

REGERINGSRÄTTENS DOM

Mål nr
2281-06

meddelad i Stockholm den 10 november 2008

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART

Euro Business Travel & Publishing AB, 556466-9454

Ombud: Göran Alvmalm
Grant Thornton Sweden AB
Box 5756
114 87 Stockholm

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrättens i Stockholm dom den 2 februari 2006 i mål nr 7312-04
(bilaga)

SAKEN

Mervärdesskatt för redovisningsperioden juni 2002 samt skattetillägg

YRKANDEN M.M.

Skatteverket yrkar att Euro Business Travel & Publishing AB ska uttagsbeskattas för dispositionsrätten till den aktuella båten samt att skattetillägg ska påföras. Verket anför 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 omgivning 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 (77/388/EG) 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 bestrider bifall till Skatteverkets yrkande och yrkar ersättning för kostnader i Regeringsrätten med 25 200 kr. Bolaget anför bl.a. följande. Syftet med mervärdesskattelagen (1994:200), 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.

SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

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 Enklerdomen – 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 hävdats 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 förebära 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.

Gustaf Sandström

Lennart Hamberg

Carl Gustav Fernlund

Annika Brickman

Margit Knutsson

Hanna Werth
Föredragande regeringsrätts-
sekreterare

Avd II
Föredraget 2008-10-01