



KLAGANDE OCH MOTPART

[REDACTED]

Ombud: Advokat [REDACTED] och jur. kand. [REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]

MOTPART OCH KLAGANDE

Skatteverket
801 73 Gävle

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten i Faluns dom den 23 maj 2011 i mål
nr 1869--1873-10, se bilaga A

SAKEN

Eftertaxering för inkomst 2007 och inkomsttaxering 2008,
arbetsgivaravgifter för beskattningsåren 2006 (efterbeskattning), 2007
och 2008 samt skattetillägg och ersättning för kostnader

KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Kammarrätten ändrar förvaltningsrättens dom och fastställer Skatteverkets
beslut

- att inte medge avdrag för ingående mervärdesskatt med 25 000 kr
taxeringsår 2007 och att höja underlaget för arbetsgivaravgifter med
125 000 kr beskattningsperioden juni 2006 avseende konsultkostnad
samt skattetillägg
- att inte medge avdrag för ingående mervärdesskatt med 11 086 kr
taxeringsår 2007 och med 10 550 kr taxeringsår 2008 avseende
löpande kostnader samt skattetillägg

Kammarrätten ändrar förvaltningsrättens dom och beslutar att av [REDACTED] [REDACTED] redovisad inkomst av näringsverksamhet ska höjas med 70 513 kr taxeringsår 2008 på grund av för lågt redovisade ränteintäkter.

Kammarrätten avslår överklagandena av underlaget för arbetsgivaravgifter för bostadsförmån.

Kammarrätten sätter ner av förvaltningsrätten beviljad ersättning för kostnader i förvaltningsrätten till 20 000 kr.

Kammarrätten beviljar inte ersättning för kostnader i kammarrätten.

bolagets rätt till framtida tilläggsköpeskilling prövades samtliga föreslagna modifieringar av verksamheten noggrant ur ett konkurrensrättsligt perspektiv. Eftersom konkurrensbegränsningen ännu kan anses gällande samt av sekretesskäl är det alltjämt omöjligt för bolaget att ytterligare beskriva dessa verksamheter.

████████████████████ bistod bolaget med rådgivning med anledning av överlåtelsen av ██████████ och omstruktureringen som syftade till att avgränsa bolagets risker. De likalydande fakturatexterna för den kostnad som hänförts till ██████████ respektive till bolaget har sin förklaring i att det var bolaget som var ██████████ klient och att hela kostnaden därmed fakturerades bolaget. Fördelningen av vad som avsåg bolagets kostnader respektive ██████████ privata kostnader gjordes av ██████████ enligt en skälighetsbedömning utan beaktande av nedlagd tid avseende respektive rättsfråga.

Bolaget har haft behov av att konsultera skatteexpertis bl.a. för att säkerställa sin rätt till intäkter i form av tilläggsköpeskilling.

Tilläggsköpeskilling har också årligen tillkommit bolaget. Kostnaden är därmed mer än rimlig i förhållande till intjänad intäkt. Förvaltningsrättens dom ska därför inte ändras.

Skattskyldighet för mervärdesskatt

Mervärdesskattepliktig verksamhet har bedrivits och det saknas därmed skäl att neka bolaget avdrag för ingående mervärdesskatt. Förvaltningsrättens dom ska därför inte ändras.

För lågt redovisade ränteintäkter

Bolaget har till grund för 2008 års taxering redovisat upplupna ränteintäkter avseende fordran på ██████████ om 428 323 kr. Ytterligare ränteintäkt om

92 753 kr avseende andra halvåret under 2007 har redovisats i deklaration till grund för 2009 års taxering.

För att korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, ska kunna tillämpas måste Skatteverket visa att bolaget gjort en lägre vinst till följd av en felprissättning i förhållande till bolag i intressegemenskap.

I detta avseende ska det dels beaktas att bolaget sammantaget beskattats för ränteintäkt om 521 076 kr (428 323 + 92 753) avseende 2007, dels att lånet inte har inneburit någon kreditrisk för bolaget.

Bolaget avtalade inte ränta vid upptagande av lånet om 8 100 410 kr, men justerade detta. Justeringen innebar en viss överränta i förhållande till vad som kan anses marknadsmässigt. Sådan överränta får anses delvis kvittad mot att ränta inte utgått avseende efterföljande lån.

Högsta förvaltningsdomstolen fann i RÅ 2010 ref. 67 att kreditrisken vid lån mellan koncernbolag var betydligt lägre än om låneavtalen hade ingåtts mellan oberoende parter och att detta återspeglades i räntenivån.

Vid tillämpning av korrigeringsregeln har Högsta förvaltningsdomstolen ansett att bedömningen huruvida en felprissättning föreligger ska göras med hänsyn till samtliga transaktioner mellan bolagen under beskattningsåret, RÅ 1991 ref. 107. Den ränta som bolaget tagit upp i taxeringen 2008 motsvarar 4,38 procent av den totala skulden till [REDACTED]. Då räntan överstiger den genomsnittliga statslåneräntan för 2007 (4,14 procent), trots avsaknad av kreditrisk, kan felprissättning inte anses föreligga. Vid en samlad bedömning av transaktionerna mellan bolagen kan således inte den totala räntenivån, oaktat den del som deklarerats först vid taxeringen 2009, anses strida mot marknadsmässiga villkor.

Bostadsförmån

Inkomster i annat än pengar ska enligt 61 kap. 2 § IL värderas till marknadsvärdet. För att fastställa marknadsvärdet har en brukshyresvärdering begärts in av en oberoende värderingsman. Trots denna värdering låter sig, enligt förvaltningsrätten, en någorlunda säker värdering svårligen göras. Enligt förvaltningsrättens mening måste bostaden med hänvisning till dess ombyggnad dessutom ha haft ett större subjektivt värde för [REDACTED] än för någon annan. Redan härvid bekräftar förvaltningsrätten att bostadens gängse marknadsvärde sannolikt är i nivå med vad värderingsmannen angett eller åtminstone ett värde som är lägre än vad [REDACTED] har betalat med tillägg för bostadsförmånen. [REDACTED] har visat sig villig att betala 7 000 kr per månad med tillägg för löpande fastighetskostnader, vilket därmed är marknadsvärdet.

Värderingen har utförts med stöd av adekvat information i befintliga register, syn av fastigheten, prisjämförelse avseende hyresmarknaden på orten och samtal med [REDACTED]. Om värderingsmannen själv mätt bostaden eller om registerinformation lagts till grund för värderingen torde sakna väsentlig betydelse. Det finns uppenbara skäl att frångå hyresnivån för allmännyttiga bostadsföretag eftersom den aktuella bostaden ligger så avsides att den svårligen kan hyras ut.

Bostadens taxeringsvärde efter ombyggnaden uppgick till 1 111 000 kr varav 977 000 kr avser byggnadsvärde. Det brukshyresvärde som Skatteverket föreslagit utgör därmed 19 procent av fastighetens taxeringsvärde. Beaktat förvaltningsrättens minskning av förmån utgör brukshyresvärdet 16 procent, vilket framstår som orimligt högt.

Skatteverket har beräknat driftkostnaderna till 57 284 kr. Bolaget har uppgett kostnaderna till 69 734 kr. Trots detta har förvaltningsrätten anfört att driftkostnaderna ostridigt uppgick till 57 284 kr. Bolaget anser att

bostadsförmån med hänsyn till återopade driftkostnader ska minskas med åtminstone 12 450 kr till 23 550 kr vid beskattningen 2008.

Skatteverket anför i huvudsak följande.

Skattekonsultationer

Frågan gäller om den aktuella fakturan från [REDACTED] avser det skatteupplägg med ett Perubolag som genomförts eller rådgivning avseende bolagets verksamhet. Att fakturan skulle avse rådgivning rörande bolagets verksamhet motsägs av fakturatexten. Som förvaltningsrätten konstaterar kan det inte av utredningen utläsas om någon annan verksamhet förekommit i bolaget under år 2006 än den som består i förvaltning av bolagets tillgångar. Bolaget har inte närmare konkretiserat vad den påstådda rådgivningen skulle bestått i. Det måste finnas ett detaljerat underlag för den tid som advokatfirman fakturerat bolaget, varför det måste vara enkelt för bolaget att visa vad aktuell faktura avser för rådgivning. Den omständigheten att bolaget valt att inte närmare redogöra för vad den aktuella fakturan avser för rådgivning eller komma in med underlaget för fakturan bör medföra att eventuella oklarheter som kan råda om vad faktureringen avser ska gå ut över bolaget och inte över Skatteverket. Bolaget har inte visat att texten på fakturan är felaktig och det saknas därför anledning att anta annat än att fakturan avser skatterådgivning. Att [REDACTED] skulle ha biträtt bolaget med skatterådgivning framstår som mycket osannolikt med hänsyn till att bolaget inte bedrivit någon verksamhet. Bolaget ska därmed beskattas i enlighet med Skatteverkets beslut.

Skattskyldighet för mervärdesskatt

Föreliggande utredning visar inte att bolaget bedrivit mervärdesskattepliktig verksamhet under beskattningsåren 2006 och 2007. Bolaget ska därför

vägras avdrag för ingående mervärdesskatt och istället medges avdrag vid inkomsttaxeringen med motsvarande belopp.

För lågt redovisade ränteintäkter

Genom att bolaget tagit ut för låg ränta har [REDACTED] fått ett högre resultat jämfört med om bolaget hade tagit ut marknadsmässig ränta.

I första hand ska ränteberäkning ske utifrån den ränta bolaget har avtalat med extern part och i andra hand ska oredovisad ränta tas upp till beskattning med 70 513 kr.

Vad gäller ränteberäkningen kan först konstateras att det är fråga om tre lån. För lånet om 8 100 410 kr har ränta inte avtalats men beräknats efter fem procent, vilket ger en redovisad ränteintäkt om 428 323 kr. Lånet om 3 700 095 kr har avtalad ränta om fem procent. Bolaget har dock inte intäktsfört ränta avseende detta lån. Bolaget har en fordran på gjorda utlägg om 142 323 kr, låneavtal saknas och bolaget har inte intäktsfört ränta. Utifrån att bolaget beräknat ränta med fem procent på lånebeloppet 8 100 410 kr och avtalat ränta om fem procent på lånebeloppet 3 700 095 kr har bolaget rimligen självt ansett att marknadsmässig ränta varit fem procent. Det kan vidare inte anses armlängdsmässigt att inte ta ut den avtalade räntan om fem procent på lånebeloppet 3 700 095 kr.

Utifrån den räntesats om fem procent som bolaget uppenbarligen ansett som marknadsmässig kan felprissättningen i vart fall beräknas till 70 513 kr (498 836 – 428 323).

Bostadsförmån

Avsaknaden av en fungerande hyresmarknad för villor medför att man som regel värderar bostadsförmån i villa med ledning av hyresnivån hos

allmännyttiga bostadsföretag på orten eller på närliggande orter. Enligt Skatteverkets allmänna råd SKV A 2007:37 ska vid beräkningen av bostadens storlek 20 procent av sådan biutrymmesyta som är större än 20 kvm anses som bostadsyta vid värderingen av bostadsförmånen. Skatteverket har beräknat bostadens förmånsvärde utifrån bostadens storlek och med ledning av hyresnivån hos allmännyttiga bostadsföretag på landsbygden i [REDACTED] län. Hänsyn har tagits till att ett av sovrummen används till kontor. Värdeåret har bestämts till intervallet 2005-2008. Eftersom bostadens standard och utrustning är klart högre än vad som är normalt i de flerfamiljshus som ligger till grund för värderingen har tillägg gjorts med 40 000 kr, varvid även läget beaktats. Därutöver har tillägg gjorts för garage för tre bilar med 15 000 kr och för el med 5 000 kr.

Den värdering som bolaget åberopar är så allmänt hållen och så ospecificerad att den inte kan läggas till grund för att bestämma bostadens hyresvärde.

Eftersom det är bostadens faktiska storlek, läge, standard och utrustning som ska ligga till grund för bestämningen av bostadsförmånsvärdet anser Skatteverket att åsatt taxeringsvärde saknar betydelse i sammanhanget. I fastighetsdeklarationen som bolaget lämnat efter fastighetens ombyggnad har bostadsytan endast angetts till 135 kvm mot rätteligen drygt 282 kvm exklusive tillägg för biutrymmesyta. Fastighetens taxeringsvärde har således åsatts enligt de felaktiga uppgifter [REDACTED] lämnat i fastighetsdeklarationen.

Skatteverket har sammanställt ingivna fakturor och betalda driftkostnader kan under beskattningsåret 2008 beräknas till 56 449 kr. Vid beräkningen kan endast utgifter som är kontant betalda under beskattningsåret beaktas.

Skatteverket vidhåller att bolaget ska påföras arbetsgivaravgifter på ett underlag om 75 000 kr för beskattningsåret 2008.

SKÄLEN FÖR KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Tillämpliga bestämmelser framgår av bilaga till förvaltningsrättens dom.

Skattekonsultationer

Bolaget har kostnadsfört en faktura från [REDACTED] med 100 000 kr (exkl. moms). Fakturan avser enligt fakturatexten juridiskt biträde avseende skattekonsultationer.

Skatteverket menar att fakturan måste avse skatteplanering av skatteupplägg i Peru och Cypern. Bolaget gör gällande att fakturan avser dels en riskavgränsning avseende kapital från försäljningen av [REDACTED], dels en anpassning till den verksamhet som planeras i bolaget.

Skatteverket har bevisbördan och har att göra påståendet mycket sannolikt. Fakturatexten talar enligt kammarrättens mening starkt för Skatteverkets uppfattning. I avsaknad av konkret motbevisning från bolagets sida finner kammarrätten att Skatteverket gjort mycket sannolikt att fakturan avser skatterådgivning hänförlig till [REDACTED] privata skatteplanering.

Grund för efterbeskattning och skattetillägg föreligger och det har inte framkommit skäl för befrielse från skattetillägg.

Skatteverkets överklagande ska därför bifallas i denna del.

Skattskyldighet för mervärdesskatt

Av handlingarna i målen framgår att bolagets verksamhet har bestått av fastighetsförvaltning och kapitalförvaltning.

Skatteverket anför att bolaget inte har bedrivit mervärdesskattepliktig verksamhet och därför ska vägras avdrag för ingående moms. Bolaget anför att planering och undersökning av en kommande verksamhet har påbörjats. Bolaget har dock av affärsmässiga skäl valt att inte närmare ange vad kostnaderna avser eller vad verksamheten skulle avse.

Av utredningen i målen kan inte utläsas att någon annan verksamhet förekommit än den som består i förvaltning av bolagets tillgångar. I avsaknad av en mer detaljerad beskrivning av bolagets verksamhet under taxeringsåren finner kammarrätten därför att Skatteverket har gjort sitt påstående mycket sannolikt.

Grund för eftertaxering och skattetillägg föreligger och det har inte framkommit skäl för befrielse från skattetillägg.

Kammarrätten bifaller Skatteverkets överklagande även i denna del.

För lågt redovisade ränteintäkter

Målet i denna del rör räntor avseende lån till ett dotterbolag som inte ska beskattas i Sverige för det högre resultatet som följer av den uteblivna räntebetalningen till moderbolaget. Ekonomisk intressegemenskap finns mellan bolagen. För att den s.k. korrigeringsregeln i 14 kap. 19-20 §§ IL ska tillämpas krävs därutöver att prissättningen har avvikit från vad som är marknadsmässigt.

Vid bedömningen av vad som är marknadsmässigt ska beaktas att kreditrisken är lägre om låneavtalen har ingåtts mellan moder- och dotterbolag än om de hade ingåtts mellan oberoende parter (se RÅ 2010 ref. 67). Skatteverkets förstahandsyrkande att ränteberäkning ska ske utifrån den räntesats som avtalats med extern part ska därför avslås.

Bolaget har för två lån inte avtalat någon ränta, för det tredje har ränta avtalats med fem procent. Kammarrätten anser att det inte har framkommit skäl att bedöma marknadsmässig ränta till annat än fem procent.

Felprissättningen ska därför beräknas till 70 513 kr. Grund för skattetillägg föreligger och det har inte framkommit skäl för befrielse från skattetillägg.

Att bolaget under taxeringsåret 2009 har bokfört ytterligare ränteintäkter avseende inkomståret 2007 utgör inte skäl för annan bedömning eftersom bolaget inte har visat att det totalt sett skett en överprissättning under taxeringsåret 2009.

Skatteverkets andrahandsyrkande ska således bifallas.

Bostadsförmån

Enligt 8 kap. 15 § skattebetalningslagen (1997:483), SBL, ska underlaget för arbetsgivaravgifter vid bostadsförmån beräknas enligt värdetabeller. Av 9 kap. 2 § SBL följer att underlaget får justeras om schablonvärdet avviker med mer än 10 % från marknadsvärdet.

Förvaltningsrätten har beslutat att sänka underlaget för arbetsgivaravgifter för bostadsförmån från 6 250 kr per månad till 3 000 kr per månad. Förvaltningsrätten har som en av utgångspunkterna för beräkningen haft en uppgift om att driftkostnaderna varit 57 284 kr. Vad som framkommit i kammarrätten ger inte stöd för annat än att den driftkostnad som förvaltningsrätten utgått ifrån i huvudsak varit den rätta.

Kammarrätten finner inte skäl till annan bedömning av förmånens marknadsvärde. Både bolagets och Skatteverkets överklagande avslås därför.

Ersättning för kostnader

Förvaltningsrätten har beviljat bolaget ersättning med 30 000 kr. Eftersom Skatteverket till stor del vinner bifall till sin talan finner kammarätten att ersättning för kostnader i förvaltningsrätten bör sänkas till 20 000 kr.

Bolaget har inte vunnit bifall till sin talan i kammarätten. Därmed ska ersättning för kostnader i kammarätten inte beviljas.

HUR MAN ÖVERKLAGAR, se bilaga B (formulär 3).

[Redacted signature]

kammarrättspresident
ordförande

kammarrättsråd

[Redacted signature]

kammarrättsråd
referent

[Redacted signature]

föredragande