

Lund 2021-12-06

Högsta Förvaltningsdomstolen c/o Kammarrätten i Jönköping

HÖGSTA FÖRVALTNINGS-
DOMSTOLEN
Bered Enhet 4

INKOM: 2021-12-06
MÅLNR: 7195-21
AKTBIL: 1

ÖVERKLAGANDE

Klagande: Therese Engström, 690805 - 7067

Ombud: Jur.dr. Urban Rydin, AB Rostur
Tornaplatsen 4 223 63 Lund

Överklagad dom, mål nr: 1226-1227-21, avgjord 2021-12-03
Kammarrätten i Jönköping

Saken: Inkomstbeskattning av B&B-verksamhet
Ersättning för ombudskostnader

Inkomstår: 2017

Yrkande

Det yrkas att Engströms B&B-verksamhet ska beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet, dvs. i enlighet med yrkandet i deklarationen. Vidare yrkas om ersättning för ombudskostnader med belopp som yrkats i kammarrätten ökat med kostnader för prövningen i HFD med belopp som preciseras när målet är färdigkommunicerat.

Omständigheterna

Verksamheten bedrivs som B&B och det innebär att kunderna erbjuds såväl övernattnings- som frukost. Affärsidén är att tillhandahålla ett koncept med tidshistorisk prägel samtidigt som den bedrivs från den byggnad som företagaren och dennes familj bebor.

Makarna Engström bor själva på undervåningen. På undervåningen finns också en reception där B&B-gästerna tas emot. Receptionen har en egen ingång. Köket på undervåningen används både privat och i verksamheten och hela plan 2 används för B&B-verksamheten. Vinden nyttjas endast till liten del och då som förråd för verksamheten. Uthuset som är i dåligt skick används inte alls och ska rivas.

På hemsidan beskrivs verksamheten på följande sätt:

”Välkommen till Villa Milsten, ett boende i sekelskiftesmiljö med modern bekvämlighet i centrala Lidköping.

Huset är från 1913 och under våren 2017 renoverades huset varsamt och tidsenligt för att upplåta rum till Bed and Breakfast på andra våningen.

Här har vi skapat en trivsamt och lugn miljö med tid för avkoppling. På promenadavstånd finns restauranger och butiker och fina Vänerstråk.”

Det är beskattningsår 2017 som prövas skatterettsligt och utvecklingen av verksamheten innan pandemin kan beskrivas på följande sätt:

- Sept. – 2017 104 gästnätter 64 745 kr i omsättning
- 2018 699 gästnätter 431 754 kr i omsättning
- 2019 874 gästnätter 552 627 kr i omsättning

Marknadsföring sker via Booking, Expedia, Hotels.com och Tripadvisor samt från egen hemsida.

<https://www.villamilsten.se/>

Kammarrättens bedömning

Kammarrätten och förvaltningsrätten har klassificerat byggnaden som privatbostadsfastighet. Denna fråga är inte föremål för överklagande utan den fråga som överklagats är yrkandet att verksamheten ska bedömas utgöra näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § första stycket IL.

Av domen framgår vidare att kammarrätten instämmer i förvaltningsrättens bedömning vad gäller inkomstbeskattning. Under rubriken ”Beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet” anför förvaltningsrätten att en privatbostad inte kan ingå i en näringsverksamhet och att uthyrning av privatbostäder utgör kapitalinkomster. B& B som bedrivs i en privatbostad utgör därför inte en näringsverksamhet utan en inkomst på grund av tillgångar (kapitalinkomst) menar domstolen. Beskattningen skulle, eftersom fastigheten klassificerades som privatbostadsfastighet, ske i inkomstslaget kapital.

Kammarrättens bedömning är enligt min uppfattning systematiskt tveksam och medför osäkerhet om den grundläggande tolkningen av begreppet näringsverksamhet. Det kan här påpekas att näringsverksamhet givetvis också vanligen bedrivs med användande av tillgångar (t.ex. en näringsfastighet) och att denna omständighet därmed svårigen kan vara avgörande.

Klagandens uppfattning om rättsläget

I det svenska systemet för beskattning av inkomster finns tre inkomstslag. I detta fall är det gränsdragningen mellan inkomst av kapital och inkomst av näringsverksamhet som är aktuell.

Av 41 kap. 1 § första stycket IL framgår att till inkomstslaget kapital räknas inkomster och utgifter bl.a. på grund av innehav av tillgångar. Av denna lagparagrafs andra stycke framgår att till detta inkomstslag dock inte räknas inkomster och utgifter som räknas till inkomstslaget näringsverksamhet.

Av detta följer systematiskt, enligt min uppfattning, att om en verksamhet uppfyller kriterierna för näringsverksamhet ska beskattning ske i detta inkomstslag även om fråga är om uthyrning av byggnad som klassificeras som privatbostadsfastighet.

Inkomst av näringsverksamhet klassificeras som huvudregel som inkomst från förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt, detta kallas ofta för rörelsekriterierna. Enligt min bedömning visar omständigheterna i detta mål tydligt att dessa kriterier är uppfyllda. Den lagreglerade systematiken kan då inte medföra annan bedömning att beskattningen av aktuell B&B-verksamhet ska ske i inkomstslaget näringsverksamhet även om verksamheten till stor del består av uthyrning av utrymmen i en privatbostadsfastighet.

Stöd för en sådan bedömning ger lagregleringen i 16 kap. 34 – 35 §§ IL som reglerar när en enskild näringsidkare ”använder en särskild inrättad del av sin bostad i näringsverksamheten” respektive om en sådan person ”arbetar i sin bostad ... även om något särskilt utrymme inte har inrättats”. Detta lagrum visar att näringsverksamhet kan bedrivas i utrymme som klassificeras som privatbostadsfastighet även om innehav av privatbostadsfastigheter inte kan ingå i en näringsverksamhet. Enligt min bedömning utesluter denna reglering avdrag för utgifter kopplade till själva innehavet, som t.ex. värdeminskningssavdrag och utgifter för reparation och underhåll kopplade till byggnaden men inte utgifter för ev. hyra, värme m.m. Se vidare nedan i mina kommentarer om HFD 2017 not. 34 där frågeställningarna är ganska likartade som i detta fall med den skillnaden att fråga är om innehav av näringsfastighet istället för innehav av privatbostadsfastighet.

Skäl för prövningstillstånd

Enligt min bedömning medför den bedömning kammarrätten gjort att rättsläget om gränsdragningen mellan inkomstlagen näringsverksamhet och kapital blivit än mer oklart. Effekten är att enskild näringsverksamhet som uppenbart uppfyller definitionen av sådan verksamhet genom dess bedrivande i en privatbostadsfastighet byter inkomstslag.

Om verksamheten bedrivits i en hyrd byggnad (som makarna Engström också bebott) hade t.ex. verksamheten såvitt jag kan se det bedömts vara näringsverksamhet. Jag finner inte stöd för en sådan, från detta fall, skiljaktig tolkning som kammarrätten gjort.

Frågan om gränsdragningen mellan näringsverksamhet och kapital är viktig och vanligt förekommande. Den har dessutom varit föremål för många svårtolkade avgöranden i HFD. Det gäller frågan om fysiska personer handel med värdepapper, bostadsrätter, fastigheter och verksamheter i form av byggnadsrörelse, verksamhet som styrelseproffs, tomtrörelse och nu också B&B-verksamhet i privatbostadsfastighet.

Jag finner det också vara stötande att så omfattande näringsverksamhet som den bedrivna ska kunna beskattas som inkomst av kapital vilket också ger olika konkurrens mellan de som bedriver sådan verksamhet från en egen privatbostadsfastighet, egen näringsfastighet respektive hyrda utrymmen i en byggnad (som också kan bebos av företagarna).

Jag finner det således vara väl motiverat att HFD såsom prejudikatinstans prövar nu aktuell fråga till ledning för liknande situationer men även för gränsdragningen i stort.

Här bör också erinras om HFD 2017 not. 34. Fråga var om innehav av näringsfastighet och bedömningen av avdragsrätten för vissa kostnader hänförliga till detta innehav. HFD uttalade:

”Den aktuella ladan utgör enligt förutsättningarna en del av en näringsfastighet. Bestämmelsen i 13 kap. 1 § tredje stycket inkomstskattelagen tar sikte på inkomster och utgifter som föranleds av själva innehavet av fastigheten (RÅ 2010 ref. 111).

Åtgärderna som enligt lämnade förutsättningar planeras är av sådant slag att utgifterna för dessa föranses av själva innehavet av näringsfastigheten (ombyggnation och reparation och underhåll, min anmärkning). Utgifterna får därför dras av i näringsverksamheten enligt de regler som gäller för respektive åtgärd.

Det förhållande att de aktuella åtgärderna syftar till att möjliggöra ett privat utnyttjande av byggnaden påverkar inte avdragsrätten för utgifterna.”

För sistnämnda förhållande finns korrigeringsregler för privat utnyttjande i form av uttagsbeskattning. Detta gäller även i aktuellt fall.

Avgörandet i detta notismål konstituerar systematiken i rättsläget. Här klassificerades visserligen byggnaden som näringsfastighet men domen klargör att vissa kostnader som är knutna till innehavet av den ingick i denna form av näringsverksamhet. Motsvarande tolkning bör givetvis göras vad gäller innehav av privatbostadsfastighet som används i (och t.o.m. utgör själva grunden för) en enskild näringsverksamhet.

Även avgörandet av denna fråga motiverar prövningstillstånd.

Enligt uppdrag

Jur.dr. Urban Rydin