

**Institutionen för ekonomi**

Handledare: Bengt Åkesson

Datum: 2007-06-05

Filosofie kandidatuppsats i handelsrätt/skatterätt



# Förmånsbeskattning av ägare i fåmansföretag

Författare: Malin Almgren

Madeleine Bengtsson

## SAMMANFATTNING

<b>Titel</b>	Förmånsbeskattning av ägare i fåmansföretag
<b>Ämne/ kurs</b>	Filosofie kandidatuppsats i Handelsrätt/skatterätt, 10 poäng, JHC 600
<b>Författare</b>	Malin Almgren Madeleine Bengtsson
<b>Handledare</b>	Bengt Åkesson, Univ.adjunkt i juridik
<b>Nyckelord</b>	Dispositionsrätt, fåmansföretag, förmånsbeskattning
<b>Problem</b>	Under de senaste åren har det skett en kraftig ökad fokusering från SKV:s sida att privat beskatta ägare för stugor, båtar och bilar som används som en del i näringsverksamheten, oavsett om de använts privat eller inte. Ett problem som har uppstått är om beskattning av förmåner för ägare i fåmansföretag ska beskattas utifrån dispositionsrätten eller det faktiska nyttjandet. Vad kan ägaren göra för att undgå beskattning?
<b>Syfte</b>	Uppsatsens syfte är att försöka klargöra när en delägare i ett fåmansföretag presumeras ha dispositionsrätt samt om ägarna därmed ska förmånsbeskattas.
<b>Metod</b>	Den traditionella rättsdogmatiken har tillämpats i uppsatsen. Detta innebär att uppsatsen beskriver, förklarar och analyserar gällande rätt. Rättsreglerna kommer att tolkas genom att studera relevant rättspraxis på området och hur tillämpning sker.
<b>Slutsatser</b>	För ägare i fåmansföretag är det vid dyrare egendom dispositionsrätten som ska ligga till grund för förmånsbeskattning och inte det faktiska nyttjandet. Det är svårt att avgöra exakt vad ägaren ska göra för att undgå beskattning av en förmån. Visar ägaren att dispositionsrätten varit inskränkt t ex vid uthyrning till utomstående bör förmånsvärdet sättas ned. Många ägare i fåmansföretag tror

att de endast bli beskattade för de veckor de nyttjat egendomen. För att tydliggöra detta för ägarna bör det framgå i lagtexten att det är dispositionsrätten som ska ligga till grund vid beskattning. Egendomen ska ha en naturlig koppling och nyttan ska vara stor i verksamheten. Lagstiftaren bör utarbeta en harmoniserad beskattning som är bra för företag av olika bolagsformer, SKV och domstolarna. Görs detta kanske ägarna undviker att köpa in egendom som inte har någon nytta i verksamheten.

**FÖRKORTNINGAR**

Di	Dagens Industri
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
KL	Kommunalskattelagen
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SKV	Skatteverket
SKV A	Skatteverkets allmänna råd
SKV M	Skatteverkets meddelande
SN	Skattenytt

Vi är medvetna om att det tidigare hette Skattemyndigheten (SKM) men har valt att i den löpande texten använda begreppet Skatteverket (SKV) för att inte förvirra läsaren.

# INNEHÅLLSFÖRTECKNING

<b>1. INLEDNING</b> .....	<b>7</b>
1.1 Problemdiskussion .....	8
1.2 Syfte .....	8
1.3 Avgränsningar .....	8
1.4 Metod och material.....	9
1.5 Uppsatsens disposition .....	9
<b>2. FÅMANSFÖRETAG OCH FÖRMÅNSBESKATTNING</b> .....	<b>10</b>
2.1 Fåmansföretag .....	10
2.1.1 Delägare och företagsledare .....	10
2.1.2 Närstående .....	11
2.2 Slopande av stoppregler .....	12
2.3 Allmänt om förmånsbeskattning .....	13
2.3.1 Värdering till marknadsvärdet.....	13
2.3.2 Beskattningstidpunkten .....	14
<b>3. FÖRMÅNER</b> .....	<b>15</b>
3.1 Bostadsförmån.....	15
3.1.1 Andra kapitalvaror.....	17
3.2 Åtnjutande .....	17
3.3 Dispositionsrätten.....	18
<b>4. FÖRMÅNSBESKATTNING- RÄTTSFALL</b> .....	<b>19</b>
4.1 RÅ 2002 ref. 53 .....	19
4.1.1 Bakgrund .....	19
4.1.2 Uttalande från instanserna .....	19
4.1.3 Kommentarer till domen .....	20
4.2 RÅ 2002 ref. 7.....	21
4.2.1 Bakgrund .....	22
4.2.2 Uttalande från instanserna.....	22

4.2.3 Kommentarer till domen .....	23
4.3 Kammarrätten i Jönköping, mål nr. 1328-03 .....	24
4.3.1 Bakgrund .....	24
4.3.2 Uttalande från instanserna .....	24
4.3.3 Kommentarer till domen .....	25
4.4 Kammarrätten i Göteborg, mål nr. 3530-04 .....	26
4.4.1 Bakgrund .....	26
4.4.2 Uttalande från instanserna .....	26
4.4.3 Kommentarer till domen .....	26
4.5 Kammarrätten i Jönköping, mål nr. 2094-2095-05 .....	27
4.5.1 Bakgrund .....	28
4.5.2 Uttalande från instanserna .....	28
4.5.3 Kommentarer till domen .....	28
4.6 Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 3729-05 .....	29
4.6.1 Bakgrund .....	29
4.6.2 Uttalande från instanserna .....	30
4.6.3 Kommentarer till domen .....	30
4.7 Liknande rättsfall .....	31
4.7.1 Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 706-06 .....	31
4.7.2 Kammarrätten i Jönköping, mål nr. 2275-05 .....	32
4.7.3 Kammarrätten i Göteborg, mål nr. 2528-04 .....	32
<b>5. ANALYS OCH SLUTSATS .....</b>	<b>34</b>
5.1 Dyrare egendom .....	34
5.2 Slutdiskussion .....	35
5.2.1 Dispositionsrätten .....	36
5.2.2 Vad ska ägaren göra för att undgå beskattning? .....	37
<b>KÄLLFÖRTECKNING .....</b>	<b>39</b>

## 1. INLEDNING

Fåmansföretagslagstiftningen innehåller numera inga speciella regler om beskattning av förmåner då stoppreglerna upphört att gälla<sup>1</sup>. Fåmansföretag följer de allmänna reglerna om beskattning av förmåner. Huvudregeln enligt lagstiftningen är att förmåner ska beskattas till marknadsvärdet. Oavsett vem som åtnjuter förmånen ska beskattning ske hos den som på grund av sin ställning förfogar över inkomsten enligt den så kallad subjektprincipen<sup>2</sup>. För att regleringen ska bli bättre menar Larsson och Mattsson<sup>3</sup> att Skatteverket (SKV) och domstolarna måste minska sin misstänksamhet mot företag oavsett bolagsform.

År 1976 införde regeringen en särskild reglering för beskattning av fåmansföretag, de så kallade stoppreglerna. Införandet berodde på ett utbrett missbruk av beskattningsreglerna med avsevärda skatte- och avgiftsbortfall till det allmänna som följd. Stoppreglerna var till för att hindra att ägarna skulle undgå eller lindra beskattningen.<sup>4</sup> Från och med inkomståret 2000 har reglerna slopats<sup>5</sup>. En av anledningarna till slopandet var att fåmansföretagare blev hårdare beskattade jämfört med företag med flera ägare. En viss ägarstruktur utgör inte grund för skattemässig diskriminering.<sup>6</sup> Enligt NUTEK<sup>7</sup> är det viktigt att staten strävar efter att vara neutral i sin skattepolitik. Fåmansföretagsreglerna återfinns numera i kap. 56 och 57 Inkomstskattelagen (IL).

”Skattesystemet är som ett hönshus. Täpper man igen ett hål i nätet så hittar hönsen snart ett annat”<sup>8</sup>. Tjernberg<sup>9</sup> menar att ett mer uttalat sätt att undvika reglerna är att utnyttja eller skapa konstruktioner för att utnyttja kryphål i lagtexten som inte är avsedda.

Det finns många olika typer av förmåner. I uppsatsen har vi valt att inrikta oss mot förmånsbeskattning av ägare i fåmansföretag. SKV riktar i många fall stor misstänksamhet mot ägarna vilket gör ämnet intressant. Dessutom är det intressant att se hur domstolarna har dömt i de olika rättsfallen som behandlas i uppsatsen.

---

<sup>1</sup> Skatteverket 2007, Del 3, s 273

<sup>2</sup> Tjernberg, s 118

<sup>3</sup> Larsson & Mattsson, Di 2006-04-28

<sup>4</sup> Prop. 1999/2000:15, s 30 ff

<sup>5</sup> Antonsson, s 542

<sup>6</sup> SOU 1998:116, s 9

<sup>7</sup> Prop. 1999/2000:15, s 30 ff

<sup>8</sup> Tjernberg, 2002, SN, s 4

<sup>9</sup> Tjernberg, 2002, SN, s 6

## 1.1 Problemdiskussion

Enligt lag får ägare i fåmansföretag beskattas för enbart möjligheten att använda en stuga, båt, motorcykel eller annan dyrare kapitaltillgång som företaget äger<sup>10</sup>. Skattejuristerna Larsson och Mattsson<sup>11</sup> menar att under de senaste åren har det skett en kraftigt ökad fokusering från SKV:s sida att privat beskatta ägare för stugor, båtar och bilar som används som en del i näringsverksamheten oavsett om de används privat eller inte. En ägare i ett fåmansföretag måste bevisa att tillgången inte används privat för att undvika förmånsbeskattning i inkomstslaget tjänst. Detta är oftast omöjligt att bevisa.<sup>12</sup>

Ett problem som har uppstått är om beskattning av förmåner för ägare i fåmansföretag ska beskattas utifrån dispositionsrätten eller det faktiska nyttjandet. Vad kan ägaren göra för att undgå beskattning? Bör en harmoniserad beskattning utarbetas som är bra för företag av olika bolagsformer, SKV och domstolarna?

## 1.2 Syfte

Uppsatsens syfte är att försöka klargöra när en delägare i ett fåmansföretag presumeras ha dispositionsrätt samt om ägarna därmed ska förmånsbeskattas.

## 1.3 Avgränsningar

Vi har begränsat oss till kapitalvaror dock inte bilförmån då beskattningen är schabloniserade. Orsaken till begränsningen är att dessa förmåner avser betydande belopp. Avgränsningen gör att vi kan gå djupare in i vårt problem och därmed uppfylla uppsatsens syfte på ett bättre sätt.

Fåmansföretagsreglerna finns reglerade i 56-57 kap. IL. Vi kommer att presentera reglerna om fåmansföretag som återfinns i 56 kap. Reglerna i 57 kap. har vi valt att inte ta upp, eftersom de reglerar hur en delägare blir beskattad vid utdelning och försäljning av sina andelar.

---

<sup>10</sup> Larsson & Mattsson, Di 2006-04-18

<sup>11</sup> Ibid.

<sup>12</sup> Ibid.



## 1.4 Metod och material

Den traditionella rättsdogmatiken har tillämpats i uppsatsen. Detta innebär att uppsatsen beskriver, förklarar och analyserar gällande rätt. Rättsreglerna kommer att tolkas genom att studera relevant rättspraxis på området och hur tillämpning sker.<sup>13</sup>

Material som använts är tillämplig lagtext, förarbete och rättspraxis på området. För att underlätta för läsaren har de relevanta rättsfallen kortfattat refererats i den löpande texten.

En person som varit återkommande är Mats Tjernberg, docent i finansrätt vid Lunds Universitet. Han har doktorerat på området fåmansföretag. Tjernbergs bok *Beskattning av fåmansföretag* har varit till stor användning och även artiklar som han har skrivit inom området.

I uppsatsen har vi även använt oss av SKV:s föreskrifter, meddelanden och rekommendationer eftersom SKV fyller en viktig funktion inom skatteområdet.

## 1.5 Uppsatsens disposition

I andra kapitlet ges en allmän beskrivning av fåmansföretagens regler enligt 56 kap. IL och förmånsbeskattningen som huvudsakligen återfinns i 61 kap. IL. Det ges även en kort beskrivning av de numera borttagna stoppreglerna.

I tredje kapitlet ges en utförlig beskrivning av bostadsförmånen samt andra förmåner av kapitalvaror. Vidare ges en beskrivning av begreppet åtnjutande. Avslutningsvis behandlas dispositionsrätten som är en viktig del vid värdering av förmåner.

I fjärde kapitlet ges en utförlig redogörelse av de rättsfall som har varit betydelsefulla inom vårt område. Varje rättsfall inleds med en bakgrundsbeskrivning som därefter följs av instansernas uttalanden och avslutningsvis ges kommentarer till domen.

I det avslutande femte kapitlet som knyts samma med uppsatsens syfte diskuteras vad som ligger till grund för förmånsbeskattning och vad ägarna i fåmansföretag kan göra för att undgå beskattning.

---

<sup>13</sup> Peczenik, s 33 ff

## 2. FÅMANSFÖRETAG OCH FÖRMÅNSBESKATTNING

Kapitlet behandlar fåmansföretag och förmånsbeskattning i allmänhet. Kapitlet inleds med en beskrivning av reglerna om fåmansföretag som återfinns i 56 kap. IL. Vidare kommer kapitlet att beskriva slopanDET av stoppreglerna. Avslutningsvis behandlas vad förmånsbeskattning är och hur värdet av en förmån beräknas.

### 2.1 Fåmansföretag

Begreppet fåmansföretag blev reglerat i lag år 1976 men innan dess förekom uttrycket både i skatterättslig praxis och i litteratur<sup>14</sup>. Ett fåmansföretag ägs vanligtvis av ett fåtal fysiska personer och finns reglerat i 56-57 kap. IL. Ett fåmansföretag är ett aktiebolag eller en ekonomisk förening där fyra eller färre delägare äger andelar som motsvarar mer än hälften av samtliga röster i företaget<sup>15</sup>. Även utländska juridiska personer som är jämförliga med svenska aktiebolag och ekonomiska föreningar kan utgöra fåmansföretag. Det finns även en så kallad subsidiärdefinition av fåmansföretag i 56 kap. 2 § 1 st. 2 p IL. Innebörden av definitionen är att ett företag med fler delägare, förutsatt att verksamheten är uppdelad på oberoende verksamhetsgrenar där en person genom sitt innehav, genom avtal eller på liknade sätt har det bestämmande inflytandet över en verksamhetsgren och självständigt kan förfoga över resultatet. Bestämmelserna av denna typ inriktar sig mot företag inom gruppen fria yrken som exempelvis läkare, revisorer och advokater.<sup>16</sup> Det är inte ofta företag blir betraktade som fåmansföretag enligt subsidiärdefinitionen. För att uppfylla kraven för fåmansföretag får företaget inte vara noterat vid en svensk eller utländsk börs samt inte utgöra ett privatbostadsföretag enligt 56 kap. 3 § IL.

#### 2.1.1 Delägare och företagsledare

Definitionen av delägare och företagsledare anges i 56 kap. 6 § IL och har funnits med sedan lagstiftningen för fåmansföretag tillkom år 1976. Den som direkt eller indirekt äger eller på annat sätt innehar andelar i företaget räknas som delägare. Definitionen gäller generellt och inte bara som tidigare vid bedömning om fåmansföretag förelåg.<sup>17</sup>

Beskattning av delägare sker enligt allmänna principer för lön eller utdelning. En delägare kan även bli beskattad om en närstående till delägaren erhållit en förmån. Detta skedde i RÅ 1996

---

<sup>14</sup> Prop. 1999/2000:15, s 36 ff

<sup>15</sup> 56 kap. 2 § IL

<sup>16</sup> Tjernberg, s 28

<sup>17</sup> Andersson et al., Del 2, s 1536

ref. 16, där delägaren blev beskattad även om det var delägarens sambo som erhållit förmånen<sup>18</sup>. Samboende utan gemensamma barn omfattas inte av närståendekretsen i 2 kap. 22 § IL. Enligt allmänna regler hindrade detta dock inte beskattning. De allmänna reglerna är oprecist utformade och ger därmed ett större tolkningsutrymme.<sup>19</sup>

Enligt 56 kap. 6 § 2 st. IL anses den eller de personer som på grund av sitt eget eller dess närståendes andelsinnehav i företaget och genom sin ställning har ett väsentligt inflytande vara en företagsledare. Det räcker inte att personen har ett väsentligt inflytande i företaget på grund av ägarintresset utan det väsentliga inflytandet ska även grunda sig på hans ställning i företaget, det vill säga personen måste vara verksam i företaget. Vid bedömning av om företagsledande ställning föreligger eller inte är företagsledarens arbetsuppgifter av betydelse men det kan även vara andra befogenheter i företaget som personen fått genom avtal. En familj som har väsentligt inflytande i företaget på grund av sin ägarandel medför inte att alla familjemedlemmar automatiskt blir företagsledare utan det är endast familjemedlemmen som är verksam och har inflytelserik ställning i företaget som anses vara företagsledare. I ett och samma företag kan det förekomma mer än en företagsledare genom sitt väsentliga inflytande.<sup>20</sup>

### 2.1.2 Närstående

Vid bedömning av antal delägare skall enligt 56 kap. 5 § IL en person och hans närståendekrets räknas som en delägare<sup>21</sup>. Som närstående räknas föräldrar, far- och morföräldrar, make, avkomling och avkomlings make, syskon, syskons make eller avkomling samt dödsbo som den skattskyldige eller någon av nämnda personer är delägare. Styvbarn och fosterbarn räknas som avkomling.<sup>22</sup> Enligt 2 kap. 20 § IL jämställs sambos med makar som har eller har haft gemensamma barn eller tidigare varit gifta. Övriga sammanboende omfattas inte av närståendekretsen<sup>23</sup>. Prövningen görs med utgångspunkt från den äldste personen och därefter i fallande åldersordning. En person kan bara vara inräknad i en närståendekrets.<sup>24</sup>

---

<sup>18</sup> Tjernberg, s 30

<sup>19</sup> Tjernberg, 2000, SN, s 181

<sup>20</sup> Skatteverket 2007, Del 3, s 270 ff

<sup>21</sup> Skatteverket 2007, Del 3, s 272

<sup>22</sup> 2 kap. 22 § IL

<sup>23</sup> Tjernberg, s 33

<sup>24</sup> 56 kap. 5 § IL

## 2.2 Slopande av stoppregler

Stoppreglerna infördes 1976 och var utformade för att avhålla företagsledare och delägare från att skapa obehöriga skatteförmåner vid transaktioner mellan sig själva och företaget. Följde företagsledare och delägare inte reglerna blev de beskattade för så kallade förtäckta förmåner i inkomstslaget tjänst. Det värde som skulle tas upp som förmån räknades inte ut på samma sätt som andra förmåner med marknadsvärdet som bas, utan anskaffningsvärdet togs upp som förmån. Köpte företaget t ex en stuga som uteslutande eller så gott som uteslutande skulle användas för privat bruk skulle företagsledaren och delägaren beskattas fullt ut för inköpet i inkomstslaget tjänst med ett värde motsvarande inköpspriset.<sup>25</sup> Enligt Tjernberg<sup>26</sup> fyllde stoppreglerna en viktig funktion genom att de avhöll ägarna från att ingå transaktioner som kunde falla innanför reglernas tillämpningsområde. Genom stoppreglerna undveks värderingsproblem som kunde uppkomma vid löpande nyttjande. Dessa regler kritiserades från många håll. Reglerna ansågs oklara och i vissa fall hårda.

År 1997 tillsatte regeringen en utredning med uppgift att överväga ett avskaffande av stoppreglerna<sup>27</sup>. Stoppreglerna upphörde att gälla från inkomståret 2000 genom prop. 1999/2000:15. Det innebär att beskattning numera sker enligt de allmänna reglerna om förmånsbeskattning. Slopandet av reglerna förutsätter att SKV med framgång kan hävda de allmänna reglerna.

Politiker, företagsledare och massmedia mottog slopandet positivt<sup>28</sup> men många var även emot slopandet. ”NUTEK menar att ett slopande av stoppregeln måste leda till en förändring av de allmänna reglerna för att motverka missbruk”<sup>29</sup>. Andra hävdade att slopandet av reglerna kan leda till både kostsamma och tidskrävande utredningar om fastställandet av förmånsvärdet, vilket kan leda till att SKV bedömer olika för likartad egendom. Handelshögskolan vid Göteborgs universitet hävdade att stoppreglerna bör behållas då de utgör en del av beskattning av förbjudna lån. Detta påpekade även Civilekonomerna.<sup>30</sup> Enligt Tjernberg<sup>31</sup> skulle beskattningen bli mer rättssäker om stoppregeln återinfördes. Vidare

---

<sup>25</sup> Tjernberg, s 15 ff

<sup>26</sup> Tjernberg, 2000, SN, s 185

<sup>27</sup> Tjernberg, s 17

<sup>28</sup> Tjernberg, 2000, SN, s 179

<sup>29</sup> Prop. 1999/2000:15, s 52

<sup>30</sup> Prop. 1999/2000:15 s 52 ff

<sup>31</sup> Tjernberg, Di 2006-04-24

menade Tjernberg<sup>32</sup> att det skapar rättsosäkerhet för fåmansföretagare eftersom regeringen genom slopandet förskjuter problemet till bedömningsfrågor hos SKV och domstolar.

Larsson och Mattson<sup>33</sup> hävdar att om reglerna om förmånsbeskattning ska fungera effektivt krävs det att misstänksamheten mot företagare måste minskas hos SKV och i domstolarna. Problem uppstår vid bevisningen och företagare har varken råd eller tid att överklaga SKV:s beslut eftersom domstolarna förlitar sig på SKV. Dessutom ställs det höga krav på fåmansföretagaren att bevisa motsatsen.

### 2.3 Allmänt om förmånsbeskattning

Någon definition av vad som avses med en förmån finns inte. Förmåner kan vara av olika slag och kan uppkomma i olika situationer. I prop. 2002/03:123<sup>34</sup> bedömde Regeringen att en definition skulle riskera att bli alltför allmänt hållen för att vara till någon hjälp i tillämpningen.

Enligt huvudregeln i 11 kap. 1 § IL är alla förmåner som en anställd erhåller på grund av sin anställning skattepliktiga. Syftet är att personliga levnadskostnader ska finansieras med beskattade medel. Det innebär att beskattningen ska ske på samma sätt som om den anställda hade fått lön och själv förvärvat förmånen. Om den skattskyldige betalar fullt pris för att erhålla förmånen ska inte någon beskattning ske. Sker betalning till ett lägre pris än marknadsvärdet ska skillnaden beskattas. För att betalningen ska räknas som fullgjord krävs det att den gjorts med beskattade medel, det vill säga lön efter skatt.<sup>35</sup>

#### 2.3.1 Värdering till marknadsvärdet

I 61 kap. 2 § IL framgår att inkomster i annat än pengar ska värderas till marknadsvärdet. Med marknadsvärdet avses det pris som den skattskyldige skulle ha fått betala på orten om denne själv skaffat sig motsvarande varor, tjänster eller förmåner mot kontant betalning<sup>36</sup>. Marknadsvärdet överensstämmer i regel med vad arbetsgivaren har fått betala för förmånen inklusive moms. För vissa förmånsslag som t ex bil- och kostförmån finns särskilda regler om schablonvärdering<sup>37</sup>.

---

<sup>32</sup> Tjernberg, 2000, SN, s 186

<sup>33</sup> Larsson & Mattsson, Di 2006-04-28

<sup>34</sup> Prop. 2002/03:123, s 10

<sup>35</sup> Lodin, et. al, s 113 ff

<sup>36</sup> 61 kap. 2 § IL

<sup>37</sup> Lodin, et. al, s 116

Grundregeln att förmåner ska värderas till marknadsvärdet bygger på att olika typer av arbetsersättning ska bli föremål för en enhetlig och neutral beskattning<sup>38</sup>. Enligt förarbetena<sup>39</sup> ska marknadsvärdet gälla utan tillämpning av någon försiktighetsprincip. Det innebär att det inte ska tas någon hänsyn till mottagarens personliga förhållanden. Att förmånen inte kan bytas ut mot pengar eller att mottagaren påstår att denne inte skulle ha skaffat sig förmånen om den inte hade tillhandahållits av arbetsgivaren ska inte påverka marknadsvärdet. Vid värderingen ska inte heller låg inkomst beaktas.<sup>40</sup>

### 2.3.2 Beskattningstidpunkten

Beskattning ska enligt 10 kap. 8 § IL ske då en inkomst kan disponeras eller på annat sätt kommit den skattskyldige till del. När det gäller förmåner finns det ingen klar gemensam tidpunkt för skattepliktens inträde<sup>41</sup>. Skattskyldigheten inträder i vissa fall redan när den skattskyldige accepterar ett erbjudande om att erhålla en viss förmån. Därmed kan den skattskyldige disponera över när och hur förmånen ska nyttjas.<sup>42</sup>

---

<sup>38</sup> Skatteverket 2007, Del 1, s 303

<sup>39</sup> Prop. 1989/90:110 s 655

<sup>40</sup> Skatteverket 2007, Del 1, s 304

<sup>41</sup> SKV M 2006:21 s 25

<sup>42</sup> Lodin, et. al, s 115

### 3. FÖRMÅNER

Kapitlet inleds med en beskrivning av bostadsförmåner samt andra förmåner av kapitalvaror. Vidare behandlar kapitlet begreppet åtnjutande. Kapitlet avslutas med en beskrivning av dispositionsrätten.

#### 3.1 Bostadsförmån

Värdering av en bostadsförmån vid inkomsttaxeringen har i stort sett varit oförändrad sedan kommunalskattelagens (KL) tillkomst 1928<sup>43</sup>. En förändring som gjorts är att värderingen numera görs utifrån pris per kvadratmeter istället för antal rum. Förändringen beror på att rummen i en villa anses vara större än i en lägenhet. De nuvarande reglerna om värdering återfinns numera i IL<sup>44</sup>.

En bostadsförmån ska värderas enligt huvudregeln, det vill säga till marknadsvärdet. Förmånen ska värderas till vad det normalt hade kostat för den skattskyldige att själv hyra bostaden. Om det finns en fungerande hyresmarknad utgår värderingen från ortens pris. Vid värdering av bostadsförmån i hyreslägenhet utgår man normalt från pris per kvadratmeter för boytan för andra lägenheter i huset eller ortens hyrespris förutsatt att det bättre återspeglar lägenhetens värde.<sup>45</sup> Ändamålet med bostaden bör påverka värdet. Ska bostaden användas som permanentbostad bör jämförelsen göras med hyresmarknaden för permanentbostäder. Det samma gäller för fritidshus där en jämförelse bör göras med hyresvärdet för fritidshus. Undantag finns dock när bostadsförmån inte är skattepliktig. För Sveriges stationerad personal vid utrikesförvaltningen eller i svensk biståndsverksamhet är förmån av fri bostad, kostnadsersättning för bostad eller motsvarade förmån skattefri.<sup>46</sup>

Det saknas ofta en fungerande hyresmarknad för bostäder i villa. Bostadsförmån värderas med ledning av hyresnivån hos allmännyttiga bostadsföretag på orten och hänsyn tas även till storlek, läge och standard. Hyresvärdet bör höjas om bostadens standard och utrustning är högre än vad som är normalt i de flesta flerfamiljshus. Vid värdering ska både bostadens inre standard och utrustning som yttre faktorer beaktas. Det innebär att utsikt, omgivning och

---

<sup>43</sup> Prop. 1996/97:173, s 32

<sup>44</sup> KL upphörde genom ikraftträdande av IL

<sup>45</sup> Skatteverket 2007, Del 1, s 342

<sup>46</sup> Prop. 1996/97:173, s 32

sjötomt ska beaktas om det har betydelse för värdet.<sup>47</sup> Förmånsvärdet kan även alternativt beräknas till viss procentsats av fastighetens taxeringsvärde<sup>48</sup>. Vid uträkningen av bostadsförmån räknas inte värdet av garageförmån in utan det beräknas särskilt. Även förmån av exempelvis fri trädgårdsskötsel, snöskottning, städning, larm, kabel-TV beräknas särskilt<sup>49</sup>.

Används bostaden för representationsändamål i arbetet kan värdet av en tjänstebostad enligt 61 kap. 20 § IL justeras nedåt om bostaden är större än vad förmånshavaren och dennes familj behöver med hänsyn till dennes inkomstförhållande och ställning. Värdet bestäms efter dennes normala bostad om förmånshavaren visar att det finns ett behov av att kunna utöva representation i bostaden och den utövas i mer än ringa omfattning.<sup>50</sup>

Bostadsförmån delas upp i två olika typer. En för bostad som är belägen här i Sverige och inte är semesterbostad och en för semesterbostad. Båda värderas enligt marknadsvärdet. Semesterbostad avser bostadslägenhet som utgör semesterbostad för förmånshavaren och som inte används som permanentbostad<sup>51</sup>. Förmånsvärdet bestäms utifrån hyreskostnaden för likvärdiga bostäder på orten under den aktuella tidsperioden och inte kostnaden företaget har haft för bostaden. Skatteplikt föreligger oavsett om semesterbostaden är belägen utomlands eller i Sverige. För bostäder utomlands gäller samma värderingsregler som bostäder belägna i Sverige. På semesterorter medför det ofta inga problem med att avgöra marknadsvärdet då det ofta finns en hyresmarknad.<sup>52</sup> Saknas en fungerande hyresmarknad eller föreligger det svårigheter att göra beräkningar med utgångspunkt i marknadsvärdet bör värderingen enligt SKV:s allmänna råd ske till schablonmässiga värden<sup>53</sup>. Till värdet för det faktiska nyttjandet bör det därför läggas till ett skäligt värde även för dispositionsrätten<sup>54</sup>. Beroende på omständigheter i det enskilda fallet varierar detta värde<sup>55</sup>. För semesterbostad utomlands som saknar hyresmarknad eller då det föreligger svårigheter att göra beräkningar bör förmånen värderas till 3 000 kr per vecka året runt<sup>56</sup>.

---

<sup>47</sup> SKV A 2005:32, avsnitt 2.3.2

<sup>48</sup> Andersson, et al. Del 2, s 1666

<sup>49</sup> Skatteverket 2007, Del 1, s 342

<sup>50</sup> Andersson, et al. Del 2, s 1678

<sup>51</sup> Skatteverket 2007, Del 1, s 345 ff

<sup>52</sup> Ibid.

<sup>53</sup> Andersson, et al. Del 2, s 1667

<sup>54</sup> RSV:s skrivelse, Dnr. 2664-00/110, avsnitt 6.2.3

<sup>55</sup> Antonsson, s 858

<sup>56</sup> Andersson, et. al. Del 2, s 1667



Ett fåmansföretag är en juridisk person vilket innebär att en fastighet som företaget äger utgör näringsfastighet. Om en anställd, delägare eller närstående nyttjar en fastighet till ett värde under marknadsvärdet ska förmånen beskattas som en löneförmån i inkomstslaget tjänst.<sup>57</sup> Företaget ska betala sociala avgifter på förmånens värde. Då en delägare som inte är verksam i företaget erhåller en förmån ska delägaren istället beskattas som för utdelning. I detta fall ska företaget inte betala sociala avgifter på förmånens värde.<sup>58</sup>

### 3.1.1 Andra kapitalvaror

Vid värdering av förmånsvärdet vid privat nyttjande av fritidsbåt, husvagn, husbil, motorcykel och andra liknande tillgångar finns det inget schablonmässigt värde att utgå ifrån. Det beror på att dessa tillgångar är föremål för värdenedgång och att anskaffningskostnaden och den ekonomiska livslängden kan variera väldigt mycket. Förmånsvärdet beräknas i varje enskilt fall utifrån marknadsvärdet på tillgången, det vill säga enligt samma princip som för bostadsförmån.<sup>59</sup>

Har företaget köpt in egendom av mindre värde och med kort livslängd beskattas delägaren för egendomens inköpspris. Vid värdering av varor som inte minskar i värde kan det vara svårt att bestämma ett marknadsvärde.<sup>60</sup>

Finns det en leasingmarknad för den typ av tillgång som disponeras för privat bruk kan marknadsvärdet beräknas med ledning av de leasingavgifter som tas ut på marknaden<sup>61</sup>. Saknas en leasingmarknad antas enligt allmänna principer att en förmåns marknadsvärde inte bör understiga arbetsgivarens kostnad för förmånen<sup>62</sup>.

## 3.2 Åtnjutande

Enligt förslag i prop. 1993/94:90<sup>63</sup> ansåg regeringen att ”tillhandahållits” borde ändras till ”åtnjutit” för att få en enhetlig och tydligare lagtext. Regeringen anförde att om ordalydelsen ”tillhandahållits” tillämpas strikt skulle detta kunna leda till konsekvenser. Erbjuder en arbetsgivare sin personal en viss förmån t ex fri bil och endast några arbetstagare antar

---

<sup>57</sup> Tjernberg, s 127 ff

<sup>58</sup> Antonsson, s 853

<sup>59</sup> Antonsson, s 859

<sup>60</sup> SKV 292, s 8

<sup>61</sup> Antonsson, s 860

<sup>62</sup> RSV:s skrivelse, Dnr. 2664-00/110, avsnitt 6.2.3. punkt 2

<sup>63</sup> Prop. 1993/94:90, s 82 ff

erbjudandet innebär det att även de arbetstagare som avstår från erbjudandet beskattas. Vidare menade regeringen att det är otydligt vad som anses med ”tillhandahållits”.

Förmånen ska vara konkret på så sätt att det innebär att en inkomst uppkommer. Detta borde bestå i att konkreta värden tillförs personen eller att personen avlastas från utgifter som borde bäras av denne.<sup>64</sup> Tjernberg<sup>65</sup> hävdar att kravet på ett åtnjutande är viktigt. Enbart möjligheten att erhålla en förmån utan ett faktiskt nyttjande eller en disposition, bör enligt Tjernberg inte vara tillräcklig för beskattning.

I prop. 1999/2000:15<sup>66</sup> framför regeringen att vid värdering av dyrare egendom som t ex fjällstugor och båtar bör dispositionsrätten ligga till grund för förmånsvärdet och inte det faktiska nyttjandet.

### 3.3 Dispositionsrätten

Dispositionsrätten innebär att om en anställd eller delägare i ett företag stadigvarande har rätt att nyttja t ex ett fritidshus ska denne beskattas för värdet av att fritt kunna disponera över bostaden. Värdet på förmånen ska inte enbart grunda sig på den tid som den skattskyldige nyttjat bostaden utan ligga till grund för hela året.<sup>67</sup> Vid beräkning görs avräkningen för den period då dispositionsrätten varit inskränkt som t ex vid uthyrning till utomstående<sup>68</sup>. Värderingen ska göras till marknadsvärdet. Vid värderingen görs en jämförelse med någon som äger en sommarbostad privat med kostnaderna som denne har under hela året även om den skattskyldige bara nyttjat bostaden några veckor varje sommar.<sup>69</sup>

---

<sup>64</sup> Tjernberg, s 118

<sup>65</sup> Tjernberg, 2000, SN, s 180

<sup>66</sup> Prop. 1999/2000:15, s 60

<sup>67</sup> SKV 454, s 48

<sup>68</sup> Finansdepartementet, Dnr Fi2006/1292

<sup>69</sup> SKV 454, s 48

## **4. FÖRMÅNSBESKATTNING- RÄTTSFALL**

Kapitlet kommer att belysa ett antal rättsfall som behandlar dispositionsrätten. Frågan i fallen är om det är dispositionsrätten som ska ligga till grund för beskattning av förmåner eller om det är det faktiska nyttjandet. Varje rättsfall inleds med en bakgrundsbeskrivning som därefter följs av instansernas uttalanden och avslutningsvis ges kommentarer till domen.

### **4.1 RÅ 2002 ref. 53**

Följande fall handlar om en delägare som var anställd i ett fåmansföretag och som hade kunnat nyttja företagets fritidshus utan inskränkning.

#### **4.1.1 Bakgrund**

J.J och hennes två systrar ägde vardera en tredjedel av aktierna i ett fåmansföretag. Företaget ägde en fastighet där tre bostadsbyggnader stod uppställda.

SKV beslutade efter omprövning att eftertaxera J.J för förmån av fri semesterbostad. SKV påförde henne även skattetillägg. J.J överklagade och yrkade på att förmånsvärdet skulle sättas ned. J.J hävdade att det var det faktiska nyttjandet av stugorna som skulle ligga till grund för förmånsvärderingen. Vidare menade J.J att vid bestämmande av värdet på förmånen är det marknadsvärdet som ska ligga till grund för värderingen och inte något schablonvärde. Avslutningsvis informerade J.J att Oskarshamns turistförening inte lyckats hyra ut stugorna. SKV vidhöll sin inställning. Möjligheten att utan ersättning använda arbetsgivarens fritidshus för privat bruk är en förmån som bör tas upp som intäkt av tjänst.

#### **4.1.2 Uttalande från instanserna**

Länsrätten yttrade att det i princip är värdet av det faktiska nyttjandet av en semesterbostad som ska beskattas. I J.J:s fall var hon företagsledare och ägare till en tredjedel av aktierna i företaget som ägde stugorna, vilket innebar att hon hade stor möjlighet att påverka hur stugorna skulle nyttjas. Länsrätten hävdade att med hänsyn till att hennes dispositionsrätt var så stark måste J.J påvisa omständigheter som klart visar omfattningen av det faktiska nyttjandet. Då det saknades uppgifter om hur stugorna disponerades skulle J.J påföras bostadsförmånen.

Kammarrätten yttrande att dispositionsrätten till semesterbostaden utgör en skattepliktig förmån och det har inte framgått att J.J varit förhindrad att nyttja stugorna. Kammarrätten avslog överklagandet och instämde till länsrättens bedömning.

Regeringsrätten yttrade att J.J inte hade betalat någon hyra eller annan ersättning för fritidshuset till företaget. 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 ska ligga till grund för förmånsbeskattningen. Regeringsrätten ansåg att beskattningen av förmån av fri bostad skiljer sig från bilförmån bland annat genom att något krav på att bostadsförmånen ska ha nyttjats inte ställs. Bostadsförmån som i detta fall föreligger karakteriseras främst av den fria dispositionsrätten till fritidshuset. Detta gäller oavsett i vilken utsträckning fritidshuset faktiskt nyttjats av den skattskyldige. Regeringsrätten hävdade därmed att värdet av förmånen därför bör beräknas på grundval av dispositionsrätten. Hade J.J påvisat att dispositionsrätten varit inskränkt t ex genom att bostaden varit uthyrd under en tid hade förmånsvärdet satts ned. Regeringsrätten avslog J.J:s överklagande.

#### 4.1.3 Kommentarer till domen

Det är inte enbart det faktiska nyttjandet som leder till beskattning av förmån utan även möjligheten att nyttja bostaden det vill säga dispositionsrätten<sup>70</sup>. Det framgår av förarbetena<sup>71</sup> att när ett fåmansföretag anskaffar dyrare egendom som t ex båtar och fjällstugor ska även dispositionsrätten beaktas. Regeringen motiverade detta med att egendomen står till förfogande hela året och därmed kan användas när som helst<sup>72</sup>.

Förmånen av fri eller subventionerad fritidsbostad kan innefatta både faktiskt nyttjande och i vissa fall en dispositionsrätt till bostaden. En delägare i företagsledande ställning har ofta inflytande eller bestämmanderätten över tillgångens användning. För att förmånsbeskattning ska inträda krävs det som tidigare nämnts inte något faktiskt nyttjande av tillgången<sup>73</sup>. I dessa fall ska förmånsvärdet avspegla både värdet för det faktiska nyttjandet och värdet för dispositionsrätten<sup>74</sup>.

---

<sup>70</sup> Antonsson, s 542

<sup>71</sup> Prop. 1999/2000:15, s 60

<sup>72</sup> Antonsson, s 542

<sup>73</sup> RSV:s skrivelse, Dnr. 2664-00/110, avsnitt 3.3

<sup>74</sup> Antonsson, s 858

I fallet åberopade J.J rättsfallet RÅ 2001 ref. 22 som handlade om en delägare i ett kommanditbolag respektive en företagsledare i ett fåmansaktiebolag som haft möjlighet att för privat bruk använda en bil som tillhörde företagets verksamhet. För att beskattning av bilförmån ska ske krävs det enligt praxis att privat körning ägt rum i mer än ringa omfattning. Enligt prop. 1993/94:90<sup>75</sup> innebär ringa omfattning att bilen endast används ett fåtal tillfällen per år och en sammanlagd körsträcka på högst 100 mil. Ett fåtal tillfälle bör enligt SKV:s allmänna råd<sup>76</sup> vara användning vid högst tio tillfällen. Som nämnts i Regeringsrättens domskäl uttalade Regeringsrätten att beskattningen av förmån av fri bostad skiljer sig från bilförmån bland annat genom att något krav på att bostadsförmånen ska ha nyttjats inte ställs. Vid värdering av bilförmån utgår en schablonvärdering istället för marknadsvärdet. Bostadsförmån som föreligger i detta fall karakteriseras främst av den fria dispositionsrätten till fritidshuset.

Möjligheten att utan ersättning använda arbetsgivarens fritidshus för privat bruk är en förmån som enligt den i fallet tillämpliga bestämmelsen i 32 § 1 mom. 1 st. KL, numera 11 kap. 1 § IL, ska tas upp som intäkt av tjänst. I gällande lagtext 61 kap. 2 § IL, tidigare 42 § KL och 42 § anvisningar punkt 1, 3 st. KL, framgår att inkomst i annat än pengar ska värderas till marknadsvärdet. Marknadsvärdet avser det pris som den skattskyldige skulle ha fått betala på orten om denne själv skaffat sig motsvarande varor, tjänster eller förmåner mot kontant betalning.

Vi anser att domstolarna dömde rätt. Regeringsrätten har i fallet slagit fast att det är dispositionsrätten som utgör grund för beskattning. J.J hade genom sin ställning i företaget bestämmanderätt över fritidshuset och bör därför beskattas för denna dispositionsrätt och inte det faktiska nyttjandet.

#### **4.2 RÅ 2002 ref. 7**

En närstående till delägare i ett fåmansföretag som tillverkade fritidshus förvärvade visningshus som uppställdes på hans tomt. Marknadsvärdet vid förmånsbeskattningen hade inte ansetts kunna baseras på marknadsvärdet på liknande byggnader.

---

<sup>75</sup> Prop. 1993/94:90, s 93 ff

<sup>76</sup> SKV A 2006:34, avsnitt 1

#### 4.2.1 Bakgrund

H.R förvärvade år 1992 två visningshus från ett fåmansföretag som ägdes av hans son. Visningshusen fanns uppställda på H.R:s tomt och hade förvärvats för ett pris under marknadsvärdet, vilket ledde till att SKV beslöt att H.R skulle beskattas för inkomst av tjänst samt påföra honom skattetillägg.

SKV anlidade Lantmäteriet för att göra en värdering av byggnaderna och beslöt att beskatta H.R för 157 000 kr med stöd av värderingsutlåtandet. H.R överklagade och anförde att han ägde företaget fram till för tio år sedan. Under hans tid uppställde företaget fem olika stugor på hans privata mark som visningsstugor. Efter att hans son K.R tagit över företaget upphörde tillverkningen av den typen av stugor. H.R krävde då att stugorna skulle bortföras från hans mark. H.R blev erbjuden att ta över stugorna men förklarade att han inte hade behov av dem. Företaget hade under årens lopp erbjudit olika kunder stugorna men hade endast lyckats få tre av stugorna sålda. Parterna kom överens om att värdera byggnaderna till 18 000 kr då företaget vid värderingen beaktat kostnaden för nedmontering och försäljning av byggnaderna. Företaget hade låtit två oberoende värderingsmän värdera byggnaderna. Detta resulterade i värden om 23 000 kr respektive 20 000 kr. Värderingsmännen ansåg att företagets bedömning av värdet motsvarade marknadsvärdet.

#### 4.2.2 Uttalande från instanserna

Länsrätten yttrade att H.R tillhör närståendekretsen då han är fader till K.R som är ägare till företaget. Frågan i fallet gällde om H.R köpt byggnaderna till ett pris under marknadsvärdet och om så var fallet skulle H.R beskattas för mellanskillnaden som intäkt av tjänst. Vid värdering ska inte värdet av nedmontering och försäljning beaktas utan SKV:s värdering bör tas som utgångspunkt för att bedöma byggnadernas marknadsvärde. Enligt Länsrätten fanns det ingen anledning att göra en försiktigare värdering av byggnaderna. Länsrätten bedömde att byggnadernas marknadsvärde skulle uppskattas till 150 000 kr. Vidare bestämde Länsrätten att skattetillägg skulle undanröjas.

Kammarrätten anslöt sig till Länsrättens bedömning och fastställde Länsrättens dom.

Regeringsrätten yttrade att vad som kunnat erhållas vid avyttring för bortforsling inte direkt ska ligga till grund för värdering av marknadsvärdet. Vid bedömning av marknadsvärdet ska hänsyn tas till vad en utomstående person i en liknande situation skulle ha varit beredd att

betala för byggnaderna. Regeringsrätten uppskattade marknadsvärdet till 30 000 kr. H.R beskattades för förmånen med 12 000 kr (30 000- 18 000) i inkomstslaget tjänst.

#### 4.2.3 Kommentarer till domen

I fallet har den avgörande frågan varit en tolkning av vad begreppet marknadsvärde skulle innefatta, det förmögenhetsvärde tillgången representerar eller det pris en utomstående skulle ha varit beredd att betala i den aktuella situationen. Regeringsrätten har i fallet framfört att en faktisk bedömning av marknadsvärdet måste göras utifrån omständigheterna i det specifika fallet. Vad den utomstående skulle ha betalat är enligt Regeringsrätten av stor betydelse.<sup>77</sup> Grosskopf<sup>78</sup> påpekar att Regeringsrättens ställningstagande är logiskt då det rör sig om förmånsbeskattning det vill säga beskattning av en förmån som ersätter annan inkomst. Det innebär att värdet av förmånen så nära som möjligt ska motsvara vad som skulle kunna erhållas vid en realisering av egendomen i det individuella fallet.

I gällande lagtext 56 kap. 5 § IL, tidigare 32 § anvisningar punkt 14, 4 st. första meningen KL, framgår att vid bedömning av om ett företag är fåmansföretag ska en person och hans närstående anses utgöra en delägare. Prövningen ska göras med utgångspunkt från den äldste personen och därefter i fallande åldersordning. En person kan bara medräknas i en närståendekrets.<sup>79</sup> Detta betyder enligt rättsfallet att förvärvar en delägare eller delägars närstående person en egendom från företaget till ett lägre pris än egendomens marknadsvärde ska ett belopp motsvarande mellanskillnaden beskattas hos förvärvaren som intäkt av tjänst. Rättsfallet ovan refererar även till 42 § KL, numera 61 kap. 2 § IL där det framgår att inkomst i annat än pengar skall värderas till marknadsvärdet. Marknadsvärdet 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.

Utredningen föreslog<sup>80</sup> ”en ny regel av innebörden att finns det särskilda skäl får värdering ske till lägre belopp i sådana fall då den skattskyldige inte kunnat påverka förmånens utformning. Lägsta förmånsvärde är dock vad den skattskyldige skulle ha fått om han eller

---

<sup>77</sup> Grosskopf, 2003, SN, s 379

<sup>78</sup> Ibid.

<sup>79</sup> Prop. 1999/2000:15, s 47

<sup>80</sup> Prop. 1999/2000:15, s 51

hon sålt förmånen”. Regeringen menade att det inte är lämpligt att i detta lagstiftningsärende ändra bestämmelser som har räckvidd för i princip hela området för förmånsbeskattning<sup>81</sup>.

Vi anser att domstolarna dömde rätt då de inte tog hänsyn till kostnaderna för nedmontering och försäljning då det i vanliga fall inte ingår i marknadsvärdet. Detta bör inte beaktas vid värderingen av marknadsvärdet.

### **4.3 Kammarrätten i Jönköping, mål nr. 1328-03**

En företagsledare hade haft fri tillgång till en husvagn. SKV beslöt att S.S skulle beskattas för förmån av fri husvagn.

#### **4.3.1 Bakgrund**

S.S som var företagsledare i ett företag hade haft fri tillgång till en husvagn i åtta månader men bara nyttjat den under två veckor. S.S använde husvagnen i tjänsten vid besök hos företagets butiker vid ett flertal tillfällen per år. SKV godtog inte hans självdeklaration utan påförde honom ytterligare inkomst av tjänst. S.S överklagade beslutet och invände att förmånsvärdet av husvagnen på 60 000 kr var för högt eftersom han endast hade nyttjat husvagnen under två veckor. S.S ansåg att värdet inte borde uppgå till mer än 10 000 kr eftersom värdet borde beräknas efter det faktiska nyttjandet. SKV bedömde att den faktiska omfattningen av husvagnen för tjänsteresor varit av så begränsad omfattning att dispositionsrätten inte ansågs ha varit märkbart inskränkt.

#### **4.3.2 Uttalande från instanserna**

Länsrätten yttrade att med hänsyn till vad som framkommit om verksamheten har det ansetts att nyttan av husvagnen i verksamheten var ytterst liten. Då S.S endast använde husvagnen under två semesterveckor kan det göras sannolikt att han använt den för privata ändamål i sådan omfattning att han ska påföras förmånsbeskattning. Länsrätten fann att det inte fanns något skäl till annan värdering än den SKV beslutat.

Kammarrätten yttrade att S.S såsom företagsledare och närstående till företagets ägare hade haft bestämmanderätt över husvagnens faktiska nyttjande. I likhet med Länsrätten ansåg Kammarrätten att nyttan av husvagnen i verksamheten måste vara ytterst liten. Enligt Kammarrättens mening är förhållandet i RÅ 2002 ref. 53 (se 4.1) jämförbara med förhållandet

---

<sup>81</sup> Prop. 1999/2000:15, s 51



i nämnda fall. Kammarrätten ansåg att dispositionsrätten till husvagnen skulle beaktas vid bestämmandet av förmånsvärdet.

SKV kunde inte närmare redogöra för hur de kommit fram till det uppräknade beloppet 60 000 kr. Vidare hade SKV utgått ifrån nyprisvärde på 350 000 kr och förmånen beräknades på ett år. Av utredningen framgick att nyprisvärdet var 280 000 kr och att husvagnen funnits i verksamheten under endast åtta månader. SKV hade därmed varit felaktiga vid värderingen. Kammarrätten fann därmed att S.S skulle påföras förmån med det av honom yrkat belopp på 10 000 kr, vilket i brist på utredningen ansågs inkludera dispositionsrätten till husvagnen.

#### **4.3.3 Kommentarer till domen**

Kammarrätten ändrade underinstansernas dom angående värdet av husvagnsförmånen. Kammarrätten står fast vid att det är dispositionsrätten som ska avgöra värdet och inte det faktiska nyttjandet. SKV menade liksom Kammarrätten att husvagnsförmånen bör beskattas på grundval för själva dispositionsrätten och inte det faktiska nyttjandet. Förmånen karakteriseras främst av den fria dispositionsrätten till husvagnen medan det faktiska nyttjandet är av underordnad betydelse. Det har i fallet inte framkommit att dispositionsrätten till husvagnen varit inskränkt på något sätt. Hade S.S visat att hans rätt till husvagnen varit inskränkt hade värdet på förmånen satts ned.

I gällande lagtext 11 kap. 1 § IL tidigare 32 § i mom 1 st. a) KL, framgår vad som är hänförligt till intäkt av tjänst för bland annat förmåner i pengar, bostad eller annat som utgått för tjänst. Värdet av skattepliktig förmån beräknas i huvudsak enligt bestämmelserna i 42 § KL med därtill hörande anvisningar, nuvarande 61 kap. 2 § IL, till marknadsvärdet. Enligt 42 § 3 st. i anvisningarna KL anges det vara det pris som den skattskyldige normalt får betala på orten för varan eller tjänsten.

I fallet hänvisade Kammarrätten till Regeringsrättens dom RÅ 2002 ref. 53 där förhållandena var jämförliga med detta fall. Vi anser att domstolarna dömde rätt då husvagnen endast i ytterst liten omfattning hade med verksamheten att göra och S.S hade bestämmanderätten över husvagnen.

## **4.4 Kammarrätten i Göteborg, mål nr. 3530-04**

Ett familjeföretag köpte en segelbåt och hyrde sedan ut den via ett annat företag. Ägaren påfördes båtförmån för de dagar då båten inte varit uthyrd.

### **4.4.1 Bakgrund**

Företaget avtalade med ett uthyrningsföretag om att hyra ut båten under perioden juni till september 2001. Enligt avtalet med uthyrningsföretaget fick ägaren under denna period endast nyttja båten mot betalning.

SKV ansåg att T.O i egenskap av företagsledare haft dispositionsrätten till båten under den aktuella perioden. T.O och hans fru hade även ett intresse av segelbåtar och hade i samband med att företaget förvärvade segelbåten sålt sin privata segelbåt. Det förelåg därför ett intresse hos T.O och hans fru att använda företagets segelbåt privat. SKV påförde T.O förmån av fri båt under tre veckor med 30 000 kr. Detta grundade sig på att T.O hade disponerat båten men att dispositionsrätten varit begränsad i tiden och att båten inte varit uthyrd under 61 dagar. T.O överklagade och yrkade att förmånsvärdet skulle sättas ned och beräknas utifrån en veckas disposition av båten.

### **4.4.2 Uttalande från instanserna**

Länsrätten påförde T.O förmån av fri båt men sänkte förmånsvärdet till 15 000 kr eftersom T.O inte ansågs ha haft en sådan dispositionsrätt till båten under uthyrningsperioden som skulle utlösa förmånsbeskattning.

Kammarrätten konstaterade att det som var avgörande för beskattning var i vilken omfattning T.O kunnat disponera båten och inte hans faktiska nyttjande. Det hade i fallet framkommit att båtägare som tecknat hyresavtal med uthyrningsföretaget haft möjlighet att utan ersättning nyttja sina båtar under den tid då de inte hade varit uthyrda. Dispositions möjligheten hade därmed enligt Kammarrätten tillkommit T.O då han som delägare och företagsledare i företaget hade bestämmanderätt över båten. Kammarrätten fann att ett förmånsvärde på 30 000 kr inte ansågs vara för högt och fastställde därmed SKV:s beslut.

### **4.4.3 Kommentarer till domen**

I fallet har Kammarrätten slagit fast att en fåmansföretagare kan bli beskattade för möjligheten att använda företagets båt som var avsedd för uthyrning. Det saknar betydelse för

det faktiska nyttjandet av båten.<sup>82</sup> Möjligheten att disponera båten utgjorde grunden för förmånsbeskattningen. T.O blev beskattad för perioden juni till september eftersom seglingssäsongen i Sverige är begränsad av klimatskäl. Hade T.O ägt båten under hela året hade han kunnat bli beskattad för ytterligare någon månad.<sup>83</sup>

I gällande lagtext 11 kap. 1 § IL ska förmåner som erhållits på grund av tjänst tas upp som inkomst. Enligt 61 kap. 2 § IL ska inkomst i annat än pengar värderas till marknadsvärdet. Värdet är det pris som den skattskyldige skulle ha fått betala på orten om denne själv skaffat sig motsvarande varor, tjänster eller förmåner mot kontant betalning.

Länsrätten ansåg att av intresse i detta sammanhang är följande uttalande i prop. 1999/2000:15<sup>84</sup> ”När det gäller anskaffningar av dyrare egendom, t.ex. båtar och fjällstugor bör det understyrkas att det är dispositionsrätten som ligger till grund för förmånsvärdet och inte det faktiska utnyttjandet, eftersom fjällstugan/båten stått till den skattskyldiges förfogande under hela året och således kunnat användas av honom när han ville. Regeringen utgår ifrån att den förmånsvärdering som kommer att göras hos skattemyndigheterna och domstolarna kommer att ta hänsyn till den typen av förmåner och även i övrigt har en realistisk anknytning”. Vidare ansåg Länsrätten att Regeringsrätten har utgått ifrån detta synsätt i RÅ 2002 ref. 53 och menade att det även förelåg skäl att utgå ifrån synsättet när det gäller förmån av fritidsbåt.

Länsrätten och Kammarrätten har i fallet fastställt att det vid beskattning av förmånen är dispositionsrätten som ska ligga till grund för värderingen och inte det faktiska nyttjandet. Vi anser att domstolarnas bedömning var korrekt då T.O vid företagets inköp av segelbåten sålde sin privata segelbåt. Företagets förvärv av båten har inneburit en besparing av T.O:s privata levnadskostnader då han och hans fru hade ett intresse av segelbåtar.

#### **4.5 Kammarrätten i Jönköping, mål nr. 2094-2095-05**

R.L var delägare till en tredjedel i ett handelsbolag. Företaget ägde en segelbåt med vilket företaget bedrev charterverksamhet med. Båten hade överlämnats till ett annat företag för att bedriva den löpande driften.

---

<sup>82</sup> Antonsson, s 859

<sup>83</sup> Rydin, s 240

<sup>84</sup> Prop. 1999/2000:15, s 60

#### **4.5.1 Bakgrund**

SKV påförde R.L förmånsvärde för taxeringsåren 2002 och 2003 för segelbåten. SKV menade att R.L hade haft dispositionsrätten till segelbåten som ägdes av företaget. Värdet beräknades för eventuell egen nyttjande minus den tid båten varit uthyrd. Vidare hävdade SKV att dispositionsrätten delvis baserades på ett kontrakt mellan företaget och uthyrningsföretaget där eventuell nyttjande reglerades.

R.L överklagade och yrkade att han inte hade haft dispositionsrätten till segelbåten då den var överlämnad till uthyrningsföretaget. Vidare hävdade R.L att genom avtalet mellan företagen hade dispositionsrätten till båten överlämnats till uthyrningsföretaget under hela seglingssäsongen. Uthyrningsföretaget lämnade även in ett intyg som visade vem som hade disponerat båten.

#### **4.5.2 Uttalande från instanserna**

När det gällde taxeringsår 2002 fann Länsrätten att SKV inte kunnat visa att segelbåten nyttjats av R.L och undanröjde beskattningen av förmånen detta år. När det gällde taxeringsår 2003 bedömde Länsrätten att det fanns likheter vid disposition av fritidshus och segelbåt och att det av den anledningen tillämpade det synsätt som Regeringsrätten hade i RÅ 2002 ref. 53. Värdet av förmånen skulle därmed beräknas grundad på dispositionsrätten men med avdrag för om dispositionsrätten varit inskränkt hos den skattskyldige. Länsrätten fann att samarbetsavtalet mellan företagen inte hindrade privat nyttjande av båten men att det fanns vissa inskränkningar i förfogandet utöver de dagar den varit uthyrd eller på reparation.

Kammarrätten fann i fallet att SKV inte hade lyckats motbevisa R.L:s påstående att hans dispositionsrätt varit inskränkt under den aktuella perioden genom att båten hade varit lämnad till ett utomstående uthyrningsföretag. Kammarrätten konstaterade i fallet att utredningen visade att båten ägdes av R.L:s företag och att båten skulle hyras ut i kommersiellt syfte. Kammarrätten ansåg därmed att det saknades grund för att eftertaxera R.L.

#### **4.5.3 Kommentarer till domen**

Vid beskattning av förmåner uppkommer frågan om det är nyttjandet av förmånen eller om det är dispositionen av förmånen som utlöser beskattning. Det finns inget uttryckligt reglerat i lagtexten och det saknas vägledning i praxis från Regeringsrätten när det gäller beskattning av båtförmån. När det gäller förmån av fritidshus har Regeringsrätten slagit fast i RÅ 2002 ref.

53 att värdet av förmånen bör beräknas på grundval av dispositionsrätten. Detta rättsfall har domstolarna utgått ifrån när det gäller förmåner av dyrare egendom men däremot måste inskränkningar i dispositionsrätten beaktas vid värdering. Kammarrätten fann att samma synsätt bör tillämpas när det gäller båtförmån. Det innebär att det är ägarens fria dispositionsrätt till segelbåten som ska beaktas och inte värdet av det faktiska nyttjandet.

I fallet blev R.L inte förmånsbeskattad eftersom SKV inte lyckats motbevisa R.L:s påstående att hans dispositionsrätt varit inskränkt under den aktuella perioden då segelbåten lämnats till ett utomstående uthyrningsföretag.

Vi anser att domstolarna dömde rätt eftersom R.L inte hade nyttjat segelbåten då den överlämnats till ett utomstående uthyrningsföretag som i första hand hade rätt att nyttja båten för charterresor.

Kammarrätten har i en annan dom avseende båtförmån (se 4.4) fastställt att det vid beskattning av förmånen är dispositionsrätten som ska ligga till grund för värdering och inte det faktiska nyttjandet. I de båda fallen hade delägarna rätt att nyttja båten men i det andra fallet (se 4.4) hade det framkommit att båtägare som tecknat hyresavtal med uthyrningsföretaget hade haft möjlighet utan ersättning att nyttja sina båtar under den tid då de inte hade varit uthyrda och att det förelåg seglarintresse i familjen. I detta fall kunde uthyrningsföretaget lämna ett intyg som visade vem som disponerat båten och att syftet med båten var att den skulle hyras ut samt att det i fallet framkommit att R.L befunnit sig 20 mil ifrån där båten låg. Dessa omständigheter medförde att Kammarrätterna gjorde olika bedömningar i fallen.

## **4.6 Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 3729-05**

R.S som var ensam styrelseledamot och aktieägare i ett företag förvärvade en motorcykel i maj 2002. Förmånen skulle värderas till marknadsvärdet av dispositionsrätten.

### **4.6.1 Bakgrund**

R.S hade dispositionsrätten till motorcykeln men hade inte använt den för privat körning utan enbart i tjänsten. Motorcykeln hade varit avställd under perioden december 2002 till april 2003. SKV ansåg att R.S hade haft det avgörande inflytandet över såväl motorcykelns nyttjande som dispositionsrätten. SKV ansåg att R.S skulle förmånsbeskattas för motorcykeln.

R.S överklagade SKV:s beslut och yttrade att motorcykeln var tänkt att användas vid kundbesök men att den visade sig vara mindre praktisk och att han därför skulle sälja motorcykeln. Att den användes i tjänst styrktes av hans körjournal. Vidare framförde R.S att förmån av fri motorcykel borde jämföras med bilförmån istället för att värdera förmånen i likhet med en semesterbostad.

#### **4.6.2 Uttalande från instanserna**

Länsrätten delade SKV:s bedömning att R.S hade haft det avgörande inflytandet över motorcykelns nyttjande såsom ensam styrelseledamot och aktieägare i företaget. R.S ansågs därför ha haft dispositionsrätten över motorcykeln. Vidare ansåg Länsrätten att R.S inte haft möjlighet att använda motorcykeln under avställningsperioden. R.S hade även haft tillgång till två bilar och enligt körjournalen hade han inte nyttjat motorcykeln för någon privat körning. Länsrätten undanröjde SKV:s beslut eftersom företaget inte tillhandahållit R.S någon skattepliktig förmån.

Kammarrätten yttrade att det förhållande att både bil och motorcykel utgör motorfordon enligt lag om vägtrafikdefinitioner (2001:559) inte ger stöd för att jämställa dessa fordonsslag vid förmånsvärdering. Motorcykeln ska därför värderas till marknadsvärdet av dispositionsrätten och inte till det faktiska nyttjandet. Kammarrätten menade att den delen av året motorcykeln varit avställd inte innebar någon inskränkning i dispositionsrätten eftersom R.S när som helst kunnat få motorcykeln klar för körning. SKV hade vid värderingen av motorcykeln utgått ifrån kostnaderna för att leasa en motsvarande motorcykel på hyresmarknaden. Kammarrätten fastställde SKV:s förmånsvärdering.

#### **4.6.3 Kommentarer till domen**

Kammarrätten fastslog i fallet att motorcykeln ska värderas enligt huvudregeln i 61 kap. 2 § IL, det vill säga till marknadsvärdet för dispositionsrätten till förmånen och inte till det faktiska nyttjandet. Länsrättens bedömning var att det fanns skäl att analogt tillämpa principerna för bilförmån även på motorcykel med hänvisning till att det i båda fallen var fråga om motorfordon. Kammarrätten menade däremot att det inte fanns stöd för detta i förarbeten och praxis.

SKV anförde i fallet att bilförmån är särskild reglerad och att några paralleller mellan sådan förmån och motorcykelförmån inte kan dras. Av prop. 1999/2000:15<sup>85</sup> framgår det att det är dispositionsrätten som ska ligga till grund för förmånsvärdet av dyrare egendom.

I fallet återopade SKV RÅ 2002 ref. 53 där Regeringsrätten konstaterade att bestämmelserna om beskattning av förmån bör värderas enligt dispositionsrätten. R.S hade i egenskap av sin ställning i företaget haft det avgörande inflytandet över motorcykelns nyttjande. Det avgörande är om tillgången kunnat disponeras av företagsledaren och om dispositionsrätten varit inskränkt i något avseende.

Vi anser att Kammarrättens bedömning var felaktig då R.S kunnat bevisa genom körjournalen att någon privat körning inte förekommit och att han hade haft tillgång till två bilar. Kammarrätten borde ha fastställt Länsrättens dom.

## **4.7 Liknande rättsfall**

I följande domar har SKV återopat RÅ 2002 ref. 53, där Regeringsrätten konstaterade att dispositionsrätten och inte det faktiska nyttjandet kan leda till förmånsbeskattning. Det framgår även att det vid påförande av skattepliktig bilförmån krävs ett nyttjande. Detta gäller inte för t ex båt och husvagn. Kammarrätterna har gjort sina bedömningar utifrån gällande praxis på området.

### **4.7.1 Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 706-06**

G.L som var företagsledare och VD i ett företag ägde en motorcykel som stod avställd under större delen av året. SKV ansåg att företagsledaren hade haft det avgörandet inflytandet över motorcykeln. SKV hävdade att G.L skulle förmånsbeskattas för motorcykeln och påföras skattetillägg. G.L menade att motorcykeln enbart hade varit i trafik i en månad och dispositionsrätten därmed varit inskränkt under 11 månader under året.

Dispositionsrätten hade inte varit inskränkt på grund av uthyrning till utomstående enligt SKV:s mening. Genom bakgrund av RÅ 2002 ref. 53 ansåg SKV att G.L genom att ha dispositionsrätten till motorcykeln redan fått en skattepliktig förmån. G.L anförde att dispositionsrätten varit inskränkt då motorcykeln varit avställd. SKV anförde att en avställd motorcykel inte var en verklig inskränkning i dispositionsrätten eftersom det när som helst är

---

<sup>85</sup> Prop. 1999/2000:15, s 60

möjligt att från en dag till en annan meddela av- och påställning av motorcykeln. G.L kunde efter eget tyckande avgöra när han önskade använda motorcykeln då han som företagsledare hade bestämmanderätten. Vid en analog tillämpning av reglerna om bilförmån är det enligt rättspraxis ett krav för att undgå förmånen att presentera en noggrann fördröjd körjournal. Ett annat jämförbart rättsfall med detta är Kammarrätten i Stockholm (se 4.6), där Kammarrätten yttrade att det förhållande att både bil och motorcykel utgör motorfordon enligt lag om vägtrafikdefinitioner (2001:559) inte ger stöd för att jämställa dessa fordonsslag vid förmånsvärdering. Motorcykeln skulle därför värderas till marknadsvärdet av dispositionsrätten och inte till det faktiska nyttjandet. Så blev fallet även i detta mål. Kammarrätten fastställde SKV:s beslut med motiveringen att förhållandet av att motorcykeln varit avställd under delar av tiden inte i sig innebar en inskränkning i dispositionsrätten då företagsledaren efter eget val enkelt kunnat få motorcykeln klar för körning. Kammarrätten påförde G.L förmån av fri motorcykel.

#### **4.7.2 Kammarrätten i Jönköping, mål nr. 2275-05**

L.H var företagsledare och en av två aktieägare i ett företag. Företaget ägde en fjällstuga i Sälen som enligt L.H hade förvärvats i kapitalplaceringssyfte och för att företagets anställda skulle få möjlighet att nyttja stugan. SKV beslutade att upptaxera L.H för inkomst av tjänst eftersom L.H hade disponerat stugan utan att redovisa detta. Stugan hade enligt SKV:s utredning bara varit uthyrd till andra under två veckor det aktuella året.

I fallet hänvisade Länsrätten till RÅ 2002 ref. 53. SKV anförde i fallet att dispositionsrätten till stugan hade funnits för L.H under hela året. L.H menade att hans dispositionsrätt varit avsevärt inskränkt då syftet med stugan var att den var till för personalen och att stugan även hade använts vid representationer. Även om L.H bodde långt ifrån stugan ansåg Länsrätten att han hade dispositionsrätten till stugan. Detta är samma synsätt som i RÅ 2002 ref. 53 där domstolen inte tog hänsyn till avståndet från bostaden till stugan och att det faktiska nyttjandet var begränsat påverkade inte Regeringsrättens bedömning. Både Länsrätten och Kammarrätten gick på vad som hade sagts i RÅ 2002 ref. 53 då fallen är jämförliga med varandra.

#### **4.7.3 Kammarrätten i Göteborg, mål nr. 2528-04**

S.N som sysslade med båtuthyrning hade under sommaren 2001 fått sin segelbåt uthyrd endast halva säsongen. S.N hade anlitat ett företag att sköta uthyrningen och enligt avtal var



företaget skyldig att kontakta henne omgående ifall båten skulle hyras ut. Segelbåten var uthyrd under fem veckor. SKV ansåg att S.N hade haft tillgång till segelbåten resterade veckor som den inte varit uthyrd och att S.N skulle förmånsbeskattas för dispositionsrätten.

Av utredningen framgick det att S.N kunde nyttja båten när den inte var uthyrd. Förmånsbeskattning ska även ske om någon närstående har nyttjat båten. Då familjen inte hade någon privat båt så talade detta för att båten hade anskaffats för att tillgodose familjens privata intresse eftersom maken var intresserad av segling. I prop. 1999/2000:15<sup>86</sup> framgår det att när det gäller dyrare egendom som t ex båtar är det dispositionsrätten som ska ligga till grund för värdet och inte det faktiska nyttjandet. Kammarrätten yttrade att S.N inte hade tillräckligt stöd för att hon saknat dispositionsrätt till båten under tiden då båten inte varit uthyrd. Det fanns dessutom ett seglarintresse i familjen.

I två andra rättsfall som också handlade om båtförmån blev Kammarrättens bedömning olika (se 4.5.3, 5 st.). Kammarrätten dömde i detta fall i likhet med i det tidigare nämnda fallet om båtförmån (se 4.4) där företagsledarna inte hade kunnat påvisa att dispositionsrätten varit inskränkt i mer omfattning än då båten varit uthyrd. Företagsledarna hade även haft rätt att disponera båten då uthyrningsföretaget inte kunnat hyra ut den. Seglingsintresset har i båda fallen varit stort hos företagsledarnas familjer och företagsledaren (se 4.4) hade sålt sin privata segelbåt vilket innebar en besparing för företagsledarens privata levnadskostnader.

---

<sup>86</sup> Prop. 1999/2000:15, s 60

## 5. ANALYS OCH SLUTSATS

Syftet med uppsatsen har varit att försöka klargöra när en delägare i ett fåmansföretag presumeras ha dispositionsrätt och om ägarna därmed ska förmånsbeskattas. För att uppfylla syftet har vi studerat ett antal rättsfall som behandlar problematiken kring detta. Ett rättsfall som har varit avgörande inom området är RÅ 2002 ref. 53 där Regeringsrätten har fastslagit den viktiga principen att det är dispositionsrätten som ska ligga till grund för förmånsbeskattning och inte det faktiska nyttjandet. I prop. 1999/2000:15<sup>87</sup> framgår det att vid värdering av dyrare egendom som t ex båtar och fjällstugor är det dispositionsrätten som ska ligga till grund för beskattning. För annan egendom som t ex kostförmån är det inte enbart dispositionsrätten som ligger till grund för förmånsbeskattning utan det krävs även ett faktiskt nyttjande. Det verkliga problemet för fåmansföretagare är enligt Nilsson och Rydin<sup>88</sup> en alltför hård och orealistisk tillämpning där begreppen dispositionsrätt och det faktiska nyttjandet i många fall blandas ihop vid värderingen.

I fåmansföretag föreligger i många fall en ekonomisk intressegemenskap mellan företag och anställda/ägare som kan leda till en stark misstänksamhet från statens sida om att den anställde/ägaren nyttjar företagets tillgångar privat eller att företaget bekostar dennes privata utgifter<sup>89</sup>.

För att ägare i fåmansföretag ska undgå förmånsbeskattning krävs det att ägarna kan bevisa att dispositionsrätten varit inskränkt och att förmånen inte kunnat användas privat vilket oftast är omöjligt<sup>90</sup>. För bilar föreligger inte samma problematik eftersom beskattning av bilförmån är schabloniserat. Kan ägaren bevisa att bilen inte nyttjats privat blir ägaren inte beskattad för dispositionsrätten.

### 5.1 Dyrare egendom

Problem vid värderingen av dyrare egendom har uppkommit då ägare i fåmansföretag anses vara hårdare kontrollerade än företag med många ägare. Då ägare i fåmansföretag har bestämmanderätt över egendomen och därmed även dispositionsrätten, blir ägaren ofta beskattad för själva dispositionsrätten även när ägaren faktiskt inte har nyttjat egendomen.

---

<sup>87</sup> Prop. 1999/2000:15, s 60

<sup>88</sup> Nilsson & Rydin, Di 2006-05-08

<sup>89</sup> Tjernberg, 2000, SN, s 184

<sup>90</sup> Larsson & Mattsson, Di 2006-04-18

Detta leder till att ägaren blir beskattad då det är svårt för ägaren att bevisa att denne inte har nyttjat egendomen med undantag av när dispositionsrätten varit inskränkt genom t ex uthyrning till någon utomstående. I och med detta leder det till ett förtroendegap mellan företagare och SKV som inte är önskvärt. Domstolarna går ofta på vad SKV beslutat om inte den skattskyldige kunnat påvisa att dispositionsrätten varit inskränkt i så stor omfattning att förmånsvärdering bör undanröjas.

Larsson och Mattsson<sup>91</sup> menar att SKV och domstolarna måste minska misstänksamheten mot företagare för att komma tillrätta med bevisproblemet och för att få en mer rättvis reglering för alla företag oavsett bolagsform. Vi anser att det inte är konstigt att SKV blir misstänksamma då många fåmansföretagare köper in dyr egendom till företaget som innebär en besparing av ägarens privata levnadskostnader (se 4.4).

Enligt Tjernberg<sup>92</sup> skapas en rättsosäkerhet för fåmansföretagarna eftersom regeringen har förskjutit problematiken från tillämpning av uttryckliga stoppregler till bedömningsfrågor hos SKV och domstolarna. Vidare anser Tjernberg<sup>93</sup> att beskattning skulle bli mer rättssäker om stoppreglerna återinfördes.

## 5.2 Slutdiskussion

I RÅ 2002 ref. 53 har Regeringsrätten fastslagit att det är dispositionsrätten som ska ligga till grund för värdering av dyrare egendom och inte det faktiska nyttjandet. Då ägaren har bestämmanderätten över egendomen kan det leda till att ägaren blir beskattad för dispositionsrätten även om det faktiska nyttjandet inte är lika stort. Finns det inskränkningar i dispositionsrätten bör förmånsvärdet sättas ned.

I samtliga rättsfall som behandlas i uppsatsen med undantag från RÅ 2002 ref. 7 har det funnits likheter med RÅ 2002 ref. 53. Domstolarna har i rättsfallen dömt på liknande grunder. Både domstolarna och SKV har gått på riktlinjen att det är dispositionsrätten som ska ligga till grund för värdering och inte det faktiska nyttjandet. Länsrätten har i något rättsfall (se 4.1) hävdats att det vid värderingen är det faktiska nyttjandet som man ska utgå ifrån.

---

<sup>91</sup> Larsson & Mattsson, Di 2006-04-28

<sup>92</sup> Tjernberg, 2000, SN, s 186

<sup>93</sup> Tjernberg, Di 2006-04-24

### 5.2.1 Dispositionsrätten

Som har framgått i rättsfallen har domstolarna och SKV haft samma inställning och följt praxis inom området, det vill säga att det är dispositionsrätten som ska ligga till grund vid förmånsbeskattning av dyrare egendom. Vi anser att ägaren i motorcykelfallet (se 4.6) inte borde bli beskattad för förmånen eftersom ägaren enligt körjournal hade kunnat påvisa att privat körning inte förekommit. Dessutom hade ägaren haft tillgång till två bilar. Körjournal är ett starkt bevis vid bilförmån och borde även vara det vid motorcykelförmån. Vi anser att förmån av fri motorcykel borde beskattas som bilförmån då båda utgör motorfordon i de fall den skattskyldige visar att den är till för verksamheten. En avställd motorcykel är enligt Kammarrätten (se 4.6 och 4.7.1) ingen inskränkning i dispositionsrätten eftersom en företagsledare efter eget val enkelt kan få motorcykeln klar för körning. Visst kan ägaren lätt ställa av och på motorcykeln men SKV och domstolarna borde lita mer på företagaren i de fall de kan bevisa att motorcykeln inte nyttjats privat.

I husvagnsfallet (se 4.3) ansåg domstolarna att husvagnen hade en liten nytta i verksamheten och företagsledaren blev förmånsbeskattad då han hade bestämmanderätt över husvagnens faktiska nyttjande. Hur stor nyttan måste vara för att undgå beskattning är svårt att avgöra. För att undvika att bli beskattad bör ägaren föra underlag för hur husvagnen nyttjats samt kunna bevisa att husvagnen har en stor nytta i verksamheten. I fallet hade företagsledaren inget löpande underlag för hur husvagnen använts under året. Vi anser att om ägaren köper in egendom som till största delen nyttjats privat ska ägaren bli beskattad för förmånen.

Många ägare i fåmansföretag tror att de endast blir beskattade för de veckor de nyttjat bostaden. Oavsett i vilken utsträckning bostaden har nyttjats ska dispositionsrätten ligga till grund för värderingen. Som framgår i uppsatsen har RÅ 2002 ref. 53 kommit att bli avgörande även i liknande fall. Om den skattskyldige kan visa att dispositionsrätten varit inskränkt t ex genom att bostaden varit uthyrd till utomstående bör förmånsvärdet sättas ned. Domstolarna har i rättsfallen (se 4.1 och 4.7.2) inte tagit hänsyn till avståndet mellan bostaden och fritidshuset/fjällstugan. När det t ex gäller en fjällstuga anser vi att förmånsvärdet ska vara lika för en som exempelvis bor i Malmö som med en som bor i Sundsvall, eftersom det inte är vanligt att en ägare köper en bostad som denne själv inte kan nyttja.

Vi har i uppsatsen redogjort för tre fall som rör förmån av fri segelbåt. Utfallet blev i ett av fallen (se 4.5) olikt de två andra (se 4.4 och 4.7.3). I fallet (se 4.5) blev ägaren inte beskattad

för förmån av fri segelbåt då båten hade lämnats till ett utomstående uthyrningsföretag och uthyrningsföretaget hade kunnat lämna ett intyg som visade vem som hade disponerat båten. SKV hade inte kunnat motbevisa ägarens påstående att hans dispositionsrätt varit inskränkt under den aktuella perioden. I de andra fallen (se 4.4 och 4.7.3) blev ägarna beskattade på grund av seglarintresse och att de hade haft möjlighet att disponera båten den tid segelbåten inte varit uthyrd. Detta gäller oavsett i vilken utsträckning segelbåten faktiskt har nyttjats. Dessutom hade ägaren i fallet (se 4.4) sålt sin privata segelbåt i samband med företagets inköp av segelbåten. Förvärvet innebar en besparing av ägarens privata levnadskostnader.

### 5.2.2 Vad ska ägaren göra för att undgå beskattning?

Det är viktigt för ägare i fåmansföretag att känna till att det inte endast är det faktiska nyttjandet som ligger till grund för beskattning utan även möjligheten att använda egendomen<sup>94</sup>.

Det är svårt att exakt avgöra vad ägaren ska göra för att undgå beskattning av en förmån. Visar ägaren att dispositionsrätten varit inskränkt t ex vid uthyrning till utomstående bör förmånsvärdet sättas ned. För att undanröja beskattning bör dispositionsrätten varit helt inskränkt och egendomen bör ha en stor nytta i verksamheten. Många ägare i fåmansföretag tror att de endast blir beskattade för de veckor de nyttjat egendomen. För att tydliggöra detta för ägarna bör det framgå i lagtexten.

Ägare i fåmansföretag måste vara försiktiga med vad de köper in i verksamheten. Har egendomen en naturlig koppling till verksamheten bör ägaren inte bli beskattad för förmån men nyttjas egendomen privat bör ägaren bli förmånsbeskattad. Ägaren måste även beakta att denne kan bli beskattad om en närstående nyttjat egendomen då denna enligt 56 kap. 5 § IL räknas till delägarnas närståendekrets.

I ett interpellationssvar<sup>95</sup> framgår det att ägaren i ett fåmansföretag som bedriver stuguthyrning ska bli beskattad för det faktiska nyttjandet och inte för den fulla dispositionsrätten. Kostnaderna för tillgången vid stuguthyrning är hänförliga till

---

<sup>94</sup> Antonsson, s 542

<sup>95</sup> Riksdagsledamot ställer frågor till stadsrådet

verksamheten och är inte en privat levnadskostnad. Ägare och företagsledare blir förmånsbeskattade i den mån företaget har betalat deras privata levnadskostnader.<sup>96</sup>

Lagstiftaren bör utarbeta en harmoniserad beskattning som är bra för företag av olika bolagsformer, SKV och domstolarna. På så sätt kanske ägarna undviker att köpa in egendom som inte har någon nytta i verksamheten. En fråga som har uppkommit i uppsatsen är om stoppreglerna bör återinföras eller inte. Stoppreglerna var i grunden utformade för att avhålla företagsledare och delägare från att skapa obehöriga skatteförmåner vid transaktioner mellan sig själva och företaget. Köpte ägaren in egendom som föll innanför stoppreglernas tillämpningsområde blev ägarna beskattade för egendomens anskaffningsvärde. Vi anser att stoppreglerna bör återinföras om det finns en tendens som påvisar att ägarna i större utsträckning fuskar än då stoppreglerna gällde.

Avslutningsvis anser vi att det bör framgå i lagstiftningen att det är dispositionsrätten som ligger till grund för värderingen vid förmånsbeskattning av dyrare egendom. Detta för att tydliggöra för ägare i fåmansföretag vad som gäller vid förmånsvärdering av dyrare egendom då ägarna kanske inte har mer kännedom än vad som framgår i lagtexten.

---

<sup>96</sup> Finansdepartementet, Dnr Fi2006/1292

## KÄLLFÖRTECKNING

### Offentliga tryck

#### Propositioner

Prop. 1989/90:110 Reformerad inkomst- och företagsbeskattning

Prop. 1993/94:90 Översyn av tjänsteinkomstbeskattningen, m.m.

Prop. 1996/97:173 Beskattning av bostadsförmån m.m.

Prop. 1999/2000:15 Slopade stoppregler

Prop. 2002/03:123 Beskattning av vissa förmåner

#### Statens offentliga utredningar

SOU 1998:116, Stoppreglerna

#### Skatteverket

RSV:s skrivelse, 2000-03-14, Promemoria rörande vissa skatterättsliga frågor med anledningen av slopande s.k. stoppregler, Dnr. 2664-00/110

Skatteverket 2007, *Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m vid 2007 års taxering*. Del 1, SKV 301, utgåva 25, Skatteverket. Stockholm, Fritzes Förlag AB

Skatteverket 2007, *Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m vid 2007 års taxering*. Del 3, SKV 336, utgåva 6, Skatteverket. Stockholm, Fritzes Förlag AB

SKV 292, utgåva 15 Skatteregler för delägare i fåmansföretag

SKV 454, Information för arbetsgivare

SKV A 2006:34, Skatteverkets allmänna råd om värdering av bilförmån att tillämpas vid beräkning av preliminär skatt och arbetsgivaravgifter m.m. fr.o.m. beskattningsåret 2007 samt fr.o.m. 2008 års taxering

SKV A 2005:32, Ändring i Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2004:38) om vissa förmåner att tillämpas vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter m.m. att gälla fr.o.m. beskattningsåret 2006 samt fr.o.m. 2007 års taxering

SKV M 2006:21, Skatteverkets information om vissa förmåner att tillämpas vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter m.m. för beskattningsåret 2007 samt vid 2008 års taxering

#### Övrigt

Finansdepartementet, Svar på interpellation 2005/06:285 av Carl B Hamilton (fp). Beskattning av oönskad och förlustbringande dispositionsrätt till stugor, båtar m.m., Dnr Fi 2006/1292

#### Artiklar

Grosskopf, Göran, "Beskattning av fåmansföretag". 2003, Skattenytt, s 378- 386

Larsson, Hans Peter & Mattsson Thomas, skattejurister Öhrlings Pricewaterhouse Coopers, "Misstänkliggör inte företagarna". Dagens Industri 2006-04-28

Larsson, Hans Peter & Mattsson Thomas, skattejurister Öhrlings Pricewaterhouse Coopers, ”Ska kajaker också förmånsbeskattas”. Dagens Industri 2006-04-18

Nilsson, Peter & Rydin, Urban, ”Stoppa återinförandet av stoppreglerna”. Dagens Industri 2006-05-08

Tjernberg, Mats, ”Återinför stoppregeln så ökar rättssäkerheten”. Dagens Industri 2006-04-24

Tjernberg, Mats, ”Tilltänkta kryphål i fåmansföretagsregler”. 2002, Skattenytt, s 4-10

Tjernberg, Mats, ”Innebär slopande stoppregler för fåmansföretag en förbättring av företagsklimatet?”. 2000, Skattenytt, s 179-186

## Litteratur

Andersson, M, Saldén Enérus, A & Tivéus, U, 2007, Inkomstskattelagen. En kommentar. Del 1 och 2, Stockholm, Nordstedts Juridik

Antonson, J, 2006, *Förmåner*. 8 u. Göteborg, Tholin & Larsson

Lodin, S-O, Lindencrona, G, Melz, P & Silfverberg, C, 2007, *Inkomstskatt- en läro- och handbok i skatterätt*. 11u. Lund, Studentlitteratur

Peczenik, A, 1995, *Juridikens teori och metod*. 1u. Stockholm, Fritzes Förlag AB

Tjernberg, M, 2006, *Beskattning av fåmansföretag*, 6u. Stockholm, Thomson Fakta AB

Rydin, U, 2006, *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, Stockholm, Nordstedts Juridik

## Rättsfallsregister

### Regeringsrätten

RÅ 1996 ref. 16

RÅ 2001 ref. 22

RÅ 2002 ref. 7

RÅ 2002 ref. 53

### Kammarrätten

Kammarrätten i Göteborg, mål nr. 3530-04, dom 12:e januari 2005

Kammarrätten i Jönköping, mål nr. 1328-03, dom 28:e juni 2005

Kammarrätten i Göteborg, mål nr. 2528-04, dom 9:e september 2005

Kammarrätten i Jönköping, mål nr. 2275-05, dom 24:e april 2006

Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 3729-05, dom 18:e maj 2006

Kammarrätten i Stockholm mål nr. 706-06, dom 31:a oktober 2006

Kammarrätten i Jönköping, mål nr. 2094-2095-05, dom 5:e mars 2007