

## FÖRMÅNSBESKATTNING, NÅGRA UPPSLAG TILL RIKTLINJER OCH EN NY RIMLIGARE LAGREGLERING

### UTGÅNGSPUNKT

Samma lagreglering gäller idag för "vanliga" anställda och anställda som dessutom är s.k. fåmans-företagare.

"Löner, arvoden ... förmåner och alla andra inkomster som erhålls på grund av tjänst ... " (11 kap. 1 § IL).

---

Efter 1990 års skattereform skedde en lagändring där lagtexten ändrades från den dåvarande formuleringen "tillhandahållits" till "åtnjutit". I samband med denna översyn togs RÅ 1992 ref 108 särskilt upp och kommenterades. I målet beskattades inte en anställd vegetarian för möjligheten att kunna erhålla fri kost i form av husmanskost och det påverkade lagregleringen. I lagstiftningsärendet uttalades således följande:

"Om beskattningen skulle ske på grundval av tillhandahållandet skulle även de arbetstagare som avstår från erbjudandet beskattas. Mot bakgrund av det anförda är det tydligt att "tillhandahållits" inte ger ett riktigt uttryck av vad som avses med regleringen." (prop. 1993/94:90 s. 82).

Den nya regleringen gällde fram till införandet av IL. Då infördes dagens begrepp "erhålls" och detta kommenteras med

"Att en förmån för att vara skattepliktig skall ha åtnjutits av den skattskyldige uttrycks genom regeln att beskattning sker av vad som erhålls och genom bestämmelserna om beskattningstidpunkten i 10 kap. 8 § IL." (prop. 1999/2000:2 del 2 s. 126).

Det är svårt att tolka lagtext och förarbetsuttalanden på annat sätt än att enligt den gällande lagregleringen gäller som huvudregel att enbart dispositionsmöjligheten av en tillgång inte kan medföra förmånsbeskattning utan det finns ett krav på faktiskt utnyttjande.

När stoppreglerna slopades (och allmänna regler tog över) uttalades dock att när det gäller anskaffning av dyrare egendom, exemplifierade med båtar och fjällstugor, att det är dispositionsrätten som ska ligga till grund för förmånsvärdet och inte det faktiska utnyttjandet (prop. 1999/2000:15 s. 60). Såväl Rydin som Tjernberg anser dock att detta uttalande inte har

URBAN RYDIN, handläggare urban.rydin@lrfkonsult.se

rättskällevärde som ett förarbetsuttalande eftersom det inte tillkommit i samband med införande av regler om beskattning av förmåner. Det präglas också av avsaknad av argumentation.

### FÅMANSFÖRETAG

I RÅ 2002 ref. 53 beskattades en fåmansföretagare för dispositionsrätten av företagets tre fritidshus. Delägaren förmånsbeskattades för 16 veckor per år utifrån marknadshyra.

I HFD 2011 ref 55 I och II prövades beskattningen av båtar. I fall 1 användes motorbåtar som ostridigt regelbundet använts i företagets verksamhet. Beskattning skedde utifrån dispositionsrätt men denna ansågs i hög grad ha varit inskränkt varför beskattning skedde för 4 veckor utifrån marknadsvärde. I fall 2 prövades en segelbåt som fåmansföretaget anskaffat för uthyrning (som hade skett under fyra veckor aktuellt år). Delägaren beskattades utifrån dispositionsrätt (och inte för den tid som båten användes privat) för säsongen maj – september (22 veckor – 4 veckor = 18 veckor) utifrån marknadshyra.

HFD har här gjort en vid tolkning av begreppen "förmån" och "erhållits". Jag vill nu göra en jämförelse med de tidigare gällande stoppreglerna (de gamla stoppreglerna). De gällde bl.a. fåmansföretags anskaffande av näringsfrämmande egendom där själva anskaffandet beskattades utifrån marknadsvärdet (anskaffningsvärdet) på tillgången. De avskaffades från och med beskattningsåret 2000 och beskattning skulle istället som redan påpekats ske enligt allmänna regler. I samband med detta uttalades i förarbetena:

"För ett avskaffande av stoppregeln talar till en början att en tillämpning av regeln kan medföra klart otillfredsställande materiella effekter. En beskattning med belopp motsvarande exempelvis inköpspriset för en fastighet som används privat av företagsledaren ter sig ofta orimlig." (prop. 1999/2000:15 s. 59).

Stoppreglerna slopades således eftersom de ansågs ge ett klart otillfredsställande resultat och därför var olämpliga samt minskade respekten och förståelsen för skattesystemet (prop. 1999/2000:15 s. 58).

En beskattning grundad på dispositionsrätt (eller en presumtion på användande, se nedan under enskild näringsverksamhet) som medför beskattning utifrån marknadshyra för användande för långa tidsperioder ger, enligt vår uppfattning, minst samma och i många fall till och med en mer långtgående effekt än stoppreglerna. Detta då marknadshyra, enligt ett vedertaget ekonomiskt synsätt, inte är något annat än en funktion av diskonterade framtida intäkter (marknadshyra).

Detta torde innebära att en beskattning utifrån en dispositionsrätt medför en högre beskattning än enligt de gamla stoppreglerna. Dock med en annan periodicitet. Det är naturligt att tala om de nya stoppreglerna.

### ***Problemet (?) med samma lagtext för anställda och fåmansföretagare***

Bör egentligen åtgärdas av lagstiftaren men SKV får, enligt vår uppfattning, gärna förtydliga vad som gäller för "vanliga" arbetstagare, dvs. faktiskt utnyttjad förmån. Om särskilda regler ska gälla för fåmansföretagare med dess avsaknad av ett reellt tvåpartsförhållande bör detta i första hand av rättssäkerhetsskäl lagregleras. Vi tycker det är rimligt med en sådan lagreglering. Å andra sidan har SKV för vissa åtgärder på detta tema stöd av HFD:s skilda praxis mellan grupperna, anställda som är fåmansföretagare och andra anställda.

### ***Den särskilda tillämpningen för fåmansföretagare***

Vid tillämpningen av de nya stoppreglerna bör uppmärksammas grunderna för slopandet av de gamla stoppreglerna. Detta manar till viss försiktighet i tillämpningen. Det är ju inte rimligt att våra småföretagare för säkerhets skull ska hyra in alla fordon, verktyg och maskiner de behöver för att inte drabbas av en förmånsbeskattning baserad enbart på möjligheten att kunna använda? Och det kanske inte ens hjälper.

En första fråga är för vilken egendom "dispositionsrättsbeskattningen" ska tillämpas. En fåmansföretagare har ju dispositionsrätt till samtliga tillgångar i sitt företag. Även om det kan diskuteras med anledning av utgången i 2011 års fall är det, enligt vår uppfattning, rimligt med en skild bedömning för tillgångar som används i näringsverksamheten och näringsfrämmande.

För näringsfrämmande tillgångar är det rimligt med en hårdare tillämpning där bevisbördan som grund bör läggas på den skattskyldige. Vi anser därför att det kan vara rimligt med en beskattningsmodell för näringsfrämmande egendom som motsvarar den SKV generellt tillämpar idag.

När det gäller tillgångar som används i näringsverksamheten anser vi att dagens tillämpning bör ändras. Enbart den omständigheten att tillgångarna används i näringsverksamhet medför att möjligheten att använda den privat naturligen är begränsad. Detta har i dagens modell tagits hänsyn till vid värderingen av förmånen.

En lämplig modell, som inte påverkar SKV:s utredningsmöjligheter och bevisläge negativt, är att använda regler om omvänd bevisbörda istället för dispositionsrätt i dessa fall. Vidare bör värderingen förändras och anslutas till den reglering som finns i 61 kap. 2 § tredje stycket för enskilda näringsidkare. Det är också en framtida lämplig lagreglering.

En given utgångspunkt måste därför vara dyrare näringsegendom som rimligen lämpar sig för att kunna användas privat.

Vi inser givetvis att gränsdragningen kan leda till bevis- och tillämpningsproblem, men det gör även dagens tillämpning. Den förespråkade metoden är, sett ur ett småföretagsperspektiv, enklare och mer rättssäker.

Det vore en fördel om SKV kan ansluta sig till detta synsätt redan idag och synliggöra den i ett ställningstagande.

### **Värderingen**

Även om rättspraxis ger visst stöd för synsättet att en förmån baserad på dispositionsrätt ska värderas till marknadshyra för privat utnyttjande anser vi inte överensstämmer med lagregleringen om marknadsvärde för dessa fall (61 kap. 2 § andra stycket).

”Med marknadsvärde 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.”

På marknader torde det rimligen vara så att värdet av möjligheten att använda någonting har ett mindre värde än faktiskt användande. Vi anser därför att man bör korrigera dagens tillämpning för näringsfrämmande egendom utifrån detta.

För näringsegendom bör värderingen knyta an till en rimlig räntenivå. Varför inte en värdering som knyter an till den som görs i punkterna 6.2.2 respektive 6.2.3 i Skatteverkets ställningstagande från 2000-03-13 (dnr 2664-00/110). Om den ska vara ännu enklare, varför inte multiplicering av en lämplig ränta med egendomens anskaffningsvärde x en privatfaktor.

### **Bygdegårdsfallet**

Vi anser att en uttagsbeskattning motsvarande den som SKV yrkar på i fallet om en bygdegårdsförening som anses kunna disponera lokaler (som används för skolverksamhet) under nätter och helger är att gå för långt (se förvaltningsrätten i Växjö dom 2019-03-26 i mål nr 4724-16).

Den praxis som finns för dispositionsrättsbeskattning kopplar sig ändå på något sätt till dyrare egendom som används för privat bruk. Visserligen vann föreningen i första instans men förvaltningsrätten konstaterade i domen att om en fastighet används för ändamål som faller utanför det beskattade området (t.ex. för ideell verksamhet) ska värdet av det egna brukandet tas upp till beskattning om detta inte är ringa. Domstolen delade föreningens uppfattning att uttagsbeskattning aktualiseras först om det sker ett faktiskt utnyttjande och värdet av det egna brukandet är mer än ringa. I målet ansågs det fåtal tillfällen då detta skett vara ringa så uttagsbeskattningen om ursprungligen 235 376 kr undanröjdes.

Det bör särskilt uppmärksammas att domstolen i domen även uttryckte att om uttagsbeskattning ska ske ska beräkningen av uttagsbeskattningens storlek ske utifrån marknadsmässig hyra av de disponerade lokalerna och inte det faktiska utnyttjandet.

Nu har SKV överklagat till kammarrätten. Vi anser att SKV centralt måste ingripa och återkalla överklagandet.

Det är härefter motiverat att erinra om syftet med reglerna om uttagsbeskattning. Det är enligt Baekkevold, Baran m.fl. att beskatta privata förfoganden över tillgångar och andra resurser som hör till näringsverksamhet. Även dispositioner över tillgångar som inte är privata kan omfattas av

uttagsbeskattning om undantagen från uttagsbeskattning inte är tillämpliga (Inkomstskatt, en lagkommentar Thomson Reuters 2010 del 1 s 444).

”Uttagsbeskattningen motiveras delvis med att kostnaden för de uttagna tillgångarna kan ha belastat verksamheten. Men det främsta motivet bakom uttagsbeskattningen är skatteförmågeprincipen och strävan efter neutralitet i det avseendet mellan näringsidkare och andra skattskyldiga.” (Eriksson – Praktisk beskattningsrätt Studentlitteratur 1999 s. 297 – 298).

”Normalt avyttras tillgångar och tjänster mot marknadsmässig ersättning. Vissa förfoganden över tillgångar i en näringsverksamhet kan dock ske utan att marknadsmässig erhålls. Det gäller en rad situationer av varierande slag, från uttag av varor för personlig konsumtion till överlåtelser av hela verksamheter till underpriser mellan exempelvis i en koncern ..... Uttagsbeskattning motiveras främst av neutralitetsskäl. Det skall inte vara skattemässigt gynnsammare att konsumera egenproducerade varor än att förvärva dem av en annan näringsidkare.

Genom uttagsbeskattning neutraliseras således de avdrag som har gjorts i näringsverksamheten för anskaffning eller tillverkning av uttagna tillgångar och tjänster.” (Lodin m.fl. Inkomstskatt del 1 2005 s. 243 – 245).

När dagens uttags- och underprisregler infördes uttalades att enligt en grundläggande princip för företagsbeskattningen sker beskattningen av övervärde (positiv skillnad mellan det verkliga och det skattemässiga värdet) först när egendom och tjänster avyttras.

”Beskattning av övervärden sker inte endast vid avyttring. Som inledningsvis nämnts sker uttagsbeskattning även när en tillgång tagits ut ur en förvärvskälla. Man behöver bara tänka på det enkla fallet att en näringsidkare tar ut varor eller andra tillgångar ur näringsverksamheten för konsumtion eller annat privat förfogande för att inse att en regel av detta slag behövs. I frånvaro av uttagsbeskattning skulle ett inkomstskattesystem inte fungera.

Bestämmelsen om beskattning vid uttag är tillämplig även i fall där det är diskutabelt om något privat förfogande föreligger, nämligen vid överlåtelse av egendom till underpris mellan olika företag.... Uttagsbeskattning skall inte ske om särskilda skäl mot det föreligger.” (prop. 1998/99:15 s. 117).

Av dessa uttalanden framgår att syftet bakom reglerna om uttagsbeskattning är att beskattning bara ska ske för faktiska uttag. Effekten av uttagsbeskattning är att den faktiskt uttagna tillgången eller den utnyttjade tjänsten beskattas som om den avyttrats till marknadspris. Uttagsbeskattningen ska således beskatta såväl anskaffnings- och tillverkningsvärden som vinstpåslaget.

En uttagsbeskattning baserad på dispositionsrätt går således vida över syftet med uttagsbeskattning. Detsamma gäller en värdering utifrån dispositionsrätt.

## ENSKILD NÄRINGSVERKSAMHET

Ur en systematisk synvinkel är det inte möjligt för en enskild näringsidkare att få en förmån från sitt företag. Det och privatpersonen utgör ju ur juridisk synvinkel en och samma enhet, vilket inte påverkas av att skattesystemet väljer att dela in inkomster i olika inkomstslag. För företag i denna företagsform gäller istället reglerna om uttagsbeskattning. Stöd för detta synsätt finns i RÅ 2001 ref. 22 I.

Lagregleringens utformning i 22 kap. 1 L samt ovan nämnd dom klargör att det krävs faktiskt privat utnyttjande för att uttagsbeskattning lagenligt ska ske. Här är det således inte möjligt med beskattning enbart baserad på dispositionsrätt.

Det bör dock påpekas att HFD i 2001 års fall anförde att det där fanns anledning att tillämpa en presumtion. Det allmänna har visserligen bevisbörda för den grundläggande förutsättningen att dispositionsrätt har förelegat. Men HFD uttalar också att förekomsten av en dispositionsrätt kan framstå som i det närmaste självklar i de fall tillgången ingår i den skattskyldiges egen näringsverksamhet. Och om det har gjorts sannolikt att den skattskyldige haft dispositionsrätt bör, enligt HFD, en presumtion gälla som innebär att tillgången (i fallet bil) använts privat i mer än ringa omfattning.

### ***För vilka tillgångar finns en omvänd bevisbörda?***

Denna bör vara aktuell endast för dyrare egendom. Huvudregeln om det allmännas bevisbörda bör inte frångås om inte den likformiga och rättvisa beskattningen är i fara, t.ex. genom att större skattebelopp på ett systematiskt sätt kan undanhållas utan faktisk möjlighet för Skatteverket att utreda och åtgärda. Det är bra om Skatteverket kan ta fram en sådan rimlig beloppsgräns.

### ***Ska det finnas en generell omkastad bevisbörda för all slags av dyrbarare näringsegendom?***

Regleringen i 16 kap. 1 § 1 L och redovisningsreglerna medför att det inte är möjligt att redovisa sådan egendom som inte används i näringsverksamheten som tillgång i företaget (t.ex. inte en renodlad förmånsbil eller fyrhjuling som inte används i näringsverksamheten). Detta är, enligt vår uppfattning, en avgörande skillnad gentemot fåmansföretag. Detta talar starkt emot en generellt tillämpbar omvänd bevisbörda för enskild näringsverksamhet.

### ***Tomma lägenheter, lokaler och ekonomibyggnader, hur ska de hanteras.***

Vi tycker att en tillämpning som innebär uttagsbeskattning av dessa i enskild näringsverksamhet ganska vanliga ytor med stöd av en omkastad bevisbörda är att gå för långt i tolkningen av HFD:s dom som gäller bil i enskild näringsverksamhet.

Detta synsätt tycker vi SKV ska formulera i ett ställningstagande, möjligen med en formulering om undantagsfall.

***Ska det finnas en generell värderingsregel?***

Vi tycker det vore bra med en sådan. Här bör uppmärksammas regleringen i 61 kap. 2 § 3 st. IL som anger:

”I fråga om tillgångar eller tjänster från den egna näringsverksamheten avses med marknadsvärde det pris som näringsidkaren skulle ha fått om tillgången eller tjänsten bjudits ut på marknaden på villkor som med hänsyn till den skattskyldiges affärsmässiga situation framstår som naturliga.”

Notera skillnaden mot regleringen i 61 kap. 2 § 2 st. IL som gäller för inkomstslaget tjänst. De olika regleringarna tillsammans med de ovan påtalade skillnaderna i möjligheter för de olika företagsformerna talar för schablon, en rimlig sådan. Varför inte en värdering som knyter an till den som görs i punkterna 6.2.2 respektive 6.2.3 i Skatteverkets ställningstagande från 2000-03-13 (dnr 2664-00/110). Om den ska vara ännu enklare, varför inte multiplicering av en lämplig ränta med egen-domens anskaffningsvärde x en privatfaktor.

Denna schablonregel bör enbart tillämpas för dyrare näringsegendom som särskilt lämpar sig för att kunna utnyttjas privat.

Katarina Bartels och Urban Rydin  
LRF Konsult AB