



# GÖTEBORGS UNIVERSITET

## HANDELSHÖGSKOLAN

### Beskattning av dispositionsrätten

- En studie om när företagsledare förmånsbeskattas för dispositionsrätten till sitt fåmansföretags egendom

Illir Bajraktari

Juridiska institutionen

Examensarbete, 30 högskolepoäng

Juristprogrammet, höstterminen 2021

Handledare: Bo Svensson

# Innehållsförteckning

<b>Del 1 – Inledning</b> .....	<b>1</b>
1.1 Bakgrund .....	1
1.2 Syfte.....	2
1.3 Metod och material .....	3
1.3.1 Rättsanalytisk metod .....	3
1.3.2 Närmare om materialet .....	4
1.4 Avgränsningar.....	6
1.5 Disposition .....	7
<b>Del 2 – Den rättsliga regleringen kring beskattning av dispositionsrätten</b> .....	<b>7</b>
2.1 Inledning .....	7
2.2 Tillbakablick – införandet och slopandet av stoppreglerna .....	8
2.2.1 Inledning.....	8
2.2.2 Stoppreglerna införs .....	8
2.2.3 Stoppreglerna slopas .....	9
2.2.4 Sammanfattning .....	11
2.3 Allmänna regler för förmånsbeskattning .....	11
2.3.1 Inledning.....	11
2.3.2 Åtnjutande av förmån som beskattningstidpunkt .....	12
2.3.3 Har de allmänna reglerna tillämpats annorlunda för fåmansföretagare? .....	13
2.3.4 Ett undantag från förmånsbeskattning .....	13
2.3.5 Värdering av förmån .....	14
2.3.6 Sammanfattning .....	14
2.4 Förmånsbeskattning av dispositionsrätten.....	15
2.4.1 Inledning.....	15
2.4.2 RÅ 2002 ref. 53 (Fritidshusfallet) .....	15
2.4.3 HFD 2011 ref. 55 I och II (Båtfallen).....	16
2.4.4 Varför dömde HFD som den gjorde och vad är principen?.....	17
2.4.5 SKV:s tolkning av när beskattning av dispositionsrätten ska ske.....	22
2.4.6 Sammanfattning .....	24
2.5 Något om att beskatta dispositionsrätten och skatteprocessen .....	24
2.5.1 Inledning.....	24
2.5.2 Huvudregeln om bevisbörda och beviskrav.....	24
2.5.3 HFD:s avgöranden i relation till skatteprocessen .....	25
2.5.4 Sammanfattning .....	25
2.6 Sammanfattning.....	25

<b>Del 3 – Beskattning av dispositionsrätten hos kammarrätterna .....</b>	<b>26</b>
3.1 Inledning .....	26
3.2 Tillvägagångssättet .....	27
3.2.1 JUNO och sökord.....	27
3.2.2 Materialet och genomgång av det .....	27
3.2.3 Modell för analys av domarna .....	28
3.3 Förmånsbeskattade tillgångar utifrån dispositionsrätten .....	29
3.3.1 Flygplan .....	31
3.3.1.1 Värderingen.....	31
3.3.2 Fyrhjulingar.....	32
3.3.2.1 Värderingen.....	32
3.3.3 Husbil .....	35
3.3.3.1 Värderingen.....	35
3.3.4 Husvagn.....	36
3.3.4.1 Värderingen.....	36
3.3.5 Hästar .....	37
3.3.5.1 Värderingen.....	38
3.3.6 Motorcyklar.....	39
3.3.6.1 Värderingen.....	39
3.3.7 Musikanläggningar .....	40
3.3.7.1 Värderingen.....	40
3.3.8 Möbler, tavlor och konst .....	41
3.3.8.1 Värderingen.....	41
3.3.9 Snöskotrar.....	43
3.3.9.1 Värderingen.....	43
3.3.10 Tung lastbil .....	44
3.3.10.1 Värderingen.....	45
3.4 Sammanfattning.....	45
<b>Del 4 – Avslutning.....</b>	<b>46</b>
<b>Käll- och litteraturförteckning.....</b>	<b>48</b>
<b>Bilaga 1 – Kammarrättsdomarna från undersökningen .....</b>	<b>53</b>

## Förkortningar

f.	och följande sida
ff.	och följande sidor
FPL	förvaltningsprocesslag (1971:291)
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	inkomstskattelagen (1999:1229)
JT	Juridisk tidskrift
kap.	kapitel
m.fl.	med flera
not.	notis
nr.	nummer
prop.	proposition
ref.	referatmål
RF	regeringsformen (1974:152)
RRV	Riksrevisionsverket
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
s.	sida, sidor
SFL	skatteförfarandelag (2011:1244)
SKV	Skatteverket
SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar
SRN	Skatterättsnämnden
SvJT	Svensk Juristtidning
SvSkT	Svensk Skattetidning
uppl.	upplaga

# Del 1 – Inledning

## 1.1 Bakgrund

Aktiebolaget är en av de vanligaste företagsformerna och de allra flesta av dem har endast en eller ett fåtal ägare.<sup>1</sup> Aktiebolagslagens regler gäller i princip på samma sätt för små privata aktiebolag som för stora publika börsnoterade bolag. Civilrättsligt ses ägaren eller ägarna respektive bolaget som två olika rättssubjekt. När det kommer till skatterätten har särskilda skäl medfört att aktiebolag med ett fåtal ägare i vissa fall behandlas speciellt.<sup>2</sup> Ett av skälen är den om självkontrahering. Det vill säga att det i realiteten är en och samma person som ingår avtal. Det finns då risk för att avtalen utformas på ett sådant sätt att skatteregler kringgås eller utnyttjas.<sup>3</sup> Kort redogjort behandlar särreglerna på fåmansområdet fördelningen av inkomst inom familjen, fördelning av inkomst mellan inkomstlagen tjänst och kapital samt transaktioner mellan bolaget och dess ägare.<sup>4</sup> I övrigt gäller samma regler för fåmansföretagare som för andra.

Den grundläggande utgångspunkten för inkomstlagen tjänst är att alla ersättningar en arbetstagare får från sin arbetsgivare är skattepliktiga.<sup>5</sup> 11 kap. 1 § IL stadgar att förmåner beskattas på samma sätt som löner och andra ersättningar. Skälet för det här är neutralitetsprincipen. Formen för ersättningen – kontant lön eller förmån – ska inte ha någon skattemässig betydelse. Det är den anställdes faktiska nyttjande som utgör beskattningstidpunkten för förmånen.<sup>6</sup>

---

<sup>1</sup> Se SCB, Företagsregistret samt Pålsson m.fl., Grundläggande inkomstskatterätt, 2019, s. 285.

<sup>2</sup> Tjernberg, Fåmansföretag & beskattning, 2018, s. 13.

<sup>3</sup> Tjernberg, Fåmansaktiebolag, 1995, s. 100 f.

<sup>4</sup> Pålsson m.fl., Grundläggande inkomstskatterätt, 2019, s. 281.

<sup>5</sup> Pålsson m.fl., Grundläggande inkomstskatterätt, 2019, s. 104.

<sup>6</sup> Pålsson m.fl., Grundläggande inkomstskatterätt, 2019, s. 110 f.

Huvudregeln i 11 kap. 1 § IL gäller för alla som erhåller förmån på grund av tjänst. Det finns således ingen särreglering för anställda som också är ägare av bolaget. Trots detta, har HFD i RÅ 2002 ref. 53 och HFD 2011 ref. 55 I och II kommit fram till principen att anställda ägare ska förmånsbeskattas för dispositionsrätten till bolagets ägda fritidshus och båtar. Företagsledarna har alltså beskattas inte för faktiskt nyttjande av bolagets egendom, utan redan för *möjligheten att* nyttja egendomen. Som Tjernberg uttrycker det krävs det alltså ingen värdeöverföring från bolaget till den anställde.<sup>7</sup> Att som företagsledare bli förmånsbeskattad redan av att fåmansföretaget äger egendom kan innebära stora skattemässiga konsekvenser.

Även om rättsfallen avgjordes för flera år sedan är det enligt min mening motiverat att undersöka principen närmare. Fåmansföretag betraktas med stark misstänksamhet från statens sida på grund av den starka ekonomiska intressegemenskap som finns mellan bolaget och dess ägare samt möjligheterna till självkontrahering.<sup>8</sup> Samtidigt har exempelvis Höglund framfört att kravet på objektivitet enligt 1 kap. 9 § RF inte utgör ett hinder för SKV att driva processer i syfte att öka statens intäkter.<sup>9</sup>

## 1.2 Syfte

Som jag har nämnt är det faktiska nyttjandet utgångspunkten för förmånsbeskattning. Att i stället bli förmånsbeskattad för möjligheten att nyttja egendomen kan innebära en risk för stora skattemässiga konsekvenser. Uppsatsens syfte är därför att undersöka och analysera räckvidden av HFD:s avgöranden för företagsledare i fåmansföretag. Annorlunda uttryckt avser jag att undersöka och analysera när det blir aktuellt med beskattning av dispositionsrätten till fåmansföretagets egendom i stället för det faktiska nyttjandet.

Det ingår i syftet att undersöka den rättsliga regleringen för fåmansföretag som föregick principen om beskattning av dispositionsrätt, den rättsliga grunden för principen samt varför den kommit till, det vill säga logiken bakom principen. Tanken är att detta ska bidra till en bättre förståelse för principens räckvidd.

---

<sup>7</sup> Tjernberg, Fåmansföretag & beskattning, 2018, s. 22.

<sup>8</sup> Tjernberg, Fåmansaktiebolag, 1995, s. 66 ff. och s. 93 ff.

<sup>9</sup> Höglund, Ska Skatteverket vara opartiskt i skatteärenden?, SN 2012, s. 39.

## 1.3 Metod och material

### 1.3.1 Rättsanalytisk metod

För att uppnå syftet utgår jag från en rättsanalytisk metod. Anledningen är att metoden är friare än den rättsdogmatiska. Arbetet går inte endast ut på att fastställa gällande rätt, utan går vanligen vidare med analysera den. Ett självklart inslag är att kritisera rätten. Alla former av material kan användas.<sup>10</sup> Den rättsdogmatiska metoden är däremot starkt förknippad med att beskriva gällande rätt utifrån de vedertagna rättskällorna.<sup>11</sup> Enligt såväl Kleineman som Jareborg är de vedertagna rättskällorna lagstiftning, rättspraxis, lagförarbeten och slutligen litteraturen.<sup>12</sup> Sandgren har liknande uppställning med tillägg för sedvänja.<sup>13</sup> Enligt Olsen ingår varken litteraturen eller sedvänja i de auktoritativa rättskällorna.<sup>14</sup>

Förutom att analysera, beskriva och systematisera rättsläget utifrån de allmänt accepterade källorna, beaktar jag även tidigare gällande lagstiftning, SKV:s tolkning samt kammarrättsavgöranden. Skälet för att ta hänsyn till dessa källor är att de, enligt min mening, bidrar till en bättre bild rättsläget samt möjliggör en bättre analys. Som Tjernberg anför kan den rättsdogmatiska metoden innebära en snäv betraktelse av gällande rätt med följd att man missar perspektivdiskussioner kring gällande rätt.<sup>15</sup> Även Sandgren har framfört liknande resonemang när han diskuterat begreppet gällande rätt. Det Sandgren framfört är att begreppet har använts i två vitt skilda meningar. Enligt den ena avses gällande rätt i sedvanlig mening, nämligen rätten motsvarande innehållet i lagen och prejudikatinstansernas avgöranden. Enligt den andra avses gällande rätt i faktisk mening, nämligen rätten som tillämpas i realiteten av myndigheter och första instansen hos domstolarna etc.<sup>16</sup> Sandgren framför vidare:

”Insikten att gällande rätt i faktiskt mening ofta skiljer sig från gällande rätt i sedvanlig mening och att innehållet i den förra kan vara viktigare för medborgarna är en betydelsefull, teoretisk och rättspolitisk landvinning”<sup>17</sup>

---

<sup>10</sup> Sandgren, Rättsvetenskap för uppsatsförfattare: Ämne, material, metod, argumentationen och språk, 2021, s. 53 f.

<sup>11</sup> Se *dels* Sandgren, Rättsvetenskap för uppsatsförfattare: Ämne, material, metod, argumentationen och språk, 2021, s. 47, *dels* Kleineman, Rättsdogmatisk metod. I: Nääv & Zamboni (red.), Juridisk metodlära, 2018 s. 21, *dels* Schelin, Kritiska perspektiv på rätten, 2018, s. 44. Jag avser inte närmare diskutera vad som utgör en rättsdogmatisk metod då den definieras något olika av olika författare. För närmare diskussion kring metodens innebörd se nu nämnd litteratur.

<sup>12</sup> Kleineman, Rättsdogmatisk metod. I: Nääv & Zamboni (red.), Juridisk metodlära, 2018, s. 21 och Jareborg, Rättsdogmatik som vetenskap, SvJT 2004 s. 8.

<sup>13</sup> Sandgren, Rättsvetenskap för uppsatsförfattare: Ämne, material, metod, argumentationen och språk, 2021, s. 47.

<sup>14</sup> Olsen, Rättsvetenskapliga perspektiv, SvJT 2004 s. 119.

<sup>15</sup> Tjernberg, Skatterättslig tolkning, 2018, s. 122.

<sup>16</sup> Sandgren, Om empiri och rättsvetenskap (del I), JT 3/1995-96, s. 732.

<sup>17</sup> Sandgren, Om empiri och rättsvetenskap (del I), JT 3/1995-96, s. 732.

Det ska dock lyftas fram att såväl Schelin som Sandgren problematiserar en snäv definition av rättsdogmatiken, varför man kan ifrågasätta om jag behöver benämna metoden som rättsanalytisk. Schelin lyfter fram om det finns någon poäng med att göra något åtskillnad mellan rättsdogmatisk metod och andra metoder. Han anför att en tillämpad rättsdogmatisk metod med enbart auktoritativa uttalanden i rättskällorna som grund kan i praktiken många gånger ge märkliga resultat.<sup>18</sup> Sandgren framför att den traditionella beskrivningen av rättsdogmatik inte är mer rätt eller fel än en vid definition av densamma, där man även analyserar myndighetspraxis och empiriskt material.<sup>19</sup>

Sammanfattningsvis företar jag mer konkret först en traditionell rättsutredning för att utröna när det blir fråga om beskattning av själva dispositionsrätten utifrån de auktoritativa rättskällorna lag, förarbeten, rättspraxis och juridisk litteratur. Jag beaktar dock även vad som är SKV:s uppfattning av rättsläget. I nästa steg går jag över till att studera den praktiska rättstillämpningen i form av kammarrättsavgöranden.

### 1.3.2 Närmare om materialet

I detta avsnitt ska jag något närmare beröra det rättsliga materialet som inte ingår i de vedertagna rättskällorna.

SKV tillhandahåller rättslig vägledning på sin hemsida. Den rättsliga vägledningen är uppdelad i dels ”Vägledning”, dels ”Regler och ställningstaganden”.<sup>20</sup> Under vägledning finns en beskrivning av gällande rätt.<sup>21</sup> Under regler och ställningstaganden finns redogörelser för SKV:s uppfattning i rättsliga frågor. För SKV:s verksamhet är ställningstagandena styrande, medan för allmänheten endast vägledande.<sup>22</sup> Således är SKV:s olika uttalanden inte rättskällor i traditionell mening. Enligt Pahlsson m.fl. är de är i stället att betrakta som doktrin.<sup>23</sup> Höglund menar i stället att SKV:s uttalanden i allmänhet inte kan betecknas som doktrin utan ”...får i stället betecknas som en rättskälla utanför de ”traditionella.””<sup>24</sup> Oavsett beteckning är det motiverat att beakta SKV:s

---

<sup>18</sup> Schelin, Kritiska perspektiv på rätten, 2018, s. 44.

<sup>19</sup> Sandgren, Rättsvetenskap för uppsatsförfattare: Ämne, material, metod, argumentationen och språk, 2021, s. 51.

<sup>20</sup> Skatteverket, Rättslig vägledning, Om, Så fungerar rättslig vägledning.

<sup>21</sup> Skatteverket, Rättslig vägledning, Om.

<sup>22</sup> Skatteverket, Rättslig vägledning, Ställningstaganden.

<sup>23</sup> Pahlsson m.fl., Grundläggande inkomstskatterätt, 2019, s. 402. Se även Höglund, Högsta förvaltningsdomstolens källhänvisningar, i Festskrift till Christina Moëll, s. 159 f., som anför just detta att SKV:s olika uttalanden kan ha stor betydelse för uttolkande av gällande rätt till följd av dess normerande funktion.

<sup>24</sup> Höglund, Högsta förvaltningsdomstolens källhänvisningar, i Festskrift till Christina Moëll, s. 159 f.



material eftersom det inom myndigheten användas som om det vore formellt bindande.<sup>25</sup> Det här är ett tydligt exempel angående det Pahlsson framför att rätten inte skapas av en, utan av flera producenter.<sup>26</sup> I sin avhandling, fann Pahlsson att RSV:s i sina rekommendationsuttalanden tolkat lagen på ett såväl skärpande som gynnande sätt för de skattskyldiga.<sup>27</sup> SKV:s uppfattning i en viss fråga kan således ha betydelse för vilka frågor som drivs i rätten. Att addera detta material i metoden ger, enligt min mening, en bättre bild av principens innebörd och räckvidd.

När det kommer till kammarrättsavgöranden, inkluderar jag dem av flera syften. För det första har det som tidigare nämnt en ansevärd tid gått sen det senaste avgörandet i HFD. För det andra finns det ingen ovillkorlig rätt att få ett överklagande av en kammarrätts dom prövad i sak av HFD. Domstolen har nämligen ingen ändringsdispens. Det innebär att HFD inte har till uppgift att överpröva om en kammarrätt har kommit till rätt beslut i sak. För PT krävs, enligt 36 § FPL, att målet är av vikt för rättstillämpningen eller att synnerliga skäl föreligger. Enligt nämnda lagrum föreligger särskilda skäl till exempel när målets utgång i kammarrätten uppenbarligen beror på grovt förbiseende eller grovt misstag. Utan att närmare gå in på kraven för PT, är det således möjligt att sådant inte meddelas även om kammarrättens dom kan påstås vara ”felaktig”.<sup>28</sup> Att PT i HFD inte är garanterad innebär, som jag ser det, att det kan byggas upp en kammarrättspraxis<sup>29</sup> i en viss fråga. SKV kan driva processer och en viss linje och därmed etablera en viss praxis i, i detta fall, fråga om förmånsbeskattning av dispositionsrätt till olika tillgångar. Som Tjernberg anför, fungerar kammarrätterna som sista instans för majoriteten av skattemålen.<sup>30</sup> Ett inkluderande av kammarrättsavgöranden kan därför belysa rättsläget ytterligare och bidra till slutsatsers robusthet. Det ska också tilläggas att materialet kommer ge en bättre bild av den ”faktiskt” gällande rätten som anförts av Sandgren. Mot bakgrund av det Pahlsson har anförts om RSV:s rekommendationer i fråga om gynnande och skärpande tolkningar, kan ett inkluderande av kammarrättsavgöranden slutligen bidra till att verka som en kontroll gentemot SKV:s tolkning av rättsläget.

Jag är dock införstådd med att användandet av kammarrättsdomar inte är helt oproblematisk. Som Kristoffersson anför är avgöranden från kammarrätten inte prejudikat, detta är förbehållet HFD genom deras lagstadgade auktoritära ställning. Prejudikat är enligt Kristoffersson den typ av

---

<sup>25</sup> Pahlsson m.fl., Grundläggande inkomstskatterätt, 2019, s. 403.

<sup>26</sup> Pahlsson, Polycentri i skatterättens källor, SN 1995 s. 577.

<sup>27</sup> Pahlsson, R., Riksskatteverkets rekommendationer: Allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet, 1995, s. 385 f.

<sup>28</sup> Tjernberg, Skatterättslig tolkning, 2018, s. 61.

<sup>29</sup> Se dock Kristoffersson, SvSkT 2011 s. 835, som problematiserar uttrycket praxis samt ger sin syn på när man kan hävda att det finns en viss kammarrättspraxis.

<sup>30</sup> Tjernberg, Skatterättslig tolkning, 2018, s. 58.

avgöranden som är tydligt rättsbildande med särskild auktoritet.<sup>31</sup> Således uttrycker Kristoffersson det som att: "...HFD:s prejudikat kan utgöra gällande rätt, medan kammarrättspraxis kan uttrycka gällande rätt, eftersom förstnämnda domstol har uppgiften att skapa rätt och den sistnämnda att skipa rätt."<sup>32</sup>

Liknande resonemang framför Tjernberg. Han menar att avgöranden från underrätter eller besked från SRN inte bör tillmätas betydelse.<sup>33</sup> Som jag förstår honom, handlar det om för att materialet inte ingår som rättskälla i traditionell rättsdogmatisk metod. Tjernberg lyfter dock i samma veva en aspekt som jag menar motiverar min undersökning. Även om underrätters avgöranden och besked från SRN inte bör tillmätas betydelse för att finna gällande skatterätt, har detta material stor betydelse i praktiken. Som skäl anför han dels det som jag redogjort för i fråga om PT, dels att SKV och skattskyldiga säkerligen tar intryck och drar slutsatser från avgörandena. Som Tjernberg klargör, rör vi oss alltså i flera dimensioner av gällande rätt. En av dem följer strikt rättskällehierarki, en av de beaktar den praktiska tillämpningen av rätten.<sup>34</sup>

Avslutningsvis behandlar jag materialet mer konkret och närmare där det aktualiseras. Beträffande kammarrättsavgöranden behandlas dessa i avsnitt 3. Där kommer jag att redogöra för urvalet, tillvägagångssättet och liknande frågor.

## 1.4 Avgränsningar

Uppsatsen är inledningsvis avgränsad till fåmansföretagare, med vilket jag menar företagsledare i fåmansföretag. Fåmansföretag definieras i 56 kap. 2 § som aktiebolag och ekonomiska föreningar där fyra eller färre delägare äger andelar som motsvarar mer än 50 procent av rösterna för samtliga andelar i företaget. Aktiebolag vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad är inte fåmansföretag enligt 56 kap. 3 § II. Enligt 56 kap. 6 § avses med företagsledare fysisk person som genom eget, eller närståendes, innehav av andelar och i sin ställning i företaget har ett väsentligt inflytande i företaget.

---

<sup>31</sup> Se Kristoffersson, Att använda prejudikat och annan rättspraxis i rättstillämpningen, SvSkT 2011 s. 836 f.

<sup>32</sup> Se Kristoffersson, Att använda prejudikat och annan rättspraxis i rättstillämpningen, SvSkT 2011 s. 842.

<sup>33</sup> Tjernberg, Skatterättslig tolkning, 2018, s. 60.

<sup>34</sup> Tjernberg, Skatterättslig tolkning, 2018, s. 60.

Av ovan avgränsning följer att jag inte avser undersöka hur fåmansföretagare, behandlas i relation till övriga anställda. Vidare är uppsatsen avgränsad såtillvida att jag fokuserar på förmåner i inkomstslaget tjänst, dock ej förtäckt lön. Jag behandlar inte heller exempelvis förtäckt utdelning i inkomstslaget kapital.

Av utrymmes- och tidsmässiga skäl, är uppsatsen slutligen avgränsad i fråga om material i form av kammarrättsavgöranden. Jag har valt att avgränsa detta material genom att endast beakta meddelade kammarrättsdomar mellan åren 2011 och 2021. Året 2011 är startpunkten då detta är det året HFD senast avgjort i frågan.

## 1.5 Disposition

Uppsatsen är indelad i fyra grövre avsnitt. Avsnitt 1 är denna om introduktion. I avsnitt 2 behandlas den rättsliga regleringen kring förmånsbeskattning, där behandlar jag de tidigare stoppreglerna, allmänna regler för förmånsbeskattning samt tillkomsten och innebörden av principen att beskatta dispositionsrätten. I avsnitt 3 går jag över till att undersöka principens tillämpning hos kammarrätterna. Uppsatsen avslutas i avsnitt 4 med en återkoppling till syftet med studien.

# Del 2 – Den rättsliga regleringen kring beskattning av dispositionsrätten

## 2.1 Inledning

Som i en första del i att uppnå syftet, tar jag avstamp i den rättsliga regleringen kring beskattning av dispositionsrätten. Principen som sådan har stadgats främst genom HFD:s avgöranden RÅ 2002 ref. 53 och HFD 2011 ref. 55 I och II. Men för att få en bättre förståelse av principen samt för att kunna analysera dess innebörd och räckvidd, behöver jag sätta den i ett bredare perspektiv. Därför börjar jag med att först behandla de stoppregler som tidigare fanns för att sedan analysera de allmänna reglerna för beskattning av förmåner. Då det har gått flera år sedan senaste avgörandet, utreder jag SKV:s tolkning av rättsläget.

## 2.2 Tillbakablick – införandet och slopandet av stoppreglerna

### 2.2.1 Inledning

Utöver de regler som finns idag om bl.a. inkomstklyvning samt familjebeskattnings, fanns tidigare så kallade stoppregler som avsåg hur olika transaktioner mellan ägaren och fåmansföretaget skulle behandlas.<sup>35</sup> Jag behandlar den mest relevanta av dem samt skälen för införandet och slopandet av reglerna nedan.

### 2.2.2 Stoppreglerna införs

Som nyss nämnts har olika stoppregler tidigare gällt. Jag avser inte behandla alla. I stället fokuserar jag på den för uppsatsen mest relevanta regeln som tog sikte på den situationen att fåmansföretaget förvärvade egendom som uteslutande – eller så gott som – var till för företagsledarens eller dennes närstående privata bruk.<sup>36</sup> Poängen är att belysa hur lagstiftaren tidigare behandlade situationen att den anställde också var ägare av bolaget.

Regeln i punkt 14 första stycket av anvisningarna till 32 § KL hade följande lydelse:

”Anskaffar ett fåmansföretag från annan än delägare eller delägare närstående person egendom, som uteslutande eller så gott som uteslutande är avsedd för privat bruk för företagsledare i företaget eller företagsledare närstående person, skall ett belopp motsvarande anskaffningskostnaden för egendomen tas upp som intäkt av tjänst hos företagsledaren. Vad nu sagt gäller inte anskaffning av bil som föranleder beskattning av bilförmån.”

Syftet med stoppregeln var i första hand att få fåmansföretag att avstå från förvärv av egendom som inte behövdes i företagets verksamhet. Detta skulle då uppnås genom inkomstbeskattning av företagsledaren.<sup>37</sup> Således påfördes företagsledaren en intäkt motsvarande anskaffningskostnaden samtidigt som kostnaden inte var avdragsgill för fåmansföretaget.<sup>38</sup> Tjernberg förklarar att stoppreglerna avsiktligt utformades hårt för att avhålla företagsledare och delägare att skapa obehöriga skatteförmåner genom transaktioner med bolaget.<sup>39</sup> Även Pahlsson har framfört att

---

<sup>35</sup> Det ingår inte i uppsatsen att behandla samtliga stoppregler. För sammanfattning av stoppreglerna, se Tjernberg, *Fåmansföretag & beskattning*, 2018, s. 18 f.

<sup>36</sup> Se punkt 14 första stycket av anvisningarna till 32 § KL.

<sup>37</sup> Prop. 1999/00:15, s. 58.

<sup>38</sup> Prop. 1999/00:15, s. 53 f.

<sup>39</sup> Tjernberg, *Fåmansföretag & beskattning*, 2018, s. 17.

reglerna var konstruerade så att mycket hårda skatteeffekter uppkom om vissa transaktioner företogs.<sup>40</sup>

Stoppreglerna infördes efter en djupgående utredning av Företagsskatteberedningen.<sup>41</sup> Utredningen mynnade ut i delbetänkandet SOU 1975:54. I delbetänkandet kom man fram till att fåmansbolag användes för att uppnå ej åsyftade skattelättnader och ibland rena skatteundandraganden.<sup>42</sup> Det var möjligt eftersom uppdelningen mellan bolaget och ägaren påstods utgöra endast en illusion.<sup>43</sup> I propositionen vid införandet av stoppreglerna<sup>44</sup> anfördes att det visserligen föreligger ett formellt två partsförhållande, men inte ett reellt sådant. Detta möjliggjorde för ägaren att åtnjuta skatteförmåner genom att exempelvis belasta bolaget med privata levnadskostnader.<sup>45</sup>

Gäverth har i detta avseende påpekat att ytterligare en orsak till att man införde särskilda stoppregler var just för att innehållet i de allmänna reglerna inte var helt klarlagt samt att de allmänna reglerna var svåra att tillämpa mellan ägare och deras bolag.<sup>46</sup> Tjernberg har framfört att ytterligare ett argument för att ha stoppreglerna var att man kunde undvika problematiken med att värdera förmån av löpande användning av anskaffad rörelsefrämmande egendom.<sup>47</sup> Samtidigt har Leidhammar framfört att lagstiftaren inte lämnade närmare anvisningar om när egendom anses anskaffad för privat bruk samt att HFD behandlat bevisfrågan i få fall.<sup>48</sup>

### 2.2.3 Stoppreglerna slopas

Efter något årtionde blev det dags att ta bort stoppreglerna. Regeringen påkallade en utredning – Stoppregelsutredningen – för att se över reglerna. Uppdraget var att ta ställning till om stoppreglerna kunde upphävas. Utredningen hade utgångspunkten att enbart det förhållandet att ett företag är fåmansägt inte ska leda till att företaget eller dess ägare beskattas hårdare än vad som hade gällt om företaget haft många ägare.<sup>49</sup> I utredningen konstaterades det att några av

---

<sup>40</sup> Pahlsson, Riksskatteverkets rekommendationer: Allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet, 1995, s. 197.

<sup>41</sup> Gäverth, Från stopp- till frittframlagstiftning?, SvSkT 1999 s. 866.

<sup>42</sup> SOU 1975:54, s. 9 och s. 159.

<sup>43</sup> SOU 1975:54, s. 160.

<sup>44</sup> Prop. 1975/76:79.

<sup>45</sup> Prop. 1975/76:79, s. 39.

<sup>46</sup> Gäverth, Från stopp- till frittframlagstiftning?, SvSkT 1999 s. 866.

<sup>47</sup> Tjernberg, Innebär slopade stoppregler en förbättring av företagsklimatet?, SN 2000 s. 182.

<sup>48</sup> Leidhammar, Bevisprövning i taxeringsmål, 1995, s. 284 samt s. 291.

<sup>49</sup> SOU 1998:116, s. 9.

stoppreglerna ledde till mycket högre skatteuttag än vid tillämpning av de allmänna reglerna. Dessa regler ansågs därför som olämpliga och att de minskade respekten och förståelsen för skattesystemet.<sup>50</sup> I propositionen för slopade stoppregler, var regeringens bedömning var att stoppreglerna bör kunna upphävas.<sup>51</sup> Bedömningen grundades på delvis möjligheten till beskattning enligt allmänna regler.<sup>52</sup>

En av stoppreglerna var som nämnt den som tog sikte på för det fall fåmansföretaget förvärvade egendom för företagsledarens – eller närstående till denne – privata bruk. Vid upphävandet av denna, var regeringens förslag att beskattning i stället skulle ske enligt de allmänna reglerna om förmånsbeskattning.<sup>53</sup> Minns här det Gäverth påpekade om att man i tidigare utredningar inte visste vad som kunde beskattas enligt allmänna regler.<sup>54</sup> RRV undrade precis detta i sitt remissyttrande.<sup>55</sup> RSV avstyrkte förslaget och ifrågasatte om inte regeln i stället borde skärpas till även omfatta egendom som annan delägare och dennes närstående erhåller för privat nyttjande.<sup>56</sup> Som synes framkommer här vad RSV:s inställning var kring förslaget att slopa stopplagstiftningen. Inte bara skulle reglerna inte slopas, tvärtom menade myndigheten att de i stället skulle skärpas. Det är viktigt att poängtera detta, eftersom det enligt min mening har betydelse för rättsutvecklingen.

Regeringen anförde att den var medveten om att slopande av stoppregeln kunde fresta företagsledare att, via fåmansföretaget, förvärva privat egendom. Regeringen framförde vidare följande:

”Regeringen är dock av den uppfattningen att en korrekt beskattning kan ske vid en tillämpning av allmänna regler för förmånsbeskattning. Vid värderingen av förmånerna är utgångspunkten givetvis att marknadsvärdet skall styra. När det gäller anskaffningar av dyrare egendom, t.ex. båtar och fjällstugor bör det understrykas 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 ha en realistisk anknytning.”<sup>57</sup>

---

<sup>50</sup> SOU 1998:116, s. 43.

<sup>51</sup> Prop. 1999/00:15, s. 29.

<sup>52</sup> Prop. 1999/00:15, s. 35.

<sup>53</sup> Prop. 1999/00:15, s. 52.

<sup>54</sup> Gäverth, Från stopp- till frittframlagstiftning?, SvSkT 1999 s. 866.

<sup>55</sup> Prop. 1999/00:15, s. 52.

<sup>56</sup> Prop. 1999/00:15, s. 52.

<sup>57</sup> Prop. 1999/00:15, s. 59.

Beträffande mindre dyr egendom, var regeringens bedömning följande:

”Avser företagets anskaffning tillgångar av mindre värde och med relativt kort livslängd – exempelvis en TV-apparat eller ett handverktyg – blir skillnaden mellan en tillämpning av stoppregeln och de allmänna reglerna mindre. Oavsett vilken regelsystem som tillämpas torde ett belopp motsvarande tillgångens inköpspris tas till beskattning hos den som fått disponera tillgången.”<sup>58</sup>

Tjernberg har kritiserat slopandet av stoppreglerna. Han framför att regeringen förvisso uttalade vad som skulle gälla efter avskaffandet, men inte hur man kom fram till det utifrån de allmänna reglerna.<sup>59</sup> Vidare var hans prognos att SKV skulle komma försöka att tänja på gränserna för de allmänna reglernas tillämplighet. Enligt honom blev rättsläget betydligt mer osäkert efter slopandet. Uttryckliga stoppregler omvandlades i stället till bevis- och bedömningsfrågor hos SKV och domstolarna, har Tjernberg anført.<sup>60</sup>

## 2.2.4 Sammanfattning

Lagstiftaren införde särskilda regler för fåmansföretagare då reellt tvåpartsförhållande saknades vilket i sin tur utnyttjades för skattemässiga fördelar. Reglerna togs sedan bort av flera olika skäl, där de viktigaste var att beskattningen ledde till orimliga konsekvenser och att de ansågs olämpliga. Följden blev därmed att bolaget kunde anskaffa egendom utan någon omedelbar beskattning för företagsledaren. Beskattning skulle hädanefter ske utifrån allmänna regler, samtidigt som det var oklart hur de allmänna reglerna skulle tillämpas. Parallellt var RSV emot slopandet av reglerna och ville tvärtom skärpa reglerna. Slopandet kritiserades ur ett förutsebarhetsperspektiv.

## 2.3 Allmänna regler för förmånsbeskattning

### 2.3.1 Inledning

I förgående avsnitt har jag redogjort för en del av fåmansföretagsområdet, som tidigare har gällt men inte längre. Enligt regeringen skulle allmänna regler tillämpas i stället för stoppreglerna. Men som jag har lyft fram, påpekade vissa att innehållet i de allmänna reglerna var oklara.

Jag går nu över till att behandla just dessa regler.

---

<sup>58</sup> Prop. 1999/00:15, s. 58.

<sup>59</sup> Tjernberg, Ont, det gör (fortfarande) ont – trots slopade stoppregler, i Festskrift till Nils Mattsson, 2004, s. 483.

<sup>60</sup> Tjernberg, Ont, det gör (fortfarande) ont – trots slopade stoppregler, i Festskrift till Nils Mattsson, 2004, s. 487.

### 2.3.2 Åtnjutande av förmån som beskattningstidpunkt

I IL finns i 11 kap. 1 § huvudregeln om förmånsbeskattning. Förmåner, precis som lön, som erhålls på grund av tjänst ska tas upp som intäkt. Detta om inget annat anges i 8 eller 11 a kap. Efterföljande paragrafer i 11 kap. IL utvidgar eller inskränker huvudregeln om skatteplikt.<sup>61</sup> Av 10 kap. 8 § IL framgår att inkomster ska tas upp som intäkt det beskattningsår de kan disponeras eller på annat sätt kommer den skattskyldige till del. Begreppet förmån finns inte definierad i själva skattelagstiftningen men har ansetts utgöra ersättning för arbete i annan form än kontanta medel.<sup>62</sup>

Syftet med att beskatta förmåner är att det ska råda neutralitet mellan olika avlöningsformer. Den anställde ska inte beskattas olika beroende på om denna erhåller kontant lön eller någon förmån som ersättning i tjänsten. Tanken är att upprätthålla principen att personliga levnadskostnader ska finansieras med beskattade medel.<sup>63</sup>

En förutsättning för beskattning av förmån är att den *åtnjutits*. Lagtexten innehåller inte uttryckligen det ordet men har tidigare gjort det. Det anses framgå av rekvisitet *erhålls* i 11 kap. 1 § IL jämte 10 kap. 8 § IL om att beskattning ska ske då en inkomst kan *disponeras* eller på annat sätt *kommer* den skattskyldige *till del*.<sup>64</sup>

Att förmånen ska ha åtnjutits har också behandlats i olika förarbeten och rättspraxis. I tidigare punkt 3 första stycket i anvisningarna till 32 § KL skulle olika naturaförmåner som arbetsgivaren *tillhandahållit* den anställde, tas upp som intäkt av tjänst. Regeringen ansåg i prop. 1993/94:90 att om rekvisitet tillhandahållits tillämpades strikt, skulle det uppenbarligen leda till orimliga konsekvenser. Vad som avsågs var de fallen där arbetsgivaren erbjöd samtliga anställda viss förmån, men endast vissa anställda antog erbjudandet. Om man skulle utgå från *tillhandahållit*, skulle egentligen samtliga anställda beskattas. Regeringen kom därför fram till att ändra lydelsen till *åtnjutit*.

<sup>65</sup> När IL sedermera infördes, ändrades ordalydelsen till *erhålls*.<sup>66</sup> I prop. 1999/00:2 del 2 framfördes att kravet på åtnjutande uttrycktes genom att beskattning sker av vad som erhålls tillsammans med regeln i 10 kap. 8 § IL om beskattningstidpunkten.<sup>67</sup>

---

<sup>61</sup> Andersson m.fl., Inkomstskattelagen, kommentaren till 11 kap. 1 § IL.

<sup>62</sup> Andersson m.fl., Inkomstskattelagen, kommentaren till 11 kap. 1 § med hänvisning till RÅ 2005 not. 73.

<sup>63</sup> Lodin m.fl., Inkomstskatt – En lärobok i skatterätt, del I, 2021, s. 119 f.

<sup>64</sup> Lodin m.fl., Inkomstskatt – En lärobok i skatterätt, del I, 2021, s. 121.

<sup>65</sup> Prop. 1993/94:90, s. 81 f.

<sup>66</sup> Prop. 1999/00:2, del 1, s. 50.

<sup>67</sup> Prop. 1999/00:2, del 1, s. 126.



Det finns också rättspraxis gällande kravet på åtnjutande. I RÅ 1992 ref. 108 blev en anställd inte förmånsbeskattad för fri kost, då denne var vegetarian och arbetsgivaren erbjöd endast husmanskost. Motiveringen var att det var ostridigt att den anställde inte utnyttjat möjligheten till fri kost, varför det inte förelåg någon grund för beskattning.<sup>68</sup>

### 2.3.3 Har de allmänna reglerna tillämpats annorlunda för fåmansföretagare?

Mot bakgrund av att avsaknaden av reellt tvåpartsförhållande har inneburit att fåmansföretag setts med misstänksamhet från fiscus sida, aktualiseras frågan i rubriken. Vidare, som Rydin m.fl. påpekar, avsåg rättsfallet RÅ 1992 ref. 108 ett beskattningsår innan 1990 års skattereform och att det inte heller handlade om ett fåmansföretag.<sup>69</sup>

Såväl Rydin m.fl. som Tjernberg framför att faktiskt nyttjande krävts hela tiden.<sup>70</sup> Förmåner som utgår löpande har inte särreglerats beträffande fåmansföretagare.<sup>71</sup> Samtidigt ska det påpekas att de allmänna reglerna tidigare inte verkar ha behövts tolkas annorlunda, eftersom stoppreglerna fanns och verkade avskräckande. Även om reglerna inte direkt konkurrerade med varandra, utgjorde stoppreglerna enligt Tjernberg, med hänvisning till RÅ 1992 ref. 56, speciallagstiftning som därmed gick före de allmänna reglerna.<sup>72</sup> Om stoppreglerna tillämpades gick man alltså inte vidare med en tillämpning av de allmänna reglerna.

### 2.3.4 Ett undantag från förmånsbeskattning

En regel som inskränker huvudregeln i 11 kap. 1 § II, är den om arbetsredskap i 11 kap. 8 § II. Enligt denna ska den anställdes förmån av en vara eller tjänst från arbetsgivaren inte tas upp som intäkt om tre förutsättningar är uppfyllda. För det första ska varan eller tjänsten vara av väsentlig betydelse för att den skattskyldige ska kunna utföra sina arbetsuppgifter. För det andra ska förmånen vara av begränsat värde för den anställde. Slutligen krävs att förmånen för den anställde inte utan svårighet kan särskiljas från nyttan i anställningen.

---

<sup>68</sup> Lodin m.fl., *Inkomstskatt – En lärobok i skatterätt*, del I, 2021, s. 121.

<sup>69</sup> Rydin m.fl., *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, 2016, s. 229 f.

<sup>70</sup> Rydin m.fl., *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, 2016, s. 229 f.

<sup>71</sup> Tjernberg, *Fåmansföretag & beskattning*, 2018, s. 130.

<sup>72</sup> Tjernberg, *Fåmansaktiebolag*, 1995, s. 168 ff.

Regeln i 11 kap. 8 § IL är generellt konstruerad. Därför kan den i princip tillämpas på i stort sett alla former av varor och tjänster.<sup>73</sup> I prop. 1994/95:182 angående införandet av regeln, framfördes följande angående de tre förutsättningarna för skattefrihet. Beträffande kravet på väsentlig betydelse, krävs att betydelsen är påtaglig utan att varan eller tjänsten behöver vara direkt nödvändig för arbetets utförande. Att varan eller tjänsten ska vara av begränsat värde, innebär att förmånsvärdet inte får uppgå till större belopp. Någon absolut beloppsgräns angavs dock inte. I stället bör flera olika faktorer vägas in vid bedömningen, till exempel förmånens faktiska värde och om det innebär en faktisk inbesparing i en anställds normala privata levnadskostnader. Gällande det tredje kravet – att förmånen inte utan svårighet kan särskiljas från nyttan i anställningen – avses att det är själva förmånen som sådan eller värdet därav som inte kan särskiljas. Som exempel nämns att arbetsgivaren betalar en tidningsprenumeration och tidningen är av väsentlig betydelse för tjänsteutövningen. Om tidningen också är av visst privat värde är förmånen emellertid svår att skilja ut.<sup>74</sup>

### 2.3.5 Värdering av förmån

Beträffande värdering av förmån gäller enligt 61 kap 2 § 1 och 2 stycket IL att den ska göras till marknadsvärdet, med vilket 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. Även om regeln kanske som utgångspunkt låter enkel, lyfter Eriksson m.fl. att en tillämpning bli problematisk särskilt vid naturaförmåner.<sup>75</sup> Problematiken behandlades i förarbetena till skattereformen på 90-talet. I fall där det inte går att bestämma ett marknadsvärde antas förmånens värde inte understiga arbetsgivarens kostnad för förmånen.<sup>76</sup>

### 2.3.6 Sammanfattning

Enligt de allmänna reglerna som regeringen hänvisade till i slopandet av stoppreglerna, har rättsläget varit, och är alltjämt, att beskattningstidpunkten för förmåner är faktiskt nyttjande. De allmänna reglerna säger ingenting om när det blir fråga om att beskatta själva dispositionsrätten. Däremot finns undantaget om arbetsredskap i 11 kap. 8 § IL, där det överhuvudtaget inte blir fråga om förmånsbeskattning som då förmodligen fungerar som en yttersta gräns för principens räckvidd.

---

<sup>73</sup> Rydin m.fl., Beskattning av ägare till fåmansföretag, 2016, s. 242.

<sup>74</sup> Prop. 1994/95:182, s. 44.

<sup>75</sup> Eriksson m.fl., Praktisk beskattningsrätt, 2021, s. 97.

<sup>76</sup> Se SOU 1989:33, del 1, s. 99 samt prop. 1989/90:110 s. 319–321 och s. 655.

## 2.4 Förmånsbeskattning av dispositionsrätten

### 2.4.1 Inledning

Trots att de allmänna reglerna tolkats så, att det krävs faktiskt nyttjande för beskattning av förmån har HFD har kommit fram till att beskattning ska ske av själva dispositionsrätten. Jag går nu över till att behandla rättsfallen i kronologisk ordning.

### 2.4.2 RÅ 2002 ref. 53 (Fritidshuset)

Det första rättsfallet på området är RÅ 2002 ref. 53. Omständigheterna i målet var följande. Företaget ägde bland annat en fastighet vari det fanns tre bostadsbyggnader. Företagsledaren och Skattemyndigheten var överens om att stugorna hade använts till fritidsändamål, att de inte hyrts ut till någon utomstående, och att det förelåg möjligheter för företagsledaren och de andra delägarna att nyttja stugorna som semesterbostäder. Det förelåg således ingen inskränkning i nyttjandemöjligheterna. Företagsledaren hade inte heller betalat någon hyra eller annan ersättning för fritidshuset.

HFD framförde först att möjligheten att utan ersättning använda arbetsgivarens fritidshus för privat bruk är en förmån enligt de tillämpliga bestämmelserna. Kärnfrågan var om företagsledarens förmån skulle beräknas utifrån det faktiska utnyttjandet eller dispositionsrätten.

Domstolen anförde vidare att en bostadsförmån av det aktuella slaget karaktäriseras främst av den fria dispositionsrätten till fritidshuset. Vidare uttalade rätten att detta gäller oavsett i vilken utsträckning fritidshuset faktiskt har nyttjats av den skattskyldige. Därför bör värdet av bostadsförmånen beräknas på grundval av dispositionsrätten, kom domstolen fram till.

Om den skattskyldige dock kan göra sannolikt att dispositionsrätten varit inskränkt i något avseende, till exempel genom att den varit uthyrd, bör förmånsvärdet sättas ned med hänsyn till omfattningen av inskränkningen, slog domstolen fast. Vad gäller värderingen beräknades förmånen för fyra månaders dispositionsrätt.

### 2.4.3 HFD 2011 ref. 55 I och II (Båtfallen)

I rättsfallen HFD 2011 ref. 55 I och II utvidgades principen att beskatta dispositionsrätten till att även omfatta båtar.

I det första av de två målen (I) var omständigheterna följande. En mäklarfirma hade köpt in två motorbåtar för 400 000 kr respektive 330 000 kr. Båtarna hade köpts in då en stor del av verksamheten bestod i att värdera och förmedla fastigheter i skärgårdskommuner. Utöver företagsledaren, hade bolaget två mäklare som anställda. Kärnfrågan i målet var om företagsledaren skulle beskattas för båtförmån och hur den i så fall skulle värderas.

HFD anförde att enligt huvudregeln i 11 kap. 1 § IL, ska förmåner som erhålls på grund av tjänst tas upp som intäkt. Förmånen ska enligt 61 kap. 2 § IL värderas till marknadsvärdet, om inget annat följer av övriga bestämmelser i kapitlet.

Därefter tog HFD upp RÅ 2002 ref. 53 och anförde att i det målet ansågs det att beskattning skulle ske redan av själva dispositionsrätten och inte faktiskt nyttjande. HFD framförde sedan att det i det aktuella hänseendet inte fanns skäl att behandla båtar annorlunda. Domstolen slog därefter fast att den princip som RÅ 2002 ref. 53 ger uttryck för, nämligen att dispositionsrätt kan grunda förmånsbeskattning, bör gälla även om fritidshuset eller båten används i företaget.

Däremot skulle man vid själva förmånsvärderingen ta hänsyn till om dispositionsrätten varit inskränkt och i vilken mån. HFD framförde att en samlad bedömning ska göras av omständigheterna i det enskilda fallet. I fråga om båtar, bör hänsyn tas till bland annat typ av båt, hur den används i verksamheten och kostnaden för att hyra en motsvarande båt. Därtill kan omständigheter som hänför sig till den skattskyldige i speciella fall ha betydelse, exempelvis privat innehav av båt eller sjukdom som hindrar båtanvändning.

Slutsatsen blev att företagsledaren beskattades för själva dispositionsrätten till båten. Dispositionsrätten hade dock varit inskränkt i hög grad eftersom båtarna används i betydande omfattning i verksamheten. Därför förmånsbeskattades företagsledaren för en begränsad dispositionsrätt, motsvarande fyra veckors nyttjande.

I det andra målet (II) handlade i stället om ett fåmansföretag som bedrev sin verksamhet på en marina och bestod av tillhandahållande av service, reparation och försäljning av båtmotorer och båtutrustning. Bolaget hade köpt in en segelbåt för cirka 1 miljon kr i syfte att utveckla företaget och för uthyrningsverksamhet. Enligt företagsledaren själv hade båten nyttjats i en vecka och denna förmån togs upp i inkomstdeklarationen. SKV beslutade att höja företagsledarens inkomst av tjänst och tog dessutom ut skattetillägg.

Liksom i förgående rättsfall var frågan om företagsledaren skulle beskattas för båtförmån och hur den i så fall skulle värderas. HFD gjorde här samma bedömning i fråga om hur båtförmån ska behandlas.

Skillnaden i detta mål, jämfört med förgående, var att företaget inte hade använt båten i verksamheten i lika betydande omfattning som mäklarföretaget. Därför var dispositionsrätten inte begränsad på samma sätt. Företagsledaren förmånsbeskattades för i princip obegränsad dispositionsrätt, motsvarande 18 veckors nyttjande.

#### 2.4.4 Varför dömde HFD som den gjorde och vad är principen?

Jag har ovan redogjort för HFD:s avgöranden. Jag har medvetet återgett endast domskälen samt domslut och alltså inte uppgett egna eller andras åsikter eller kommentarer om avgörandena. Skälet är att synliggöra att domskälen inte var utförligt utvecklade och kan därför problematiseras utifrån förutsebarhet.

Påhlsson har diskuterat principer för rättsfallsanalys. Han framför att kärnfrågan vid användning av rättspraxis som rättskälla om det ur motiveringen går att generalisera en rättsregel eller om motiveringen är så knuten till det aktuella fallet att domen får ses som ett avgörande in casu. En förutsättning för generaliserbarhet är att domsmotiveringen är formulerad med ett språkbruk som medger att läsaren drar allmängiltiga slutsatser, anför han.<sup>77</sup> Hans tes är vidare att det typiskt sett finns större möjligheter att finna generaliserbarhet i de fall då lagtolkningsmomentet dominerar över subsumtionsmomentet.<sup>78</sup> Bernitz m.fl. framför liknande ståndpunkt. Enligt dem handlar tolkning av rättsfall i första hand om att utreda om prejudikatet ger uttryck för en generell rättsprincip. Vidare gäller att man vid rättsfallstolkningen måste skilja mellan å ena sidan kasuistiska prejudikat och å andra sidan generella eller principiella prejudikat. Förstnämnda prejudikaten tar

---

<sup>77</sup> Påhlsson, Skatterättspraxis i utveckling – principer för rättsfallsanalys, SN 2011 s. 120.

<sup>78</sup> Påhlsson, Skatterättspraxis i utveckling – principer för rättsfallsanalys, SN 2011 s. 123.

sikte endast på bedömningen av det konkreta fallet medan den andra typen innehåller en rättsgrundsats i form av en regel eller ett principiellt uttalande.<sup>79</sup> Tjernbergs uppfattning är att det i första hand är avgöranden som innehåller en tydlig principiell lösning av en rättsfråga som förtjänar värdet att ses och läsas som prejudikat.<sup>80</sup>

Som jag redogjort för har utgångspunkten för beskattning av löpande förmåner varit att faktiskt nyttjande krävs. Men inte i någon av fallen går HFD närmare på varför beskattning ska ske utifrån dispositionsrätten med de allmänna reglerna som grund. Visserligen hade företagsledaren utan ersättning nyttjat bolagets fritidshus i RÅ 2002 ref. 53, och HFD uttalade att nyttjandet utan ersättning utgör en förmån. Därtill uttalade domstolen att bostadsförmånen kännetecknas av den fria dispositionsrätten till fritidshusen. Men ingenting nämns om räckvidden av principen att beskatta dispositionsrätten. Enligt Tjernbergs bedömning talade uttalandet för ett in casu avgörande.<sup>81</sup>

I 2011 års fall återger HFD endast 11 kap. 1 § och 61 kap. 2 § IL, men gör inte någon närmare tolkning av lagrummen. Tjernberg har kommenterat avgörandena och han anför att avgörandena saknar utförligt motiverade domskäl.<sup>82</sup> Inte heller framkommer om, och i vilken utsträckning, HFD tagit hänsyn till regeringens uttalande vid slopandet av stoppreglerna. Men enligt Tjernberg bejakade HFD SKV:s och de lägre instansernas åberopande av förarbetena vid slopandet av stoppreglerna.<sup>83</sup> Verket anförde följande i sitt yttrande inför HFD:

”Mot bakgrund av förarbetsuttalandena i samband med att stoppreglerna slopades har Skatteverket tillämpat allmänna regler för förmånsbeskattning på det sätt som anvisas där (se prop. 1999/2000:15 s. 52-60).”

Som Tjernberg påpekar avser emellertid detta förarbete ett annat lagstiftningsarbete, nämligen slopandet av stoppreglerna.<sup>84</sup> Propositionen utgör alltså inte förarbeten till den allmänna regeln om förmåner som tillämpas, det vill säga 11 kap. 1 § IL. Tjernberg anför att förarbetsuttalandet därför är ”diskvalificerat”.<sup>85</sup> Men som jag nämnde kommenterar HFD inte förarbetsuttalandet.<sup>86</sup>

---

<sup>79</sup> Bernitz m.fl., Finna rätt, 2017, s. 146.

<sup>80</sup> Tjernberg, Skatterättslig tolkning, 2018, s. 66.

<sup>81</sup> Tjernberg, Ont, det gör (fortfarande) ont – trots slopade stoppregler, i Festskrift till Nils Mattsson, 2004, s. 488.

<sup>82</sup> Tjernberg, Avgöranden i HFD om båtförmån, SvSkT 2011 s. 691.

<sup>83</sup> Tjernberg, Avgöranden i HFD om båtförmån, SvSkT 2011 s. 691.

<sup>84</sup> Tjernberg, Avgöranden i HFD om båtförmån, SvSkT 2011 s. 691.

<sup>85</sup> Tjernberg, Avgöranden i HFD om båtförmån, SvSkT 2011 s. 691.

<sup>86</sup> Detta är också anmärkningsvärt då det enligt Pålsson finns fall där HFD bortsett från förarbetsuttalanden när dessa inte haft objektiva stöd i lagtextens ordalydelse, se Konstitutionell skatterätt, s. 93 f. Jag menar att det är rimligt att förvänta sig att HFD kommenterar förarbetena i domskälen.

Beträffande RÅ 2002 ref. 53, uppger HFD själva i 2011 års fall, att det där slogs fast en princip om att förmånsbeskattning kan ske av själva dispositionsrätten för fritidshus. När det kommer till avgörandena HFD 2011 ref. 55 I och II är motiveringarna som sagt tämligen korta.

Vidare ger en läsning av motiveringarna i HFD 2011 ref. 55 I respektive II, enligt min mening intrycket att avgörandena är generaliserbara såtillvida att principen sträcktes till att omfatta även båtar. Denna uppfattning grundar jag på följande stycken från avgörandet:

”I RÅ 2002 ref. 53 ansågs att en delägare och anställd i ett fåmansföretag som utan inskränkning kunnat disponera företagets fritidshus skulle förmånsbeskattas, inte för ett faktiskt utnyttjande av fritidshuset utan för själva dispositionsrätten. Det finns inte anledning att i det aktuella hänseendet behandla båtar annorlunda.”

Utdraget är vad HFD anförde efter ett konstaterade vad som är frågan i målet samt redogörelse av 11 kap. 1 § och 61 kap. 2 § IL. Därefter framförde domstolen:

”I rättsfallet [alltså RÅ 2002 ref. 53, min anmärk.] användes inte fritidshusen av fåmansföretaget för uthyrning eller på annat sätt. Den princip som rättsfallet ger uttryck för – att dispositionsrätt kan grunda förmånsbeskattning – bör emellertid gälla även om fritidshuset eller båten används i företaget.”

En rent språklig analys av uttalandena leder enligt min mening till att HFD sträcker ut principen i RÅ 2002 ref. 53 till att även omfatta båtar, inte mer. En invändning för min uppfattning är att jag lägger alltför stor vikt vid vad som uttalas ordagrant. Man kan i detta avseende framföra att HFD hade primärt att avgöra i detta enskilda fall, varför domstolen inte uttalade sig mer principiellt. Stödet kan vara att angav HFD att det i *det aktuella hänseendet* [min kurs.] inte finns anledning att behandla båtar annorlunda. Men andemeningen skulle kunna vara att alla tillgångar som lämpar sig för fritidsändamål omfattas.

Utifrån Pålssons artikel om rättsfallsanalyser, menar jag att det brister i generaliserbarhet då rätten i sin motivering inte formulerat sig med ett språkbruk som medger att läsaren drar allmängiltiga slutsatser. Med allmängiltiga slutsatser menar jag här alltså vilka andra tillgångar som kan förmånsbeskattas med dispositionsrätt som grund. Osäkert rättsläge blir en konsekvens. Som redogjort för i avsnitt 2.3 gjorde regeringen två olika uttalanden. I fråga om dyrare egendom skulle

dispositionsrätten ligga till grund för förmånsvärderingen. Men i fråga om tillgångar av mindre värde och med relativt kort livslängd, skulle inköpspriset tas upp till beskattning.<sup>87</sup>

Varför beskattningen skulle ske som den gjorde i HFD 2011 ref. 55 I och II framkommer alltså inte uttryckligen i domsmotiveringen. Inte heller framkommer en tydlig rättsregel för framtida fall. Personligen anser jag att avgörandena är ett undantag från den utveckling som Pahlsson beskriver gällande HFD och deras benägenhet att i ökad omfattning förse sina motiveringar med principiellt utformade ställningstaganden.<sup>88</sup> I stället är avgörandena exempel på det Tjernberg hävdar om att HFD inte är transparent med de principiella och metodologiska ställningstaganden den högst troligt ägnar sig åt.<sup>89</sup> Enligt min mening är att det problematiskt ur ett förutsebarhetsperspektiv att domstolen inte förklarar varför och hur den kom till sin slutsats samt vad som ska gälla för framtida fall, det vill säga vad som är principen.

Men att analysera avgörandena ur ett språkligt perspektiv är naturligtvis inte det enda sättet att bestämma principens räckvidd. Om vi beaktar tillgångarna som behandlats i avgörandena, kan de anses kännetecknas som utpräglade av fritidskaraktär. Frågor som dock kan ställas är om principen gäller endast dyrare egendom såsom fritidshus eller båtar? Eller gäller principen egendom som är lämpade för fritidsändamål oavsett värde? Som jag har redogjort för i avsnittet för de tidigare stoppreglerna, är avsaknaden av ett reellt tvåpartsförhållande mellan ägaren och bolaget problematiskt ur ett skatteperspektiv. En grundläggande regel i skatterätten är den i 9 kap. 2 § IL om att avdrag inte medges för privata levnadskostnader. Konsumtion ska ske med beskattade medel. Således, om vi backar ett steg och påminns om att det handlar om fåmansföretagare, blir tolkningen att principen förmodligen är att tillämpa på all egendom som lämpar sig för privat bruk. Jag går nu över till att behandla vad som uttalas om principen i den juridiska litteraturen.

Enligt Rydin m.fl. är förklaringen till utgångarna i 2002 och 2011 års fall bevisbördans placering. I RÅ 2001 ref. 22 tillämpade HFD en omvänd bevisbörda för företagare med bestämmande inflytande över företaget vad gäller bilförmån. Enligt 61 kap. 11 § andra meningen IL gäller att bilförmån värderas till noll om den skattskyldige haft förmånen i ringa omfattning. Kärnan i rättsfallet är att om det görs sannolikt att dispositionsrätt till bil finns, borde en presumtion gälla innebärandes att bilen anses använd för privatkörning i mer än ringa omfattning, om inte den skattskyldige kan motbevisa detta. Rydin m.fl. anför att det sedan är naturligt att denna omvända

---

<sup>87</sup> Prop. 1999/00:15, s. 58 f.

<sup>88</sup> Pahlsson, Skatterättspraxis i utveckling – principer för rättsfallsanalys, SN 2011 s. 113.

<sup>89</sup> Tjernberg, Högsta förvaltningsdomstolen och principföljsam prejudikatbildning i skattemål, SN 2016 s. 47.



bevisbörda också gäller för egendom som fritidshus och båtar.<sup>90</sup> Liknande resonemang förs av Tjernberg. Han framför att avsaknaden av ett reellt tvåpartsförhållande ställer högre beviskrav på fåmansföretagare än vanliga anställda. Praxisen som tillkommit efter stoppreglernas slopande har förskjutits från åtnjutande till disposition.<sup>91</sup>

Tjernberg anför att slutsatsen som kan dras av 2011 års fall, är att det ur ett förmånsperspektiv inte spelar någon roll om det är disposition av bostad eller båt. Han framför vidare att det inte kan uteslutas att principerna för beskattning av dispositionsrätt i själva verket avser alla tillgångsslag utom bil.<sup>92</sup> Tjernberg framför sammanfattningsvis att HFD:s linje för närvarande att förmån av privat användande av andra tillgångar än bil ska beskattas med utgångspunkt i dispositionsrätten.<sup>93</sup> Liknande ståndpunkt framförs av Sandström samt Bokelund Svensson. Enligt dem gäller principen för alla typer av tillgångar som ett företag äger eller har tillgång till och som någon har dispositionsrätten till.<sup>94</sup>

Rydin m.fl. å sin sida, kvalificerar kärnan i HFD:s avgöranden något. De anför att fåmansföretagare som genom sitt aktiebolag förvärvar egendom som typiskt sett kan användas privat riskerar förmånsbeskattning utifrån dispositionsrätten.

Tjernberg framför att själva slutresultatet vid beskattningen för förmånerna är en blandad följd av olika påverkansfaktorer såsom nyttjande, disposition, inskränkt dispositionsrätt samt värdering, vilkas betydelse för det beloppsmässiga resultatet kan synas svåra att skilja åt.<sup>95</sup> Eriksson m.fl. anför att den grundläggande regeln att värdera förmån till marknadsvärde är principiellt enkel men att den inte sällan är svårt att tillämpa.<sup>96</sup>

Sandström och Bokelund Svensson ifrågasätter om det är skäligen att man bara utgår från en del av året när det gäller t.ex. fritidshus, flygplan eller andra tillgångar. De ställer frågan om det blir en bedömning från fall till fall när det inte finns någon tydlig säsongsanvändning som för båtar.<sup>97</sup>

---

<sup>90</sup> Rydin m.fl., Beskattning av ägare till fåmansföretag, 2016, s. 231 f.

<sup>91</sup> Tjernberg, Fåmansföretag & beskattning, 2018, s. 131.

<sup>92</sup> Tjernberg, Fåmansföretag & beskattning, 2018, s. 133.

<sup>93</sup> Tjernberg, Fåmansföretag & beskattning, 2018, s. 134.

<sup>94</sup> Sandström & Bokelund Svensson, Fåmansföretag, 2016 s. 269.

<sup>95</sup> Tjernberg, Fåmansföretag & beskattning, 2018, s. 133.

<sup>96</sup> Eriksson m.fl., Praktisk beskattningsrätt, 2021, s. 97,

<sup>97</sup> Sandström & Bokelund Svensson, Fåmansföretag, 2016, s. 279.

Med det sagda är det således, teoretiskt sett, möjligt för en fåmansföretagare att bli förmånsbeskattad för all egendom i företaget – förutom bil som är särreglerat och andra undantag i 11 kap. IL såsom 8 § om arbetsredskap.

#### 2.4.5 SKV:s tolkning av när beskattning av dispositionsrätten ska ske

Som jag har framfört i avsnittet för metod och material, är SKV:s uppfattning i frågan väsentlig att utreda då den har betydelse för hur det faktiska rättsläget ser ut för fåmansföretagare.<sup>98</sup>

På sin webbplats tillhandahåller SKV vad de benämner *Rättslig vägledning*. Där publicerar de löpande rättslig information till sina medarbetare. Syftet med Rättslig vägledning är att beskriva de tolkningar som SKV gör i olika frågor.<sup>99</sup>

Beträffande förmånsbeskattning av dispositionsrätten, har det under åren skett en förändring i SKV:s vägledning, det vill säga den delen av som avser beskrivning av gällande rätt. I 2017 års utgåva, kunde man i avsnittet ”Beskattningsprinciper för dispositionsrätt” utläsa följande:

”Dispositionsrätten, möjligheten att utnyttja en förmån, ligger till grund för beskattningen av främst dyrare egendom men kan även bli aktuellt i andra fall.”<sup>100</sup>

Som synes var SKV:s inställning att beskattning av dispositionsrätten skulle ske i första hand för tillgångar av dyrare slag. Verket exemplifierade med bostäder, fordon, båtar och dyrare inventarier. Grunden för detta var regeringens uttalande i prop. 1999/00:15 s. 59–60.<sup>101</sup> Ovan citat var inledningen fram till 2020 års utgåva. Sedan skedde en förändring. I stället står det numera:

”Dispositionsrätten, möjligheten att utnyttja en förmån, ligger till grund för beskattningen av främst egendom som lämpar sig för privat bruk och som ägs eller leasas av arbetsgivaren. Beskattning av dispositionsrätten kan även bli aktuellt när det gäller olika typer av rättigheter.”<sup>102</sup>

---

<sup>98</sup> Det ingår inte i uppsatsens syfte att närmare utreda och diskutera SKV:s olika uttalanden rättsliga karaktär och förhållande till andra rättskällor. För sådan analys finns Pahlsson, R., Skatteverkets styr signaler – en ny blomma i regelrabatten, SN 2006 s. 401.

<sup>99</sup> Skatteverket, Rättslig vägledning, Om.

<sup>100</sup> Skatteverket, Rättslig vägledning, Beskattningsprinciper för dispositionsrätt (utgåva 2017.7).

<sup>101</sup> Skatteverket, Rättslig vägledning, Beskattningsprinciper för dispositionsrätt (utgåva 2017.7).

<sup>102</sup> Skatteverket Rättslig vägledning, Beskattningsprinciper för dispositionsrätt (utgåva 2020.15 samt 2021.18).

Vid en jämförelse av ovan två utdrag, framträder en tydlig förändring i när det kan bli fråga om förmånsbeskattning av dispositionsrätt enligt SKV. I det förra utdraget, var det främst aktuellt vid dyrare egendom – även om texten reserverade sig för ”andra fall”. Numera gäller att egendomen lämpar sig för privat bruk. Något krav på dyrare egendom finns inte. Enligt min tolkning kan det alltså bli fråga om förmånsbeskattning i princip oavsett värdet, om egendomen lämpar sig för privat bruk. Det har således skett en förskjutning. Därtill kan det bli fråga om att beskatta dispositionsrätten för olika typer av rättigheter. Det framkommer dock inte närmare vad som åsyftas.

När det sedan kommer till värderingen av dispositionsrätten, uttalar SKV att förmånen enligt allmänna regler ska värderas till marknadsvärdet, det vill säga priset den anställde skulle fått betala på orten om han eller hon själv hade skaffat sig motsvarande varor, tjänster eller förmåner mot kontant betalning. Om det dock inte är möjligt att fastställa ett pris på orten, måste marknadsvärdet beräknas på annat sätt. I dessa fall beräknar SKV värdet med utgångspunkt från arbetsgivarens kostnad för att äga motsvarande egendom. SKV anför att kostnaden kan då beräknas utifrån en marknadsmässig ränta, faktiska driftskostnader och en faktisk värdeminskning.<sup>103</sup>

Vidare framför SKV att inskränkningar som beror på verksamheten bör reducera förmånsvärdet. Förmånsvärdet ska bedömas vara skäligt sett till såväl den privata nyttjandemöjligheten och egendomens anskaffningsvärde, ålder och skick.<sup>104</sup>

Undantag från beskattning av dispositionsrätten aktualiseras enligt SKV när det handlar om egendom som inte lämpar sig för privat bruk. Verket ger som exempel en traktor som används i arbetsgivarens verksamhet. I sådana fall sker beskattning i princip endast av värdet av eventuellt faktiskt privat nyttjande och alltså inte av dispositionsrätten. Om det därtill är fråga om ringa privat nyttjande blir det i praktiken oftast inte aktuellt med förmånsbeskattning. Skälet är att regeln i 11 kap. 8 § IL om skattefrihet för arbetsredskap som utgångspunkt kan vara tillämplig.<sup>105</sup>

När det kommer till mer konkret vilka fall, det vill säga vilka tillgångar, principen tillämpas på, framförs följande. Förutom fritidsbostad och båt, uppges tung lastbil, motorcykel, cykel, husvagn, fyrhjuling och snöskoter, moped och mopedbil samt andra liknande transportmedel och hobbybetonad egendom. I fråga om hobbybetonad egendom ges exempel i form av hästar och

---

<sup>103</sup> Skatteverket, Rättslig vägledning, Vägledning, Beskattningsprinciper för dispositionsrätt (utgåva 2021.18).

<sup>104</sup> Skatteverket, Rättslig vägledning, Vägledning, Övriga förmåner (utgåva 2021.18).

<sup>105</sup> Skatteverket, Rättslig vägledning, Vägledning, Beskattningsprinciper för dispositionsrätt (utgåva 2021.18).

hobbybilar. Grunden för de olika tillgångarna ges inte, exempelvis om SKV drivit och fått rätt i kammarrätter eller liknande.<sup>106</sup> Samtidigt ska det påminnas att den rättsliga vägledningen primärt är till för medarbetarna inom SKV.

## 2.4.6 Sammanfattning

Jag ska endast kort sammanfatta detta delavsnitt eftersom jag strax nedan ska sammanfatta hela detta avsnitt 2 och vill undvika upprepningar. Men det kan alltså uttryckas så att även om HFD uttryckligen endast behandlar båtar, är principen att dispositionsrätten till egendom av privat karaktär ska beskattas.

## 2.5 Något om att beskatta dispositionsrätten och skatteprocessen

### 2.5.1 Inledning

HFD:s avgöranden behandlar inte endast rättsfrågan om att dispositionsrätten kan ligga till grund för förmånsbeskattning, utan som jag har framfört aktualiseras frågan om bevisning. Eftersom det ingår i uppsatsens metod att undersöka kammarrättsavgöranden, ämnar jag kort beröra vad avgörandena har för skatteprocessuella verkningar.

### 2.5.2 Huvudregeln om bevisbörda och beviskrav

Inledningsvis ser bevisbördan olika ut beroende på om det handlar om den ordinarie beskattningen eller efterbeskattning. Det är fråga om efterbeskattning när ett beslut om skatt ska omprövas till den skattskyldiges nackdel, efter tvåårsfristen enligt 66 kap. 21 § SFL, men inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut (66 kap. 27 § SFL).

Vid den ordinarie beskattningen är huvudregeln att bevisbördan ligger på SKV vid påförande av intäkt och på den skattskyldige vid avdrag för utgifter. För bägge parter gäller beviskravet ”sannolikt”.<sup>107</sup> Vid efterbeskattning på grund av oriktig uppgift, anses bevisbördan ligga på SKV fullt ut. SKV ska således bevisa förekomsten av rättsfakta som möjliggör påförande av skatt och samtidigt motbevisa rättsfakta som möjliggör sänkande av skatt. I det här läget är beviskravet inte längre ”sannolikt”, utan i stället ”klart framgår” som är ett högre beviskrav.<sup>108</sup>

---

<sup>106</sup> Skatteverket, Rättslig vägledning, Vägledning, Övriga förmåner (utgåva 2021.18).

<sup>107</sup> Se Lindkvist, Bevisfrågor i skatteprocessen – en översikt, 2016, s. 26 f.

<sup>108</sup> Se Lindkvist, G., Bevisfrågor i skatteprocessen – en översikt, 2016, s. 30 f med hänvisning till 49 kap. 5 § SFL.

### 2.5.3 HFD:s avgöranden i relation till skatteprocessen

Utifrån ovan sagda blir det härmed tydligt att förmånsbeskattning av dispositionsrätt innebär ett tydligt underlättande för SKV att påföra intäkt.

Vid huvudregeln måste SKV visa att faktiskt utnyttjande, och i vilken omfattning, förekommit. Enligt HFD:s avgöranden räcker det dock att SKV visar, eller gör sannolikt, att dispositionsrätt föreligger. Som Almgren och Leidhammar framför handlar det om en presumtion som i sin tur innebär en bevislättnad för SKV.<sup>109</sup> Det åligger sedan den skattskyldige, vid värderingen, att göra sannolikt inskränkning för att undkomma förmånsbeskattning.

### 2.5.4 Sammanfattning

För att sammanfatta är utgångspunkten att såväl SKV som domstolarna har en utredningsskyldighet. Vidare är huvudregeln i skatteprocessen att SKV har att visa att den skattskyldige haft en intäkt för att bli beskattad för den. Avgörandena RÅ 2002 ref. 53 tillsammans med HFD 2011 ref. 55 I och II innebär i relation till skatteprocessen, att det räcker för SKV att visa att dispositionsrätt föreligger för att förmånsbeskattning ska aktualiseras. Det är sedan upp till den skattskyldige att visa på inskränkningar.

## 2.6 Sammanfattning

När de tidigare stoppreglerna för fåmansföretag slopades uttalade sig regeringen om de allmänna reglerna – nämligen att förmånsbeskattning skulle ske utifrån dispositionsrätten. Uttalandet gick emot vad som ansågs gälla på området och regeringen motiverade inte hur den kom fram till sin uppfattning. Genom avgörandena har dock rättsläget blivit som regeringen framförde.<sup>110</sup>

Enligt Rydin har stoppreglerna i princip kommit att införas genom HFD där dispositionsrätten är grunden för förmånsbeskattning för fåmansföretagare.<sup>111</sup> Det ska dock påpekas att förmånsbeskattning av dispositionsrätten inte är helt likställa med stoppreglerna ur beloppsmässigt perspektiv.<sup>112</sup> Likheten ligger dock i att beskattningskonsekvenser kan aktualiseras

---

<sup>109</sup> Almgren & Leidhammar, Skatteprocessen, 2021, s. 119.

<sup>110</sup> Tjernberg, Avgöranden i HFD om båtförmån, SvSkT s. 689.

<sup>111</sup> Rydin, Beskattning av förmån enbart utifrån dispositionsrätt? – En uppmaning till en ny utredning, SN 2016 s. 159.

<sup>112</sup> Som jag har redogjort för i avsnitt 2.2.2 ledde stoppregeln till att hela anskaffningskostnaden togs upp som inkomst av tjänst. Om vi tar beloppen i HFD 2011 ref. 55 II som exempel hade stoppregeln inneburit att företagsledaren blev påförd en intäkt om 1 milj. kr. I stället blev företagsledaren påförd en förmån om 176 000 kr vilket enligt min mening är en avsevärd skillnad.

redan av att bolaget anskaffat en viss tillgång. Såväl forskare, och andra kunniga i ämnet, som SKV tolkar det som att förmånsbeskattning av dispositionsrätt aktualiseras för privat egendom.

Att egendomen används i verksamheten spelar ingen roll för beskattning av dispositionsrätten. Däremot tas det hänsyn till inskränkningar vid själva värderingen av förmånen. Utgångspunkten är marknadsvärdet. Det kan också bli aktuellt med en värdering som utgår från företagets kostnad att ha egendomen.

## Del 3 – Beskattning av dispositionsrätten hos kammarrätterna

### 3.1 Inledning

I förgående avsnitt konstaterade jag att beskattning av dispositionsrätten kan bli aktuellt för i princip alla tillgångar eller tillgångar som lämpar sig för privat bruk. Om egendomen är rörelsefrämmande eller inte spelar ingen roll. Med detta som ingång ska jag nu gå över till att undersöka hur principen tillämpas hos kammarrätterna.

Det finns både för- och nackdelar, eller möjligheter och begränsningar, med att beakta kammarrättsavgöranden. Den främsta nackdelen med att undersöka detta material är att kammarrättsavgöranden inte utgör prejudikat.<sup>113</sup> Domskälen innehåller därmed typiskt sett inte heller samma principiella ställningstaganden som det brukar göra hos HFD:s domar. I stället kommer avgörandet vara begränsat till det enskilda fallet, vad som anförts av parterna samt bevisats där. Således får slutsatser av materialet göras försiktigt.

Två fördelar däremot, som också är skälen till varför jag inkluderar kammarrättsavgöranden, har att göra med lagtolkning kontra subsumtion. Som Pahlsson anför, är det skillnad mellan de två nämnda operationerna. Lagtolkning handlar om att slå fast en regels innebörd eller räckvidd. Den efterkommande subsumtionen handlar om att ordna in ett verkligt fall under den tolkade regeln.<sup>114</sup> Inkluderandet av kammarrättsavgöranden bidrar till både en ytterligare belysning av hur principen ska eller bör tolkas (lagtolkningsmomentet) och mer konkret ge exempel på vilka tillgångar som

---

<sup>113</sup> Se avsnitt 1.3.2 kring diskussionen om prejudikat.

<sup>114</sup> Pahlsson, Skatterättspraxis i utveckling – principer för rättsfallsanalys, SN 2011 s. 116.

anses omfattas av principen (subsumtionsmomentet). Jag går över till att närmare redogöra för relevanta frågor kring materialet.

## 3.2 Tillvägagångssättet

### 3.2.1 JUNO och sökord

Till att börja med valde jag att leta efter avgöranden i databaser. Skälet för detta var dels effektivitetsskäl, dels att jag inte ville begränsa mig till en särskild kammarrätt. Eftersom jag inte skulle göra en djup analys av domskäl, kunde jag i stället bredda insamlingen. Jag valde att använda mig av databasen JUNO då denna tillhandahöll många fler avgöranden än InfoTorg Juridik vid en pilotsökning.

Sökningen av avgöranden började brett. En sökning med sökordet ”dispositions rätt” resulterade i 1 554 stycken domar från kammarrätterna. Eftersom det var ett alltför stort material att ens ögna igenom, valde jag att göra en ny sökning. I nästa sökning använde jag sökorden ”förmån” och ”dispositions rätt”. Sökningen gav 1 161 träffar endast i kammarrätterna. Även detta var för mycket material. Då syftet är att undersöka principens räckvidd, gjorde jag en tredje sökning med sökordet ”HFD 2011 ref 55”. Jag utelämnade I och II för att inte få alltför snävt sökresultat. Sökningen gav 144 träffar i kammarrättsavgöranden. Efter en genomgång av dessa avgöranden, gjorde jag en fjärde sökning med sökordet ”RÅ 2002 ref. 53”. Sökningen gav 252 träffar för åren 2011–2021.

### 3.2.2 Materialet och genomgång av det

Jag ansåg att 144 respektive 252 träffar var görligt att gå igenom och sälla. Många av träffarna i den fjärde och sista sökningen hade jag redan gått igenom i förgående sökning, då det i domskälen var vanligt med hänvisning till både RÅ 2002 ref. 53 och HFD 2011 ref. 55 I och II.

Många av dessa avgöranden handlade av naturliga skäl om förmånsbeskattning av dispositions rätt till fritidshus och båtar. Att båtar och fritidshus beskattas utifrån dispositions rätten anser jag är givet. Vidare är syftet med att undersöka räckvidden av principen. Därför sällade jag bort de avgöranden som behandlade just båtar och fritidshus. En vidare sällning skedde av materialet på den grunden att målen handlade om exempelvis enskild näringsverksamhet eller handelsbolag. Då uppsatsen är avgränsad till fåmansföretag och företagsledare anställda i bolaget, var dessa avgöranden inte relevanta. Sällningen resulterade i 39 antal avgöranden.

### 3.2.3 Modell för analys av domarna

Modellen för analysen av domarna har varit följande. I första steget har jag fastställt vilken tillgång det varit fråga om samt, i förekommande fall, varför kammarrätten ansett att beskattning skulle ske utifrån dispositionsrätten. Som en följd av uppsatsens syfte att undersöka principens räckvidd har jag i det andra steget analyserat själva värderingen. Anledningen var för att utröna om det genom värderingen ändå kunde bli fråga om att beskatta det faktiska nyttjandet i stället. För i enlighet med HFD:s avgöranden, spelar det ingen roll om tillgången används i verksamheten. Då det är tänkbart att tillgångar visserligen är lämpade för privat bruk men samtidigt betingas av rörelsen, var det relevant att se om det går att undkomma beskattning av dispositionsrätten. Här har jag valt att utgå från det HFD uttalade i avgörandet från 2011 års fall. För att repetera fastslogs följande:

”Vid värderingen måste en samlad bedömning göras av omständigheterna i det enskilda fallet. I fråga om båtar bör hänsyn tas till bl.a. typ av båt, användningen av båten i verksamheten och kostnaden för att hyra en motsvarande båt. Även omständigheter som hänför sig till den skattskyldige själv kan i speciella fall ha betydelse, t.ex. privat innehav av båt eller sjukdom som hindrar båtanvändning.”<sup>115</sup>

Jag har primärt analyserat kammarrättens avgöranden. I vissa fall har jag, där det aktualiserats och varit möjligt, gått in även på förvaltningsrättens domskäl samt SKV:s grundbeslut. Anledningen är att kammarrätten i flera fall har avslagit den skattskyldiges överklagan av förvaltningsrättens dom. Ibland har den skattskyldige gjort gällande samma sak som i förvaltningsrätten. Då har kammarrätten kort konstaterat att den gjort samma bedömning som förvaltningsrätten. Ibland har den skattskyldige framfört ytterligare omständigheter i kammarrätten. Domstolen har då motiverat avslaget med att vad som anförts där, inte föranleder någon annan bedömning än den som gjorts av förvaltningsrätten. Jag har i då i båda dessa typfall valt att titta närmare på förvaltningsrättens bedömning, då kammarrätten faktiskt godkänner den på sätt och vis. Det har förekommit att varken värderingen och/eller något belopp inte redovisas i kammarrättens, eller förvaltningsrättens, dom. I stället hänvisas det till SKV:s beslut som inte finns bifogad i filen. Av tidsmässiga skäl har jag inte gått vidare med att begära ut besluten.

Jag har vidare valt att inte beakta eller göra någon åtskillnad på om den skattskyldige varit företagsledaren eller bolaget. Skälet är att det i samtliga fall har handlat om att påföra förmån. Antingen har frågan varit om företagsledaren ansetts fått en förmån, eller om bolaget ansetts utgett förmån.

---

<sup>115</sup> HFD 2011 ref. 55 I och II.



### 3.3 Förmånsbeskattade tillgångar utifrån dispositionsrätten

Materialet nedan presenteras utifrån respektive tillgångsslag. De olika tillgångarna behandlas i alfabetisk ordning.

Det är en ansenlig mängd text. Jag har försökt vara så kort och koncis som möjligt men utan att ge avkall på transparens. I syfte att underlätta läsningen och ge en överblick inleds avsnitten med en tabell över förmånsbeskattade tillgångar för respektive kammarrätt.

Insamlingen ledde som nämnt till 38 olika avgöranden där det har varit fråga om förmånsbeskattning av andra tillgångar än fritidsbostäder eller båtar. Tabellen nedan visar vilka tillgångar det har handlat om. I bilaga 1 finns samtliga avgöranden sammanställda samt en beskrivning över hur de kan hittas i databasen JUNO.

<b>Kammarrätt (alfabetisk ordning)</b>	<b>Tillgångar (alfabetisk ordning)</b>
Göteborg	Fyrhjulingar, husbilar, hästar, motorcyklar, musikanläggningar, möbler, tavlor samt snöskoter.
Jönköping	Inga
Stockholm	Flygplan, fyrhjulingar, hästar, konst, motorcyklar.
Sundsvall	Fyrhjulingar, husvagnar, hästar, snöskoter, tung lastbil.

Generellt kan sägas att kammarrätterna inte behandlade grunden för beskattning vidare ingående. Därtill var det främsta skälet till att beskatta själva dispositionsrätten, har varit att tillgången var sådan att den kunde användas, eller var lämpad, för privat bruk. Som exempel på motivering kan /ges följande utdrag från kammarrätten i Göteborgs dom i mål nr 937-18. Domstolen anförde att det av avgörandet HFD 2011 ref. 55 I följer:

”...att dispositionsrätten för företagsledaren i ett bolag till ett av bolaget införskaffad motorbåt utgör grund för förmånsbeskattning, även om båten i betydande omfattning används i företaget. En fyrhjuling är, liksom en motorbåt, en sådan egendom som, även om den köpts in för verksamheten, också lämpar sig väl för privat användning. Till följd härav finner kammarrätten att avgörande för om förmånsbeskattning ska ske är om bolagets företagsledare N.N. [min ändring] haft dispositionsrätt...”

I några fall har motiveringen i stället varit att tillgången utgjorde sådan dyrare egendom att beskattning skulle ske utifrån dispositionsrätten, det vill säga i enlighet med regeringens uttalande i prop. 1999/00:15 s. 59–60. Slutligen har det också förekommit fall där kammarrätten kort konstaterade att dispositionsrätt fanns varför den skulle beskattas. Jag behandlar det närmare för respektive tillgång.

Som synes i tabellen nämns många av tillgångarna också i SKV:s rättsliga vägledning. Det handlar om fyrhjuling, husvagn, hästar, snöskoter och tung lastbil. De som saknas är cykel, flygplan, konst moped, mopedbil och liknande transportmedel, musikanläggning, möbler, tavlor. Inte i något fall ansåg kammarrätten att förmånsbeskattning inte skulle ske av dispositionsrätten utan i stället av faktiskt nyttjande.

### 3.3.1 Flygplan

Kammarrätt	Mål nr
Stockholm	1. 6912-18 och 6914–6916-18

Ett relativt nytt avgörande handlade om förmånsbeskattning av dispositionsrätt till flygplan. Kammarrätten avslog företagsledarens överklagan och gick på förvaltningsrättens linje. Förvaltningsrättens bedömning var att flygplan var sådan dyrare egendom där beskattning ska ske av själva dispositionsrätten och hänvisade till såväl prop. 1999/00:15 s. 59 som RÅ 2002 ref. 53 och HFD 2011 ref. 55 I och II. Förvaltningsrätten anförde:

”Enligt förvaltningsrättens mening kan den princip som slagits fast genom ovan angivna avgöranden, att dispositionsrätten till egendom av högre värde kan grunda förmånsbeskattning, även tillämpas avseende förmån att använda flygplan.”

#### 3.3.1.1 Värderingen

Företagsledaren gjorde gällande att dispositionsrätten till flygplanet var kraftigt inskränkt till följd av att flygplanet endast fick flygas under särskilda väderförhållanden. Enligt företagsledarens flygcertifikat fick företagsledaren inte flyga vid mulet väder, under tiden från solens nedgång till uppgång och inte heller vid nederbörd, begränsad sikt eller sjukdom.

Förvaltningsrättens bedömning var att varken villkoren i flygcertifikatet eller andra begränsningar som regelverk ställer upp på användningen av flygplanet medförde att dispositionsrätten skulle anses så inskränkt att det påverkade förmånsvärdet.

Domstolen ansåg vidare att eftersom företagsledaren själv kunnat bestämma hur flygplanet skulle användas, förelåg inte någon inskränkning i dispositionsrätten. Användning av planet i verksamheten eller privat ändrade inte bedömningen.

Förmånen värderades inte till motsvarande hyreskostnad eftersom det inte gick att fastställa någon sådan. Förvaltningsrätten anförde att det därför var skäligt att förmånsvärdet skulle motsvara bolagets kostnader att tillhandahålla flygplanet. Slutligen framförde domstolen att SKV:s beräkning

framstod som väl avvägd. Något belopp framkom inte i domen då hänvisning gjordes till SKV:s beslut som inte fanns bifogad.

### 3.3.2 Fyrhjulingar

Sökningen i JUNO resulterade i sammanlagt elva avgöranden där dispositionsrätt till fyrhjuling förmånsbeskattades. Sex av avgörandena är från kammarrätten i Göteborg, medan en från Stockholm och tre från Sundsvall. Majoriteten av fallen har kommit till på senare år. I de flesta av fallen var bedömningen att fyrhjulingen antingen lämpar sig för privat användning eller kan användas privat, varför dispositionsrätten skulle förmånsbeskattas.

<b>Kammarrätt (alfabetisk ordning)</b>	<b>Mål nr (kronologisk ordning)</b>
Göteborg	1. 5449-17 2. 937-18 3. 796-18 4. 650-18 5. 2892-19 6. 2893-2895-19
Stockholm	1. 3508–3509-10 2. 2879-20
Sundsvall	1. 797-17 2. 2554–2555-18 3. 853-20

#### 3.3.2.1 Värderingen

I flera av fallen åberopades det som inskränkning att fyrhjulingen använts i verksamheten. Här har det då handlat om bevisprövning och ankommit på den skattskyldige att göra det sannolikt.

#### **Punktering**

Att fyrhjuling inte kunnat användas på grund av en punktering, verkar inte vara en inskränkning som sänker värderingen av förmånen. Eftersom invändningen gällde en tid efter den redovisningsperiod som var uppe för prövning, ansågs inte dispositionsrätten inskränkt.

Kammarrätten anförde dock att ”...de åberopade omständigheterna inte kan bedömas som tillräckliga skäl för att sätta ned förmånsvärdet.”<sup>116</sup>

### **Förbud att användas privat**

Möjligtvis är uttryckligt förbud av användande av egendomen från bolagets sida en godtagbar inskränkning i dispositionsrätten. I det aktuella fallet åberopade bolaget ett styrelsebeslut som angav att bolagets inventarier inte kunde användas privat, varför det inte fanns någon dispositionsrätt. Kammarrätten avfärdade beslutet främst på grund av att det syntes ha upprättats med anledning av SKV:s påbörjade utredning. Domstolen anförde att det inte fanns något beslut i samband med förvärvet av fyrhjulingen. Därför ansågs dispositionsrätten inte inskränkt av denna anledning.<sup>117</sup>

### **Får inte köras på allmän väg**

En inskränkning som däremot verkar påverka värderingen är det faktumet att fyrhjulingarna inte fått köras på allmän väg. I dessa fall handlade det om att fyrhjulingen var registrerad som terrängmotorfordon. Kammarrätten beaktade denna omständighet i värderingen.<sup>118</sup> Samtidigt verkar samma kammarrätt i ett senare avgörande lämna denna omständighet oaktat. Bolaget gjorde gällande denna inskränkning men förvaltningsrätten kom fram till att dispositionsrätten var oinskränkt. I domskälen anförde kammarrätten att den gjorde samma bedömning som förvaltningsrätten.<sup>119</sup>

Utöver att fyrhjuling inte fick köras på allmän väg, krävdes vid körande på enskild väg att markägaren tillåtit detta. Företagsledaren ägde ingen jordbruks- eller skogsfastighet. Därtill hade fyrhjulingen en hastighetsbegränsning på 20 km/h. Kammarrätten fann att dessa legala inskränkningar inskränkte dispositionsrätten till fyrhjulingen.<sup>120</sup>

### **Avsaknad av hyresmarknad**

Ytterligare en inskränkning hänförligt till egendomen, som inneburit sänkning av förmånsvärdet, var det faktumet att det saknats en egentlig hyresmarknad för långtidsuthyrning. Kammarrätten bedömde att värderingen i dessa fall skulle göras med försiktighet.<sup>121</sup>

---

<sup>116</sup> Kammarrätten i Göteborgs dom i mål nr 5449-17.

<sup>117</sup> Kammarrätten i Göteborgs dom i mål nr 796-18.

<sup>118</sup> Kammarrätten i Göteborgs domar i mål nr 650-18, 796-18 och 937-18.

<sup>119</sup> Kammarrätten i Göteborgs domar i mål nr 2893-2895-19 samt 2892-19. Målen är förenade genom att förstnämnda behandlar fämansföretaget och sistnämnda företagsledaren.

<sup>120</sup> Kammarrätten i Stockholms dom i mål nr 2879-20.

<sup>121</sup> Kammarrätten i Göteborgs domar i mål nr 650-18, 796-18 och 937-18.

## **Personliga skäl**

Inte i några av dessa avgöranden gjordes det gällande att dispositionsrätten var inskränkt på grund av sjukdom eller liknande. Jag kan därför inte utifrån materialet uttala mig något om kammarrättens bedömning avseende sådana inskränkningar.

## **Endast nytta av en fyrhjuling**

Vad som däremot aktualiserades i ett fall var följande. Bolaget hade leasat två fyrhjulingar. SKV ansåg att företagsledaren skulle ta upp förmån för två fyrhjulingar. Kammarrätten ansåg däremot att det inte framkommit att företagsledaren skulle ha något ytterligare värde av att privat ha tillgång till mer än en fyrhjuling. Samtidigt konstaterade kammarrätten att bolaget hade fler anställda än företagsledaren men att det inte framkommit att någon av dem skulle haft möjlighet att disponera fyrhjulingarna fritt. Därför sattes förmånsvärdet ner till hälften.<sup>122</sup>

## **Helår**

När det kommer till den slutliga värderingen, kan följande sägas. När dispositionsrätten ansetts oinskränkt, togs förmån upp för hela året. Det gjordes ingen begränsning för säsong eller liknande. I fyra av sex avgöranden från kammarrätten i Göteborg var det dock specifika redovisningsperioder uppe för prövning.<sup>123</sup> I de två sista avgörandena avsågs hela året, men det framkommer inte uttryckligen att förmån tagits upp för varje månad.<sup>124</sup>

Av resterande domar förefaller det dock vara så att förmånen tas upp för hela året. Vidare framkommer att i de fall bolagen ägt fyrhjulingen, baserades värderingen antingen på ett skäligt uppskattat belopp eller marknadshyra.<sup>125</sup> Om bolagen i stället leasat fyrhjulingarna, värderades förmånen till motsvarande bolagets leasingkostnad.<sup>126</sup>

## **Fyra veckor**

När dispositionsrätten förvisso varit inskränkt, men inte helt, värderades förmånen till fyra veckors dispositionsrätt.<sup>127</sup>

---

<sup>122</sup> Kammarrätten i Göteborgs dom i mål nr 5449-17.

<sup>123</sup> Kammarrätten i Göteborgs domar i mål nr 5449-17, 650-18, 796-18 och 937-18.

<sup>124</sup> Kammarrätten i Göteborgs domar i mål nr 2893-2895-19 och 2892-19.

<sup>125</sup> Kammarrätten i Göteborgs domar i mål nr 650-18, 796-18, 937-18, 2893-2895-19 och 2892-19.

<sup>126</sup> Kammarrätten i Göteborgs domar i mål nr 5449-17.

<sup>127</sup> Kammarrätten i Sundsvalls domar i mål nr 2554-2555-18 och 853-20.

### 3.3.3 Husbil

Undersökningen ledde vidare till ett avgörande från kammarrätten i Göteborg, där fåmansföretaget beskattades för utgiven förmån av dispositionsrätt till husbil.

<b>Kammarrätt</b>	<b>Mål nr</b>
Göteborg	1. 1106-20

#### 3.3.3.1 Värderingen

##### **Tillgång hela tiden tillgänglig i verksamheten**

I kammarrätten anförde bolaget att husbilen förvarats i bolagets lokaler/parkering, att nycklarna varit inlåsta på bolagets kontor samt att husbilen hela tiden varit tillgänglig för övningskörning i verksamheten. Kammarrätten avslog överklagan med motivering att den gör samma bedömning som förvaltningsrätten, det vill säga att dispositionsrätten inte ansågs inskränkt.

I SKV:s beslut, som är bifogat i domen, framkommer att SKV i sin utgått från liknande husbilar som utseendemässigt och storleksmässigt var ungefärlig jämförliga och/eller hade liknande typ av motor och kapacitet och tog fram vad det kostade att hyra under låg- respektive högsäsong.

##### **Nästan helår motsvarande rabatterad långtidshyra**

SKV gjorde därefter en skälig bedömning av att den privata användningen ansågs uppgå till i vart fall tio månader under 2016 då den mesta användningen i verksamheten till stor del avsåg juli månad samt i övrigt några enstaka dagar i april, augusti, september och oktober 2016. Slutligen reducerade SKV hyrespriset med 30 procent, vilket skulle då motsvara den rabatt som kund skulle kunna få på marknaden vid långtidshyra.

Beräkningen blev således 372 000 kr för januari-november. Inskränkning i juli månad innebar reducering med 40 000 kr. Ytterligare reducering för långtidshyra med 99 600 kr. Summa förmånsvärde blev därmed 232 400 kr och avrundades ner till 232 000kr. Summan fördelades sedan

jämt under de 44 veckor som företagsledarna ansågs ha oinskränkt dispositionsrätt. Eftersom bolaget hade två företagsledare delades förmånen lika dem emellan.

### 3.3.4 Husvagn

Två avgöranden avsåg förmånsbeskattning av dispositionsrätt till husvagn. Båda är avgjorda i kammarrätten i Sundsvall. I det första avgörandet konstaterade kammarrätten kort att för fordon som husvagnar bör, på samma sätt som för fritidshus och båtar, dispositionsrätten ligga till grund för förmånsvärdet och inte avsikten med införskaffandet eller det faktiska nyttjandet. I det andra avgörandet framförde kammarrätten att det av praxis och förarbetsuttalanden framgår att delägare i fåmansföretag ska förmånsbeskattas för möjligheten att disponera bolagets fritidshus eller annan dyrare egendom. Kammarrätten ansåg att husvagn utgör sådan dyrare egendom och hänvisade till en dom från kammarrätten i Jönköping från 2005.<sup>128</sup>

<b>Kammarrätt</b>	<b>Mål nr (kronologisk ordning)</b>
Sundsvall	1. 3041-14
	2. 1461-15

#### 3.3.4.1 Värderingen

##### **Nyttjats av anställda**

I det tidigaste fallet gjorde företagsledaren gällande att dispositionsrätten till husvagnarna varit inskränkt då bolagets anställda utnyttjat husvagnarna som övernattningsbostäder i samband med olika byggprojekt. Kammarrätten anförde att förklaringen allmänt sett inte kan uteslutas men att företagsledaren inte närmare redogjort för när och i vilken omfattning de anställda utnyttjat husvagnarna under aktuellt inkomstår.<sup>129</sup>

Inget i domarna gjordes gällande i fråga om inskränkningar hänförliga till den skattskyldige.

##### **Anskaffningskostnad för en husvagn**

<sup>128</sup> Den hänvisade domen är kammarrätten i Jönköpings dom den 28 juni 2005 i mål nr 1328-03. Eftersom målet avgjordes utanför det tidsintervall jag begränsat min studie till, har jag inte undersökt den.

<sup>129</sup> Kammarrätten i Sundsvalls dom i mål nr 3041-14.



Beträffande den slutliga värderingen blev denna olika i fallen. Till att börja med ägde båda bolagen husvagnarna. I det första fallet hade bolaget tre husvagnar. SKV hade dock tagit upp förmån endast för en av dem och till ett belopp motsvarande anskaffningsvärdet 73 200 kr. Företagsledaren påfördes alltså bolagets anskaffningsutgift i förmån.<sup>130</sup> Detta ska kontrasteras mot en dom från kammarrätten i Göteborg som jag behandlar nedan.<sup>131</sup> Där ville bolaget att förmån av möbler skulle baseras på dispositionsrätten, då det skulle innebära ett lägre förmånsvärde. Kammarrätten ansåg att möblerna med anskaffningsvärdet om 72 000 kr exkl. moms inte var sådan dyrare egendom att dispositionsrätten skulle beskattas.

I det andra fallet framkommer att hade SKV tagit fram att marknadsvärdet för en årshyra skulle motsvarat minst 82 500 kr. Verket valde dock ändå att sedan i stället ta upp förmånen utifrån en beräkning av kapitalkostnad, driftkostnad och värdeminskning. Denna beräkning innebar en hälften så stor beloppsmässig förmån som första, nämligen 46 516 kr. Enligt min mening är detta anmärkningsvärt då 61 kap. 2 § 1 och 2 st. IL stadgar att förmån ska värderas till marknadsvärdet vilket SKV hade tagit fram. Som jag redogjorde för i avsnitt 2.4.5, anför SKV i sin rättsliga vägledning i och för sig att värdering ska ske till skäligt belopp med hänsyn till egendomens art och skick. Det här är en möjlig förklaring till avsteget från marknadsvärdet.

### 3.3.5 Hästar

Tio avgöranden handlade om förmånsbeskattning av dispositionsrätt till hästar. Som synes nedan i tabellen, är fördelningen sådan att fyra av domarna avgjordes i kammarrätten i Göteborg, lika många i Stockholm samt två i Sundsvall. Undersökningen ledde således inte till något avgörande från kammarrätten i Jönköping.

Det ska nämnas att dessa avgöranden skiljer sig något från de andra. I det tidigaste fallet från kammarrätten i Göteborg anförde domstolen att fast etablerad praxis stadgar att förmånsbeskattning ska ske för dispositionsrätten till dyrare egendom. I resterande fall gjorde SKV i första ledet gällande att verksamheten eller verksamhetsgrenen inte utgjort näringsverksamhet eller ekonomisk verksamhet. I nästa led ansågs företagsledarna fått förmån genom att bolaget bekostat häst innehavet. Värderingen utgick från dispositionsrätten till hästarna. Vidare ska det förtydligas att flera av fallen hör ihop genom att de dels behandlar bolaget, dels företagsledaren

---

<sup>130</sup> Kammarrätten i Sundsvalls dom i mål nr 3041-14.

<sup>131</sup> Se avsnitt 3.3.7.

eller -ledarna. Detta gäller de två senaste från kammarrätten i Göteborg, de tre tidigaste från kammarrätten i Stockholm samt båda från kammarrätten i Sundsvall.

Domskälen är till största del inriktade på huruvida hästverksamheten utgjort näringsverksamhet eller inte. I fråga om förmån har kammarrätterna i de flesta fall angett det är den löpande tillgången till hästarna som utgjort förmånen och att värdet skulle beräknas utifrån dispositionsrätten.

<b>Kammarrätt (alfabetisk ordning)</b>	<b>Mål nr (kronologisk ordning)</b>
Göteborg	1. 5371-5374-10 2. 1289-1290-12, 1293-1295-12, 1297-1299-12 3. 6036-17 4. 6035-17
Stockholm	1. 6310-6315-18 2. 6316-6318-18 3. 6319-6321-18 4. 8750-8755-18
Sundsvall	1. 1181-16 2. 1182-16

### 3.3.5.1 Värderingen

I nästan samtliga fall berördes inte frågan om inskränkning närmare.<sup>132</sup> I ett fall gjorde bolaget gällande att skadad häst skulle innebära en inskränkning som sänkte förmånsvärdet. Kammarrättens resonemang var att marknadsvärdet av dispositionsrätten motsvarade bolagets kostnader för hästarna. Eftersom kostnaderna för hästen kvarstod även om hästen var skadad, fanns det inte skäl att sänka förmånsvärdet.<sup>133</sup>

Det framgår inte ordagrant hur förmånen beräknats i samtliga fall. I ett par fall framgår dock att förmånen ansågs motsvara bolagets kostnader kopplat till hästarna.<sup>134</sup>

<sup>132</sup> Kammarrätten i Göteborgs dom i mål nr 12891-12, kammarrätten i Stockholms domar i mål 6310-18, 6316-18 och 6319-18, samt kammarrätten i Sundsvalls domar i mål nr 1181-16 och 1182-16.

<sup>133</sup> Kammarrätten i Göteborgs dom i mål nr 6036-17

<sup>134</sup> Kammarrätten i Göteborgs domar i mål 12891-12 och 6035-17 och 6036-17.

### 3.3.6 Motorcyklar

Sökningen i JUNO ledde till tre avgöranden där dispositionsrätt till motorcykel förmånsbeskattades. Ett av dem var från kammarrätten i Göteborg och två från kammarrätten i Stockholm. I fallet från Göteborg samt det tidigaste från Stockholm, konstaterade kammarrätterna endast att de principer som HFD uttalade i RÅ 2002 ref. 53 och HFD 2011 ref. 55 I och II ska användas för förmån av fri motorcykel. I det senaste fallet från kammarrätten i Stockholm berördes inte själva grunden för förmånsbeskattningen.

Beträffande målet från kammarrätten i Göteborg, handlar det om en ekonomisk förening samt medlemmar i denna. Eftersom ekonomiska föreningar kan anses utgöra fåmansföretag, är denna med i undersökningen.

<b>Kammarrätt (alfabetisk ordning)</b>	<b>Mål nr (kronologisk ordning)</b>
Göteborg	1. 3851-3853-17, 3855-3857-17
Stockholm	1. 3458-13 2. 2497-2500-16

#### 3.3.6.1 Värderingen

##### **Inte lämplig att användas året runt**

En möjlig inskränkning som aktualiseras är att motorcyklar inte är lämpliga att användas året runt. Denna inskränkning betraktades olika i fallen av SKV, då kammarrätterna godtagit det SKV valt att påföra i förmån. I det tidigaste fallet från kammarrätten i Stockholm, blev företagsledaren påförd förmån för månaderna maj-september.<sup>135</sup> Samma kammarrätt har i det senare fallet godtagit att motorcykelförmån påförs även under vintern, i detta fall från maj 2014 till och med februari 2015.<sup>136</sup>

I det sista fallet, från kammarrätten i Göteborg, blev medlemmarna i den ekonomiska föreningen påförda förmån för åtta veckor, under perioden juni-juli det aktuella året.<sup>137</sup>

<sup>135</sup> Kammarrätten i Stockholms dom i mål nr 3458-13.

<sup>136</sup> Kammarrätten i Stockholms dom i mål nr 2497-2500-16.

<sup>137</sup> Kammarrätten i Göteborgs dom i mål nr 3851-3853-17, 3855-3857-17.

### Endast nytta av en motorcykel

Likt ett av avgörandena avseende fyrhjulingar, ansåg kammarrätten att påförande av förmån skulle begränsas till en motorcykel per företagsledare. Kammarrätten anförde att det inte hade framkommit att de fem medlemmarna inte skulle ha något ytterligare värde av att ha tillgång till mer än en motorcykel per person. Det hade inte heller framkommit att någon annan än de fem medlemmarna haft anställning i eller utfört uppdrag för föreningen på ett sådant sätt att de överskjutande motorcyklarna skulle kunna medföra en avgiftspliktig förmån.<sup>138</sup>

Likt fallen för fyrhjulingarna, är mönstret här att när föreningen eller bolaget ägt motorcykeln eller motorcyklarna, påfördes förmån utifrån en utredning om vad hyra uppgår till. I dessa beaktades säsongen.<sup>139</sup> När bolaget leasat motorcykeln, togs leasingavgifterna upp som förmån. I detta fall lämnades säsongbetoning utan avseende.<sup>140</sup>

### 3.3.7 Musikanläggningar

Undersökningen ledde till ett avgöranden från kammarrätten i Göteborg där dispositionsrätten till musikanläggningar förmånsbeskattades. Kammarrätten ansåg att företagsledaren fått förmån genom att musikanläggningarna stått till dennes disposition.

Kammarrätt	Mål nr
Göteborg	1. 5935-11

#### 3.3.7.1 Värderingen

I kammarrättens domskäl framkom inget om inskränkningar. Däremot framkom dock att vissa delar av musikanläggningen varit uppställda i företagsledarens bostad, vilket möjligen förklarar saken.

Kammarrätten konstaterade att inkomster i annat än pengar ska värderas till marknadsvärdet. För det fall det inte går att finna något marknadsvärde antas förmånens värde inte understiga arbetsgivarens kostnad för förmånen, anförde kammarrätten, och hänvisade till prop. 1989/90:110, del 1 s. 319–321 och 655.

<sup>138</sup> Kammarrätten i Göteborgs dom i mål nr 3851-3853-17, 3855-3857-17.

<sup>139</sup> Kammarrätten i Stockholms dom i mål nr 3458-13 och kammarrätten i Göteborgs dom i mål nr 3851-3853-17, 3855-3857-17.

<sup>140</sup> Kammarrätten i Stockholms dom i mål nr 2497-2500-16.

Därefter anförde kammarrätten utifrån prop. 1999/00:15 s. 58–60, RÅ 2002 ref. 53 och HFD 2011 ref. 55, att när bolaget anskaffar dyrbara tillgångar med lång livslängd, gäller att ägaren årligen förmånsbeskattas för marknadsvärdet av rätten att disponera tillgången. För tillgångar av mindre värde och med relativt kort livslängd gäller i stället att ägaren förmånsbeskattas för bolagets hela utgift vid anskaffningen.

Kammarrätten ansåg att tillgångarna utgjorde sådan dyrare egendom att förmånsvärdet skulle motsvara årligt marknadsvärde för rätten att disponera dem. Eftersom rätten inte hade underlag för att bestämma värdet, visades målen åter till SKV för fortsatt handläggning.

### 3.3.8 Möbler, tavlor och konst

I tre fall skedde förmånsbeskattning för möbler, tavlor och konst. Två av avgörandena är från kammarrätten i Göteborg och en från kammarrätten i Stockholm. Likt föregående fall om musikanläggningar, konstaterade kammarrätten i det tidigaste målet från Göteborg att eftersom konsten och möblerna stått till företagsledarens disposition, aktualiseras förmånsbeskattning för denne till följd av bolaget förvärv. Liknande anfördes av kammarrätten i Stockholm som ansåg att när dyrare egendom kan disponeras, ska ett förmånsvärde fastställas för dispositionsrätten.

<b>Kammarrätt (alfabetisk ordning)</b>	<b>Mål nr (kronologisk ordning)</b>
Göteborg	1. 1547-1548-11 2. 5616-5623-19
Stockholm	1. 6873-6875-10

#### 3.3.8.1 Värderingen

I de funna avgöranden aktualiserades inget om inskränkningar i dispositionsrätten. Det ska dock påpekas att tillgångarna i samtliga fall fanns i företagsledarens hem.

I dessa fall gjorde kammarrätten en åtskillnad mellan dyrare och mindre dyr egendom. I det tidigaste fallet anförde kammarrätten i Göteborg att när ett bolag anskaffar dyrare tillgångar med långlivslängd såsom fritidsbåtar eller fritidsfastigheter gäller enligt fast etablerad praxis att ägaren

årligen förmånsbeskattas för marknadsvärdet av rätten att disponera tillgången, och hänvisade till RÅ 2002 ref. 53 samt HFD 2011 ref. 55. Beträffande tillgångar av mer begränsat värde eller med kortare livslängd gäller i stället att ägaren förmånsbeskattas för bolagets hela utgift vid anskaffningen.

Kammarrättens slutsats var därför att en tavla som hade köpts in för 55 050 kr utgjorde sådan dyrare egendom med längre livslängd. Det saknades därmed förutsättningar att beskatta företagsledaren för hela anskaffningsutgiften av tavlan. I stället skulle löpande beskattning ske. Förmånens värde skulle motsvara inbesparad kapitalkostnad. Beräkningen blev statslåneräntan multiplicerat med anskaffningskostnaden. Beträffande resterande tavlor och möbler, där det högsta anskaffningsvärdet uppgick till 35 000 kr, ansåg kammarrätten att detta utgjorde mindre dyr egendom. Företagsledaren beskattades för hela anskaffningsutgiften.<sup>141</sup>

I det senaste avgörandet från kammarrätten i Göteborg, upprätthöll domstolen skillnaden mellan dyrare och mindre dyr egendom. I det här fallet var det bolaget som anförde att förmånen bör beräknas utifrån marknadsvärdet av dispositionsrätten, detta för att inte påföras utgiven förmån motsvarande hela anskaffningsutgiften. Möblerna kostade 36 928 kr exklusive moms respektive 72 000 kr exklusive moms. Kammarrättens bedömning var att möblerna för 72 000 kr, en soffa tillsammans med en pall, hade ett högre inköpspris än vanligt, men att de inte var så värdefulla att förmånsvärdet borde ha beräknats med dispositionsrätten som grundval.<sup>142</sup>

Kammarrätten i Stockholm gjorde samma bedömning som underinstanserna i fråga om beräkningen av förmånsvärdet.<sup>143</sup> I förvaltningsrättens dom framkommer att SKV använde föremålets anskaffningsvärde som grund för att beräkna förmånsvärdet med motiveringen att en förmåns marknadsvärdet normalt inte understiger kostnaderna för att tillhandahålla förmånen.

Förvaltningsrätten anförde:

”Förvaltningsrätten finner att det av bolaget redovisade anskaffningsvärdena för föremålen under 2005 – 2007 får anses att på ett bättre sätt spegla det aktuella marknadsvärdet under perioden än det intyg avseende åren 2006 – 2008 som Jan Malmén åberopat, särskilt med beaktande av att det får antas att bolaget betalat aktuellt rådande marknadspris vid anskaffningstillfället. Förvaltningsrätten finner därmed ingen anledning att frångå verkets beräkning av det aktuella förmånsvärdet avseende konst och antikviteter.”

---

<sup>141</sup> Kammarrätten i Göteborgs dom i mål nr 1547-1548-11.

<sup>142</sup> Kammarrätten i Göteborgs dom i mål nr 5616-5623-19.

<sup>143</sup> Kammarrätten i Stockholms dom i mål nr 6873-10.

### 3.3.9 Snöskotrar

Sex fall handlade om förmånsbeskattning av dispositionsrätt till snöskoter. Ett fall var från kammarrätten i Göteborg medan de fyra resterande från kammarrätten i Sundsvall. I nästan samtliga fall anfördes endast att principen att beskatta dispositionsrätten bör gälla även snöskotrar.

<b>Kammarrätt (alfabetisk ordning)</b>	<b>Mål nr (kronologisk ordning)</b>
Göteborg	1. 5597–5598-17
Sundsvall	1. 777-778-14
	2. 779-780-14
	3. 781-784-14
	4. 797-17

#### 3.3.9.1 Värderingen

Inskränkningar behandlas inte särskilt ingående i fallen. I avgörandet från kammarrätten i Stockholm, gick kammarrätten på förvaltningsrättens linje när den avlog överklagandet. I förvaltningsrättens dom framkommer att domstolen inte funnit dispositionsrätten inskränkt.

#### **Stått till försäljning**

Att snöskotern stått till försäljning har inte ansetts utgöra hinder för att disponera tillgången, varför det inte godtagits som inskränkning.<sup>144</sup>

#### **Måste vara tillgänglig och körduglig samt ej tillåtelse att nyttja**

I det fjärde fallet från kammarrätten i Sundsvall anförde bolaget att snöskotern måste finnas tillgänglig och körduglig i bolagets lokaler för att kunna utföra uppdrag i form av olika samhällsinsatser åt polis och räddningstjänst. Vidare hade ingen i bolaget tillåtelse att nyttja fordonen för privat bruk och att dispositionsrätt därmed saknades. Kammarrätten framförde i sina skäl att vad bolaget anförde och vad som i övrigt framkommit i målet föranledde inte någon annan bedömning än vad förvaltningsrätten gjort. Överklagandet avlogs. I förvaltningsrättens dom framgår att domstolen ansett att även om snöskotern var nödvändig i verksamheten, har bolaget inte redogjort för varför ägaren inte skulle kunna disponera snöskotern eller varför möjligheten att nyttja fordonet var inskränkt.<sup>145</sup>

<sup>144</sup> Kammarrätten i Sundsvalls dom i mål nr 777-14, 779-14 och 781-14. Dessa tre avgöranden hör ihop genom att de handlar om ett fåmansföretag samt dess två företagsledare.

<sup>145</sup> Kammarrätten i Sundsvalls dom i mål nr 797-17.

På vilket sätt förmånen slutligt värderats framkommer inte tydligt i samtliga avgörandena. I tre avgöranden finns SKV:s omprövningsbeslut bifogade.

I fallet som avgjordes i kammarrätten i Göteborg, framkommer av SKV:s omprövningsbeslut att verket hade utgått från snöskotersäsong som ansågs vara från december eller januari till mars eller april, det vill säga 12–16 veckor. Till följd av inskränkningar i dispositionsrätten, togs förmån upp med 34 800 kr motsvarande tre veckors nyttjande.

I de tidigaste fallen från kammarrätten i Sundsvall framkom i SKV:s omprövningsbeslut att SKV påfört förmån för fyra månaders dispositionsrätt. Förmånen hade värderats utifrån en skälighetsbedömning. Förvaltningsrätten uttalade att det av SKV beräknade förmånsvärdet för snöskoter på 8 000 kr för januari-april 2008, inklusive drivmedelsförmån, ansågs inte ha medfört en för hög beskattning. Arbetsgivaravgifter skulle därför påföras på underlaget 8 000 kr.<sup>146</sup>

I det sista avgöranden från kammarrätten i Sundsvall framkom i SKV:s beslut att förmån av snöskoter togs upp med 23 980 kr för redovisningsperioden januari–december 2015. Hur det beräknas framkom inte.

### 3.3.10 Tung lastbil

I ett fall kom kammarrätten i Sundsvall fram till att förmånsbeskattning skulle ske för dispositionsrätt till tung lastbil.<sup>147</sup> Kammarrättens bedömning var att egendomen var av sådan karaktär att den lämpade sig för privat bruk.

<b>Kammarrätt</b>	<b>Mål nr</b>
Sundsvall	1. 891-898-20

<sup>146</sup> Kammarrätten i Sundsvalls domar i mål nr 779-780-14 och 781-784-14.

<sup>147</sup> Det ska dock framhävas att det handlade om en Chevrolet Silverado som klassades som tung lastbil. Vidare framkommer i kammarrättens domskäl att bilen hade fyra säten och att företagsledaren gjort olika tillval för personlig komfort.



### 3.3.10.1 Värderingen

#### **Avtal att inte använda tillgången**

Bolaget anförde i kammarrätten att det hade upprättat ett avtal med företagsledaren att denne inte får använda lastbilen privat. Kammarrätten berörde inte inskränkningen närmare än att den konstaterade att det inte framkommit annat än att företagsledaren har nyttjat lastbilen.

#### **Motsvarande bolagets kostnader att tillhandahålla förmån**

Kammarrätten godtog SKV:s beräkning av förmånen motsvarande bolagets kostnader för att tillhandahålla förmånen. Domstolen fann inte skäl att frånga beräkningen, utan instämde i underinstansernas bedömning. I förvaltningsrättens dom, som fastställde SKV:s beslut gällande förmånsbeskattningen, framkom att domstolen bedömde att om en hyreskostnad inte kan beräknas, bör hyresnivån inte antas understiga arbetsgivarens kostnader för att tillhandahålla förmånen. Det byggde på antagandet att den anställde skulle haft motsvarande kostnader om han privat skulle hålla sig med en motsvarande egendom.

## 3.4 Sammanfattning

Genomgången av kammarrättsavgöranden visar att kammarrätterna har olika uppfattning om principens räckvidd. I vissa fall angav kammarrätten att dispositionsrätten ska beskattas för dyrare egendom, i enlighet med förarbetsuttalandet i samband med slopandet av stopplagstiftningen. I andra fall anfördes att dispositionsrätten skulle beskattas när det var fråga om tillgångar av privat karaktär. De tillgångar till vilka dispositionsrätten har blivit förmånsbeskattad kan dock på det stora hela anses kännetecknas som lämpade för privat bruk eller av fritidskaraktär.

Inte i ett enda fall ansågs dispositionsrätten så inskränkt att förmånsbeskattning inte skulle ske eller endast motsvara faktiskt nyttjande. Det har rent generellt varit svårt för företagsledaren eller bolaget att bryta presumtionen för dispositionsrätt. Vidare har värderingen sett olika ut såväl i samma kammarrätt som i jämförelse mellan dem. Ett exempel som kan nämnas är motorcykel-fallen där man i ett fall tar hänsyn till att framförandet av motorcykeln är säsongsbetonat och i annat fall beaktar man inte samma omständighet. Ett annat exempel som kan nämnas är att värderingen sett olika ut om bolaget ägt eller leasat egendomen. I vissa fall har förmån tagits upp till motsvarande marknadsvärdet. I vissa fall baserades förmånen på bolagets kostnader att ha egendomen, även om det fanns ett marknadsvärde. Efter min genomgång av kammarrättsavgörandena ansluter jag mig till det Tjernberg och Gäverth anförde i samband med att stoppreglerna slopades. Enligt Tjernberg

omvandlades uttryckliga stoppregler till bevis- och bedömningsfrågor.<sup>148</sup> I enlighet med Gäverth träder värderingsproblematiken tydligt fram med olik beskattning i likartade fall som konsekvens.<sup>149</sup>

## Del 4 – Avslutning

Syftet med uppsatsens har varit att undersöka och analysera räckvidden av HFD:s avgöranden för företagsledare i fåmansföretag. Avsikten har varit att undersöka och analysera när det blir aktuellt med beskattning av dispositionsrätten till fåmansföretagets egendom i stället för det faktiska nyttjandet.

Utifrån undersökningen kan jag inledningsvis konstatera att förmånsbeskattning av dispositionsrätten aktualiseras i fråga om egendom som lämpar sig för privat bruk. Någon begränsning till värdet av egendom förefaller inte finnas, detta till skillnad från regeringens uttalanden vid slopandet av stoppreglerna. Genom analysen av kammarrättsdomarna framkommer att kammarrätterna har tolkat principen olika, såväl mellan varandra men också jämfört med sig själva över tid. Domstolarna har uttalat att principen ska tillämpas endera för tillgångar som lämpar sig för privat bruk, endera för tillgångar av dyrare slag såsom båtar och fjällstugor. Det har också förekommit att kammarrätten endast konstaterat att företagsledaren haft dispositionsrätt. Det kan också anmärkas att inga avgöranden kom från kammarrätten i Jönköping. Enligt min mening kan detta problematiseras ur ett förutsebarhetsperspektiv för den enskilde. Men jag vill påpeka att det är lika viktigt ur ett likabehandlingsperspektiv. Som Pålsson anför är legalitetsprincipens andra sida att det offentliga ska ta ut skatt där lagen kräver detta.<sup>150</sup> Det brister ur ett likabehandlingsperspektiv, och därmed ökar upplevd orättvisa, om det är otydligt när lagen – i det här fallet principen – kräver att förmånsbeskattning ska ske. Det kan i och för sig påpekas att vad jag nyss anför inte är ett problem då vare sig lagstiftaren eller HFD har berört frågan ytterligare sedan principen slogs fast i och med 2011 års avgörande.

---

<sup>148</sup> Tjernberg, Ont, det gör (fortfarande) ont – trots slojade stoppregler, s. 487.

<sup>149</sup> Gäverth, Från stopp- till frittframlagstiftning?, SvSkT 1999 s. 874 ff.

<sup>150</sup> Pålsson, Konstitutionell skatterätt, s. 93.

Vidare visar min undersökning mer konkret vilka tillgångar det blivit fråga om att förmånsbeskatta utifrån dispositionsrätten. Det har handlat om flygplan, fyrhjulingar, husvagn, hästar, motorcyklar, musikanläggningar, möbler, tavlor och konst, snöskoter och slutligen tung lastbil. Enligt min mening kännetecknas tillgångarna av fritidskaraktär, låt vara att i många fall tillgången betingades av rörelsen. Vissa tillgångar har varit uppe för prövning flera gånger medan flera bara en gång, utifrån vad jag hittat. Det finns därmed en osäkerhet kring om SKV kommer vilja att viss tillgång tas upp till beskattning eller inte. Vad som är mer säkert är att när det väl blivit fråga om att beskatta dispositionsrätten till egendomen, har bolaget eller företagsledaren inte lyckats bryta presumtionen helt för att i stället bli beskattad för eventuellt faktiskt nyttjande. Den slutliga värderingen har berott på vad man lyckats visa i processen.

# Käll- och litteraturförteckning

## Offentligt tryck

### Propositioner

Prop. 1975/76:79	om ändrade regler för beskattning av fåmansföretag m.m.
Prop. 1989/90:110	om reformerad inkomst- och företagsbeskattning.
Prop. 1993/94:90	Översyn av tjänsteinkomstbeskattningen m.m.
Prop. 1994/95:182	Beskattning av fri hälso- och sjukvård samt vissa andra förmåner.
Prop. 1999/00:2	Inkomstskattelagen, del 1 och 2.
Prop. 1999/00:15	Slopade stoppregler.

### Statens offentliga utredningar

SOU 1975:54.	Fåmansbolag
SOU 1989:33.	Reformerad inkomstbeskattning del I
SOU 1998:116.	Stoppreglerna

### Rättsfall

RÅ 1992 ref. 56.
RÅ 1992 ref. 108.
RÅ 2001 ref. 22.
RÅ 2002 ref. 53.
HFD 2011 ref. 55 I och II.

## Litteratur

Almgren, Karin & Leidhammar, Börje, *Skatteprocessen*, Norstedts juridik, 4 uppl., 2021.

Bernitz, Ulf, Carlsson, Mia, Heuman, Lars, Leijonhufvud, Madeleine, Magnusson Sjöberg, Cecilia, Seipel, Peter, Warnling-Nerep, Wiweka, Vogel, Hans-Heinrich, *Finna rätt*, Wolters Kluwer, 14 uppl., 2017.

Eriksson, Asbjörn, Gyland, Christina, Jakobsson, Olof, *Praktisk beskattningsrätt: Lärobok i inkomstbeskattning 2021*, Studentlitteratur, 28 uppl., 2021.

Leidhammar, Börje, *Bevisprövning i taxeringsmål* (diss), Juridiska institutionen, Stockholms universitet, Stockholm, Norstedts Juridik 1995.

Lindkvist, Gustav, *Bevisfrågor i skatteprocessen – en översikt*, Wolters Kluwer, 1 uppl., 2016.

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer & Simon-Almendal, Theresa, *Inkomstskatt: En lärobok i skatterätt del 1*, Studentlitteratur, 18 uppl., 2021.

Kleineman, Jan, *Rättsdogmatisk metod* i Nääv, Maria & Zamboni, Mauro (red.), *Juridisk metodlära*, Studentlitteratur, 2 uppl., 2018 s. 21-46

Påhlsson, Robert, *Riksskatteverkets rekommendationer: Allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet* (diss), Juridiska institutionen, Uppsala universitet, Uppsala, 1995.

Påhlsson, Robert, *Konstitutionell skatterätt*, Iustus förlag, 4 uppl., 2018.

Påhlsson, Robert, Kleist, David, Rendahl, Pernilla & Svensson, Bo, *Grundläggande inkomstskatterätt*, Iustus förlag, 1 uppl., 2019.

Rydin, Urban, Båvall, Bertil & Bartels, Katarina, *Beskattning av ägare till fämansföretag*, Wolters Kluwer, 4 uppl., 2016.

Sandgren, Claes, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare: Ämne, material, metod, argumentation och språk*, Norstedts Juridik, 5 uppl., 2021.

Sandström, Kjell & Bokelund Svensson, Ulf, *Fåmansföretag: Skatteregler och skatteplanering*, Björn Lundén Information, 11 uppl., 2016.

Schelin, Johan, *Kritiska perspektiv på rätten*, Poseidon förlag, 1 uppl., 2018.

Tjernberg, Mats, *Fåmansaktiebolag – en skatterättslig studie av alternativen särreglering och allmän reglering för beskattning av fåmansaktiebolag och dess ägare m.fl.* (diss), Juridiska institutionen, Lunds universitet, Iustus förlag, 1999.

Tjernberg, Mats, *Fåmansföretag & beskattning*, Iustus förlag, 1 uppl., 2018.

Tjernberg, Mats, *Skatterättslig tolkning*, Iustus förlag, 1 uppl., 2018.

## Artiklar

Gäverth, Leif, *Från stopp- till frittframlagstiftning?* SvSkT 1999 s. 866–879.

Höglund, Mats, *Ska Skatteverket vara opartiskt i skatteärenden?*, SN 2012 s. 29–42.

Höglund, Mats, *Högsta förvaltningsdomstolens källhänvisningar. I: Festskrift tillägnad Christina Moëll*, Juristförlaget i Lund 2017, s. 153–167.

Jareborg, Nils, *Rättsdogmatik som vetenskap*, SvJT 2004 s. 1–10.

Kristoffersson, Eleonor, *Att använda prejudikat och annan rättspraxis i rättstillämpningen*, SvSkT 2011 s. 835–849.

Olsen, Lena, *Rättsvetenskapliga perspektiv*, SvJT 2004 s. 105–145.

Påhlsson, Robert, *Polycentri i skatterättens källor*, SN 1995 s. 573–577.

Påhlsson, Robert, *Skatteverkets styrsignaler – en ny blomma i regelrabatten*, SN 2006 s. 401–418.

Påhlsson, Robert, *Skatterättspraxis i utveckling – principer för rättsfallsanalys*, SN 2011 s. 113–125.

Rydin, Urban, *Beskattning av förmån enbart utifrån dispositionsrätt? – En uppmaning till en ny utredning*, SN 2016 s. 148–161.

Sandgren, Claes, *Om empiri och rättsvetenskap (del I)*, JT 1995/96 s. 726–748.

Tjernberg, Mats, *Innebär slopade stoppregler för fåmansföretag en förbättring av företagsklimatet?*, SN 2000 s. 179–186.

Tjernberg, Mats, *Ont, det gör (fortfarande) ont – trots slopade stoppregler*. I: Festskrift tillägnad Nils Mattsson, Iustus 2005, s. 481–488.

Tjernberg, Mats, *Åtgöranden i HFD om båtformån*, SvSkT 2011 s. 688–691.

Tjernberg, Mats, *Högsta förvaltningsdomstolen och principföljksam prejudikatbildning i skattemål*, SN 2016 s. 42–67.

## Internetkällor

Andersson, Mari, Dahlberg, Mattias, Saldén Enérus, Anita, Tivéus, Ulf, Inkomstskattelagen (1 september 2021) kommentaren till 11 kap. 1 § IL  
[https://juno.nj.se/b/documents/3648148#BOOKPART9789139313243CHAPTER4\\_64](https://juno.nj.se/b/documents/3648148#BOOKPART9789139313243CHAPTER4_64)  
[hämtad 2021-12-10]

SCB, Företagsregistret, <https://www.scb.se/vara-tjanster/bestall-data-och-statistik/foretagsregistret/>

Skatteverket, Rättslig vägledning, Om.  
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/585.html>.

Skatteverket, Rättslig vägledning, Om, Så fungerar rättslig vägledning.  
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/13001.html>.

Skatteverket, Rättslig vägledning, Ställningstaganden.  
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/121.html>.

Skatteverket, Rättslig vägledning, Beskattningsprinciper för dispositionsrätt (utgåva 2017.7).  
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2017.7/358320.html>

Skatteverket, Rättslig vägledning, Beskattningsprinciper för dispositionsrätt (utgåva 2020.15).

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2020.15/358320.html>

Skatteverket, Rättslig vägledning, Beskattningsprinciper för dispositionsrätt (utgåva 2021.18).

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2021.18/358320.html>

Skatteverket, Rättslig vägledning, Vägledning, Övriga förmåner.

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2021.18/358329.html>.



# Bilaga 1 – Kammarrättsdomarna från undersökningen

I denna bilaga finns samtliga kammarrättsavgöranden som undersökningen ledde fram till efter urvalet.

För att hitta avgörandena behöver sökningen göras på särskilt sätt. Avgörandet kommer inte hittas om man t.ex. söker: Kammarrätten i Göteborg mål nr 2893-2895-19. I stället måste sökning göras utifrån hur avgörandet har betecknats i JUNO. Beteckningen brukar vara: KamR mål nr [och sen förkortat målnummer].

Följande exempel kan ges nedan:

The image shows two screenshots of a search interface. The top screenshot shows a search for 'Kammarrätten i Göteborg mål nr 2893-2895-19' resulting in 0 hits. The bottom screenshot shows a search for 'KamR mål nr 2893-19' resulting in 2 hits. The first hit is 'Sundsvall Upphörande av vård av unga' and the second hit is 'Göteborg Inkomstbeskattning Mervärdesskatt Arbetsgivaravgifter'.

**Screenshot 1: Search for 'Kammarrätten i Göteborg mål nr 2893-2895-19'**

Search bar: Kammarrätten i Göteborg mål nr 2893-2895-19

Result: Visar 0 resultat för 'Kammarrätten i Göteborg mål nr 2893-2895-19'

Filters: Dokument (0) Produkter (0) Experter (0)

Message: Inga träffar "Kammarrätten i Göteborg mål nr 2893-2895-19"  
Försök att justera din sökning

**Screenshot 2: Search for 'KamR mål nr 2893-19'**

Search bar: KamR mål nr 2893-19

Result: Visar 2 resultat för 'KamR mål nr 2893-19'

Filters: Dokument (2) Produkter (0) Experter (0)

**Result 1:**

Kammarrätten mål nr 2893-19

Sundsvall

**Upphörande av vård av unga**

Meddelad: 5 februari 2020

Mål nr 2893-19 i SUNDSVALL DOM 2020-02-05 Meddelad i Sundsvall KLAGANDE 1, Halle Adhanom...mål nr 344-15) respektive den 19 maj 2015 (mål nr 652-15) att Debora, Fanos, Winny

👁 Visa träfford ☆ Favorit

**Result 2:**

Kammarrätten mål nr 2893-19 | Kammarrätten mål nr 2895-19

Göteborg

**Inkomstbeskattning Mervärdesskatt Arbetsgivaravgifter**

Meddelad: 17 december 2019

Mål nr 28932895-19 GÖTEBORG DOM Avdelning 2 2019-12-17 Meddelad i Göteborg KLAGANDE Fryksdalens...mål som kammarrätten har avgjort, mål nr 650-18 och 796-18, där omständigheterna liknar

👁 Visa träfford ☆ Favorit

I nedan tabeller återger jag såväl det fullständiga målnumret, det vill säga som det står i domen, som JUNO:s förkortade målnummer.

## Kammarrätten i Göteborg

Fullständigt mål nr	Mål nr i JUNO	Tillgång
5449-17	5449-17	Fyrhjuling
937-18	937-18	Fyrhjuling
796-18	796-18	Fyrhjuling
650-18	650-18	Fyrhjuling
2892-19	2892-19	Fyrhjuling
2893-2895-19	2983-19	Fyrhjuling
1106-20	1106-20	Husbil
5371-5374-10	5371-10	Häst
1289-1290-12, 1293-1295-12, 1297-1299-12	12891-12	Häst
6035-17	6035-17	Häst
6036-6038-17	6036-17	Häst
3851-3853-17, 3855-3857-17	3851-17	Motorcykel
5935-5939-11	5935-11	Musikanläggning
1547-1548-11	1547-11	Möbler och konst
5616-5623-19	5616-19	Möbler
5597-5598-17	5597-17	Snöskoter

## Kammarrätten i Jönköping

Inga

## Kammarrätten i Stockholm

<b>Fullständigt mål nr</b>	<b>Mål nr i JUNO</b>	<b>Tillgång</b>
6912-18, 6914-6916-18	6912-18	Flygplan
3508-3509-10	3508-10	Fyrhjuling
2879-20	2879-20	Fyrhjuling
6310-6315-18	6310-18	Häst
6316-6318-18	6316-18	Häst
6319-6321-18	6319-18	Häst
8750-8755-18	8750-18	Häst
6873-6875-10	6873-10	Konst
3458-13	3458-13	Motorcykel
2497-2500-16	2497-16	Motorcykel

## Kammarrätten i Sundsvall

<b>Fullständigt mål nr</b>	<b>Mål nr i JUNO</b>	<b>Tillgång</b>
797-17	797-17	Fyrhjuling
2554-2555-18	2554-18	Fyrhjuling
853-20	852-20	Fyrhjuling
3041-14	3041-14	Husvagn
1461-15	1461-15	Husvagn
1181-16	1181-16	Häst
1182-16	1182-16	Häst
777-778-14	777-14	Snöskoter
779-780-14	779-14	Snöskoter

---

781-784-14	781-14	Snöskoter
797-17	797-17	Snöskoter
891-898-20	891-20	Tung lastbil

---