



Dispositionsrätt till båt

Förmånsbeskattning av fåmansföretagare – när gällande rätt, rättstillämpning och skatterättsliga rättssäkerhetsprinciper kolliderar

Victoria Lindgren

Abstract

In Sweden, taxation of benefits is common for both employees and the owners of companies. Regarding boat benefits, special rules apply for owners of closely held companies. Instead of paying tax for the actual use of the boat, the right of disposal itself can lead to benefit taxation. This is also the subject of study in this essay. The main question is whether the application of law in Swedish administrative courts of appeal in boat benefit cases is unanimous with the law according to the Swedish tax legislation and its legislative history, including case law from the Swedish administrative supreme court, or not. The second question is if the application of law respectively the law itself is consistent with tax principles regarding rule of law – in this case the principle of legality and principles regarding the rules of burden of proof in tax proceedings and tax cases.

The result from this study is that in a lot of cases, the administrative courts of appeal fail to examine all circumstances that could have an impact on the right of disposal, even if referred to by the taxpayer. Instead, certain criterias for taxation seems to have developed through case law from the administrative courts of appeal, leading to simplified (and sometimes wrongful and/or noncoherent) judgements. As for the conformity with the principles, the taxation can be severely criticized from a legality stance. The ground for taxation is vague and indefinite and leads to unpredictable and legally insecure results. Regarding the burden of proof there seems to be a principle of sanction that dominates the rules, even though it doesn't fulfill its own purpose. Also, the burden of proof in combination with a strict evaluation of evidence in the administrative courts of appeal nearly leads to an impossibility (or at least to severe hardship) for the taxpayer to disprove the Swedish tax authority in a trial.

My conclusion is that the law concerning taxation of boat benefits and its application leads to rule of law-related problems. In some ways, different treatment of owners of closely held companies than that of "regular" employees can be justified, but the taxation must be fair and predictable. In my opinion, there are possible solutions to this problem, and I strongly believe that the question needs to be further examined to secure a just treatment of the owners of closely held companies.

Förord

Det är en märklig känsla som infinner sig när jag inser att detta förord också är det sista jag skriver på juristprogrammet. Studieåren har varit en berg- och dalbana kantad av såväl nya lärdomar som utmaningar och jag tvivlar inte en sekund på att jag har fått en gedigen kunskapsgrund att stå på inför de kommande åren oavsett yrkesval. När jag började på juristprogrammet kunde jag inte ens i mina vildaste fantasier föreställa mig att jag skulle skriva en examensuppsats inom skatterätt, än mindre att jag samtidigt skulle tycka att det var roligt. Efter att ha ägnat hösten åt ytterligare fördjupning (och förtjusning?) i skatterätten kan jag med glädje konstatera att det ibland är bra att ha fel och att inte veta allt i förväg.

Parallellt med uppsatsförfattandet har jag gjort uppsatspraktik på skatteavdelningen på EY i Umeå vilka jag vill tacka för en oerhört lärorik och rolig tid och för att ni har peppat mig och gett mig ett större perspektiv på skatterätt i såväl teori som praktik. Ett särskilt tack vill jag rikta till Veronica Nensén som har tagit sig tid till korrekturläsning, feedback och diskussion av idéer genomgående under uppsatstiden.

Jag vill också tacka min handledare Johan Holm som också var den som väckte mitt intresse för skatterätt från första början. De diskussioner som vi har haft under handledningarna samt de råd och tips du har gett under uppsatstiden har varit till stor hjälp och nytta under den gångna hösten.

Slutligen vill jag tacka min familj och min sambo för det stöd som ni har varit under alla dessa år och för att ni har stått ut med såväl hetsiga middagsdiskussioner som långa monologer om skatt. Det hade varit avsevärt mycket tyngre att genomföra detta utan er vid min sida. Tack.

Victoria Lindgren

Umeå, 2016-12-30

Innehållsförteckning

Förkortningar	7
1 Inledning	8
1.1 Syfte	9
1.2 Avgränsningar och utgångspunkter	10
1.3 Metod och material	11
1.3.1 Fastställande av gällande rätt	12
1.3.2 Undersökning av rättstillämpningen	16
1.3.3 Principbaserad analys av rättstillämpning och gällande rätt	19
1.4 Tidigare forskning	21
1.5 Disposition	21
2 Rättssäkerhetsprinciper i skatteprocessen	22
2.1 Rättssäkerhet	23
2.2 Legalitetsprincipen	23
2.2.1 Föreskriftskravet	24
2.2.2 Analogiförbudet	25
2.2.3 Retroaktivitetsförbudet	25
2.2.4 Obestämdhetsförbudet (bestämmdhetskravet)	26
2.3 Bevisbördereglerna	27
2.3.1 Sanktionsprincipen	28
2.3.2 Rättvis principen	29
3 Förmånsbeskattning av dispositionsrätter	29
3.1 Förmånsbeskattning	30
3.2 Stoppreglerna	31
3.3 Dispositions rätt som förmån	32
3.3.1 RÅ 2002 ref. 53 (fritidshusfallet)	33
3.3.2 Bevisbördan i förmånsfrågor avseende dispositions rätt	34
4 Dispositions rätt till båt enligt gällande rätt	35
4.1 Gällande rätt	35
4.2 Skatteverkets tolkning	39
5 Dispositions rätt till båt i rättstillämpningen	41
5.1 Båtens karaktär	41

5.1.1	Kappseglingsbåtar	41
5.1.2	Transportbåtar.....	42
5.1.3	Andra båtar som kräver skepparexamen	42
5.1.4	Andra omständigheter hänförliga till båten	43
5.2	Användning i verksamheten	44
5.2.1	Marknadsföring	44
5.2.2	Uthyrning.....	45
5.2.3	Båtar av övrig vikt för verksamheten	46
5.3	Omständigheter hänförliga till den skattskyldige	47
5.3.1	Privat båt.....	47
5.3.2	Eget intresse.....	48
5.3.3	Sjukdom.....	48
5.3.4	Frånvaro.....	49
5.4	Andra omständigheter.....	49
5.4.1	Nyckelförvaring, nyttjandeavtal och indirekt ägande.....	49
5.4.2	Uppläggning på varv och reparationer	50
5.4.3	Ekonomiska skäl.....	51
5.4.4	Flera företagsledare	52
6	Förhållandet mellan gällande rätt och rättstillämpning	52
6.1	Dispositionsrättens fördelning	53
6.2	Förenligheten med gällande rätt	55
6.2.1	Hanteringen i rättstillämpningen	55
6.2.2	Problem och slutsatser	57
7	Förhållandet till skatterättsliga rättssäkerhetsprinciper	59
7.1	Legalitet och dispositionsrätt	60
7.2	Bevisbörderegler och dispositionsrätt.....	62
7.2.1	Rättvis principen	63
7.2.2	Sanktionsprincipen	64
7.3	Principiell konformitet och slutsatser	66
8	Avslutande analys och sammanfattning.....	67
8.1	Analys	68
8.1.1	(O)motiverad särbehandling av fåmansföretagare?.....	68
8.1.2	Neutralitetsaspekter	68
8.1.3	Tumregler istället för helhetsbedömningar.....	69

8.1.4	Värderingsproblem	71
8.1.5	Bristande förutsebarhet på grund av legalitetsproblem	72
8.1.6	Den omöjliga bevisbördan.....	72
8.1.7	Effekter, problem och lösningar	73
8.2	Sammanfattning	75
Källor och litteratur		79
Bilaga		85

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslagen (2005:551)
FPL	Förvaltningsprocesslagen (1971:291)
HD	Högsta Domstolen
HFD	Högsta Förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
prop.	Regeringens proposition
RegR	Regeringsrätten
RB	Rättegångsbalken (1942:740)
RF	Regeringsformen
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SAL	Socialavgiftslagen (2000:980)
SFL	Skatteförfarandelagen (2011:1244)
SIL	Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt
SKV A	Skatteverkets allmänna råd
SKV FS	Skatteverkets föreskrifter
SKV M	Skatteverkets meddelanden
SOU	Statens offentliga utredningar

1 Inledning

En anställds eller en företagsledares privata nyttjande av ett företags tillgångar har länge varit föremål för diskussion. Sådant privat nyttjande anses som huvudregel vara en skattepliktig förmån för den som har nyttjat tillgången eller för den företagsledare som driver företaget. Reglerna om förmåner kan upplevas som snåriga och för den som inte är van att hantera förmånsfrågor kan det vara svårt att avgöra vad som är en förmån, och i förekommande fall, hur den ska beskattas. Förmåner utgörs av all icke-kontant ersättning som lämnas från ett företag till en anställd eller företagsledare, antingen som ersättning för utfört arbete eller bara på grund av engagemanget i företaget. Förmånerna är antingen skattepliktiga eller skattefria beroende på vilken typ av förmån det är fråga om. Några vanligt förekommande förmåner är sådana som uppkommer när en arbetsgivare betalar för privata tjänster och varor åt en anställd, exempelvis i form av mobiltelefon, arbetskläder, gymkort, tjänstebil eller gratis kaffe på arbetsplatsen. Det finns även andra sorters förmåner, exempelvis när anställda får gratis varor från företagets sortiment, möjlighet att använda företagets tillgångar eller får rabatter på företagets varor och tjänster.¹ Som exempel på normalt sett skattefria förmåner kan nämnas personalvårdsförmåner såsom gratis frukt och kaffe eller ett gymkort. Som exempel på normalt sett skattepliktiga förmåner kan nämnas förmån av fri kost eller bostad. Från detta finns även undantag som gör att en normalt sett skattefri förmån blir skattepliktig och vice versa. Det är med andra ord fråga om ett omfattande regelverk med utrymme för olika tolkningsfrågor och problem.

Om den som erhåller förmånen dessutom är fåmansföretagare finns ytterligare bestämmelser att ha i åtanke. Tidigare fanns stoppregler som syftade till att hindra fåmansföretagare från att köpa privat egendom i företaget, bland annat i anvisningarna till 32 § 1 st. 14 p. kommunalskattelagen (1928:370) (KL). När reglerna avskaffades började vanliga regler om förmånsbeskattning gälla fullt ut även i fåmansföretag.² I syfte att begränsa fåmansföretagarnas inköp av privat egendom i bolagen utvecklades ny praxis på området, särskilt i fråga om dyrare tillgångar. Denna nya praxis byggde på en idé om att även möjligheten att disponera en tillgång skulle kunna medföra förmånsbeskattning.³

¹ Se Fröroth m.fl., 2014, s. 9.

² SOU 1998:116 s. 42 f. och s. 82 f., och prop. 1999/00:15 s. 52.

³ Förmånsbeskattning utifrån dispositionsrätt bygger på ett antagande om att själva möjligheten att kunna använda (disponera) en tillgång i sig är en skattepliktig förmån. Se exempelvis RÅ 2002 ref. 53.

På senare år har ett flertal tvister mellan företagare och Skatteverket prövats i domstol avseende förmånsbeskattning av dispositionsrätter. Ett exempel på en sådan förmån är förmån av båt. Högsta Förvaltningsdomstolen (HFD) kom år 2011 fram till att i fråga om ägande av båtar i fåmansföretag kan själva dispositionsrätten till en båt ligga till grund för påförandet av en förmån.⁴ Andra exempel på förmåner där dispositionsrätten kan ligga till grund för förmånsbeskattning är förmån av bil, fritidshus, bostad, snöskoter, husbil, häst eller motorcykel.⁵

Förekomsten av en skattepliktig förmån kan få skattemässiga konsekvenser för den enskilde fåmansföretagarens ekonomi. Förmånen riskerar att bli en kostsam historia då den innebär dels en ökning av fåmansföretagarens inkomst av tjänst och därmed skattepliktiga inkomst, dels genom ökade kostnader för sociala avgifter i fåmansföretaget. Därtill finns en risk att företagaren påförs skattetillägg om förmånen inte redovisats korrekt vid inkomstdeklarationen. För den som äger en båt i ett fåmansföretag kan det därför av ekonomiska skäl vara av vikt att kunna bevisa när dispositionsrätten till båten (och därmed värdet på förmånen) har varit begränsad. Av denna anledning är det intressant att undersöka om rättstillämpningen i sådana mål överensstämmer med gällande rätt, eller om rättstillämparen har gått utanför den gällande rätten och i sådana fall i vilken mån det har skett. Detta medför också ett intresse av att undersöka hur såväl den gällande rätten liksom rättstillämpningen förhåller sig till olika skatterättsliga rättssäkerhetsprinciper som legalitetsprincipen samt olika bevisbördeprinciper.

1.1 Syfte

Syftet med denna uppsats är att utreda när förmånsbeskattning av båtar blir aktuellt för ägare i fåmansaktiebolag. Vidare innefattar syftet att undersöka hur den praktiska rättstillämpningen i underrätt förhåller sig till gällande rätt. Slutligen innefattar syftet att analysera hur gällande rätt respektive rättstillämpning förhåller sig till skatterättsliga rättssäkerhetsprinciper i fråga om legalitet och bevisbörda.

Syftet besvaras närmare genom nedanstående frågeställningar:

⁴ HFD 2011 ref. 55 I och II.

⁵ Som exempel kan nämnas RÅ 2001 ref. 22 I och II (bil), RÅ 2002 ref. 53 (fritidshus), kammarrätten i Göteborg mål nr. 3329-13 (husbil), kammarrätten i Stockholm mål nr. 3970-07 (bostad), kammarrätten i Stockholm mål nr. 706-06 (motorcykel), kammarrätten i Jönköping mål nr. 3126-12 (häst) och kammarrätten i Stockholm mål nr. 3508-10 (snöskoter).

- Hur ska dispositionsrätt till båt bedömas enligt gällande rätt?
- Hur bedöms dispositionsrätt till båt i rättstillämpningen?
- Är gällande rätt respektive rättstillämpning förenliga med legalitetsprincipen respektive bevisbördereglerna?

1.2 Avgränsningar och utgångspunkter

För att begränsa uppsatsens omfattning berörs inte sådana mervärdesskatterelaterade frågor som kan aktualiseras i fråga om förmånsbeskattning. Istället ligger fokus på förmånsbeskattningen ur ett inkomstskattemässigt perspektiv och de medföljande skattekonsekvenserna i fråga om sociala avgifter och skatteavdrag som uppstår dels för fåmansföretaget, dels för fåmansföretagaren. Frågor relaterade till grunden för uttag av skattetillägg berörs inte heller närmare eftersom det inte omfattas av syftet med uppsatsen.

Någonting kan nämnas om uppsatsens förhållande till EU-rätten. Även om vissa delar av skatteområdet såsom mervärdesskatten och vissa andra indirekta skatter styrs direkt av EU-rättsliga bestämmelser hör det inkomstskatterättsliga regelverket i huvudsak till medlemsstaternas exklusiva kompetens.⁶ Frågan som behandlas i denna uppsats är i huvudsak en rent intern skatterättslig fråga, och utifrån frågeställningarna finns inte heller någon anledning att beröra EU-rätten då frågor om exempelvis fri rörlighet eller mervärdesskatt inte aktualiseras.

I syfte att avgränsa mig från allt för många och långa begreppsdefinitioner har min utgångspunkt varit att läsaren förväntas ha grundläggande skatterättsliga kunskaper samt viss kännedom om de aktiebolagsrättsliga reglerna. Av den anledningen görs inga långa utläggningar om exempelvis vad som är ett fåmansföretag, vem som är företagsledare eller innebörden av sociala avgifter, utan det förutsätts läsaren redan ha kunskap om.

⁶ EU-rätten influerar däremot den interna skatterätten allt mer. Det finns direktiv som styr delar av den interna skatterätten, exempelvis i fråga om gränsöverskridande omstruktureringar och liknande transaktioner. Därtill kan den rent interna lagstiftningen vara oförenlig med EU:s grundläggande friheter avseende fri rörlighet vilket påverkar hur lagen kan och får tillämpas, se Dahlberg, 2014, s. 334 f. Inget av detta har dock aktualiserats i denna uppsats och berörs därför inte i den fortsatta framställningen.

1.3 Metod och material

I uppsatsen används genomgående en rättsvetenskaplig metod. Begreppet “rättsvetenskaplig metod” anses vanligtvis omfatta alla metoder som ökar kunskapen om rätten, med den grundläggande utgångspunkten att ett juridiskt perspektiv anläggs.⁷ Vid tillämpningen av en rättsvetenskaplig metod innebär det inte att endast ett enda metodologiskt tillvägagångssätt kan godtas, utan det finns förmodligen lika många rättsvetenskapliga metoder som det finns rättsvetenskapliga verk. Avseende den här uppsatsen är min tolkning att epitetet “rättsvetenskaplig metod” bör ses som ett paraplybegrepp för en mängd olika metoder som alla har sin utgångspunkt i rättsvetenskapen, snarare än benämningen på en särskild metod.

I denna uppsats innebär det att den rättsvetenskapliga metoden som har tillämpats är starkt präglad av skatterättens särskilda premisser för exempelvis fastställande av gällande rätt samt tolkning och tillämpning av skattelag. Vanligtvis medför tillämpningen av en rättsvetenskaplig metod en möjlighet att undersöka källor som normalt står utanför en mer traditionell rättskällelära, där lag, praxis och förarbeten utgör kärnan.⁸ Detta kan problematiseras något ur ett skatterättsligt perspektiv. Inom skatterätten tillämpas generellt sett ett strikt förhållningssätt gällande vilka de skatterättsliga rättskällorna är, hur de förhåller sig till varandra och vilka tolkningsmetoder som får användas för att lösa skatterättsliga problem.⁹ Detta har sin grund i rättssäkerhetsfrågor på grund av de stora maktskillnaderna som finns mellan den skattekrävande staten respektive den enskilde skattebetalaren, men även i frågor om legalitet och förutsebarhet.¹⁰ Denna särprägel medför att en mer korrekt benämning av den metod som används i uppsatsen närmast skulle vara en skatterättslig metod, som i sin tur passar in under paraplybegreppet rättsvetenskaplig metod.¹¹

För att besvara skatterättsliga frågor kan sägas att stöd huvudsakligen ska sökas inom ramen för rättskälleläran.¹² Inom skatterätten finns en relativt etablerad syn på vilka rättskällor som godtas, vilket inbördes förhållande de har till varandra samt vilka tolkningsmetoder som kan

⁷ Sandgren, 2011, s. 39.

⁸ Se Sandgren, 2011, s. 39.

⁹ Lodin m.fl., 2015, s. 719.

¹⁰ Lodin m.fl., 2015, s. 719. Se Tjernberg, 2016, s. 172 f. för en närmare diskussion om legaliteten och förhållandet till rättskällorna och möjliga tolkningar av dessa.

¹¹ Om det överhuvudtaget finns en skatterättslig metod kan diskuteras. Med hänsyn till att det finns ett mer eller mindre vedertaget arbetssätt vid studier av skatterättsliga problem bör det däremot kunna ses som en indikation på att det skulle kunna finnas en (i vart fall delvis) egen metod beroende på vilket problem som ska lösas, se Tjernberg, 2016, s. 168.

¹² Tjernberg, 2016, s. 167.

användas.¹³ För tydlighet i framställningen har jag valt att dela in rättskällorna i två olika grupper, nämligen rättskällor i strikt respektive vid mening. Med rättskällor i strikt mening avser jag de rättskällor som används för att fastställa gällande rätt. Motsatsen blir därför rättskällor i vid mening, med vilket jag avser rättskällor som kan användas för att exempelvis problematisera den gällande rätten eller för att ge en ökad förståelse av den. Hur rättskällorna har använts samt det metodologiska tillvägagångssättet som tillämpats för respektive fråga redogörs för nedan.

1.3.1 Fastställande av gällande rätt

Den första delfrågan är hur dispositionsrätt till båt ska bedömas enligt gällande rätt. Innan jag redogör för vilka rättskällorna är och hur de har använts för att fastställa gällande rätt bör något sägas om skatterättslig tolkningsmetodik. Skatterätten präglas av flera olika grundprinciper, där den kanske mest omtalade är legalitetsprincipen. En närmare beskrivning görs under avsnitt 2.1, men för att metodframställningen ska vara förståelig kommer en kortare redogörelse att genomföras. I Sverige ska all offentlig makt utövas under lagarna enligt 1:1 3 st. regeringsformen (RF). Legalitetsprincipen uppställer vissa krav för att den offentliga maktutövningen ska vara förutsebar för den enskilde och fri från godtycke. Innebörden av principen kan sålunda syfta till att tillförsäkra den enskilde en rättssäker beskattning. Principen innebär bland annat att allt skatteuttag måste ha stöd i lag (föreskriftskravet) och att analogislut är förbjudna. Det innebär att vid beskattningen av enskilda eller vid tillämpningen av skattelag i exempelvis domstol får inte tolkningen av lagen gå längre än vad som förefaller som naturligt och normalt utifrån ordalydelsen.¹⁴ Detta påverkar således vilket material som får användas, men också vilken tolkningsmetod som kan tillämpas vid utredningen av ett skatterättsligt problem. Huvudsakligen kan urskiljas två olika tillvägagångssätt för att lösa skatterättsliga frågor, nämligen tillämpningen av en objektiv respektive en subjektiv tolkningsmetod. För den som tillämpar en objektiv tolkningsmetod är lagtextens ordalydelse centralt, medan den som tillämpar en subjektiv tolkningsmetod även fäster vikt vid lagens förarbeten och syftet med regleringens tillkomst.¹⁵ Vilken tolkningsmetod som bör väljas och därmed vilka rättskällor som kan och får användas torde därmed bero på vilket förhållningssätt författaren har till legalitetsprincipen.¹⁶

¹³ Lodin m.fl., 2015, s. 719.

¹⁴ Pahlsson, 2013, s. 88 f. och s. 91.

¹⁵ Hiort af Ornäs, 2011, s. 31.

¹⁶ Se Tjernberg, 2016, s. 183.

Det är vanligtvis ostridigt att lagtexten är den primära källan till information inom skatterätten, och jag har inte haft anledning att göra någon annan bedömning.¹⁷ I de fall när lagtexten inte uttryckligen ger någon ledning för tolkningen av denna kan domstolarna genom rättstillämpningen ta ställning till hur lagen ska förstås. I skattefrågor kan frågorna antingen tas upp i Högsta Domstolen (HD) eller HFD. I frågan som behandlas i uppsatsen är det förvaltningsdomstolarna som prövar frågan, vilket också medför att med högsta instans avses HFD alternativt Regeringsrätten (RegR) beroende på om domen meddelats före eller efter RegR bytte namn till HFD. Vad gäller prövning av skatterättsliga frågor brukar HD pröva frågor avseende ekonomisk brottslighet, vilket inte är aktuellt i denna uppsats. I fråga om värdet av domar från högsta instans bör anmärkas att även om domarna förvisso kan vara prejudicerande och kan användas som vägledning för kommande avgöranden, är underinstanserna emellertid inte formellt tvingade att följa avgörandena.¹⁸ För att kunna söka svar på en skatterättslig fråga krävs att avgörandet som används som vägledning är prejudicerande, det vill säga att det är möjligt att dra en mer generell slutsats av fallet. I andra fall bör rättsfallen vara något mindre intressanta vid lösningen av skatterättsliga problem.¹⁹ I den här uppsatsen har lagtexten undersökts först, därefter följt av praxis från HFD med fokus på HFD 2011 ref. 55 I och II.

Vad som kan vålla mer huvudbry är frågan om förarbeten och lagtextens bakomliggande syften. Å ena sidan menar vissa forskare såsom Anders Hultqvist att en bokstavstolkning av lagtexten är det mest korrekta och ska förordas i enlighet med kravet på legalitet i skattelagstiftningen. Om nu lagstiftaren inte varit tydlig nog anser Hultqvist att lagstiftaren får skylla sig själv om tillämpningen inte sker som det var tänkt. Å andra sidan finns en opposition där forskare såsom Mats Tjernberg menar att det leder till ett närmast bisarrt resultat om det endast är en strikt bokstavstolkning av skatterättsliga regleringar som får tillmätas betydelse.²⁰ Detta är en diskussion som jag inte kommer fördjupa mig närmare i, men någonting bör sägas om vilket ställningstagande jag gjort i fråga om tolkning av förarbeten i denna uppsats. Jag är beredd att hålla med både Hultqvist och Tjernberg. En strikt bokstavstolkning kan leda till en låst och därigenom begränsad rättstillämpning, samtidigt som en allt för ändamålsinriktad sådan kan leda till ett rättsosäkert och svårförutsebart resultat för den enskilde. Min åsikt är att klarhet och förutsebarhet för den enskilde bör väga tyngre än lagstiftarens vilja att skapa generell (och ofta

¹⁷ Hiort af Ornäs, 2011, s. 30.

¹⁸ Lodin m.fl., 2015, s. 719 f.

¹⁹ Lodin m.fl., 2015, s. 19 f.

²⁰ Jämför Tjernberg, 2016, s. 179–182, och Hultqvist, 1995, s. 111.

otydlig) lagstiftning. Däremot skulle det i praktiken vara svårt att med fullgott resultat lagstifta uttömmande paragrafer som på ett klart och tydligt sätt redogör för alla tänkbara situationer som lagstiftaren faktiskt avsett reglera. Förutom praktiska författningssvårigheter för lagstiftaren finns därtill en risk att en sådan lag skulle bli svåröverskådlig och därmed än mer svårtolkad för den enskilde. Med det sagt anser jag dock inte att förarbeten till någon del bör kunna grunda ny beskattningsrätt endast för att ett lagrum är otydligt. Om det däremot skulle kunna vara en logisk slutsats av lagrummet, bör det i vart fall kunna studeras till ledning för hur frågan *kan* hanteras. Rör det sig endast om felformulerad lagtext anser jag likt Hultqvist att lagstiftaren i sådana fall får stå sitt kast och genom ett nytt lagstiftningsförfarande korrigera lagtexten. Förarbeten är således rättskällor, vilka bör tillämpas restriktivt beroende på vilken typ av fråga det rör sig om.

I denna uppsats utgör alltså de ovan diskuterade rättskällorna – lagtext, praxis och förarbeten – rättskällorna i strikt mening. Detta medför också att det vid undersökningen av gällande rätt har använts en subjektiv tolkningsmetod, där lagtext har studerats i första hand, följt av rättspraxis från HFD och slutligen har förarbeten undersökts till ledning för i vilken kontext den gällande rätten ska förstås.

Någonting bör nämnas om övriga källor. Utöver rättskällorna i strikt mening, tillkommer andra rättskällor i vid mening såsom doktrin eller material från Skatteverket. Om den typen av material får undersökas vid lösningen av skatterättsliga problem är omdiskuterat. Varje år utfärdar Skatteverket en stor mängd material som kan användas till ledning för beskattningen. I fråga om Skatteverkets föreskrifter (SKV FS) är innehållet bindande för såväl Skatteverket själva som för de skattskyldiga, så länge föreskrifterna inte tillför någonting nytt utöver vad som framgår i lagtexten.²¹ Skatteverket utfärdar även annat material såsom Skatteverkets allmänna råd (SKV A), Skatteverkets meddelanden (SKV M) och Skatteverkets ställningstaganden, vilka i praktiken endast är bindande för Skatteverket själva. Frågan är hur dessa källor förhåller sig till de skatterättsliga rättskällorna. Vad gäller SKV A, SKV M och ställningstagandena är det tydligt att de är av mer rådgivande och vägledande karaktär utan att vara bindande. SKV FS är direkt bindande för skattskyldiga samt för Skatteverket själva, men eftersom det saknats relevanta SKV FS att tillgå i den här frågan utelämnas en vidare diskussion om dess eventuella rättskällevärde. Vad gäller övrigt material från Skatteverket såsom SKV A,

²¹ Lodin m.fl., 2015, s. 22.

SKV M och ställningstagandena kan det däremot användas på andra sätt än i syfte att undersöka gällande rätt. I många fall torde enskilda vända sig till Skatteverket för råd om hur de ska agera i en viss situation. Dessa råd kan få effekt på hur enskilda agerar beroende på vad de uppfattar som gällande rätt. Materialet är däremot inte på något sätt bindande för domstolarna och får inte grunda någon ny beskattningsrätt, vilket medför att det inte kan ses som en rättskälla i strikt mening, men kan användas för att förstå hur gällande rätt tolkas och tillämpas. I denna uppsats har endast ett ställningstagande använts för att förstå Skatteverkets tolkning av gällande rätt och deras indelning av dispositionsrätten i olika nivåer.

Även någonting om doktrin bör nämnas. Det händer ibland att domstolarna hämtar vägledning från doktrin och annan litteratur. Normalt sett har inte doktrin samma auktoritet som de andra rättskällorna vilket gör att den inte heller kan ses som en rättskälla i strikt mening vid lösandet av skatterättsliga problem. Doktrinen kan däremot godtas som en rättskälla i vid mening förutsatt att den har en viss ”inre tyngd”. Denna tyngd kan uppkomma genom att argumentationen som förs är av sådan kvalitet att den ger sig själv en typ av legitimitet, vilket också medför att bristfällig argumentation kan leda till att doktrinen tappar delar av sin rättskällestatus.²² Doktrin kan därför ses som en sådan källa som liksom delar av Skatteverkets material kan ge vägledning och vara ett stöd vid eventuell problematisering av gällande rätt. Doktrin kan även fylla en viktig funktion i fråga om mer teoretiska element, såsom beskrivningen av ej lagfästa principer eller rättsvetenskapliga teorier.²³ I fråga om undersökningen av gällande rätt har doktrin använts för att förstå och problematisera rätten i den mån det har varit aktuellt.

För att undersöka vad som är gällande rätt har jag således använt mig av lagtext, praxis och förarbeten, alltså rättskällorna i strikt mening. I den mån jag har problematiserat eller diskuterat den gällande rätten har jag istället haft ett öppnare förhållningssätt till rättskällorna och använt mig av både doktrin och ett ställningstagande från Skatteverket.

²² Se Kleineman, 2013, s. 33, och Sandgren, 2005, s. 654.

²³ Lodin m.fl., 2015, s. 23.

1.3.2 Undersökning av rättstillämpningen

Den andra delfrågan är hur dispositionsrätt till båt har bedömts och tolkats i den faktiska rättstillämpningen.²⁴ För att undersöka detta har ett närmast empiriskt tillvägagångssätt använts, där en större mängd material har analyserats i syfte att försöka klargöra den faktiska rättstillämpningens förhållande till den gällande rätten. Med den faktiska rättstillämpningen avses hur den gällande rätten har kommit till uttryck i exempelvis underrätternas dömande verksamhet eller vid myndighetsutövning. Denna rättstillämpning kan ge upphov till nytt rättsligt material i form av underrättspraxis eller myndighetsbeslut, vilket enligt en striktare rättskällehära inte är en del av den traditionella gällande rätten men likväl kan utgöra empiriskt material.²⁵ I denna uppsats är det rättstillämpningen i underrätt som har varit av intresse. Eftersom mängden förvaltningsrättspraxis är omfattande har jag valt att analysera kammarrättspraxis. Anledningen till att jag har valt just kammarrätterna beror dels på att kammarrättsdomar i många fall har mer utförliga domskäl jämfört med många förvaltningsrättsdomar, dels på att kammarrätterna ofta i praktiken är den sista och därmed högsta instansen de flesta enskilda når vid tvister på grund av begränsningen i antalet prövningstillstånd till HFD.²⁶

Om rättspraxis från underrätter kan användas eller inte i en rättsvetenskaplig framställning kan diskuteras då kammarrätterna och HFD har olika syften och funktioner.²⁷ Vad gäller avgöranden från underinstanser såsom kammarrätt eller förvaltningsrätt är deras utslag inte prejudicerande. Underrättspraxis kan däremot tjäna vissa syften i ett vetenskapligt arbete även om det inte är en rättskälla i strikt mening.²⁸ Frågan blir därför om rättspraxis från kammarrätterna kan och får användas för att undersöka rättstillämpningen. Om syftet hade varit att fastställa gällande rätt hade svaret blivit nekande därför att kammarrättspraxis uttrycker gällande rätt, den utgör inte gällande rätt. För att undersöka rättstillämpningen kan det däremot

²⁴ Svensson kallar detta för *de lege interpretata*. Det handlar således inte om ett angreppssätt utifrån vad rätten är (*de lege lata*) eller vad rätten borde vara (*de lege ferenda*), utan om hur rätten uttolkas eller har uttolkats (*de lege interpretata*), Svensson, 2014, s. 214.

²⁵ Sandgren kallar detta för gällande rätt i sedvanlig mening (rätten enligt lag och prejudikat) respektive gällande rätt i faktisk mening (rätten som den tillämpas av exempelvis första instans). Huruvida det är fråga om rättsligt material som också är empiriskt torde bero på syftet med materialets användning, se Sandgren, 1995/96, s. 732.

²⁶ Kristoffersson, 2011, s. 837.

²⁷ Detta kan förstås som att HFD:s funktion är att genom sina prejudikat *skapa rätt* som *bör* följas, samtidigt som kammarrätternas funktion är att *skipa rätt* vilket skapar underrättspraxis som *får* följas, se Kristoffersson, 2011, s. 837 f.

²⁸ Lodin m.fl., 2015, s. 21.

vara lämpligt material. Med anledning av ovan angivna skäl har jag därför valt att analysera kammarrättspraxis i denna uppsats.²⁹

Någonting bör även sägas om hur jag har valt ut vilka rättsfall som ska analyseras. Redan innan HFD gav klartecken för beskattning av dispositionsrätt till båtar dömde kammarrätterna i mål om dispositionsrätt till båtar.³⁰ I mitt val av vilka rättsfall som ska analyseras har jag utgått från de kammarrättsdomar som har meddelats efter HFD 2011 ref. 55 I och II (båtfallet) då det rättsfallet både bekräftade och till viss del gav upphov till ny gällande rätt avseende beskattningen av båtförmaner. Eftersom jag har utgått från båtfallet när jag har undersökt gällande rätt är det en logisk följd att rättstillämpningen efter det fallet är den som ska jämföras med gällande rätt. Jag har endast använt mig av rättsfall där det handlat om dispositionsrätt till båt för fåmansföretagare och delägare i fåmansaktiebolag. Det finns även rättsfall där delägare i handelsbolag samt enskilda näringsidkare har hamnat i en tvist med Skatteverket om dispositionsrätt till båt.³¹ Dessa har uteslutits då syftet med uppsatsen är att undersöka beskattningen av fåmansaktiebolag och dess ägare. För att ytterligare begränsa min undersökning har jag endast analyserat rättsfall där båtförmänen direkt eller indirekt har överklagats.³² Det har medfört att jag har utelämnat rättsfall där båtförmaner har prövats i förvaltningsrätten tillsammans med fler frågor men där endast andra frågor än båtförmansfrågor har överklagats. Inte heller rättsfall där den överklagade frågan endast har rört skattetillägg för påförd förmån alternativt momsrelaterade frågor har undersökts. Inga domar meddelade efter den första december år 2016 har behandlats i uppsatsen på grund av den tidsmässiga närheten till uppsatsens inlämningsdatum. Efter dessa avgränsningar blev det kvar totalt 40 stycken rättsfall, vilka alla har undersökts i denna uppsats.

²⁹ Se dock Kristoffersson, 2011, s. 839 som menar att om det saknas HFD-praxis kan även kammarrättspraxis få en betydande ställning som rättskälla, även om sådan praxis i sig inte utgör prejudikat.

³⁰ Detta beror till stor del på att Skatteverket började tillämpa de allmänna reglerna för förmånsbeskattning redan i samband med slopandet av stoppreglerna. Detta medförde att regler om förmånsbeskattning utifrån dispositionsrätt började tillämpas även i fråga om båtar långt innan HFD klargjorde att det var möjligt, se Skatteverkets anförande till HFD i HFD 2011 ref. 55 I. För exempel på äldre kammarrättsdomar där frågan har prövats, se till exempel kammarrätten i Sundsvall mål nr. 3952-1998 från år 2002, och kammarrätten i Stockholm mål nr. 4727-05 från år 2006.

³¹ Se kammarrätten i Göteborg, mål nr. 5778-10 där en handelsbolagsdelägare beskattades på grund av dispositionsrätt till båt. I kammarrätten i Stockholm, mål nr. 73-15, var det fråga om en enskild näringsidkare som uttagsbeskattades på grund av dispositionsrätt till båt, vilket motiverades med ”*Principen om neutral beskattning talar vidare för att behandla enskilda näringsidkare på samma sätt som fåmansföretagare i det aktuella hänseendet.*”. Ett annat exempel är kammarrätten i Stockholm, mål nr. 3249-15, där en enskild näringsidkare påfördes en båtförman utifrån dispositionsrätt.

³² Med direkt överklagande avses när själva förmånsbeskattningen direkt har överklagats. Med indirekt överklagande avses när exempelvis ett helt års taxering (innefattat en båtförman) har överklagats.

Vid undersökningen av rättstillämpningen har jag vid analysen av domarna utgått från tre frågeställningar:

- Vilka omständigheter har åberopats av den skattskyldige i målen?
- Har domstolen uttryckligen bemött den skattskyldiges åberopande?
- Hur har domstolen värderat omständigheterna?

Vad gäller rättsfallen finns en klar överrepresentation från kammarrätterna i Stockholm respektive Göteborg, vilket är föga överraskande med tanke på den befolkningens mängd som finns i kammarrätternas upptagningsområden. Att båtförmåner prövats fler gånger i dessa kammarrätter kan också bero på det geografiska läget, vilket innebär att en stor del av befolkningen har närhet till vatten. Från kammarrätten i Jönköping finns endast ett par rättsfall och från kammarrätten i Sundsvall finns ingenting på det här området som har meddelats efter HFD 2011 ref. 55 I och II. Detta bör inte heller komma som någon överraskning av motsvarande skäl – nämligen geografiskt område samt befolkningens mängd. Flera av fallen handlar även om samma grundfråga, men där det har skett flera olika prövningar i domstol beroende på om det gällt förmånsbeskattning av företagsledaren/företagsledarna, eller påförande av sociala avgifter i bolaget. Det finns ingen vedertagen ordning vad gäller vilket fall som ska prövas först, utan i vissa fall har domstolen först lämnat dom i överklagandet avseende sociala avgifter och sen i överklagandet avseende påförd förmån, i andra fall tvärtom. Många gånger hänvisar rättsfallen till varandra, vilket har medfört svårigheter att utesluta exempelvis alla rättsfall som berör frågan om sociala avgifter. Om en sådan uteslutning hade gjorts hade en stor del av argumenten avseende förmånsbeskattningen gått förlorade, eftersom det i vissa förmånsfall hänvisas till domskälen i fallet avseende motsvarande sociala avgifter. Av den anledningen har jag valt att hänvisa till alla domar som rör samma fråga.

Efter att ha konstaterat vilka rättsfall som ska analyseras har jag systematiserat dessa utifrån vilka omständigheter som har åberopats i fallen. Här bör läsaren vara medveten om att samma rättsfall kan förekomma flera gånger då det sällan endast åberopas en enda omständighet i respektive rättsfall. Det som har varit av intresse för uppsatsen är att undersöka vilka omständigheter som enligt kammarrätterna kan påverka dispositionsrätten. På grund av den valda systematiken har det därför fallit sig naturligt att flera rättsfall förekommit flera gånger i framställningen.

Därefter har en jämförelse skett mellan förhållandet mellan gällande rätt och rättstillämpning. Vid jämförelsen mellan rättstillämpning och gällande rätt har jag vid analysen av domarna utgått från tre frågeställningar:

- Har den skattskyldige lyckats göra ett påstående om en begränsning i dispositionsrätten sannolik och i sådana fall i vilken omfattning?
- Vilken av parterna har fått rätt?
- Överensstämmer domstolens tolkning med gällande rätt?

Slutligen har jag redogjort för hur fördelningen av olika grader av dispositionsrätt sett ut i rättsfallen, i vilken omfattning den skattskyldige lyckats få helt eller delvis rätt mot Skatteverket samt hur gällande rätt förhåller sig till rättstillämpningen och där tillhörande problem.

1.3.3 Principbaserad analys av rättstillämpning och gällande rätt

Den tredje och sista frågan är om den gällande rätten respektive rättstillämpningen är förenliga med olika rättssäkerhetsprinciper som kan återfinnas i skatteprocessen. En princip är en regel eller en handlingsnorm som återfinns i rättssystemet som antingen kan komma till uttryck genom lagstiftning eller inte.³³ Skillnaden mellan principer och vad som är lag kan beskrivas genom skillnaden i hur de tillämpas. Dworkin förklarade detta som att lagen inte kan tillämpas ”litegrann”, utan lagens karaktär medför att den antingen tillämpas helt eller inte alls.³⁴ Principer kan således sägas vara av mer allmän, övergripande karaktär, vilka kan ingå i rättskällevärdet.³⁵ Om principer kan anses vara en del i rättskällevärdet med den effekten att principer kan skapa gällande rätt kan förstås diskuteras, men det skulle kräva ett eget examensarbete. Eftersom denna uppsats delvis handlar om principerna i förhållande till den gällande rätten och används för att problematisera och analysera denna, ser jag inget behov av att föra en närmare diskussion om principerna själva kan skapa gällande rätt. Istället har min utgångspunkt varit att principerna kan fylla en funktion genom att vara ett stöd för ifrågasättande och tolkning av rätten, samt genom att uppställa vissa krav på denna.³⁶

³³ Tikka, 2004, s. 656.

³⁴ Se exempelvis Wacks, 2015, s. 139 f. för en redogörelse av Dworkins ståndpunkt i frågan.

³⁵ Se Sandgren, 2011, s. 36.

³⁶ Tikka, 2004, s. 657. Enligt Tikka kan principer förstås som att ”Principerna är främst optimeringsuppsättningar som leder till övervägande och balansering”, Tikka, 2004, s. 656.

Skatterätten är i stor mån principstyrd, vilket bidragit till varför jag har valt att genomföra en mer principiellt inriktad analys av både rättstillämpningen och den gällande rätten utifrån ett par olika rättssäkerhetsrelaterade principer.³⁷ Detta har gjorts genom en analys av gällande rätt respektive rättstillämpning i förhållande till legalitetsprincipen samt bevisbörderegleras rättvise- och sanktionsprinciper. Skälet till att jag har valt olika rättssäkerhetsprinciper beror på att rättssäkerhet är av särskild vikt när det handlar om myndighetsutövning mot enskilda, särskilt inom det skatterättsliga området.³⁸ Inom rättssäkerhetsbegreppet inryms ett flertal olika principer, där bland annat legalitetsprincipen och reglerna om bevisbörda återfinns. Anledningen till att jag har valt legalitetsprincipen beror först och främst på att det är en av de mest grundläggande principerna inom skatterätten.³⁹ Därtill är legalitetsprincipen av vikt för enskildas ekonomiska förhållanden därför att den syftar till att öka förutsebarheten i skatteprocessen. Om enskilda kan förutse vilka konsekvenser deras handlingar kan få, minskar också risken för att enskildas ekonomi påverkas i negativ riktning.⁴⁰

Jag har valt bevisbördeprinciperna på grund av deras inflytande över rättsprocessen och rättstillämpningen. Vanligtvis brukar en domstolsprocess endast inledas om någon av parterna är av den uppfattningen att de har möjlighet att gå vinnande ur tvisten. För dessa parter är bevisbörderegleras av vikt för att de ska veta ungefär vad som förväntas av dem och för att kunna förutse deras chanser att vinna. Inom den skatterättsliga sfären är dessa regler särskilt viktiga därför att den skattskyldige även måste kunna styrka exempelvis rätten till gjorda avdrag redan i själva taxeringsprocessen.⁴¹

För att definiera vad jag avser med principerna har jag främst använt mig av doktrin, exempelvis doktorsavhandlingar och artiklar i rättsvetenskapliga tidskrifter. Jag har även gett exempel på några rättsfall från högsta instans där legalitetsprincipen har kommit till uttryck. Därefter har jag utifrån definitionerna av respektive princip gjort en jämförelse mellan principerna och gällande rätt samt rättstillämpning. Jämförelsen har skett med utgångspunkt i hur principerna ska förstås, och därefter har gällande rätt respektive rättstillämpning analyserats och problematiserats i förhållande till dessa.

³⁷ Se Hiort af Ornäs, 2011, s. 19–23. Det finns även fler viktiga principer såsom neutralitetsprincipen eller likhetsprincipen. Dessa behandlas endast ytligt i uppsatsen när det har varit aktuellt.

³⁸ SOU 1993:62, s. 76.

³⁹ Se Hultqvist, 1995, s. 75.

⁴⁰ Lodin m.fl., 2015, s. 733.

⁴¹ Se Leidhammar, 1995, s. 70.

1.4 Tidigare forskning

Det ämne som behandlas i uppsatsen är på intet sätt ett helt nytt ämne, tvärtom har ett flertal examensuppsatser författats i ämnet. Så sent som i början av år 2016 publicerade Skattenytt dessutom en artikel av Urban Rydin i vilken han uppmanade till en ny utredning av frågan.⁴² Även om det är ett ämne som har skrivits om tidigare, framför allt av studenter, finns det endast begränsat med avhandlingar eller annan forskning som direkt behandlar ämnet och dess frågeställningar. Detta bör dock inte förstås som att det helt saknas forskning som tangerar området. Tvärtom finns det en stor mängd material att tillgå om frågor som i vart fall indirekt berör frågan. Här kan främst nämnas Mats Tjernberg och Urban Rydin vilka båda har skrivit om frågor kring dispositionsrätt och särbehandling av fåmansföretagare vid beskattningen. I fråga om de mer principiella frågorna är det främst Anders Hultqvist och Börje Leidhammar som har stått för materialet i fråga om legalitetsprincipen samt bevisbördeprinciperna.

Det främsta syftet med denna uppsats är att undersöka hur rättstillämpningen egentligen förhåller sig till gällande rätt, och om dessa två är förenliga med olika rättssäkerhetsprinciper. I detta avseende saknas det helt forskning på området. I de fall när dispositionsrätt behandlats har frågan främst avsett värderingsfrågor, alternativt att det varit en mer generell genomgång av dispositionsrätt till båt respektive fritidshus. En sådan genomgång av kammarrättspraxis som jag har gjort i denna uppsats har således inte tidigare genomförts. På grund av den stora mängden rättsfall som funnits att tillgå har det därtill varit fråga om ett gott forskningsläge där jag har haft möjlighet att inte bara göra ett gediget rättsvetenskapligt arbete utan också fått möjlighet att bidra med någonting nytt till den rättsvetenskapliga forskningen.

1.5 Disposition

I avsnitt 2 redogörs för de principer som ligger till grund för analysen. I avsnitt 2.1 redogörs kort för begreppet ”rättssäkerhet”, följt av ett avsnitt om legalitetsprincipen i avsnitt 2.2. Avslutningsvis redogörs för bevisbördereglernas principiella grund i avsnitt 2.3.

Avsnitt 3 handlar om förmånsbeskattning av dispositionsrätter. Avsnittet är mer allmänt hållet och bör ses som en bakgrundsförklaring till dagens regelverk. I avsnitt 3.1 redogörs kort för förmånsbeskattningsreglerna, följt av avsnitt 3.2 i vilket det redogörs för de tidigare

⁴² Rydin, 2016, s. 148–161.

stoppreglerna, vilka ligger till grund för dagens bestämmelser. I avsnitt 3.3 behandlas förmånsbeskattning utifrån dispositionsrätt, där det redogörs för vad som avses med ”dispositionsrätt” samt något kort om bevisbördereglerna.

I avsnitt 4 behandlas dispositionsrätt till båt mer specifikt. I avsnitt 4.1 görs en utredning av gällande rätt i enlighet med lagstiftning, förarbeten och praxis samt hur jag förstår den gällande rätten. I avsnitt 4.2 redogörs för Skatteverkets tolkning av gällande rätt.

I avsnitt 5 redogörs för hur rättstillämpningen i kammarrätterna går till. Där behandlas hur dispositionsrätten till båt har bedömts i rättstillämpningen och vilka omständigheter som har beaktats.

I avsnitt 6 jämförs gällande rätt med rättstillämpningen. Först redogörs för vilken grad av dispositionsrätt som förekommit i de olika rättsfallen, följt av en analys av förhållandet mellan rättstillämpning och gällande rätt. Avsnittet avslutas med en kortare analys av tänkbara problem som kan uppstå liksom vilka möjliga lösningar det finns på dessa.

I avsnitt 7 analyseras rättstillämpningen respektive gällande rätt i förhållande till skatterättsliga grundprinciper, nämligen legalitetsprincipen och bevisbördereglernas sanktions- och rättvisepinciper. Först redogörs för samstämmigheten med respektive princip, följt av en avslutande analys om den principiella konformiteten.

I avsnitt 8 genomförs en avslutande analys samt en sammanfattning. Här analyseras hur alla dessa moment hör ihop och påverkar varandra och vilka problemområden som kan identifieras. Därtill redogörs för hur rättstillämpningen respektive gällande rätt kan ändras för att stämma bättre överens med principerna, men även hur rättstillämpningen skulle kunna förändras. Slutligen sammanfattas uppsatsen i sin helhet och alla slutsatser knyts ihop.

2 Rättssäkerhetsprinciper i skatteprocessen

I uppsatsen genomförs en teoretisk analys av den gällande rätten respektive rättstillämpningen och förhållandet till olika rättssäkerhetsprinciper i skatteprocessen. I den här uppsatsen är grunden för analysen dels frågor hänförliga till legalitetsprincipen, dels frågor hänförliga till de allmänna bevisbördereglerna och de principer som dessa vilar på. Nedan redogörs först mer

allmänt för innebörden av rättssäkerhet, därefter redogörs för principerna och vilka utgångspunkter som gäller för respektive princip under resten av uppsatsen. Redogörelsen ämnar inte vara uttömmande eller för den delen fullständig, utan syftar till att ge läsaren ett grepp om hur jag tolkat principerna och därefter tillämpat dem i min analys av gällande rätt respektive rättstillämpning.

2.1 Rättssäkerhet

Det kan diskuteras om det är möjligt att ge begreppet rättssäkerhet en enhetlig definition.⁴³ Detta är ingen diskussion jag ämnar fördjupa mig i, men min utgångspunkt har varit att rättssäkerhet i stora drag handlar om förutsebarhet och avsaknaden av godtycklig behandling. Detta uppställer krav som exempelvis rättstillämparen och enskilda har att förhålla sig till, bland annat i fråga om vilka rättskällor som ska tillmätas betydelse, hur domstolsprocessen ska gå till och vilken ställning den enskilde får i förhållande till det allmänna. Inom skatteprocessen är förutsebarheten av särskild vikt för den enskilde skattebetalaren, eftersom exempelvis en felaktigt redovisad inkomst kan få ekonomiska konsekvenser för den skattskyldige.⁴⁴ Rättssäkerhetsbegreppet ger således närmast uttryck för ett rättsstatsideal där det allmänna är underkastat lagstyre (eller *rule of law*), vilket något förenklat kan förklaras som att såväl staten som dess invånare är underkastade lagarna.⁴⁵ Rättsstaten upprätthålls av rättssäkerheten, vilket närmast bör förstås som ett paraplybegrepp. Under ”rättssäkerhetsparaplyet” återfinns ett flertal principer avgränsade till en mängd olika frågor. Som exempel på sådana principer som kan återfinnas inom skatteprocessen kan exempelvis nämnas legalitetsprincipen, samt rättvise- och sanktionsprincipen som återfinns i de allmänna bevisbördereglerna.⁴⁶ Dessa principer redogörs för nedan och är de principer som ligger till grund för analysen i avsnitt 7 om förhållandet mellan gällande rätt, rättstillämpning och de olika principerna.

2.2 Legalitetsprincipen

Den skatterättsliga legalitetsprincipen (”*nullum tributum sine lege*”) är en viktig princip, vilken främst tar sikte på hur beskattningen av enskilda får och ska gå till.⁴⁷ Med begreppet

⁴³ Se Zila, 1990, s. 284.

⁴⁴ Se SOU 1993:62, s. 75–77, och Zila, 1990, s. 284.

⁴⁵ Se SOU 1993:62, s. 76. Här kan dock anmärkas att begreppet ”rule of law” över tid har tolkats och utvecklats av en stor mängd filosofer såsom bland annat AV Dicey, Joseph Raz, Ronald Dworkin och Lon Fuller som alla har en egen tolkning och uppfattning om vad som avses, se Wacks, 2015, s. 10–12.

⁴⁶ SOU 1993:63, s. 78 och s. 82. Se Leidhammar, 1995, s. 77.

⁴⁷ Principen kan anses vara av betydelse för hela den offentliga rätten, se Pahlsson, 2013, s. 88. Däremot bör principen inte blandas ihop med den straffrättsliga legalitetsprincipen (”*nullum crimen sine lege*”), vilken

”legalitetsprincipen” avses hädanefter endast den skatterättsliga principen. Principen är en i det närmaste helt grundlagsreglerad förutsättning för rättssäkerhet och förutsebarhet i skatteprocessen, men aktualiseras främst i gråzonerna mellan vad som kan respektive vad som inte kan omfattas av den skrivna lagen.⁴⁸ Den huvudsakliga grunden för legalitetsprincipen utgörs av ett föreskriftskrav vilket innebär att beskattning inte får ske utan stöd i lag, vilket framgår av 8:2 RF. Förutom föreskriftskravet tillkommer ett retroaktivitetsförbud i 2:10 RF, ett analogiförbud samt ett obestämdhetsförbud. Dessa fyra aspekter utgör gemensamt den skatterättsliga legalitetsprincipen.⁴⁹ Det kan diskuteras huruvida legalitetsprincipen ska förstås som ett absolut krav på rättstillämpningen eller snarare som en målsättning. Uppsatsen tar sikte på bland annat hur gällande rätt respektive rättstillämpning förhåller sig till legalitetsprincipen, vilket medför att frågan om det är ett krav eller ett mål inte är relevant. Istället är det av större intresse vad legalitetsprincipen innebär och hur respektive aspekt ska förstås i uppsatsens kontext, vilket redogörs för nedan.⁵⁰

2.2.1 Föreskriftskravet

Föreskriftskravet är den mest centrala och grundläggande aspekten av legalitetsprincipen, vilken finns grundlagsstadgad i 8:2 RF.⁵¹ I stadgandet framgår att föreskrifter ska meddelas genom lag om de avser exempelvis förhållandet mellan å ena sidan det allmänna och å andra sidan enskilda i fråga om bland annat ingrepp i enskildas ekonomiska förhållanden. Uttag av skatt är ett sådant ingrepp i enskildas ekonomiska förhållanden som omfattas av regleringen. Föreskriftskravet har även kommit till uttryck i ett flertal rättsfall i högsta instans, vilket tyder på att det är en aspekt som även är av vikt för rättstillämpningen.⁵² Detta leder till frågan om föreskriftskravet ska förstås som att lagtolkning diskvalificeras förutsatt att det inte är fråga om en strikt bokstavstolkning. Svaret på denna fråga är nej. Av praktiska skäl kan det vara svårt att skapa sådan lagstiftning som är tillräckligt tydlig och omfattande för att innefatta alla tänkbara (och otänkbara) situationer som från början åsyftats med regleringen. Istället innebär föreskriftskravet att viss lagtolkning av lagen kan göras förutsatt att den inte är för extensiv.

främst handlar om vilka brott en samhällsmedborgare kan dömas för. Gemensamt för de båda principerna är att de tar sikte på frågan om gränsdragningen mellan å ena sidan normgivningen och å andra sidan rättstillämpningen, Hultqvist, 1995, s. 73.

⁴⁸ Hultqvist, 1995, s. 74, Hultqvist, 2016, s. 730, Hultqvist, 2013, s. 16 och Pahlsson, 2014, s. 563.

⁴⁹ Hultqvist, 2016, s. 730–732.

⁵⁰ Se Hultqvist, 1995, s. 75.

⁵¹ Hultqvist, 1995, s. 73.

⁵² Som exempel kan nämnas RÅ 1989 ref. 57, RÅ 1985 1:85, HFD 2011 ref. 42 och HFD 2011 ref. 79. Observera att dessa rättsfall endast är ett urval och inte en uttömmande uppräkningslista av rättsfall där föreskriftskravet och legalitetsprincipen antingen direkt eller indirekt kommit till uttryck.

Hultqvist menar att föreskriftskravet innefattar ett tolkningsutrymme för ”*mängden rimliga tolkningar*” som ryms inom en föreskrift.⁵³ Detta är också utgångspunkten för föreskriftskravets innebörd i denna uppsats. Det kan diskuteras vad som är en rimlig tolkning av en föreskrift och om det räcker med att högsta instans har gjort en (prejudicerande) tolkning för att den ska anses uppfylla ett visst mått av rimlighet. För egen del har jag dragit gränsen vid sådana tolkningar som jag uppfattat som en naturlig följd av lagtexten utifrån den kontext som föreskriften uppkommit ur. Det är således fråga om en högst subjektiv gränsdragning, men ändå min utgångspunkt.

2.2.2 Analogiförbudet

På grund av föreskriftskravets följd att beskattning bara får ske med stöd i en föreskrift bör legalitetsprincipen också innefatta ett analogiförbud. Med analog tolkning avses en tolkning där lagens bakomliggande syften avgör hur lagrummet ska förstås, vilket kan leda till att en föreskrifts tillämpningsområde utvidgas. Om sådan tolkning görs av skattelagarna kan det få till följd att enskilda påförs skatt utanför vad som egentligen omfattas av lagstiftningen, vilket kan vara oförenligt med föreskriftskravet.⁵⁴ Detta bör dock inte tolkas som att analogislut alltid är otillåtna. I de fall när tolkningen medför en fördel för den skattskyldige bör analogislut kunna tillämpas. Om det istället leder till ett resultat till nackdel för den skattskyldige bör sådana tolkningar inte kunna godtas med hänsyn till den enskildes rättssäkerhet.⁵⁵

2.2.3 Retroaktivitetsförbudet

Den tredje beståndsdel i legalitetsprincipen är det så kallade retroaktivitetsförbudet. Detta förbud är absolut och grundlagsreglerat i 2:10 RF. Innebörden av förbudet är att skatt inte får tas ut retroaktivt, utan måste följa de föreskrifter som gällde när skattskyldigheten utlöstes. Skattskyldigheten blir utlöst exempelvis vid en fastighetsförsäljning, vid en löneutbetalning eller vid mottagandet av en skattepliktig förmån. Om den skattepliktiga förmånen tidigare har varit skattebefriad får en förändring i skattskyldigheten inte leda till att en skattepliktig förmån påförs för tidigare år när förmånen var skattebefriad. Istället får en skattepliktig förmån endast påföras från och med när skattskyldigheten börjat gälla och framåt i tiden. Observera dock att retroaktivitetsförbudet kan inskränkas av bland annat möjligheten att meddela

⁵³ Hultqvist, 1995, s. 332.

⁵⁴ Se Hultqvist, 1995, s. 74, och Lodin m.fl., 2015, s. 734.

⁵⁵ Lodin m.fl., 2015, s. 734.

stoppskrivelser.⁵⁶ Denna möjlighet kommer däremot inte beröras närmare eftersom det inte är aktuellt för uppsatsen.

2.2.4 Obestämdhetsförbudet (bestämdhetskravet)

Obestämdhetsförbudet kompletterar föreskriftskravet. Förhållandet mellan dessa är relativt enkelt att förklara. Föreskriftskravet uppställer villkor för hur beskattningsrätt får uppkomma och hur tolkning av föreskrifter får gå till. Obestämdhetsförbudet tar istället sikte på föreskrifternas innehåll och vad som ska ingå i dessa för att skapa förutsebarhet för den enskilde. Om obestämdhetsförbudet inte fanns skulle det kunna tänkas att även föreskriftskravet skulle tappa sin funktion, för vad är syftet med att ha ett föreskriftskrav om föreskrifterna ändå är otydliga och nästintill omöjliga att bestämma?⁵⁷ Föreskriftskravet kan således ses mer som ett formellt krav på beskattningsrättens uppkomst, och obestämdhetsförbudet är de materiella krav som ställs på de föreskrifter som skapar beskattningsrätt. För att föreskrifterna ska uppfylla kravet på bestämdhet krävs att de är specifika och tydliga i exempelvis vilka avseenden de gäller.⁵⁸ Diskussioner kring obestämdhetsförbudet uppkommer normalt sett först när en obestämd föreskrift ska tolkas och tillämpas. Här kan dock problem uppkomma i fråga om vad som är en bestämd respektive en obestämd föreskrift.⁵⁹ I fall när föreskriften är svårförutsebar för den enskilde, svårtolkad, svårsystematiserad eller klart obegriplig uppkommer sällan några funderingar i fråga om vad som är obestämbart och inte. Mer problem uppkommer där föreskriften har en mer allmän vaghet eller grundas på olika principer, exempelvis i lagrum med mer svepande och generella formuleringar såsom ”mindre värde”, ”och liknande”, ”bland annat, men ej uteslutande” och så vidare.⁶⁰ Vad som är tillräckligt bestämt och förutsebart bör rimligtvis påverkas av vem som ska förstå och tillämpa föreskriften. Min uppfattning av vad som krävs av en föreskrift för att bestämdhetskravet ska vara uppfyllt är att föreskriften ska vara klar och tydlig, ha ett enkelt språk samt vara förutsebar utifrån sitt innehåll. Det är också utifrån denna definition som bestämdhetskravet ska förstås under resten av uppsatsen.

⁵⁶ Pålsson, 2014, s. 558.

⁵⁷ Hultqvist, 2016, s. 734.

⁵⁸ Pålsson, 2014, s. 563. Pålsson är dock kritisk och menar att eftersom legalitetsprincipen inte uppfyller bestämdhetskravet kan legalitetsprincipens vikt ifrågasättas. Hultqvist är dock av en annan åsikt och menar att i vart fall de andra tre grundpelarna i legalitetsprincipen är av regelkaraktär, Hultqvist, 2016, s. 736. Detta torde medföra att även om bestämdhetskravet kan medföra vissa funderingar kring legalitetsprincipens reella vikt, så överväger de andra tre aspekterna kravet på bestämdhet.

⁵⁹ Hultqvist, 2016, s. 736 f.

⁶⁰ Hultqvist, 2016, s. 738 f.

2.3 Bevisbördereglerna

Huvudreglerna för hur bevisning ska hanteras i en domstolsprocess återfinns i rättegångsbalken (1942:740) (RB). I exempelvis kapitel 35 i RB redogörs för grundläggande principer såsom fri bevisprövning i 35:1 RB, vilket innebär att parterna kan åberopa all bevisning fritt samt att domstolen får pröva dess värde fritt.⁶¹ Specifikt för förvaltningsprocesser finns ytterligare regler i förvaltningsprocesslagen (1971:291) (FPL), där det i 4 § anges mer generellt att parterna bör uppge bevis och vad de avser styrka med respektive bevis vid prövning i förvaltningsdomstol. I vissa fall gäller även de allmänna reglerna i RB också vid en process enligt FPL.

Om det i en tvist är svårt för rätten att bedöma vilka omständigheter och rättsfaktum som är för handen finns särskilda bevisbörderegler samt principer att följa vid tillämpningen av dessa.⁶² Bevisbördereglerna handlar i huvudsak om vilken part i en rättsprocess som har ansvar för att bevisa att ett påstående är korrekt eller inte, vilket kan ske genom åberopande av viss bevisning. Om påståendet kan styrkas brukar eventuella yrkanden kopplade till detta också bifallas av domstolen.⁶³ Bevisbördereglerna har två huvudsakliga utgångspunkter för var bevisbördan ska placeras. Antingen placeras bevisbördan hos den part som lättast kan bevisa en viss omständighet, eller hos den part som har påstått att ett visst rättsfaktum föreligger.⁶⁴ I skatteprocessen är huvudregeln att Skatteverket har bevisbördan för de inkomster som den skattskyldige har haft och som därmed ligger till grund för taxeringen, och den skattskyldige har bevisbördan för sådant som åberopats i deklarationen såsom avdragsgilla kostnader.⁶⁵ I fråga om vissa förmåner medför bevisbördereglerna att bevisbördan delas mellan å ena sidan den skattskyldige och å andra sidan Skatteverket, beroende på vilken av parterna som har lättast att bevisa en viss omständighet.⁶⁶

Bevisbördereglerna syftar bland annat till att utjämna eventuella maktobalanser mellan parterna. Ur doktrinen har det vuxit fram två olika principer som återfinns bakom bevisbördereglerna vilka kan sägas styra var bevisbördan ska placeras. Dessa principer kallas

⁶¹ Det kan enkelt förklaras som att det inte finns någon form av bevisning som är otillåten. Även bevisning som tillkommit på lagstridigt sätt kan och får åberopas av parterna, samt kan och får värderas fritt av domstolen.

⁶² Ekelöf m.fl., 2009, s. 78.

⁶³ Leidhammar, 1995, s. 61.

⁶⁴ Ekelöf m.fl., 2009, s. 78 f.

⁶⁵ Leidhammar, 1995, s. 71.

⁶⁶ RÅ 2001 ref. 22 I och II.

för sanktionsprincipen respektive rättvisepincipen.⁶⁷ Till skillnad från legalitetsprincipen som nästintill är fullständigt lagstadgad och kan tillämpas mer eller mindre direkt, är dessa principer snarare olika argument för vad syftet med bevisbördereglerna är och ska vara samt hur bevisbördan ska placeras på grund av detta. Min uppfattning är att även om de kallas för principer kan de inte tillämpas direkt på samma sätt som exempelvis legalitetsprincipen, utan är snarare uttryck för vilken grundsyn som finns på bevisningen. Denna grundsyn får i sin tur effekter på bevisbördan genom att den styr var bevisbördan ska placeras, och kan då påverka vilken part som lättast når framgång i en process.

Beroende på vilket syfte som finns med bevisbördans placering vid prövningen av olika frågor kan antingen rättvisep- eller sanktionsprincipen styra. Gällande vad syftet med bevisbördereglerna ska och bör vara finns huvudsakligen två olika läger. På den sidan som menar att bevisbördereglernas samhällsfunktion är att upprätthålla en viss sanktionsprincip återfinns exempelvis Karl Olivecrona och Per Olof Ekelöf, och på den sida som menar att bevisbördereglernas samhällsfunktion är att upprätthålla en rättvisepprincip återfinns exempelvis Per Olof Bolding och Bengt Lindell.⁶⁸ Oavsett vilken sida man ansluter sig till är båda principerna av intresse att undersöka i förhållande till uppsatsens ämnesområde i syfte att klargöra vilket synsätt som tycks genomsyra rättstillämpningen vid båtförmånsbeskattningen. Skälet till att det är av intresse att undersöka rådande synsätt beror på att det kan få effekt på hur bevisfrågan hanteras vid domstolsprövningen. Nedan redogörs kort för innebörden av respektive princip och hur de ska förstås i denna uppsats.

2.3.1 Sanktionsprincipen

Sanktionsprincipen är den första av de två principerna. Denna princip innebär att bevisbördan ska bidra till att säkerställa att de materiella reglerna får genomslagskraft i samhället.⁶⁹ Genomslagskraften anses i vart fall teoretiskt leda till att samhällsmedborgarna frivilligt sköter sina åtaganden och följer lagen. Några av argumenten för sanktionsprincipen är att genom att bygga bevisbördereglerna på ett sanktionssystem är det möjligt att styra samhällsmoralen samt att se till att en fungerande och bestående samhällsordning efterföljs och kvarstår.⁷⁰

⁶⁷ Leidhammar, 1995, s. 77.

⁶⁸ Se Ekelöf, 1988, s. 23.

⁶⁹ Leidhammar, 1995, s. 77.

⁷⁰ Se Ekelöf, 1988, s. 23 och s. 26.

Inom skatterätten skulle denna princip kunna ses som ett uttryck för att bevisbördereglerna är av vikt för att säkerställa en effektiv och tydlig skatteförvaltning, där skattskyldiga betalar skatt för sina inkomster. Principen innebär närmast en ansvarsfördelning, där den skattskyldige är skyldig att medverka i beskattningsprocessen genom att lämna in vissa uppgifter om sin inkomst i deklARATIONEN. Motsvarande gäller att Skatteverkets ansvar är att säkerställa att de har den information som krävs för att kunna fatta ett korrekt beslut om taxering.⁷¹

2.3.2 Rättvisprincipen

Rättvisprincipen är den andra av de två principerna, vilken innebär att bevisbördan ska bidra till att säkerställa att det rättsliga avgörandet står i överensstämmelse med de materiella reglerna.⁷² En av anledningarna till att rättvisprincipen framhävs baseras på en uppfattning om att samhällsmedborgarna inte är lika villiga att inrätta sig efter en upplevt felaktig dom, jämfört med en sådan dom som de uppfattar som korrekt. Detta grundas främst i en teori om att det inte är möjligt att styra den allmänna folkmorale, utan snarare att den egna moralen inte alls påverkas av vilka resultat rättsskipningen leder till.⁷³

För skattemål innebär det att principen ska bidra till att säkerställa korrekt, rättvis och likformig taxering. Principen är av rättssäkerhetsskäl av stor betydelse i skatteprocesser därför att skattemål vanligtvis handlar om frågor som kan få ekonomiska konsekvenser för enskilda. Detta medför också en situation där det är upp till rättstillämparen att väga den enskildes intresse av att inte taxeras för högt mot risken att taxeringen blir felaktig ur ett materiellt perspektiv. Eftersom det skatterättsliga området är präglad av komplicerad lagstiftning som kan vara svår att tolka och tillämpa för en enskild, bör principen därför främst ha sin utgångspunkt i den enskildes intresse att inte bli för högt taxerad.⁷⁴

3 Förmånsbeskattning av dispositionsrätter

I detta avsnitt är syftet att ge en bakgrund till uppkomsten av dagens regler samt en förståelse för varför dispositionsrätter över huvud taget beskattas. Först redogörs för förmånsbeskattningens huvuddrag och dess innebörd. För att ge läsaren en bättre förståelse av bakgrunden till varför dispositionsrätt beskattas görs även en rättshistorisk tillbakablick på de

⁷¹ Se Leidhammar, 1995, s. 78.

⁷² Leidhammar, 1995, s. 77.

⁷³ Se Ekelöf, 1988, s. 24 och s. 27.

⁷⁴ Leidhammar, 1995, s. 79.

tidigare stoppreglerna och slopandet av dessa. Därefter behandlas förmånsbeskattning på grund av dispositionsrätt mer generellt för att ge en övergripande bild av vad dispositionsrätt innebär. Slutligen nämns någonting om bevisbördan i skattemål som rör dispositionsrätter för att förtydliga vilket ansvar för bevisningen som åläggs den skattskyldige respektive Skatteverket vid en domstolsprövning, vilket får stor vikt för den skattskyldiges möjligheter att göra gällande en begränsning av sin dispositionsrätt.

3.1 Förmånsbeskattning

De skatterättsliga reglerna om förmåner återfinns i kapitel 11 i inkomstskattelagen (1999:1229) (IL). Så gott som allt som en anställd får från sin arbetsgivare som inte är kontant lön är en förmån. Huvudregeln enligt 11:1 IL är att förmåner som erhållits på grund av tjänst är skattepliktiga och ska tas upp som inkomst av tjänst hos den anställde – de ska *förmånsbeskattas*. Undantag görs för vissa förmåner om det antingen framgår av förmånsreglerna i kapitel 11 IL, eller om förmånen faller in under de allmänna reglerna om skattefrihet i kapitel 8 IL. Ett av de främsta syftena med förmånsbeskattning är att förhindra att obeskattade medel används för att betala för anställdas eller företagsledares privata levnadskostnader. Förmånerna ses därför som en form av lön in natura som lämnats för utfört arbete.⁷⁵

Följden av att förmånen tas upp som en tjänsteinkomst hos den anställde blir att arbetsgivaren utifrån förmånens värde ska betala sociala avgifter i enlighet med 2:10 socialavgiftslagen (2000:980) (SAL), göra preliminärskatteavdrag enligt 10:2 skatteförfarandelagen (2011:1244) (SFL), samt lämna kontrolluppgift om den utgivna förmånen enligt 15:2 1 st. SFL.⁷⁶ För den som inte redovisat en förmån alternativt inte betalat sociala avgifter för en förmån finns därtill en risk att den skattskyldige påförs skattetillägg enligt reglerna i kapitel 49 SFL. För det företag som har lämnat förmånen är kostnaden avdragsgill i näringsverksamheten i enlighet med grundläggande skatterättsliga principer. Detta gäller oavsett om den anställde är fåmansföretagare eller inte.⁷⁷

⁷⁵ Antonsson, 2012, s. 41.

⁷⁶ Ett av syftena bakom förmånsbeskattningen är att skapa neutralitet mellan kontanta löneuttag och andra förmåner. Skattepliktiga förmåner beskattas därför på samma sätt som kontant lön, Rydin m.fl., 2012, s. 183.

⁷⁷ Se Rydin m.fl., 2012, s. 206 och s. 208.

3.2 Stoppreglerna

Tidigare fanns särregleringar för fåmansföretagare avseende inköp av egendom till den egna näringsverksamheten i de så kallade stoppreglerna. Av de stoppregler som fanns är det framför allt anvisningarna till regeln i nu upphävda 32 § 1 st. 14 p. KL som är av intresse för denna uppsats samt det tillhörande avdragsförbudet i 2 § 13 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (SIL). Regeln tog sikte på anskaffning av *rörelsefrämmande egendom*. Något förenklat innebar regeln att om ett fåmansföretag anskaffade egendom som inte var till för verksamheten utan helt eller delvis var till för företagsledarens eller en närståendes privata bruk, skulle egendomen tas upp som intäkt av tjänst hos företagsledaren. Till skillnad från dagens regler var denna inkomst varken pensionsgrundande eller grund för sociala avgifter. Inte heller medgavs någon rätt till grundavdrag eller avdrag i näringsverksamheten.⁷⁸ Följden av att anskaffningskostnaden inte fick dras av i näringsverksamheten innebar ett större beskattningsbart resultat i bolaget samtidigt som förmånen skulle tas upp som en tjänsteinkomst och inkomstbeskattas hos företagsledaren. Detta innebar att stoppregeln skapade en oönskad dubbelbeskattningssituation.⁷⁹

Syftet med stoppreglerna var dels att förhindra att företagsledare eller deras närstående tillgodogjorde sig löneförmåner av olika slag, dels att förhindra att onyttig egendom anskaffades till företag. Genom att införa hårda restriktioner skulle antalet transaktioner som gav ägare förmåner av olika slag kraftigt begränsas, och på grund av de skatteförmåner som dessa transaktioner kunde medföra ansågs det motiverat med skärpta skatteregler för fåmansaktiebolag.⁸⁰

För att främja ökad neutralitet i beskattningen samt göra lagtexten mindre komplex föreslogs ett slopande av stoppregeln i SOU 1998:116 *Stoppreglerna, Betänkande av stoppregelutredningen*. Istället föreslogs att de allmänna reglerna om förmånsbeskattning skulle gälla även för fåmansföretagare.⁸¹ Det fanns vissa materiellt otillfredsställande effekter

⁷⁸ SOU 1998:116 s. 75.

⁷⁹ Tjernberg menade att det var principiellt felaktigt att en sådan dubbelbeskattning uppstod därför att det vare sig skett en värdeöverföring genom utdelning eller var fråga om en löneförmån. Istället menade Tjernberg att det mest korrekta istället skulle vara att löpande beskatta delägaren för *värdet* av det privata nyttjandet och inte för anskaffningskostnaden, se Tjernberg, 1999, s. 131.

⁸⁰ Prop. 1975/76:79 s. 86, och SOU 1998:116 s. 80 och s. 82. Syftet med reglerna tycks ha varit att i första hand avskräcka fåmansföretagare från att ge sig själva förmåner på bekostnad av bolagets medel, snarare än att upprätthålla en planerad dubbelbeskattning, se Tjernberg, 1999, s. 131.

⁸¹ SOU 1998:116 s. 42 f. och s. 82 f. Även i prop. 1999/00:15 s. 52 kom detta till uttryck. För ”vanliga” anställda gällde de vanliga reglerna för förmånsbeskattning där avdrag medgavs för anskaffningsutgifterna för förmånen

av hur lagstiftningen var utformad och därtill ifrågasattes om en särreglering mellan vanliga anställda respektive fåmansföretagare var befogad.⁸² Exempelvis omfattades varken leaseade produkter eller tillhandahållande av tjänster av förbudet, och därtill var regeln inte tillämplig när egendomen anskaffats från någon i delägarkretsen.⁸³ Förslaget mötte kritik och motståndare till förslaget samt vissa remissinstanser menade att ett slopande skulle kunna ”fresta företagsledare” att börja köpa in rörelsefrämmande och rörelseonyttig egendom till sina verksamheter. Detta bemöttes främst med att de vanliga reglerna om förmånsbeskattning skulle kunna tillgodose behovet av en korrekt beskattning.⁸⁴ Hela stoppregelutredningen resulterade slutligen i att stoppreglerna upphävdes och reglerna om förmånsbeskattning började omfatta fåmansföretagare, vilket gäller även idag. Kritiska röster har dock hörts efter detta som menar att de nya reglerna gör att rättsläget blir än mer osäkert. Istället för att ta itu med problemet tycks problemet bara ha förskjutits från att handla om tillämpningen av stoppreglerna, till att handla om bevis- och bedömningsproblem hos såväl Skatteverket som domstolarna i fråga om hur dispositionsrätt påverkar förmånsbeskattningen.⁸⁵

3.3 Dispositionsrätt som förmån

Huvudregeln för vanliga anställda är att endast de förmåner som föregåtts av ett faktiskt nyttjande ska förmånsbeskattas. Här kan som exempel nämnas förmån av fri kost, där den anställde endast ska förmånsbeskattas för de måltider som hen ätit.⁸⁶ För fåmansföretagare är huvudregeln omvänd för vissa förmåner, där själva dispositionen av en förmån kan grunda beskattning. I dessa fall förmånsbeskattas den *teoretiska möjligheten* att använda en förmån, inte det faktiska nyttjandet.⁸⁷

En av anledningarna till att fåmansföretagare behandlas annorlunda jämfört med vanliga anställda kan delvis förklaras av de associationsrättsliga egenskaperna som ett aktiebolag har.

liksom att sociala avgifter betalades beräknat på förmånsvärdet. De ekonomiska skillnaderna mellan att få en förmån som anställd jämfört med som företagsledare var således stora och därmed inte helt förenliga med neutralitetsprincipen, se SOU 1998:116, s. 80.

⁸² SOU 1998:116 s. 83.

⁸³ SOU 1998:116 s. 79, och prop. 1999/00:15 s. 54.

⁸⁴ SOU 1998:116 s. 84, och prop. 1999/00:15, s. 59.

⁸⁵ Tjernberg, 2005, s. 487.

⁸⁶ Ett exempel på hur förmånsbeskattning normalt sett utgår från faktiskt nyttjande kan ses i RÅ 1992 ref. 108, där en anställd inte påfördes kostförmån. Den anställde hade på grund av sin kosthållning inte ätit av maten som tillhandahållits på arbetsplatsen. Eftersom inget faktiskt nyttjande av kostförmån hade skett uppstod aldrig någon skattepliktig förmån för den anställde. Endast den omständigheten att den anställde *hade* kunnat äta av maten ansågs inte kunna ligga till grund för förmånsbeskattning.

⁸⁷ RÅ 2002 ref. 53, och Sandström m.fl., 2016, s. 269.

I ett aktiebolag är ägaren respektive bolaget två olika parter, där aktiebolaget är en självständig juridisk person som kan ingå avtal med utomstående och ikläda sig skyldigheter. Företagaren ansvarar istället för bolagets organisation och förvaltning, se exempelvis 8:4 i aktiebolagslagen (2005:551) (ABL). I praktiken finns dock en möjlighet att bolaget och dess ägare mer eller mindre utgör en enda ekonomisk enhet av den orsaken att ägaren kan nyttja bolaget för sin egen vinning liksom upprätta avtal mellan sig själv och bolaget.⁸⁸ Det kan enkelt förklaras som att även om det enligt ABL är fråga om ett juridiskt korrekt tvåpartsförhållande mellan å ena sidan en självständig juridisk person (bolaget) och å andra sidan en självständig fysisk person (ägaren) saknas i praktiken ett *reellt* tvåpartsförhållande. Genom att ägaren upprättar giltiga avtal mellan sig själv och bolaget uppstår en möjlighet för ägaren att tillförsäkra sig själv förmåner av olika slag. Den här typen av självkontraheringsmöjlighet skulle därför kunna utnyttjas av en ägare för att uppnå olika skatteförmåner, vilket delvis har motiverat förekomsten av viss skatterättslig särbehandling av fåmansföretagare. Av bland annat den orsaken verkar dispositionsrätter också beskattas på det vis de gör.⁸⁹

3.3.1 RÅ 2002 ref. 53 (fritidshuset)

I RÅ 2002 ref. 53, även kallat fritidshuset, klargjordes att dispositionsrätt till egendom är grund för förmånsbeskattning. I fallet var det fråga om en person, J.J., som var både delägare och anställd i ett bolag, som i sin tur ägde en fastighet med tre fritidshus. J.J kunde fritt disponera fritidshuset och eftertaxerades därför av Skatteverket samt påfördes en bostadsförmån för fritidshuset. I målet var ostridigt att det var fråga om en skattepliktig förmån. Frågan domstolen hade att ta ställning till avsåg hur förmånen skulle värderas och med vilka utgångspunkter denna värdering skulle ske. Domstolen vägde mellan två alternativ, nämligen att förmånsbeskatta J.J för den faktiskt nyttjade tiden, eller att förmånsbeskatta J.J med grund i dispositionsrätten till fritidshuset. För att kunna ta ställning till grunden för värderingen behövde domstolen avgöra vad som var själva värdet i förmånen. Domstolen konstaterade att karaktäristiskt för den här typen av förmåner är möjligheten att kunna använda fritidshuset, och därför ska bostadsförmånen värderas utifrån dispositionsrätten. Resonemanget baserades på att det faktiska värdet av förmånen inte låg i den tid som fritidshuset hade nyttjats, utan att värdet låg i att överhuvudtaget kunna nyttja ett sådant fritidshus. Vad gällde hur förmånen skulle

⁸⁸ Tjernberg, 1999, s. 96.

⁸⁹ Tjernberg, 1999, s. 101. Risken för att skatteundandraganden sker eller skatteförmåner annars uppnås har av lagstiftaren försökt begränsa genom att införa särskilda regler för fåmansföretagare, där 3:12-reglerna är det tydligaste exemplet, se Tjernberg, 2005, s. 481.

värderas konstaterade domstolen kort att förmånsvärdet kan sättas ned om den skattskyldige gör sannolikt att dispositionsrätten har varit begränsad, exempelvis genom uthyrning. Utgångspunkten är dock att finns dispositionsrätt ska den också anses vara obegränsad om inte annat bevisas.

Detta rättsfall är intressant av flera skäl. Först och främst gjordes en tydlig åtskillnad när det gäller vari värdet ligger i en förmån beroende på om det är en anställd eller en företagsledare som åtnjuter förmånen. En ”vanlig” anställd som lånar exempelvis företagets fjällstuga påförs normalt en förmån motsvarande den faktiska tiden som fritidshuset har nyttjats, jämfört med en ägare eller företagsledare som påförs en förmån utifrån den tid som fritidshuset teoretiskt sett kan ha nyttjats. Det andra som är intressant är hur rättsfallet förhåller sig till bilförmåner, där andra regler gäller även om det är dispositionsrätt som grundar beskattning. Huvudregeln vid bilförmåner är att om bilen har använts i mer än ringa omfattning uppstår förmånsbeskattning med grund i dispositionsrätt, oavsett om det är en anställd eller en ägare som har bilförmånen. Det är därefter upp till den skattskyldige att bevisa hur mycket bilen har använts privat respektive i tjänsten. Några sådana undantag för ringa omfattning finns inte i fråga om dispositionsrätt till fritidshus eller båt. Inte heller spelar det någon roll om den skattskyldige kan bevisa hur mycket exempelvis en båt eller ett fritidshus har använts privat.⁹⁰

3.3.2 Bevisbördan i förmånsfrågor avseende dispositionsrätt

Något kort ska nämnas om bevisbördereglererna i den här typen av förmånsfrågor. I RÅ 2001 ref. 22 I och II fastslog dåvarande RegR, numera HFD, hur bevisbördereglererna ska tillämpas i bilförmånsfrågor. RegR konstaterade att vid förekomsten av en bil i verksamheten ska presumeras att bilen också har använts privat och utgör en skattepliktig förmån, om inte annat bevisas. Följden av rättsfallet blev således att så länge Skatteverket kan bevisa att företaget har ägt en bil, ska den anses ha använts även privat – bilen har således kunnat *disponeras* för privat bruk och är därigenom en skattepliktig förmån. Anledningen till att RegR fastslog att omvänd (eller delad) bevisbörda skulle gälla baserades på den praktiska omöjligheten för Skatteverket att bevisa att bilen har använts privat, eftersom *”den skattskyldige normalt är den ende som har möjlighet att prestera erforderlig utredning om privatkörningens omfattning eller [...] har de klart bästa möjligheterna att göra detta”*.⁹¹

⁹⁰ RÅ 2001 ref. 22 I och II, och Tjernberg, 2005, s. 486.

⁹¹ RÅ 2001 ref. 22 I och II.

Placeringen av bevisbördan i frågor om dispositionsrätt till exempelvis båt eller fritidshus påminner till stora delar om bevisbördereglererna vid bilförmån, och en liknande presumtion tycks gälla. Kan Skatteverket bevisa att det finns exempelvis en båt eller ett fritidshus i företaget är presumtionen att full dispositionsrätt föreligger. Här bör dock anmärkas att det finns en stor skillnad mellan å ena sidan bilförmåner och å andra sidan båt- eller fritidshusförmåner. För båtar och fritidshus spelar det nämligen i huvudsak ingen roll huruvida fåmansföretagaren har använt båten eller fritidshuset privat eller inte, även om allt privat nyttjande kan styrkas med en loggbok. Istället finns vissa likheter i fråga om att den skattskyldige måste motbevisa att full dispositionsrätt (i bilfrågor, privat nyttjande) har varit för handen, annars påförs en full förmån. Om en begränsning görs sannolik, kan därefter en eventuell reducering av förmånsvärdet göras. I undantagsfall kan tillräckligt omfattande begränsningar leda till att det faktiska nyttjandet beskattas istället, men huvudregeln är att dispositionsrätten beskattas.⁹²

4 Dispositionsrätt till båt enligt gällande rätt

I detta avsnitt redogörs för vad som är gällande rätt utifrån lagtext, praxis och förarbeten. Syftet är att undersöka vilka gränser och riktlinjer som uppställs i gällande rätt för tolkningen och tillämpningen av principen om förmånsbeskattning på grund av dispositionsrätt. Vidare redogörs för hur Skatteverket tolkar gällande rätt och hur de kategoriserat olika grader av dispositionsrätt, liksom för min egen uppfattning om hur dispositionsrätterna bör kategoriseras för att bäst överensstämma med gällande rätt.

4.1 Gällande rätt

Reglerna om förmånsbeskattning återfinns i IL, där det i 11:1 1 st. IL framgår att skattepliktiga förmåner som erhållits på grund av tjänst ska tas upp i inkomstslaget tjänst. I lagtexten finns ingen närmare definition av förmåner mer än att det ska vara fråga om icke-kontant ersättning. Vad gäller skattskyldigheten är alla förmåner normalt sett skattepliktiga om inte undantag framgår av lag. Eftersom det inte finns något lagrum som uttryckligen undantar båtförmåner från beskattning är det således en skattepliktig förmån. Det framgår inte heller vad som krävs för att en förmån ska ha uppkommit. Tidpunkten för beskattningen är däremot tydligt angiven

⁹² Jfr. RÅ 2001 ref. 22 I och II, och RÅ 2002 ref. 53, där det i bilfallet konstaterades som möjligt att motbevisa en dispositionsrätt med att styrka omfattningen av det faktiska privata nyttjandet, samtidigt som det i fritidshusfallet inte togs hänsyn till faktiskt privat nyttjande över huvud taget.

i 10:8 IL där det framgår att en inkomst såsom en förmån ska tas upp till beskattning det år då inkomsten kan disponeras eller annars kommer den skattskyldige till del.

När en förmån har konstaterats är huvudregeln enligt 61:2 IL att marknadsvärdet styr värderingen, vilket motsvaras av det pris som samma vara eller tjänst skulle ha kostat att köpa kontant på orten. Motsvarande gäller för båtförmaner. Enligt IL är således förmån av båt en skattepliktig förmån som enligt huvudregeln ska värderas till marknadsvärdet. Denna förmån ska senare tas upp till beskattning det år då båten kan disponeras eller annars kommer den skattskyldige till del.

I fritidshusfallet konstaterades den princip som innebär att en delägare och anställd som har dispositionsrätt till en tillgång kan förmånsbeskattas för själva dispositionsrätten, oaktat eventuellt faktiskt nyttjande. Motsvarande gäller för den som är i företagsledande ställning. Om den skattskyldige gör sannolikt att dispositionsrätten har varit begränsad kan förmånsvärdet sättas ned, men utgångspunkten är att vid förekomsten av dispositionsrätt är den alltid obegränsad om inte annat bevisas.⁹³ Detta rättsfall följdes några år senare av HFD 2011 ref. 55 I och II (båtfallet) där HFD konstaterade att principen som klargjordes i fritidshusfallet bör gälla även om en tillgång såsom ett fritidshus eller en båt används i företaget, men att en samlad bedömning *måste* göras av omständigheterna i varje enskilt fall. I fråga om båtar nämnde HFD några omständigheter som bör beaktas vid värderingen, exempelvis:

- Typ av båt
- Användning av båten i verksamheten
- Kostnaden för att hyra motsvarande båt
- Omständigheter hänförliga till den skattskyldige
 - Innehav av privat båt
 - Sjukdom som hindrar båtanvändning
- Om det är fråga om en enstaka båt som hyrs ut under begränsade perioder

Därtill tyder det mesta på att båtförmaner endast ska värderas utifrån en period mellan maj och september, och vid själva förmånsvärderingen ska hänsyn tas till sådana sedvanliga rabatter som skulle ges till en extern kund i form av exempelvis rabatt för långtidshyra. När det gäller

⁹³ RÅ 2002 ref. 53. För en mer noggrann redogörelse av fallet, se avsnitt 3.2.1 ovan.

värderingsmetoden i båtfallet beräknades själva förmånen utifrån marknadsvärdet för att hyra motsvarande båt. Det är således inte själva anskaffningsvärdet som ska ligga till grund vid värderingen av förmånen, utan en marknadshyra med hänsyn tagen till normalt förekommande rabatter. Detta bekräftas också av några andra fall från HFD som meddelades samma dag som båtfallet, nämligen HFD mål nr. 4596-10, HFD mål nr. 7697-09 och HFD mål nr. 7683-09.⁹⁴

Utifrån lagtexten och rättsfallen kan alltså konstateras att om ett fåmansföretag äger en båt ska den tas upp i inkomstslaget tjänst som en förmån för den som är delägare eller företagsledare. Själva förmånen utgörs av dispositionsrätten till båten, där utgångspunkten är att dispositionsrätten har varit obegränsad om inte den skattskyldige gör annat sannolikt. Förmånen ska värderas till marknadsvärdet för att hyra motsvarande båt under perioden maj till september, men en samlad värdering måste göras i varje enskilt fall där olika omständigheter som både kan öka och minska förmånsvärdet bör beaktas.

Något bör också sägas om vad som framgår i förarbetena till IL. I specialmotiveringarna till 10:8, 11:1 eller 61:2 IL framgår ingenting om varken dispositionsrätt i allmänhet eller båtförmåner i synnerhet.⁹⁵ Inte heller i förarbetena till KL återfinns någonting om detta.⁹⁶ Istället har vissa uttalanden om dispositionsrätt gjorts i de förarbeten som föregick stoppreglernas avskaffande. Där uttalades att i fråga om dyrare egendom såsom båtar eller fjällstugor ligger dispositionsrätten till grund för förmånsvärdet. Detta motiverades med att sådana tillgångar normalt har stått till den skattskyldiges förfogande under hela året, vilket medför att faktiskt nyttjande inte bör styra förmånsvärdet. Vidare uttalades av regeringen att de *”... 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”*.⁹⁷ Frågan är vilket värde detta uttalande egentligen får i förhållande till gällande

⁹⁴ HFD mål nr. 4596-10 (pressfotograf, avseende båtförmån vid inkomsttaxeringen år 2007), HFD mål nr. 7697-09 (pressfotografens bolag, avseende bolagets arbetsgivaravgifter), och HFD mål nr. 7683-09 (pressfotograf, avseende båtförmån vid inkomsttaxeringen år 2006).

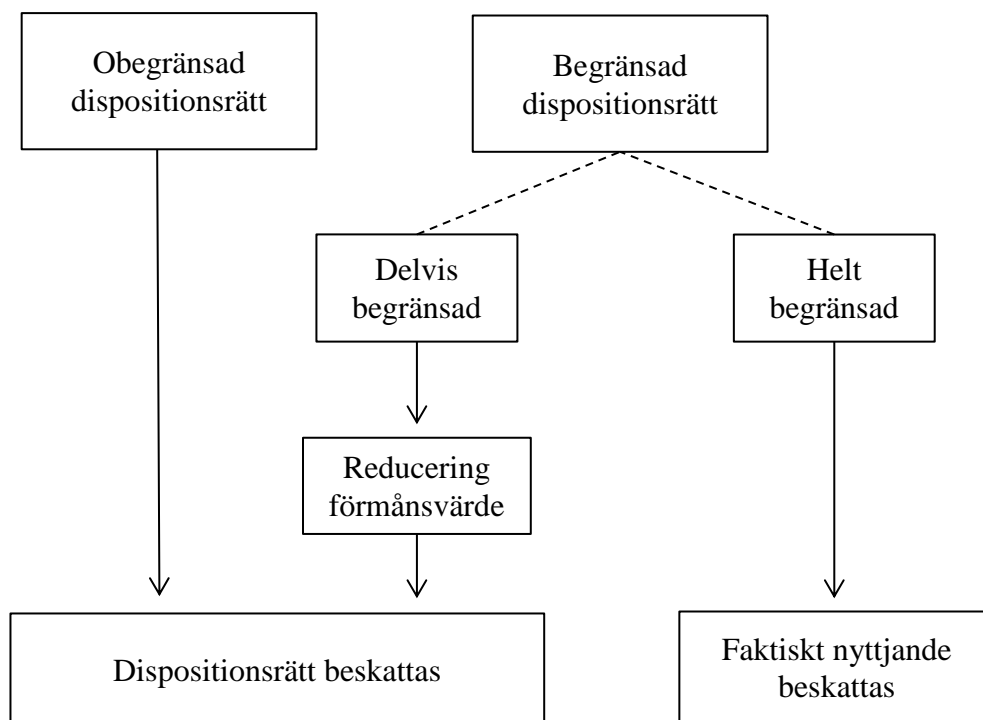
⁹⁵ Prop. 1999/00:2 s. 119, s. 126 och s. 661.

⁹⁶ Se prop. 1928:213.

⁹⁷ Prop. 1999/00:15 s. 60. Detta uttalande har kritiserats av bl. a Tjernberg som menade att det är anmärkningsvärt att regeringen genom sitt uttalande ger tydliga direktiv till myndigheter och domstolar hur de ska tillämpa regler som är andra än de som förarbetena syftar till. Tjernberg menade vidare att detta uttalande tyder på en rädsla för att sloandet av stoppreglerna skulle medföra att fåmansföretagare började köpa privat egendom, men kan likväl grundas i önsketänkande från regeringens sida eller att sak- respektive bevisfrågor har förväxlats, Tjernberg, 2000, s. 184. Jag är beredd att hålla med Tjernberg om att uttalandet är anmärkningsvärt. Det förarbete som uttalandet återfinns i tar sikte på sloandet av stoppreglerna, inte på förmånsfrågor och värdering av dessa. Detta blir särskilt problematiskt när det i allt väsentligt tycks ha etablerats en princip som får effekter på beskattningen av fåmansföretagare baserat på detta uttalande.

rätt och vad realistisk anknytning egentligen är. Inte heller har HFD uttryckligen lagt detta uttalande till grund för sina ställningstaganden i vare sig fritidshusfallet eller båtfallet vilket tyder på att det i praktiken tillmäts relativt liten betydelse i domstolarna.

Utifrån gällande rätt är min uppfattning att dispositionsrätten kan indelas i olika dispositionsgrader. Dispositionsrätten kan främst delas in i två huvuddelar, nämligen obegränsad respektive begränsad dispositionsrätt. Den begränsade dispositionsrätten kan därefter delas in i delvis begränsad respektive helt begränsad dispositionsrätt, se bild nedan.



Grunden för min uppfattning är att följande. Utifrån gällande rätt medför obegränsad dispositionsrätt att full förmånsbeskattning sker på själva dispositionsrätten. Om dispositionsrätten på något sätt har begränsats påverkar det också förmånen, där en reducere ska ske av förmånsvärdet. I fall när dispositionsrätten är helt begränsad bör endast eventuellt faktiskt nyttjande beskattas. Detta grundar jag i de allmänna reglerna för förmånsbeskattning, där huvudregeln är att all icke-kontant ersättning som fås på grund av tjänst är en förmån. Som konstaterats tidigare kan en förmån vara antingen skattefri eller skattepliktig. Min uppfattning är att även om dispositionsrätten är helt begränsad är det fortfarande fråga om en skattepliktig förmån av två skäl. Det första är att det inte framgår någonstans i vare sig kapitel 8 eller kapitel

11 i IL att förmåner med begränsad dispositionsrätt är skattefria. Det andra är att det av skattemässiga skäl skulle vara orimligt om en förmån gick från skattepliktig till skattefri endast genom en begränsning i dispositionsrätten. Följden av detta skulle bli att eventuellt faktiskt nyttjande av båten i sådana fall också skulle vara en skattefri förmån, vilket inte överensstämmer med förmånsreglernas bakomliggande syften.

4.2 Skatteverkets tolkning

Skatteverket har gjort en egen tolkning av gällande rätt, vilken kan vara av intresse att undersöka. Anledningen till detta är att det torde vara vanligt förekommande att enskilda i första hand vänder sig till Skatteverket när de behöver svar på frågor relaterade till beskattning. Det är klart tänkbart att den enskilde som vänder sig till Skatteverket för att få svar på en fråga också förväntar sig att få svar i enlighet med vad de uppfattar som gällande rätt. Lite beroende på vilken typ av fråga som har besvarats är det därför troligt att den enskilde därefter agerar utifrån det svar som Skatteverket lämnat.⁹⁸

Som tidigare har konstaterats är en gemensam utgångspunkt vid beskattningen att dispositionsrätt till en båt eller ett fritidshus innebär en presumtion om en obegränsad dispositionsrätt om inte annat görs sannolikt.⁹⁹ Därtill har Skatteverket gjort en egen tolkning vilken innebär att dispositionsrätten kan delas in i tre olika delar, nämligen egendom med oinskränkt dispositionsrätt, egendom som används i verksamheten samt egendom som hyrs ut eller används av anställda. Först och främst menar Skatteverket att oinskränkt dispositionsrätt är huvudregeln, och att en sådan förmån ska beräknas utifrån marknadshyran för en liknande tillgång på årsbasis. Om marknadsvärdet är svårt att fastställa kan istället arbetsgivarens faktiska kostnader för att tillhandahålla båten användas till ledning för bedömningen. I andra fall kan vissa särskilt framarbetade beräkningsregler tillämpas där kapitalkostnader, löpande driftskostnader och faktiska värdeminskningar används.¹⁰⁰

Vad gäller egendom som används i verksamheten anser Skatteverket att en skattepliktig förmån kan uppkomma även om båtköpet kan motiveras av företagets verksamhet och fortlöpande

⁹⁸ Här kan nämnas Tjernberg som menar att på grund av Skatteverkets framgångar med exempelvis fritidshusfallet och andra liknande rättsfall om förmånsbeskattning, är det i allra högsta grad sannolikt att de kommer att fortsätta tänja på gränserna för hur de allmänna reglerna om förmånsbeskattning kan och bör tillämpas, se Tjernberg, 2005, s. 487. Detta gör en kortare redogörelse av Skatteverkets tolkning av dispositionsrätt till båt än mer intressant.

⁹⁹ RÅ 2002 ref. 53.

¹⁰⁰ SKV Ställningstagande 2011-11-23, p. 4.2–4.4.

används i denna. Skatteverkets åsikt är att även om båten används i verksamheten kan den fortfarande används privat under semestertider eller på helgen, vilket innebär att en förmån motsvarande fyra veckors båtanvändning ska påföras även i fall när båten har använts i betydande omfattning i verksamheten. Är båten däremot av särskild karaktär eller om andra anställda använder båten på kvällar och helger kan förmånsvärdet begränsas ytterligare. Om fåmansföretagaren har möjlighet att använda båten mer sporadiskt ska istället ett högre förmånsvärde beräknas.¹⁰¹

I fråga om egendom som hyrs ut menar Skatteverket att om företagets verksamhet består i att fortlöpande hyra ut ett större antal båtar i sådan omfattning att de stadigvarande används i verksamheten finns ingen dispositionsrätt att beskatta. I dessa fall ska istället faktiskt nyttjande beskattas. En förutsättning i dessa fall är enligt Skatteverket att det inte får vara fråga om enstaka egendom som uthyrs, utan det måste vara fråga om ett flertal objekt som används stadigvarande i verksamheten. Båtarna får inte heller hyras ut till vänner och andra närstående, utan uthyrningen måste ske på den öppna marknaden.¹⁰²

Min tolkning av gällande rätt och hur dispositionsrätterna bör delas upp skiljer sig därmed från Skatteverkets syn. Även om Skatteverkets indelning förvisso är relativt tydlig utifrån hur egendomen används, säger den egentligen inte någonting om hur eventuella begränsningar ska behandlas. Även om båten används i verksamheten kan enligt Skatteverket påföras en förmån som nästintill motsvarar ett fullt förmånsvärde, likaså i fall båten hyrs ut.¹⁰³ Min åsikt är att i vissa avseenden är Skatteverkets uppfattning om hur dispositionsrätten bör indelas rent felaktig. Skatteverket tycks vara av den bestämda uppfattningen att det i princip endast är uthyrning eller användning i verksamheten som kan begränsa dispositionsrätten. Sett till gällande rätt är detta felaktigt. För den skattskyldige bör det inte spela någon roll *hur* själva begränsningen har gått till, utan det som är av betydelse är om dispositionsrätten över huvud taget är begränsad. Det som bör vara av intresse vid beskattningen är således själva omfattningen av begränsningen och hur dispositionsmöjligheterna har påverkats av ett visst handlande eller vissa omständigheter. Min bestämda uppfattning är därför att det i enlighet med gällande rätt rimligtvis bör vara möjligt att helt begränsa sin dispositionsrätt på fler sätt än genom uthyrning av båten eller vid

¹⁰¹ SKV Ställningstagande 2011-11-23, p. 4.3.

¹⁰² SKV Ställningstagande, 2011-11-23, p. 4.4.

¹⁰³ Se HFD 2011 ref. 55 I och II.

användning av båten i sin verksamhet, till skillnad från Skatteverket som tycks mena att dessa möjligheter är och ska vara kraftigt begränsade.

5 Dispositionsrätt till båt i rättstillämpningen

Nedan redogörs för hur olika omständigheter har hanterats och värderats i kammarrätternas prövning. Som utgångspunkt används de exempel som HFD gav i HFD 2011 ref. 55 I och II avseende vilka omständigheter som kan påverka bedömningen av om dispositionsrätt föreligger samt till vilken grad den kan beräknas, men även ytterligare omständigheter utifrån vad som åberopats av den skattskyldige i rättsprocessen.

5.1 Båtens karaktär

Båtens karaktär är en sådan omständighet som skulle kunna tänkas påverka dispositionsrätten. Sådana typer av båtar som har behandlats i rättstillämpningen är kappseglingsbåtar, transportbåtar, båtar som kräver skepparexamen samt omständigheter som går att hänföra direkt till båtens kvalitet och komfort.

5.1.1 Kappseglingsbåtar

Utan stöd av HFD har det i kammarrättspraxis uppställts ett krav på att vissa båtar som är *olämpliga för fritidsändamål* kan undantas beskattning på grund av dispositionsrätt. Den omständigheten att en båt används för kappsegling har prövats i ett par fall. I ett mål, ofta kallat för Söderbergfallet, var det fråga om en av världens snabbaste kappseglingsbåtar. För att över huvud taget kunna manövrera båten krävdes en tränad besättning om cirka sex personer. Därtill saknade båten sådana faciliteter som skulle gjort den mer lämpad för fritidssegling. I Söderbergfallet gick domstolen på den skattskyldiges linje och konstaterade att båtens egenskaper och storlek skilde sig väsentligt från andra båtar, och kunde därför inte anses vara lämpad för fritidsändamål. Av den orsaken ansågs inte dispositionsrätten medföra något ekonomiskt värde. Eftersom Skatteverket inte hade gjort sannolikt att något faktiskt privat nyttjande hade skett påfördes ingen förmån. Den omständigheten att den skattskyldige hade möjlighet att tillsammans med andra nyttja båten ansågs inte medföra någon annan bedömning.¹⁰⁴

¹⁰⁴ Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 7705-09. Båten i målet var av modellen Super Maxi 100 och var cirka 30 meter lång, 6 meter bred och vägde 32 ton, samt hade en mastehöjd på 39 meter och en spinnaker på 700 kvadratmeter. Motsvarande resonemang återupprepades i kammarrätten i Stockholm, mål nr. 7349-09 som

Det verkar däremot inte finnas någon enhetlig uppfattning om när en kappseglingsbåt är av sådan karaktär att den inte lämpar sig för fritidsändamål. I ett annat mål konstaterades att det var fråga om en kappseglingsbåt, och även om båten förvisso var fullt utrustad för kappsegling ansåg domstolen inte att den var *obrukbar för fritidsändamål*. Därigenom fanns ett ekonomiskt värde som skulle förmånsbeskattas.¹⁰⁵

5.1.2 Transportbåtar

Båtens karaktär i form av transportbåt är en omständighet som åberopats av den skattskyldige i ett flertal fall. I ett av fallen kom domstolen fram till att den omständigheten att det var fråga om en transportbåt inte medförde att dispositionsrätten skulle begränsas. Däremot var båten av sådan enkel beskaffenhet att förmånsvärdet skulle jämkas, och därmed också arbetsgivaravgifterna. Anledningen till att båten ansågs vara av enkel beskaffenhet tycks grundas i att båten saknade sådana bekvämligheter som sovplatser, WC och kök.¹⁰⁶

Det är däremot inte i alla fall som båtar av enklare beskaffenhet har ansetts påverka förmånsvärdet eller dispositionsrätten. I ett fall konstaterats att även om det var fråga om en transportbåt, utan vare sig toalett eller pentry, medförde det inte att dispositionsrätten kunde anses begränsad. Båten användes även som lastbåt under de perioder som bolaget hade semesterstängt. Ingen av de åberopade omständigheterna som rör båtens karaktär berörs över huvud taget i domskälen, varken hos kammarrätten eller förvaltningsrätten.¹⁰⁷

5.1.3 Andra båtar som kräver skepparexamen

Vissa båtar kräver att den som framför båten har avlagt skepparexamen. Enligt 1 § i kungörelse (1970:344) om kompetenskrav för förare av större fritidsbåtar, krävs skepparexamen för att få framföra fritidsbåtar som är minst tolv meter långa och fyra meter breda. Om en sådan båt framförs utan examen kan det leda till böter enligt 2 § i samma kungörelse. Huruvida avsaknaden av sådan examen medför att dispositionsrätten ska begränsas eller inte har prövats i ett par mål.

handlade om arbetsgivaravgifterna som hade påförts på förmånen i det första målet, vilket ledde till en sänkning av dessa.

¹⁰⁵ Kammarrätten i Göteborg, mål nr. 6893-14. I målet var det fråga om en båt av modellen Beneteau First 40, vilket är en båt som är 12,4 meter lång, 3,9 meter bred och väger 8 ton, samt har en masthöjd på 19,6 meter och en spinnaker på 156 kvadratmeter. Båten är således klart mindre än i Söderbergfallet.

¹⁰⁶ Kammarrätten i Göteborg, mål nr. 4381-11 och kammarrätten i Göteborg, mål nr. 4379-11. I målet var fråga om en båt av modellen Brandskär 28.

¹⁰⁷ Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 3395-15. I målet var det fråga om en Arronet 23.5c, vilket är en arbetsbåt i aluminium som till viss del också är isgående.

I ett mål ansåg domstolen att avsaknaden av en viss examen för att lagligt kunna framföra ett skepp inte är liktydigt med att det är omöjligt hyra in personer med sådan kompetens. Så länge det finns en möjlighet att hitta någon annan som kan köra båten ansåg domstolen att dispositionsrätt fanns.¹⁰⁸ I ett annat fall saknade den skattskyldige själv laglig rätt att framföra sin båt, men hade bekanta med skepparexamen. Enligt domstolen var dispositionsrätten inte begränsad av två skäl. Det första skälet var att den skattskyldige hade vänner och bekanta som kunde framföra båten, vilket påminner om argumentationen i fallet ovan. Det andra skälet var att även om det inte var möjligt att framföra båten får båtar av den här typen ”*anses ha ett betydande värde för den som fritt kan disponera båten även utan att ha laglig rätt att framföra båten till sjöss.*”¹⁰⁹ Liknande resonemang verkar även gälla andra rättsliga hinder.¹¹⁰

5.1.4 Andra omständigheter hänförliga till båten

Även andra omständigheter har åberopats som grund till varför dispositionsrätten ska vara begränsad. Sådana omständigheter som att en båts skrov saknar skyddande bottenbehandling och därför måste förvaras på land mellan användningstillfällena har inte ansetts medföra en begränsning i dispositionsrätten. Orsaken till detta är enligt kammarrätten att den skattskyldige själv bestämmer över när båten ska vara på land eller inte.¹¹¹

I fråga om äldre båtar och båtar med renoveringsbehov har inte heller dispositionsrätten ansetts vara begränsad.¹¹² I ett mål var det fråga om en veteranbåt som dels hade ett stort renoveringsbehov, dels var svårmanövrerad och krävde en besättning på mellan fyra till nio personer beroende på vad båten skulle användas till. Vare sig att båten var svårseglad eller hade ett omfattande renoveringsbehov ansågs medföra att dispositionsrätten begränsades, då det av utredningen i målet inte tydligt framgick att båten var olämplig för fritidsändamål.¹¹³ Här återkommer således resonemanget om båtar ej lämpade för fritidsändamål.

¹⁰⁸ Kammarrätten i Göteborg, mål nr. 1483-16 och kammarrätten i Göteborg, mål nr. 6237-15.

¹⁰⁹ Kammarrätten i Jönköping, mål nr. 1306-15 och kammarrätten i Jönköping, mål nr. 1307-15. Båten i målet var av modellen Bavaria, vilket är en segelbåt.

¹¹⁰ Se kammarrätten i Stockholm, mål nr. 160-14 där en båt saknade ett godkänt brandsläckningssystem och fick därför inte användas i yrkestrafik i svenska vatten, men där dispositionsrätten trots detta inte ansågs vara begränsad.

¹¹¹ Kammarrätten i Göteborg, mål nr. 6893-14. I målet var fråga om en tävlingsbåt och för att optimera båtens tävlingsegenskaper fanns ingen skyddande bottenbehandling på båten.

¹¹² Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 4478-10, kammarrätten i Stockholm, mål nr 4480-10 och kammarrätten i Stockholm, mål nr. 4481-10.

¹¹³ Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 6333-15, och kammarrätten i Stockholm, mål nr. 6334-15.

En båt som inte heller bedömdes vara olämplig för fritidsändamål var en arbetsbåt som användes för frakt, persontransport, assistans samt som följbåt till andra båtar. De skattskyldiga åberopade att båten ej var avsedd för fritidsändamål, och att det därtill saknades en hyresmarknad för arbetsbåtar av det här slaget eftersom sådana båtar nästan uteslutande används professionellt. Domstolen konstaterade kort att utredningen i målet inte gav stöd för att båten skulle vara olämplig för fritidsändamål, och därför kunde inte dispositionsrätten begränsas på den punkten.¹¹⁴

5.2 Användning i verksamheten

I HFD 2011 ref. 55 I och II uttryckte HFD tydligt att en omständighet som kan medföra en annan bedömning av dispositionsrätten och som särskilt kan beaktas vid beskattningen är om båten används i verksamheten. Från kammarrätterna kan främst urskiljas tre olika områden där båten har använts i verksamheten, nämligen i en reklamfunktion, vid uthyrning samt där båten behövs för att kunna bedriva övrig verksamhet.

5.2.1 Marknadsföring

Omständigheten att båten fyller en funktion som marknadsföring åt bolaget har åberopats vid ett antal tillfällen. Även om båtens reklamfunktion har kommit till uttryck på olika sätt, är gemensamt för rättsfallen att den omständigheten att båten används i verksamheten som reklam, inte beaktats överhuvudtaget. I vart fall framgår inget av domskälen. Det har varit fråga om båtar som använts för att locka till sig en viss exklusiv kundgrupp, som använts för marknadsföring åt bolagets verksamhet samt som använts för att marknadsföra ”sig själv” inför en försäljning av den aktuella båten.¹¹⁵ Det närmaste domstolarna har berört frågan är i ett av fallen där det i domskälen generellt konstaterades att båten inte har använts i verksamheten i sådan omfattning att dispositionsrätten av den anledningen skulle sakna värde, men att en

¹¹⁴ Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 9014-15, och kammarrätten i Stockholm, mål nr. 9013-15. I målet var det fråga om en båt av modellen Masmar 33. En del tyder däremot på att yrkandet snarare föll på grund av bristande bevisning snarare än på att omständigheten i sig uppfattades som irrelevant.

¹¹⁵ Kammarrätten i Göteborg, mål nr. 6893-14 (locka till sig exklusiv kundgrupp), kammarrätten i Göteborg, mål nr. 4379-11 (marknadsföra verksamheten), kammarrätten i Stockholm, mål nr. 1416-11 (reklam för själva båten inför en försäljning), kammarrätten i Stockholm, mål nr. 1411-11 (generell marknadsföring) samt kammarrätten i Stockholm mål nr. 7349-09 och kammarrätten i Stockholm, mål nr. 7705-09 (marknadsföra verksamheten).

begränsning av dispositionsrätten förelåg för de dagar som båten hade använts under event och transportdagar samt vid tillfällena där det fanns ett tydligt marknadsföringsvärde.¹¹⁶

5.2.2 Uthyrning

En i det närmaste allmänt vedertagen huvudregel är att uthyrning vanligtvis medför en begränsning i dispositionsrätten.¹¹⁷ Från denna regel har vissa undantag kommit till uttryck i rättstillämpningen, främst i fråga om vem som hyr båten, vilka dagar som uthyrningen ska beräknas på och om en uthyrd båt alltid innebär att dispositionsrätten är begränsad.

I fråga om uthyrning till extern part har hyrestagarens förhållande till bolaget ansetts spela roll. I ett mål var det fråga om uthyrning av en båt till ett dotterbolag, som i sin tur ägnade sig åt båtrelaterad verksamhet. Dotterbolaget var helägt och samma person som var företagsledare i moderbolaget, var också ensam styrelseledamot i dotterbolaget. I det fallet ansågs det inte vara styrkt att båten hade använts i rörelsen i sådan omfattning att dispositionsrätten helt skulle begränsas. I samma mål förekom även uthyrning till den skattskyldige själv, där hyran hade fakturerats och ökat en skuld som den skattskyldige hade till bolaget. Här konstaterades bara kort att det inte var bevisat att någon faktisk hyra hade betalats.¹¹⁸

Frågan om vilka dagar som ska medtas i beräkningen av uthyrningsdagar har prövats, och mycket tyder på att domstolarna anser att endast de dagar när båten faktiskt är uthyrd ska räknas. I ett mål åberopades att antalet uthyrningsdagar i praktiken var fler än de dagar som faktiskt hade nyttjats av en utomstående. Företaget menade att en uthyrning dels kräver avsatt tid för förberedelser, dels tid för båtar med personal att förflytta sig från ett uthyrningsställe till ett annat. Domstolen berörde aldrig frågan, utan verkar ha gått på att antalet faktiskt uthyrda dagar är de dagar som räknas.¹¹⁹

Den omständigheten att en båt har varit uthyrd har i ett fall inte heller ansetts medföra att dispositionsrätten nödvändigtvis varit begränsad. I fallet konstaterades att om det finns

¹¹⁶ Kammarrätten i Göteborg, mål nr. 6893-14. Sådana tillfällen med tydligt marknadsföringsvärde var i det här fallet större kappseglingar, där marknadsföringsvärdet ansågs vara av nytta för bolagets verksamhet. För mindre tävlingar ansågs inte samma värde föreligga ur marknadsföringssynpunkt.

¹¹⁷ Se exempelvis RÅ 2002 ref. 53 och HFD 2011 ref. 55 I och II.

¹¹⁸ Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 307-11. På grund av ägarförhållandena och styrningen i båda bolagen är det troligt att det inverkar på domstolens bedömning därför att båten i praktiken hyrdes ut till samma person som ägde den. Vidare är domstolens tolkning av den privata uthyrningen rimlig då förekomsten av en faktura inte innebär att betalning faktiskt har skett eller för den delen kommer att ske.

¹¹⁹ Se kammarrätten i Stockholm, mål nr. 307-11.

möjlighet för den skattskyldige att disponera andra båtar under samma period som båten är uthyrd anses dispositionsrätten inte vara begränsad. Kammarrätten framhöll också att om det varit möjligt att styrka att det hade funnits kraftigt begränsade möjligheter att boka övriga båtar med kort varsel, kunde det medföra en begränsning i dispositionsrätten.¹²⁰ Det framstår som att domstolen menar att dispositionsrätten inte nödvändigtvis behöver vara knuten till en specifik båt, utan kan vara anses knuten till den generella tillgången till en båt.

5.2.3 Båtar av övrig vikt för verksamheten

Annan användning av båten i verksamheten än uthyrning kan också påverka dispositionsrätten. I rättstillämpningen har det ansetts att även om båten används i verksamheten i praktiken, måste det också kunna styrkas både att båten har använts och hur den har använts för att dispositionsrätten ska kunna begränsas.¹²¹ Därtill tycks kammarrätterna ha uppställt ett eget villkor på att båten ska ha använts i verksamheten i *betydande omfattning* för att det ska påverka dispositionsrätten.

Om det kan styrkas att båten har använts i verksamheten har rättstillämpningen uppställt ett krav på att nyttjandet ska ha skett i betydande omfattning. I ett fall var det fråga om verksamhet som innefattade bland annat försäljning och service av marinelektronik och navigationsutrustning, vilket innebar ett behov av en båt för att kunna testa och utvärdera produkterna. Vissa av bolagets kunder var därtill endast nåbara med båt eftersom de var boende i skärgården. Domstolen kom fram till att det förvisso var ostridigt att båten hade använts för verksamheten, men att det inte hade skett i *betydande omfattning*. De ansåg att båten endast använts i verksamheten under 30 dagar under de fem månader som båten varit sjösatt, vilket inte ansågs vara betydande omfattning.¹²²

¹²⁰ Kammarrätten i Göteborg, mål nr. 6237-15, och kammarrätten i Göteborg, mål nr. 1483-16. Fallet vållar en del huvudbry i fråga om när en uthyrd båt ändå kan anses medföra obegränsad dispositionsrätt. Krävs det att de övriga tillgängliga båtarna är av samma modell? Hur ska förmånen värderas om de outhyrda båtarna har ett lägre marknadsvärde än den egna båten? Än finns inga svar på dessa frågor, utan det kan endast konstateras att en uthyrd båt inte nödvändigtvis behöver innebära en begränsad dispositionsrätt, i vart fall inte i rättstillämpningen.

¹²¹ Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 9014-15, och kammarrätten i Stockholm, mål nr. 9013-15. I målen var det fråga om en båt som användes i rederiverksamhet exempelvis i samband med charter, olika transporter, som assistans samt följbåt. Båten ingick även i rederiets maskinpark. De skattskyldiga lyckades trots detta inte bevisa hur och när båten hade använts. Se även kammarrätten i Göteborg, mål nr. 397-14, och kammarrätten i Göteborg, mål nr. 434-14. För ytterligare resonemang om dispositionsrätten i de nyss nämnda fallen, se kammarrätten i Göteborg, mål nr. 410-14. För ytterligare rättsfall där båten påstås ha använts i verksamheten men där bevisning saknas, se kammarrätten i Göteborg, mål nr. 2635-11, kammarrätten i Göteborg, mål nr. 2633-11, och kammarrätten i Göteborg, 2630-11.

¹²² Kammarrätten i Göteborg, mål nr. 7392-13, och kammarrätten i Göteborg, mål nr. 7390-13.

I ett annat fall hade bolaget ett behov av båt för att kunna nyttja verksamhetens lokaler ute på en ö, samt för att genomföra olika projekt med båt såsom fotografering och filmning i Stockholms skärgård. Även här ansågs båten ha använts i verksamheten men att det inte heller skett i betydande omfattning. Här hade båten däremot använts betydligt färre dagar än i det föregående fallet. Enligt loggbok hade båten endast använts totalt tio dagar under ett helt års tid.¹²³

Även i fall när det har kunnat styrkas att båten har använts i verksamheten i betydande omfattning har dispositionsrätt ändå ansetts föreligga. I ett fall ägnade sig ett bolag åt byggverksamhet i Stockholms skärgård vilket krävde tillgång till båt för transporter ut till kunderna. Båten användes i betydande omfattning under de veckor som bolaget bedrev aktiv verksamhet. Under sommarveckorna användes däremot båten mer begränsat, främst på grund av personalens semesterveckor, men även på grund av att ett flertal av bolagets kunder inte ville ha pågående arbeten under sommaren. Av den orsaken ansågs dispositionsrätten fortfarande kunna beskattas hos företagsledaren då det fanns möjlighet att använda båten under de veckor som bolaget inte använde den.¹²⁴ Kamrarrätternas uppfattning att båten ska ha använts i betydande omfattning är nytt i förhållande till HFD 2011 ref. 55 I och II.

5.3 Omständigheter hänförliga till den skattskyldige

I HFD 2011 ref. 55 I och II uttalade domstolen att omständigheter som är hänförliga till den skattskyldige själv kan tillmätas betydelse vid bedömningen av om dispositionsrätt förelegat eller inte. Enligt domstolen kunde den typen av omständigheter i speciella fall ha betydelse, men någon närmare beskrivning för vad speciella fall innebär gavs inte mer än att domstolen nämnde sjukdom samt privat ägande av båt som omständigheter som, ibland, kan tänkas påverka dispositionsrätten.

5.3.1 Privat båt

Under särskilda omständigheter kan privat ägande av båt antingen begränsa dispositionsrätten eller i vart fall sätta ned förmånsvärdet. I rättstillämpningen har tillgång till privat båt sällan varit en sådan omständighet som påverkat dispositionsrätten eller förmånsvärdet på denna. I

¹²³ Kamrarrätten i Stockholm, mål nr. 3611-15, och kamrarrätten i Stockholm, mål nr. 3612-15.

¹²⁴ Kamrarrätten i Stockholm, mål nr. 3395-15.

flera fall har privat ägande av båt åberopats, men har inte uttryckligen bedömts av domstolen.¹²⁵ I några fall tycks bristande bevisning istället ha varit problemet.¹²⁶ I allt väsentligt tycks däremot domstolarna anse att den privata båten måste vara *jämförbar* med bolagets båt för att någon påverkan ska ske på dispositionsrätten eller förmånsvärdet. För att de ska vara jämförbara har ansetts att båtarna inte får vara av olika karaktär (exempelvis en segelbåt jämfört med en RIB-båt).¹²⁷ Om båtarna skulle vara av samma karaktär har ansetts att båtarnas inredning och faciliteter inte heller får skilja sig åt för mycket för att de ska anses vara jämförbara.¹²⁸ Detta jämförbarhetskrav är nytt i förhållande till HFD 2011 ref. 55 I och II.

5.3.2 Eget intresse

I fråga om personer som på grund av personliga intressen har ett behov av en båt i sin verksamhet har det tagits upp i ett fall, men omständigheten bemöttes aldrig av domstolen.¹²⁹ Vad gäller när intresse för båtar och båtliv saknas har det i ett annat mål inte ansetts vara en sådan personlig omständighet som påverkar dispositionsrätten. Istället uttalades att ”*De personliga omständigheter som kan påverka bedömningen är av allvarligare art, och avsedda att användas i situationer där personer inte kan, snarare än inte vill, utnyttja sin dispositionsrätt*”.¹³⁰ Exakt vad domstolen grundar detta uttalande på framgår inte.

5.3.3 Sjukdom

Den omständigheten att sjukdom kan begränsa dispositionsrätten är klar från HFD:s sida, men har sällan åberopats i den kammarrättspraxis som undersökts i denna uppsats. När den har åberopats har domstolen inte bemött påståendet överhuvudtaget, även om sjukjournal har lämnats in för att styrka sjukdom och tillhörande frånvaro.¹³¹ Dessa fall ger således ingen större

¹²⁵ Kammarrätten i Göteborg, mål nr. 6893-14, kammarrätten i Jönköping, mål nr. 1531-12, kammarrätten i Jönköping, mål nr. 1532-12, kammarrätten i Stockholm, mål nr. 6333-15, och kammarrätten i Stockholm, mål nr. 6334-15.

¹²⁶ Se kammarrätten i Stockholm, mål nr. 9014-15, kammarrätten i Stockholm, mål nr. 9013-15, kammarrätten i Stockholm, mål nr. 3395-15, kammarrätten i Stockholm, mål nr. 8370-15 och kammarrätten i Stockholm, mål nr. 8356-15.

¹²⁷ Kammarrätten i Jönköping, mål nr. 1306-15 och kammarrätten i Jönköping, mål nr. 1307-15.

¹²⁸ Kammarrätten i Göteborg, mål nr. 7392-13, och kammarrätten i Göteborg, mål nr. 7390-13. I målen ägde bolaget en Nimbus 300 Nova R och företagsledaren ägde bland annat en Nimbus Max II Classic. Bolagets båt hade kojplatser, pentry, toalett och dusch, vilket saknades på den privatägda båten. Av den anledningen ansåg domstolen att skillnaderna var för stora för att båtarna skulle kunna jämföras.

¹²⁹ Kammarrätten i Göteborg, mål nr. 6893-14. Den skattskyldige menade att på grund av dennes framträdande seglarpersonlighet krävdes en båt för att kunna bedriva näringsverksamhet.

¹³⁰ Kammarrätten i Göteborg, mål nr. 6237-15.

¹³¹ Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 4478-10, kammarrätten i Stockholm, mål nr. 4480-10, och kammarrätten i Stockholm, mål nr. 4481-10. Den enda gången någon annan än de skattskyldiga nämner sjukdomen, är när Skatteverket i förvaltningsrätten menar att sjukdomen inte skulle beaktas vid beräkningen av förmånen. Vad detta grundas i ges ingen närmare förklaring.

vägledning i hur omständigheten sjukdom ska förstås, inte heller vilken eller vilka sjukdomar som omfattas, hur länge den skattskyldige ska ha varit sjuk eller hur sjukdom ska styrkas.

5.3.4 Frånvaro

Det kan frågas om omständigheter såsom faktiska begränsade möjligheter att nyttja båten medför att dispositionsrätten ska begränsas eller inte, exempelvis vid arbete eller semester. I ett fall ansågs att de skattskyldiga inte lyckades göra sannolikt att deras arbetstider inskränkt dispositionsrätten.¹³² Andra former av begränsad närvaro kan vara exempelvis att den skattskyldige är på semester, vilket i rättstillämpningen inte har ansetts medföra en begränsning av dispositionsrätten.¹³³

5.4 Andra omständigheter

Det kan tänkas att även andra omständigheter skulle kunna påverka dispositionsrätten, exempelvis rådighetsbegränsningar, uppläggning på varv, ekonomiska konsekvenser eller antalet företagsledare.

5.4.1 Nyckelförvaring, nyttjandeavtal och indirekt ägande

I flera fall argumenterar de skattskyldiga för att de har begränsat sin dispositionsrätt genom att låsa in båten eller förvara båtnycklarna på en annan plats än i hemmet. I ett fall förvarades båtnycklarna i ett låst skåp i bolagets lokaler, dit endast en anställd hade nyckel. Varje gång båten användes skulle det registreras i en loggbok samt verifieras av den anställde. Inget privat bruk var tillåtet enligt bolagets rutiner. I det fallet ansåg domstolen att även om företagsledaren saknat tillträde till båten på grund av rutiner, instruktioner och låsanordningar, ansågs det inte innebära att dispositionsrätten varit begränsad.¹³⁴ Inte heller i ett annat fall ansågs förvaringen av nycklarna påverka dispositionsrätten. I målet förvarades nycklarna ombord på fartyget, dit endast fartygsbefälhavaren med besättning hade tillträde. I det fallet berördes inte ens omständigheten, utan domstolen konstaterade främst att de skattskyldiga hade bevisbördan för sina påståenden.¹³⁵

¹³² Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 9014-15, och kammarrätten i Stockholm, mål nr. 9013-15. Huruvida domstolarnas resonemang ska förstås som att arbetstider kan begränsa dispositionsrätten bara det kan bevisas är något oklart.

¹³³ Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 3395-15.

¹³⁴ Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 3611-15, och kammarrätten i Stockholm, mål nr. 3612-15. I fallet användes båten i ringa omfattning i verksamheten, vilket rimligtvis kan ha påverkat utgången i målet även vad avser domstolens bedömning om låsanordningarna och bolagets rutiner för användning av båten.

¹³⁵ Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 9014-15, och kammarrätten i Stockholm, mål nr. 9013-15.

Vad gäller utomstående som i någon mån kontrollerar båtens användning har lite olika varianter prövats i kammarrätterna. Den omständigheten att ett bolags kunder bestämmer hur en båt ska användas, exempelvis för att attrahera kunder, är ingenting som inneburit att dispositionsrätten begränsats.¹³⁶ Inte heller avtal mellan bolagets delägare som uttrycker att en båt inte får användas utan att betalas för har ansetts innebära att dispositionsrätten varit begränsad.¹³⁷ I ett fall hyrdes en båt ut via en extern förmedlare, och i det fallet konstaterade domstolen att även om ett företag överlämnat uthyrningsverksamheten till en extern förmedlare innebär det inte att dispositionsrätten automatiskt begränsas. Domstolen fann det i det närmaste orimligt att den som vill hyra ut en båt skulle godta vilka förfoganderättsinskränkningar som helst, och dispositionsrätt fanns därför även för den outhyrda tiden.¹³⁸

Inte heller den omständigheten att ett annat bolag äger båten har ansetts medföra en begränsning av dispositionsrätten. I ett fall hade den skattskyldige genom sitt bolag lånat ut pengar till ett externt, utländskt bolag i syfte att det externa bolaget skulle förvärva en särskild båt till sin verksamhet. Den skattskyldige menade att det inte kunde vara fråga om en förmån då bolaget inte ägde båten och att all praxis ditintills endast gällde båtar ägda av det egna bolaget. Domstolen ansåg att vilken juridisk person som tillhandahåller förmånen inte spelar någon roll, utan det är själva sambandet mellan en förmån och en anställning eller liknande engagemang som avgör. Utifrån detta kan man fråga sig om det innebär att en förmån kan uppkomma endast genom att ett bolag lånat ut pengar till ett annat bolag för att det ska kunna förvärva en tillgång eller inte. I fallet bör anmärkas att det fanns ett avtal mellan den skattskyldige och det utländska bolaget, där den skattskyldige medgavs möjlighet att använda dels den finansierade båten, dels andra båtar i verksamheten.¹³⁹

5.4.2 Upplägning på varv och reparationer

Möjligheten att använda båten kan i praktiken vara begränsad av att båten är upplagd på varv och därmed inte sjösatt. I de fall där den omständigheten har åberopats har domstolarna däremot kommit fram till olika slutsatser. I ett fall var det fråga om en båt som inte hade varit sjösatt

¹³⁶ Kammarrätten i Göteborg, mål nr. 6893-14.

¹³⁷ Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 6333-15, och kammarrätten i Stockholm, mål nr. 6334-15.

¹³⁸ Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 1107-12.

¹³⁹ Kammarrätten i Göteborg, mål nr. 6237-15. Det skulle kunna tänkas att en annan bedömning hade gjorts om situationen vore sådan att den skattskyldige hade lånat ut pengar till ett externt bolag, där den skattskyldige inte hade någon rätt att använda bolagets tillgångar. I det här fallet var det däremot fråga om ett lån specifikt riktat till köp av en utvald båt. I sådana fall där ett lån lämnas till ett bolag men där lånet inte är villkorat i fråga om vilken tillgång som ska förvärfas för lånet bör inte endast den situationen att det låntagande bolaget väljer att köpa en båt medföra att långgivaren blir förmånsbeskattad.

under delar av säsongen och som dessutom hade haft en längre inkörningsperiod efter ett motorhaveri. Detta godtogs som omständigheter som dels begränsade dispositionsrätten, dels medförde en reducering av förmånsvärdet.¹⁴⁰ I ett annat fall hade uppläggning på land på grund av försenade reparationer inte medfört vare sig en begränsning i dispositionsrätten eller en reducering av förmånsvärdet.¹⁴¹ Därtill finns det fall där omständigheten att båten varit liggande inte alls beaktats i domskälen.¹⁴² I ett fall där det har åberopats att båten har legat på varv har det bemötts med att den skattskyldige själv valt att inte låta båten vara sjösatt, och att full dispositionsrätt därför föreligger.¹⁴³ I ett annat fall åberopades att båten hade legat inne på båtvarv för vinterförvaring, och på grund av båtens placering på varvet var det omöjligt att sjösätta båten innan de andra båtarna på varvet hade sjösatts. Liksom i föregående fall godtogs detta inte av domstolen, som konstaterade att det inte spelade någon roll om båten sjösatts eller inte för att dispositionsrätt ska finnas.¹⁴⁴

5.4.3 Ekonomiska skäl

Att åberopa ekonomiska skäl till varför dispositionsrätten till en båt skulle ha varit begränsad har inte heller vunnit gehör i kammarrätterna. Även om en båt har köpts som en investering har det inte medfört att dispositionsrätten begränsats därför att syftet med förvärvet inte ansetts spela någon roll. Inte heller att ägandet och framförandet av en båt har varit förenat med vissa kostnader har påverkat bedömningen.¹⁴⁵ Motsvarande gäller för den omständigheten att båten har omfattats av en försäkring som inte gällde vid privat bruk, där domstolen ansett att dispositionsrätten inte begränsats endast på grund av detta.¹⁴⁶ Någon skillnad beroende på hur ett båtförvärv har finansierats har inte heller medfört någon annan bedömning. I ett fall hade delägarna i ett bolag själva bekostat köpet av båten genom tillskott till bolaget av redan beskattade medel. I det fallet ansåg domstolen att just den omständigheten att delägarna tillskjutit större summor pengar till bolaget för att göra ett sådant köp tyder på att båtförvärvet

¹⁴⁰ Kammarrätten i Göteborg, mål nr. 8756-12, och kammarrätten i Göteborg, mål nr. 8757-12. I ytterligare ett fall har uppläggning på varv godtagits som en omständighet som kan begränsa dispositionsrätten, se kammarrätten i Stockholm, mål nr. 160-14.

¹⁴¹ Kammarrätten i Jönköping, mål nr. 1531-12, och kammarrätten i Jönköping, mål nr. 1532-12.

¹⁴² Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 3395-15.

¹⁴³ Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 5147-15.

¹⁴⁴ Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 8370-15, och kammarrätten i Stockholm, mål nr. 8356-15.

¹⁴⁵ Kammarrätten i Göteborg, mål nr. 6237-15, och kammarrätten i Göteborg, mål nr. 1483-16.

¹⁴⁶ Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 9014-15, och kammarrätten i Stockholm, mål nr. 9013-15. Detta är i sig knappast ett märkligt resonemang eftersom en försäkring i sig inte kan hindra någon från att nyttja ett föremål. Däremot kan försäkringsvillkoren medföra stora ekonomiska konsekvenser om någonting sker när tillgången nyttjas på ett sådant sätt som inte omfattas av försäkringen. Den teoretiska möjligheten att nyttja tillgången finns således fortfarande kvar, även om det kan medföra att exempelvis en båt blir mindre lockande att använda när ekonomiska risker står på spel.

inte i första hand tillkommit av affärsmässiga skäl, utan snarare för privat nyttjande.¹⁴⁷ Inte heller att en båt först köpts privat och sedan sålts in till bolaget har ansetts innebära någon begränsning.¹⁴⁸

5.4.4 Flera företagsledare

Med anledning av att den som anses vara företagsledare kan förmånsbeskattas för dispositionsrätten till en tillgång är det av intresse att undersöka om förekomsten av flera personer i företagsledande ställning har ansetts påverka dispositionsrätten. Vad gäller den här frågan är inte rättstillämpningen enhetlig. I ett fall fanns det två företagsledare i ett bolag, och där konstaterade kammarrätten att flera personer kan dela på samma dispositionsrätt. I dessa fall ska dispositionsrätten beräknas till ett fullt förmånsvärde och därefter fördelas mellan företagsledarna.¹⁴⁹ Detta kan jämföras med ett annat fall där den skattskyldige ansågs vara företagsledare, men där det fanns ytterligare två delägare som alla teoretiskt sett hade kunnat nyttja båten i samma utsträckning. I det fallet ansåg domstolen att det inte framkommit någonting som stödde påståendet att dispositionsrätten skulle varit begränsad till förmån för övriga delägare.¹⁵⁰ Resonemanget är intressant därför att det finns andra rättsfall där exempelvis två makar har ansetts ha en delad dispositionsrätt, trots att endast den ena av makarna ansetts vara företagsledare.¹⁵¹

6 Förhållandet mellan gällande rätt och rättstillämpning

Under avsnitt 4.1 samt avsnitt 5 har redogjorts dels för gällande rätt, dels för hur dispositionsrätt har bedömts i rättstillämpningen. I flera av rättsfallen kan domstolarna uppfattas som hårda i sin bedömning av när dispositionsrätt finns respektive inte finns, men frågan är om det nödvändigtvis innebär att domarna är oförenliga med gällande rätt. I följande avsnitt redogörs

¹⁴⁷ Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 6333-15, och kammarrätten i Stockholm, mål nr. 6334-15.

¹⁴⁸ Kammarrätten i Jönköping, mål nr. 1531-12, och kammarrätten i Jönköping, mål nr. 1532-12.

¹⁴⁹ Kammarrätten i Jönköping, mål nr. 1531-12, och kammarrätten i Jönköping, mål nr. 1532-12.

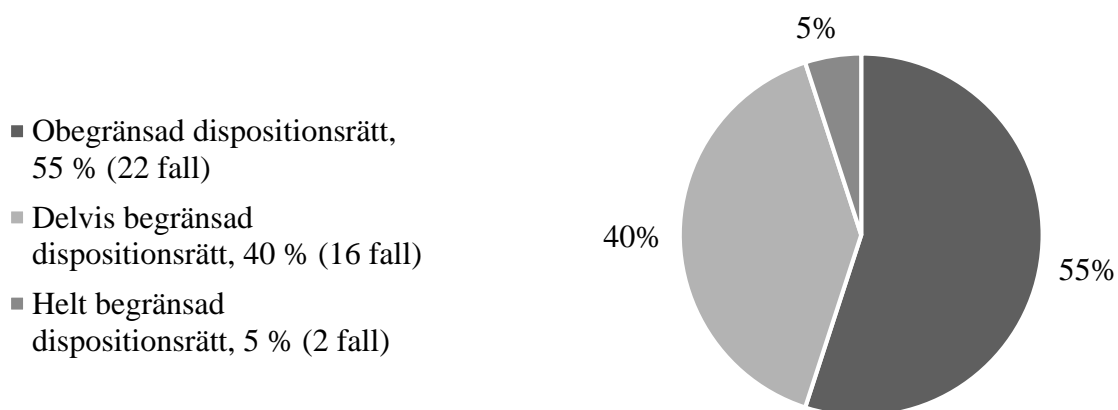
¹⁵⁰ Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 6333-15, och kammarrätten i Stockholm, mål nr. 6334-15. Den skattskyldige i målet var både aktieägare, VD, styrelseordförande och firmatecknare i bolaget, vilket helt klart tyder på en företagsledande ställning. Vad jag finner intressant är hur domstolen kort konstaterar att eftersom han är företagsledare ska dispositionsrätten förmånsbeskattas till fullo, oavsett att det finns andra delägare i bolaget som också har full dispositionsrätt till båten. I bolaget fanns det dessutom bara tre delägare, vilket rimligtvis borde lett till en slutsats att även de andra två ägarna borde ha kunnat påföras en förmån, motsvarande 1/3 av förmånsvärdet var.

¹⁵¹ Se kammarrätten i Stockholm, mål nr. 4478-10, kammarrätten i Stockholm, mål nr. 4480-10, kammarrätten i Stockholm, mål nr. 4481-10, kammarrätten i Göteborg, mål nr. 3809-15 och kammarrätten i Göteborg, mål nr. 3813-15.

för hur dispositionsrätten fördelats i de olika fallen indelat i olika dispositionsgrader samt om rättstillämpningen följer gällande rätt eller inte.

6.1 Dispositionsrättens fördelning

Nedan ges en bild av förekomsten av olika dispositionsgrader i de analyserade rättsfallen. Här bör anmärkas att vid ett flertal tillfällen kan det röra sig om 2–3 rättsfall som i grunden handlar om samma båt, men där frågan har prövats flera gånger beroende på vem som varit skattskyldig och vilken typ av skatt det har varit fråga om. Ett exempel på detta är när det har funnits en båt i ett bolag med två delägare. I det fallet skulle frågan kunna leda till i vart fall tre olika domar eftersom det är fråga om totalt tre olika skattskyldiga personer. För delägarna är det fråga om förmånsbeskattning, för bolaget fråga om exempelvis arbetsgivaravgifter.¹⁵² Diagrammet nedan kan alltså inte ses som en helt rättvisande bild av rättsläget, men kan bidra till att ge den nyfikne en uppfattning om hur vanligt förekommande de olika dispositionsgraderna är i kammarrättspraxis. Siffrorna bör däremot inte läggas till grund för några mer långtgående slutsatser. Det saknas jämförbar information, såsom hur vanligt förekommande de olika dispositionsgraderna är i fråga om andra förmåner som till exempel fritidshusförmån. Därtill säger denna fördelning ingenting om hur dispositionsgraderna förhåller sig till hur många båtar det finns i Sverige idag som av Skatteverket bedömts vara båtförmåner i fåmansföretag.



Antal rättsfall: 40

Det bör däremot vara möjligt att dra vissa mer generella slutsatser av fördelningen utifrån de rättsfall som har analyserats. Först och främst kan konstateras att det i kammarrättspraxis inte

¹⁵² Som exempel kan nämnas kammarrätten i Stockholm, mål nr. 4478-10, kammarrätten i Stockholm, mål nr. 4480-10, och kammarrätten i Stockholm, mål nr. 4481-10.

är särskilt vanligt förekommande med helt begränsad dispositionsrätt i fråga om båtformåner. I de två fall där dispositionsrätten har varit helt begränsad var det dessutom fråga om samma båt, där det ena fallet rörde förmånsbeskattning av den fysiska personen och det andra fallet rörde bolagets betalning av sociala avgifter.¹⁵³ Varför det endast finns ett fåtal rättsfall där dispositionsrätten har varit helt begränsad kan spekuleras i. En tänkbar förklaring är att de berörda företagarna aldrig har behövt ta frågan till domstol eftersom det har blivit rätt i Skatteverkets handläggning redan från början. En annan förklaring skulle kunna vara att företagarna förvisso har tagit frågan till domstol, men att de krav som uppställs i rättstillämpningen är allt för höga för att sådana begränsningar över huvud taget ska kunna göras gällande med framgång. Vilken förklaring som är mest korrekt kan jag dock inte säkert avgöra, men gissningsvis kan det vara en blandning av samtliga omständigheter.

Vad gäller fall där dispositionsrätten har varit delvis begränsad kan konstateras att dessa står för en omfattande andel av de rättsfall som jag har undersökt. Min uppfattning är att det i många av dessa fall framstår som relativt enkelt att göra gällande att en viss begränsning funnits. Detta bör däremot inte föranleda några långtgående slutsatser om att det för den sakens skull innebär att det är enkelt att bevisa en begränsning i dispositionsrätten. I flera av de rättsfall där det varit fråga om en viss begränsning i dispositionsrätten har det nämligen endast rört sig om ett fåtal dagars inskränkning. Begränsningen har således knappast inneburit någon större ekonomisk skillnad för den skattskyldige. I övrigt kan konstateras att det är en någorlunda jämn fördelning mellan antalet rättsfall där dispositionsrätten har ansetts vara obegränsad jämfört med begränsad (både helt och delvis). Hur detta förhåller sig till fördelningen i praktiken sett till samtliga båtformåner i hela Sverige går dock inte att avgöra endast utifrån det undersökta materialet.

Kort kan också konstateras att Skatteverket har fått rätt av domstolen i cirka 85 % av de rättsfall som har undersökts, vilket motsvarar 34 av 40 rättsfall. Huruvida detta är mycket eller lite i förhållande till andra skattefrågor går inte att avgöra endast utifrån denna information. Detta leder till att få slutsatser kan dras, med undantag för den slutsatsen att i en klar majoritet av de undersökta rättsfallen har kammarrätterna dömt till Skatteverkets fördel. Det kan frågas om detta innebär att kammarrätterna generellt sett är mer benägna att vara lojala mot Skatteverket i den här typen av processer, eller om det snarare är den gällande rätten som innebär att

¹⁵³ Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 7349-09, och kammarrätten i Stockholm, mål nr. 7705-09.

Skatteverket i själva verket hamnar i ett mer gynnsamt läge än de skattskyldiga. Det kan också finnas en så enkel förklaring som att Skatteverket i de flesta fall tillämpar gällande rätt på ett korrekt sätt, eller i vart fall på samma sätt som kammarrätterna. Endast utifrån vad som redogjorts för hittills går inte några sådana slutsatser att dra.

Se bilagan för en lista över alla rättsfall och den dispositionsgrad det har varit fråga om i fallen.

6.2 Förenligheten med gällande rätt

I följande avsnitt redogörs för om kammarrätternas rättstillämpning är förenlig med gällande rätt eller inte. Först och främst kan konstateras att enligt gällande rätt kan och får dispositionsrätten till en båt medföra förmånsbeskattning för en delägare eller företagsledare i ett fåmansaktiebolag. Utgångspunkten är att dispositionsrätten till båten har varit obegränsad så länge den skattskyldige inte gör annat sannolikt. Vid bedömningen av dispositionsrätts omfattning måste en helhetsbedömning göras av alla omständigheter i det enskilda fallet.¹⁵⁴ Nedan redogörs först för hur vissa mer specifika frågor har hanterats i rättstillämpningen, följt av vilka problem som finns i rättstillämpningen samt en slutsats gällande rättstillämpningens förenlighet med gällande rätt.

6.2.1 Hanteringen i rättstillämpningen

Först och främst kan konstateras att i många rättsfall gör domstolarna egna tolkningar och uttalanden om vad som krävs för att en omständighet ska kunna påverka dispositionsrätten. Ett exempel på det gäller att båten inte ska vara *lämpad för fritidsändamål* för att dispositionsrätten ska kunna begränsas. Detta krav finns det ingen grund för i gällande rätt, utan tycks mer vara ett sätt för domstolarna att enkelt göra en gränsdragning mellan när båten kan leda till förmånsbeskattning på grund av dispositionsrätt respektive när det faktiskt är helt otänkbart. I ett fall går domstolen däremot betydligt längre och uppställer ett krav på att båten ska vara *obrukbar för fritidsändamål*.¹⁵⁵ Det saknas stöd i gällande rätt för en sådan uppfattning, både vad avser att båten ska vara olämplig som obrukbar för fritidsändamål.

Andra tolkningar och krav som domstolen själv ställt upp gäller exempelvis vad som krävs för att en privat båt ska tas hänsyn till i processen. I dessa frågor har ett *jämförbarhetskrav*

¹⁵⁴ HFD 2011 ref. 55 I och II.

¹⁵⁵ Se kammarrätten i Stockholm, mål nr. 7705-09 där begreppet ”ej lämpad för fritidsändamål” används, jämfört med kammarrätten i Göteborg, mål nr. 6893-14, där kravet ”obrukbar för fritidsändamål” uppställs.

uppställts, där kammarrätterna menat att båten måste vara av samma karaktär samt ha liknande inredning och faciliteter.¹⁵⁶ Denna tolkning har inte heller något direkt stöd av gällande rätt, men behöver inte nödvändigtvis vara felaktig. Att privat ägande av en båt av enklare modell inte bör påverka dispositionsrätten framstår knappast som särskilt kontroversiellt. Vad gäller båtar av mer exklusiv modell är det däremot mer tveksamt. Vad gäller andra personliga omständigheter menade domstolen i ett fall att ”*de personliga omständigheter som kan påverka bedömningen är av allvarligare art, och avsedda att användas i situationer där personer inte kan, snarare än inte vill, utnyttja sin dispositionsrätt*”.¹⁵⁷ Vad domstolen grundar detta på framkommer inte.

En annan omständighet som bör nämnas någonting om är den omständigheten att den skattskyldige saknar skepparexamen eller där rättsliga hinder begränsar den faktiska användningen. Om det nu är den teoretiska möjligheten att kunna nyttja båten som är själva förmånen är detta resonemang korrekt och förenligt med gällande rätt. Endast den omständigheten att det är förenat med vissa besvär att använda båten (exempelvis för att det krävs personalinhyring) innebär inte nödvändigtvis att dispositionsrätten har begränsats. Däremot i det rättsfall där domstolen uttalade att båtar av den aktuella typen kunde ”*anses ha ett betydande värde för den som fritt kan disponera båten även utan att ha laglig rätt att framföra båten till sjöss*”, kan det vid närmare eftertanke leda till märkliga effekter.¹⁵⁸ Hur stort värde får en båt eller dispositionsrätten till en båt när den i praktiken faktiskt inte kan användas lagligt? Min uppfattning är att domstolen snarare uttalat sig utifrån ekonomiska värden, snarare än nyttjandevärde. För en sådan båt bör nyttjandevärdet vara nedsatt, vilket också bör innebära ett lägre förmånsvärde.

Vad gäller användning i verksamheten kan kort konstateras att domstolarna generellt sett följer de allmänna reglerna som finns att tillgå, med tillägg för egna tolkningar där gällande rätt inte ger tillräckligt tydliga svar. Däremot har domstolarna själva uppställt ett krav på att båten ska ha använts i verksamheten i *betydande omfattning*, vilket inte framgår av gällande rätt. Det är också intressant att domstolen i ett rättsfall ansåg att en generell tillgång till båtar kan innebära att obegränsad dispositionsrätt är för handen, och att dispositionsrätten inte nödvändigtvis

¹⁵⁶ Som exempel kan nämnas kammarrätten i Jönköping, mål nr. 1306-15, och kammarrätten i Göteborg, mål nr. 7392-13.

¹⁵⁷ Kammarrätten i Göteborg, mål nr. 6237-15.

¹⁵⁸ Kammarrätten i Jönköping, mål nr. 1306-15, och kammarrätten i Jönköping, mål nr. 1307-15.

behöver vara knuten till en specifik båt.¹⁵⁹ Detta uttalande har inget klart stöd i gällande rätt och kan delvis ifrågasättas. Vid en helhetsbedömning bör det däremot klart kunna tillmätas vikt att det funnits tillgång även till andra båtar, beroende på hur tillgången till båtarna har sett ut.

I ett fall går domstolen däremot helt emot gällande rätt när de menade att det bara var en delägare som skulle förmånsbeskattas för dispositionsrätt till båt, trots att det klart och tydligt av gällande rätt framgår att delägare, anställda och företagsledare (i plural) kan förmånsbeskattas.¹⁶⁰ I samma rättsfall gjordes ytterligare en tolkning som kan ifrågasättas i fråga om båtens finansiering. Båten hade finansierats genom (beskattade) tillskott från ägarna och därefter förvärvats i bolaget. Här bör rimligtvis en åtskillnad göras beroende på om aktieägartillskottet har varit villkorat respektive ovillkorat då det påverkar aktieägarens rätt till återbetalning. Syftet med förmånsbeskattning är dels att förhindra att tjänsteinkomster omvandlas till andra skattefria ersättningar, dels att förhindra att obeskattade medel används för köp av tillgångar för privat bruk. Det kan därför ifrågasättas om själva båtinnehavet bör förmånsbeskattas i fall när det är fråga om ovillkorade aktieägartillskott, då tillskotten utgörs av beskattade pengar som inte heller betalas tillbaka till ägarna. Med hänsyn till förmånsbeskattningens grundläggande regler samt syftena bakom den typen av beskattning kan domstolens resonemang därför ifrågasättas. Däremot vad gäller andra kringkostnader såsom drivmedel, försäkringar, service och liknande bör skattepliktiga förmåner kunna uppkomma.¹⁶¹

6.2.2 Problem och slutsatser

Ett flertal problem som uppstår dels vid rättstillämpningen, dels vid en jämförelse mellan rättstillämpning och gällande rätt, grundas i att den gällande rätten i stor mån är otydlig. Däremot skulle det förmodligen vara praktiskt svårigenomförbart att uttryckligen uppställa exakta krav och villkor för hur dispositionsrätt i allmänhet och särskilda omständigheter i synnerhet ska behandlas. Detta innebär att domstolarna förmodligen behöver ges ett större tolkningsutrymme, men det bör inte förstås som att domstolarna ges fritt spelrum för vilka tolkningar som helst. Flera begrepp saknar en tydlig definition, vilket tycks ha fått den följden att domstolarna ibland väljer den enkla vägen. Istället för att motivera domarna i den omfattning som antagligen efterfrågas av den skattskyldige framstår det som att domstolarna på grund av osäkerhet väljer att inte ta ställning över huvud taget. Detta behöver inte nödvändigtvis vara

¹⁵⁹ Kammarrätten i Göteborg, mål nr. 6237-15, och kammarrätten i Göteborg, mål nr. 1483-16.

¹⁶⁰ Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 6333-15, och kammarrätten i Stockholm, mål nr. 6334-15.

¹⁶¹ Se RÅ 2002 ref. 53, och Sandström m.fl., 2016, s. 269.

felaktigt sett ur ett legalitetsperspektiv, men har lett till att rättstillämpningen generellt sett är inkonsekvent och svårförstådd. I flera rättsfall har liknande omständigheter bedömts helt olika beroende på vilken domstol som prövat frågan, vilket kan bero på den generella avsaknaden av utförliga motiveringar. Ett annat problem är att vissa omständigheter över huvud taget inte bemöts eller kommenteras i domskälen, exempelvis i fråga om båtar som används i marknadsföring eller vissa fall av förekomsten av privatägda båtar.¹⁶²

Min uppfattning är att kammarrätterna på egen hand har uppställt vissa tumregler för vad som krävs för en begränsning av dispositionsrätten. Exempelvis har kammarrätterna utvecklat ett krav på att en båt ska vara olämplig eller obrukbar för fritidsändamål för att det inte ska vara fråga om en sådan förmån som kan disponeras privat, eller att båten måste ha använts i betydande omfattning i verksamheten. Detta är anmärkningsvärt i förhållande till HFD:s uttalanden i HFD 2011 ref. 55 I och II, där det tydligt framgår att en helhetsbedömning *måste* göras av *samtliga* omständigheter i varje enskilt fall. Så har sällan varit fallet i de rättsfall som jag har analyserat. Istället tenderar kammarrätterna att först utgå från sina egna uppställda tumregler, och om ingen av omständigheterna uppfyller dessa regler därefter snabbt konstatera att dispositionsrätt är grund för förmånsbeskattning. Det behövs visserligen visst tolkningsutrymme för domstolarna för att rättstillämpningen ska vara effektiv, men frågan är på vilka premisser dessa tolkningar kan, får och bör göras. Förutsättningarna för domstolarnas egna tolkningar bör rimligtvis vara att de i någon mån kan tillåtas om de håller sig inom ramen för gällande rätt. I de här fallen håller sig inte domstolarna helt till gällande rätt, vilket innebär att deras egna tolkningar kan ifrågasättas. Om de istället hade gjort egna tolkningar samtidigt som de gjort helhetsbedömningar av samtliga omständigheter i fallen är min åsikt att kritiken inte varit fullt lika befogad som den är nu.

Det innebär således att rättstillämpningen inte är direkt oförenlig med gällande rätt på så vis att kammarrätterna går långt utanför lagens tillämpningsområde. Istället är problemet att kammarrätterna gör en egen hård tolkning av vad dispositionsrätt är och hur den kan begränsas. Bedömningen sker i många fall utifrån de omständigheter som HFD har exemplifierat, men det görs sällan en sådan helhetsbedömning som enligt HFD *måste* göras. Min uppfattning är att tolkningen är för hård i vissa fall, särskilt med hänsyn till att vissa omständigheter inte beaktas i den omfattning som de bör. Kammarrätterna tycks istället prioritera att göra processen så enkel

¹⁶² Här kan dock anmärkas att det inte finns något egentligt lagstadgat krav på kammarrätterna att utförligt motivera hur de har bedömt de olika omständigheterna och varför.

och snabb som möjligt, möjligtvis av processekonomiska skäl. Ett annat tänkbart alternativ till att kammarrätterna uppställt egna tumregler istället för att göra helhetsbedömningar kan ha att göra med en strävan efter en enhetlig rättstillämpning där vissa särskilda omständigheter behandlas lika. Dessa tumregler och egna utgångspunkter medför däremot vissa problem och min uppfattning är att de hittills inte bidragit nämnvärt till en mer enhetlig rättstillämpning. Som exempel kan här nämnas frågan om vilka båtar det gäller. I fråga om kappseglingsbåtar förs en tydlig diskussion om dispositionsrätten som landar i att faktiskt nyttjande ska tillmätas betydelse såvitt avser vissa typer av kappseglingsbåtar. Detta sker inte för andra typer av båtar. Flera omständigheter lämnas därtill helt utan avseende och istället för att föra ett resonemang om varför de kommer till den slutsats som de gör går vissa domstolar i det närmaste direkt på argumentet att ”dispositionsrätt är grund för förmånsbeskattning, punkt slut”. Här kan dock anmärkas att det tycks som att den gällande rätten i sig är strikt och en strikt tolkning är därför delvis en naturlig följd av detta. Det kan således inte direkt sägas vara fråga om att kammarrätterna tagit sig för stort svängrum för egna åsikter, utan tolkningarna kan generellt sett anses vara legitima. Däremot får det oönskade följer när dessa tolkningar och förenklingar innebär att helhetsbedömningar utesluts till förmån för egna tumregler och ”kravlistor”. Därtill kan tänkas att det blir ännu svårare för en skattskyldig att prestera fullgod bevisning om inte en helhetsbedömning görs av samtliga omständigheter i varje enskilt fall, särskilt när flera olika omständigheter kan samspela och därigenom påverka dispositionsrätten.

7 Förhållandet till skatterättsliga rättssäkerhetsprinciper

Under avsnitt 2 har redogjorts för olika rättssäkerhetsprinciper vilka kan anses vara centrala inom skatterätten eller i vart fall centrala för den skatterättsliga fråga som undersöks i denna uppsats. Den första principen är legalitetsprincipen, vilken främst tar sikte på rättstillämpningens hantering av skattefrågor samt vad som krävs för att beskattningsrätt ska uppkomma. Den andra delen tar sikte på bevisbörderegler, vilka främst handlar om hur bevisbördan ska placeras och hanteras i en domstolsprocess. Dessa bevisbörderegler kan anses vila på två olika principer, beroende på vilken uppfattning som finns om reglernas funktion. Den första principen är en sanktionsprincip, den andra är en rättvisepincip. Gemensamt för de tre principerna är att de helt eller delvis ämnar leda till ökad rättssäkerhet. Nedan redogörs för respektive princip och förhållandet mellan dessa och den gällande rätt respektive rättstillämpning som gäller såvitt avser förmånsbeskattning av dispositionsrätt till båt.

7.1 Legalitet och dispositionsrätt

Det första som kan anmärkas på är förhållandet mellan gällande rätt och legalitetsprincipens föreskriftskrav. Beskattning av dispositionsrätt till båt är i allra högsta grad ett sådant förhållande mellan enskilda och det allmänna som bör inrymmas under föreskriftskravet. Det framgår av 11:1 1 st. IL att förmåner som har *erhållits* kan medföra beskattning, så till den delen är i vart fall föreskriftskravet uppfyllt. Problemet tycks istället ligga i *när* en skattepliktig förmån har uppkommit, och det finns ingenting i kapitel 11 IL om att endast dispositionsrätten till en tillgång kan medföra beskattning. Viss ledning kan hittas i 10:8 IL där det framgår att inkomsten ska tas upp exempelvis det år då den kan *disponeras*, men detta bör inte ensamt kunna ses som tillräckliga föreskrifter för att grunda beskattning. Orsaken till detta är att 10:8 IL syftar till beskattningstidpunkten, det vill säga vilket år som en förmån ska tas upp till beskattning. Lagrummet syftar således *inte* på när den skattepliktiga förmånen egentligen har uppkommit, och bör därför inte i sig kunna grunda beskattningsrätt. Det mesta pekar därför på att 11:1 1 st. IL är det lagrum som reglerar och medger beskattning i fråga om dispositionsrätter, liksom för övriga förmåner.

Min uppfattning är att problemet med 11:1 1 st. IL främst ligger i hur begreppet *erhållits* ska förstås. På grund av detta tolkningsproblem kan legalitetsprincipens bestämdhetskrav aktualiseras. För att förstå vad som har varit avsikten med begreppet måste tidigare regleringar undersökas. Under början av 1990-talet var regleringens ordalydelse att förmånen skulle ha *tillhandahållits*, men eftersom det ledde till ett resultat som inte var avsett ändrades lagtexten till *åtnjutits*. Anledningen till att det ledde till ett icke önskvärt resultat berodde bland annat på att arbetstagare som avstod från ett direkt nyttjande av en förmån ändå skulle förmånsbeskattats för den, exempelvis genom att påföras en kostförmån trots att arbetstagaren tackat nej till måltiden.¹⁶³ Den nya regleringen innebar således att förmåner skulle ha *åtnjutits* för att innebära skatteplikt. I samband med införandet av IL ändrades detta igen, från *åtnjutits* till *erhållits*. I samband med förändringen uttrycktes i författningskommentaren att en skattepliktig förmån fortfarande ska ha *åtnjutits* för att beskattning ska kunna ske, även om lagrummets ordalydelse var *erhållits*. Det var således förmodligen främst fråga om en begreppsförändring, snarare än en definitionsförändring.¹⁶⁴ Det finns således mycket som

¹⁶³ Prop. 1993/94:90 s. 82.

¹⁶⁴ Se Prop. 1999/2000:2 del 2, s. 126. Urban Rydin menar att det egentligen inte var fråga om någon förändrad lagreglering när begreppet *åtnjutits* ändrades till *erhållits*, utan att författningskommentaren och lagrummet endast gav uttryck för ett förtydligande eftersom systematiken i IL skilde sig från tidigare lagars systematik, Rydin, 2016, s. 152 f.

pekar på att själva syftet med lagrummet är att endast sådana förmåner som har åtnjutits ska förmånsbeskattas, vilket enligt äldre praxis också är vad som har gällt.¹⁶⁵

Att endast se till syftena bakom lagtexten för att avgöra om beskattningsrätt finns eller ej kan däremot uppfattas som problematiskt ur ett legalitetsperspektiv, beroende på hur strikt legalistiskt synsätt som förordas. Syftet bakom lagrummet kan istället vara en beståndsdel i att avgöra om dispositionsrätt omfattas eller inte. Det kan därför ifrågasättas om det är en rimlig tolkning att dispositionsrätt räcker för att en förmån ska ha erhållits enligt 11:1 1 st. IL.

Endast sett till ordalydelsen är den förmodligen mest direkta tolkningen att ett erhållande innebär att någon har tagit emot eller fått någonting. Denna tolkning talar för att det i vissa fall skulle kunna innebära att även disponering av en tillgång kan leda till förmånsbeskattning. Rimligheten i denna tolkning kan däremot ifrågasättas. Låt säga att en företagare köper in en båt till sitt företag i syfte att hyra ut den. I dessa fall är min uppfattning att det inte under några omständigheter är en rimlig tolkning att endast den teoretiska möjligheten att använda båten innebär att en skattepliktig förmån har uppkommit då båten har anskaffats för verksamheten och inte för privat bruk. Den rimliga tolkningen skulle istället vara att om företagaren till någon del använder båten privat, har en båtförmån erhållits.

Utöver detta finns ytterligare ett bestämdhetsproblem såvitt avser förutsebarheten för den enskilde. En vanlig anställd som erhåller en förmån beskattas vanligtvis för faktiskt nyttjande, med undantag för vissa särskilda förmåner såsom bilförmåner som har använts mer än i ringa omfattning. Teoretiskt sett är det därför relativt enkelt för den anställde att förutse konsekvenserna av att nyttja en förmån som arbetsgivaren tillhandahållit, nämligen förmånsbeskattning.¹⁶⁶ Med anledning av att fåmansföretagare särbehandlas när det kommer till båtförmåner innebär det rimligtvis en begränsning i förutsebarheten avseende när den skattskyldige faktiskt har erhållit en skattepliktig förmån och inte.

Här bör också någonting nämnas om förarbetena till stoppreglernas avskaffande och förhållandet till rättspraxis samt legalitetsprincipens analogiförbud. I dessa förarbeten

¹⁶⁵ Enligt Tjernberg kan därför inte endast dispositionsmöjligheten beskattas, utan det bör istället ses som att det finns ett faktiskt krav på nyttjande eller att förmånen har lämnats till någon annan - *däremot* kan dispositionsmöjligheten till tillgångar motivera ett högre beviskrav på fåmansföretagare, se Tjernberg, 1999, s. 191. Som exempel på äldre rättsfall där dispositionsrätt *inte* har beskattats kan nämnas RÅ 1992 ref. 108, RÅ 1992 not. 191 samt RÅ 80 1:27.

¹⁶⁶ Observera att detta är ur en teoretisk synvinkel. I praktiken torde många anställda sakna kunskap om förmåner och förmånsbeskattningssystemet vilket gör att reglerna i många fall är något svårforutsebara (eller i vart fall svårforståeliga) för "vanliga" anställda.

uttalades att redan dispositionsrätt bör kunna vara grund för förmånsbeskattning.¹⁶⁷ Detta är anmärkningsvärt av flera anledningar. Den första anledningen är självklar – beskattningsrätt kan och bör inte grundas på ett förarbetsuttalande, det är direkt grundlagsstridigt och därtill oförenligt med legalitetsprincipen. Den andra anledningen till att det är anmärkningsvärt beror på att uttalandet sker i förarbeten till en annan lag än den som medger beskattningsrätt, det vill säga IL (eller KL för äldre förhållanden). Istället återfinns uttalandet i förarbeten som överlämnades i samband med avskaffandet av stoppreglerna. Inte ens den mest frisinade legalitetsprincipsförespråkaren bör rimligtvis se detta som förenligt med vare sig principens föreskriftskrav eller analogiförbud. I det här fallet är det dessutom fråga om en utvidgning av beskattningsrätten, till skattskyldigas nackdel, vilket sker i förarbeten avseende en helt annan lag än den som styr beskattningen.

Vad gäller legalitetsprincipens retroaktivitetsförbud är min uppfattning att förmånsbeskattning av dispositionsrätt till båt i sig inte bör innebära några specifika retroaktivitetsproblem. Det finns således ingen anledning att genomföra en mer djupgående analys eller ge en mer utvecklad kommentar om båtförmånsbeskattningens förhållande till retroaktivitetsförbudet.

7.2 Bevisbördereglerna och dispositionsrätt

I avsnitt 3.3.2 redogjordes för placeringen av bevisbördan i mål om dispositionsrätt. Bevisbördan i dessa mål påminner till stora delar om den bevisbörda som gäller för bilförmåner, med vissa skillnader i den faktiska följden av bevisbördan. I fråga om dispositionsrätt till båt är bevisbördan delad eller ”omvänd” på så vis att det finns en fördelning av bevisbördan mellan å ena sidan Skatteverket och å andra sidan den skattskyldige. Skatteverket har bevisbördan för att det finns grund för förmånsbeskattning, exempelvis genom att bevisa att det finns eller har funnits en båt i bolaget. Om Skatteverket har lyckats bevisa förekomsten av en sådan båt i bolaget har den skattskyldige bevisbördan för att dispositionsrätten har varit något annat än obegränsad. Alla påstådda begränsningar måste således bevisas av den skattskyldige. Om inte den skattskyldige kan göra sannolikt att dispositionsrätten till båten har varit begränsad påförs en förmån motsvarande en obegränsad dispositionsrätt. Nedan redogörs för hur gällande rätt respektive rättstillämpningen förhåller sig till sanktionsprincipen samt rättvisepincipen samt om någon av dessa principer tycks mer framträdande vid en analys av bevisbördans placering.

¹⁶⁷ Prop. 1999/00:15 s. 60.

7.2.1 Rättvisprincipen

Den första bevisbördeprincipen är rättvisprincipen, vilken syftar till att säkerställa att alla rättsliga avgöranden överensstämmer dels med de materiella reglerna, dels med de materiella förutsättningarna i respektive mål. Genom att säkerställa att alla skatterättsliga avgöranden uppfyller dessa krav innebär det bättre förutsättningar för en korrekt, rättvis och likformig taxering. I skattemål innebär det att utgångspunkten vid taxeringen ska vara den enskildes intresse att inte bli för högt taxerad, jämfört med statens vilja till en korrekt materiell taxering och i förekommande fall möjligheten till ytterligare skatteintäkter.¹⁶⁸

Det är därför en befogad fråga om bevisbördans placering har syftat till samt resulterat i ökad rättvisa i skatteprocesser avseende båtformånsbeskattning utifrån dispositionsrätt. Även om det skulle kunna diskuteras under flera kapitel om vad rättvisa är och om den kan definieras, bör svaret på denna fråga tveklöst vara nej. Först och främst har reglerna inte lett till en likformig taxering, tvärtom tycks det istället genomgående saknas koherens i rättstillämpningen där lika omständigheter bedöms olika. Därtill är det tveksamt om bevisbördereglererna verkligen har lett till en mer rättvis taxering. Genom att bevisbördan för begränsningar i dispositionsrätten har placerats hos den skattskyldige uppställs stora krav på denne. Normalt sett hade det inte varit några problem om det exempelvis varit fråga om en bilformån som den skattskyldige fört en noggrann och korrekt loggbok för. Vad gäller båtar är situationen långt ifrån densamma. Med anledning av att nästan ingen bevisning har godtagits i rättstillämpningen har jag svårt att se att tillämpningen är helt och hållet rättvis, framför allt i förhållande till andra förmåner eller jämfört med hur vanliga anställda beskattas.

Vad gäller syftet att bidra till en korrekt taxering är själva utgångspunkten vid taxeringen att gällande rätt måste tillämpas korrekt för en riktig taxering. Om den gällande rätten är svårtolkad hamnar rättstillämparen i en svårare situation, särskilt när problemen uppkommer i fråga om bevisning. I dessa fall kan en genomtänkt placering av bevisbördan bidra till att lättare ”uppfylla” den gällande rätten genom att ge tydliga riktlinjer om vilken part som ansvarar för att styrka vad. Här uppkommer problem i fråga om dispositionsrätt till båt på grund av att den gällande rätten kan ifrågasättas i många delar, framför allt vad avser tillämpningssvårigheter. Om rättstillämpningen inte helt följer gällande rätt kan det därtill få till följd att en korrekt taxering aldrig kan uppkomma, oavsett var bevisbördan placeras. För

¹⁶⁸ Se Leidhammar, 1995, s. 77 och s. 79.

skattskyldiga för båtförmaner slår det extra hårt. Den gällande rätt som ligger till grund för beskattningen är hård, och redan från början är den skattskyldige i klart underläge i förhållande till Skatteverket och staten. Utgångsläget blir tufft för den skattskyldige när det adderas en bevisbörda avseende en fråga som knappt är möjlig att motbevisa. Detta förstärks ytterligare av att domstolarna kan uppfattas som mer intresserade av en helt materiellt korrekt beskattning (vilket generellt sett inte behöver vara någonting dåligt), istället för att säkerställa att den enskilde får en rättvis bedömning, all svårförstådd och svårtolkad lagstiftning till trots.

Rättvisprincipen kan således sägas vara en sådan princip som generellt sett är av stor betydelse för rättssäkerhet i skatteprocessen. I fråga om båtförmaner tycks däremot inte rättvisaspekten få något större genomslag. Den främsta anledningen till detta tycks härröra ur bevisbördans placering i kombination med hård gällande rätt och domstolar som knappt godtar någon form av bevisning. Rättvisprincipen kan således inte sägas genomsyra båtförmansbeskattningens bevisbördeplacering, även om det klart skulle kunna vara önskvärt.

7.2.2 Sanktionsprincipen

Sanktionsprincipen är den princip som syftar till att de materiella reglerna ska få genomslagskraft i samhället och därmed leda till att medborgarna frivilligt gör rätt för sig, exempelvis genom att betala skatt och deklarerar.¹⁶⁹ Frågan är om den gällande rätten och rättstillämpningen genom bevisbördereglererna leder till detta resultat. Svaret på denna fråga bör vara nej. Det kan ifrågasättas huruvida bevisbördans placering har lett till en rättstillämpning som fått de skattskyldiga att följa lagen och deklarerar förekomsten av båtar och därmed båtförmaner i de egna bolagen. Utifrån det material jag har använt mig av går det inte att avgöra om det faktiskt har lett till att företagare i större omfattning har avskräckts från att köpa in båtar i sina bolag. Däremot kan konstateras att det i vart fall inte har lett till att företagare helt och hållet har upphört med att låta företaget köpa båtar med tanke på att det finns cirka 40 stycken rättsfall som har prövats i kammarrätterna avseende frågor om båtförmaner i fåmansaktiebolag.

Det kan dock anmärkas att endast den anledningen att båtar fortfarande anskaffas i fåmansföretag inte nödvändigtvis behöver innebära att problem med regelefterlevnad är specifikt för båtförmaner. Sannolikheten är stor att det snarare är fråga om ett generellt

¹⁶⁹ Leidhammar, 1995, s. 77 och s. 79, och Ekelöf, 1988, s. 23 och s. 26.

problem för skattefrågor i stort, då många skattskyldiga inte frivilligt efterföljer skattereglerna trots vetskapen om att det kan leda till kostsamma sanktioner. Av den kammarrättspraxis som jag har tagit del av framgår det däremot tydligt att den här typen av förmånsbeskattning är långt ifrån en självklarhet, och därför förekommer det att båtförmåner inte heller tas upp i deklARATIONEN. Om detta beror på att det ses som en omotiverad (och kanske upplevt orättvis) beskattning eller om det handlar om avsaknaden av kunskap om skattereglerna går inte säkert att avgöra, men det skulle kunna vara en blandning av de båda.

Sanktionsprincipens syfte att säkerställa de materiella reglernas genomslagskraft i samhället kan däremot delvis sägas vara uppfyllt genom bevisbördereglerna. Om nu syftet inom den skatterättsliga sfären är att säkerställa en effektiv och tydlig skatteförvaltning där skattskyldiga betalar skatt för sina inkomster är bevisbördans placering effektiv. Genom att placera bevisbördan hos Skatteverket i ett första skede, och därefter hos den skattskyldige fördelas ansvaret teoretiskt sett mellan parterna. Min uppfattning är att det i praktiken läggs mer ansvar hos den skattskyldige. Orsaken till detta beror på att den skattskyldige i många fall har hamnat i en situation där det är teoretiskt men inte praktiskt möjligt att motbevisa förekomsten av en dispositionsrätt. På grund av detta leder således reglerna till att det blir ett effektivt skatteindrivande genom att det så gott som räcker för Skatteverket att bevisa förekomsten av en båt för att en skattepliktig förmån ska uppkomma för den skattskyldige. Däremot är det knappast en tydlig skatteförvaltning, särskilt med tanke på den ovisshet som gäller kring vad dispositionsrätt till båt egentligen innebär och hur begreppet dispositionsrätt ska förstås. Frågan är därtill hur effektiv skatteförvaltningen blir om skattskyldiga upprepade gånger inte deklarerar förekomsten av båtförmåner, oavsett om deklaraTIONSUNDERLÅTELSEN sker på grund av okunskap eller missnöje med reglerna.

Slutligen kan något sägas om den handlingsdirigerande effekten som sanktionsprincipen antas ha, nämligen möjligheten att styra samhällsmoralens utveckling. Min uppfattning är att det bör vara svårt med en sådan direkt styrning av moralen inom skatteområdet, i vart fall i fråga om förmåner. Till grund för detta anser jag att det finns flera olika skäl. Det första är att incitamenten för skattskyldiga att få en förmånligare skattesituation förmodligen är stora då det kan röra sig om betydande belopp för en enskild. Det andra är okunskap om förmånsreglerna. Detta är inte förbehållet endast båtförmåner utan är en tendens även i fråga

om andra förmåner.¹⁷⁰ Det tredje är otydlighet i lagstiftning och rättstillämpning. Även om det teoretiskt sett skulle kunna vara möjligt att styra moralen bör det vara svårgenomförbart i de fall när de skattskyldiga själva inte vet ”hur de ska styras” på grund av vaga bestämmelser och avsaknad av koherens i rättstillämpningen. Det finns därmed en hel del som tyder på att sanktionsprincipens syfte att uppmuntra regelefterlevnad inte alls uppfylls, dels på grund av regler och rättstillämpning, dels på grund av skatteområdets speciella karaktär. Mycket tyder däremot på att bevisbörderegler som tillämpas vid båtförmånsbeskattningen genomsyras av sagda sanktionsprincip, även om syftet med principen inte uppfylls helt tillfredsställande på grund av fortsatt bristande regelefterlevnad.

7.3 Principiell konformitet och slutsatser

Sammanfattningsvis finns det en mängd betänkligheter avseende förhållandet mellan å ena sidan gällande rätt respektive rättstillämpning, å andra sidan de olika principerna. Rättssäkerhet är en viktig grundpelare i en rättsstat och finns bland annat för att skydda enskilda mot övergrepp från staten samt för att säkerställa likabehandling och öka förtroendet för rättssystemet. Inom skatterätten är rättssäkerhet vid taxeringen och i skattemål särskilt viktigt då beskattning är ett ingrepp i den enskildes ekonomiska förhållanden. Dessvärre tycks den praktiska rättstillämpningen och den gällande rätten vid beskattning av båtförmåner inte uppfylla de önskvärda kraven för att säkerställa en rättssäker taxering.

Både gällande rätt och rättstillämpning kan kritiserars ur legalitetssynpunkt. Det är inte möjligt att tydligt klargöra om det finns stöd i lagtext för att beskatta dispositionsrätt eller inte, men min uppfattning är att ur den kontext som dagens lagtext är sprungen saknas direkt stöd för beskattning av endast dispositionsrätten till en båt. Oavsett om det kan argumenteras för att det faktiskt finns stöd för beskattning i enlighet med föreskriftskravet, kan dessa föreskrifter i vart fall inte anses vara tillräckligt tydliga och förutsebara för att bestämdhetskravet ska vara uppfyllt. Det finns därtill betänkligheter i fråga om förekomsten av förarbetsuttalanden som tycks ha skapat beskattningsrätt på grund av dispositionsrätt. Detta strider rimligtvis mot analogiförbudet, och är dessutom direkt grundlagsstridigt. Här kan anmärkas att varken HFD eller RegR direkt har uttryckt att de har baserat sina domskäl på detta förarbetsuttalande, men

¹⁷⁰ Den bristande kunskapen kan avse både vad en förmån är för något samt när och hur den ska beskattas. Här bör arbetsgivarens tillmätas ansvar för att säkerställa att en korrekt redovisning sker av samtliga utbetalda förmåner till de anställda.

det är inte heller otänkbart att inspirationen hämtats därifrån. Vad gäller retroaktivitetsförbudets förhållande till rättstillämpningen finns det inga större problem värda att kommentera.

I fråga om de olika principerna för bevisbördans placering och de allmänna bevisbördereglerna uppkommer andra problem. Oaktat vilken bevisbördeprincip som anses vara bäst lämpad att styra bevisbördans placering blir resultatet otillfredsställande. Avseende rättvisepincipen är min uppfattning att bevisbördans placering varken har lett eller kommer att leda till ökad rättvisa i skattemål om båtformåner. Anledningen till detta är att bevisbördans placering i kombination med hårda krav från rättstillämparen har medfört att den skattskyldige blivit så gott som rättslös. Även om syftet med rättvisepincipen är att den skattskyldiges intressen ska väga tyngst, blir kombinationen med hård gällande rätt näst intill katastrofal ur bevissynpunkt. Rättssäkerhetsprincipen kan således inte sägas genomsyra bevisbördans placering i dessa frågor.

Vad gäller sanktionsprincipen kan konstateras att rättstillämpningen i och för sig leder till en effektiv skatteindrivning vad gäller möjligheterna för Skatteverket att bevisa förekomsten av en förmån. Däremot är jag av den uppfattningen att placeringen av bevisbördan inte har lett till fullständig regelefterlevnad för de skattskyldiga. Sanktionsprincipen är därför inte helt uppfylld genom bevisbördans placering, men den tycks ändå genomsyra bevisbördereglerna i mål om båtformåner.

Slutsatsen av detta blir således att det i nästan alla avseenden råder avsaknad av principiell konformitet såvitt avser båtformånsbeskattningen. Även om det finns vissa delar av beskattningen som är kompatibla med principerna är helheten långt ifrån i överensstämmelse med dessa.

8 Avslutande analys och sammanfattning

I detta avsnitt görs en avslutande analys följt av en sammanfattning. Analysen görs utifrån olika aspekter som jag anser är viktiga att belysa i förhållande till syftesformuleringen i uppsatsen. Efter analys och problematisering av frågeställningarna redogörs för vilka tänkbara effekter båtformånsbeskattningen kan få för fåmansföretagare, följt av tänkbara lösningar för att lösa problemen med denna. Avslutningsvis sammanfattar jag mina slutsatser.

8.1 *Analys*

Min åsikt är att den gällande rätten är problematisk av flera anledningar, likaså rättstillämpningen. Först och främst framgår det inte tydligt i lagtexten att den teoretiska möjligheten att nyttja en förmån kan leda till beskattning. Det kan därför uppfattas som långsökt och för många skattskyldiga kan det förmodligen framstå som oriktigt att eventuellt faktiskt nyttjande inte påverkar bedömningen. Utöver detta finns det ett antal ytterligare problemområden. Nedan redogörs för några av de centrala aspekterna i den kritik som kan framföras mot förmånsbeskattning av båtar utifrån dispositionsrätt samt hur det kommer till uttryck i kammarrätternas rättstillämpning.

8.1.1 (O)motiverad särbehandling av fåmansföretagare?

För mig är det till viss del märkligt att en sådan tydlig åtskillnad görs beroende på om det är en vanlig anställd som åtnjuter förmånen eller om det är en företagsledare eller bolagsägare. För att kunna förmånsbeskatta en vanlig anställd krävs faktiskt nyttjande, och då sker beskattning endast för den tid som båten faktiskt har använts. För fåmansföretagaren gäller istället att även om företagaren inte har använt båten privat finns en risk att en förmån påförs för hela tidsperioden mellan maj och september. Detta kan förmodligen uppfattas som en omotiverad särbehandling av företagare, även om det bör anmärkas att det på goda grunder finns incitament för att göra viss särskillnad. Anledningen till detta har främst att göra med att det finns viss ekonomisk vinning i att låta det egna företaget betala för privata levnadskostnader och att det därtill ofta kan vara svårt att skilja företagaren från företaget på grund av möjligheten till självkontrahering. Därtill kan det ifrågasättas varför ett företag överhuvudtaget ska äga en båt i bolaget om den inte används i verksamheten. Oavsett om denna särbehandling är legitim kan det ifrågasättas hur väl det överensstämmer med frågor om likabehandling och till viss del även hur det påverkar skattereglernas förutsebarhet. Om det leder till rättssäkerhetsproblem kan särbehandlingen kanske inte längre rättfärdigas jämfört med om en sådan åtskillnad i behandlingen är tydligt förutsebar.

8.1.2 Neutralitetsaspekter

Något kort bör också sägas om neutralitetsprincipen i fråga om gällande rätt. Neutralitetsprincipen är en skatterättslig princip som ska genomsyra skatteområdet, vilken innebär att skattereglerna inte ska styra enskildas val av exempelvis bolagsform eller snedvrida

de enskildas beteende.¹⁷¹ Det kan därför av neutralitetsskäl ifrågasättas varför båtar ska beskattas annorlunda jämfört med många andra förmåner. Detta kan särskilt problematiseras när det handlar om verksamheter som bedriver någon form av marin verksamhet där båt behövs. För en verksamhet på land framstår det knappast som märkligt om företaget har en företagsbil. Om det istället är fråga om marin verksamhet tycks det inte alls vara lika självklart med en företagsbåt även om den är avsedd för exempelvis transport eller marknadsföring. Rimligtvis bör lagen sträva efter att vara neutral avseende vilka fordon som olika verksamheter kan och behöver använda och därmed också hur de ska beskattas. Det finns däremot en viktig skillnad mellan bil- och båtförmåner avseende det ekonomiska värdet. Utifrån de analyserade rättsfallen kan konstateras att många av de båtar som har köpts in till företagen har varit av så kallad exklusiv karaktär. Det kan röra sig om båtar värda flera hundratusentals kronor och i många fall även båtar i flermiljonsklassen. Min uppfattning av bilförmåner är att bilar motsvarande en sådan exklusiv karaktär inte förekommer i lika stor utsträckning, utan där rör det sig vanligtvis (men inte alltid) om bilar värda några hundratusen kronor.¹⁷² Därtill tappar båtar vanligtvis mindre i värde jämfört med en vanlig bil, förutsatt att det inte är fråga om exempelvis en sportbil jämförd med en mindre exklusiv båt.

En stor skillnad i beskattningen uppkommer när det rör sig om bilar av mer exklusiv karaktär i förhållande till båtar i motsvarande prisklass. Om ett företag köper in exempelvis en Ferrari California T för cirka 2 miljoner kronor och använder denna bil i ringa omfattning blir förmånsvärdet lågt i förhållande till bilens inköpspris. Om det istället är fråga om en båt av modellen Bavaria Grand Soleil 39 (vilken prismässigt motsvarar en Ferrari California T) som används privat i ringa omfattning blir förmånsvärdet istället högt trots den begränsade användningen. Även om båda förmånerna skulle kunna ses som typiska privata levnadskostnader då det mest troligt är fråga om så kallad lyxkonsumtion, uppkommer skillnader i beskattningen som förmodligen inte avsågs vid reglernas tillkomst.

8.1.3 Tumregler istället för helhetsbedömningar

De tumregler som kommer till uttryck i kammarrätternas rättstillämpning är av stort intresse. HFD har uttalat att vid rättstillämpningen *måste* en helhetsbedömning göras av samtliga omständigheter. Genom att uppställa tumregler för vad som ska gälla exempelvis i fråga om

¹⁷¹ Hiort af Ornäs, 2011, s. 19–20.

¹⁷² Detta kan till viss del bero på de beloppsgränser som finns uppställda för bilförmåner, samt att båtar generellt sett är dyrare än bilar även i fråga om enklare modeller.

båtar som är ”olämpliga för fritidsändamål” eller att båtarna ska användas i ”betydande omfattning” i verksamheten tycks kammarrätterna ibland förenkla sina bedömningar. Till viss del kan det bero på en vilja att effektivisera domstolsprövningen. Helhetsbedömningarna kanske uppfattas som mer tidskrävande än att utgå från en punktlista med egna krav, och underlåts därför av processekonomiska skäl. Det kan också bero på att kammarrätterna upplever ett behov av tydligare riktlinjer för vad som kan leda till beskattning på grund av dispositionsrätt respektive vad som endast leder till beskattning med anledning av faktiskt nyttjande. Huruvida detta görs av processekonomiska skäl eller av andra skäl kan endast spekuleras i, men min uppfattning är att det i vart fall kan vara ett rättssäkerhetsproblem.

När den skattskyldige överklagar ett taxeringsbeslut till domstol finns förmodligen en förväntan på att få en bedömning utifrån samtliga omständigheter som kan tänkas påverka dispositionsrätten. Detta kan inte genomföras när kammarrätterna har uppställt egna villkor för när dispositionsrätten begränsas, vilka kan leda till att en helhetsbedömning underlåts. Det är därtill ett problem eftersom flera omständigheter kan tänkas samverka med varandra och därigenom medföra en begränsad dispositionsrätt även om omständigheterna ensamma inte skulle ha påverkat denna. Ta exempelvis en båt som förvisso inte är helt olämplig för fritidsändamål men som ändå kräver viss besättning för att framföras, som hyrs ut via en extern förmedlare samt där ägaren befinner sig utomlands större delen av perioden maj till september. Vid en separat bedömning av dessa omständigheter är det troligt att kammarrätten skulle anse att ingen av omständigheterna direkt har begränsat dispositionsrätten och att den därför har varit obegränsad med undantag för eventuellt uthyrd tid. Om istället en helhetsbedömning görs är i vart fall min uppfattning att såväl den faktiska som den teoretiska möjligheten att disponera båten tydligt har varit begränsad. Diskussionen tycks därför hamna något snett när utgångsläget är att den teoretiska möjligheten att nyttja båten i princip aldrig kan begränsas, när det i praktiken kan finnas omständigheter som vid en helhetsbedömning medför att den teoretiska möjligheten visst har varit begränsad på flera olika sätt.

Något ytterligare kan nämnas om de omständigheter som HFD har exemplifierat. Min uppfattning är att de uppräknade omständigheterna är exempel på sådana omständigheter som kan påverka dispositionsrätten, men som inte nödvändigtvis *måste* beaktas separat förutsatt att en helhetsbedömning görs. Det är alltså snarare fråga om att de bör, kan och får beaktas. Utöver detta bör även andra omständigheter kunna påverka dispositionsrätten. Därtill är den bristande koherensen i rättstillämpningen ett problem. Domstolarna är i flera fall inkonsekventa i sina

bedömningar och gör också ibland tolkningar som går utöver gällande rätt. Det leder till en mer svårtolkad rättstillämpning och kan leda till att det blir svårare för enskilda att förutse konsekvenserna av sitt handlande, liksom att det riskerar att till viss del urholka förtroendet för rättssystemet.

Min åsikt är att domstolarnas något utsvävande tolkningar till stor del tycks vara en naturlig följd av otydlig gällande rätt. Det rättfärdigar inte långtgående tolkningar utöver gällande rätt, men kan vara en förklaring till varför rättstillämpningen ibland är inkoherent och otydlig. Här bör också ännu en gång tydliggöras att domstolarna i många fall gör tolkningar som är helt i linje med gällande rätt, även om kammarrätternas ibland orimligt höga beviskrav kan och bör ifrågasättas. I vissa fall yttras att den skattskyldige inte har lämnat in några bevis på hur båten har använts och därför påförts en förmån. I andra fall när det har lämnats in exempelvis loggböcker yttras att det förvisso har lämnats in bevisning som redovisar exakt hur båten använts såväl privat som i verksamheten, men eftersom faktiskt nyttjande inte spelar någon roll påförs en förmån för samtliga dagar som båten inte har använts i verksamheten.¹⁷³ Den skattskyldige krävs således i vissa fall på bevisning som ändå inte anses spela någon större roll, vilket jag anser är ett allvarligt problem i fråga om förutsebarhet för den skattskyldige. Generellt sett kan ändå konstateras att en hård rättstillämpning i allt väsentligt är okej, men då måste den vara konsekvent och får inte heller vara rättsosäker till den del att den försätter de skattskyldiga i en nästan omöjlig situation avseende exempelvis bevisfrågor.

8.1.4 Värderingsproblem

Efter att ha analyserat alla rättsfall är min uppfattning att domstolarna ibland har svårt att skilja på ekonomiskt värde respektive nyttjandevärde. En båt kan ha ett högt ekonomiskt värde vilket naturligtvis innebär att om båten skulle avyttras till en extern part skulle företagaren förmodligen erhålla en hög ersättning för försäljningen. Samma båt kan också ha ett lågt nyttjandevärde för företagaren trots att båten i sig har ett högt ekonomiskt värde. Så kan vara fallet när båten exempelvis är upplagd på varv för reparation, när den skattskyldige själv inte med laglig rätt får framföra båten eller om den skattskyldige befinner sig utomlands eller på annan ort. Beskattning av dispositionsrätt utgår från att förmånens värde sitter i själva möjligheten att kunna *nyttja* båten, och inte nödvändigtvis i förmånens ekonomiska värde. Det

¹⁷³ Som exempel där loggbok har inlämnats kan nämnas kammarrätten i Stockholm, mål nr. 3611-15 samt kammarrätten i Stockholm, mål nr. 3612-15. Vad gäller fall när liknande typ av bevisning har efterfrågats kan nämnas kammarrätten i Stockholm, mål nr. 9014-15 och kammarrätten i Stockholm, mål nr. 9013-15.

blir därför en något märklig vridning när domstolarna ibland utgår från att båten fortfarande har ett ekonomiskt värde som ska förmånsbeskattas, när förmånen i själva verket ska baseras på ett nyttjandevärde.

8.1.5 Bristande förutsebarhet på grund av legalitetsproblem

Vad gäller principiell konformitet är min åsikt att avsaknaden av samstämmighet med legalitetsprincipen är ett allvarligt problem. Det kan såklart diskuteras i all evighet om legalitetsprincipen är ett krav eller en målsättning för skattelagstiftningen. Om utgångspunkten är att det är en målsättning spelar det ingen större roll att gällande rätt respektive rättstillämpning inte är förenliga med principen. I varje avseende kan det däremot de facto konstateras att beskattningen kan anses strida mot svensk grundlag med anledning av att det finns ett grundlagsreglerat krav på att beskattning ska ske med stöd i föreskrift. Detta gäller oavsett om legalitetsprincipen är ett mål eller ett krav. Även om legalitetsprincipen antagligen inte kan ses som ett direkt krav på den skatterättsliga lagstiftningen är det en viktig princip som också kommit till uttryck i rättstillämpningen i ett flertal mål från högsta instans. Principen är av stor vikt för rättssäkerheten, och eftersom den inte uppfylls i fråga om båtförmånsbeskattning på grund av dispositionsrätt kan det få följder för rättssäkerheten. Därtill leder avsaknaden av konformitet till bristande förutsebarhet för den enskilde i frågor som kan leda till ekonomiska konsekvenser. Legalitetsprincipen finns av rättssäkerhetsskäl, men som rättstillämpningen och den gällande rätten är utformad avseende båtförmånsbeskattningen är det tveksamt om det kan anses finnas någon rättssäkerhet för den skattskyldige. Däremot är det knappast oförutsebart för en skattskyldig att nyttjandet av en båtförmån ska beskattas, men att även en teoretisk möjlighet att nyttja båten ska beskattas är knappast förutsebart.

8.1.6 Den omöjliga bevisbördan

Vad gäller bevisbördereglerna sätter de den skattskyldige i en svår situation där det nästan är omöjligt att motbevisa Skatteverket. Problemet tycks egentligen inte ligga i bevisbördans placering, utan snarare i att domstolarna knappast godtar någon bevisning. Även om bevisbördan är delad och det innebär att Skatteverket och den skattskyldige i teorin ska ta lika delar ansvar för att säkerställa en korrekt taxering, är det inte vad som sker i praktiken. I praktiken leder bevisbördereglerna i kombination med svårigheter att frambringa godtagbar bevisning att den skattskyldige får ta ett betydligt större ansvar i en fråga där det är oerhört svårt att motbevisa Skatteverket. För egen del kan jag tycka att fördelningen av bevisbördan i sig är lämpligt fördelad mellan respektive part då det skulle vara näst intill omöjligt för Skatteverket att bevisa

om dispositionsrätten har varit obegränsad eller inte. Däremot kompliceras detta på grund av rättstillämpningen. Hur enkelt är det egentligen att styrka avsaknaden av en *teoretisk* möjlighet att nyttja en båt? Utifrån rättstillämpningen har jag svårt att se att den skattskyldige skulle ha ett märkbart bättre utgångsläge vad gäller möjligheten att kunna bevisa en begränsning, jämfört med vad Skatteverket skulle ha i fråga om att bevisa en obegränsad dispositionsrätt.

8.1.7 Effekter, problem och lösningar

Avslutningsvis ska sägas någonting om vilka effekter detta kan få för fåmansföretagare och deras verksamheter, andra möjliga problem och vilka lösningar det kan tänkas finnas. Först och främst innebär dagens situation att fåmansföretagare som överväger att utöka sin verksamhet mot det marina hamnar i en svår situation. Om de inte lyckas hyra ut båten eller inte kan använda båten i önskad omfattning blir det ett ekonomiskt kostsamt läge med höga förmånsvärden och sociala avgifter, och företagaren riskerar därtill att påföras skattetillägg om förmånen inte redovisas korrekt. Detta kan leda till svårigheter för såväl nystartade företag som sällan har särskilt omfattande verksamhet från början som för redan etablerade företag som önskar att vidareutveckla sina verksamhetsområden.

För den fåmansföretagare som vill undvika att bli förmånsbeskattad är det förmodligen av stor vikt att veta vilka åtgärder som kan vidtas för att undvika en onödigt felaktig beskattning. Det korta (och för företagaren förmodat tråkiga) svaret är: hyr ut båten dygnet runt under maj till september, men se till att båten inte hyrs ut till närstående samt att det inte finns möjlighet att nyttja andra båtar med koppling till företaget under den här tiden. Det andra alternativet är att se till att båten aktivt används i någon form av marin verksamhet dygnet runt, från maj till september. Ett annat tänkbart alternativ är att köpa båten privat för att därefter hyra ut båten till bolaget för den tid som båten krävs i verksamheten. Även om det enligt gällande rätt i teorin ska vara möjligt att begränsa dispositionsrätten på andra sätt har det inte tagits fasta på i rättstillämpningen. På grund av kammarrätternas hårda tolkning av vilken bevisning som godtas och inte är detta hittills det enda någorlunda säkra sättet att undvika att påföras en förmån. Jag vill ifrågasätta den uppfattning som kommer till uttryck genom dessa regler och genom rättstillämpningen angående bevisbörda och bevisvärdering. Höga beviskrav på en företagare betyder inte att de inte ska omfattas av vanliga regler. För en rättsstat är det inte klädsamt att särbehandla fåmansföretagare till den del att de i vissa frågor knappt kan motbevisa Skatteverket. Uppfattningen i rättstillämpningen att ingen bevisning tycks duga är svår att inte kritisera för den som värnar rättssäkerhet för enskilda i förhållande till staten.

Min åsikt är att det finns fog för att beskatta båtförmåner hårt, men att de inte får ske hur som helst och inte nödvändigtvis enligt andra regler än vad som gäller för exempelvis bilar. Även om det i många fall rör sig om dyra båtar och det antagligen kan ses som sådan lyxkonsumtion som är en privat levnadskostnad, får det inte medföra att den skattskyldige inte kan förutse effekterna av sitt handlande. Det blir därför ett rättssäkerhetsproblem. För att säkerställa en rättssäker taxering är min uppfattning att det krävs en förändring av gällande rätt och rättstillämpning.

Ett tänkbart angreppssätt är att omvärdera hur bevisbördan ska placeras, däremot kan det leda till att en mängd båtar som köpts för privat bruk inte tas upp till beskattning utan att Skatteverket har möjlighet att bevisa att det har funnits en sådan förmån. Ett annat alternativ är att låta rättstillämparen se över sin bevisvärdering. Det är kanske inte rimligt att det finns vissa frågor där det i praktiken knappt går att motbevisa sin motpart, även fast det teoretiskt sett ska gå. Samtidigt är det viktigt att beviskraven inte blir för lågt ställda eftersom det kan påverka möjligheterna till ett effektivt skatteindrivande. Ett tredje sätt att hantera problemen med beskattningen är att ändra reglerna så att de följer exempelvis vad som gäller för bilförmåner, med krav på en noggrant förd loggbok för den tid som båten har varit sjösatt. Det finns däremot vissa problem med att rakt av applicera bilförmånsreglerna även på båtar. Först och främst tappar dyrare båtar sällan i värde och är vanligtvis mer kostsamma att köpa in i ett företag jämfört med en bil. Därtill skiljer sig fordonens användningsområden åt markant. När en bil används brukar det vanligtvis innebära att den körs, exempelvis i transportsyfte eller uppvisningssyfte. Bilen brukar normalt sett inte användas till annat när den står parkerad. Vad gäller båtar kan de naturligtvis också användas i exempelvis transport- eller uppvisningssyfte, men en stor skillnad finns i hur båtar används när de är förtöjda. Det är knappast ovanligt att en finare båt även används av båtägaren även när den inte körs, exempelvis som "förtöjd festlokal" i fråga om större båtar. Detta är normalt sett inte praktiskt möjligt med en bil. Vilken typ av båt det är fråga om påverkar givetvis möjligheterna till detta, men för de båtar som avsetts i kammarrättsfallen bör det i flera fall ha funnits goda möjligheter att använda båten privat utan att köra den.

Jag vill därför påstå att stoppreglerna i vissa aspekter var bättre än vad dagens regelverk är. Anledningen till detta beror på att det tidigare gjordes en åtskillnad mellan rörelsefrämmande egendom och annan egendom som faktiskt var till nytta för bolagets verksamhet. Med en tillämpning av liknande regler skulle det vara möjligt för det bolag som önskar utvidga sin

verksamhet att köpa en båt till sin verksamhet utan att riskera att påföras en kostsam förmån. Den dubbelbeskattningssituation som uppstod vid tillämpningen av stoppreglerna är däremot en klar nackdel vilket talar för att reglerna inte bör återinföras på nytt, även om det är troligt att de hade en betydligt mer avskräckande effekt än dagens regler. Istället kan det finnas en poäng i att inspireras av stoppreglerna och åter börja göra åtskillnad mellan rörelsefrämmande och icke rörelsefrämmande egendom vid förmånsbeskattningen.

Det skulle förvisso gå att argumentera för att dispositionsrätt inte ska beskattas över huvudet, vilket i sig är ett rimligt och förmodligen vanligt förekommande argument. Med rättsutvecklingen i åtanke ställer jag mig däremot frågande till om det verkligen skulle vara praktiskt genomförbart, i vart fall under de närmaste åren. Det tycks vara djupt inrotat i såväl domstolar som hos Skatteverket att dispositionsrätt till egendom kan leda till förmånsbeskattning. Av det skälet vore det mer lämpligt att till en början låta regler som påminner om bilförmånsreglerna gälla även för båtar och därefter utvärdera effekterna av detta, alternativt att börja göra åtskillnad mellan rörelsefrämmande och icke rörelsefrämmande egendom och se mer till syftet med båten och dess användning i verksamheten. Oavsett tillvägagångssätt är dagens läge ej önskvärt och medför stor rättsosäkerhet, vilket fordrar en förändring av något slag.

8.2 Sammanfattning

I detta avsnitt ska avslutningsvis en sammanfattning göras av vad jag har kommit fram till i denna uppsats. Syftet var att utreda när förmånsbeskattning aktualiseras i fåmansföretag vad gäller dispositionsrätt till båt, hur gällande rätt förhåller sig till rättstillämpningen samt hur detta står i förhållande till skatterättsliga rättssäkerhetsprinciper i fråga om legalitet och bevisbörda.

Förmåner är som huvudregel skattepliktiga och ska förmånsbeskattas hos den anställde. Förutom att skattepliktiga förmåner ger en högre beskattningsbar inkomst är de även socialavgiftsgrundande enligt SAL och ska av arbetsgivaren hanteras på samma sätt som löner i fråga om skatteavdrag och kontrolluppgifter enligt SFL. Idag ska samma förmånsregler gälla för både fåmansföretagare som för ”vanliga” anställda. Tidigare fanns särregleringar för fåmansföretagare i de så kallade stoppreglerna i KL samt SIL vilka syftade till att hindra anskaffande av rörelsefrämmande egendom i företagen. Reglerna avskaffades senare till förmån för de regler som gäller idag.

Vanligtvis uppkommer en skattepliktig förmån först när den har föregåtts av ett faktiskt nyttjande, exempelvis genom att en anställd har ätit en måltid. För fåmansföretagare är bestämmelserna i vissa fall omvända vilket innebär att även den teoretiska möjligheten att nyttja vissa förmåner kan vara grund för beskattning. Denna dispositionsrätt är således den skattepliktiga förmånen, och eventuellt faktiskt nyttjande är oväsentligt. Sådana förmåner som beskattas redan på grund av dispositionsrätten till dessa är exempelvis fritidshus och båtar. Fåmansföretagarens dispositionsrätt anses som utgångspunkt vara obegränsad så länge Skatteverket kan bevisa att det funnits exempelvis en båt i företaget. För att begränsa dispositionsrätten krävs att den skattskyldige gör en sådan begränsning sannolik. Därefter påförs den skattskyldige en förmån motsvarande marknadsvärdet för att hyra en liknande tillgång för hela den tid som dispositionsrätten varit obegränsad oaktat eventuellt faktiskt nyttjande. Endast i undantagsfall när dispositionsrätten anses vara helt begränsad beskattas eventuellt faktiskt nyttjande.

I fråga om båtförmåner prövades dessa av HFD i det så kallade båtfallet under år 2011 där det konstaterades att dispositionsrätt till båt är grund för förmånsbeskattning.¹⁷⁴ För båtar beräknas förmånsvärdet utifrån marknadsvärdet för att hyra en motsvarande båt under en period mellan maj och september med hänsyn till eventuella långtidsrabatter och liknande vanligt förekommande prissänkningar. Hur förekomsten av båtar i fåmansaktiebolag ska beskattas samt hur det påverkar ägarna har mellan HFD 2011 ref. 55 I och II fram till och med den första december år 2016 prövats i 40 stycken rättsfall från kammarrätterna.

Kammarrätterna har haft att ta ställning till en mängd olika omständigheter i rättsfallen. I detta stycke samt de två påföljande redogörs för kammarrätternas syn på vad som gäller. Omständigheter hänförliga till själva båten har ansetts medföra att dispositionsrätten kan begränsas, exempelvis i fråga om båtar som är olämpliga för fritidsändamål. Däremot har det inte spelat någon roll om den skattskyldige har varit förhindrad att använda båten på grund av avsaknad av erforderlig skepparexamen eller av andra rättsliga skäl. För båtar som har använts i verksamheten har kammarrätterna kommit fram till att båtarna ska ha använts i betydande omfattning för att en begränsning ska anses finnas. Även båtar som inte har använts direkt i verksamheten utan som marknadsföringsobjekt har till viss del ansetts innebära en begränsad dispositionsrätt. Vid uthyrning har kammarrätterna ansett att det krävs att båten hyrs ut till

¹⁷⁴ HFD 2011 ref. 55 I och II.

extern part för att dispositionsrätten ska begränsas. Däremot har inte dispositionsrätten ansetts vara knuten till en specifik båt, vilket innebär att den företagare som fortfarande har möjlighet att nyttja en annan båt under den tid som den egna båten är uthyrd kan påföras en förmån.

Vad gäller omständigheter hänförliga till den skattskyldige själv råder viss oklarhet om vad som krävs för att en begränsning ska finnas. I fråga om förekomsten av en privatägd båt har krävts att den privatägda båten ska vara av samma karaktär samt ha jämförbar inredning och andra faciliteter som företagets båt. I fråga om sjukdom finns inga närmare riktlinjer att gå på, och vad gäller övrig frånvaro såsom semester eller begränsande arbetstider har det inte ansetts påverka dispositionsrätten. Generellt sett tycks däremot kammarrätterna vara överens om att dispositionsrätten kan och ska fördelas mellan fler personer om det finns flera företagsledare och/eller ägare i företaget.

Endast den omständigheten att båten har varit inlåst på arbetsplatsen eller att en extern part har skött all hantering av båten har inte ansetts begränsa dispositionsrätten. Båten har inte heller behövt ägas direkt av fåmansföretagarens eget företag för att en förmån ska ha ansetts uppkomma, utan det har räckt med att fåmansföretagaren har lånat ut pengar till ett externt bolag i syfte att detta bolag ska förvärva en specifik båt. I vissa fall har dispositionsrätten ansetts begränsas av att båten har varit upplagd på varv eller att den har renoverats, men här är rättstillämpningen oenig. Det har inte heller ansetts spela någon roll för dispositionsrätten om båten har finansierats genom tillskott, att den har saknat försäkringsskydd vid privat användande eller att den har anskaffats i investeringssyfte.

Rättstillämpningen i kammarrätterna överensstämmer generellt sett med gällande rätt även om de gör en hel del utsvävande och ibland motstridiga tolkningar av gällande rätt. Därtill tycks kammarrätterna ha uppställt egna krav (eller tumregler) som de utgår från vid sin dömande verksamhet istället för att göra en helhetsbedömning av samtliga omständigheter. Detta har också delvis lett till att kammarrätternas krav på bevisning är höga och strikta. Rättare sagt tycks knappt någon bevisning godtas över huvud taget. Rättstillämpningen och den gällande rätten är också intressant i förhållande till skatterättsliga principer såsom legalitetsprincipen samt bevisbördereglerens sanktions- och rättvisepinciper. Så som beskattning av båtförmåner i fåmansföretag går till idag är min uppfattning att beskattningen inte är förenlig med legalitetsprincipen, framför allt avseende föreskriftskravet och bestämdhetskravet. Vad gäller de olika bevisbördeprinciperna tycks sanktionsprincipen genomsyra bevisbördans placering,

även om den inte helt uppfyller sitt syfte. Därtill medför bevisbördans placering att reglerna blir oerhört betungande för den företagare som har köpt en båt i företaget, som på grund av köpet löper en risk att hamna i en situation där ingen bevisning godtas. Även om reglerna hade varit hur förutsebara som helst blir rättssäkerheten innehållslös om det är näst intill omöjligt att bevisa en begränsning i dispositionsrätten.

Sammantaget leder detta till rättssäkerhetsproblem vad gäller beskattningen av båtförmaner men det finns flera tänkbara lösningar. Några alternativ är att låta båtförmaner behandlas på liknande sätt som bilförmaner, att börja göra åtskillnad mellan rörelsefrämmande respektive icke rörelsefrämmande egendom, att se över bevisbördans placering eller att domstolarna omprövar sin syn på vilken bevisning som krävs för att bevisa en begränsning i en annars obegränsad dispositionsrätt. Även om det ur ett samhällsekonomiskt och bolagsrättsligt perspektiv kan anses finnas incitament att beskatta båtförmaner mer strikt än andra förmaner av mindre värde får det inte leda till att den skattskyldige blir näst intill rättslös.

Min åsikt är att det finns goda skäl att utreda frågan vidare. Det finns även flera frågor som skulle vara lämpliga för framtida forskning, såsom att göra en jämförelse mellan hur dispositionsrätt hanteras i den svenska rätten i fråga om fler typer av förmaner i en liknande studie som denna. Ett annat intressant alternativ vore att göra en komparativ studie med exempelvis de andra nordiska ländernas skatteregler för att undersöka hur de har valt att lösa den här typen av frågor. Det finns även goda möjligheter att göra en principiell studie av hur reglerna förhåller sig till neutralitetsprincipen eller andra skatterättsliga principer. Oavsett angreppssätt finns det med andra ord flera såväl principiellt intressanta som praktiskt viktiga frågor som kan utredas.

Min slutsats är således att även om det kan finnas goda skäl för hård beskattning av båtförmaner, innebär dagens regler stora problem för fåmansföretagare. Reglerna kan därtill kritiseras hårt av bland annat rättssäkerhetsskäl. Det allra bästa vore om en rejäl översyn genomfördes av reglerna för att säkerställa att även fåmansföretagare får en förutsebar och rättvis förmånsbeskattning. Den företagare som ändå önskar att köpa en båt till sitt bolag, exempelvis som ett led i sin affärsutveckling, gör därför bäst i att noga fundera över hur båten kommer att användas. I andra fall kan företagaren förvänta sig att det inom en snar framtid kommer att landa ett tråkigt brev i brevlådan, märkt med ”eftertaxering” och ”skattetillägg”.

Källor och litteratur

Offentligt tryck

Regeringens propositioner (Prop.)

Prop. 1928:213 med förslag till kommunalskattelag m.m.; given Stockholms slott den 16 mars 1928.

Prop. 1975/76:79 Om ändrade regler för beskattning av fåmansföretag m.m.

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

Prop. 1999/00:2 Inkomstskattelagen.

Prop. 1999/00:15 Slopade stoppregler.

Statens offentliga utredningar (SOU)

SOU 1993:63 Rättssäkerheten vid beskattningen, Betänkande av Rättssäkerhetskommittén.

SOU 1998:116 Stoppreglerna, Betänkande av Stoppregelutredningen.

Material från Skatteverket

Skatteverkets ställningstaganden

Skatteverkets ställningstagande 2011-11-23, dnr. 131 625311-11/111, ”Beskattning av dispositionsrätt till fritidsbostad eller båt”

Rättspraxis

Avgöranden från Högsta förvaltningsdomstolen/Regeringsrätten

RÅ 1985 1:85

RÅ 1989 ref. 57

RÅ 1992 ref. 108

RÅ 1992 not. 191

RÅ 2001 ref. 22 I och II

RÅ 2002 ref. 53

HFD 2011 ref. 42

HFD 2011 ref. 55 I och II

HFD 2011 ref. 79

Högsta förvaltningsdomstolen, dom 2011-06-23, mål nr. 4596-10

Högsta förvaltningsdomstolen, dom 2011-06-23, mål nr. 7683-09

Högsta förvaltningsdomstolen, dom 2011-06-23, mål nr. 7697-09

Avgöranden från Kammarrätten i Göteborg

Kammarrätten i Göteborg, dom 2011-10-31, mål nr. 2630-11

Kammarrätten i Göteborg, dom 2011-10-31, mål nr. 2633-11

Kammarrätten i Göteborg, dom 2011-10-31, mål nr. 2635-11

Kammarrätten i Göteborg, dom 2012-03-02, mål nr. 5778-10

Kammarrätten i Göteborg, dom 2012-03-30, mål nr. 4379-11

Kammarrätten i Göteborg, dom 2012-03-30, mål nr. 4381-11

Kammarrätten i Göteborg, dom 2015-04-21, mål nr. 397-14

Kammarrätten i Göteborg, dom 2015-04-21, mål nr. 410-14

Kammarrätten i Göteborg, dom 2015-04-21, mål nr. 434-14

Kammarrätten i Göteborg, dom 2015-05-23, mål nr. 8756-12

Kammarrätten i Göteborg, dom 2015-05-23, mål nr. 8757-12

Kammarrätten i Göteborg, dom 2014-06-03, mål nr. 3329-13

Kammarrätten i Göteborg, dom 2014-11-21, mål nr. 7390-13

Kammarrätten i Göteborg, dom 2014-11-21, mål nr. 7392-13

Kammarrätten i Göteborg, dom 2015-05-21, mål nr. 6893-14

Kammarrätten i Göteborg, dom 2016-03-31, mål nr. 3809-15

Kammarrätten i Göteborg, dom 2016-03-31, mål nr. 3813-15

Kammarrätten i Göteborg, dom 2016-09-19, mål nr. 6237-15

Kammarrätten i Göteborg, dom 2016-09-19, mål nr. 1483-16

Avgöranden från Kammarrätten i Jönköping

Kammarrätten i Jönköping, dom 2012-11-27, mål nr. 1531-12

Kammarrätten i Jönköping, dom 2012-11-27, mål nr. 1532-12

Kammarrätten i Jönköping, dom 2013-05-08, mål nr. 3126-12

Kammarrätten i Jönköping, dom 2016-03-16, mål nr. 1306-15

Kammarrätten i Jönköping, dom 2016-03-16, mål nr. 1307-15

Avgöranden från Kammarrätten i Stockholm

Kammarrätten i Stockholm, dom 2006-10-31, mål nr. 706-06
Kammarrätten i Stockholm, dom 2006-11-24, mål nr. 4727-05
Kammarrätten i Stockholm, dom 2008-05-30, mål nr. 3970-07
Kammarrätten i Stockholm, dom 2011-08-29, mål nr. 3508-10
Kammarrätten i Stockholm, dom 2011-09-16, mål nr. 7349-09
Kammarrätten i Stockholm, dom 2011-09-16, mål nr. 7705-09
Kammarrätten i Stockholm, dom 2011-09-19, mål nr. 4478-10
Kammarrätten i Stockholm, dom 2011-09-19, mål nr. 4480-10
Kammarrätten i Stockholm, dom 2011-09-19, mål nr. 4481-10
Kammarrätten i Stockholm, dom 2012-02-03, mål nr. 307-11
Kammarrätten i Stockholm, dom 2012-05-15, mål nr. 1411-11
Kammarrätten i Stockholm, dom 2012-05-15, mål nr. 1416-11
Kammarrätten i Stockholm, dom 2012-06-12, mål nr. 1107-12
Kammarrätten i Stockholm, dom 2014-06-18, mål nr. 160-14
Kammarrätten i Stockholm, dom 2015-03-09, mål nr. 73-15
Kammarrätten i Stockholm, dom 2015-07-10, mål nr. 3249-15
Kammarrätten i Stockholm, dom 2015-12-02, mål nr. 3395-15
Kammarrätten i Stockholm, dom 2015-12-04, mål nr. 3611-15
Kammarrätten i Stockholm, dom 2015-12-04, mål nr. 3612-15
Kammarrätten i Stockholm, dom 2015-12-17, mål nr. 5147-15
Kammarrätten i Stockholm, dom 2015-12-21, mål nr. 6333-15
Kammarrätten i Stockholm, dom 2015-12-21, mål nr. 6334-15
Kammarrätten i Stockholm, dom 2016-05-30, mål nr. 9013-15
Kammarrätten i Stockholm, dom 2016-05-30, mål nr. 9014-15
Kammarrätten i Stockholm, dom 2016-10-17, mål nr. 8356-15
Kammarrätten i Stockholm, dom 2016-10-17, mål nr. 8370-15

Avgöranden från Kammarrätten i Sundsvall

Kammarrätten i Sundsvall, dom 2002-01-31, mål nr. 3952-1998

Litteratur

Antonsson, Jan, *Förmåner. Stora uppslagsboken*, 10:e upplagan, Göteborg, Tholin & Larssons förlag, 2012.

Dahlberg, Mattias, *Internationell beskattning*, 4:e upplagan, Lund, Studentlitteratur, 2014.

Ekelöf, Per Olof, BENGT LINDELL. Sakfrågor och rättsfrågor., i *Svensk Juristtidning*, nr. 1, 1988, s. 23–39.

Ekelöf, Per Olof, Edelstam, Henrik och Heuman, Lars, *Rättegång IV*, 7:e upplagan, Stockholm, Norstedts Juridik, 2009.

Fröroth, Zara, och Fyhr, Karin, *Förmåner. Skattefritt och skattepliktigt*, 11:e upplagan, Näsviken, Björn Lundén Information, 2014.

Hiort af Ornäs, Lena, *Skatterätt*, 1:a upplagan, Malmö, Liber, 2011.

Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, Stockholm, Juristförlaget, 1995.

Hultqvist, Anders, Legalitetsprincipen och lagtolkning – några reflexioner med anledning av 5/6-delsmålet, i *Skattenytt*, nr. 1–2, 2013, s. 10–20.

Hultqvist, Anders, Om bestämdhetskravet i legalitetsprincipen, i *Skattenytt*, nr. 10, 2016, s. 730–748.

Kleineman, Jan, Rättsdogmatisk metod, i Korling, Fredric och Zamboni, Mauro (red.), *Juridisk metodlära*, 1:a upplagan, Lund, Studentlitteratur, 2013.

Kristoffersson, Eleonor, Att använda prejudikat och annan rättspraxis i rättstillämpningen, i *Svensk Skattetidning*, nr. 10, 2011, s. 835–849.

Leidhammar, Börje, *Bevisprövning i taxeringsmål*, Stockholm, Norstedts Juridik, 1995.

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer och Simon-Almendal, Teresa, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt. Del 1*, 15:e upplagan, Lund, Studentlitteratur, 2015.

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer och Simon-Almendal, Teresa, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt. Del 2*, 15:e upplagan, Lund, Studentlitteratur, 2015.

Påhlsson, Robert, *Konstitutionell skatterätt*, 3:e upplagan, Uppsala, Iustus Förlag, 2013.

Påhlsson, Robert, Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen, i *Skattenytt*, nr. 7–8, 2014, s. 554–570.

Rydin, Urban och Båvall, Bertil, *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, 3:e upplagan, Stockholm, Norstedts Juridik, 2012.

Rydin, Urban, Beskattning av förmån enbart utifrån dispositionsrätt? – En uppmaning till en ny utredning, i *Skattenytt*, nr. 3, 2016, s. 148–161.

Sandgren, Claes, Om empiri och rättsvetenskap (del 1), i *Juridisk Tidsskrift*, nr. 3, 1995/96, s. 726–748.

Sandgren, Claes, Är rättsdogmatiken dogmatisk?, i *Tidsskrift for Rettsvitenskap, TjR*, volym 118, nr. 4–5, 2005, s. 648–656.

Sandgren, Claes, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare. Ämne, material, metod och argumentation*, 2:a upplagan, Stockholm, Norstedts Juridik, 2011.

Sandström, Kjell, och Bokelund Svensson, Ulf, *Fåmansföretag. Skatteregler och skatteplanering*, 11:e upplagan, Näsvisen, Björn Lundén Information, 2016.

Svensson, Eva-Maria, De lege interpretata – om behovet av metodologisk reflektion, i *Juridisk publikation*, jubileumsnummer 2014, 2014, s. 211–226.

Tikka, Kari S., Om principer vid tolkningen av skattelag, i *Skattenytt*, nr. 11, 2004, s. 656–663.

Tjernberg, Mats, *Fåmansaktiebolag - en skatterättslig studie av alternativen särreglering och allmän reglering för beskattning av fåmansaktiebolag och dess ägare m.fl.*, Uppsala, Iustus Förlag, 1999.

Tjernberg, Mats, Innebär slopade stoppregler för fåmansföretag en förbättring av företagsklimatet?, i *Skattenytt*, nr. 4, 2000, s. 179–186.

Tjernberg, Mats, Ont, det gör (fortfarande) ont – trots slopade stoppregler, i Mattsson, Nils, Ståhl, Kristina, och Thorell, Per m.fl. (red.), *Festskrift till Nils Mattsson*, Uppsala, Iustus Förlag, 2005.

Tjernberg, Mats, Skatterättslig tolkning på inkomstbeskattningens område – lagen i sitt systematiska sammanhang och vid (uppenbara) felformuleringar, i *Skattenytt*, nr. 4 2016, s. 167–184.

Wacks, Raymond, *Understanding Jurisprudence. An Introduction to Legal Theory*, 4:e upplagan, Oxford, Oxford University Press, 2015.

Zila, Josef, Om rättssäkerhet, i *Svensk Juristtidning*, nr. 4, 1990, s. 284–298.

Bilaga

Mål	Disp.rätt enligt Skatteverket	Disp.rätt enligt skattskyldig	Disp.rätt enligt kammarrätten	Fick den skattskyldige helt/delvis rätt?*
Kammarrätten i Göteborg				
Mål nr. 2630-11	Obegränsad	Delvis begränsad	Obegränsad	Nej
Mål nr. 2633-11	Obegränsad	Delvis begränsad	Obegränsad	Nej
Mål nr. 2635-11	Obegränsad	Delvis begränsad	Obegränsad	Nej
Mål nr. 4379-11	Delvis begränsad	Helt begränsad	Delvis begränsad	Nej
Mål nr. 4381-11	Delvis begränsad	Helt begränsad	Delvis begränsad	Nej
Mål nr. 397-14	Obegränsad	Helt begränsad	Obegränsad	Nej
Mål nr. 434-14	Obegränsad	Helt begränsad	Obegränsad	Nej
Mål nr. 8756-12	Obegränsad	Delvis begränsad	Delvis begränsad	Ja
Mål nr. 8757-12	Obegränsad	Delvis begränsad	Delvis begränsad	Ja
Mål nr. 7390-13	Delvis begränsad	Helt begränsad	Delvis begränsad	Nej
Mål nr. 7392-13	Delvis begränsad	Helt begränsad	Delvis begränsad	Nej
Mål nr. 6893-14	Delvis begränsad	Helt begränsad	Delvis begränsad	Nej
Mål nr. 3809-15	Obegränsad	Helt begränsad	Obegränsad	Nej
Mål nr. 3813-15	Obegränsad	Helt begränsad	Obegränsad	Nej
Mål nr. 6237-15	Obegränsad	Helt begränsad	Obegränsad	Nej
Mål nr. 1483-16	Obegränsad	Helt begränsad	Obegränsad	Nej

Mål	Disp.rätt enligt Skatteverket	Disp.rätt enligt skattskyldig	Disp.rätt enligt kammarrätten	Fick den skattskyldige helt/delvis rätt?*
Kammarrätten i Jönköping				
Mål nr. 1531-12	Delvis begränsad	Delvis begränsad	Delvis begränsad	Ja**
Mål nr. 1532-12	Delvis begränsad	Delvis begränsad	Delvis begränsad	Ja**
Mål nr. 1306-15	Obegränsad	Helt begränsad	Obegränsad	Nej
Mål nr. 1307-15	Obegränsad	Helt begränsad	Obegränsad	Nej
Kammarrätten i Stockholm				
Mål nr. 7349-09	Delvis begränsad	Helt begränsad	Helt begränsad	Ja
Mål nr. 7705-09	Delvis begränsad	Helt begränsad	Helt begränsad	Ja
Mål nr. 4478-10	Obegränsad	Delvis begränsad	Obegränsad	Nej
Mål nr. 4480-10	Obegränsad	Delvis begränsad	Obegränsad	Nej
Mål nr. 4481-10	Obegränsad	Delvis begränsad	Obegränsad	Nej
Mål nr. 307-11	Obegränsad	Delvis begränsad	Obegränsad	Nej
Mål nr. 1411-11	Obegränsad	Helt begränsad	Obegränsad	Nej
Mål nr. 1416-11	Obegränsad	Helt begränsad	Obegränsad	Nej
Mål nr. 1107-12	Delvis begränsad	Helt begränsad	Delvis begränsad	Nej
Mål nr. 160-14	Delvis begränsad	Helt begränsad	Delvis begränsad	Nej
Mål nr. 3395-15	Delvis begränsad	Helt begränsad	Delvis begränsad	Nej
Mål nr. 3611-15	Delvis begränsad	Helt begränsad	Delvis begränsad	Nej
Mål nr. 3612-15	Delvis begränsad	Helt begränsad	Delvis begränsad	Nej
Mål nr. 5147-15	Obegränsad	Helt begränsad	Obegränsad	Nej

Mål nr. 6333-15	Delvis begränsad	Helt begränsad	Delvis begränsad	Nej
Mål nr. 6334-15	Delvis begränsad	Helt begränsad	Delvis begränsad	Nej
Mål nr. 9013-15	Obegränsad	Helt begränsad	Obegränsad	Nej
Mål nr. 9014-15	Obegränsad	Helt begränsad	Obegränsad	Nej
Mål nr. 8356-15	Obegränsad	Delvis begränsad	Obegränsad	Nej
Mål nr. 8370-15	Obegränsad	Delvis begränsad	Obegränsad	Nej

* Med helt/delvis rätt avses att den skattskyldige till någon del lyckats bevisa en ytterligare begränsning i dispositionsrätten än vad den skattskyldige påförts vid taxeringen.

** I rättsfallen hade Skatteverket yrkat på en viss begränsning i dispositionsrätten och den skattskyldige på en ytterligare begränsning, dock inte en hel begränsning. Kammarrätten biföll yrkandena till den skattskyldiges fördel.