

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
7180-09

meddelad i Stockholm den 23 juni 2011

KLAGANDE
AA

MOTPART
Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE
Kammarrätten i Stockholms dom den 7 september 2009 i mål nr 5000-08,
se bilaga

SAKEN
Inkomsttaxering 2005

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen avslår överklagandet.

Dok.Id 107028

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 och anför bl.a. följande.

Det av honom och hans hustru ägda bolaget Brohäll Marin AB utökade verksamheten genom att till den tidigare rörelsen i form av försäljning av båttillbehör och reservdelar samt service och reparation av fritidsbåtar lägga uthyrning av båt. Lokaliseringen av bolaget med butik och verkstad till Bullandö Marina gav förutsättningar att minimera kostnaderna för skötsel, service och uppläggning. Bedömningen var att uthyrningen borde vara lönsam, om inte omedelbart så i alla fall på sikt.

Det av Skatteverket yrkade och av kammarrätten fastställda förmånsvärdet baseras på ett nyttjande under 18 veckor, dvs. alla veckor som bolagets segelbåt inte var uthyrd under perioden maj – september 2004. För att hyresintäkten fullt ut ska täcka driftkostnaden, inklusive kapitalkostnad och värdeminskning, krävs en hyresperiod om minst sju veckor. RTC Båtkontakt AB, som svarat för uthyrningen av båten, har bedömt uthyrningsgraden för den aktuella båten till 6–8 veckor 2004 och 4–6 veckor 2005. Minskningen anses bero på ökat utbud av båtar i samma storleksklass. En uthyrningsgrad på 100 procent är inte realistisk.

Konsekvensen av kammarrättens dom är att den ekonomiska kalkylen för ett fåmansföretag som vill etablera sig inom den sektor som hyr ut båtar blir så osäker att det i det närmaste blir fråga om ett etableringsstopp. Risken för en mindre företagare som vill börja med uthyrning av båtar blir för stor om företagen utöver företagsrisken också måste vara beredd på att privat påföras en betydande skattekostnad och bolaget arbetsgivaravgifter om inte båten (eller båtarna) hyrts ut i tillräcklig omfattning.

Skatteverket

Skatteverket anser att överklagandet ska avslås och i andra hand att förmånsvärdet ska sättas ned på grund av AAs dispositionsrätt till segelbåten varit begränsad genom uthyrning i viss omfattning. 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 klargörande 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 många 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.

Såsom kammarrätten funnit finns det visserligen en marin anknytning mellan båtuthyrningen och den verksamhet som bolaget i huvudsak bedriver, nämligen reparation och service av båtar och motorer samt försäljning av båtillbehör m.m.

Uthyrning av en enda segelbåt kan emellertid inte sägas vara bolagets normala verksamhet. Båten har stått till AAs disposition under den tid av båtsäsongen som den inte varit uthyrd och har kunnat nyttjas av honom eller anhöriga till honom under den tiden.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

AA är verksam i Brohäll Marin AB och äger 75 procent av aktierna i bolaget medan hans hustru äger resterande aktier. Bolaget säljer båttillbehör och reservdelar samt reparerar och ger service åt fritidsbåtar.

Bolaget anskaffade 2001 en segelbåt, en havskryssare av typen Sun Odyssey 37, för ca 1 milj. kr. Under 2004 var båten uthyrd under fyra veckor. Därutöver har AA och hans hustru använt båten under en vecka, vilket redovisats som förmånsvärde med 14 000 kr i kontrolluppgift för hustrun.

Frågan i målet 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 för ett faktiskt utnyttjande av fritidshuset 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. Förutsättningar att beskatta AA föreligger därför.

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

Mål nr
7180-09

betydelse, t.ex. privat innehav av båt eller sjukdom som hindrar båtanvändning. När det som här är fråga om en enstaka båt som hyrs ut under avgränsade perioder är det lättare än annars att avgöra när båten varit tillgänglig för den skattskyldige.

Skatteverket har grundat sin beräkning av förmånsvärdet på en tänkt hyra för 18 veckor under tiden maj – september när båten inte varit uthyrd (17 000 kr/vecka under högsäsong och 14 000 kr/vecka under lågsäsong), efter avdrag för viss rabatt för långtidshyra och för vad som redovisats som förmån. Resultatet har blivit ett förmånsvärde om $(270\,000 - 80\,000 - 14\,000 =)$ 176 000 kr. Kammarrätten har anslutit sig till denna värdering. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening har det inte kommit fram skäl för en lägre värdering. Överklagandet ska därför avslås.

Gustaf Sandström

Karin Almgren

Lennart Hamberg

Annika Brickman

Anita Saldén Enérus

Linda Bolund Thornell

Föredragande justitiesekreterare

Avd. I

Föredraget nov–dec 2010