



HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
3892-23

meddelad i Stockholm den 20 mars 2024

KLAGANDE

AA

Ombud: Jur.kand. Fredrik Rosén
Mazars Skatt KB
Box 4211
203 13 Malmö

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Göteborgs dom den 5 maj 2023 i mål nr 6340-22 och 6341-22

SAKEN

Inkomstskatt

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 AA ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 10 900 kr.

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. AA 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. AA 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. AA 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. AA 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. AA 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. AA 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.

I avgörandet har deltagit justitieråden Margit Knutsson, Kristina Ståhl, Inga-Lill Askersjö, Mats Anderson och Martin Nilsson.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Josefine Lloyd.