



KLAGANDE

VicMik AB, 556984-6743

Ombud: Jur.kand. Fredrik Rosén

MOTPART

Skatteverket

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten i Stockholms dom den 7 september 2018
i mål nr 1384-18, 1385-18, 1386-18, 1387-18, 1388-18 och 1389-18,
se bilaga A (endast förvaltningsrättens bilaga 1)

SAKEN

Inkomstbeskattning för beskattningsår 2015
Mervärdesskatt för redovisningsperioderna januari–december 2015 och
januari–juni 2016
Arbetsgivaravgifter för redovisningsperioderna januari–december 2015
och januari–juni 2016
Ersättning för kostnader

KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Kammarrätten avslår överklagandet och ansökan om ersättning för
kostnader i kammarrätten.

YRKANDEN M.M.

VicMik AB (bolaget) yrkar att bolaget ska beskattas i enlighet med inlämnade deklarationer och att ersättning ska beviljas för kostnader hos Skatteverket och i förvaltningsrätten. Bolaget ansöker även om ersättning för kostnader i kammarrätten.

Bolaget för fram bl.a. följande. Eftersom bolagets verksamhet granskats av Skatteverket, beviljats F-skatt och sedan uppfyllt den affärsplan som bolaget har presenterat för Skatteverket saknas grund att anse att verksamheten inte uppfyller näringskriterierna det första verksamhetsåret. Skatteverket har genom ett utsänt meddelande om att godta yrkat avdrag för ingående mervärdesskatt bekräftat att den prövning som gjordes i samband med beslutet om registrering för mervärdesskatt var korrekt. Härigenom stärktes bolagets berättigade förväntningar på att bolaget skulle få bedriva sin verksamhet såsom Skatteverket funnit. Eftersom bolaget bedrivit ekonomisk verksamhet under den tid som Skatteverket nu ifrågasatt ska mervärdesskatteavdrag medges. Mervärdesskatten kan därför inte ingå som en kostnad i det beräknade förmånsvärdet. Det saknas kompletta redogörelser för de beskattningsåtgärder som Skatteverket har beslutat om.

Skatteverket anser att överklagandet och ansökan om ersättning för kostnader i kammarrätten ska avslås samt hänvisar till vad som tidigare har framförts.

SKÄLEN FÖR KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Det som bolaget har fört fram och det som i övrigt framgår av utredningen ger inte kammarrätten anledning att göra någon annan bedömning än den som förvaltningsrätten har gjort. Överklagandet ska därför avslås.

Kammarrätten har avslagit bolagets överklagande. Målen avser inte en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen och det har inte heller kommit fram att det finns synnerliga skäl för ersättning. Ansökan om ersättning för kostnader i kammarrätten ska därför avslås.

HUR MAN ÖVERKLAGAR, se bilaga B (formulär 3).

Catharina Brege
kammarrättsråd
ordförande

Astrid Eke
kammarrättsråd

Lena Axelsson
kammarrättsråd
referent

Anna Seppälä
fiskal
föredragande

**FÖRVALTNINGSRÄTTEN
I STOCKHOLM**

Avdelning 21

DOM

2018-09-07

Meddelad i Stockholm

Mål nr

1384–1389-18

KLAGANDE

VicMik AB, 556984-6743

Ombud: Jur.kand. Fredrik Rosén

LRF Kosult AB

Box 565

201 25 Malmö

MOTPART

Skatteverket

901 80 Umeå

ÖVERKLAGADE BESLUT

Skatteverkets beslut 2017-10-31, se bilaga 1 och 2

SAKEN

Inkomstbeskattning beskattningsår 2015

Mervärdesskatt för redovisningsperioderna januari–december 2015 och januari–juni 2016

Arbetsgivaravgifter för redovisningsperioderna januari–december 2015 och januari–juni 2016

Ersättning för kostnader

FÖRVALTNINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten avslår överklagandet och yrkandet om ersättning för kostnader i målen.

Dok.Id 976521

Postadress	Besöksadress	Telefon	Telefax	Expeditionstid
115 76 Stockholm	Tegeluddsvägen 1	08-561 680 00 E-post: forvaltningsrattenistockholm@dom.se www.domstol.se/forvaltningsratt	08-561 680 01	måndag–fredag 08:00–16:30

YRKANDEN M.M.

Skatteverket beslutade den 31 oktober 2017 att minska VicMik AB:s ingående mervärdesskatt för redovisningsperioderna januari–december 2015 och januari–juni 2016, att påföra bolaget arbetsgivaravgifter för samma perioder samt att fastställa ökat underskott av näringsverksamhet för beskattningsår 2015 (beslut 1). Skälen för beslutet framgår av bilaga 1. Samma dag beslutade Skatteverket att även avslå bolagets begäran om ersättning för ombudskostnader hos verket (beslut 2). Skälen för beslutet framgår av bilaga 2.

VicMik AB (bolaget) yrkar dels att bolaget ska beskattas i enlighet med inlämnade deklarationer dels att bolaget ska beviljas ersättning för kostnader hos Skatteverket. Bolaget yrkar även ersättning för ombudskostnader i förvaltningsrätten. Till stöd för sin talan anför bolaget i huvudsak följande. I oktober 2014 lämnade bolaget in en skatte- och avgiftsanmälan för sin verksamhet. Efter utredning ansågs det att bolaget bedriver näringsverksamhet som är momspiktig varför bolaget i december 2014 registrerades för F-skatt, som arbetsgivare och för mervärdesskatt. I samband med registreringen uppgav bolaget att dess verksamhet till 80 procent skulle bestå av ”Sjukvård på humansidan” och 20 procent av ”Hästförsäljning och därmed förenlig verksamhet”. Inom ramen för hästverksamheten skulle köpas hästar som skulle tränas/förädlas. I marknadsföringssyfte skulle hästarna tävlas i dressyr och hoppning samt bjudas ut till försäljning via hemsida och branschtidningar. År ett skulle två-tre hästar köpas in och säljas. Från år två skulle antalet hästar ökas till tre-fem hästar per år. I enlighet med detta har bolaget i november 2015, dvs. redan under det första verksamhetsåret, sålt en häst och i maj 2015, respektive december 2016 köpt in en valack och ett sto. I december 2016 köptes även ett föl som ska börja ridas in sommaren 2018. Valacken skulle tränas upp till nivå ”Grand Pix” vilket beräknades ta två till tre år. Efter en

skada och operation i februari 2017 är hästen dock för närvarande under rehabilitering. Stoet köptes in för att tränas och säljas. Hästen har dock visat sig vara behäftad med fel varför en civilrättslig process kommer att inledas. Eftersom Skatteverket återkommande ifrågasatt och sedan godkänt bolagets hästverksamhet har det varit svårt för bolaget att verka expansivt. Även Viktoria Avellan Ryd, dvs. en av bolagets delägare, som primärt skulle vara engagerad i hästverksamheten, kunde på grund av hälsoproblem och därmed nedsatt arbetsförmåga under i princip hela 2015, inte vara delaktig i verksamheten i avsedd omfattning. Därför har tjänster i form av träning med hästarna köpts in från licenserad tränare. När delägarens arbetsförmåga var helt återställd utökades dock bolagets verksamhet till att även omfatta försäljning av hästrelaterade tjänster. Verksamheten har vidare marknadsförts via tävlingar och hemsida samt en blogg. Att det på bloggen förekommer uttryck som inte är rent affärsmässiga innebär inte att verksamheten inte bedrivits affärsmässigt under de nu aktuella redovisningsperioderna. Med hänsyn till detta och mot bakgrund av att Skatteverket genom registreringen och två meddelanden i maj 2016 ansett att bolaget bedriver hästnäring och därmed jämförlig verksamhet, dvs. näringsverksamhet som är momspliktig, kan varken någon förmånsbeskattning komma ifråga eller arbetsgivaravgifter påföras. Inte heller kan bolaget nekas avdrag för ingående mervärdesskatt. I annat fall skulle detta strida såväl mot den svenska principen om att gynnande förvaltningsbeslut, förutom i vissa ej nu aktuella undantagsfall, inte kan återkallas som mot den EU-rättsliga principen om skydd för berättigade förväntningar. Vad gäller beräkningen av nekat avdrag för mervärdesskatt framgår inte av beslutet hur Skatteverket beräknat den minskning som beslutats. I avsaknad av vederhäftiga beräkningar ska överklagandet även på denna grund bifallas. Detsamma gäller beräkningen av de nu aktuella arbetsgivaravgifterna. Eftersom bolaget bedriver ekonomisk verksamhet kan mervärdesskatten under inga omständigheter ingå som en kostnad i det beräknade förmånsvärdet.

Skatteverket har vid obligatorisk omprövning inte funnit skäl för att ändra sina beslut och anser att såväl överklagandet som yrkandet om ersättning för kostnader ska avslås.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Tillämpliga bestämmelser framgår av de överklagade besluten.

Inkomstbeskattning

Förvaltningsrätten konstaterar inledningsvis att parterna är överens om att bolagets verksamhet består av två huvudsakliga verksamhetsgrenar – en läkarverksamhet och en hästverksamhet. Det är även ostridigt att hästverksamheten omfattar dels utförande av uppdrag och konsulttjänster åt externa uppdragsgivare, dels försäljning och förädling av dressyrhästar. Det är inte heller ifrågasatt att uppdragsverksamheten utgör näringsverksamhet som är mervärdesskattepliktig. Till skillnad från bolaget menar dock Skatteverket att försäljnings- och förädlingsverksamheten är att anse som hobby varför bolagets kostnader hänförliga till denna verksamhet utgör privata levnadskostnader för en av bolagets delägare, dvs. Viktoria Avellan Ryd.

Med hänsyn till detta är den första frågan som förvaltningsrätten har att ta ställning till om försäljnings- och förädlingsverksamheten ska anses som näringsverksamhet eller hobby.

Förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt utgör enligt 13 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, näringsverksamhet. Det innebär att verksamheten ska vara varaktig, självständig och ha ett vinstsyfte. Med vinstsyfte avses att verksamheten har en sådan inriktning

och bedrivs på ett sådant sätt att den ur en objektiv synvinkel kan antas komma att gå med överskott. Detta syfte behöver vara tydligt manifesterat för att en verksamhet som typiskt sett bedrivs som hobbyverksamhet ska anses vara yrkesmässig verksamhet.

Att en förlustbringande verksamhet fortsätter år efter år kan utgöra en presumtion för att det är fråga om hobbyverksamhet. Bedömningen kan dock bli en annan om verksamheten befinner sig i ett uppbyggnadsskede. Det krävs i sådana fall att omständigheterna i övrigt talar för att det är fråga om näringsverksamhet. Därmed måste hänsyn tas till bl.a. verksamhetens art, affärsidé och investeringsperiod. När det gäller blandad hästverksamhet har det i praxis ansetts att prövningen om näringskriterierna är uppfyllda ska ske i förhållande till respektive verksamhet såvida inte det finns något sådant samband mellan de olika hästverksamheterna att de ska betraktas som ett enda sammanhängande helhetskoncept. Det är den skattskyldige som ska göra sannolikt att kriterierna för näringsverksamhet är uppfyllda. (se SOU 2002:74 s. 83 f., Kammarrätten i Göteborgs dom den 23 januari 2014 i mål nr 8124-12 m.fl. och Kammarrätten i Jönköpings dom den 22 december 2017 i mål nr 2084–2097-16).

Av utredningen i målet framgår att bolagets uppdragsverksamhet består av externa uppdrag i form av stallarbete, skötsel och ridning av hästar samt konsulttjänster. Eftersom dessa uppdrag inte förutsätter innehav av egna hästar kan det inte anses att det finns ett sådant samband mellan bolagets olika hästverksamheter att de kan betraktas som ett enda sammanhängande helhetskoncept. Att bolagets uppdragsverksamhet bedömts utgöra näringsverksamhet, vilket förvaltningsrätten inte ifrågasätter, medför därför inte att detsamma gäller bolagets försäljnings- och förädlingsverksamheten. För att den sistnämnda verksamheten ska anses utgöra näringsverksamhet behöver följaktligen även denna verksamhet uppfylla näringskriterierna.

Försäljnings- och förädlingsverksamheten startades under den senare delen av 2014. Bolaget har uppgett att affärsidén är att bedriva hästhandel med inköp och utbildning/förädling av hästar i olika ålderskategorier, utbildningsnivåer och prisklasser för försäljning på den svenska och på sikt den internationella marknaden för elitsatsande ryttare. I samband med bolagets bildande intogs en ponny som sedan 2010 ägts privat av Viktoria Avellan Ryd. Denna häst har avyttrats under 2015, dvs. bolagets första verksamhets år, då även en tioårig valack har köpts in. Nästföljande år, dvs. 2016, har bolaget köpt in ytterligare två hästar – ett femårigt sto och ett föl. Bolaget har under de nu aktuella perioderna saknat egna anläggningar. Verksamheten har marknadsförts såväl via sociala medier, blogg och annonser, som genom uppvisning av hästarna på tävlingar. Viktoria Avellan Ryd har, förutom under 2015 då hennes arbetsförmåga varit nedsatt, arbetat på heltid utan lön och även externa tränare har engagerats i verksamheten. Bolaget har uppgett att verksamheten är under uppstart men drivs med ett långsiktigt ekonomiskt perspektiv och att det överskott som på sikt kommer att genereras kommer att möjliggöra verksamhetens vidare utveckling genom att bl.a. köpa eller hyra egen gård samt utöka antalet hästar som kommer att bjudas ut till försäljning.

Visserligen tyder dessa omständigheter på att bolagets försäljnings- och förädlingsverksamhet skulle kunna anses som näringsverksamhet. Trots detta och med beaktande av att verksamheten är i ett förlustbringande uppstartsskede noterar förvaltningsrätten följande.

Viktoria Avellan Ryd har ett stort hästintresse och har regelbundet under flera år deltagit i ett antal hästtävlingar på olika nivåer i olika ponny-klasser. Hon har fortsatt tävla i ponny-klasser även efter att bolaget bildades och fram till november 2015 då den ponny som intogs i bolaget vid dess bildande har sålts. Därefter har hon deltagit i tävlingar med den valack som köpts in under sommaren 2015. Därmed anser förvaltningsrätten, i likhet

med Skatteverket, att inköpet av valacken har motiverats av byte till en tävlingshäst som är bättre anpassad efter deläggarens ålder och för hennes deltagande i dressyrtävlingar. Till stöd för detta talar även inlägg på deläggarens blogg av vilka bl.a. framgår att inköpet av valacken har gjorts i nära anslutning till att ponnyn har erbjudits till försäljning. Att valacken var tio år vid inköpstillfället, dvs. relativt långt gången i sin upplärning inom dressyr, är en vidare omständighet som stöder den bedömningen.

Även om förvaltningsrätten inte ifrågasätter att en framgångsrik tävlingskarriär kan medföra möjligheter till ökade intäkter har det inte kommit fram något om att verksamheten genererat några tävlingsvinster eller sponsor- och reklamintäkter. Utöver försäljningen av ponnyn har bolaget inte heller redovisat några intäkter hänförliga till försäljnings- och förädlingsverksamheten.

Därutöver ger utredning i målet inte stöd för annat än att denna verksamhet marknadsförts i tämligen begränsad omfattning. Förutom att det på bolagets hemsida har angetts att hästarna är till salu till rätt pris har bolaget gjort gällande att marknadsföring har skett genom bl.a. deltagande i tävlingar och deläggarens blogg. I sina blogginlägg refererar dock delägaren till bolagets hästar som egna hästar och dessa inlägg förefaller främst ge uttryck för hennes privata hästrelaterade aktiviteter. Att bloggens innehåll ska ha anpassats till läsarkretsen medför inte någon annan bedömning eftersom den kundkrets som verksamheten riktar sig till enligt bolaget är elitsatsande ryttnare. Inte heller är hästarna i sådan prisklass eller de tävlingar som delägaren deltagit i på sådan nivå som normalt sett medför mer än en tämligen begränsad marknadsföring i verksamhet av aktuellt slag (jfr Kamrarrätten i Göteborgs dom den 23 januari 2014 i mål nr 8124-12 m.fl. och Kamrarrätten i Jönköpings dom den 22 december 2017 i mål nr 2084-2097-16).

Mot denna bakgrund anser förvaltningsrätten att bolagets försäljnings- och förädlingsverksamhet utgör en privat hobbyverksamhet. Det innebär att de hästar som bolaget ägt under de i målen aktuella redovisningsperioderna, dvs. en ponny och en valack, inte har använts i bolagets näringsverksamhet utan är att anse som egendom som ägs av bolaget för privat bruk. Eftersom delägaren Viktoria Avellan Ryd haft full tillgång till och helt förfogat över användningen av dessa hästar utgör de kostnader som bolaget haft för hästarna privata levnadskostnader för henne. Det har därmed uppkommit en skattepliktig löneförmån på vilken arbetsgivaravgifter ska påföras och avdrag för lönekostnaden medges.

Vad bolaget anfört om att Viktoria Avellan Ryd på grund av sin hälsoproblematik inte kunnat arbeta i verksamheten på heltid under 2015 medför inte någon annan bedömning eftersom hon under denna period deltagit i ett flertal tävlingar såsom framgår av de uppgifter som bolaget lämnat under ärendets handläggningen hos Skatteverket (jfr Kammarrätten i Göteborgs dom den 17 maj 2016 i mål nr 3892-15 m.fl.). Även om ett genuint hästintresse kan ses som en förutsättning för den som vill få en ekonomisk framgång i branschen (se Kammarrätten i Jönköpings dom den 19 december 2012 i mål nr 532-12) talar detta vidare enligt förvaltningsrättens mening för att det finns ett hästintresse som inte kan sägas vara beroende av att verksamheten avses ge avkastning.

Inte heller vad bolaget gjort gällande om att Skatteverket vid registreringen av bolaget för F-skatt och som arbetsgivare godtagit att bolaget bedriver hästnäring och därmed förenlig verksamhet leder till någon annan slutsats eftersom nu aktuella mål avser frågan om vissa transaktioner kan anses vara hänförliga till den näringsverksamhet som bolaget registrerats för. Det är även ovidkommande att Skatteverket tidigare bedömt att det saknas grund för att bolaget retroaktivt fräntas egenskapen av skattskyldig för mervärdesskatt, vilket bekräftas av Skatteverkets meddelanden den 18 och

19 maj 2016. Detta särskilt med tanke på att en verksamhet, även om den inte utgör näringsverksamhet, kan vara mervärdesskattepliktig om den utgör ekonomisk verksamhet (jfr Kammarrätten i Göteborgs dom den 11 december 2017 i mål nr 3268-17 m.fl.). Överklagandet ska därför avslås i denna del.

Mervärdesskatt

Enligt 7 kap. 1 § p. 3 skatteförfarandelagen (2011:1244) ska Skatteverket registrera den som är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen (1994:200). Av 1 kap. 1 § och 4 kap. 1 § ML följer att skattskyldighet för mervärdesskatt föreligger för bl.a. den som självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet och som i denna verksamhet gör en skattepliktig omsättning av varor eller tjänster. Även den som avser att bedriva sådan mervärdesskattepliktig verksamhet ska anmäla sig för registrering hos Skatteverket innan näringsverksamheten påbörjas (7 kap. 2 § första stycket SFL).

Vid registrering har Skatteverket att ta ställning till om den som önskar bli registrerad bedriver mervärdesskattepliktig verksamhet eller om det föreligger objektiva omständigheter som talar för att det finns en avsikt att driva en sådan verksamhet. Registreringen innebär följaktligen en bekräftelse på att Skatteverket vid tiden för beslutet bedömt att skattskyldighet inträtt eller kommer att inträda för den registrerade eller att särskilt angivna förutsättningar för registrering i övrigt föreligger. Ett beslut om registrering till mervärdesskatt borde därmed rimligen framstå som en bekräftelse på att det sökande bolaget haft för avsikt att bedriva mervärdesskattepliktig verksamhet. I enlighet med rättssäkerhetsprincipen kan ett sådant beslut inte omprövas med retroaktiv verkan på grund av senare inträffade eller uteblivna omständigheter såvida inte den skattskyldige förfarit bedrägligt eller undandragande. Om så inte är fallet

kan den skattskyldige inte nekas avdrag för ingående mervärdesskatt på den grunden att denne inte bedriver mervärdesskattepliktig verksamhet. Utöver detta är registreringen för mervärdesskatt dock utan betydelse för uppkomsten av skattskyldigheten eftersom denna följer direkt av lagbestämmelser. Det innebär att avdrag för ingående mervärdesskatt ska kunna medges om även övriga förutsättningar för detta är uppfyllda. (se EU-domstolens avgörande i mål nr C-110/94, RÅ 1987 ref. 115, RÅ 1997 ref. 16, RÅ 2002 not 26, Kammarrätten i Stockholms dom den 9 september 2008 i mål nr 5085–5086 och Kammarrätten i Göteborgs dom den 23 september 2014 i mål nr 2640–2642-14)

Det är ostridigt att bolaget inte agerat bedrägligt eller undandragande i samband med sin registrering till mervärdesskatt. Därmed kan bolaget inte nekas avdrag för ingående mervärdesskatt för de nu aktuella redovisningsperioderna på den grunden att bolaget inte bedriver mervärdesskattepliktig verksamhet. För att bolaget ska vara avdragsberättigat behöver dock avdragen vara hänförliga till förvärv i verksamheten såsom det framgår av 8 kap. 3 § ML. Enligt detta lagrum är det inte tillräckligt att bedriva verksamhet som medför skattskyldighet utan förvärvet måste även avse just den verksamheten. Den som gör ett förvärv som enbart är för privat bruk eller mer generellt för andra ändamål än verksamheten, är därför inte berättigad till avdrag för ingående skatt (jfr RÅ 2004 ref. 112 och Kammarrätten i Stockholms dom den 7 november 2014 i mål nr 147–148-14).

Förvaltningsrätten har ovan bedömt att bolagets försäljnings- och förädlingsverksamhet utgör en privat hobbyverksamhet. Det innebär att de hästar som bolaget ägt under nu aktuella perioder har använts för privat bruk. Bolagets kostnader hänförliga till dessa hästar utgör därmed privata levnadskostnader för delägaren Viktoria Avellan Ryds och inte kostander inom ramen för bolagets mervärdesskattepliktiga verksamhet. Någon

avdragsrätt för den ingående mervärdesskatten som belöper på dessa kostnader och som bolaget i sina mervärdesskattedeklarationer för nu aktuella redovisningsperioder begärt avdrag för föreligger därför inte.

Att Skatteverket i maj 2016 bedömt att bolaget kan medges avdrag för ingående mervärdesskatt för april – september 2015 på grund av att det inte funnits skäl att inte anse att avdragen är hänförliga till förvärv inom den verksamhet som bolagets registrerarts till leder inte till någon annan slutsats. Inte heller kan det nu överklagade beslut 1 anses ha fattats i strid med principen om ett gynnande förvaltningsbesluts rättskraft. Detta mot bakgrund av att den nämnda principen är bara tillämplig när särskilda omprövningsregler saknas, vilket inte är fallet i förevarande mål.

För beskattningsbeslut fattade enligt SFL, som i målen nu aktuellt beslut 1, gäller bestämmelserna om omprövning i 66 kap. SFL. Skatteverket är i princip skyldigt att ompröva sina tidigare beslut, så länge det inte finns något uttryckligt omprövningsförbud. Det gäller även omprövning till nackdel för enskilda när det finns skäl för omprövning (se prop. 2010/11:165 s. 593).

Därmed ska ett beslut som är till nackdel för den som beslutet gäller i enlighet med 66 kap. 21 § SFL meddelas inom två år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut (tvåårsfristen). Inom denna tidsfrist, dvs. den ordinarie omprövningstiden, är Skatteverket oförhindrat att fatta ett omprövningsbeslut till den skattskyldiges nackdel på oförändrat utredningsmaterial (jfr. RÅ 1996 ref. 102, RÅ 2008 ref. 37 och HFD 2017 ref. 68).

Med hänsyn till detta och eftersom det nu överklagade beslutet har fattats inom ramen för den ordinarie omprövningstiden anser förvaltningsrätten att det inte har funnits något hinder för Skatteverket att ändra sitt tidigare

ställningstagande som kommunicerats med bolaget i maj 2016. Vad bolaget i övrigt anfört i denna del medför inte någon annan bedömning. Överklagandet ska därför avslås även i denna del.

Underlag för beräkning av arbetsgivaravgifter

När ett bolag anskaffar en dyrare tillgång med lång livslängd för en delägares privata bruk bör beskattningen grundas på ett marknadsvärde beräknat efter kostnaden på helårsbasis för att hålla sig med en motsvarande tillgång med oinskränkt dispositionsrätt. Enligt allmänna principer antas i normalfallet att förmånens marknadsvärde inte understiger arbetsgivarens kostnader för att tillhandahålla förmånen. Detta bygger på antagandet att motsvarande kostnader hade uppkommit om denna person skulle anskaffa motsvarande egendom.

I fall den tillhandahållna förmånen innebär att bolaget håller hästar tillgängliga för en av sina delägare ska beräkningen av förmånsvärdet utgå från kapitalkostnaderna inklusive övriga kostnader för hästarna. Även utgifter som får anses ha ett lösligt samband med hästarna ska tas med i beräkningen. Detsamma gäller den ingående mervärdesskatt som belöper på dessa kostnader och för vilken inte föreligger avdragsrätt. Därmed fastställda förmånsvärdet ska ingå i bolagets underlag för arbetsgivaravgifter. (jfr RÅ 1992 ref. 108, RÅ 2002 ref. 53, RÅ 2005 not. 73 HFD 2011 ref. 55, Kammarrätten i Göteborgs domar den 24 januari 2012 i mål nr 5371–5374-10 och den 19 juni 2013 i mål nr 1289-12 m.fl. och Kammarrätten i Jönköpings dom den 15 juli 2015 i mål nr 3879–3880-14).

Av det överklagade beslut 1 framgår att Skatteverket vid beräkningen av förmånsvärdet har utgått från summan av kapital- och driftkostnaderna för bolagets hästar under nu aktuella perioder. Eftersom det bedömts att bolaget

saknat avdragsrätt för den redovisade ingående mervärdesskatt som belöper på dessa kostnader har Skatteverket tagit med i beräkningen även denna mervärdesskatt. De beloppsmässiga uträkningar för respektive redovisningsperiod har redovisats i såväl det överklagade beslut 1 som i bl.a. övervägande till omprövningsbeslut den 4 september 2017.

Mot denna bakgrund anser förvaltningsrätten att utredningen i målet inte ger stöd för annat än att Skatteverket har haft grund för att beräkna arbetsgivaravgifterna på det sätt som redovisats i det överklagade beslut 1. Det saknas även skäl för att ifrågasätta Skatteverkets fördelning av underlaget för arbetsgivaravgifter i förhållande till redovisningsperiod och de övriga beskattningskonsekvenser som det nu aktuella beslutet medför. Vad bolaget anfört medför inte någon annan bedömning. Överklagandet ska därför avslås även i denna del.

Ersättning för kostnader

Bolaget har inte vunnit bifall till sin talan. Inte heller har det i övrigt kommit fram skäl för att bolaget ska beviljas ersättning för sina ombudskostnader. Överklagandet vad avser kostnader hos Skatteverket och yrkandet om ersättning för kostnader i förvaltningsrätten ska därför avslås.

HUR MAN ÖVERKLAGAR

Detta avgörande kan överklagas. Information om hur man överklagar finns i bilaga 3 (DV 3104 A).

David Wahren
Rådman

Nämndemännen Ann-Christine Carlberg, Fredrik Tigerström och Paul Zavrel har också deltagit i avgörandet.

Emil Vartanyan har föredragit målet.



HUR MAN ÖVERKLAGAR

Om Ni vill överklaga förvaltningsrättens dom/beslut ska Ni skriva till Kammarrätten i Stockholm.

Skrivelsen ska dock skickas eller lämnas till förvaltningsrätten. Tala om varför Ni anser att domen/beslutet ska ändras och vilken ändring Ni vill ha. Sänd även med sådant som Ni anser ha betydelse och som Ni inte tidigare gett in.

- För att kammarrätten ska kunna ta upp Ert överklagande måste Er skrivelse ha kommit in till förvaltningsrätten **inom två månader** från den dag då Ni fick del av domen/beslutet. För offentlig part räknas dock tvåmånaderstiden från den dag då domen/beslutet meddelades. (Angående beräkningen av tiden för överklagande, se nedan.)
- Tala om vilken dom eller vilket beslut Ni överklagar genom att anteckna förvaltningsrättens namn och målnummer.
- Uppge person-/organisationsnummer, postadress, e-postadress och telefonnummer till bostaden och mobiltelefon. Adress och telefonnummer till Er arbetsplats ska också anges samt eventuell annan adress där Ni kan nås för delgivning. Har Ni redan tidigare lämnat dessa uppgifter i målet – och om de fortfarande är aktuella – behöver Ni inte uppges dem igen.

- Om Ni anlitar ombud, ska ombudets namn, postadress, e-postadress, telefonnummer till arbetsplatsen och mobiltelefonnummer anges.
- Om någon person- eller adressuppgift ändras, ska Ni utan dröjsmål anmäla ändringen till kammarrätten.

Adressen till förvaltningsrätten framgår av förvaltningsrättens dom/beslut.

Behöver Ni fler upplysningar om hur man överklagar kan Ni vända Er till förvaltningsrätten.

Sista dagen för överklagande är i regel den dag som genom sitt tal i månaden motsvarar den dag Ni fick del av domen/beslutet. Om Ni fick del av förvaltningsrättens dom/beslut t.ex. den 30 juni måste besvärshandlingen ha kommit in senast den 30 augusti. Om Ni fick del av domen/beslutet en dag med ett tal i månaden som inte finns i slutmånaden löper besvärstiden ut på slutmånadens sista dag. Om Ni fick del av domen/beslutet t.ex. den 31 juli måste besvärshandlingen ha kommit in senast den 30 september.

Om sista dagen för överklagande infaller på lördag, söndag eller helgdag, midsommarafton, julafton eller nyårsafton räcker det att besvärshandlingen kommer in nästa vardag.

HUR MAN ÖVERKLAGAR

Den som vill överklaga kammarrättens avgörande ska skriva till Högsta förvaltningsdomstolen. Skrivelsen ställs alltså till Högsta förvaltningsdomstolen *men ska skickas eller lämnas till kammarrätten*.

Överklagandet ska ha kommit in till kammarrätten inom två månader från den dag då klaganden fick del av beslutet. Tiden för överklagande för det allmänna räknas dock från den dag beslutet meddelades.

För en enskild klagande är sista dagen för överklagande två månader från den dag då han/hon fick del av kammarrättens beslut. Om klaganden fick del av kammarrättens beslut t.ex. den 30 juni måste skrivelsen med överklagande ha kommit in senast den 30 augusti. Om klaganden fick del av beslutet t.ex. den 31 juli, som inte har någon motsvarighet två månader senare, löper tiden i stället ut på slutmånadens sista dag, dvs. i det här exemplet den 30 september. Om sista dagen för överklagande infaller på en lördag, söndag eller helgdag, midsommar-, jul- eller nyårsafton, räcker det att skrivelsen kommer in nästa vardag.

För att ett överklagande ska kunna tas upp i Högsta förvaltningsdomstolen krävs att *prövningstillstånd* meddelas. Högsta förvaltningsdomstolen lämnar prövningstillstånd om det är av vikt för ledning av rättstillämpningen att överklagandet prövas eller om det finns synnerliga skäl till sådan prövning, såsom att det finns grund för resning eller att målets utgång i kammarrätten uppenbarligen beror på grovt förbiseende eller grovt misstag.

Om prövningstillstånd inte meddelas står kammarrättens beslut fast. Det är därför viktigt att det klart och tydligt framgår av överklagandet till Högsta förvaltningsdomstolen varför man anser att prövningstillstånd bör meddelas.

Om en part har överklagat beslutet får även motparten ge in ett överklagande, trots att den gällande tiden för överklagande gått ut. Ett sådant (anslutnings-) överklagande ska ges in inom en månad räknat från utgången av den tidigare överklagandetiden. Ett anslutningsöverklagande förfaller om det första överklagandet återkallas eller av annan anledning förfaller. Även när det gäller anslutningsöverklagande krävs prövningstillstånd.

Skrivelsen med överklagande ska innehålla följande uppgifter;

1. den klagandes namn, person-/organisationsnummer, postadress, e-postadress och telefonnummer till bostaden och mobiltelefon. Dessutom ska adress och telefonnummer till arbetsplatsen och eventuell annan plats där klaganden kan nås för delgivning lämnas om dessa uppgifter inte tidigare uppgetts i målet. Om klaganden anlitar ombud, ska ombudets namn, postadress, e-postadress, telefonnummer till arbetsplatsen och mobiltelefonnummer anges. Om någon person- eller adressuppgift ändras är det viktigt att anmälan snarast görs till Högsta förvaltningsdomstolen
2. det beslut som överklagas med uppgift om kammarrättens namn, målnummer samt dagen för beslutet
3. de skäl som klaganden vill åberopa för sin begäran om att få prövningstillstånd
4. den ändring av kammarrättens beslut som klaganden vill få till stånd och skälen för detta
5. de bevis som klaganden vill åberopa och vad han/hon vill styrka med varje särskilt bevis.