

Målnummer:	7656-99	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2001-04-26		
Rubrik:	En delägare i ett kommanditbolag (I) respektive en företagsledare i ett fåmansaktiebolag (II) har haft möjlighet att för privat bruk använda en bil som hört till verksamheten i företaget. För att beskattning av bilförmån skall ske fordras att privatkörning ägt rum i mer än ringa omfattning. Fråga om bevisbördan i detta hänseende. Inkomsttaxering 1995 respektive 1997.		
Lagrum:	• 22 § anvisningarna punkt 1 femte stycket kommunalskattelagen (1928:370) • 32 § 1 mom. första stycket a) kommunalskattelagen (1928:370) • 42 § anvisningarna punkt 2 och punkt 4 kommunalskattelagen (1928:370)		
Rättsfall:	RÅ 1992 not. 191		

REFERAT

I.

S.T. var rörmokare och drev sin verksamhet genom firman Skepplanda VVS KB.

Skattemyndigheten i Älvsborgs län beslutade den 13 augusti 1996 att beskatta S.T. för värde av bilförmån med 47 400 kr - avseende en lätt lastbil av märket Chevrolet Van Starcraft D av 1989 års modell - samt att påföra honom skattetillägg. Skattemyndigheten motiverade sitt beslut med att S.T. inte hade fört någon körjournal och inte gjort sannolikt att den aktuella bilen använts privat i så ringa omfattning att skatteplikt för bilförmån inte uppkom.

S.T. överklagade och yrkade i första hand att skattemyndighetens beslut att påföra honom bilförmån skulle undanröjas och i andra hand att förmånsvärdet skulle jämkas. Han anförde bl.a. följande. I sin verksamhet som rörmokare använde han en lätt lastbil som var försedd med förarstol och passagerarsäte. Lastutrymmet var fast inrett för verksamheten. I lastbilen förvarades konstant hela hans verkstadsutrustning, arbetsbänk, gastuber m.m. med en vikt uppskattad till ungefär ett ton. Eftersom han inte använde bilen för privat körning hade körjournal inte upprättats. Då det var uppenbart att bilen var inrättad för yrkesmässig verksamhet skulle, under alla förhållanden, jämkning av förmånsvärdet ske till 30 procent av förmånsvärdet.

Länsrätten i Älvsborgs län (1997-08-05, ordförande Brydolf) yttrade: Av punkt 1 femte stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen, KL, följer att delägare som för privat bruk nyttjar handelsbolagets bil skall som intäkt av näringsverksamhet påföras bilförmån. Värdet av bilförmån bestäms enligt reglerna i punkterna 2 och 4 av anvisningarna till 42 § KL. Värdet av bilförmån får jämkas nedåt om det finns synnerliga skäl. - Länsrätten gör följande bedömning. - Bilförmån uppkommer när skattskyldig för privat bruk i mer än ringa omfattning nyttjar bil som tillkommer honom exempelvis i egenskap av delägare i ett fåmansbolag. Det i förevarande mål aktuella fordonet är en lätt lastbil med plats för en passagerare. Såvitt framkommit är lastutrymmet fast inrett med VVS-utrustning som används i verksamheten. S.T. har anført att han under beskattningsåret 1994 har varit ägare till en motorcykel och en bil för privat bruk och att han därför inte har haft något behov av ytterligare transportmedel. Han har vidare anført att han inte fört körjournal eftersom han

aldrig använder lastbilen för privat körning. Det finns enligt länsrättens mening inte skäl att ifrågasätta S.T:s uppgifter. Mot bakgrund av det anförda och av vad som i övrigt framkommit i målet finner länsrätten att S.T. gjort sannolikt att han inte har nyttjat lastbilen för privat bruk i sådan omfattning att han skall påföras värde av bilförmån. Skattemyndighetens beslut avseende bilförmån och skattetillägg skall därför undanröjas. - Länsrätten bifaller överklagandet och undanröjer skattemyndighetens beslut om bilförmån och skattetillägg.

Skattemyndigheten överklagade och yrkade att S.T. skulle påföras bilförmån och skattetillägg. Skattemyndigheten anförde bl.a. följande. S.T. hade som företagsledare haft möjlighet att efter eget bestämmande fritt använda den aktuella bilen för privat bruk. Vid sådant förhållande var presumptionen för ett privat nyttjande mycket stark. Exempel på faktorer som skulle kunna bryta denna presumtion var att den skattskyldige med färdskrivare, körjournal eller liknande styrkte att bilen endast hade nyttjats för resor i tjänsten och att privata resor förekommit i endast ringa omfattning. S.T. hade inte genom löpande förd journal eller annan tillförlitlig utredning gjort det sannolikt att hans privata körning med företagets bil varit av sådan ringa omfattning.

S.T. ansåg att länsrättens dom inte skulle ändras och anförde bl.a. följande. Det var riktigt att han som företagsledare hade haft möjligheter att efter eget skön använda lastbilen för eget bruk. Han bestred emellertid att någon privatkörning förekommit och en serie omständigheter såsom bilens karaktär av lastbil, inredningen, smutsen samt därav följande otymplighet talade mot att något privat bruk förelegat. Vidare medförde det faktum att han ägt och haft tillgång till andra fordon under beskattningsåret att presumptionen för eget brukande bröts. Då han inte haft anledning att föra körjournal med det merarbete som följde härav och på så sätt säkerställt bevisning i målet, kunde det inte heller anses rimligt att han i händelse av ändring i länsrättens dom skulle påföras skattetillägg.

Kammarrätten i Göteborg (1999-05-27, Kärrström, Johansson) yttrade: Privat användning av bil som ingår i näringsverksamhet skall uttagsbeskattas om den använts i mer än ringa omfattning. Enligt Riksskatteverkets (RSV) rekommendationer m.m. för värdering av bilförmån (RSV Dt 1993:25) avses med ringa omfattning i detta sammanhang ett fåtal tillfällen per år och en sammanlagd körsträcka av högst 100 mil. - Av utredningen i målet framgår att S.T. fritt kunnat disponera lastbilen för privat körning. Det föreligger då en presumtion för att bilen använts för privat bruk i mer än ringa omfattning. Det ankommer därför på S.T. att göra sannolikt att så inte har varit fallet för att någon förmånsbeskattning inte skall ske. S.T. har vare sig genom körjournal eller annan tillförlitlig utredning gjort sannolikt att han under 1994 använt den aktuella bilen i sådan ringa omfattning att han skall undgå att påföras bilförmån. Vad han anført om bilens beskaffenhet och att han innehar andra fordon föranleder ingen annan bedömning. Värde av bilförmån skall därför påföras S.T. - Skattemyndigheten har vid beräkningen av förmånsvärdet ansett att förmånsbilen har karaktären av ett arbetsredskap och beräknat förmånsvärdet med hänvisning till RSV:s rekommendationer till 47 400 kr. - I punkt 2 och 4 av anvisningarna till 42 § kommunalskattelagen finns bestämmelser för beräkning av värde av bilförmån. Enligt huvudregeln skall förmånsvärde för helt år bestämmas till 0,7 basbelopp med tillägg av 20 procent av nybilspriset för årsmodellen. Värdet får dock inte överstiga 40 procent eller understiga 32 procent av nybilspriset för årsmodellen. För bilar som är sex år eller äldre skall nybilspriset beräknas till 70 procent av ett uppskattat nybilspris för beskattningsårets årsmodell av de vanligaste förekommande bilarna ägda av juridiska personer. RSV har fastställt genomsnittspriset till 121 000 kr. Den i målet aktuella bilen är sex år och en beräkning enligt ovan nämnda regel ger ett förmånsvärde om $(0,4 \times 121\,000 =)$ 48 400 kr. - Enligt punkt 4 av nämnda anvisningar får förmånsvärdet jämkas om det föreligger synnerliga skäl. Som synnerliga skäl anses bl.a. att bilen använts som arbetsredskap. När det gäller lätta lastbilar som har sådan fast utrustning eller inredning att det privata nyttjandet avsevärt försvåras kan

enligt RSV:s rekommendationer RSV Dt 1993:25 viss jämkning ske. För lätta lastbilar som är sex år eller äldre och vars totalvikt är 3 000 kg eller mer rekommenderar RSV jämkning till 47 400 kr. - Med hänsyn till det som framkommit om bilens karaktär av arbetsredskap, vilket synes ha avsevärt begränsat möjligheterna att privat nyttja bilen och till att lastbilens totalvikt endast obetydligt överstiger 3 000 kg finner kammarrätten att det föreligger synnerliga skäl att jämka förmånsvärde till lägre belopp än det av RSV rekommenderade. Kammarrätten bestämmer förmånsvärdet till 24 200 kr. - När det gäller frågan om skattetillägg gör kammarrätten följande bedömning. Enligt 5 kap. 1 § taxeringslagen skall skattetillägg påföras om en skattskyldig i sin deklaration lämnat uppgift som befinns oriktig. Som framgår ovan grundar sig den uttagsbeskattning för bilförmån som skall ske på att S.T. inte har gjort sannolikt att presumptionen att den aktuella bilen har använts för privat körning i mer än ringa omfattning är oriktig. Med hänsyn till vad som framkommit om bilens beskaffenhet, tillgången till andra fordon och vad S.T. anfört i övrigt anser kammarrätten att det inte enbart genom nyssnämnda presumption kan anses visat att bilen ifråga faktiskt har använts för privat körning i mer än ringa omfattning. Någon annan utredning som styrker att så har varit fallet föreligger inte i målet. Vid sådant förhållande kan det inte heller anses visat att S.T., genom underlåtenheten att i deklarationen redovisa något uttag av bilförmån, lämnat en sådan oriktig uppgift som avses i 5 kap. 1 § taxeringslagen. Grund saknas därför att påföra S.T. skattetillägg. - - Med delvis bifall till överklagandet bestämmer kammarrätten S.T:s förmån av bil för taxeringsåret 1995 till 24 200 kr. - Kammarrätten avslår överklagandet vad gäller skattetillägg.

Kammarrättsrådet Ahlquist, referent, var av skiljaktig mening och anförde: Utredningen i målet ger enligt min mening inte tillräckligt stöd för antagande att S.T. använt lastbilen i fråga privat i mer än ringa omfattning. Jag avslår därför överklagandet.

S.T. överklagade och yrkade att Regeringsrätten skulle undanröja kammarrättens dom och därmed beskattningen av bilförmån. - Han anförde bl.a. följande. Den omständigheten att han hade haft möjlighet att fritt disponera bilen innebar inte med nödvändighet att så skett. Han hade visat att han hade haft andra transportmedel till sitt förfogande och att bilen utgjorde ett arbetsredskap. Detta bröt den presumption som skattemyndigheten åberopat. Det var viktigt att det genom Regeringsrättens avgörande klargjordes hur långt den av skattemyndigheten åberopade presumptionsregeln kunde drivas. Han använde under det aktuella beskattningsåret fordonet uteslutande som arbetsredskap och körde 3 000-4 000 mil. Det var i huvudsak fråga om relativt korta körsträckor till och från kunder, leverantörer etc. Han hade uppfattat skattemyndighetens krav på körjournal såsom gällande en situation där bilen i någon utsträckning användes privat. Med de omständigheter han åberopat i länsrätt och kammarrätt, såsom bilens skick, tyngd och förekomsten av alternativa forskaffningsmedel, ansåg han att han brutit den åberopade presumptionen och att han därför inte skulle påföras något förmånsvärde eller att detta i vart fall under rådande omständigheter skulle jämkas till noll.

Prövningstillstånd meddelades.

RSV bestred bifall till överklagandet.

Regeringsrätten (2001-04-26, Swartling, Baekkevold, Nordborg, Eliason, Ersson) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. S.T. bedrev under år 1994 näringsverksamhet (rörmokerirörelse) genom Skepplanda VVS KB. Det är ostridigt i målet att han under året hade möjlighet att för privat bruk använda en till verksamheten hörande lätt lastbil av märket Chevrolet Van Starcraft D (1989 års modell). Målet gäller frågan om S.T. vid 1995 års taxering skall beskattas för bilförmån i inkomstslaget näringsverksamhet. Vid nämnda taxering gällde alltså bestämmelserna i den numera upphävda kommunalskattelagen (1928:370), KL.

Om en näringsidkare för privat bruk använder en bil som utgör inventarium i näringsverksamheten, är detta att betrakta som ett uttag ur verksamheten av en tjänst avseende bilförmån. Enligt punkt 1 femte stycket av anvisningarna till 22 § KL skall uttag av tjänst i mer än ringa omfattning föranleda uttagsbeskattning. Beträffande beräkningen av värdet av bilförmån hänvisas i lagrummet till bestämmelserna i punkterna 2 och 4 av anvisningarna till 42 § KL. Av dessa anvisningspunkter, i deras vid 1995 års taxering gällande lydelse, framgår bl.a. följande. Värdet av bilförmån bestäms enligt vissa angivna schabloner och utan hänsyn till privatkörningens omfattning i det enskilda fallet (punkt 2 första-tredje styckena). Om bilförmån åtnjuts endast i ringa omfattning gäller dock att förmånen inte skall tas upp till beskattning (punkt 2 sjätte stycket). Värdet av bilförmån, beräknat enligt punkt 2, får jämkas uppåt eller nedåt om det finns synnerliga skäl. Som synnerliga skäl för jämkning nedåt anses att bilen används som arbetsredskap eller att tjänstekörningen är omfattande eller att andra sådana omständigheter föreligger (punkt 4).

De nu berörda bestämmelserna får anses innebära att en näringsidkare skall beskattas för bilförmån endast under förutsättning att den till näringsverksamheten hörande bilen har använts för privat bruk. Redan möjligheten att disponera bilen för ett sådant ändamål grundar således inte skatteplikt (jfr bl.a. SOU 1992:57 s. 59, SOU 1993:44 s. 269 och 274 samt Leidhammar, Bevisprövning i taxeringsmål, s. 267-268 not. 123 och s. 270 not. 129 med hänvisningar). För att uttagsbeskattning skall utlösas fordras dessutom att privatkörningen har varit av mer än ringa omfattning. Med ringa omfattning menas att privatkörning har ägt rum endast vid ett fåtal tillfällen under året och omfattat en sammanlagd körsträcka på högst 100 mil (se bl.a. prop. 1993/94:90 s. 94 och 107).

En huvudprincip vid inkomstbeskattningen är att det allmänna har bevisbördan såvitt gäller intäktssidan. Vid den ordinarie taxeringen innebär detta att den enskilde normalt skall beskattas för en viss intäkt endast om det framstår som sannolikt att de omständigheter som medför skatteplikt föreligger. En tillämpning av denna princip inom området för bilförmånsbeskattning skulle innebära att beskattning av en sådan förmån skall äga rum endast under förutsättning att det har gjorts sannolikt att privatkörning har förekommit i mer än ringa omfattning.

Den angivna principen kan emellertid inte alltid upprätthållas fullt ut. För att beskattningsreglerna skall fungera ändamålsenligt och för att kraven på likformighet och rättvisa vid taxeringen skall tillgodoses kan det vara nödvändigt att modifiera principen. Ett område där en sådan modifiering visat sig erforderlig är just beskattningen av bilförmåner. Svårigheterna för någon annan än den skattskyldige själv att utreda den faktiska körsträckan föranledde under lång tid en tillämpning av presumtionsregler som innebar bl.a. att en skattskyldig som haft möjlighet att disponera den aktuella bilen för privat bruk skulle anses ha kört den privat ett visst minsta antal mil om han inte kunde göra sannolikt att körsträckan varit mindre (här bortses från den speciella, inte motbevisbara presumtion om 1 000 mil privatkörning som vid 1977 och 1978 års taxeringar gällde för företagsledare m.fl. i fåmansföretag). Presumtionsreglerna utvecklades till en början genom dåvarande Riksskattenämndens respektive RSV:s anvisningar och förvaltningsdomstolarnas praxis men var sedermera under flera år uttryckligen reglerade i lag. Sedan värderingen av bilförmåner med verkan fr.o.m. 1988 års taxering schabloniserats i än högre grad än tidigare och därmed i princip gjorts oberoende av privatkörningens omfattning i det enskilda fallet, innehåller lagtexten inte längre någon motsvarighet till de tidigare tillämpade presumtionsreglerna.

Omfattningen av privatkörningen har dock, trots det senast sagda, fortfarande betydelse vid bilförmånsbeskattningen. Som redan nämnts gäller som förutsättning för skatteplikt att privatkörningen har varit av mer än ringa

omfattning (bilkörningens omfattning kan också få betydelse vid tillämpningen av jämkningsreglerna i punkt 4 av anvisningarna till 42 § KL). En huvudfråga i målet är om det vid prövningen av om skattepliktig förmån föreligger finns fog för att - liksom tidigare vid själva förmånsvärderingen - tillämpa någon form av presumtionsregel. Frågan är närmare bestämt vilken betydelse som i detta sammanhang skall tillmätas det förhållandet att den skattskyldige har haft möjlighet att för privat bruk disponera en bil som utgör tillgång i hans näringsverksamhet eller, när det är fråga om en skattskyldig som är anställd, en bil som tillhör hans arbetsgivare. Som tidigare berörts utgör dispositionsrätten inte i sig tillräcklig grund för beskattning. Detta hindrar dock inte att den kan tillmätas särskild betydelse när det gäller att fastställa om skatteplikt har inträtt eller ej.

RSV har i målet - och i andra sammanhang (se t.ex. den i SOU 1993:44 s. 269 återgivna skrivelsen från RSV till Konkurrensverket) - hävdade att dispositionsrätten utgör grund för en stark presumtion för att privatkörning har förekommit i den omfattning som fordras för skatteplikt (Leidhammar, a.a. s. 267-268 not. 123, har samma uppfattning). Ett viktigt argument för denna ståndpunkt är naturligtvis att den skattskyldige normalt är den ende som har möjlighet att prestera erforderlig utredning om privatkörningens omfattning eller i varje fall den som har de klart bästa möjligheterna att göra detta. Om bevisbördan med avseende på förutsättningarna för beskattning skulle ligga odelad på det allmänna i enlighet med den förut angivna huvudprincipen, kan det förutses att utredningssvårigheterna i många fall skulle bli oöverstigliga och förmånsbeskattning därmed utebli även när en sådan beskattning materiellt sett skulle vara befogad.

Med hänsyn till det senast anförda delar Regeringsrätten uppfattningen att det är nödvändigt att inom området för beskattning av bilförmån tillämpa en presumtion av det antydda slaget. Det allmänna skall visserligen anses ha bevisbördan såvitt gäller den grundläggande förutsättningen att dispositionsrätt har förelegat (en annan sak är att förekomsten av en dispositionsrätt kan framstå som i det närmaste självklar i de fall då det är fråga om en bil som ingår i den skattskyldiges egen näringsverksamhet eller tillhör ett företag i vilket den skattskyldige är anställd och har bestämmande inflytande). Om det emellertid har gjorts sannolikt att den skattskyldige har haft dispositionsrätt, bör en presumtion gälla som innebär att bilen skall anses ha använts för privatkörning i mer än ringa omfattning om inte den skattskyldige kan göra sannolikt att den använts endast i ringa omfattning eller inte alls. Förekomsten av dispositionsrätt medför alltså en omkastning av bevisbördan. Det bör understrykas att det nu sagda tar sikte på den ordinarie taxeringen. Regeringsrätten saknar anledning att i det nu aktuella målet ta ställning till vad som gäller vid eftertaxering eller när det är fråga om att påföra skattetillägg.

Skattepliktig bilförmån skall alltså anses föreligga om inte presumtionen bryts genom att det görs sannolikt att privatkörning inte har förekommit i den omfattning som fordras för beskattning. Ett bevismedel som ligger nära till hands är en noggrant förd körjournal. Även många andra omständigheter kan naturligtvis vara av betydelse i sammanhanget. Det kan exempelvis ha förelegat direkta hinder mot att använda bilen under delar av beskattningsåret. Vidare finns det skäl att beakta vilket slags bil det har varit fråga om, bilens utrustning, sättet för dess användning och omfattningen i stort av den yrkesmässiga körningen. Till övriga omständigheter som kan ha betydelse vid sannolikhetsbedömningen hör förekomsten av ett eller flera andra motorfordon i den skattskyldiges eller hans familjemedlemmars privata ägo, antalet körkortsinnehavare inom familjen samt den skattskyldiges eller familjemedlemmarnas behov eller avsaknad av behov av att använda bil till och från arbetsplatsen. Det bör tilläggas att några av de här avsedda omständigheterna kan, även om de inte skulle vara tillräckliga för att bryta presumtionen, få betydelse i ett senare led, nämligen vid tillämpning av jämkningsreglerna i punkt 4 av anvisningarna till 42 § KL.

Mot bakgrund av det hittills anförda gör Regeringsrätten följande bedömning beträffande utgången i det aktuella målet.

S.T. har uppgett att han under beskattningsåret 1994 inte alls har använt den bil som målet gäller för privat bruk. Han har inte fört någon körjournal. Bilen, som är registrerad som lätt lastbil, har enligt honom varit ett arbetsredskap i en mycket specialiserad verksamhet. Av den utredning som förebragts framgår också att det visserligen funnits plats för en passagerare bredvid förarplatsen men att utrymmet i övrigt varit upptaget av fast inredning för VVS-verksamheten och annan tyngande utrustning för denna verksamhet. Han har uppgett att bilen under året körts 3 000- 4 000 mil i yrkesverksamheten och att den på grund av användningen varit sliten och smutsig. Vidare har han uppgett att han för privat bruk ägt två motorcyklar och tillsammans med sin sambo en personbil av märket Audi.

Vid en sammantagen bedömning av vad som förekommit i målet - och då inte minst de uppgifter som lämnats om bilen, dess skick och sättet för dess användning - finner Regeringsrätten att S.T. har gjort sannolikt att han under år 1994 inte har använt bilen i fråga i sådan omfattning som fordras för att skattepliktig bilförmån skall anses föreligga. Hans överklagande skall därför bifallas.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten förklarar, med bifall till S.T:s överklagande, att han vid 1995 års taxering inte skall beskattas för bilförmån.

II.

L.A. var företagsledare och aktieägare i Fjälkinge Byggservice AB.

Skattemyndigheten i Skåne län beslutade den 15 april 1998 att under inkomst av tjänst påföra L.A. ett belopp om 52 300 kr avseende bilförmån. Skattemyndigheten anförde som skäl bl.a. att bolaget under skilda delar av år 1996 varit ägare till dels en personbil av märket Nissan Micra, årsmodell 1985, dels en Volvo 745 GL, årsmodell 1990. L.A. hade inte redovisat någon bilförmån trots att han hade haft möjlighet att använda bilarna för privat bruk. Att han inte utnyttjat denna möjlighet hade han inte kunnat visa genom att förete körjournal eller på annat godtagbart sätt. Förutsättningar att jämka förmånsvärdet fanns inte, eftersom det varken framkommit att de aktuella fordonen haft en sådan tung utrustning att det varit förenat med stora svårigheter att lasta ur dessa eller att den årliga tjänstekörningen överstigit 3 000 mil.

L.A. överklagade skattemyndighetens beslut.

Länsrätten i Skåne län (1998-12-14, ordförande Gellberg) redogjorde för lagtext, förarbeten m.m. samt gjorde därefter följande bedömning: I målet är ostridigt att L.A. i egenskap av företagsledare har haft möjlighet att för privat bruk disponera bolagets bil. Det ankommer därför på honom att visa eller göra sannolikt att han använt bilen privat i endast ringa omfattning för att förmånsvärde inte skall påföras honom. Den av L.A. åberopade körjournalen avser två månader under 1998 och kan inte läggas till grund för bedömningen att bilen under 1996 använts av honom i endast ringa omfattning. Inte heller sammantaget har han gjort sannolikt att han använt bilen endast i nämnda omfattning. Förutsättningar föreligger därför att påföra L.A. värde av bilförmån. Det som han sagt och åberopat utgör inte skäl att jämka förmånsvärdet. Det av L.A. åberopade rättsfallet (Anm.: Kammarrättens i Stockholm dom den 10 februari 1998 i mål nr 9287-1995) avser en taxiägare där ifrågavarande bil körts 11 000 mil per år. Det saknar därför relevans i målet. Överklagandet bör lämnas utan bifall. - Länsrätten avslår överklagandet.

L.A. överklagade och yrkade att inte bli beskattad för bilförmån.

Skattemyndigheten ansåg att kammarrätten skulle avslå överklagandet.

Kammarrätten i Göteborg (1999-09-16, Kihlgren, Svensson, referent) yttrade: Enligt punkt 3 första stycket av anvisningarna till 32 § KL skall som intäkt tas upp exempelvis värdet av fri kost och fria resor samt skatter, försäkringar o.d. som arbetsgivaren betalat för den anställdes räkning eller som den anställda annars åtnjutit på grund av anställningen. Regeln gäller även bilförmån. - För att en anställd skall kunna beskattas för bilförmån måste man alltså kunna konstatera att han under beskattningsåret har åtnjutit en sådan förmån. Att närmare precisera tidpunkten för beskattningens inträdande är däremot allmänt sett förenat med svårigheter (jfr prop. 1993/94:90 s. 81-82 och SOU 1993:44 s. 264, 266, 267-269, 273-275). Svårigheterna blir uppenbara exempelvis när den anställda har ett bestämmande inflytande över den juridiska person som i egenskap av arbetsgivare tillhandahåller bilen. - Av handlingarna i målet framgår följande. L.A. är ägare av, företagsledare och anställd i Fjälkinge Byggservice AB. Bolaget, som bedriver byggverksamhet, har samma adress som L.A. På grund av att verksamheten expanderade och fler personer anställdes köpte bolaget i oktober 1995 en Nissan Micra, årsmodell 1985. I oktober 1996 köpte bolaget en Volvo 745, årsmodell 1990, och lämnade då Nissanbilen i byte. Samtliga kostnader för bilarna har belastat bolaget. L.A. har haft rätt att disponera dessa bilar. Han har emellertid bestämt förnekat att han utnyttjat bilarna för privat körning samt uppgett att familjen haft en Mercedes Benz som använts för sådana ändamål. Hans fru har inte använt privatbilen för resor till och från sitt arbete i Kristianstad. Såvitt framgår består familjen av två personer. L.A. har gett in en uppställning över körsträckorna för de olika bilarna. Av denna framgår bl.a. att den privatägda bilen körts 1 702 mil under tiden den 10 juli 1995 - den 14 maj 1996 och 2 331 mil från sistnämnda dag till den 7 juli 1997. Företagets bilar har gått 719 mil under tiden den 11 oktober 1995 - den 16 september 1996 och 2 234 mil från sistnämnda dag till den 25 september 1997. - Kammarrätten gör följande bedömning. - Som grund för att beskatta L.A. för bilförmån har skattemyndigheten anfört att han haft möjlighet att använda bolagets bilar för privat bruk samt att han inte genom att förete körjournal eller på annat sätt har förmått visa att han inte utnyttjat möjligheten eller endast gjort det i ringa omfattning. Enligt kammarrättens mening utgör dispositionsrätten till bilarna en stark presumtion för att L.A. har åtnjutit en bilförmån. Enbart dispositionsrätten bör dock inte utlösa beskattning. För att beskattning skall kunna ske bör - mot bakgrund av vad som framgår av utredningen i övrigt och de ovan redovisade uttalandena i förarbetena till regeln i KL - krävas ytterligare någon eller några omständigheter som gör det sannolikt att en förmån har åtnjutits. Någon sådan omständighet har inte åberopats. Till följd av det nu anförda anser kammarrätten att det inte med tillräcklig grad av säkerhet framgår av utredningen att L.A. har åtnjutit en bilförmån under beskattningsåret. Han skall därför inte beskattas för bilförmån. - Kammarrätten upphäver länsrättens dom och skattemyndighetens beslut.

Kammarrättsassessorn Reinert var skiljaktig och yttrade: Jag instämmer i länsrättens bedömning och vill därför inte ändra den överklagade domen.

RSV överklagade och yrkade att L.A. under inkomst av tjänst skulle påföras bilförmån med ett värde om 52 300 kr. Till stöd för sin talan anförde RSV bl.a. följande. För att bilförmån skulle kunna påföras måste skattemyndigheten visa att den skattskyldige haft möjlighet att disponera bilen för privat bruk. Dispositionsrätten utgjorde en mycket stark bevispresumtion för ett privat nyttjande. Hade skattemyndigheten visat detta, gick bevisbördan över på den skattskyldige. Denne måste därmed för att undgå förmånsbeskattning prestera bevisning om att bilen inte använts privat alls eller använts endast i ringa omfattning. Det räckte att han gjorde sannolikt att han inte kört privat med bilen mer än i ringa omfattning. För det mesta skedde detta genom en löpande förd körjournal som visade hur bilen använts under året i tjänsten, men i princip kunde den skattskyldige också på annat sätt göra sannolikt att privat körning inte förekommit i någon nämnvärd omfattning. L.A., som enligt

utredningen hade kunnat disponera det aktuella bolagets bilar privat, hade haft möjlighet att visa att han inte kört privat med bilarna eller att så skett i endast ringa omfattning. Sådan bevisning hade inte förebringats.

Prövningstillstånd meddelades.

L.A. bestred bifall till RSV:s överklagande och anförde bl.a. följande. Han vidhöll att varken han eller någon närstående hade använt bolagets bilar för privat bruk. Bilarna hade uteslutande använts i bolagets byggnadsverksamhet för transporter av material och anställda till och från samt mellan byggarbetsplatser. De ifrågavarande bilarna hade endast svårligen kunnat användas för privat körning då de ständigt var lastade med verktyg, material och annan utrustning i sådan utsträckning att de inte lämpade sig för privat användning. I rättspraxis hade i sådana fall enbart dispositionsrätt inte ansetts medföra att bilförmån åtnjutits, jfr RÅ 1992 not. 191. Något behov av att använda bolagets bilar privat hade inte förelegat. Han ägde privat en bil av märket Mercedes Benz som under ifrågavarande beskattningsår hade haft en körsträcka som torde ha överstigit genomsnittet för personbilar. Det faktum att en företagsledare i ett fåmansföretag haft dispositionsrätten till en av fåmansföretaget ägd bil innebar inte i sig att skattemyndigheten kunde anses ha gjort sannolikt att han åtnjutit en bilförmån. Härtill krävdes att skattemyndigheten åberopade ytterligare någon eller några omständigheter. Några sådana omständigheter hade inte åberopats. Däremot hade han visat flera omständigheter till stöd för att bolagets bil inte hade använts privat. För det fall att Regeringsrätten skulle finna att det för att påföra honom bilförmån i och för sig var tillräckligt att han haft dispositionsrätt över ifrågavarande bilar, skulle någon bilförmån ändå inte påföras. Med hänsyn till det höga antal mil som körts med bolagets bilar kunde det konstateras att bilförmån åtnjutits endast i ringa omfattning. Någon bilförmån skulle då inte påföras.

Regeringsrätten (2001-04-26, Swartling, Baekkevold, Nordborg, Eliason, Ersson) yttrade: Skälen för regeringsrättens avgörande. L.A. bedrev under år 1996 verksamhet genom Fjälkinge Byggservice AB, i vilket han var företagsledare och aktieägare. Det är ostridigt i målet att han under året hade möjlighet att för privat bruk använda två personbilar som tillhörde bolaget, nämligen under tiden januari-september en Nissan Micra (1985 års modell) och under återstoden av året en Volvo 745 GL (1990 års modell). Frågan i målet är om L.A. vid 1997 års taxering skall beskattas för bilförmån i inkomstslaget tjänst. Vid nämnda taxering gällde alltså bestämmelserna i den numera upphävda kommunalskattelagen (1928:370), KL.

Enligt 32 § 1 mom. första stycket a) KL hänförs till intäkt av tjänst bl.a. förmån i pengar, bostad eller annat som utgått för tjänsten. I punkt 3 av anvisningarna till paragrafen, där beskattningen av naturaförmåner närmare regleras, förutsätts att den skattskyldige skall ha "åtnjutit" förmånen. Beträffande värderingen av naturaförmåner hänvisas i samma anvisningspunkt till 42 § KL med anvisningar. Av punkterna 2 och 4 av anvisningarna till sistnämnda paragraf, i deras vid 1997 års taxering gällande lydelse, framgår bl.a. följande. Värdet av - - - (= forts. av andra stycket av domskälen i mål I) - - - (punkt 4).

De nu berörda bestämmelserna får anses innebära att en anställd skall beskattas för bilförmån endast under förutsättning att arbetsgivarens bil har använts för privat bruk. Redan möjligheten - - - (= forts. av tredje stycket av domskälen i mål I) - - - och 107).

En huvudprincip - - - (= fjärde och femte styckena av domskälen i mål I) - - - tillämpade presumptionsreglerna.

Omfattningen av privatkörningen har dock, trots det senast sagda, fortfarande betydelse vid bilförmånsbeskattningen. Som redan nämnts gäller som förutsättning för skatteplikt att privatkörningen har varit av mer än ringa omfattning (bilkörningens omfattning kan också få

betydelse vid tillämpningen av jämningsreglerna i punkt 4 av anvisningarna till 42 § KL). En huvudfråga i målet är om det vid prövningen av om skattepliktig förmån föreligger finns fog för att - liksom tidigare vid själva förmånsvärderingen - tillämpa någon form av presumtionsregel. Frågan är närmare bestämt vilken betydelse som i detta sammanhang skall tillmätas det förhållandet att den skattskyldige har haft möjlighet att för privat bruk disponera en bil som tillhör hans arbetsgivare eller, när det är fråga om en skattskyldig som är näringsidkare, en bil som utgör tillgång i hans näringsverksamhet. Som tidigare berörts utgör dispositionsrätten inte i sig tillräcklig grund för beskattning. Detta hindrar dock inte att den kan tillmätas särskild betydelse när det gäller att fastställa om skatteplikt har inträtt eller ej.

RSV har - - (= sjunde - nionde styckena av domskälen i mål I) - - 42 § KL.

Mot bakgrund av det hittills anförda gör Regeringsrätten följande bedömning beträffande utgången i det aktuella målet.

L.A. har uppgett att varken han eller hans hustru under beskattningsåret 1996 har använt någon av de två personbilar som målet gäller för privat bruk. Under nämnda år har han inte fört någon körjournal. Han har uppgett bl.a. att de båda bilarna har varit lastade med verktyg m.m. för företagets byggnadsverksamhet, att han och hans hustru för privat bruk har disponerat en personbil av märket Mercedes Benz, att han själv har haft kontor i anslutning till bostaden och att hans hustru inte har använt bil vid sina resor mellan bostaden i Fjälkinge och arbetsplatsen i Kristianstad. Av uppgifter som antecknats i samband med bilprovningen framgår att både Mercedesbilen och företagets Volvobil under en tolv månaders period körts i genomsnitt cirka 6 mil per dag. L.A. har också hänvisat till uppgifter i en körjournal som han fört under år 1998.

Vid en sammantagen bedömning av vad som förekommit i målet finner Regeringsrätten att det visserligen framstår som troligt att de båda aktuella bilarna inte har använts under år 1996 för privat bruk i någon mer betydande omfattning men att L.A. ändå inte har lyckats göra sannolikt att privatkörningen haft den ringa omfattning som fordras för att skattepliktig bilförmån inte skall anses föreligga. Han skall därför vid 1997 års taxering beskattas för sådan förmån. Något skäl att frångå det av skattemyndigheten beräknade värdet, 52 300 kr, föreligger inte.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten bifaller Riksskatteverkets överklagande och förklarar, med ändring av kammarrättens dom, att L.A. vid 1997 års taxering skall beskattas för bilförmån med 52 300 kr.

Föredragna 2001-02-07, föredragande Olsson, målnummer 4345-1999 (I) och 7656-1999 (II).

Sökord: Inkomst av näringsverksamhet; Inkomst av tjänst

Litteratur: SOU 1989:33, s. 20-22; prop. 1989/90:110, s. 591-592; SOU 1993:44, s. 269 och 274; Ds 1993:53, s. 15-17; prop. 1993/94:90, s. 81-85, 93-94 och 106-107; RSV, Handledning för taxeringsförfarandet 1996, s. 139-142; Antonsson, Förmåner, 4:e uppl. 1999, s. 416-417; Lodin m.fl., Inkomstskatt, 7:e uppl., s. 587; Skattenytt 1968, s. 303-315; Leidhammar, Bevisprövning i taxeringsmål, s. 259-280
