

Målnummer:	2615-00	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2002-10-09		
Rubrik:	En delägare, tillika anställd, i ett fåmansföretag har utan inskränkning kunnat disponera företagets fritidshus. Hon har förmånsbeskattats för dispositionsrätten.		
Lagrum:	• 32 § 1 mom. första stycket och 42 § kommunalskattelagen (1928:370) • 42 § anvisningarna kommunalskattelagen (1928:370)		
Rättsfall:	• RÅ 1987 ref. 173 • RÅ 1992 ref. 108 • RÅ 2001 ref. 22		

REFERAT

J.J. och hennes två systrar ägde vardera en tredjedel av aktierna i fåmansföretaget Förvaltnings AB A.J. (bolaget) i Oskarshamn. J.J. var enligt uppgift i deklarationen företagsledare i bolaget, som utförde konsulttjänster åt Elajokoncernen. Bolaget ägde bl.a. fastigheten Näs 1:5 i Oskarshamns kommun. På fastigheten fanns bl.a. tre bostadsbyggnader med en bostadsyta på 95,80 resp. 40 kvm.

Skattemyndigheten i Kalmar län beslutade efter omprövning den 25 november 1997 att eftertaxera J.J. för förmån av fri semesterbostad på fastigheten Näs 1:5 med 26 800 kr vid 1992 års taxering och med 28 000 kr vid 1994 års taxering. Samtidigt påfördes J.J. förmån av fri semesterbostad avseende fastigheten Näs 1:5 med 28 800 kr vid 1996 års taxering och med 30 400 kr vid 1997 års taxering. Skattemyndigheten påförde också skattetillägg vid de aktuella taxeringarna. Skattemyndigheten hade företagit en revision i bolaget och därefter hade en revisionspromemoria upprättats den 10 juni 1997.

J.J. överklagade och yrkade att förmånsvärdena för resp. år skulle sättas ned till i vart fall 3 100 kr för hennes del, vilket innebar en tredjedel av fem veckors semestervärden för de tre stugorna, 9 300 kr (1 730 + 3 460 + 4 110), i enlighet med ett sakkunnigutlåtande från Sune Rattén på Aktiv Förvaltning. Sune Rattén hade funnit det skäligt att sätta hyran till 450 kr per kvm och år, vilket motsvarade en veckohyra på 346 kr, 692 kr resp. 822 kr för de tre stugorna. J.J. hävdade att det var det faktiska utnyttjandet av torpstugorna som skulle ligga till grund för förmånsvärderingen. Man kunde inte heller se varje byggnad som enskild fritidsbostad, eftersom byggnaderna låg så tätt på fastigheten. Detta innebar att hon och hennes systrar av praktiska skäl fick utnyttja stugorna i omgångar under den fem veckor långa semestern. Vid bestämmandet av värdet på förmånen är det marknadsvärdet enligt 42 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, som skall ligga till grund för beräkningen och inte något schablonvärde. Slutligen upplyste J.J. att Oskarshamns turistförening inte lyckats hyra ut stugorna.

Skattemyndigheten vidhöll sin inställning i beslut den 6 maj 1998.

J.J. vidhöll att förmånsberäkningen borde grundas dels på ett realistiskt marknadsvärde, dels på det faktiska nyttjandet. När det gällde år 1991 (tax. 92) uppgav hon att hon då endast var tjugoett år gammal och saknade familj och därför inte skulle ha hyrt något sommarhus själv. Hon mindes inte heller om hon var på fastigheten under 1991 annat än på några korta besök hos sina systrar. Bolaget hade anlitat Sune Rattén, som hade mycket stor erfarenhet av

hyresförhandlingar och rimliga hyresnivåer i Kalmar län, att ange vilken hyra som skulle kunna påräknas vid uthyrning till tredje part. Bolaget hade också försökt men misslyckats med sådan uthyrning. J.J. bifogade foton, som bl.a. visade stugornas inbördes placering. Hon uppgav slutligen att hon hade mycket svårt att föreställa sig, att tre olika familjer som inte var bekanta med varandra, skulle acceptera ett gemensamt sommarboende av detta slag.

Skattemyndigheten, som fått ta del av de bifogade fotona, ändrade inte sin uppfattning beträffande delägarnas möjligheter att använda stugorna. Även om stugorna ligger relativt tätt, synes det inte finnas något som hindrade att de utnyttjas samtidigt. Det är dessutom snarare regel än undantag att semesterbostäder i attraktiva områden ligger tätt.

Länsrätten i Kalmar län (1998-12-10, ordförande Gustavsson) yttrade: Parterna är överens om att de aktuella stugorna har använts för fritidsändamål, inte har hyrts ut till någon utomstående och att det förelegat möjlighet för J.J. och hennes systrar att använda stugorna som semesterbostäder. J.J. har också accepterat att hon skall påföras förmånsvärde för denna möjlighet. Frågan i målet gäller hur förmånsvärdet skall beräknas. - Det är i princip värdet av det faktiska nyttjandet av en semesterbostad som skall beskattas. I J.J:s fall är hon företagsledare och ägare till en tredjedel av aktierna i bolaget som äger fastigheten med de tre stugorna, vilket innebär att hon har stor möjlighet att påverka hur stugorna skall disponeras. Med hänsyn till att hennes dispositionsrätt är så stark måste det krävas att hon påvisar omständigheter som klart visar omfattningen av det faktiska nyttjandet. J.J:s påståenden om ett begränsat nyttjande och vad hon i övrigt har anfört är inte tillräckligt. När det faktiska nyttjandet inte kan klarläggas på ett tillfredsställande sätt måste ett schabloniserat beräkningssätt tillgripas. Därvid anser länsrätten det rimligt att hon beskattas för förmån av semester- och fritidsbostad under i vart fall sexton veckor per år. - Fr.o.m. 1995 års taxering gjordes en lagändring på så sätt att förmånsvärdet för en semesterbostad numera skall värderas till marknadsvärdet i stället för som tidigare enligt i orten gällande hyrespris (bruksvärdesprincipen). - Vid en beräkning enligt bruksvärdesprincipen kan utgångspunkten vara den hyresnivå som Sune Rattén angett. Eftersom det saknas uppgift om hur de olika stugorna disponerats, skall J.J. påföras en tredjedel av det totala bruksvärdet under sexton veckor, dvs. $(40+80+95) \times 450 = 96\,750$. $96\,750 \cdot 0.52 = 50\,310$ $50\,310 \times 16 = 805\,000$. $805\,000 \cdot 0.3 = 241\,500$ kr. Förmånsvärdet skall bestämmas till detta belopp vid 1992 och 1994 års taxeringar. Skattetilläggen skall justeras i enlighet med detta. - Förmånsvärden vid 1996 och 1997 års taxeringar skall bestämmas utifrån marknadsvärdet. Skattemyndigheten har utgått från att värdet per vecka under högsäsong kan bestämmas till 2 600 kr resp. 2 700 kr och övrig tid 1 000 kr resp. 1 100 kr. Länsrätten instämmer i skattemyndighetens bedömning. - Länsrätten ändrar skattemyndighetens beslut på så sätt att förmånsvärdet av semesterbostad bestäms till 9 925 kr vid 1992 och 1994 års taxeringar samt överlämnar till skattemyndigheten att justera skattetilläggen i enlighet härmed. - Länsrätten avslår överklagandena avseende 1996 och 1997 års taxeringar.

J.J. överklagade länsrättens dom och yrkade att förmånsvärdet av semesterbostaden skulle beräknas till högst: för vardera taxeringsåren 1992 och 1994 - med utgångspunkt i Sune Ratténs utlåtande - 3 100 kr (1 861 kr x 5 veckor $\cdot 0.3$), samt för taxeringsåren 1996 och 1997, med utgångspunkt i de marknadsvärden länsrätten tillämpat, 3 300 kr (3 veckor x 2 600 kr $\cdot 0.3$ + 2 veckor x 1 000 kr $\cdot 0.3$) resp. 3 400 kr (3 veckor x 2 700 kr $\cdot 0.3$ + 2 veckor x 1 100 kr $\cdot 0.3$).

Skattemyndigheten bestred bifall till överklagandet.

J.J. anförde som grund för sitt överklagande bl.a. följande. Länsrätten har godtagit att det är det faktiska nyttjandet och inte dispositionsrätten som skall ligga till grund för en förmånsvärdering. De återstående tvistiga frågorna gäller hennes begränsade nyttjande och den inskränkta användningen på grund av

stugornas belägenhet. Länsrättens antagande om ett faktiskt nyttjande av stugorna på fyra sammanhängande månader varje år saknar all rimlighet. Utgångspunkten bör i stället vara att nyttjandet kan avse på sin höjd en normal semesterperiod, dvs. fem veckor per år. På grund av stugornas täta placering kan samtliga tre stugor ses som en sammantagen semesterbostad, dvs. förmånsvärdet bör beskattas hos henne med en tredjedel.

Kammarrätten i Jönköping (2000-03-03, Englund, Fagerholm, referent, Nermark) yttrade: J.J. är anställd i fåmansbolaget Förvaltnings AB A.J. (bolaget) och äger en tredjedel av aktierna däri. Hon är enligt 32 § anvisningspunkt 14, tolfte stycket KL även att anse som företagsledare i detta bolag. I målet är fråga om förmån av fri semesterbostad. Det är ostridigt vilket värde per vecka denna förmån skall åsättas. Fråga är om dess tidsmässiga omfattning. J.J. har uppgett att hon maximalt haft möjlighet att nyttja bolagets stugor på fastigheten Näs 1:5 under fem semesterveckor. Skattemyndigheten har häremot invänt att det är den dispositionsrätt till stugorna som tillkommit J.J. i egenskap av företagsledare som bör beskattas. - Enligt 32 § 1 mom. a) KL hänförs till intäkt av tjänst bl.a. avlöning, arvode och kostnadsersättning samt annan förmån i pengar, bostad eller annat som utgått för tjänsten. Enligt anvisningspunkt 3 till samma lagrum skall såsom intäkt av tjänst bl.a. upptas hyresvärdet av bostad som kan vara åt den anställda upplåten. För den, som är anställd och såsom löneförmån åtnjuter bostad, skall alltså värdet av denna bostadsförmån medräknas vid löneförmånernas uppskattning. - J.J. har såsom företagsledare haft stort inflytande och bestämmanderätt över bolagets stugor. Denna dispositionsrätt till semesterbostad utgör en skattepliktig förmån. Det framgår inte att J.J. varit förhindrad att utnyttja stugorna. Skäl att frångå den av skattemyndigheten och länsrätten gjorda uppskattningen av förmånens tidsmässiga omfattning föreligger därmed inte. Kammarrätten instämmer även i övrigt i länsrättens bedömning. - Kammarrätten avslår överklagandet.

J.J. fullföljde sin talan. I andra hand yrkade hon, i det fall fritidshusen skulle anses utgöra tre fristående enheter, att förmånsvärdena för taxeringsåren 1992 och 1994 skulle bestämmas till 9 305 kr per år, för taxeringsåret 1996 till 9 800 kr och för taxeringsåret 1997 till 10 300 kr. Hon tillade bl.a. följande. Frågan i målet gäller förmånens tidsmässiga omfattning. Kammarrätten har intagit den principiella ståndpunkten att det är dispositionsrätt till semesterbostaden som utgör grund för beskattningen. Dispositionsrätten är emellertid enligt praxis (RÅ 2001 ref. 22) inte tillräcklig för att utlösa förmånsbeskattning. Förekomsten av dispositionsrätt medför enligt nämnda praxis en omkastning av bevisbördan vid den ordinarie taxeringen. Innebörden av detta är att en sådan presumtiv förmån kan motbevisas. Hon har tidigare i processen beskrivit under vilka omständigheter som det varit möjligt för henne att utnyttja fritidshusen. Hon har därvid särskilt åberopat husens standard och belägenhet i Oskarshamns skärgård, avståndet från bostadsorten Stockholm samt de privata förutsättningarna för nyttjande som begränsats av t.ex. hennes arbetstider och antalet semesterveckor. Dessa omständigheter har sådan betydelse i bevishänseende att förmånsbeskattningen skall påverkas. Antagandet om ett faktiskt utnyttjande av fritidshusen under fyra sammanhängande månader varje år är inte rimligt. Utgångspunkten bör i stället vara att nyttjandet på sin höjd kan avse en normal semesterperiod, dvs. fem veckor per år.

Prövningstillstånd meddelades.

Riksskatteverket bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Verket vidhåller sin inställning att dispositionsrätten och inte det faktiska utnyttjandet bestämmer omfattningen av förmån av fri semesterbostad, som utan inskränkning stått till den skattskyldiges förfogande. Även om det faktiska utnyttjandet ett visst år inskränker sig till en vecka kan det inte bli fråga om att beskattning skall ske för endast en vecka om man haft möjlighet att utnyttja semesterbostaden efter eget önskemål. En del av värdet i en sådan förmån ligger just i att kunna välja när man vill utnyttja egendomen. En förmån som grundar sig på dispositionsrätten är således vidare än den som grundar sig på

faktiskt utnyttjande. Kan man däremot visa att semesterbostaden är uthyrd under delar av säsongen minskar förmånens värde. J.J. har åberopat RÅ 2001 ref. 22 till stöd för sin talan. Rättsfallet rör specifikt bilförmån och är därmed inte i alla delar relevant i fråga om förmånen av fri semesterbostad. Det är ostridigt att dispositionsrätten till husen inte varit inskränkt på grund av uthyrning till utomstående. J.J:s invändning att hon inte haft möjlighet att utnyttja stugorna mer än fem veckor saknar då betydelse. De förmånsvärden som påförts J.J. är inte för högt beräknade. Genom att inte ta upp förmånen i sin deklaration har hon lämnat en sådan oriktig uppgift som utgör grund för eftertaxering.

Regeringsrätten (2002-10-09, Nordborg, Wennerström, Almgren, Dexe, Kindlund) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. J.J. ägde en tredjedel av aktierna i Förvaltnings AB A.J. och var anställd i bolaget under de aktuella beskattningsåren. Bolaget ägde fastigheten Näs 1:5 i Oskarshamns kommun. På fastigheten fanns tre fritidshus, varav ett disponerades av J.J. Någon hyra eller annan ersättning för fritidshuset betalade hon inte till bolaget.

Möjligheten att utan ersättning använda arbetsgivarens fritidshus för privat bruk är en förmån som enligt den i målet tillämpliga bestämmelsen i 32 § 1 mom. första stycket KL skall tas upp som intäkt av tjänst. Värdering av förmånen skall ske i enlighet med bestämmelserna i 42 § samma lag och anvisningarna till denna paragraf. Enligt de vid 1992 och 1994 års taxering gällande bestämmelserna skall värdet av bostadsförmån beräknas med ledning av i orten gällande hyrespris eller, om tillfälle till sådan jämförelse saknas, efter annan lämplig grund. Vid 1996 och 1997 års taxering gäller att värdet av förmån av semesterbostad skall beräknas till marknadsvärdet.

Frågan i målet är om J.J. skall förmånsbeskattas för dispositionsrätten till fritidshuset eller om värdet av förmånen skall beräknas på grundval av den tid huset faktiskt har nyttjats av henne.

J.J. har som grund för sin uppfattning att det är det faktiska nyttjandet som skall ligga till grund för förmånsbeskattningen åberopat praxis vad gäller beskattning av förmån av fri bil (RÅ 2001 ref. 22).

För beskattning av förmån av fri bil krävs - förutom att den skattskyldige har dispositionsrätt till en av arbetsgivaren ägd bil - att förmånen åtnjuts i mer än ringa omfattning. Bestämmelserna om beskattning av förmån av fri bostad skiljer sig från dem om bilförmån bl.a. genom att något krav på att förmånen skall ha åtnjuts i viss omfattning inte uppställs. En bostadsförmån av det slag som föreligger i detta mål karaktäriseras främst av den fria dispositionsrätten till fritidshuset. Detta gäller oavsett i vilken utsträckning fritidshuset faktiskt har nyttjats av den skattskyldige. Värdet av bostadsförmånen bör därför beräknas på grundval av denna dispositionsrätt. För det fall den skattskyldige gör sannolikt att dispositionsrätten varit inskränkt i något avseende, t.ex. genom att bostaden under en tid varit uthyrd, bör förmånsvärdet sättas ned med hänsyn till omfattningen av denna inskränkning.

Det är ostridigt i målet att J.J:s dispositionsrätt till fritidshuset under de aktuella åren inte har varit inskränkt på grund av uthyrning till utomstående eller på annat sätt. Inte heller i övrigt ger utredningen i målet vid handen att bostadsförmånen bör värderas till lägre belopp än vad underinstanserna gjort.

J.J. har inte redovisat bostadsförmånen i sina självdeklarationer för ifrågavarande taxeringsår. Hon har därigenom lämnat en sådan oriktig uppgift som utgör grund för eftertaxering taxeringsåren 1992 och 1994.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten avslår överklagandet.

Föredraget 2002-09-05, föredragande Erliksson, målnummer 2615--2618-2000

Sökord: Inkomst av tjänst; Fåmansföretag

Litteratur: prop. 1993/94:90 s. 81-82; prop. 1999/2000:15 s. 60.
