



**FÖRVALTNINGSRÄTTEN**  
**I STOCKHOLM**  
 Skatteavdelningen  
 Enhet 3

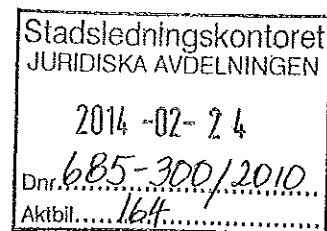
**DOM**  
 2014-02-20  
 Meddelad i  
 Stockholm

Mål nr  
 26652-13

**KLAGANDE**

Stockholms kommun, 212000-0142

Ombud: Kristina Westerlind  
 Stadsledningskontoret  
 Juridiska avdelningen  
 105 35 Stockholm

**MOTPART**

Skatteverket  
 551 95 Jönköping

Skatteverkets dnr 430 413805-13/5281

**ÖVERKLAGAT BESLUT**

Skatteverkets beslut 2013-04-17, se bilaga 1

**SAKEN**

Arbetsgivaravgifter samt skattetillägg redovisningsperiod april 2008  
 Ersättning för kostnader

**FÖRVALTNINGSRÄTTENS AVGÖRANDE**

Förvaltningsrätten bifaller överklagandet så att det överklagade beslutet om påförda arbetsgivaravgifter och skattetillägg undanröjs.

Förvaltningsrätten avvisar yrkandet om ersättning för kostnader i processen hos Skatteverket.

Förvaltningsrätten avslår yrkandet om ersättning för kostnader i processen hos förvaltningsrätten.

Dok.Id 442031

Postadress  
 115 76 Stockholm

Besöksadress  
 Tegelluddsvägen 1

Telefon  
 08-561 680 00

E-post:  
 forvaltningsrattenistockholm@dom.se

Telefax  
 08-561 680 01

Expeditionstid  
 måndag – fredag  
 08:00-16:30

YRKANDEN M.M.

Skatteverket beslutade att påföra Stockholms kommun ytterligare underlag för arbetsgivaravgifter för redovisningsperioden april 2008 med 1 436 368 kr avseende förmån av prisbilligt utköp. Skatteverket beslutade även att ta ut skattetillägg med 20 procent av den skatt som belöper på 1 436 368 kr. Skälen för beslutet framgår av bilaga 1.

Stockholms kommun (staden) yrkar att det överklagade beslutet upphävs och att påförda arbetsgivaravgifter och skattetillägg undanröjs. Staden yrkar även ersättning för kostnader med 268 500 kr, varav 216 000 kr avser kostnader för processen hos Skatteverket och 52 000 kr avser kostnader för processen hos förvaltningsrätten. Till stöd för stadens talan anförs i huvudsak följande. Ingen skattepliktig förmån har utgått varför grund saknas att påföra arbetsgivaravgifter. Den av Anecta företagsförmedling (Anecta) utförda värderingen kan inte ligga till grund för beslut om beskattning. Det finns även skäl att ifrågasätta Skatteverkets beslut på formella grunder. Varken efterbeskattning eller skattetillägg kommer därmed i fråga för staden.

*Skattefrågan*

Staden har till stöd för sin talan lämnat in rättsutlåtande av Anders Hultqvist, juris doktor, adjungerad professor i finansrätt vid Stockholms universitet. Anders Hultqvist har i rättsutlåtande samt vid den muntliga förhandlingen anfört i huvudsak följande. Skatteverket argumenterar huvudsakligen kring verklig innebörd (faktumsidan). I förevarande fall är dock de faktiska omständigheterna ostridiga. Frågan är bara om någon skattepliktig förmån uppkommer (regelsidan). Inkomster de f.d. anställdas bolag erhåller beskattas på det normala sättet. Det finns inte stöd i lag för att beskatta förväntade framtida inkomster hos personer som slutar hos sin arbetsgivare och istället arbetar i egen regi såsom leverantör hos sin f.d.

arbetsgivare. Frågan är vad Skatteverket har för lagstöd för sin beskattningsåtgärd och hur det, i så fall, grundar sig på en rimlig tolkning av inkomstskattelagen. Förutom de i lagtexten angivna förvärven – i inkomstslaget tjänst finns inte begreppet ”verksamhet” – kan man vid tolkning och tillämpning av inkomstskattelag falla tillbaka på det för inkomstskatterätten grundläggande inkomstbegreppet. Men inte heller vid tolkning av detta begrepp finns någon möjlighet att beskatta annat än förmåner som erhålls, antingen i form av egendom (tillgångar) som förvärvas under marknadspris eller som på något annat sätt kan konsumeras (semesterresor, rabatter etc.), varvid det också av kontantprincipen följer att de inte kan beskattas förrän de tas i anspråk. I nu aktuellt fall sker inget sådant förvärv av någon tillgång (eller konsumeras något). Det som överlåts kan ha ett värde men det går inte att ta betalt för sammansättningar av människor som överlåts (personal och brukare). Det går därför inte heller att beskatta. Det finns inget stöd i lagtext, doktrin eller praxis för beskattning av ifrågavarande förfarande. Det uppstår därmed inte någon skattepliktig förmån i det aktuella fallet.

Staden anför även i huvudsak följande till stöd för sin talan. Staden har ett kundvals-system som innebär att en enskild som beviljats hemtjänst själv väljer utförare. I princip vem som helst kan bli utförare om man uppfyller stadens krav och får ett tilldelningsbeslut. Kommunen ersätter utförarna i förhållande till hur många timmar som har beviljats varje brukare. Utförare har ingen garanti för att de får behålla brukare. Brukare kan byta utförare med kort varsel. Staden ville utöka valfriheten för brukarna. Det var därför staden började med avknoppning och inrättade utmaningsrätten. Vantörs Hemtjänst AB (Vantörs Hemtjänst) har fått ett tilldelningsbeslut som alla andra utförare. Verksamheten startades i april 2008. Avtal tecknades i juni. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens (HFD) dom (RÅ 2010 ref. 100) borde staden ha tagit mer betalt för hemtjänstverksamheten än staden gjorde. Frågan är om staden kan beskattas för att man inte gjorde det, dvs.

om de f.d. anställda därigenom erhållit en skattepliktig förmån. Ingen till företag paketerad verksamhet har överlåtit, inte heller någon firma eller något varumärke, och varken personal eller kunder har per automatik följt med till det nybildade bolaget. Varken personal eller kunder kan för övrigt "överlåtas" vilket Skatteverket synes mena. Staden har inte heller haft någon avsikt att berika de f.d. anställda på det sätt som Skatteverket anser har skett. Staden har generellt uppmuntrat medarbetare som velat avknoppa delar av stadens verksamhet och den utmaningsrätt som finns inom staden medför en möjlighet för alla att ta över kommunal verksamhet genom försäljning eller upphandling efter nämndprövning. Utmaningsrätten har inte varit okänd för allmänheten. Ingen annan fann dock aktuell verksamhet intressant nog för att utmana staden. Det övertagande som skett har alltså inte förutsatt en anställning inom staden. Om någon annan hade anmält intresse för verksamheten hade denna anmälan prövats och förutsättningarna för övertagandet hade varit desamma som för Vantörs Hemtjänst. Innebörden av avtalet mellan staden och Vantörs Hemtjänst har inte varit av någon annan verklighet än den som parterna, fullt medvetet avtalat om. Det är inte, som Skatteverket påstår, så att "en sammanhållen och etablerad hemtjänstverksamhet med kundkrets, personal, lokal och inventarier" övertagits. I den mån ett otillåtet stöd har utgått så är det bolaget som har erhållit ett sådant stöd inte de f.d. anställda. HFD uttalade sig inte angående någon skatterättslig följd av ett kommunalrättsligt otillåtet stöd. Enligt HFD är staden skyldig att försöka få betalt för goodwill-värde utöver inventarier, varför staden har att rätta sig härefter. Staden har i enlighet med sin skyldighet därtill enligt kommunallagen rättat verkställigheten av sitt beslut. Staden kontaktade de f.d. anställda för att förhandla fram en tilläggsköpeskillning. En förutsättning var att bolaget gick med på att erlægga en tilläggsköpeskillning överhuvudtaget. Staden hade begränsat förhandlingsutrymme. Vantörs Hemtjänst erlade i alla fall en tilläggsköpeskillning. Stadens beslut att godkänna denna har laglighetsprövats av förvaltningsrätten (mål nr 19651-11) som funnit det

~~utgöra en lagenlig rättelse. Staden vidhåller att rättsläget var oklart fram till~~  
HFD:s dom.

#### *Värderingen*

HFD uttalar sig inte närmare om vad staden, utöver inventarierna, borde ha erhållit ersättning för vid överlåtelsen, än mindre vad marknadsvärdet för verksamheten skulle uppgått till. Den mellan parterna överenskomna köpeskillingen utgör enligt staden det marknadsmässiga värde som p.g.a. HFD:s dom fått fastställas i efterhand för verksamheten. Staden har jämfört med två liknande hemtjänstverksamheter som har värderats till cirka 2,5 miljoner kronor. Anectas värdering kan inte läggas till grund för eventuell efterbeskattning. Det fanns många osäkerhetsfaktorer vid tidpunkten för avyttringen. Det var bl.a. oklart hur många i personalen som skulle följa med. De hade ju en trygg anställning i kommunen som de fick tjänstledigt från. Om brukarna skulle följa med eller välja en annan utförare var också oklart. Den kommunala verksamheten bedrevs inte i bolagsform eller som fristående rörelse på annat sätt. Att göra värderingen utifrån samma principer som vid en ordinär företagsöverlåtelse är därmed inte korrekt. Värdering i efterhand är även annorlunda jämfört med värdering i samband med företagsöverlåtelser där köpare och säljare har möjlighet att förhålla sig till en utförd värdering innan överenskommelser träffas om slutligt pris. Företrädare för värderingsfirman har uttryckligen angivit att man inte tidigare värderat kommunal verksamhet. För den kommunala verksamheten gäller speciella förutsättningar. En värdering utifrån dessa förutsättningar blir mycket osäker. Värderingsfirmans uppfattning är att om de hade fått uppdrag att sälja verksamheten vid tidpunkten för försäljningen hade de med "hög sannolikhet" erhållit köpeskillingen 7 miljoner kronor. Eftersom det är fråga om efterbeskattning har Skatteverket bevisbördan. Värderingsfirmans uppfattning om "hög sannolikhet" uppfyller inte gällande beviskrav, som är styrkt/visat, för att en erlagd köpeskillning skulle vara oriktig. Skatteverkets bevisbörda kan

~~inte anses uppfyllt genom omständigheterna i målet i sig. För det fall~~  
skatterättslig grund skulle befinnas föreligga i och för sig för inkomst av tjänst för de f.d. anställda menar staden således att Vantör erlagt marknadsmässig ersättning för vad som erhållits. Någon förmån har därmed inte utgått. Det saknas alltså grund för att påföra staden arbetsgivaravgifter.

#### *Formell invändning*

Av beslutet framgår att den aktuella beskattningsperioden är april 2008. Skatteverket har byggt upp processen på att det finns goodwill vilket i 18 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) (IL) behandlas precis som inventarier. Beskattningen ska därför ske samtidigt som avtalet om överlåtelse av inventarierna. Det innebär att beslutet avser fel period. Den korrekta perioden är juni 2008 då avtalet om överlåtelse av inventarierna tecknades. Skatteverkets beslut kan därför ifrågasättas på formella grunder.

#### *Ersättning för kostnader*

Staden har haft ombudskostnader avseende rättsutlåtande från Anders Hultqvist samt dennes biträdande vid muntlig förhandling. Ersättningen ska utgå oavsett utgång på grund av att målet avser fråga som är av betydelse för rättstillämpningen.

**Skatteverket** motsätter sig att beslutet ändras och anför följande.

#### *Skattefrågan*

Enligt fast praxis är det rättshandlingars verkliga innebörd som ska läggas till grund för beskattning. Precis som HFD har konstaterat i RÅ 2010 ref. 100 är den verkliga innebörden av kommunens beslut att Vantörs Hemtjänst får ”tillgång till en etablerad verksamhet med personal och kundkrets på ett sätt som motsvarar en överlåtelse av verksamheten”. Skatterettsligt är det inte endast inventarier som har överlåtit utan en hel

verksamhet. HFD har även konstaterat att det totala värdet av verksamheten överstiger värdet på inventarierna. Staden har åberopat två värderingsutlåtanden som staden låtit göra avseende två andra hemtjänstverksamheter. Båda dessa avser rörelsevärderingar efter de nya riktlinjerna "Tillämpningsanvisningar avseende avknoppning" från Stadsledningskontoret och inkluderar värde på kundstock, goodwill, inventarier samt ekonomiskt utfall och utveckling framöver vid personalövertagande av respektive hemtjänstenhet. Hela verksamheten har sålts, villkorad med att de f.d. anställda skulle ta över.

I princip alla ersättningar och förmåner som en arbetsgivare ger sina anställda är avgiftspliktiga för arbetsgivaren och skattepliktiga för den anställde om de inte uttryckligen undantagits från beskattning. Inkomster i annat än pengar ska värderas till marknadsvärdet. Värderingen av en förmån att förvärva en verksamhet till underpris ska därför värderas till marknadsvärde. I det här sammanhanget saknas pris för sådan verksamhet. Värdet ska göras föremål för bedömning av en utomstående värderare. Den enda professionella oberoende värderingen som finns i målet är den som Skatteverket har tagit fram. För att en skatte- och avgiftspliktig förmån ska föreligga krävs det inte att Skatteverket kan bevisa att förmånen har varit avsedd att kompensera den anställde för ytterligare lön. En förmån är skatte- och avgiftspliktig om den baseras på någon form av prestation eller verksamhet, vilket är uppfyllt redan genom att de f.d. anställda vid förmånstillfället var anställda hos staden. För beskattning krävs inte att ersättningens eller förmånens storlek måste avse eller motsvara marknadsmässig compensation för utebliven ersättning för tidigare eller senare utförda arbetsprestationer. Skatteverket framhåller att de f.d. anställda ansökt om avknoppning vilket enligt kommunens tillämpningsanvisningar definieras "som när drift av stadens verksamhet övergår från staden till företag och anställd i staden ingår som ägare". Avknoppningen har inte föregåtts av något anbudsförfarande och inga andra anställda eller några andra personer har heller anmält sitt intresse.

Anställningarna skapar således inte endast en presumtion för att förmånen har utgått på grund av deras anställningar hos kommunen utan omständigheterna visar att förmånen är direkt kopplad till deras anställningar. De f.d. anställda valde att föra över verksamheten till sitt egna bolag. Förmånen har därmed destinerats till bolaget av de anställda. Det innebär inte att den är undantagen från beskattning. En utmaningsrätt som är okänd för flertalet och som någon inte ens anmält intresse för att utnyttja saknar helt betydelse för både att bedöma kopplingen av förmånen till de f.d. anställda och till det överenskomna priset för verksamheten. Förvaltningsrättens laglighetsprövning i samband med tilläggsköpeskillingen saknar helt skatterättslig relevans och betydelse. Det är Vantörs Hemtjänst som enligt civilrättsligt bindande avtal har förvärvat den aktuella hemtjänstverksamheten. Vid en laglighetsprövning saknas dock förutsättning för tillämpa någon motsvarighet till avtals verkliga innebörd.

#### *Värderingen*

Skatteverket anser att den totala köpeskillingen som kommunen har förhandlat fram med Vantörs Hemtjänst inte kan anses motsvara en marknadsmässig ersättning för den avknoppade verksamheten. Avknoppningen av hemtjänstverksamheten föregicks inte av något offentligt anbudsförfarande i konkurrens med andra aktörer. Avtalet har ingåtts med staden som arbetsgivare. Fråga är inte om avtal mellan två av varandra oberoende och fristående parter varför avtalad köpeskillning inte presumtionsvis kan antas återspegla något objektiva marknadsvärde. En värdering av två helt andra verksamheter kan av naturliga skäl inte vara representativa för värdet på den nu aktuella verksamheten. Den av Anecta utförda värderingen är gjord med försiktighet. Skatteverkets utredning påbörjades innan överenskommelsen om tilläggsköpeskillning. Normalt godtas inte klausuler eller åtgärder som påverkar den skattemässiga bedömningen efter det att skatteverket har påbörjat utredning. Skatteverket



har dock i detta fall godtagit överenskommelsen. Vid värdering av förmånen har Skatteverket godtagit tilläggsköpeskillingen på 2,5 miljoner kronor vilket gör att värderingen av förmånen har präglats av ännu större försiktighet. Att Anecta inte värderat kommunal verksamhet tidigare saknar betydelse. Anecta har värderat hemtjänstverksamhet tidigare. Underlaget som har använts vid värderingen har tagits fram av staden. Underlaget är inte ifrågasatt. Kostnaderna och intäkterna är särredovisade. Endast 4 procent redovisades centralt. Staden har inte med åberopande av oberoende värderingsutlåtande eller på annat sätt har visat att det finns anledning att frångå Anectas värderingsutlåtande. Att förvaltningsrätten inte fann skäl att upphäva beslutet beträffande överenskommelsen innebär inte att överlåtelsen efter tilläggsköpeskillingen har skett till marknadspris. Det finns inget krav på att en rättelse ska vara baserad på marknadsmässiga villkor. Att en i efterhand utförd värdering utgör tillräcklig bevisning för beskattningsåtgärder framgår för övrigt t.ex. av RÅ 1989 ref. 10.

#### *Beviskrav*

Beviskraven för efterbeskattning och skattetillägg är högre än vad som gäller vid det ordinarie förfarandet och kan uttryckas som "mycket sannolikt". Skatteverket hävdar att verket med tillräcklig stryka har visat att staden lämnat en oriktig uppgift beträffande de utgivna förmånerna som grund för både efterbeskattning och skattetillägg. Detta genom att staden dels inte har redovisat eller omnämnt förmånerna i skattedeklarationen eller på annat sätt fäst Skatteverkets uppmärksamhet på att några förmåner överhuvudtaget utgetts till de f.d. anställda dels för att överlåtelsen före överenskommelsen om tilläggsköpeskilling enbart baserades på en överlåtelse av inventarier. Anectas värdering visar på en sådan stor diskrepans att en oriktig uppgift kan anses föreligga redan genom denna. Staden har varit medveten om denna, bl.a. genom den process som har varit. Reservationer mot beslutet lämnades in. Rättsläget är helt klart. Det finns inga tveksamheter.

---

*Stadens formella invändningar*

Skatteverket anser inte att beslutet avser fel beskattningsperiod. De f.d. anställda tog rent praktiskt över verksamheten från den 1 april 2008, avtal om överlåtelse av inventarier tecknades under 2008 och köpeskillingen betalades under 2008. Den avgiftsgrundande förmån som de f.d. anställda erhållit har disponerats eller kommit dem till del under 2008. Skatteverkets beslut att avgiftsbelägga staden för förmånen för beskattningsåret 2008 är därför riktigt. Beskattningen ligger i rätt period.

*Ersättning för kostnader*

Skatteverket anser att ersättning för kostnader inte ska utgå. Staden yrkade inte ersättning för kostnader hos Skatteverket. Ersättning kan endast utgå för den del av arbetet som hänför sig till ombudskostnader i förvaltningsrätten. Om förvaltningsrätten anser att ersättning ska utgå anser Skatteverket att 25 000 kr är ett skäligt belopp.

Förvaltningsrätten har den 29 januari 2014 hållit muntlig förhandling i målet.

**SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET**

*Utgångspunkter för förvaltningsrättens bedömning*

Frågan i målet är om de f.d. anställda enhetscheferna i kommunens hemtjänstverksamhet genom avknoppningen av kommunens hemtjänstverksamhet till Vantörs Hemtjänst erhållit en förmån av tjänst och om det därför finns grund att höja underlaget för stadens arbetsgivaravgifter. Frågan är även om det finns grund för att påföra staden skattetillägg.

Huvudregeln är att alla förmåner på grund av tjänst är skatte- och avgiftspliktiga (11 kap. 1 § IL och 2 kap. 10 § socialavgiftslagen

(1999:1229)). Om den aktuella transaktionen utgör en förmån på grund av tjänst så ska denna tas upp till beskattning om inget annat framgår.

Staden har två huvudgrunder för sin talan. För det första menar staden att ingen skattepliktig förmån har utgått och för det andra menar staden att den av Skatteverket åberopade värderingen inte kan ligga till grund för beskattning. Staden har även ifrågasatt beslutet på formella grunder.

#### *Lagstöd*

Staden menar att det inte finns lagstöd för att beskatta de f.d. anställda för förmån av tjänst.

För att göra en bedömning av om det saknas lagstöd för beskattning är det nödvändigt att klargöra innebörden av överlåtelsen. HFD uttalade i RÅ 2010 ref. 100 att Vantörs Hemtjänst genom beslutet fick tillgång till en etablerad verksamhet med personal och kundkrets på ett sätt som motsvarar en överlåtelse av verksamhet. Förvaltningsrätten finner ingen anledning att göra någon annan bedömning i skatterättsliga hänseenden av vad som har överlåtits. Förvaltningsrätten anser därför att det som har överlåtits är en verksamhet.

Huvudregeln är att alla förmåner på grund av tjänst ska beskattas. Det gäller både materiella och immateriella förmåner. Så länge det som arbetstagaren erhåller kan anses vara en *förmån* pga. tjänst finns det, enligt förvaltningsrättens mening, lagstöd för beskattning. Avsaknad av definition av "verksamhet" i inkomstlagen tjänst saknar därför betydelse. Förvaltningsrätten konstaterar även att något undantag från huvudregeln att alla förmåner på grund av tjänst är skattepliktiga inte är tillämpligt i förevarande fall. Förvaltningsrätten finner att därför att det inte saknas lagstöd för att beskatta en överlåtelse av en verksamhet som förmån på grund av tjänst. Det finns därför inte anledning att dela upp det som

---

överlåtits i beståndsdelar som var för sig inte går att tillskriva något överlåtningsbart värde, vilket staden menar är nödvändigt.

Staden har även anfört att anledningen till avknoppningen från stadens sida endast varit ett sätt att öka valfriheten för brukarna. Enligt förvaltningsrätten är de speciella förutsättningar som föreligger för en hemtjänstutförare i stadens valfrihetssystem faktorer som snarare borde beaktas vid en värdering av verksamheten. Dessa förutsättningar påverkar dock inte bedömningen av vad som faktiskt har överlåtits.

*På grund av tjänst*

En förutsättning för beskattning är att den aktuella verksamheten erhållits på grund av tjänst. De f.d. anställda var vid tidpunkten för ansökan och närmast före överlåtelsen anställda hos kommunen. Förvaltningsrätten anser att anställningarna skapar en presumtion för att överlåtelsen har skett på grund av anställningarna (se bl.a. RÅ 1987 ref. 10, RÅ 1997 ref.1). De f.d. anställda har även ansökt om avknoppning vilket enligt tillämpningsanvisningarna innebar att drift av stadens verksamhet övergår från staden till företag och anställd i staden ingår som ägare.

Överlåtelsen har inte skett genom någon form av öppet förfarande. Staden menar dock att det inom kommunen funnits en utmaningsrätt som medför en möjlighet för alla att ta över kommunal verksamhet genom försäljning eller upphandling efter nämndprövning. Förvaltningsrätten finner dock att detta inte är tillräckligt för att bryta sambandet mellan anställningarna och överlåtelsen.

Att överlåtelsen har skett till Vantörs Hemtjänst och inte till de anställda personligen saknar enligt förvaltningsrättens mening betydelse. Det som överförts har indirekt kommit de f.d. anställda till godo, vilket är tillräckligt (jfr RÅ 1989 ref. 57).

Staden har även anfört att det inte funnits någon avsikt från stadens sida att berika de anställda genom en överlåtelse. Förvaltningsrätten konstaterar härvid återigen att frågan är om överlåtelsen har skett på grund av deras tjänst. Eventuell avsikt att belöna de anställda saknar betydelse.

Förvaltningsrätten konstaterar sammanfattningsvis att det får anses klarlagt att anledningen till att de f.d. anställda fick överta verksamheten var på grund av deras tjänster inom kommunen.

#### *Formell invändning*

Staden har anfört att Skatteverket hänvisat till fel period i sitt beslut vilket enligt staden innebär att Skatteverkets beslut kan ifrågasättas på formella grunder.

Inkomster ska tas upp som intäkt det beskattningsår då de kan disponeras eller på något annat sätt kommer den skattskyldige till del (10 kap. 8 § IL). Av utredningen framgår att Enskede-Årsta-Vantörs stadsdelsnämnd beslutade att hemtjänstverksamheten i Rågsved och Hagsätra skulle övergå till Vantörs Hemtjänst den 1 april 2008. Förvaltningsrätten finner därför att verksamheten har kommit de f.d. anställda till del i april 2008. Beslutet avser därmed rätt period.

#### *Värderingen*

Frågan om den aktuella överlåtelsen av verksamheten kan anses utgöra en förmån är beroende av marknadsvärdet av det som överlåtits. Inkomster i annat än pengar ska värderas till marknadsvärdet (61 kap 2 § IL). Endast den del som överlåtits till ett pris understigande marknadsvärdet kan anses utgöra en förmån. Värderingen har därmed en avgörande betydelse i detta fall.

~~En uppskattning av marknadsvärdet av den överlåtna verksamheten syftar~~  
till att så nära som möjligt uppskatta det värde som verksamheten hade haft om den överlåtits mellan oberoende parter på marknadsmässiga villkor. Eftersom en värdering kan läggas till grund för fastställande av underlag för skatter och avgifter måste värderingen göras med största möjliga noggrannhet och schablonmässiga inslag som kan öka osäkerheten bör i möjligaste mån undvikas. Skatteverket har bevisbördan för intäktsidan. I förevarande fall rör det sig även om efterbeskattning vilket medför att Skatteverket ska göra mycket sannolikt att oriktig uppgift har lämnats till ledning för beskattning. Eftersom en värdering genom uppskattning eller beräkning alltid är behäftad med viss osäkerhet innebär beviskravet att det kan ställas höga krav på att den värdering, som i förevarande fall är av avgörande betydelse, visar ett korrekt marknadsvärde.

Skatteverket har anlitat Anecta företagsförmedling som har gjort en värdering av den aktuella verksamheten. Skatteverket menar att denna värdering visar ett korrekt marknadsvärde. Staden anser dock att Anectas värdering inte kan ligga till grund för att bestämma marknadsvärdet. Staden anser istället att den överenskomna ersättningen med tilläggsköpeskillingen utgör marknadsmässig ersättning.

Frågan är då vad som var marknadsmässigt pris för verksamheten vid överlåtelsepunkten. Det är svårt att med säkerhet veta vad som är ett marknadsmässigt pris när det är fråga om en verksamhet som inte har försålts i konkurrens på en öppen marknad. Det bästa underlaget skulle ha varit en oberoende värdering i samband med överlåtelsen. Nu har staden inte låtit göra en sådan värdering utan vid överlåtelsepunkten haft uppfattningen att det marknadsmässiga värdet var värdet av inventarierna. Efter HFDs dom, RÅ 2010 ref. 100, har staden jämfört med två liknande verksamheter och förhandlat om en tilläggsköpeskillning i motsvarande nivå. Överenskommelsen om tilläggsköpeskillning laglighetsprövades och

~~överenskommelsen ansågs utgöra en lagenlig rättelse. Staden menar därför~~  
att det fastslagits att erlagd köpeskillning var marknadsmässig.

Förvaltningsrätten anser att laglighetsprövningen inte innebär att förvaltningsrätten fastställt att den tilläggsköpeskillning som erlagts utgör marknadsmässigt pris.

Skatteverket hänvisar till att den enda oberoende värdering som finns är den som är gjord i efterhand av Anecta.

Förvaltningsrätten noterar att Anecta i sin värdering anför att det vid värderingen finns osäkerhet kring det underlag som de erhållit från Stockholm stad, dels beroende på att värderingen görs flera år efter värderingstidpunkten, dels då de inte fått basmaterialet godkänt av den värderade verksamheten. Vidare anför Anecta att Stockholms stad inte heller fullt ut särredovisat den aktuella verksamheten och att vissa organisatoriska förändringar har skett mellan åren. Det innebär att den värdering de kommit fram till stämmer under förutsättning att den uppskattade resultaträkningen i stort sett stämmer. Anecta anför att de sammanställt en resultaträkning som den sannolikt skulle ha sett ut om verksamheten under 2007 bedrivits i privat regi. Den har bildat underlag för en prognos för kommande år, vilken i sin tur bildat underlag för själva värderingen. Anecta har samlat det underlag de fått i en resultaträkning för den kommunalt bedrivna verksamheten som kompletterats med en uppskattning av de centrala kostnader som kommunen inte fördelat ut. Efter att de justerat den som den sannolikt skulle ha sett ut om verksamheten bedrivits i privat regi har resultaträkningen justerats eftersom antalet biståndstimmar ökat kraftigt under 2007. De har använt snittet för de senaste tre månaderna som grund för omsättningen på helårsbasis.

~~Anecta har efter att de räknat fram ett rimligt marknadsvärde på 8,5-9~~  
miljoner kronor beaktat vissa osäkerhetsfaktorer och uppskattat en realistisk köpeskilling till 7 miljoner kronor. En sådan osäkerhetsfaktor är t.ex. att verksamheten bedrivits i kommunal regi utan egen komplett resultat- och balansräkning och att vissa kostnader har tagits centralt för att sedan fördelas ut medan andra kostnader fördelats ut på verksamheterna. En annan faktor är att eftersom verksamheten inte paketerats i bolagsform är den enda överlåtelseformen en inkråmsförsäljning. Ytterligare en faktor är att branschens normala lönsamhet ligger lägre än den aktuella verksamhetens lönsamhet. Det har även beaktats att det alltid finns en risk vid företagsöverlåtelser att nyckelpersoner slutar och att tröskeln att starta upp en hemtjänstverksamhet är inte särskilt hög och en populär verksamhetschef skulle antagligen kunna få en hel del personal och även brukare med sig om personen skulle starta upp ett eget företag.

Förvaltningsrätten anser att den värdering som Anecta gjort innehåller alltför stora grundläggande osäkerhetsfaktorer för att kunna läggas till grund för en bestämning av ett marknadsvärde som ska ligga till grund för beskattning av en förmån i en efterbeskattningsprocess. Förvaltningsrätten har då särskilt beaktat att värderingen har baserats på osäkra siffror där hela verksamheten inte har särredovisats, den bygger på en uppskattning av endast ett år i stället för flera år och när det gäller omsättningen har den baserats på ett underlag av endast tre månader. Förvaltningsrätten finner också att betydligt fler och större osäkerhetsfaktorer fanns 2008 än när värderingen gjordes flera år senare. En värdering som i grunden bygger på så många osäkerhetsfaktorer kan blir grovt missvisande. Anecta har själva anfört att värderingen gäller under förutsättning att deras uppskattade resultaträkning i stort sett stämmer. Anecta har inte heller närmare redovisat hur man har beräknat den osäkerhetsmarginal som dragits av efter att det beräknade marknadsvärdet räknats fram.



Med beaktade av det ovan anförda samt mot bakgrund av det högre beviskravet som gäller vid efterbeskattning gör förvaltningsrätten bedömningen att Anectas värdering inte visar att marknadsvärdet av den aktuella verksamheten var 7 miljoner kronor vid tidpunkten för överlåtelsen. Skatteverket har därmed inte gjort mycket sannolikt att det av staden avtalade priset har understigit marknadsvärdet. Det har därför inte heller gjorts mycket sannolikt att de f.d. anställda erhållit en förmån på grund av tjänst. Det saknas därmed förutsättningar för att höja underlaget för arbetsgivaravgifter.

Eftersom det saknas grund för beskattning saknas det även grund för att påföra staden skattetillägg. Skatteverkets beslut ska därmed upphävas.

#### *Ersättning för kostnader*

Begäran om ersättning för kostnader i processen hos Skatteverket ska prövas av Skatteverket. Staden har inte begärt ersättning för kostnader hos Skatteverket. Det finns därför inte något beslut om ersättning som förvaltningsrätten kan pröva. Yrkandet om ersättning för kostnader i processen hos Skatteverket ska därför avvisas.

Till den del yrkandet om ersättning avser kostnader i processen hos förvaltningsrätten gör förvaltningsrätten följande bedömning. Staden har vunnit bifall till sitt överklagande och är därför berättigad till ersättning för kostnader som skäligen behövt läggas ner för att tillvarata stadens rätt. Stadens ombudskostnader är hänförliga till arbete nedlagt av Anders Hultqvist. Förvaltningsrätten har dock bifallit överklagandet på annan grund än den som anförts av Anders Hultqvist. Förvaltningsrätten gör därför bedömningen att staden, för att skäligen tillvarata sin rätt, inte behövt lägga ner dessa kostnader. Förvaltningsrätten anser att frågan om anställda kan anses ha erhållit en förmån om de fått förvärva en verksamhet till ett pris under marknadsvärdet inte kan anses ha ett sådant

prejudiciellt intresse att ersättning ska medges på den grunden. Det saknas även i övrigt skäl för att bevilja staden ersättning för kostnader. Yrkandet härom ska därför avslås.

#### HUR MAN ÖVERKLAGAR

Detta avgörande kan överklagas. Information om hur man överklagar beslutet om ersättning för kostnader hos Skatteverket finns i bilaga 2 (DV 3109 A). Information om hur man överklagar beslutet i övriga delar finns i bilaga 3 (DV 3105 A).



Karin Dahlin

Rådman

I avgörandet har även nämndemännen Olof Hagstrand, Jan Hjelmér och Ann-Christin Holgersson deltagit.

Åsa Ullsåker har föredragit målet.