

<b>Målnummer:</b>	4581-08	<b>Avdelning:</b>	2
<b>Avgörandedatum:</b>	2010-11-04		
<b>Rubrik:</b>	Ett småhus som är nödvändigt för och uteslutande används i den skattskyldiges näringsverksamhet (renskötsel) har ansetts vara en näringsfastighet. Inkomsttaxering 2005.		
<b>Lagrum:</b>	2 kap. 8 §, 13 § och 14 § inkomstskattelagen (1999:1229)		
<b>Rättsfall:</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• RÅ 1984 1:69</li><li>• RÅ 1998 not. 38</li></ul>		

---

#### REFERAT

P-O.B. bedrev näringsverksamhet i form av renskötsel. Han var bosatt och folkbokförd på en adress i Vittangi. I sin deklaration vid 2005 års inkomsttaxering yrkade han avdrag bl.a. för kostnader hänförliga till en av honom ägd fastighet i Vettasjärvi med 15 160 kr samt för avskrivning på den byggnad som tillhörde fastigheten med 6 466 kr. - Skatteverket beslutade den 10 april 2006 att inte medge avdrag för fastighetsutgifter i näringsverksamhet med 15 160 kr eller avskrivning för byggnad, då yrkade avdrag avsåg en privatbostadsfastighet. - P-O.B. överklagade beslutet och yrkade fastställelse av taxeringen enligt ingiven deklaration. - Skatteverket fann i omprövningsbeslut den 26 oktober 2006 inte skäl att ändra tidigare fattat beslut att inte medge det med 15 160 kr yrkade avdraget för fastighetskostnader.

P-O.B. överklagade Skatteverkets beslut hos länsrätten. Han hävdade att hans bostad i Vettasjärvi var en näringsfastighet då den endast beboddes via näringsverksamhet. Det sätt han använde fastigheten var att torka kläder som blivit blöta, äta och planera under hans näringsverksamhet i Vettasjärvi.

Länsrätten i Norrbottens län (2007-07-11, ordförande Alenskär) yttrade: Enligt 13 kap. 1 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229), IL, räknas innehav av näringsfastigheter och näringsbostadsrätter samt avverkningsrätt till skog alltid som näringsverksamhet. Privatbostadsfastigheter, privatbostadsrätter och andra privatbostäder kan inte ingå i en näringsverksamhet. - Enligt 2 kap. 8 § IL avses med privatbostad ett småhus som till övervägande del används eller är avsett att användas av ägaren eller någon närstående till honom för permanent boende eller som fritidsbostad. Ett småhus som är inrättat till bostad åt två familjer räknas som privatbostad om det till väsentlig del används eller är avsett att användas av ägaren eller någon närstående till honom för permanent boende eller som fritidsbostad. - Enligt 16 § rennäringslagen (1971:437) får sameby inom byns betesområde utföra arbetshage eller annat stängsel för renarna, renslakteri eller annan anläggning som behövs för renskötseln. Sameby eller medlem i byn får på utmark inom byns betesområde uppföra renvaktarstuga, kåta, förvaringsbod eller annan mindre byggnad som behövs för renskötseln. Är anläggning som anges i första stycket avsedd för stadigvarande bruk, skall den förläggas till plats som anvisas av markens ägare. Detsamma gäller i fråga om byggnad som anges i andra stycket, om den skall uppföras för stadigvarande bruk nedanför odlingsgränsen eller utanför renbetesfjällen på mark som varken är sådan kronomark som står eller vid utgången av juni 1992 stod under statens omedelbara disposition eller mark som vid avvitrning utlagts till allmänningsskog. - I RÅ 84 1:69 ansågs renskötarbostad av enklare beskaffenhet, ca 42 kvm stor och som enbart

användes sommartid av familjen i samband med renskötselarbetet utgöra en till rennäringshänförlig driftsbyggnad och inte stadigvarande bostad. - Länsrättens bedömning - Av utredningen i målet framgår att P-O.B:s bostad i Vettasjärvi har en yta om 55 kvm. Den används enbart av honom och hans närstående vintertid då han bedriver sin näringsverksamhet där. Bostaden är en förutsättning för att han skall kunna bedriva verksamheten då renarna måste vaktas under vinterbetet. Med hänsyn till detta finner länsrätten att byggnaden är att anse som en till rennäringshänförlig driftsbyggnad och utgör inte stadigvarande bostad. - Länsrätten beslutar att P-O.B:s renvaktarbostad i Vettasjärvi skall betraktas som näringsfastighet. Det ankommer på Skatteverket att med detta som utgångspunkt ta ställning till yrkade avdrag och avskrivning.

Skatteverket överklagade länsrättens dom och yrkade att avdrag inte skulle medges för fastighetsutgifter med 15 160 kr och för avskrivning med 6 466 kr. Skatteverket anförde följande till stöd för sin talan. Aktuell byggnad är 55 kvm och uppfördes 1996. Enligt uppgifter som lämnats vid fastighetstaxeringen har i byggnaden funnits spis, kylskåp, köksskåp och två/treglasfönster. Där har vidare funnits bad, WC, el och åretruntvatten. Byggnaden har även varit isolerad. Byggnaden har således en normal standard för permanentboende. Det är ostridigt i målet att byggnaden använts av P-O.B. och hans närstående för boende. Bestämmelsen i 16 § andra stycket rennäringslagen ska tolkas i ljuset av att denna reglerar samebyns och dess medlemmars rätt att uppföra uppräknade byggnader. Bestämmelsen utgör alltså inte stöd för hur byggnaderna ska behandlas vid inkomsttaxeringen. En jämförelse kan göras med vad som gäller för t.ex. en fårskötare som under en begränsad tid bedriver sin verksamhet på annan ort än den där han har sin privatbostad. För att kunna vakta fåren dygnet runt på den nya orten förvärvar fårskötaren en byggnad för att nyttja för boende. Även om boendet i byggnaden föranletts av näringsverksamhetens behov utgör denna ändå en privatbostad. Det finns inte något stöd för att skattemässigt anse att en byggnad som används av den skattskyldige och närstående för boende är annat än en privatbostad (jfr Kammarrättens i Sundsvall dom den 13 mars 2007, mål nr 1460-06). Rättsfallet RÅ 84 1:69 avser mervärdesskatt och är således inte relevant i här aktuellt mål.

P-O.B. bestred bifall till överklagandet. Han anförde följande till stöd för bestridandet. Fastigheten är inte avsedd för permanentboende eller som fritidsbostad. Han och familjen använder bara byggnaden i Vettasjärvi när han har renarna i området. Han har sin fasta punkt i Vittangi där han hyr en fastighet. Byggnaden är liten, bara 55 kvadratmeter. Enligt Skatteverket har byggnaden normal standard för permanentboende. Som renskötare måste han kunna ha denna standard under den tid som renarna befinner sig i området under vintern. Att ställa krav på att han och andra renskötare skulle bo enklare är inte skäligt. Det rör sig om en mindre stuga som är funktionell i näringsverksamheten. I den dom från Kammarrätten i Sundsvall som Skatteverket åberopar uppgav renskötaren att byggnaden användes för boende under de tider då renarna fanns i området samt att den i övrigt var en fast punkt när inte verksamheten krävde vistelse i andra områden. Det är en avgörande skillnad jämfört med hans fall att byggnaden inte utgör någon fast punkt när renarna inte är i området. Tvärtom har han den fasta punkten i Vittangi. Behovet av byggnaden är helt avhängigt att han flyttar dit med renarna och bedriver verksamheten där. Även om rättsfallet RÅ 84 1:69 avser mervärdesskatt är det relevant i målet och det visar tydligt att en byggnad som bara används när renarna finns i området är att bedöma som näringsfastighet. Byggnaden är en förutsättning för att han ska kunna bedriva sin verksamhet i området och den är därför en till rennäringshänförlig driftsbyggnad och utgör inte stadigvarande bostad.

Kammarrätten i Sundsvall (2008-05-08, Nihlén, referent, Ärlebrant) yttrade: Aktuella bestämmelser framgår av länsrättens dom. - Regeringsrätten medgav i RÅ 84 1:69 en renskötare avdrag för ingående mervärdesskatt avseende

uppförandet av en renskötarbostad. Byggnaden var en mindre stuga av enkel beskaftenhet som uppförts för att sommartid användas som bostad för renskötaren och hans familj i samband med renskötselarbetet på sommarlandet. Regeringsrätten ansåg att byggnaden var att anse som en till rennärigen hänförlig driftbyggnad. Då och fortfarande gäller att avdrag inte får göras för sådan ingående mervärdesskatt som hänför sig till stadigvarande bostad. Med stadigvarande bostad avses byggnad eller del av byggnad som är inrättad för permanent boende (SOU 1994:88 s. 242). I målet har inte framkommit annat än att byggnaden i Vettasjärvi har en sådan standard att den kan användas för permanentboende. P-O.B. har uppgett att byggnaden nyttjas under den tid på året då renarna vistas i området och att den nyttjas av honom själv, hans föräldrar och syskon, som alla hjälps åt med renskötseln. Eftersom byggnaden således används av dess ägare och hans närstående är den att anse som en privatbostad. Det förhållandet att nyttjandet av byggnaden är föranlett av renskötseln föranleder inte annan bedömning. Avdrag kan därför inte medges för fastighetsutgifter och för avskrivning. - Med ändring av länsrättens dom förklarar kammarrätten att renvaktarbostaden i Vettasjärvi ska betraktas som privatbostad och att P-O.B. ska vägras avdrag för fastighetsutgifter och för avskrivning.

Kammarrättsrådet Forkman var av skiljaktig mening och anförde följande. Av utredningen framgår att renvaktarbostaden har en yta på 55 m<sup>2</sup> och normal standard för permanent boende även vintertid. Vidare framgår att P-O.B. och närstående till honom faktiskt använde renvaktarbostaden till övervägande del för boende under en del av det år som målet gäller. - Frågan är om det ska anses ha varit fråga om ett permanent boende. Att bostaden skulle ha använts som fritidsbostad har inte påståtts. Som skäl för att det ska anses ha varit fråga om ett permanent boende har Skatteverket främst anført att bostaden har normal standard för permanent boende. P-O.B. har som skäl för att det inte ska anses ha varit fråga om ett permanent boende anført att han har sin fasta bostad på annan ort, att renvaktarbostaden är liten och att behovet av den och dess standard är helt föranlett av hans näringsverksamhet. Skatteverket har häremot anført att det saknar betydelse att boendet har föranletts av näringsverksamheten. - Förarbetena till 2 kap. 8 § IL ger ingen direkt vägledning för bedömningen (jfr prop. 1989/90:110 s. 500 och 645). Det finns inte heller något vägledande avgörande från Regeringsrätten som är direkt tillämpligt. Det rättsfall som redovisats i länsrättens dom rör tillämpning av en bestämmelse om mervärdesbeskattning där begreppet "stadigvarande bostad", men inte begreppet "permanent boende" används. Av det uttalande i förarbeten till mervärdesskattebestämmelsen som majoriteten har hänvisat till kan enligt min mening inte den slutsatsen dras att "stadigvarande bostad" skulle avse detsamma som ett sådant faktiskt eller avsett "permanent boende" som förutsätts i 2 kap. 8 § IL. - Enligt min mening leder en samlad bedömning av utredningen till slutsatsen att P-O.B. har haft och använt renvaktarbostaden för att kunna sköta sin näringsverksamhet snarare än för att han behövt eller velat ha ett boende. Boendet i renvaktarbostaden bör därför inte anses som ett permanent boende. Till följd härav och då bostaden inte har använts som fritidsbostad ska bostaden inte anses som en privatbostad i den mening som avses i 2 kap. 8 § IL. Följaktligen anser jag att Skatteverkets överklagande ska avslås.

P-O.B. överklagade kammarrättens dom hos Regeringsrätten. Han yrkade att renskötarbostaden skulle behandlas som en näringsfastighet vid taxeringen. Vidare yrkade han ersättning för ombudskostnader i Regeringsrätten med 6 300 kr. Han anförde bl.a. följande. Bostaden i Vettasjärvi används endast för att han ska kunna sköta näringsverksamheten vintertid då renarna är i området och är nödvändig eftersom renarna måste bevakas dygnet runt. Det är vidare förenat med mycket stora kostnader att pendla mellan hemmet i Vittangi och Vettasjärvi. I Vettasjärvi finns dessutom utrymmen för att underhålla och laga skotrar, förvara stängsel, drivmedel och annat nödvändigt material. Vad kammarrätten har anført om att bostaden har sådan standard att den kan användas för permanentboende saknar betydelse.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Den omständigheten att P-O.B:s innehav av fastigheten är föranlett av att han yrkesmässigt bedriver renskötsel saknar betydelse för frågan om fastigheten är en privatbostads- eller näringsfastighet. Innehav av en bostad ska hänföras till näringsverksamhet endast om bostaden till övervägande del används för annat ändamål än att bereda bostad åt ägaren eller närstående, t.ex. uthyrning till utomstående eller som rörelselokal i en näringsverksamhet. Det är inte ovanligt med innehav av flera bostäder, vilka vid olika tillfällen under veckan, månaden eller året uteslutande tillgodoser behovet av en bostad och därmed sammantaget används för permanent boende. Genom uttrycket "permanent boende eller som fritidsbostad" måste lagstiftaren ha åsyftat samtliga former av boende. Detta medför att i de fall flera bostäder innehas, dessa ska behandlas som privatbostäder om de tillsammans eller var för sig används för eget boende.

Regeringsrätten (2010-11-04, Eliason, Kindlund, Knutsson, Stenman) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Av 2 kap. 13 § IL framgår att en förutsättning för att ett småhus ska vara en privatbostadsfastighet är att huset är en privatbostad.

Enligt 2 kap. 8 § IL avses med privatbostad ett småhus som till övervägande del används eller är avsett att användas av ägaren eller någon närstående till honom för permanent boende eller som fritidsbostad.

Ett småhus som inte är en privatbostadsfastighet är enligt 2 kap. 14 § IL en näringsfastighet.

Frågan i målet är om P-O.B:s fastighet i Vettasjärvi är en privatbostadsfastighet eller en näringsfastighet.

P-O.B. har obesträtt uppgett att huset i Vettasjärvi är nödvändigt för att han ska kunna bedriva renskötsel på ett rationellt sätt samt att han och hans närstående använder huset uteslutande i samband med bedrivandet av näringsverksamheten. Mot denna bakgrund kan huset inte anses ha använts eller varit avsett att användas för permanent boende eller som fritidsbostad. Fastigheten är därmed en näringsfastighet och inte en privatbostadsfastighet.

P-O.B. har vunnit bifall till sitt yrkande och målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. Han bör beviljas ersättning för sina kostnader i Regeringsrätten med yrkat belopp.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten bifaller överklagandet och förklarar, med upphävande av kammarrättens dom, att P-O.B:s fastighet i Vettasjärvi är en näringsfastighet.

Regeringsrätten beviljar P-O.B. ersättning för kostnader i Regeringsrätten med 6 300 kr.

Regeringsrådet Ståhl var skiljaktig i fråga om motiveringen och anförde följande. Regleringen är uppbyggd på så sätt att det i 2 kap. 8 och 13 §§ IL positivt definieras vilka fastigheter som är privatbostadsfastigheter. Alla andra fastigheter är enligt 2 kap. 14 § näringsfastigheter. Vad som ska prövas är således om den aktuella fastigheten uppfyller rekvisiten för att vara en privatbostadsfastighet. Om så inte är fallet är fastigheten en näringsfastighet. - Av utredningen i målet framgår att huset på fastigheten är ett småhus som har använts av ägaren och av närstående till honom. I målet har inte påståtts - och har inte heller kommit fram - att huset har använts eller varit avsett att användas som fritidsbostad. Avgörande för hur fastigheten ska klassificeras är därmed om huset till övervägande del har använts eller varit avsett att användas för permanent boende. - Med övervägande del avses mer än hälften av husets yta, se prop. 1989/90:110 s. 501 och RÅ 1998 not. 38. Av utredningen framgår inte annat än att mer än hälften av huset har använts för

boende. - I lagen anges inte närmare vad som avses med att boendet ska vara "permanent". Inte heller förarbetena eller praxis ger någon egentlig ledning. Någon direkt koppling till folkbokföringsreglerna, på så sätt att bestämmelsen endast omfattar de bostäder där den skattskyldige eller hans närstående rätteligen ska vara folkbokförda, finns dock inte. Detta framgår redan av att även bostäder som avses att i framtiden användas för permanent boende omfattas. Det torde därmed i och för sig vara möjligt för en skattskyldig att ha flera bostäder som samtidigt används för hans permanenta boende. Varje form av boende (som inte är fritidsboende) kan dock inte anses vara permanent i bestämmelsens mening. En sådan tolkning skulle göra preciseringen att boendet ska vara "permanent" innehållslös. - P-O.B. bor med sin familj i en hyrd fastighet i Vittangi. Han har obestritt uppgett att han och hans närstående använder huset i Vettasjärvi uteslutande i samband med bedrivandet av näringsverksamheten och inte alls för privata ändamål. Det har vidare inte påståtts att avsikten är att huset ska användas på något annat sätt i framtiden. Mot den bakgrunden kan huset inte anses ha använts eller varit avsett att användas för permanent boende i bestämmelsens mening. Fastigheten är därmed en näringsfastighet och inte en privatbostadsfastighet.

Föredraget 2010-09-22, föredragande Hammarström, målnummer 4581-08

---

**Sökord:** Inkomst av näringsverksamhet; Ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m., ersättning beviljades

**Litteratur:** Prop. 1989/90:110 s. 499-502, 644-645

---