

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
2315–2318-10

meddelad i Stockholm den 23 juni 2011

KLAGANDE
AA

MOTPART
Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE
Kammarrätten i Stockholms dom den 27 januari 2010 i mål nr 594–597-09,
se bilaga

SAKEN
Inkomsttaxering 2002–2005 samt skattetillägg

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen bestämmer, med ändring av kammarrättens dom, värdet av båtförmån till 24 000 kr vid 2002 och 2003 års taxeringar och till 34 000 kr vid 2004 och 2005 års taxeringar.

Högsta förvaltningsdomstolen avslår yrkandet om undanröjande av skattetilläggen.

Dok.Id 105959

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Wallingatan 2

Telefon
08-561 676 00
E-post:
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00-12:00
13:00-16:30

YRKANDEN M.M.

AA

AA yrkar att båtförmån inte ska påföras honom samt att skattetilläggen avseende båtförmånerna ska undanröjas. För det fall Högsta förvaltningsdomstolen anser att förmånsbeskattning av dispositionsrätt ska ske yrkar han att förmånsvärdet bestäms till 20 000 kr och att skattetillägget efterges. Han anför bl.a. följande.

Han arbetar som fastighetsmäklare inom skärgårdskommunerna Vaxholm och Österåker. Verksamheten bedrivs genom det av honom indirekt ägda bolaget AA AB. För att kunna verka som fastighetsmäklare krävs att bolaget har tillgång till båt för visning, fastighetsvärdering m.m. av de objekt som mäklas eftersom landförbindelse saknas till de allra flesta av objekten. Alternativet att utnyttja taxibåt är helt orealistiskt såväl praktiskt som ekonomiskt. Kundens önskemål och krav om visningstider går inte att tillmötesgå med de fåtaliga taxibåtar som finns tillgängliga. Det skulle uppfattas som oseriöst om bolaget – som marknadsför sig som en av de bästa skärgårdsmäklarna – inte skulle ha tillgång till egen båt.

Under den aktuella perioden hade bolaget förutom honom själv två anställda mäklare. Det fanns därför behov av två båtar. Den förteckning han tidigare gett in omfattar perioden från mars 2003 till och med 2004. Bolaget har under denna tid besökt 90 öfastigheter, varav 36 är sålda och resterande 54 värderade. Ett antal av de värderade har sålts under 2005 och senare. För perioden 2001 till mars 2003 finns motsvarande underlag hos Bjurfors, som bolaget då var anslutet till. Båtarna har använts frekvent och kontinuerligt i bolagets verksamhet och utgör rörelseanknuten och för verksamheten oundgänglig egendom. Båtarna är anskaffade för den bedrivna verksamheten och därför noga utvalda för att passa denna. Yamarin-båten är en kabinbåt och används året om oavsett väderlek. Den har inga kojplatser och inte wc eller kök utan bara sittplatser. Valiant-båten är en helt öppen båt för att snabbt komma ut till öarna och ytterskärgården och har endast en stol där man kan sitta två personer. Båtarna används endast i verksamheten. Han har själv en tio meter lång träbåt, en s.k. salongsbåt av Pettersonmodell.

Mål nr
2315–2318-10

Något faktiskt nyttjande för privat bruk har inte förekommit. För det fall en renodlad dispositionsrätt ska bli föremål för beskattning bör förmånsvärdet begränsas till en kapitalkostnad motsvarande en antagen marknadsränta med tillägg av 1 procent eller avrundat 20 000 kr (400 000 kr x 4,5 procent).

Skatteverket

Skatteverket anser i första hand att överklagandet ska avslås och i andra hand att förmånsvärdet ska sättas ned med hänsyn till att dispositionsrätten varit begränsad på grund av regelbunden användning av båtarna i bolaget. Skatteverket anför bl.a. följande.

Mot bakgrund av förarbetsuttalandena i samband med att stoppreglerna slopades har Skatteverket tillämpat allmänna regler för förmånsbeskattning på det sätt som anvisas där (se prop. 1999/2000:15 s. 52–60). Detta ledde så småningom fram till ett klagande från Högsta förvaltningsdomstolen att ett fritidshus som otvistigt var anskaffat för företagsledarens privata bruk skulle beskattas – inte utifrån hur det faktiska nyttjandet sett ut i det enskilda ärendet (något som för övrigt är omöjligt för Skatteverket att visa) – utan utifrån de möjligheter som funnits till privat nyttjande, dvs. dispositionsrätten till egendomen (RÅ 2002 ref. 53). Rättsfallet gäller ett fritidshus men bör kunna tillämpas även i fråga om båtar. Olika typer av båtar anskaffas av företag av skilda anledningar. Detta har lett till svårigheter att bedöma om förmån föreligger och – när så har ansetts vara fallet – bestämma rätt marknadsvärde på förmånerna. Skatteverket har genom ställningstagande den 13 mars 2009 (dnr 131 708006-07/111) angett riktlinjer för hur förmånsbeskattningen och värderingsfrågorna ska hanteras av verket.

I detta fall handlar det om två motorbåtar, en Yamarin 650 BC och en Valiant 750 (RIB-båt), ägda av AAs företag AA AB. I processen har det varit ostridigt att båtarna anskaffats för att användas vid visning, fastighetsvärdering m.m. i samband med företagets försäljning av fastigheter i skärgården.

Mål nr
2315–2318-10

Kammarrättens bedömning att AA ska beskattas för förmån av fri båt är ändå riktig. Även om båtarna används i verksamheten finns det inget som hindrar att de dessutom används privat. Båtarna har stått till AAs disposition under hela båtsäsongen när de inte använts i verksamheten och har kunnat utnyttjas av honom och/eller anhöriga till honom. Båtarna finns i närheten av AAs bostad.

En förmånsbeskattning som grundas på dispositionsrätten är jämförbar med att äga eller hyra egendomen i fråga, dvs. förmånen åtnjuts genom att egendomen kan disponeras för privat bruk helt efter eget val. När och hur egendomen faktiskt används saknar då betydelse.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

AA äger indirekt AA AB. Bolaget bedriver fastighetsmäklari. AA är verksam i bolaget som mäklare och där arbetar ytterligare två mäklare.

Bolaget har 2001 och 2003 förvärvat två motorbåtar, en Yamarin 650 BC för 400 000 kr och därefter en Valiant 750 (RIB-båt) för 330 000 kr. I målen är ostridigt att båtarna regelbundet använts vid visning, fastighetsvärdering m.m. i samband med försäljning av fastigheter i skärgården. Såvitt framkommit har båtarna varit förtöjda i närheten av AAs bostad. AA ägde under den aktuella tiden en salongsbåt av Pettersonmodell.

Frågan i målen är om AA ska beskattas för båtförmån och hur den i så fall ska värderas.

Enligt huvudregeln i 11 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229) ska förmåner som erhålls på grund av tjänst tas upp som intäkt. En förmån ska enligt 61 kap. 2 § värderas till marknadsvärdet om inte annat följer av övriga bestämmelser i kapitlet.

I RÅ 2002 ref. 53 ansågs att en delägare och anställd i ett fåmansföretag som utan inskränkning kunnat disponera företagets fritidshus skulle förmånsbeskattas, inte

Mål nr
2315–2318-10

för ett faktiskt utnyttjande av fritidshusen utan för själva dispositionsrätten. Det finns inte anledning att i det aktuella hänseendet behandla båtar annorlunda.

I rättsfallet användes inte fritidshusen av fåmansföretaget för uthyrning eller på annat sätt. Den princip som rättsfallet ger uttryck för – att dispositionsrätt kan grunda förmånsbeskattning – bör emellertid gälla även om fritidshuset eller båten används i företaget.

Vid värderingen måste en samlad bedömning göras av omständigheterna i det enskilda fallet. I fråga om båtar bör hänsyn tas till bl.a. typ av båt, användningen av båten i verksamheten och kostnaden för att hyra en motsvarande båt. Även omständigheter som hänför sig till den skattskyldige själv kan i speciella fall ha betydelse, t.ex. privat innehav av båt eller sjukdom som hindrar båtanvändning.

Utgångspunkten vid Skatteverkets beräkning av förmånsvärdena har varit vad det skulle kosta att veckovis hyra en likvärdig båt under perioden maj – september med beaktande av att priset varierar mellan hög- och lågsäsong. Det på så sätt framräknade marknadsvärdet har justerats ned med hänsyn till användningen av båt i verksamheten. De beräknade förmånsvärdena varierar mellan 80 600 kr (2002 års taxering) och – för två båtar – 198 100 kr (2004 och 2005 års taxeringar). Kammarrätten har anslutit sig till Skatteverkets värdering.

Det står klart att AA ska beskattas för dispositionsrätten men också att denna varit i hög grad inskränkt eftersom båtarna i betydande omfattning använts i verksamheten. Förmånsbeskattningen bör mot denna bakgrund begränsas till att avse ett nyttjande under fyra veckor. Det finns inte anledning att göra någon ytterligare begränsning med hänsyn till det privata innehavet av salongsbåten.

Marknadsvärdet av båtförmånen bör bestämmas med utgångspunkt i en beräknad hyreskostnad. Veckohyran för den båt bolaget ägt under hela den aktuella perioden kan, med beaktande av att priset varierar mellan hög- och lågsäsong, beräknas till 6 000 kr. Förmånsvärdet vid 2002 och 2003 års taxeringar ska därför bestämmas till 24 000 kr.

Veckohyran för den under 2003 inköpta båten kan beräknas till 5 000 kr. Vid 2004 och 2005 års taxeringar är det således fråga om två motorbåtar av olika typ. Dispositionsrätten till båda båtarna ökar förutsättningarna för att någon av dem kan vara tillgänglig för privat användning. Förmånsvärdet vid 2004 och 2005 års taxeringar bör mot denna bakgrund bestämmas till 34 000 kr.

AA har genom att inte redovisa någon förmån lämnat sådan oriktig uppgift som avses i 4 kap. 16 § och 5 kap. 1 § taxeringslagen (1990:324). Det finns därför grund för eftertaxering och skattetillägg. Det har inte kommit fram några skäl för befrielse från skattetillägg.

Gustaf Sandström

Karin Almgren

Lennart Hamberg

Annika Brickman

Anita Saldén Enérus

Linda Bolund Thornell

Föredragande justitiesekreterare

Avd. I

Föredraget nov–dec 2010