

HFD 2020 ref. 23

Ansökan om förhandsbesked har avvisats på grund av ofullständigt underlag.

7 § andra stycket och 12 § första stycket lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 28 april 2020 följande beslut (mål nr 2046-19).

Bakgrund

1. I en ansökan om förhandsbesked uppgav J.A. att han överväger att investera i en segelbåt genom sitt helägda bolag (Holding). Investeringen ska enligt de uppgifter J.A. lämnade i ansökan och bilagor till denna i huvudsak ske på följande sätt.

2. Holding lånar räntefritt ut ett belopp till en charteroperatör, som förvärvar en av Holding utpekad båt med vald utrustning. Båten pantsätts som säkerhet för Holdings fordran på charteroperatören.

3. Investeringsprogrammet löper i sex år med möjlighet till fyra års förlängning. Under den tiden hyrs båten ut i charteroperatörens verksamhet, förutom under vinterhalvåret då båten i regel ligger på land för underhåll och service. Charteroperatören står för samtliga kostnader i verksamheten medan intäkterna delas mellan operatören och Holding som är garanterad en avkastning på mellan fyra och åtta procent.

4. Holding tilldelas årligen ett antal bonuspoäng som J.A. kan använda för att segla en båt eller för boende på någon av charteroperatörens destinationer. Bonuspoängen räcker exempelvis till cirka fyra veckors användning per år av den segelbåt som Holding har investerat i. Bokning av båt eller boende måste i regel göras sex månader i förväg och förutsätter att båten eller boendet inte redan har bokats av externa kunder.

5. J.A. ville få svar på om Holdings investering i segelbåten medför förmånsbeskattning för honom och, om så är fallet, om det är dispositionsrätten till båten, tilldelade bonuspoäng eller faktiskt utnyttjade poäng som ska ligga till grund för beräkningen av den skattepliktiga förmånen.

6. Skatterättsnämnden bedömde att möjligheten för Holding och J.A. att disponera båten är så inskränkt att någon beskattning på den grunden inte kan komma ifråga. Nämnden kom fram till att J.A. ska förmånsbeskattas för marknadsvärdet av bonuspoängen, oavsett om de utnyttjas eller inte.

Yrkanden m.m.

7. J.A. yrkar att förmånsbeskattning ska ske enbart av utnyttjade bonuspoäng.

8. *Skatteverket* anser att förhandsbeskedet ska fastställas.

Skälen för avgörandet

9. Ett krav för att förhandsbesked ska lämnas är att de faktiska omständigheter som beskedet ska grundas på är tillräckligt klarlagda. Det är sökandens sak att se till att beskrivningen av dessa omständigheter är så fullständig att den kan ligga till grund för ett förhandsbesked (RÅ 2005 ref. 80). Underlaget måste alltså vara så klart och entydigt att ställda frågor kan besvaras (HFD 2013 not. 31).

10. J.A. har uppgett att investeringen ska göras på så sätt att Holding lämnar ett lån motsvarande köpeskillingen för den aktuella båten till charteroperatören, som köper in och äger den. Som säkerhet för lånet erhåller Holding panträtt i båten. Skatterättsnämnden har vid sin prövning utgått från att Holding inte äger båten. Vidare har nämnden bedömt att dispositionsrätten till båten är så inskränkt att någon beskattning på den grunden inte kan komma ifråga. Härvid synes Skatterättsnämnden ha utgått från att Holding och J.A. helt saknar inflytande över charteroperatörens uthyrning av båten.

11. Till ansökan om förhandsbesked har bifogats ett antal dokument, däribland Owner Benefits, Yacht Investment Agreement och Long Term Money Loan Contract. Flera underbilagor till Yacht Investment Agreement saknas dock, däribland Bailout plan, Holiday Programme och Letter of Comfort.

12. Det är charteroperatören som enligt J.A. äger båten medan Holding har panträtt i den som säkerhet för sitt lån till operatören. Av Owner Benefits framgår emellertid att en investerare kan välja mellan att behålla båten och att sälja den vid investeringsperiodens slut och att charteroperatören erbjuder sig att hjälpa till vid en försäljning liksom vid en hemtransport av båten. Detta ger enligt Högsta förvaltningsdomstolen en bild av att investeringen inte bara ger rätt till en viss garanterad avkastning och bonuspoäng som kan utnyttjas i charteroperatörens semesterprogram, utan snarare att investeraren i realiteten förvärvar äganderätten till den aktuella båten.

13. Av vad som kan utläsas ur Owner Benefits torde det vara i Bailout plan som det regleras vad som händer med båten vid investeringsperiodens slut och vad som gäller beträffande parternas respektive rättigheter och skyldigheter vid den tidpunkten. Men den bilagan har inte getts in. Det saknas således närmare uppgifter om

bland annat under vilka förutsättningar och på vilket sätt som Holding får förfoga över båten vid investeringsperiodens slut.

14. Vad gäller dispositionsrätten har J.A. uppgett att Holding saknar såväl nyttjanderätt till båten som inflytande i charteroperatörens verksamhet. Av Owner Benefits följer emellertid att Holding har möjlighet att såväl byta bas för båten under investeringsperioden som att dra tillbaka den från flottan vid slutet av varje säsong. Holding synes således ha inflytande i vart fall över var båten ska hyras ut och under hur många säsonger den ska hyras ut genom charteroperatören.

15. Eftersom Holiday Programme inte heller har getts in är det oklart hur de närmare villkoren för att bonuspoängen ska kunna utnyttjas är utformade. Det går därmed inte att bedöma vilken eventuell betydelse de villkoren kan ha för frågan om Holdings och J.A:s möjligheter att utnyttja båten eller utöva inflytande i charteroperatörens verksamhet.

16. Dokumenten Yacht Investment Agreement och Long Term Money Loan Contract är avtal som ingicks 2015. Den gången bestod lånet delvis i att investeraren överförde äganderätten till en annan båt till charteroperatören. Det framstår mot den bakgrunden som tveksamt om de avtal som Holding överväger att ingå med operatören kommer att utformas på samma sätt. Vidare kan konstateras att det finns vissa skillnader i hur lånevillkoren beskrivs i de två dokumenten och att ingen av beskrivningarna fullt ut överensstämmer med vad som går att utläsa av Owner Benefits.

17. Även ett dokument benämnt Letter of Comfort finns men det har inte heller getts in. Innehållet i det dokumentet är alltså okänt och det är därmed omöjligt att avgöra dess eventuella betydelse för prövningen av de frågor som J.A. ställer i sin ansökan om förhandsbesked.

18. Som framgått saknas ett antal dokument som sannolikt behövs för att man ska kunna bilda sig en välgrundad uppfattning om den verkliga innebörden av den investering som avses med ansökan. Detta medför enligt Högsta förvaltningsdomstolen att de omständigheter som beskedet grundas på inte är tillräckligt klarlagda. Underlaget är därmed inte så klart och entydigt att de ställda frågorna kan besvaras. Något förhandsbesked borde således inte ha meddelats. Förhandsbeskedet ska därför undanröjas och ansökningen avvisas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer Skatterättsnämndens förhandsbesked och avvisar ansökningen.

I avgörandet deltog justitieråden *Jäderblom, Knutsson, Baran, Gäverth* och *Rosén Andersson*. Föredragande var justitiesekreteraren Jenny Björstrand.

Skatterättsnämnden (2019-03-11, *Eng, ordförande, Pettersson, Dahlberg, Jönsson, Rubenson, Sundin* och *Werkell*):

Förhandsbesked

J.A. ska förmånsbeskattas för marknadsvärdet av de bonuspoäng som Holding tilldelas.

Motivering

Rättsligt

Förmåner som erhålls på grund av tjänst ska, enligt 11 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229) som huvudregel tas upp som intäkt.

Inkomster i annat än pengar ska enligt 61 kap. 2 § värderas till marknadsvärdet om inte annat följer av övriga bestämmelser i kapitlet. Med marknadsvärde avses det pris som den skattskyldige skulle ha fått betala på orten om han själv skaffat sig motsvarande varor, tjänster eller förmåner motkontant betalning.

Av RÅ 2002 ref. 53 och HFD 2011 ref. 55 framgår att delägars privata användande av båt eller fritidshus som ägs av fåmansföretaget inte ska beskattas med utgångspunkt i det faktiska utnyttjandet utan i själva dispositionsrätten. Detta gäller oavsett om egendomen används i företagets verksamhet eller inte. Vid värdering av förmånen ska hänsyn tas till om dispositionsrätten varit inskränkt.

Skatterättsnämndens bedömning

I de ovan nämnda rättsfallen från Högsta förvaltningsdomstolen var fåmansföretaget ägare till egendomen. Eftersom Holding inte äger den båt som investeringen avser är en första fråga om företagets ägande är en förutsättning för beskattning av en dispositionsrätt. Enligt Skatterättsnämndens uppfattning är en sådan beskattning inte utesluten enbart på den grunden att företaget inte är ägare till egendomen.

Bedömningsgrunden bör i stället vara i vilken omfattning egendomen kan disponeras. Omständigheterna i detta ärende är dock sådana att Holding och J.A:s möjlighet att disponera båten är så inskränkt att någon beskattning på den grunden inte kan komma ifråga.

Holding kommer emellertid med anledning av sin investering att årligen erhålla ett antal bonuspoäng som kan användas för olika rekreatiönsändamål, bland annat segling i [land]. J.A. har i egenskap av ensam ägare till Holding möjlighet att utnyttja dessa poäng. Han ska därför förmånsbeskattas för marknadsvärdet av bonuspoängen oavsett om de utnyttjas eller inte.