

Ref 20

Uttagsbeskattning får inte grundas enbart på dispositionsrätt till en tillgång i en näringsverksamhet utan sådan beskattning förutsätter att tillgången faktiskt nyttjas privat.

22 kap. 2 och 4 §§ inkomstskattelagen (1999:1229)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 20 mars 2024 följande dom (mål nr 3892-23).

Bakgrund

1. Vid inkomstbeskattningen delas fastigheter in i privatbostadsfastigheter och näringsfastigheter. Innehav av en näringsfastighet räknas alltid som näringsverksamhet.

2. Om en skattskyldig tillgodogör sig en tillgång från sin näringsverksamhet för privat bruk ska detta beskattas som inkomst av näringsverksamhet (uttagsbeskattning). Uttag av tjänster, t.ex. privat nyttjande av en näringsfastighet, beskattas om värdet av tjänsten är mer än ringa.

3. M.H. äger en näringsfastighet tillsammans med sin make. På fastigheten bedriver de hästverksamhet som under 2017 omfattade 20 egna hästar. Skatteverket bedömde att hästverksamheten var en hobbyverksamhet och att den alltså inte ingick i näringsverksamheten. Som en följd av detta uttagsbeskattades makarna för 20 stallplatser på fastigheten. M.H. ansåg att beskattning kunde ske endast för de stallplatser som faktiskt hade nyttjats och inte för de stallplatser som stått tomma på grund av att vissa hästar gått på lösdrift eller stått uppstallade hos annan. Skatteverket beslutade emellertid att uttagsbeskattning skulle ske för den tid då stallplatserna kunnat disponeras och bedömde att makarna hade haft dispositionsrätt till 20 stallplatser under hela året.

4. M.H. överklagade beslutet till Förvaltningsrätten i Göteborg som instämde i Skatteverkets bedömning att dispositionsrätten skulle ligga till grund för uttagsbeskattningen och avslog överklagandet. Kammarrätten i Göteborg avslog hennes överklagande dit.

Yrkanden m.m.

5. M.H. yrkar att uttagsbeskattning ska ske endast för de stallplatser som faktiskt har nyttjats. Hon yrkar vidare ersättning för ombudskostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 10 900 kr.

6. Skatteverket anser att överklagandet ska avslås.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

7. Frågan i målet är om uttagsbeskattning får grundas enbart på dispositionsrätt till en tillgång i en näringsverksamhet eller om sådan beskattning förutsätter att tillgången faktiskt nyttjas privat.

Rättslig reglering m.m.

8. I 13 kap. 1 § tredje stycket inkomstskattelagen (1999:1229) föreskrivs att innehav av näringsfastigheter alltid räknas som näringsverksamhet.

9. Bestämmelser om uttag ur näringsverksamhet finns i 22 kap. inkomstskattelagen. Enligt 2 § avses med uttag bl.a. att den skattskyldige tillgodogör sig en tillgång från näringsverksamheten för privat bruk. Av 4 § framgår att bestämmelsen i 2 § tillämpas också på uttag av en tjänst om värdet av tjänsten är mer än ringa.

10. Enligt 22 kap. 7 § första stycket ska uttag av en tillgång eller en tjänst behandlas som om den avyttras mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet (uttagsbeskattning).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

11. I inkomstslaget tjänst gäller att förmåner som en person erhåller på grund av sin tjänst som regel ska beskattas. Av rättspraxis följer att en delägare i ett fåmansaktiebolag kan förmånsbeskattas redan för möjligheten att nyttja bolagets tillgångar privat, t.ex. för möjligheten att vistas i ett fritidshus eller att disponera en båt (RÅ 2002 ref. 53 och HFD 2011 ref. 55). Redan dispositionsrätten till bolagets tillgångar kan alltså utlösa beskattning och ligger då också till grund för värderingen av förmånen.

12. I inkomstslaget näringsverksamhet beskattas privat nyttjande av näringsverksamhetens tillgångar genom uttagsbeskattning. Enligt 22 kap. 2 § inkomstskattelagen föreligger ett uttag av en tillgång om den skattskyldige "tillgodogör sig" tillgången från näringsverksamheten för privat bruk och av 4 § följer att motsvarande gäller vid uttag av en tjänst. Det framgår således direkt av lagtexten att dispositionsrätt till en tillgång inte är nog för att uttagsbeskattning ska utlösas; för att sådan ska komma i fråga krävs att ett faktiskt nyttjande har skett (jfr även RÅ 2001 ref. 22 I). Detta innebär också att det är det faktiska nyttjandet som ska ligga till grund för värderingen av uttaget.

13. M.H. ska alltså uttagsbeskattas utifrån det faktiska privata nyttjandet av näringsfastigheten och det var därmed fel att lägga dispositionsrätten till grund för beskattningen. Det bör ankomma på

Skatteverket att som första instans ta ställning till vad som utgör det faktiska nyttjandet och hur värdet av detta ska beräknas. Målet ska därför visas åter till Skatteverket för fortsatt handläggning.

14. M.H. har yrkat ersättning för ombudskostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 10 900 kr. Hon har fått bifall till sitt överklagande och målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. Hon har därför rätt till skälig ersättning för sina kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen. Det yrkade beloppet är skäligt.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen förklarar att uttagsbeskattning inte får grundas enbart på dispositionsrätt till näringsfastigheten utan att sådan beskattning förutsätter att fastigheten faktiskt nyttjas privat.

Högsta förvaltningsdomstolen upphäver underinstansernas avgöranden i den del de avser uttagsbeskattning av stallplatser och visar målet åter till Skatteverket för fortsatt handläggning i enlighet med vad som anges i punkt 13.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar M.H. ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 10 900 kr.

I avgörandet deltog justitieråden *Knutsson, Ståhl, Askersjö, Anderson* och *Nilsson*. Föredragande var justitiesekreteraren Josefine Lloyd.

Förvaltningsrätten i Göteborg (2022-11-14, ordförande Samuelsson):

Hästverksamheten
[text här utelämnad]

Avdrag för kostnader, uttagsbeskattning av hästar och stallplatser

Mot bakgrund av förvaltningsrättens bedömning av verksamheten ovan¹ har Skatteverket haft fog för att neka avdrag om 182 977 kr gällande privata kostnader (driftkostnader för hästverksamheten). Det har således under den tid som är aktuell i målen varit fråga om egendom för privat bruk i verksamheten. Det finns därför skäl för uttagsbeskattning gällande tillgångarna (hästarna), vilket ska göras till marknadsvärdet. M.H. har ifrågasatt Skatteverkets belopp i denna del och har invänt att det blir fråga om dubbelbeskattning avseende de hästar som sedermera sålts.

¹ Förvaltningsrätten instämde i Skatteverkets bedömning att hästverksamheten inte utgjorde näringsverksamhet (red. anm.).

Förvaltningsrätten anser inte att det finns skäl att frångå det belopp om 1 640 000 kr som Skatteverket använt, vilket är baserat på bokfört värde på varulagret och vilket enligt M.H:s egna uppgifter är ett medeltal mellan inköpspris och uppskattat försäljningspris.

Vidare instämmer förvaltningsrätten i Skatteverkets bedömning om att de stallplatser som finns på fastigheten ingår i näringsverksamheten och att det därför finns skäl att beskatta en uthyrning såsom för privata ändamål. M.H. har här bl.a. ifrågasatt att Skatteverket beskattat efter dispositionsrätten och inte det faktiska nyttjandet.

Högsta förvaltningsdomstolen har i rättsfallen RÅ 2002 ref. 53 och HFD 2011 ref. 55 bedömt att det till fritidshus respektive båt är just dispositionsrätten (inte faktiska nyttjandet) som är avgörande vid förmånsbeskattning av ägare i fåmansbolag. Förvaltningsrätten instämmer i det som Skatteverket anfört om att principen om neutral beskattning talar för att i det aktuella hänseendet behandla enskilda näringsidkare på samma sätt som fåmansföretagare. De skäl som Högsta förvaltningsdomstolen lagt till grund för att redan dispositionsrätten ska utlösa förmånsbeskattning av företagsledare i fåmansföretag gör sig gällande även beträffande uttagsbeskattning av enskilda näringsidkare och gällande stallplatser till hästar, eftersom det är miljön och den löpande fria tillgången till platserna som utgör förmånen (jfr t.ex. Kammarrätten i Stockholms dom den 9 mars 2015 i mål nr 73-15 och Kammarrätten i Göteborgs dom den 19 juni 2013 i mål nr 1289–1290-12 m.fl.). Förvaltningsrätten bedömer därför att det är värdet av M.H:s fria dispositionsrätt till stallplatserna som ska uttagsbeskattas, vilket är vad Skatteverket har gjort. Skatteverket har lutat sig mot M.H:s första uppgifter om platsernas marknadsvärde och har använt det lägsta beloppet i spannet, vilket för domstolen framstår som rimligt och tillräckligt försiktigt. Det har inte kommit fram att dispositionsrätten varit inskränkt i någon betydande omfattning och förvaltningsrätten ser därmed inga skäl att ändra Skatteverkets beslut i del som avser uttagsbeskattning av stallplatser.

Mervärdesskatt och ersättning för kostnader
[text här utelämnad]

– Förvaltningsrätten avslår överklagandet och yrkandet om ersättning för ombudskostnader.

Kammarrätten i Göteborg (2023-05-05, *Classon, Cedhagen och Rubenson*):

Enligt vad som framkommer av utredningen i målen är de långsiktiga förlusterna i hästverksamheten betydande även med bortseende från de kostnader som följer av innehavet av näringsfastigheten. Därtill kommer att ett omfattande eget arbete lagts ned i hästverksamheten utan att detta lett till eller kunnat förväntas leda till några förvärvsinkomster. Kammarrätten instämmer därför i förvaltningsrättens bedömning att hästverksamheten inte bedrivs med vinstsyfte och att den alltså inte utgör näringsverksamhet.

När det sedan gäller frågan om till vilket värde tillgångarna ska uttagsbeskattas har M.H. invänt att vissa hästar har överlåtits efter utgången av

beskattningsåret och att det därför skulle uppstå en dubbelbeskattning. Kammarrätten finner att det är förhållandena för beskattningsåret 2017 som ska ligga till grund för bedömningen och att senare överlåtelse alltså inte kan påverka bedömningen.

Vidare har Skatteverket uttagsbeskattat M.H. för värdet av att hästarna har stallplatser, men hon invänder att dispositionsrätten i sig inte är en sådan tjänst som kan uttagsbeskattas och att det beräknade värdet även innefattar värdet av eget arbete. Kammarrätten konstaterar att det framgår av utredningen att stallplatser på näringsfastigheten har använts för egna hästar och anser att det inte har framkommit någon anledning att frånga det av Skatteverket uppskattade värdet. Det synes vara ofrånkomligt att det vid uttag av tjänst ibland kan komma att ingå ett inslag av uttag av eget arbete. Detta hindrar inte att ett värde måste beräknas, men det bör uppskattas med ett tillräckligt mått av försiktighet. Enligt kammarrättens mening får det i detta fall uppskattade värdet anses vara tillräckligt försiktigt.

[Kammarrättens bedömning av frågorna om mervärdesskatt och ersättning för kostnader har här utelämnats.]

– Kammarrätten avslår överklagandet och yrkandet om ersättning för kostnader.