

Sektionen för hälsa och samhälle

Datum: 2008-06-04

Filosofie kandidatuppsats i handelsrätt/skatterätt



Dispositionsrätten i fåmansföretag

Handledare

Bengt Åkesson

Författare

My Nga Vuong

Förord

Ett speciellt stort tack vill jag rikta till min handledare Bengt Åkesson för all hjälp och det stöd jag fått under arbetets gång. Bengt har bidragit med många värdefulla synpunkter och förslag vilket har gjort uppsatsen bättre.

Slutligen vill jag även tacka min familj som har stöttat mig under uppsatsskrivandets gång.

Kristianstad i juni 2008

My Nga Vuong

Sammanfattning

Titel	Dispositionsrätten i fåmansföretag
Seminarium	2008-06-04
Ämne/Kurs	Filosofie kandidatuppsats i handelsrätt/skatterätt, HA6035, 15 poäng
Författare	My Nga Vuong
Handledare	Bengt Åkesson, Universitetsadjunkt i juridik
Nyckelord	Dispositionsrätt, åtnjutande, fåmansföretag, förmånsbeskattning
Problem	I ett fåmansföretag finns det ofta en ekonomisk intressegemenskap mellan företaget och delägaren. De skattemässiga problem som ofta uppkommer i fåmansföretag är disposition av företagets egendom för eget bruk t ex stugor, båtar och bilar. Under de senaste åren har Skatteverket kraftigt fokuserat på att privat beskatta ägare för stugor, båtar och bilar som används som en del i näringsverksamheten oavsett om de används privat eller inte. En delägare i fåmansföretag måste bevisa att tillgången inte används privat för att undvika förmånsbeskattning. Detta är oftast omöjligt att bevisa.

- Syfte** Uppsatsens syfte är att beskriva och förklara vilka konsekvenser dispositionsrätten får i fåmansföretag för dels ägare och dels själva företaget.
- Avgränsningar** Jag har valt att avgränsa mig till att inte behandla beskattning av bilförmån, eftersom det är schabloniserande. Vidare kommer jag inte heller att gå in på hur en ägare blir beskattad vid utdelning på aktier och försäljning av andelar i ett fåmansföretag. Jag kommer att presentera reglerna som omfattar förmånsbeskattning av aktiva ägare till fåmansföretag och som återfinns i 56 kap. IL.
- Metod** För min uppsats har jag valt att använda den traditionella juridiska metoden och även skatterättslig doktrin som har betydelse inom vissa områden, detta i syfte att uppsatsen ska beskriva, förklara och analysera gällande rätt.
- Slutdiskussion** Beträffande förmåner för delägare i fåmansföretag brukar vanligtvis beräkningsgrunden vara dispositionsrätten och även det faktiska nyttjandet, vilket leder till höga förmånsvärden.
- Enligt Tjernberg kan slopandet av stoppregeln förleda delägare att utnyttja fåmansföretag för anskaffning av privat egendom. Bevisproblematik runt förmånen kan uppstå vid taxering, då frågan är om den är ”dispositionsrätt” eller ”åtnjutande”? Den oftast förekommande bedömningen är ”dispositionsrätt till egendom” och därmed gäller presumtionen att förmånen är åtnjuten.

Om ett fåmansföretag köper in egendom som har koppling till verksamheten bör delägaren inte bli beskattad för förmån, däremot kan han om han utnyttjar egendomen för privat bruk bli förmånsbeskattad. Om delägare vill undvika att beskattas för dispositionsrätten måste denne se till att bostaden inte är disponibel, exempelvis genom extern uthyrning.

Jag anser att lagstiftningen bör framgå i lagtext för att tydliggöra för fåmansföretag och delägare att det är dispositionsrätten som ligger till grund för värderingen vid förmånsbeskattning av dyrare egendom. Om stoppreglerna återinfördes skulle de kunna hindra transaktioner mellan fåmansföretag och delägare, där avsikten är att få personliga skattefordelar som inte är motiverade med hänsyn till den bedrivna verksamheten.

Förkortningar

DI	Dagens Industri
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
KL	Kommunalskattelagen
Prop.	Propositioner
Ref.	Referatmål
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SkU	Skatteutskottet
SKV	Skatteverket
SKV A	Skatteverkets allmänna råd
SKV M	Skatteverkets meddelanden
SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar
SvSkT	Svensk Skattetidning
TL	Taxeringslag (1990:324)

Skatteverket hette tidigare Skattemyndigheten, men för att slippa varva dessa båda namn med varandra genom hela uppsatsen har jag, för enkelhetens skull, valt att genomgående använda det nu aktuella namnet Skatteverket.

Innehållsförteckning

1 INLEDNING.....	8
1.1 BAKGRUND.....	8
1.2 PROBLEMDISKUSSION	8
1.3 SYFTE	9
1.4 AVGRÄNSNINGAR	9
1.5 METOD OCH MATERIAL.....	9
1.6 DISPOSITION	10
2 ALLMÄNT OM FÅMANSFÖRETAG.....	11
2.1 FÅMANSFÖRETAG	11
2.1.1 Företagsledare.....	11
2.1.2 Delägare	12
2.1.3 Närstående	12
2.2 SLOPANDE AV STOPPREGLER	13
2.2.1 Värdering till marknadsvärdet.....	14
2.2.2 Beskattningstidpunkten för förmåner.....	16
3 FÖRMÅNER.....	17
3.1 BOSTADSFÖRMÅN.....	17
3.1.1 Andra kapitalvaror	18
3.2 ÅTNJUTANDE	19
3.3 DISPOSITIONSRÄTTEN	20
3.4 PRESUMPTIONSREGELN	21
4 FÖRMÅNSBESKATTNING – RÄTTSFALL.....	23
4.1 RÅ 2002 REF. 53.....	23
4.1.1 Bakgrund.....	23
4.1.2 Uttalande från instanserna.....	24
4.1.3 Kommentarer	25
4.2 KAMMARRÄTTEN I STOCKHOLM, MÅL NR 706-06.....	26
4.2.1 Bakgrund.....	26
4.2.2 Uttalande från instanserna.....	27
4.2.3 Kommentarer	28
4.3 KAMMARRÄTTEN I STOCKHOLM, MÅL NR 4104-07.....	28
4.3.1 Bakgrund.....	28
4.3.2 Uttalande från instanserna.....	29
4.3.3 Kommentarer	30
5 ANALYS OCH SLUTDISKUSSION	32
KÄLLFÖRTECKNING	35
BILAGA 1 – INKOMSTSKATTELAGEN (1999:1229).....	39

1 Inledning

I detta kapitel introduceras läsaren i ämnet och ges en bakgrund till min problemformulering. Detta leder fram till uppsatsens syfte och avgränsning. Kapitlet avslutas med disposition.

1.1 Bakgrund

I Sverige bildas en mycket stor andel aktiebolag med endast en eller ett fåtal ägare och i stort sett finns det inte några särskilda civilrättsliga regler för dessa bolag.¹ År 1976 införde regeringen de särskilda reglerna, s.k. stoppregler, för fåmansföretag. Bestämmelserna reglerade hur olika transaktioner, avseende förvärv av tillgångar uteslutande eller så gott som uteslutande för företagsledarens privata bruk, skulle beskattas.² Reglernas syfte var att förhindra eller försvåra en rad olika transaktioner mellan delägaren och företaget.³ Stoppreglerna för fåmansföretag avskaffades från och med 2001 års taxering. Enligt propositionen 1999/2000:15 förutsätter slopandet av stoppreglerna bland annat att en korrekt beskattning kan ske inom det vanliga systemets ram. Det framgår av propositionen att regeringen kommer att följa rättsutvecklingen noga och återkomma om de allmänna reglerna inte är tillräckliga för att motverka missbruk.⁴

1.2 Problemdiskussion

I ett fåmansföretag finns det ofta en ekonomisk intressegemenskap mellan företaget och delägaren. De skattemässiga problem som ofta uppkommer i fåmansföretag rör disposition av företagets egendom för eget bruk t ex stugor, båtar och bilar. Skatteverket har kraftigt fokuserat på att beskatta ägare för stugor, båtar och bilar som används som en del i näringsverksamheten oavsett om de används privat eller inte. En delägare i fåmansföretag

¹ Tjernberg, M (2006) *Beskattning av fåmansföretag*, s 12

² Prop. 1999/2000:15, s 30

³ <http://www.aftonbladet.se/nyheter/9809/23/telegram/inrikes39.html>. (2008-05-07)

⁴ <http://www.riksdagen.se/webbnav/index.aspx?Media=Print&&nid=3322&rm=1999/2000&bet=SkU5>. (2008-05-07)

måste bevisa att tillgången inte används privat för att undvika förmånsbeskattning. Detta är oftast omöjligt att bevisa.⁵

1.3 Syfte

Uppsatsens syfte är att beskriva och förklara vilka konsekvenser dispositionsrätten får i fåmansföretag för ägare och företag.

1.4 Avgränsningar

Jag har valt att avgränsa mig till att inte behandla beskattning av bilförmån, eftersom den är schabloniserande. Vidare kommer jag inte heller att gå in på hur en ägare blir beskattad vid utdelning på aktier och försäljning av andelar i fåmansföretag. Jag kommer att presentera reglerna som omfattar förmånsbeskattning av aktiva ägare till fåmansföretag och som återfinns i 56 kap. IL.

1.5 Metod och material

För min uppsats har jag valt att använda den traditionella juridiska metoden⁶ och även skatterättslig doktrin som har betydelse inom vissa områden, detta i syfte att uppsatsen ska beskriva, förklara och analysera gällande rätt.

Jag har huvudsakligen använt mig av material som tillämplig lagtext, förarbeten, rättspraxis på området, juridisk litteratur och artiklar ur tidskrifterna Skattenytt och Svensk Skattetidning.

Mats Tjernbergs bok ”Beskattning av fåmansföretag” och även artiklar som han har skrivit inom området har varit till stor nytta. Jag har även använt mig av Skatteverkets allmänna råd, meddelanden och rekommendationer som behandlar skatterätten.

⁵ Dimitrievski, N ”Bevisproblematik rörande förmåner från fåmansföretag”, SN 2001, s 651 ff

⁶ Peczenik, A (1995) *Juridikens teori och metod*, s 33 ff

1.6 Disposition

- Kapitel 1** I detta kapitel förklaras varför dispositionsrätten är ett problem i fåmansföretag. Problemdiskussionen leder fram till problemformulering och uppsatsens syfte.
- Kapitel 2** Detta kapitel inleds med en beskrivning av reglerna om fåmansföretag. Vidare kommer kapitlet att beskriva sloandet av stoppregler. Avslutningsvis behandlas hur värdet av en förmån beräknas och hur beskattningstidpunkten fastställs.
- Kapitel 3** Detta kapitel inleds med en beskrivning av bostadsförmåner och andra förmåner av kapitalvaror samt behandlas även begreppet åtnjutande. Avslutningsvis ges en beskrivning av dispositionsrätten och presumtionsregeln.
- Kapitel 4** Detta kapitel kommer att belysa tre rättsfall som behandlar dispositionsrätten till bostad, båt samt motorcykel. Varje rättsfall inleds med en beskrivning av bakgrunden, därefter följer uttalanden från olika instanser och avslutningsvis ges kommentarer till domen.
- Kapitel 5** Detta kapitel avslutar med diskussion om vad som ligger till grund för förmånsbeskattning och vad företagsledare och delägare i ett fåmansföretag kan göra för att undgå beskattning.

2 Allmänt om fåmansföretag

Detta kapitel inleds med en beskrivning av reglerna om fåmansföretag. Vidare kommer kapitlet att beskriva slopandet av stoppregler. Avslutningsvis behandlas hur värdet av en förmån beräknas och beskattningstidpunkten.

2.1 Fåmansföretag

Huvuddefinitionen av fåmansföretag anges i 56 kap. 2 § IL. Som fåmansföretag avses aktiebolag eller ekonomisk förening där fyra eller färre delägare äger andelar som motsvarar mer än 50 procent av rösterna för samtliga andelar i företaget.

Komplettering till huvuddefinitionen av fåmansföretag är den s.k. subsidiära definitionen. Bakgrunden till kompletteringen är att ett reellt tvåpartsförhållande saknas trots att företaget ägs av ett större antal personer. Den subsidiära definitionen avser fåmansföretag där verksamheten är uppdelad på två eller flera verksamhetsgrenar som är oberoende av varandra och där en delägare genom sitt aktieinnehav, genom avtal eller på liknande sätt har den faktiska bestämmanderätten och självständigt kan disponera över dess resultat. Det är framför allt i företag inom de fria yrkena som denna bestämmelse kan förkomma, t ex bland läkare, tandläkare, advokater, arkitekter, revisorer och redovisningskonsulter.⁷

2.1.1 Företagsledare

Den skatterättsliga definitionen av begreppet företagsledare och delägare anges i 56 kap. 6 § IL. Bestämmelserna för fåmansföretag är uppdelade och gäller dels för delägare i företaget och dels endast för företagare och närstående till denne.

⁷ Skatteverket 2008, Del 3, s 262

Som företagsledare i fåmansföretag anses den eller de personer som till konsekvens av självständigt eller närståendes aktieinnehav och sin ställning har en väsentlig betydelse i företaget. En företagsledare anses vara den person med ledande ställning som har ett direkt eller indirekt ägarintresse i företaget. Enbart ett aktieinnehav är inte avgörande vid bedömningen av en persons ställning i ett företag, utan det krävs också att det väsentliga inflytandet hänger samman med dennes ställning, vilket innebär drygt 12,5 procent om fyra personer äger drygt 50 procent av företaget.⁸

2.1.2 Delägare

Delägare i fåmansföretag anses den person vara som direkt eller indirekt äger aktier i företaget. Med indirekt ägande menas att delägare äger aktier i företaget genom ett annat företag. Det finns aktivt eller passivt delägarskap i skatterättsliga termer. En aktiv delägare arbetar och är verksam i företaget i betydande omfattning. En delägare anses vara aktiv i företaget om delägarens eller någon av delägarens närståendes arbetsinsatser har varit av stor betydelse för resultatet under inkomståret eller någon del av den närmast föregående femårsperioden. De personer som anses aktiva i företaget är bland annat verkställande direktörer, chefer med högre befattningar, lägre chefer och arbetsledare i mindre företag. En passiv delägare i ett fåmansföretag är en person med aktieinnehav i företaget men som inte arbetar eller är verksam i betydande omfattning i företaget. Som passiv delägare räknas också person som både har aktieinnehav och arbetar i företaget men som inte är verksam i någon betydande omfattning.⁹

2.1.3 Närstående

Närståendekretsen innefattar far- och morförälder, förälder, make, barn och barns make, samt syskon, syskons make och barn.¹⁰ Med barn avses även styvbarn och fosterbarn.¹¹ Med makar jämställs även personer som ingått registrerat partnerskap.¹² Som närstående räknas även dödsbo i vilket någon av de närvarande personerna är delägare, däremot räknas inte delägare i

⁸ Prop. 1975/76:79 s 73

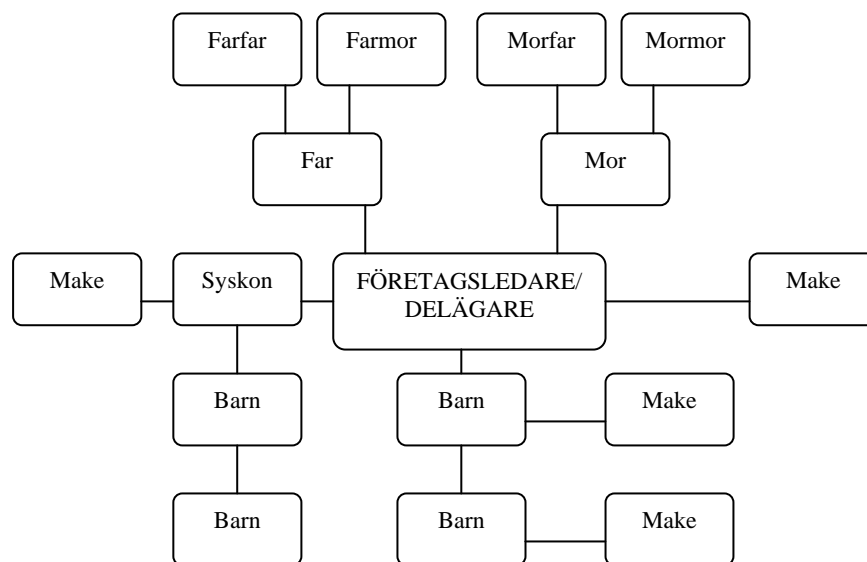
⁹ SKV 292, utgåva 16

¹⁰ IL 2 kap. 22 §

¹¹ IL 2 kap. 21 §

¹² IL 2 kap. 20 §

ett dödsbo som närstående.¹³ Övriga juridiska personer ingår inte i närståendekretsen, vilket har bekräftats bl.a. genom RÅ 1992 ref 56.



Figur 1. Närståendekretsen (IL 2 kap. 22 §)

2.2 Slopande av stoppregler

År 1976 infördes de särskilda reglerna för beskattning av fåmansföretag och företagsledare och delägare, s.k. stoppregler. Syftet med stoppreglerna var att hindra transaktioner mellan fåmansföretag och delägare, där avsikten var att få personliga skattefördelar som inte var motiverade med hänsyn till den bedrivna verksamheten.¹⁴ Bestämmelserna grundades så att delägaren beskattades för anskaffningskostnaden som intäkt av tjänst och företaget helt eller delvis vägrades avdrag för kostnaden.¹⁵

Stoppreglerna avseende beskattning av fåmansföretag och delägare i företag avskaffades från och med 2001 års taxering. Beskattning sker i stället enligt de allmänna beskattningsreglerna.

¹³ IL 2 kap. 22 §

¹⁴ Sandström, K m.fl. (2006) *Fåmansföretag – skatteregler och skatteplanering*, s 13

¹⁵ Prop. 1975/76:79, s 39

Slopandet av stoppreglerna har i stort sett mottagits positivt av politiker, företagsföreträdare och massmedia. Det kan vara ett viktigt första steg mot förbättringar och har inledningsvis en positiv psykologisk effekt.¹⁶ Stoppreglerna fyllde en viktig funktion genom att hindra delägarna från att ingå transaktioner som kunde falla innanför reglernas tillämpningsområde. Med stoppreglerna kunde man därmed undvika värderingsproblem som skulle kunna uppstå vid löpande nyttjande.¹⁷ De som var emot slopandet av stoppreglerna hävdade att utredningar om fastställandet av förmånsvärdet kunde bli kostsamma och tidskrävande.¹⁸

2.2.1 Värdering till marknadsvärdet

Förmåner som erhålls på grund av tjänst och som inte kan hänföras till någon av de i inkomstskattelagen särskilt uppräknade skattefria förmånerna är i princip skattepliktiga. Förmåner som enligt inkomstskattelagen är skattepliktiga värderas med några särskilt reglerade undantag, ifall värdet av produkter, varor eller andra förmåner ska beräknas till marknadsvärdet, det vill säga det pris den skattskyldige normalt får betala på orten för varan eller tjänsten.¹⁹ Förarbetena menar att marknadsvärdet ska gälla utan tillämpning av någon försiktighetsprincip. Man bör alltså eftersträva att förmånen får ett värde som motsvarar det verkliga värdet.²⁰

”Marknadsvärdet bör anses motsvara det regelmässigt förekommande priset (inklusive mervärdesskatt) på varan eller tjänsten. En värdering till marknadsvärde bör också anses innebära, att mottagarens individuella förhållanden, som exempelvis låg inkomst, inte kan beaktas vid värderingen. Inte heller påverkas marknadsvärdet av den omständigheten att förmånen inte kan bytas ut mot pengar eller ett

¹⁶ Tjernberg, M ”Innebär slopade stoppregler för fåmansföretag en förbättring av företagsklimatet?”, SN 2000, s 179

¹⁷ Tjernberg, M ”Innebär slopade stoppregler för fåmansföretag en förbättring av företagsklimatet?”, SN 2000, s 185

¹⁸ Prop. 1999/2000:15, s 52

¹⁹ IL 61 kap. 2 §

²⁰ Prop. 1989/90:110, s 655

*påstående från mottagaren att denne inte skulle ha skaffat sig förmånen om den inte tillhandahållits av arbetsgivaren”.*²¹

Om marknadsvärdet inte direkt kan fastställas, ska värdet tas upp till ett belopp som med hänsyn till rådande förhållanden kan beräknas vid en betalning med kontanta medel. Enligt förarbetena till lagstiftningen ska värderingen ansluta till det marknadsmässiga värdet.²²

Om t ex hyresmarknad saknas eller om det i övrigt föreligger svårigheter att göra en objektiv beräkning av värdet med utgångspunkt i marknadsvärdet för enstaka veckor bör enligt Skatteverkets allmänna råd förmånen värderas till följande belopp.²³

Fjällstuga (eller lägenhet)

Jul, nyår och vårvinter (februari – april) 3 000 kr per vecka

Övrig tid 1 200 kr per vecka

Sommarstuga (eller lägenhet)

Sommar (mitten av juni – mitten av aug) 3 000 kr per vecka

Övrig tid 1 200 kr per vecka

Semesterbostad i utlandet

Hela året 3 000 kr per vecka

Förmånen av fri eller subventionerad semester är skattepliktig. Enligt inkomstskattelagen ska förmånen beräknas till marknadsvärdet vid beräkning av skatteavdrag samt vid beräkning av arbetsgivaravgifter och vid lämnande av kontrolluppgift. Värdet av förmån av fri bostad, som inte används som semesterbostad, ska beräknas till marknadsvärdet vid inkomsttaxeringen.²⁴

²¹ SKV A 2007:37 punkt 2.1

²² SKU 1989/90:30, s 76

²³ Skatteverket 2008, Del 1, s 342

²⁴ IL 61 kap. 2 §

2.2.2 Beskattningstidpunkten för förmåner

Enligt inkomstskattelagen ska en intäkt tas upp till beskattning när den kan disponeras eller på något annat sätt kommer den skattskyldige till del.²⁵ Beträffande förmåner finns inte alltid en klart uttalad gemensam tidpunkt för skattpliktens inträde.²⁶

”Beskattning torde i vissa fall ske när förmånens adressat på något sätt får inflytande eller bestämmanderätt över förmånens användning eller utnyttjande och i andra fall först vid det faktiska utnyttjandet eller användandet av förmånen.

Med tanke på de tillämpningsproblem i detta avseende som ofta uppstår med olika slag av förmåner vore det i och för sig önskvärt om det i lagtext klart kunde anges hur olika fall ska bedömas.

Det förekommer emellertid en mängd olika situationer och det uppstår efterhand nya förmåner. En fullständig reglering är därför inte möjlig utan man nöjer sig med en allmänt hållen lagtext som fylls ut av rättspraxis. Som utredningen föreslagit bör uttrycket ”åtnjuta” kunna användas i sammanhanget.”²⁷

Enligt kontantprincipen inträder skattskyldigheten redan när den skattskyldige accepterar ett erbjudande om att erhålla en viss förmån och därmed kan disponera över när och hur förmånen ska utnyttjas.²⁸

²⁵ IL 10 kap 8 §

²⁶ SKV M 2007:32, s 25

²⁷ Prop. 1993/94:90, s 82

²⁸ Lodin, SO m.fl. (2005). ”Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt”, s 114

3 Förmåner

Detta kapitel inleds med en beskrivning av bostadsförmåner och andra förmåner av kapitalvaror samt behandlas begreppet åtnjutande. Avslutningsvis ges en beskrivning av dispositionsrätten och presumtionsregeln.

3.1 Bostadsförmån

Beträffande värdering av bostadsförmån vid inkomsttaxering har denna i stort sett inte förändrats sedan år 1928 när kommunalskattelagen trädde i kraft.²⁹ Med tiden har en förändring inträtt, där värderingen av bostadsförmån i hyreslägenhet gäller priset per kvadratmeter för boytan i stället för antal rum.

Det finns inga särskilda bestämmelser i IL om hur man ska värdera bostadsförmån. Enligt värderingsregler i 11 kap 1 § och 61 kap 2 § IL ska förmånen vid inkomsttaxering värderas till marknadsvärdet.³⁰ Förmånsvärdet ska värderas efter hyresvärdet för motsvarande bostad på orten.³¹ Med hyresvärdet på orten avses vad som i hyreslagstiftningen anges som bruksvärde för bostaden i fråga. Hyrorna i de allmännyttiga bostadsföretagen på orten är utgångspunkt för beräkning av bruksvärdet.³² Vid värdering av bostadsförmån i hyreslägenhet utgår man vanligen från priset per kvadratmeter för boytan för likvärdiga lägenheter i samma hus eller från ortens hyresvärde, om detta visar sig vara bättre än lägenhetens värde.³³ Används bostaden som permanentbostad bör jämförelse givetvis göras med hyresmarknaden för permanentbostäder. Om en permanentbostad används som fritidsbostad bör jämförelse givetvis göras med hyresvärdet för fritidsbostad.

Särskild svårighet kan uppstå vid värderingen av bostadsförmån i villa. Vid sådan värdering ska hänsyn tas till storlek, läge och standard, med ledning av hyresnivån hos allmännyttiga

²⁹ Prop. 1996/97:173, s 32

³⁰ SKV M 2007:32 s 32

³¹ Tjernberg, M (2005). "Beskatning av fåmansföretag". s 128

³² Prop. 1996/97:173 s 38

³³ Skatteverket 2008, Del 1, 338

bostadsföretag på orten. Om bostadens utrustning har högre standard än vad som är normalt i allmännyttans flerfamiljshus ska hyresvärdet höjas vid värdering av bostadsförmån. Vid värderingen bör utsikt, omgivning och sjötomt beaktas om de kan anses ha betydelse för värdet.³⁴ Värdering av garageförmån, fri trädgårdsskötsel, snöskottning, städning, larm och kabel-TV etc. ska beräknas särskilt.³⁵ Värdering av fri bostad som fås av en fysisk person och som ges ut i dennes hushåll beräknas enligt 61 kap. 3a § IL, alltså 600 kronor för en hel kalendermånad eller 20 kronor per dag för en del av kalendermånad.³⁶ Värdering av bostadsförmån i villa kan även beräknas till viss procentsats av fastighetens taxeringsvärde.³⁷ Värderingsreglerna ska inte tillämpas när en anställd eller delägare får en bostadsförmån i en lägenhet eller ett hus som är skilt från utgivarens hushåll.³⁸

När det gäller tjänstebostad som med hänsyn till representationsskyldighet är större än vad förmånstagaren och dennes familj behöver ska värdet av tjänstebostad tas upp som värdet för en representationsbostad.³⁹

3.1.1 Andra kapitalvaror

Det är inte möjligt att schablonmässigt bestämma förmånsvärdet vid privat nyttjande av segelbåt, husvagn, husbil, motorcykel och andra liknande tillgångar. Detta kan bero på att anskaffningskostnad och tillgångar är föremål för värdeminskning och att den ekonomiska livslängden kan variera oerhört mycket. Värdering av förmånsvärdet måste beräknas för varje enskilt fall, utgångspunkt för beräkningen är att ett marknadsvärde ska fastställas, det vill säga enligt samma princip som för bostadsförmån.⁴⁰

Om det finns en leasing-/hyresmarknad för den tillgång som disponeras för privat bruk kan marknadsvärdet beräknas med ledning av leasingavgifter som uttas på marknaden. Om det

³⁴ SKV A 2007:37, avsnitt 2.3

³⁵ Skatteverket 2008, Del 1, s 339

³⁶ IL 61 kap.3a §

³⁷ Andersson, M m.fl. (2007) *Inkomstskattelagen – en kommentar, Del 2*, s 1666

³⁸ Prop.2000/01:7, s 33

³⁹ Prop.1996/97:173, s 43

⁴⁰ Antonson, J (2006) *Förmåner*, s 859

saknas en leasing-/hyresmarknad antas enligt allmänna principer att en förmåns marknadsvärde inte understiger arbetsgivarens kostnad för förmånen.⁴¹

3.2 Åtnjutande

Om, enligt förarbetena till lagändringen, texten ”tillhandahållits” i KL ändras till ”åtnjutits” skulle detta kunna leda till konsekvenser och förtydligande i lagtext.⁴² Enligt Pahlsson bör ordet ”åtnjutits” urskiljas så att det syftar tillbaka på hela meningen. Syftet med lagtextens ändring var inte att förändra tidpunkten för förmånsbeskattningen.⁴³ Förmånen gäller för den tidpunkt då den kommer den skattskyldige till godo, oberoende av när den intjänats.⁴⁴

Regeringsrätten har i RÅ 1992 ref. 108 belyst tillämpningen av begreppet ”åtnjutandet”. Rättsfallet handlade om en anställd som var vegetarian och som erbjöds mat av sin arbetsgivare. Regeringsrätten ansåg att den anställde inte skulle beskattas, eftersom maten bestod av husmanskost och hon därför inte utnyttjat förmånen. Genom denna dom bör det vara klarlagt att det krävs att en anställd faktiskt har nyttjat förmånen för att beskattning ska kunna ske. En tillämpning av de allmänna reglerna om ett företags inköp av en båt för företagsledarens privata bruk skulle således kunna få till följd att förmånsbeskattning endast kan ske för de veckor företagsledaren faktiskt har nyttjat båten, trots att denne i praktiken haft dispositionsrätt till båten under hela året. En annan utgångspunkt beträffande dispositionsrätten är att den med omfattande tolkning av ”åtnjutandet” skulle kunna göra gällande att möjligheten att utnyttja t.ex. företagets båt i sig är en rättighet som åtnjuts oavsett nyttjandet av egendomen. Det skulle kunna hävdas att förmånsbeskattning ska ske för årets alla dagar. Det förekommer ofta ett antal tvister i de allmänna förvaltningsdomstolarna, där företagare gör gällande att förmån ”åtnjutits”, vilket innebär att de trots full dispositionsrätt under hela året inte kan beskattas för högre värde än det antal dygn de faktiskt befunnit sig i

⁴¹ RSV:s skrivelse, Dnr 2664-00/110, avsnitt 6.2.3, punkt 1 och 2

⁴² Prop. 1993/94:90, s 82

⁴³ Pahlsson, R (1995) *Riksskatteverkets rekommendationer*, s 315

⁴⁴ Tjernberg, M ”Innebär slopandet av stoppregler för fåmansföretag en förbättring av företagsklimatet?”, SN 2000 s 184

t ex fritidsvillan, det vill säga de dagar Skatteverket efter en lång tid kan visa att den skattskyldige faktiskt nyttjat bostaden.⁴⁵

3.3 Dispositionsrätten

Dispositionsrätten innebär att om en anställd eller delägare i ett fåmansföretag stadigvarande har rätt att nyttja exempelvis en semesterbostad ska denne beskattas för värdet av att fritt kunna disponera bostaden. För den aktive delägaren beskattas förmånen som lön och företaget ska betala arbetsgivaravgifter på förmånen. Företagets anskaffningskostnad är avdragsgill. För delägare som inte är aktiv beskattas förmånen som utdelning.⁴⁶

Den skattskyldige ska grunda värdet på förmån för hela året, dock inte enbart grunda sig på den tid som bostaden nyttjats.⁴⁷ Enligt Regeringsrätten är det dispositionsrätten till semesterbostaden som är skattepliktig förmån, vilket skiljer sig från bilförmånen där det faktiska åtnjutandet av förmånen är skattepliktigt.⁴⁸ Förmånen föreligger oavsett i vilken grad bostaden har nyttjats, därmed finns det inte krav på att förmånen ska ha nyttjats i viss omfattning. Vid beräkningen av värdet gör man dock reduktion för perioder då bostaden inte varit disponibel, t.ex. vid uthyrning till utomstående. Denna princip gäller beskattning av dispositionsrätten, och inte enbart det faktiska utnyttjandet.⁴⁹ Om den skattskyldige disponerar en sommarbostad privat måste denne kunna visa att bostaden används mellan exempelvis april eller augusti månad för att den förmodligen skall kunna anses vara en sommarbostad. Den skattskyldige måste visa att han faktiskt inte använt bostaden om skatteplikt inte ska uppkomma.⁵⁰

Enligt Skatteverkets uppfattning ska ett förmånsvärde fastställas när egendomen disponeras av delägaren och med utgångspunkt i delägarens inbesparing av kapitalkostnaden för tillgången.

⁴⁵ Gäverth, L ”Från stopp- till frittframlagstiftning?”, Sv SkT 1999, s 876

⁴⁶ SKV 292 utgåva 16, s 8

⁴⁷ SKV 454, s 48

⁴⁸ RÅ 2001 ref.22

⁴⁹ RÅ 2002 ref.53

⁵⁰ RÅ 2001 ref.22

Kapitalkostnaden bör som lägst beräknas till företagets:

- anskaffningsutgift för tillgången multiplicerat med statslåneräntan vid anskaffningstidpunkten plus en procent;
- eventuella försäkringspremier och liknande årliga kostnader.

Detta framräknade värde är tillgångens förmånsvärde per år. Om tillgången inte är av dyrbarare slag, exempelvis litografier och antikviteter av mindre värde, kan delägaren beskattas direkt för hela anskaffningsutgiften.⁵¹

3.4 Presumtionsregeln

Presumtionsregeln innebär att Skatteverket först ska bevisa en dispositionsrätt. När Skatteverket har gjort detta inträder presumptionen som har den betydelsen vid t.ex. bilförmån, att bilen antas ha använts för privatkörning i mer än ringa utsträckning om inte den skattskyldige kan bevisa att den använts endast i ringa utsträckning eller inte alls.⁵²

Presumtionsregeln kan beskrivas både som en bevisbörderegeln och som en bevisvärderegeln. För att kunna se presumtionsregeln som en bevisbörderegeln krävs det att den skattskyldige lägger fram bevisning mot presumptionen. Presumptionen kan brytas men det krävs att den skattskyldige presterar bevisning som häver det sannolikhetsvärde denna har.

Presumtionsregeln kan ses som en bevisvärderegeln om det däremot inte presteras någon motbevisning. Föreligger denna omständighet medför presumptionen en rättslig bedömning i enlighet med denna.⁵³ I Regeringsrättens tidigare praxis har det varit svårt att tolka något om bevisbördans placering och tillämpligt beviskrav för fåmansföretag. Regeringsrättens fastställanden i RÅ 2001 ref. 22 tillmötesgår doktrinen kritik mot domstolens klenta

⁵¹ Sandström, K m.fl. (2006) *Fåmansföretag – skatteregler och skatteplanering*, s 185

⁵² Dimitrievski, N "Bevisproblematik rörande förmåner från fåmansföretag", SN 2001, s 651

⁵³ Leidhammar, B (1995) *Bevisprövning i taxeringsmål*, s 90 ff

motiveringar. Frågan är om detta är en ihållande trend och om samma utförliga resonemang kommer att föras vid utslag gällande andra förmåner.⁵⁴

⁵⁴ Dimitrievski, N "Bevisproblematik rörande förmåner från fåmansföretag", SN 2001, s 656

4 Förmånsbeskattning – Rättsfall

Detta kapitel kommer att belysa tre rättsfall som behandlar dispositionsrätten till bostad, båt samt motorcykel. Varje rättsfall inleds med en bakgrundsbeskrivning, därefter följer uttalanden från olika instanser och avslutningsvis ges kommentarer till domen.

4.1 RÅ 2002 ref. 53

Detta fall handlar om en delägare som var företagsledare i ett fåmansföretag. Hon hade kunnat disponera företagets fritidshus utan inskränkning.

4.1.1 Bakgrund

J.J och hennes två systrar ägde vardera en tredjedel av aktierna i fåmansföretaget. Bolaget ägde en fastighet med bl.a. tre bostadsbyggnader.

Skatteverket beslutade efter omprövning den 25 november 1997 att eftertaxera J.J för förmån av fri semesterbostad på fastigheten med 26 800 kronor vid 1992 års taxering, med 28 000 kronor vid 1994 års taxering, med 28 800 kronor vid 1996 års taxering och med 30 400 kronor vid 1997 års taxering. Skatteverket påförde även skattetillägg vid de aktuella taxeringarna.

J.J överklagade och yrkade att förmånsvärdena för resp. år skulle sättas ned. J.J hävdade att det var det faktiska utnyttjandet av torpstugorna som skulle ligga till grund för beräkningen av förmånsvärdet, och inte något schablonvärde, eftersom J.J och hennes systrar av praktiska skäl fått utnyttja stugorna i omgångar under den fem veckor långa semestern. Slutligen upplyste J.J om att Oskarhamns turistförening inte lyckats hyra ut stugorna. Skatteverket vidhöll sin inställning i beslut den 6 maj 1998.

Möjligheten att utan ersättning använda arbetsgivarens fritidshus för privat bruk är en förmån som enligt bestämmelsen i 32 § 1 mom. första stycket KL skall tas upp som intäkt av tjänst.

4.1.2 Uttalande från instanserna

Länsrätten i Kalmar län yttrade att det i princip är värdet av det faktiska nyttjandet av en semesterbostad som skall beskattas. I J.J:s fall är hon företagsledare och delägare i bolaget som äger fastigheten med de tre stugorna, vilket innebär att hon har stor möjlighet att påverka hur stugorna skall disponeras. Med hänsyn till att hennes dispositionsrätt är så stark måste det krävas att hon påvisar omständigheter som klart visar omfattningen av det faktiska nyttjandet. J.J:s påståenden om ett begränsat nyttjande och vad hon i övrigt har anfört är inte tillräckligt. Länsrätten ändrar Skatteverkets beslut och förmånsvärdet av semesterbostaden bestäms till 9 925 kronor vid 1992 och 1994 års taxering samt överlämnas åt Skatteverket att justera skattetilläggen i enlighet härmed. Länsrätten avslår överklagandena avseende 1996 och 1997 års taxering.

Kammarrätten i Jönköping yttrade att J.J såsom företagsledare har haft stort inflytande och bestämmanderätt över bolagets stugor. Denna dispositionsrätt till semesterbostad utgör en skattepliktig förmån. Det framgår inte att J.J varit förhindrad att utnyttja stugorna. Kammarrätten instämmer även i Länsrättens bedömning. Kammarrätten avslår överklagandet.

Regeringsrätten yttrade att J.J är delägare, företagsledare i bolaget och inte hade betalat någon hyra eller annan ersättning för fritidsbostad till bolaget. Möjligheten att utan ersättning använda arbetsgivarens fritidsbostad för privat bruk är en förmån som enligt bestämmelsen i 32 § 1 mom. första stycket KL skall tas upp som intäkt av tjänst. J.J åberopade praxis vad gäller beskattning av förmån av fri bil (RÅ 2001 ref. 22) som grund för sin uppfattning att det är det faktiska nyttjandet som skall ligga till grund för förmånsbeskattningen. Regeringsrätten ansåg att beskattning av förmånen av fri bostad skiljer sig från den om bilförmån bland annat genom att något krav på att förmånen skall ha åtnjutits i viss omfattning inte uppställs. Bostadsförmånen som föreligger i detta fall karakteriseras främst av den fria dispositionsrätten till fritidsbostad. Detta gäller oavsett i vilken utsträckning fritidsbostaden

faktiskt har nyttjats av den skattskyldige. Regeringsrätten hävdade därför att värdet av bostadsförmånen bör beräknas på grundval av denna dispositionsrätt. För det fall J.J gör sannolikt att dispositionsrätten varit inskränkt i något avseende, t.ex. genom att bostaden under en tid varit uthyrd, bör förmånsvärdet sättas ned med hänsyn till omfattningen av denna inskränkning. Regeringsrätten avslår överklagandet.

4.1.3 Kommentarer

Förmån av fri eller delvis fri semesterbostad ska beräknas till marknadsvärdet på samma sätt för företagsledare, delägare och närstående till dessa som för andra anställda.⁵⁵ Det är inte endast det faktiska utnyttjandet som leder till förmånsbeskattning utan även själva möjligheten att nyttja bostaden, det vill säga dispositionsrätten till egendomen. Det framgår av förarbetena (prop. 1999/2000:15) att när ett fåmansföretag anskaffar dyrare egendom, t.ex. båtar och fjällstugor, ska den skattskyldige vid förmånsvärderingen även beakta dispositionsrätten. Regeringsrätten motiverade detta med att egendomen står till den skattskyldiges förfogande under hela året och därmed kan användas när denne så önskar.⁵⁶

Regeringsrätten uttalade i domskälen att förmånsbeskattning av fri bostad skiljer sig från bilförmån i rättsfall RÅ 2001 ref. 22 som J.J åberopade i fallet, detta bland annat genom att något krav på att bostadsförmån ska ha nyttjats inte ställs. Vidare vid värdering av bilförmån utgår en schablonvärdering istället för marknadsvärdet. Regeringsrätten ansåg att bostadsförmån huvudsakligen kännetecknas av den fria dispositionsrätten till fritidshus.

I fallet tillämpas bestämmelsen i 32 § 1 mom. första stycket KL⁵⁷ att möjligheten att utan ersättning använda arbetsgivarens fritidshus för privat bruk är en förmån och ska tas upp som intäkt av tjänst. Värdering av förmån ska ske i enlighet med bestämmelserna i 42 § KL och anvisningarna till denna paragraf. Enligt 61 kap. 2 § IL ska inkomst i annat än pengar värderas till marknadsvärdet. Detta innebär det pris som den skattskyldige skulle ha fått betala

⁵⁵ Antonson, J (2006) *Förmåner*, s 541

⁵⁶ Antonson, J (2006) *Förmåner*, s 542

⁵⁷ Numera 11 kap. 1 § IL

på orten om denne själv skaffat sig motsvarande varor, tjänster eller förmåner mot kontant betalning.

I fallet har Regeringsrätten slagit fast att det vid beskattning av förmånen är dispositionsrätten som utgör grund för värderingen och inte det faktiska nyttjandet.

4.2 Kammarrätten i Stockholm, mål nr 706-06

Avser G.L som var företagsledare och VD i ett företag. Han hade haft dispositionsrätt till en motorcykel.

4.2.1 Bakgrund

G.L var företagsledare och VD i ett företag. Företaget ägde en bil av märket Land Rover, en motorcykel av märket Harley–Davidson och dessutom en småhusfastighet i Sälen. Skatteverket ansåg att G.L hade haft hand om nycklarna och därmed haft tillgång till och kunnat förfoga över såväl företagets fritidsbostad som motorcykel och bil. Därmed hade han haft dispositionsrätt till egendomen och beskattning av förmån av fri bostad, motorcykel och bil blev aktuell. Skatteverket anförde att i och med att G.L inte hade redovisat förmånen av fri bostad och motorcykel i skattedeklarationen ska han anses ha lämnat en oriktig uppgift. Skatteverket utgick därmed med 40 procent av den skatt som påförs med anledning av höjning av inkomst av tjänst. G.L yrkade nedsättning av taxerad inkomst av tjänst med 80 000 kronor avseende påförd bostadsförmån, med 47 400 kronor avseende påförd motorcykelförmån och med 117 400 kronor avseende påförd bilförmån samt yrkade att skattetilläggen undanröjs.

4.2.2 Uttalande från instanserna

Länsrätten hade avslagit G.L:s yrkande att inte påföras arbetsgivaravgifter avseende bostadsförmån och bilförmån samt bifallit yrkande att inte påföras arbetsgivaravgifter avseende motorcykelförmån. Länsrätten hade även bifallit G.L:s yrkande att undanröja påfört skattetillägg. Länsrätten hävdade att G.L ska påföras förmånsvärde av fri bostad och bil taxeringsåret 2004 och därmed ska G.L inte påföras förmånsvärde av fri motorcykel samt ska påfört skattetillägg undanröjas. Länsrätten biföll överklagandet på så sätt att förmånsvärdet avseende fri motorcykel och skattetilläggen undanröjs. Överklagandena vann således delvis bifall.

Skatteverket överklagade Länsrättens dom i den del denna avsåg motorcykelförmån och påfört skattetillägg. Skatteverket menade att dispositionsrätten till motorcykeln inte hade varit inskränkt på grund av uthyrning till utomstående. Skatteverket ansåg mot bakgrund av RÅ 2002 ref. 53 rättsfall och tidigare anförda propositionsuttalanden att G.L redan genom att ha dispositionsrätten till motorcykeln fått en skattepliktig förmån. Skatteverket hade därmed fullgjort sin bevisbörda i fråga om att oriktig uppgift lämnats och därmed påfördes även skattetillägget. G.L anförde att dispositionsrätten till motorcykeln hade varit inskränkt då motorcykeln varit avställd. G.L hävdade även att det inte fanns någon vägledning angående hur dispositionsrätten ska värderas varför någon oriktig uppgift inte kan anses ha lämnats. Skatteverket anförde att en avställd motorcykel inte var verklig inskränkning i dispositionsrätten eftersom det är möjligt att när som helst, från en dag till en annan, meddela av- och påställning av motorcykeln. G.L kunde efter eget fritt val avgöra när han önskade använda sig av motorcykeln. Vid en analog tillämpning av reglerna om bilförmån är det enligt rättspraxis ett krav för att undgå förmånen att föreställa en exakt förd körjournal.

Kammarrätten yttrade att det förhållandet att både bil och motorcykel utgör motorfordon enligt lag om vägtrafikdefinitioner (2001:559) inte ger stöd för att jämställa dessa fordonsslag vid förmånsvärderingen. Värdering av förmån av motorcykeln ska därför ske till marknadsvärdet för dispositionsrätten till förmånen och inte till det faktiska nyttjandet. Kammarrätten ansåg att förhållandet att motorcykeln varit avställd under delar av tiden i sig inte innebar någon inskränkning i dispositionen, då G.L efter eget val enkelt kunnat få

motorcykeln klar för körning. Kammarrätten undanröjde Länsrättens dom avseende påförande av förmånen av motorcykel samt skattetillägg och fastställde Skatteverkets beslut.

4.2.3 Kommentarer

Kammarrätten ändrade Länsrättens dom och fastställde Skatteverkets beslut att motorcykeln ska värderas till marknadsvärdet för dispositionsrätten till förmånen enligt huvudregeln i 61 kap. 2 § IL och inte till det faktiska nyttjandet. Kammarrätten menade däremot att det förhållandet att både bil och motorcykel utgör motorfordon enligt lag om vägtrafikdefinitioner inte ger stöd för att jämställa dessa två fordonsslag vid förmånsvärderingen.

I fallet åberopade Skatteverket RÅ 2002 ref. 53 och tidigare anförda propositionsuttalanden enligt vilka bestämmelserna om beskattning av förmån bör värderas enligt dispositionsrätten. Skatteverket hade därmed bevisbördan om att oriktig uppgift lämnats som utgör grund för påförande av skattetillägg. Om en oriktig uppgift hade lämnats är skattetillägget 40 procent av sådan skatt som avses i 1 kap. 1 § första stycket 1-5 och som ifall den oriktiga uppgiften hade godtagits inte skulle ha påförts den skattskyldige i 5 kap. 4 § första stycket TL.

4.3 Kammarrätten i Stockholm, mål nr 4104-07

En företagsledare i bolaget hade haft fri tillgång till en båt. J.Z skulle beskattas för förmån av fri båt och påföras skattetillägg.

4.3.1 Bakgrund

J.Z som var företagsledare i ett bolag hade haft fri tillgång till en båt från den 7 juni 2004. Båten hade använts privat vid tre tillfällen under år 2004 och hyra för denna tid erlagts med 5 000 kronor per dygn. Skatteverket ansåg att det faktum att båten lagts ut till försäljning inte

hade varit något hinder för J.Z:s möjlighet att nyttja båten och menade att J.Z hade erhållit en skattepliktig förmån. Skatteverket uppskattade marknadsvärdet för hyra av båten till 40 000 kronor per vecka. Förmån av tillgång till båten skulle därför påföras för tiden 7 juni till september. Det totala förmånsvärdet blev då 40 000 kronor gånger 17 veckor, det vill säga 680 000 kronor. Skatteverket uppskattade förmånsvärdet av aktuell båt till 476 000 kronor för perioden, det vill säga en nedsättning med 30 procent. Skatteverket beslutade att påföra förmån av fri båt med 416 625 kronor, samt påföra skattetillägg med 40 procent av den skatt som belöper sig på 416 625 kronor.

J.Z överklagade beslutet och invände att förmånsbeskattning ska ske med högst 200 000 kronor. Han yrkade även att han ska medges ersättning i sina kostnader i målet.

4.3.2 Uttalande från instanserna

Länsrätten yttrade att J.Z med anledning av sin ställning som företagsledare får anses ha dispositionsrätt till bolagets båt. Vad han anfört och åberopat i målet föranleder inte Länsrätten att göra avsteg från principen att det i frågan om dyrare egendom, såsom båtar, är den oinskränkta dispositionsrätten och inte det faktiska nyttjandet som ska ligga till grund för förmånsbeskattning. Länsrätten ansåg att den av Skatteverket uppskattade veckohyran om 40 000 kronor ligger närmare marknadsvärdet än den bedömning som görs i det av J.Z åberopade värderingsutlåtandet. Utredningen gav inte vid handen att någon reell inskränkning i dispositionsrätten hade förelegat. Förmånsbeskattning bör därför ske på sätt som Skatteverket beslutat. J.Z hade lämnat oriktig uppgift som utgör grund för påförande av skattetillägg. Överklagande och yrkande om ersättning för kostnader ska därför avslås.

Kammarrätten yttrade att båten S/Y YAKA II är egendom av det slag att den typiskt sett får anses anskaffad för privat användning. J.Z hade inte lämnat någon beskrivning av affärsprojekt och inte heller hade någon utredning till stöd härför givits in i målet. Kammarrätten ansåg att den period på 17 veckor som Skatteverket lagt till grund för beräkning av båtförmånens värde får anses rimlig. Vidare bör en nedsättning med 30 procent för rabatt vid långtidshyra anses överensstämma med förhållandena på hyresmarknaden.

Kammarrätten fann, bland annat med hänsyn till att bara finansieringskostnaden för inköp av en båt med ett försäkringsvärde på 8 000 000 kronor tillsammans med drifts- och underhållskostnader måste ha överstigit detta belopp, att den uppgivna kostnaden var alltför låg. Kammarrätten ansåg i stället att värdet av båtförmånen kunde uppskattas till 350 000 kronor. Från förmånsvärdet skulle avräknas den ersättning som J.Z hade betalat till bolaget. Denna ersättning uppgick ostridigt till 59 375 kronor. Förmånsvärdet skulle således bestämmas till 290 625 kronor. Kammarrätten ansåg i likhet med underinstanserna att oriktig uppgift lämnats och att grund för påförande av skattetillägg förekom. Skäl för befrielse helt eller delvis från skattetillägg hade inte framkommit i målet.

Kammarrätten biföll delvis överklagandet och bestämde med ändring av Länsrättens dom och Skatteverkets omprövningsbeslut, att värdet av förmån av båt skulle nedsättas till 290 625 kronor. Kammarrätten beviljade J.Z ersättning av allmänna medel med 5 000 kronor för biträde i Länsrätten och med 2 000 kronor för biträde i Kammarrätten. I beloppen ingår mervärdesskatt.

4.3.3 Kommentarer

Kammarrätten ändrade underinstansernas dom angående värdet av förmån av båt. Kammarrätten står fast vid att det är dispositionsrätten som ska avgöra värdet och inte det faktiska nyttjandet. Skatteverket menade liksom Kammarrätten att oriktig uppgift lämnats och att grund för påförande av skattetillägg förelåg.

I gällande lagtext 11 kap. 1 § IL framgår att förmåner som erhålls på grund av tjänst ska tas upp som intäkt. Enligt 61 kap. 2 § andra stycket IL menar att med marknadsvärdet anses det pris som den skattskyldige skulle ha fått betala på orten om han själv skaffat sig motsvarande varor, tjänster eller förmåner mot kontant betalning. Om en oriktig uppgift har lämnats är skattetillägget 40 procent av sådan skatt som avses i 1 kap. 1 § första stycket 1-5 och som ifall den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha påförts den skattskyldige i 5 kap. 4 § första stycket TL (Taxeringslag 1990:324). Det ankom på Skatteverket att i enlighet med 5 kap 19 § TL göra den ändring av skattetillägget som föranleds av domen.

I fallet hänvisade Länsrätten till Regeringsrättens dom RÅ 2002 ref. 53 där förhållandena var jämförliga med detta fall.

5 **Analys och slutdiskussion**

Detta kapitel avslutar med diskussion om vad som ligger till grund för förmånsbeskattning och vad företagsledare och delägare i fåmansföretag kan göra för att undgå beskattning.

I förarbeten till avskaffandet av stoppreglerna för delägare fastställs att regeringen utgår från att den förmånsvärdering som ska ske hos Skatteverket och domstolarna kommer att ha en realistisk bedömning. Beträffande förmåner för företagsledare brukar vanligtvis beräkningsgrunden vara dispositionsrätten och även det faktiska nyttjandet vilket leder till höga förmånsvärden.

Beträffande förmåner som en anställd får från sin arbetsgivare är huvudregeln alltid den, att de är skattepliktiga. Dock finns det undantag från skatteplikten, gällande t ex personalvårdsförmåner och övriga särreglerade skattefria förmåner. Antingen kan de skattepliktiga förmånerna värderas enligt schablon, eller till marknadsvärde som då avser det pris som förmånstagaren skulle ha fått betala på orten om han själv skaffat sig förmånen.

Som framgår av de i uppsatsen nämnda tre rättsfallen föranleddes förmånsbeskattningen av dispositionsrätten, och alltså inte av det faktiska nyttjandet. En delägare som köper in egendom med koppling till verksamheten bör inte bli beskattad för förmån. Utnyttjar han däremot egendomen för privat bruk kan han bli förmånsbeskattad. En delägare bör även beakta att han kan bli förmånsbeskattad om någon som enligt 56 kap. 5 § IL ingår i hans närstående krets har utnyttjat egendomen.

I det första rättsfallet hade en företagsledare haft möjlighet att disponera bolagets semesterbostad och tre stugor hade därvid nyttjats i olika perioder under fem veckor. Regeringsrätten fann i det fallet att man kunde beräkna värdet av dispositionsrätten, som omfattade ett helt år, utifrån aktuella veckopriser för jämförbara stugor på orten, med viss justering nedåt för helårsanvändning och extern uthyrning. Företagsledaren yttrade att

förmånsvärdet beräknats utifrån det antal veckor hon faktiskt hade nyttjat semesterbostaden. Företagsledaren beskattades för dispositionsrätten och inte för det faktiska nyttjandet. Jag anser att Regeringsrättens bedömning var korrekt då företagsledaren genom sin ställning i företaget hade bestämmanderätt över fritidshuset och att hon därför bör beskattas för dispositionsrätten och inte det faktiska nyttjandet.

I det andra rättsfallet beskattades en företagsledare för en årlig dispositionsrätt till en motorcykel trots att den varit avställd under del av året, i det här fallet vintertid. Skatteverket hade inte ifrågasatt körjournalen. Kammarrätten kunde dock inte se någon inskränkning i dispositionsrätten av den anledningen att motorcykeln varit avställd, då det skulle ha varit lätt för företagsledaren att själv få den klar för körning. Företagsledaren hade lämnat en oriktig uppgift som utgör grund för påförande även av skattetillägg. Jag anser att Kammarrättens bedömning var rätt då företagsledaren, som ju hade dispositionsrätten till motorcykeln, hade lämnat en oriktig uppgift som utgör grund för påförande av skattetillägg. Att motorcykeln faktiskt varit avställd vintertid innebar i sig ingen inskränkning i dispositionen, eftersom företagsledaren om han så velat enkelt hade kunnat få motorcykeln körklar.

I det tredje och sista rättsfallet blev en företagsledare beskattad för dispositionsrätten till en båt för en tidsperiod då båten varit utlagd till försäljning. Bolaget hade lagt ut båten till försäljning under perioden 7 juni – 30 september. Skatteverket ansåg att detta inte hade varit något hinder för företagsledarens möjlighet att utnyttja båten. Skatteverket yttrade även att företagsledaren hade lämnat oriktig uppgift som utgör grund för påförande av skattetillägg och att han skulle beskattas för dispositionsrätten denna tidsperiod. I fallet hänvisade Länsrätten till Regeringsrättens dom RÅ 2002 ref. 53 där förhållandena var jämförliga med detta fall. Jag anser att domstolarna dömde rätt då företagsledaren som haft dispositionsrätt till bolagets båt hade lämnat sådan oriktig uppgift som utgör grund för påförande av skattetillägg.

Möjligen kommer Skatteverket att få ta emot en del förfrågningar från uppretade skattskyldiga angående anledningen till att närmare undersöka vilka ägodelar som förvärvats för privat bruk samt vem som använder dessa och när. Sloandet av stoppregeln kan enligt Tjernberg förleda delägare att utnyttja fåmansföretag för anskaffning av privat egendom.

Om en delägare i ett fåmansföretag anskaffat egendom som inte varit nödvändig för rörelsen, t.ex. om en revisionsbyrå anskaffat en segelbåt, då har denne svårt att bevisa om nyttjandet av egendomen har skett för privat bruk eller i tjänsten. Bevisproblematik kan uppstå vid taxering av förmånen, då frågan är om den är "dispositionsrätt" eller "åtnjutande"? Den oftast förekommande bedömningen är "dispositionsrätt till egendomen" och därmed gäller presumptionen att förmånen är "åtnjutande". För delägaren kan följden bli en förmånsbeskattning av dispositionsrätten till båten för hela året, såvida denne inte kan presumera att egendomen är "åtnjutande".

Om bostäder och fritidsbostäder disponeras av en delägare beskattas denne för det faktiska nyttjandet och även för dispositionsrätten. Om delägaren vill undvika att beskattas för dispositionsrätten måste han se till att bostaden inte är disponibel, exempelvis genom extern uthyrning.

Vid mindre dyrbar egendom t.ex. kläder och sportutrustningar som huvudsakligen eller enbart används privat och som har karaktären av konsumtionsvaror, beskattas denna som lön eller utdelning hos den som får egendomen.⁵⁸

Jag anser att lagstiftningen bör framgå i lagtext för att tydliggöra för fåmansföretag och delägare att det är dispositionsrätten som ligger till grund för värderingen vid förmånsbeskattning av dyrare egendom. Om stoppreglerna återinfördes skulle de kunna hindra transaktioner mellan fåmansföretag och delägare, där avsikten är att få personliga skattefordelar som inte är motiverade med hänsyn till den bedrivna verksamheten.

Avslutningsvis vill jag i det sammanhanget nämna att Skatteverket nyligen granskat den så kallade omfaktureringen hos 660 företag och funnit att det är vanligt förekommande att fåmansföretagen tar till allt mer sofistikerade metoder för att dölja inköp för privat bruk. Med omfakturering menas att man trots att varan eller tjänsten är avsedd för privat bruk ändrar faktura så, att den istället avser något som är avdragsgillt för en företagskund.⁵⁹

⁵⁸ EY Focus " Hur beskattas transaktioner mellan ägare och företag?", nr 8 november 2003

⁵⁹ Skatteverkets pressmeddelande "Skatteverket kontrollerar privata inköp i fåmansföretag", (2008-06-02)

Källförteckning

Publicerade källor

Andersson, Mari, Saldén Enérus, Anita & Tivéus, Ulf (2007). *Inkomstskattelagen – En kommentar, Del I och II*. Stockholm: Norstedt Juridik AB.

Antonson, Jan (2006). *Förmåner*. Göteborg: Tholin & Larsson.

Leidhammar, Börje (1995). *Bevisprövning i taxeringsmål*. Stockholm: Norstedts Juridik AB.

Lodin, Sven-Olof & Lindencrona, Gustaf & Melz, Peter & Silfverberg, Christer (2007). *Inkomstskatt – en läro-och handbok i skatterätt*. Lund: Studentlitteratur.

Peczenik, Aleksander (1995) *Juridikens teori och metod*. Stockholm: Fritzes Förlag AB.

Påhlsson, Robert (1995). *RiksSkatteverkets rekommendationer*. Uppsala: Iustus förslag AB.

Rydin, Urban (2006). *Beskattning av ägare till fåmansföretag*. Stockholm: Norstedts Juridik AB.

Sandström, Kjell & Svensson, Ulf (2006). *Fåmansföretag – Skatteregler och Skatteplanering*. Uddevalla: Björn Lundén Information AB.

Tjernberg, Mats (2006) *Beskattning av fåmansföretag*. Stockholm: Thomson Fakta AB.

Publicerade Artiklar

Dimitrievski, Nick ”Bevisproblematik rörande förmåner från fåmansföretag”, SN 2001, s 643 – 657.

Ernst & Young Focus (2003). ”Hur beskattas transaktioner mellan ägare och företag?”, nr 8 november 2003.

Gäverth, Leif (1999). ”Från stopp- till frittframlagstiftning?”, Svensk skattetidning 1999 nr 10, s 866- 882.

Tjernberg, Mats (2000). ”Innebär slopade stoppregler för fåmansföretag en förbättring av företagsklimatet?”, Skattenytt 2000, s 179.

Elektroniska källor

<http://www.aftonbladet.se/nyheter/9809/23/telegram/inrikes39.html>. (2008-05-07).

<http://www.riksdagen.se/webbnav/index.aspx?Media=Print&&nid=3322&rm=1999/2000&bet=SkU5>.(2008-05-07).

Skatteverket

RSV:s skrivelser 000314. *Promemoria rörande vissa skatterättsliga frågor med anledning av slopade s.k. stoppregler*. Dnr. 2664-00/110.

Skatteverket (2008). *Handledning för beskattning av inkomst m.m. vid 2008 års taxering. Del 1, SKV 301, utgåva 26, Skatteverket*. Stockholm: Fritzes Förslag AB.

Skatteverket (2008). *Handledning för beskattning av inkomst m.m. vid 2008 års taxering. Del 3, SKV 336, utgåva 7, Skatteverket*. Stockholm: Fritzes Förslag AB.

Skatteverkets pressmeddelande ”Skatteverket kontrollerar privata inköp i fåmansföretag”, (2008-06-02).

SKU 1989/90:30 *Reformerad inkomst- och företagsbeskattning*.

SKV 292 utgåva 15 *Skatteregler för delägare i fåmansföretag*.

SKV 454 *Information för arbetsgivare*.

SKV A 2007:37. *Skatteverkets allmänna råd om vissa förmåner att tillämpas vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter m.m. fr.o.m. beskattningsåret 2008 samt fr.o.m. 2009 års taxering.*

SKV M 2007:32. *Skatteverkets information om vissa förmåner att tillämpas vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter m.m. för beskattningsåret 2008 samt vid 2009 års taxering.*

Lagar och offentliga tryck

Proposition 1975/76:79. *Ändrade regler för beskattning av fåmansföretag m.m.*

Proposition 1989/90:110. *Reformerad inkomst- och företagsbeskattning, Del 1 – 2.*

Proposition 1993/94:90. *Översyn av tjänsteinkomstbeskattningen, m.m.*

Proposition 1996/97:173. *Beskattning av bostadsförmån, m.m.*

Proposition 1999/2000:15. *Slopade stoppregler.*

Proposition 2000/01:7. *Förenklad skattedeklaration.*

SOU 1998:116. *Stoppreglerna.*

Rättsfallsregister

Regeringsrätten

RÅ 1992 ref. 56

RÅ 1992 ref. 108

RÅ 2001 ref. 22

RÅ 2002 ref. 53

Kammarrätten

Kammarrätten i Stockholm, mål nr 706-06

Kammarrätten i Stockholm, mål nr 4104-07

Bilaga 1 – Inkomstskattelagen (1999:1229)

56 kap. Särskilda bestämmelser för fåmansföretag och fåmanshandelsbolag

Innehåll

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om vad som avses med fåmansföretag och fåmanshandelsbolag samt ägare och företagsledare i sådana företag.

Särskilda bestämmelser om utdelning och kapitalvinst på aktier i fåmansföretag och företag som har varit fåmansföretag finns i 57 kap. I 8 § finns hänvisningar till övriga bestämmelser som berör fåmansföretag, fåmanshandelsbolag och deras delägare m.fl.

Definitioner

Fåmansföretag och fåmanshandelsbolag

2 § Med fåmansföretag avses aktiebolag och ekonomiska föreningar där

1. fyra eller färre delägare äger andelar som motsvarar mer än 50 procent av rösterna för samtliga andelar i företaget, eller
2. näringsverksamheten är uppdelad på verksamheter som är oberoende av varandra och där en fysisk person genom innehav av andelar, genom avtal eller på liknande sätt har den faktiska bestämmanderätten över en sådan verksamhet och självständigt kan förfoga över dess resultat. Lag (2000:1341).

3 § Aktiebolag vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och privatbostadsföretag är inte fåmansföretag. Lag (2007:552).

4 § Med fåmanshandelsbolag avses handelsbolag där

1. fyra eller färre delägare genom innehav av andelar eller på liknande sätt har ett bestämmande inflytande, eller
2. näringsverksamheten är uppdelad på verksamheter som är oberoende av varandra och där en fysisk person genom innehav av andelar, genom avtal eller på liknande sätt har den faktiska bestämmanderätten över en sådan verksamhet. Lag (2000:1341).

5 § Vid bedömningen av om ett företag är ett fåmansföretag enligt 2 § 1 eller ett fåmanshandelsbolag enligt 4 § 1 ska en person och hans närstående (närståendekrets) anses som en delägare. Prövningen ska göras med utgångspunkt från den äldste personen och därefter i fallande åldersordning. En person som inräknats i en närståendekrets ska inte medräknas i någon ytterligare krets. Lag (2007:1419).

Delägare och företagsledare

6 § Med delägare i fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag avses en fysisk person som, direkt eller indirekt, äger eller på liknande sätt innehar andelar i företaget.

Med företagsledare i ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag avses den eller de fysiska personer som genom eget eller närståendes innehav av andelar och sin ställning i företaget har ett väsentligt inflytande i företaget. När det gäller företag som avses i 2 § 2 och 4 § 2 anses som företagsledare den som har den faktiska bestämmanderätten över en viss verksamhet och självständigt kan förfoga över dess resultat. Lag (2000:1341).

61 kap. Värdering av inkomster i annat än pengar

Innehåll

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om

- marknadsvärde i 2 §,
- kostförmån och bostadsförmån i 3-4 §§,
- bilförmån i 5-11 §§,
- reseförmån med inskränkande villkor i 12-14 §§,
- ränteförmån i 15-17 §§, och
- justering av förmånsvärde i 18-21 §§. Lag (2007:1249).

Marknadsvärde

2 § Inkomster i annat än pengar ska 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.

I fråga om tillgångar eller tjänster från den egna näringsverksamheten avses med marknadsvärde det pris som näringsidkaren skulle ha fått om tillgången eller tjänsten bjudits ut på marknaden på villkor som med hänsyn till den skattskyldiges affärsmässiga situation framstår som naturliga. Lag (2007:1419).

Kostförmån och bostadsförmån

3 § Kostförmån ska för en hel dag beräknas till ett belopp - avrundat till närmaste femtal kronor - som motsvarar 250 procent av genomsnittspriset i Sverige för en normal lunch. Förmånsvärdet för lunch eller middag är 40 procent av värdet för kostförmån för en hel dag. Förmånsvärdet för frukost är 20 procent av värdet för kostförmån för en hel dag.

Om en anställds kostnader för en måltid är lägre än det belopp som motsvarar förmånsvärdet enligt första stycket på grund av att arbetsgivaren bidrar till kostnaderna för denna, ska förmånen behandlas som en kostförmån med ett värde som motsvarar mellanskillnaden. Lag (2007:1419).

3 a § Värdet av bostadsförmån och kostförmån som en fysisk person får av en annan fysisk person och som ges ut i dennes hushåll ska beräknas till

- 600 kronor för hel kalendermånad eller 20 kronor per dag för del av kalendermånad för bostad, och

- 50 kronor för två eller flera måltider per dag.

En fri måltid per dag ska inte tas upp. Lag (2007:1419).

4 § Om den skattskyldige lämnar ersättning för kostförmånen eller bostadsförmånen, ska förmånsvärdet beräknas till värdet för förmånen enligt 3 eller 3 a § minskat med vad han har betalat. Lag (2007:1419).