

Ref 18

Vid inkomstbeskattningen ska inkomster och utgifter som föranleds av själva innehavet av en privatbostadsfastighet inte räknas till inkomstslaget näringsverksamhet. Fråga om beskattning av en s. k. bed and breakfast-verksamhet.

13 kap. 1 § första och tredje styckena, 41 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 17 mars 2023 följande dom (mål nr 7195-21).

Bakgrund

1. Vid inkomstbeskattningen räknas inkomster och utgifter på grund av näringsverksamhet till inkomstslaget näringsverksamhet. Med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. Privatbostadsfastigheter och andra privatbostäder kan dock inte ingå i en näringsverksamhet. En inkomst på grund av innehav av en tillgång räknas till inkomstslaget kapital. Men det gäller inte om inkomsten räknas till inkomstslaget näringsverksamhet.

2. T.E. startade i september 2017 en verksamhet avseende rumsuthyrning med frukostservering, s.k. bed and breakfast-verksamhet. Verksamheten bedrevs i en byggnad som hon ägde tillsammans med sin make och där de även hade sin bostad. I inkomstdeklarationen för inkomståret 2017 redovisade hon inkomster om ca 65 000 kr från verksamheten. Verksamheten uppgavs bedrivas i form av enskild näringsverksamhet och i inkomstdeklarationen redovisades ett underskott av näringsverksamhet om drygt 400 000 kr. Skatteverket beslutade om beskattning enligt den lämnade inkomstdeklarationen.

3. Skatteverket beslutade efter omprövning att inkomsterna från verksamheten skulle beskattas i inkomstslaget kapital eftersom den bedrevs i en privatbostadsfastighet. Myndigheten beslutade som en följd av detta att T.E. inte skulle medges avdrag för underskott av näringsverksamhet. I stället medgavs schablonavdrag från kapitalinkomsten med tillämpning av reglerna om upplåtelse av privatbostadsfastighet.

4. T.E. överklagade till Förvaltningsrätten i Jönköping som avslog överklagandet. Som skäl angav förvaltningsrätten följande. En privatbostad kan inte ingå i en näringsverksamhet och inkomster från uthyrning av en privatbostad utgör en kapitalinkomst. En bed and breakfast-verksamhet som bedrivs i en privatbostad utgör

därför inte en näringsverksamhet utan en inkomst på grund av innehav av en tillgång, dvs. en kapitalinkomst.

5. Kammarrätten i Jönköping gjorde samma bedömning som förvaltningsrätten och avslag T.E:s överklagande dit.

Yrkanden m.m.

6. T. E. yrkar att hon ska beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet och i enlighet med uppgifterna i inkomstdeklarationen. Hon yrkar även att prövningstillstånd meddelas i frågan om ersättning för ombudskostnader i underinstanserna samt yrkar ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 39 250 kr inklusive mervärdesskatt.

7. Hon anför att den regelsystematik som gäller vid inkomstbeskattningen innebär att om kriterierna för näringsverksamhet är uppfyllda för viss verksamhet ska den beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Hennes bed and breakfast-verksamhet måste anses uppfylla dessa kriterier.

8. Skatteverket anser att överklagandet ska avslås och anför följande. En privatbostadsfastighet kan inte ingå i en näringsverksamhet. Beskattningen av T.E:s bed and breakfast-verksamhet ska ske i inkomstslaget kapital eftersom hon bedriver den i sin privatbostadsfastighet och då verksamheten och inkomsterna från rumsuthyrningen grundas på innehavet av själva fastigheten. Städning och bäddning av sängar är tjänster som får anses ingå i rumsuthyrningen. Även servering av frukost i samband med rumsuthyrning i en privatbostadsfastighet får i normalfallet anses som en tjänst som är integrerad i rumsuthyrningen.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

9. Frågan i målet är om rumsuthyrning med frukostservering som en fysisk person bedriver i sin privatbostadsfastighet kan beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet eller om verksamheten ska beskattas i inkomstslaget kapital.

Rättslig reglering m.m.

10. I 13 kap. 1 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229) föreskrivs att till inkomstslaget näringsverksamhet räknas inkomster och utgifter på grund av näringsverksamhet. Med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. Enligt tredje stycket första meningen räknas innehav av näringsfastigheter och näringsbostadsrätter samt avverkningsrätt till skog alltid som näringsverksamhet. Enligt andra

meningen kan privatbostadsfastigheter, privatbostadsrätter och andra privatbostäder inte ingå i en näringsverksamhet.

11. Av 41 kap. 1 § första stycket framgår att till inkomstslaget kapital räknas inkomster och utgifter på grund av innehav av tillgångar. Till inkomstslaget kapital räknas enligt andra stycket inte inkomster och utgifter som räknas till inkomstslaget näringsverksamhet.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Kan rumsuthyrning med frukostservering som en fysisk person bedriver i sin privatbostadsfastighet beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet?

12. Vid inkomstbeskattningen enligt inkomstskattelagen finns tre olika inkomstslag: inkomst av tjänst, inkomst av näringsverksamhet och inkomst av kapital. Inkomstslagens generella avgränsning mot varandra anges i de inledande bestämmelserna för varje inkomstslag.

13. Avgränsningen avseende näringsverksamhet finns i 13 kap. 1 § första stycket som föreskriver att till det inkomstslaget räknas inkomster och utgifter på grund av näringsverksamhet. I 41 kap. 1 § första stycket görs avgränsningen när det gäller inkomstslaget kapital. Dit räknas inkomster och utgifter på grund av innehav av tillgångar. Till inkomstslaget kapital räknas enligt andra stycket inte inkomster och utgifter som räknas till inkomstslaget näringsverksamhet.

14. Uppdelningen i tre inkomstslag infördes vid 1990 års skattereform. Då tillkom även uppdelningen i privatbostäder, privatbostadsfastigheter och näringsfastigheter samt regleringen i inkomstslaget kapital om beskattning av inkomster vid uthyrning av privatbostäder.

15. Med privatbostad avses bl.a. ett småhus som till övervägande del används av ägaren för permanent boende. Med privatbostadsfastighet avses bl.a. ett småhus med mark som utgör småhusenhet under förutsättning att det är en privatbostad (2 kap. 8 och 13 §§). Tanken bakom uppdelningen var att näringsfastigheter skulle beskattas med utgångspunkt från faktiska inkomster och kostnader medan enklare och mera schablonmässiga regler skulle tillämpas inom inkomstslaget kapital för privatbostadsfastigheter. Avgörande för hur en fastighet skulle klassificeras var användningssättet av byggnaden på fastigheten (prop. 1989/90:110 s. 499 f.).

16. För inkomstslaget näringsverksamhet finns alltså den generella avgränsningsbestämmelsen i 13 kap. 1 § första stycket. I tredje stycket finns särskilda kompletterande avgränsningsregler för dels näringsfastigheter (första meningen), dels privatbostadsfastigheter och andra privatbostäder (andra meningen).

17. Enligt första meningen ska innehav av näringsfastigheter alltid räknas till näringsverksamhet. Regeln innebär att inkomster och utgifter på grund av innehavet av en näringsfastighet räknas till näringsverksamhet även om det inte följer av första stycket i paragrafen. Regeln tar – som Högsta förvaltningsdomstolen uttalat i rättsfallet RÅ 2010 ref. 111 – sikte på inkomster och utgifter som föranleds av själva innehavet av fastigheten och inte på användningen eller nyttiggörandet av tillgångar som finns på fastigheten utan att ha en omedelbar koppling till denna.

18. Enligt andra meningen kan en privatbostadsfastighet inte ingå i en näringsverksamhet. Frågan är då vilken betydelse den bestämmelsen har för frågan huruvida inkomster och utgifter i verksamhet som utövaren bedriver i sin privatbostadsfastighet kan räknas till inkomstslaget näringsverksamhet. Av ordalydelsen står det klart att bestämmelsen utgör någon slags begränsning i förhållande till den generella avgränsningsbestämmelsen i paragrafens första stycke men det saknas klargörande förarbetsuttalanden om bestämmelsens närmare innebörd.

19. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening ligger det närmast till hands att tolka bestämmelsen i ljuset av hur regeln i första meningen om näringsfastigheter ska tillämpas. Bestämmelsen i andra meningen bör då såvitt avser privatbostadsfastigheter ges innebörden att inkomster och utgifter som föranleds av själva innehavet av fastigheten inte ska beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet, oavsett om de skulle uppstå till följd av en verksamhet som i och för sig uppfyller kriterierna för näringsverksamhet i paragrafens första stycke.

20. Av det sagda följer att inkomster och utgifter som föranleds av själva innehavet av en privatbostadsfastighet i stället ska räknas till inkomstslaget kapital i enlighet med bestämmelserna i 41 kap. Bestämmelsen i 1 § andra stycket innebär i detta fall alltså inte någon begränsning i förhållande till inkomstslaget näringsverksamhet eftersom bestämmelsen i 13 kap. 1 § tredje stycket andra meningen exkluderar inkomster och utgifter av det aktuella slaget.

21. Sammanfattningsvis finner Högsta förvaltningsdomstolen att bestämmelsen i 13 kap. 1 § tredje stycket andra meningen ska förstås på så sätt att inkomster och utgifter som föranleds av själva innehavet av en privatbostadsfastighet inte ska räknas till inkomstslaget näringsverksamhet.

22. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening måste inkomster från den rumsuthyrning med frukostservering som T.E. bedriver i sin privatbostadsfastighet jämte utgifter till följd av denna verksamhet anses föranledda av själva innehavet av fastigheten. Tjänster som kan sägas ha ett naturligt samband med rumsuthyrningen – vilket i förevarande fall även får anses innefatta serveringen av frukost – får därvid anses ingå som delar i själva rumsuthyrningen.

23. Eftersom inkomsterna och utgifterna föränleds av själva innehavet av T.E:s privatbostadsfastighet ska de inte räknas till inkomstslaget näringsverksamhet. Av detta följer att i stället ska reglerna som gäller för inkomstslaget kapital avseende beskattning av ersättning vid upplåtelse av privatbostadsfastighet tillämpas. T.E. ska alltså beskattas i enlighet med vad underinstanserna beslutat. Överklagandet ska således avslås.

Ersättning för ombudskostnader

24. Enligt 43 kap. 1 § skatteförfarandelagen (2011:1244) har den som i ett ärende eller mål haft kostnader för ombud, biträde, utredning eller annat som denne skäligen har behövt för att ta till vara sin rätt, efter ansökan, rätt till ersättning om den sökandes yrkanden i ärendet eller målet bifalls helt eller delvis eller ärendet eller målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen.

25. T.E. har efter att Högsta förvaltningsdomstolen den 12 maj 2022 beslutat att inte meddela prövningstillstånd avseende frågan om ersättning för kostnader i underinstanserna på nytt yrkat att prövningstillstånd meddelas i den delen av målet. Eftersom Högsta förvaltningsdomstolen redan har beslutat att inte meddela prövningstillstånd i denna del med följd att kammarrättens avgörande i den delen står fast, ska yrkandet avvisas.

26. När det gäller yrkandet om ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar Högsta förvaltningsdomstolen att målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. T.E. har således rätt till ersättning för sina kostnader.

27. Den begärda ersättningen om 39 250 kr inklusive mervärdesskatt framstår som skälig varför T.E. ska tillerkännas ersättning med detta belopp.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen avvisar yrkandet om att meddela prövningstillstånd i den del av målet som avser ersättning för kostnader i underinstanserna.

Högsta förvaltningsdomstolen avslår överklagandet.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar T.E. ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 39 250 kr inklusive mervärdesskatt.

I avgörandet deltog justitieråden *Jäderblom, Classon, Askersjö, Anderson och Medin*. Föredragande var justitiesekreteraren Jessica Olofsson.

Förvaltningsrätten i Jönköping (2021-02-23, ordförande Lindmark):

Inkomstskatt

Privatbostadsfastighet eller näringsfastighet?

Den totala ytan av bostadsbyggnaden med komplementbyggnad uppgår till 441,4 kvm. Bostadsbyggnaden är 332,3 kvm och komplementbyggnaden är 109,1 kvm. Avgörande för frågan om fastigheten ska anses utgöra en privatbostadsfastighet eller en näringsfastighet är hur den övervägande delen av fastigheten används. Med övervägande del menas mer än hälften.

T.E. har under processens gång lämnat olika uppgifter om yornas användning. Till en början har hon lämnat uppgifter som tyder på att bostadsbyggnaden till övervägande del används privat. Detta har sedan ändrats till att byggnaden i stället används till övervägande del i verksamheten. Detta minskar trovärdigheten i hennes uppgifter om yornas faktiska och avsedda användning. Det är fråga om ytor som lämpar sig väl för såväl privat användning som användning i verksamheten.

På bottenvåningen i bostadsbyggnaden får alla utrymmen med undantag för reception och trapphus anses användas privat. På övervåningen används alla utrymmen i B&B-verksamheten.

På vinden finns det ett sovrum och ett vindsutrymme. Av Skatteverkets utredning framgår att sovrummet inte har marknadsförts som tillgängligt för uthyrning under år 2017 och synes inte heller ha beaktats vid beräkning av beläggning i affärsplan respektive beskrivning av verksamheten. Därutöver är ett av T.E:s och hennes makes vuxna barn folkbokfört på deras adress. Av de ritningar och bilder som skickats in framgår att det inte finns något annat sovrum än T.E:s och hennes makes sovrum i de delar av bostaden som de anförut används privat. Det är därför inte sannolikt att sovrummet på vinden används i verksamheten. Vad gäller utrymmet utanför sovrummet är det inte sannolikt att detta används enbart för verksamhetens behov då förvaringsutrymme även finns i källaren. Det framstår därför som sannolikt att utrymmet används även för privata ändamål och ska alltså hänföras till den privata delen.

I källaren finns det två tvättstugor. Endast en av dem har torktumlare och i den andra tycks endast begränsade torkmöjligheter finnas. Det är redan av den anledningen sannolikt att båda tvättstugorna används privat. Mot bakgrund av standarden på badrummet och toaletten i källaren är det inte sannolikt att de har hyrts ut under år 2017. Det hör därför till den privata delen av byggnaden. I källaren finns även en korridor som måste användas för att ta sig till de privata utrymmena, varför även den anses

användas privat. Slutligen finns det två mindre förråd i källaren. Det är sannolikt att det ena använts privat och det andra i B&B-verksamheten.

På fastigheten finns också en komplementbyggnad. I denna finns två garage som sannolikt används för familjens två bilar. Det finns också två förrådsutrymmen som används privat. Därutöver finns en vedbod. Med beaktande av att det inte finns någon separat el i huvudbyggnaden ger eldnings i kakelugnen värme åt hela huset. Även vedboden får därför hänföras till den privata delen. I komplementbyggnaden finns även en övervåning. Det har inte framkommit att denna hyrts ut eller på annat sätt använts eller varit avsedd att användas i B&B-verksamheten. Det framstår därför som sannolikt att den i stället används privat.

Bedömningarna ovan innebär att privat användning är övervägande och att fastigheten därför ska klassificeras som en privatbostadsfastighet.

Beskattning i inkomstlaget näringsverksamhet eller kapital

En privatbostad kan inte ingå i en näringsverksamhet (13 kap. 1 § 3 stycket inkomstskattelagen). Uthyrning av privatbostäder utgör kapitalinkomster (42 kap. 1 § inkomstskattelagen).

B&B som bedrivs i en privatbostad utgör därför inte en näringsverksamhet utan en inkomst på grund av innehav av tillgångar (kapitalinkomst). Beskattningen ska därför ske i inkomstlaget kapital på sätt som skett.

Mervärdesskatt

[Högsta förvaltningsdomstolen meddelade inte prövningstillstånd i fråga om mervärdesskatt. Texten i detta avsnitt har därför utelämnats.]

Ersättning för kostnader

[text här utelämnad]

Sammanfattning

Eftersom T.E:s fastighet till övervägande del har använts privat under år 2017 ska den klassificeras som en privatbostadsfastighet. Det är därmed fråga om uthyrning av privatbostad och beskattningen ska därför ske i inkomstlaget kapital på sätt som skett. Avdragsförbudet för stadigvarande bostad är tillämpligt och T.E. har därmed inte rätt till begärt avdrag för ingående mervärdesskatt, utan ett schablonavdrag ska medges för innehavet av privatbostadsfastighet och del av hyresintäkterna ska dras av på det sätt som Skatteverket beslutat om. T.E. har därmed inte heller rätt till ersättning för sina kostnader. Överklagandet och yrkandet om ersättning för kostnader ska alltså avslås.

– Förvaltningsrätten avslår såväl överklagandet som ersättningsyrkandet.

Kammarrätten i Jönköping (2021-12-03, Bengtsson, Krönmark och Håkansson):

Inkomstbeskattning och mervärdesskatt

Kammarrätten instämmer i förvaltningsrättens bedömning vad gäller såväl inkomstbeskattningen som frågan om mervärdesskatt. Vad T.E. har anfört

och vad som i övrigt framkommit i målen föranleder inte kammarrätten att göra en annan bedömning. Överklagandet ska därför avslås i denna del.

Ersättning för kostnader

T.E. har inte vunnit bifall till sitt överklagande avseende inkomstbeskattning och mervärdesskatt och det har inte heller framkommit någon annan grund för att medge ersättning för kostnader. T.E:s överklagande i fråga om ersättning för kostnader samt ansökan om ersättning för kostnader i kammarrätten ska därför avslås.

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