kan avse även tid då egendom stått till de skattskyldigas förfogande. Bolaget anser att det i domen inte alls anges att uttagsbeskattning kan grundas på en dispositionsrätt. I stället ger domen uttryck för att när det väl har konstaterats att en uttagssituation föreligger (privat användning), ska den efterkommande beräkningen av beskattningsunderlaget för den faktiska användningen till viss del inkludera kostnader som uppkommit under den tid då egendomen stått oanvänd. När det i ML eller direktivet anges att användning krävs för uttagsbeskattning kan man inte i ordet användning tolka in en möjlighet att använda. Det saknas grund för att påföra skattetillägg baserat på en rätt att använda tillgångar. Av RÅ 2002 ref. 31 framgår att Skatteverket måste bevisa att egendomen faktiskt har använts privat för att skattetillägg ska kunna påföras. Skatteverket kan inte anses ha bevisat att oriktig uppgift lämnats.

Bolagets påstådda felaktiga redovisning av den utgående skatten måste anses som en ursäktlig okunnighet eller missuppfattning av skatteregler. Vid en nyanserad och inte alltför restriktiv bedömning av befrielsegrunderna är det oskäligt att ta ut skattetillägg och därför ska bolaget befrias från skattetillägg.

Regeringsrätten (2008-11-10, Sandström, Hamberg, Fernlund, Brickman, Knutsson) yttrade: Bolaget har i januari 2002 förvärvat en båt av märket Nimbus 29 Nova för 1 225 000 kr. Bolagets huvudsakliga verksamhet har bestått av affärsreseförsäljning. Det räkenskapsår som avslutades den 30 juni 2002 var nettoomsättningen ca 27 milj. kr. Syftet med förvärvet av båten var enligt bolaget att utöka verksamheten till att omfatta även båtcharter. Någon uthyrning av båten kom dock inte till stånd under det aktuella räkenskapsåret.

Bolaget fick avdrag med 245 000 kr för ingående mervärdesskatt med anledning av båtinköpet. Frågan i målet är i första hand om bolaget ska mervärdesbeskattas för uttag.

Med uttag av tjänst förstås enligt 2 kap. 5 § första stycket 2 ML i tillämplig lydelse att den skattskyldige använder eller låter någon annan använda en tillgång som hör till verksamheten för privat ändamål eller för annat rörelsefrämmande ändamål, om den skattskyldige haft rätt till avdrag för eller i vissa fall återbetalning av den ingående skatten vid förvärvet av varan. Motsvarande regel i sjätte direktivet finns i artikel 6.2 a. Där föreskrivs att som tillhandahållande av tjänster mot vederlag ska behandlas användning av varor som ingår i en rörelses tillgångar för den skattskyldiges eget eller personalens privata bruk, eller mer generellt sådan användning för andra ändamål än hans rörelse, om mervärdesskatten på dessa varor är helt eller delvis avdragsgill. Uttagsbeskattningen ska avse kostnaden för att utföra tjänsten (7 kap. 3 § 2 b ML och artikel 11 A.1 c i direktivet).

Skatteverkets inställning är att bolaget haft dispositionsrätt till båten och att uttagsbeskattning på denna grund ska ske för alla dagar under maj och juni 2002 med undantag för en dag då båten använts för en personalsammankomst. Verket åberopar EG-domstolens dom i Enkler-målet. Bolaget anser att varken de aktuella bestämmelserna i ML och direktivet eller rättsfallet ger stöd för att uttagsbeskatta dispositionsrätten på det sätt som Skatteverket anser ska ske.

Enligt ML och direktivet grundas uttagsbeskattning på användningen av en tillgång. Med användningen av en tillgång kan inte avses annat än faktisk användning. En annan sak är att man - vilket framgår av Enkler-domen - vid beräkningen av det belopp som ska uttagsbeskattas ska ta hänsyn till tid då tillgången inte använts alls. Har användningen till en del avsett rörelsefrämmande ändamål kan således beskattning ske för motsvarande del av kostnaderna för avskrivning m.m. under tid då tillgången stått oanvänd.

Vad gäller båtens nyttjande har bolaget uppgett följande. Efter det att båten levererats ägnades under april/maj 2002 tre-fyra tillfällen om sammanlagt ca tolv timmar till att lära känna båten och dess egenskaper. I maj ägde en körning/genomgång rum med två skeppare och en beräknad gångtid om ca sex timmar. Senare i maj anordnades en intern middag i Stockholms skärgård med en tidsåtgång om ca sex timmar. I juni hade bolaget vid tre tillfällen kundsammankomster med båtutflykt med en sammanlagt beräknad gångtid om ca 15 timmar. Det totala nyttjandet kan således beräknas till ca 39 timmar. Båten har enligt bolaget endast nyttjats i bolagets rörelse. Skatteverket har hävdat att privat användning måste ha förekommit men godtagit att de sex timmarna i anslutning till personalsammankomsten hänförs till rörelsen.

Avdragsrätten inom mervärdesskattesystemet omfattar i princip all ingående mervärdesskatt för en investeringsvara och detta även om tillgången i endast begränsad utsträckning avses bli använd i rörelsen (EG-domstolens dom i mål C-97/90 Lennartz). För att säkerställa att privat konsumtion inte undandras mervärdesbeskattning krävs att avdragsrätten kompletteras med effektiva

regler om uttagsbeskattning vid privat användning. Särskilt om det som anskaffats är en tillgång som väl lämpar sig för privat användning, exempelvis en båt av det slag som är aktuell i målet, kan en effektiv uttagsbeskattning inte upprätthållas om bevisbördan odelat läggs på Skatteverket. Den skattskyldige är normalt den ende som kan prestera en utredning om i vilken omfattning användning skett i rörelsen. Om Skatteverket har visat att privat användning varit möjlig bör det ankomma på den skattskyldige att förebringa den utredning som behövs för att ställning ska kunna tas i uttagsbeskattningsfrågan (jfr RÅ 2001 ref. 22). I förevarande fall får bolaget inte anses ha gjort sannolikt att mer än hälften av de angivna timmarna ska hänföras till rörelsen.

Med utgångspunkt i att båten innehafts fem månader under beskattningsåret och att den har en ekonomisk livslängd om femton år blir den till båtförvärvet hänförliga kostnaden ($5/12 \times 1/15 \times 1\,225\,000 =$) 34 027 kr. Därtill kommer övriga kostnader om 13 560 kr. Av de sammanlagda kostnaderna om 47 587 kr ska hälften eller 23 793 kr hänföras till det privata nyttjandet. Av sistnämnda belopp avser 4 758 kr mervärdesskatt.

Skatteverket har yrkat att skattetillägg ska påföras. Det är - med de krav på bevisningens styrka som gäller vid påförande av skattetillägg - inte visat att oriktig uppgift lämnats. Yrkandet ska därför avslås.

Bolaget bör beviljas ersättning enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. för sina kostnader i Regeringsrätten med yrkat belopp.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten ändrar kammarrättens dom och förklarar att Euro Business Travel & Publishing AB ska påföras mervärdesskatt med 4 758 kr.

Regeringsrätten avslår Skatteverkets yrkande att bolaget ska påföras skattetillägg.

Regeringsrätten beviljar bolaget ersättning av allmänna medel för kostnader i Regeringsrätten med 25 200 kr.

Föredraget 2008-10-01, föredragande Werth, målnummer 2281-06

Sökord: EG-rätt mervärdesskatt; Mervärdesskatt; Skattetillägg

Litteratur:
