

HFD 2017 ref. 14

Om det vid tillämpning av reglerna om uttagsbeskattning saknas en fungerande marknad, kan marknadsvärdet bestämmas genom en kostnadsbaserad beräkningsmetod.

22 kap. 3, 4 och 7 §§ inkomstskattelagen (1999:1229)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 31 mars 2017 följande dom (mål nr 3524-15).

Bakgrund

Om ett företag tillhandahåller en tjänst mot en ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat, kan företaget komma att uttagsbeskattas. Det innebär att beskattningen ska ske som om tjänsten hade tillhandahållits mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet.

SSK Arena Aktiebolag är ett helägt dotterbolag till Södertälje Sportklubb, som är en ideell förening. Bolaget har för taxeringsåret 2010 uttagsbeskattats på grund av att bolaget hyrt ut lokaler till föreningen mot en ersättning som har ansetts understiga marknadsvärdet.

Bolaget hade förvärvat en arena, innehållande bl.a. två ishallar, från Södertälje kommun och byggt om den så att arenan även innehåller restauranger, gym samt kontors- och konferenslokaler. Syftet med förändringarna var att skapa en s.k. eventarena. Lokalerna i arenan hyrdes ut till bl.a. föreningen. Samtliga ytor som kan nyttjas för idrottsliga ändamål upplåts till föreningen som fick rätt att boka som mest 3 250 timmar per år för nyttjande av arenan. Upplåtelsen innefattade ishallar, styrketräningsrum, läktare, omklädningsrum och tillhörande allmänna ytor. Lokalytorna avsedda för idrottslig verksamhet hyrdes också ut till Södertälje kommun som gavs möjlighet att utnyttja ishallarna med 1 220 timmars istid per år med en rätt för kommunen att upplåta nyttjanderätten vidare till föreningar och allmänhetens åkning. Bolaget svarade för fördelningen av tider och bokningar och hade rätt att ta ut en avgift från föreningarna i enlighet med av kommunen fastställda avgifter.

Enligt Skatteverket fick bolaget det aktuella året hyresintäkter om drygt 2 miljoner kr från föreningen och drygt 8,5 miljoner kr från Södertälje kommun. I arenan bedrevs även annan verksamhet, bl.a. restaurang- och konferensverksamhet. Bolaget hade även ingått ett avtal med ett fristående aktiebolag om rätten att namnge arenan och restauranger i arenan. Totalt hade bolaget det aktuella beskattningsåret intäkter om drygt 32,5 miljoner kr och ett överskott före skatt på knappt 1,2 miljoner kr.

Skatteverket ansåg att bolaget debiterat föreningen en hyra som understeg marknadsvärdet. Verket menade att eftersom det saknades en öppen och fri hyresmarknad för idrottsarenor skulle ett sådant värde fastställas utifrån en kostnadsbaserad beräkningsmodell. I denna modell beaktades intäkter och kostnader av regelbunden uthyrning som ansågs hänförliga till de ytor som föreningen hyrt och som använts i den idrottsliga verksamheten. Kostnaderna ökades med ett vinstpåslag om sex procent. Bolaget uttagsbeskattades för skillnaden mellan kostnaderna ökade med vinstpåslaget och intäkterna. Bolagets inkomst av näringsverksamhet höjdes därför med drygt 3,3 miljoner kr.

Bolaget överklagade beslutet till förvaltningsrätten som biföll överklagandet delvis. Även förvaltningsrätten fann att en kostnadsbaserad beräkningsmodell skulle användas för att fastställa marknadsvärdet av uthyrningen. Till skillnad från Skatteverket menade förvaltningsrätten dock att vinstpåslaget skulle begränsas till fem procent och att ersättning som bolaget fått för upplåtelse av namnrättigheterna skulle ingå vid beräkningen av intäkterna. Eftersom bolaget inte gjort sannolikt att uthyrningen till underpris var affärsmässigt motiverad förelåg grund för att uttagsbeskatta bolaget med drygt 1,5 miljoner kr.

Såväl bolaget som Skatteverket överklagade domen till kammarrätten, som avlog överklagandena.

Yrkanden m.m.

Skatteverket yrkar att hyresvärdet för föreningens nyttjande av idrottsarenan ska bestämmas utan beaktande av de intäkter bolaget har av upplåtelse av namnrättigheter för arenan och att bolaget därför ska uttagsbeskattas med 3 168 920 kr.

Bolaget yrkar att Skatteverkets beslut om uttagsbeskattning ska undanröjas. Vidare yrkar bolaget ersättning för kostnader i underinstanserna med där yrkade belopp samt att ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen medges med 60 000 kr exklusive mervärdesskatt för 24 timmars arbete. Bolaget anför bl.a. följande.

Det är principiellt felaktigt att bryta ut den idrottsliga verksamheten från bolagets samlade verksamhet eftersom avsikten inte är att denna verksamhet ska ge ett överskott. Detta ska i stället komma från den verksamhet som bolaget i övrigt bedriver i arenan. En kostnadsbaserad metod kan inte användas för att uppskatta marknadspriset eftersom den förutsätter att det kan antas finnas en koppling mellan självkostnaden och det pris en oberoende köpare skulle ha varit villig att betala. Marknaden för ishallar domineras av kommunala anläggningar med vissa inslag av privata anläggningar som drivs med kommunala bidrag. Kommunerna och de privata anläggningar som får bidrag tillämpar kommunala taxor i

förhållande till de ideella föreningar som hyr. Detta påverkar marknadspriset i sänkande riktning och innebär att det saknas koppling mellan självkostnaden och marknadspriset. Hyresvärdet ska därför bestämmas med de kommunala taxorna som grund. Det har inte påståtts att den hyra som föreningen betalar understiger de hyresnivåer som faktiskt förekommer på marknaden.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

Frågan i målet är hur marknadsvärdet för en tjänst som avser uthyrning av en idrottsanläggning ska bestämmas vid tillämpning av reglerna om uttagsbeskattning.

Rättslig reglering m.m.

Enligt 22 kap. 7 § inkomstskattelagen (1999:1229) ska uttag av en tjänst behandlas som om den avyttras mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet. Med uttag avses enligt 22 kap. 3 § att den skattskyldige överlåter en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat. Av 22 kap. 4 § framgår att detsamma gäller i fråga om en tjänst.

Med marknadsvärde på tjänster från den egna näringsverksamheten avses enligt 61 kap. 2 § tredje stycket inkomstskattelagen det pris som näringsidkaren skulle ha fått om tjänsten bjudits ut på marknaden på villkor som med hänsyn till den skattskyldiges affärsmässiga situation framstår som naturliga.

Av förarbetena (prop. 1998/99:15 s. 293) framgår att förhållandena ofta torde vara sådana att något bestämt marknadspris inte kan fixeras. Man får då nöja sig med en uppskattning av ett intervall inom vilket marknadspriset rimligen bör ligga. Ligger priset i detta intervall får priset anses marknadsmässigt. Ska uttagsbeskattning ske, bör tillgången anses ha avyttrats för det lägsta pris som kan anses ligga i intervallet.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Södertälje Sportklubb är en ideell förening som omfattas av bestämmelser om undantag från skattskyldighet i 7 kap. inkomstskattelagen. Föreningen har träffat ett hyresavtal med sitt helägda och fullt ut skattskyldiga dotterbolag, vilket innebär att det saknas koncernbidragsrätt mellan föreningen och bolaget. I en sådan situation finns det anledning att undersöka om det förekommit en prissättning som innebär att kostnader har flyttats från föreningen till aktiebolaget genom ett uttag eller med andra ord om vinsten i

bolaget har minskat på grund av att föreningen har fått betala ett för lågt pris för att hyra lokalerna.

För att det ska vara fråga om ett uttag ska uthyrningen till föreningen ha skett till ett pris som understigit marknadsvärdet, utan att detta varit affärsmässigt motiverat. Reglerna om uttagsbeskattning förutsätter därför att ett marknadsvärde kan bestämmas.

Bolaget har gjort gällande att taxorna som kommunen bestämt för upplåtandet av ishallar får anses ge uttryck för ett marknadsvärde. De taxor som bestäms av kommuner för att hyra ut idrotts-hallar styrs dock vanligen av andra skäl än att få en marknadsmässig hyra. Det kan därför normalt inte anses relevant att utgå från sådana taxor för att fastställa ett marknadsmässigt hyresvärde. I förevarande fall omfattar dessutom avtalet med föreningen fler lokaler än de som hyrs ut genom avtalet med kommunen.

Högsta förvaltningsdomstolen finner i likhet med förvaltningsrätten och kammarrätten att det saknas en fungerande hyresmarknad för idrottsanläggningar av nu aktuellt slag och att det inte heller finns jämförbara transaktioner som kan ge ledning för att bestämma ett marknadsmässigt hyresvärde att tillämpa i hyresförhållandet mellan bolaget och föreningen.

Marknadsvärdet måste därför bestämmas på annat sätt. I situationer där det inte finns relevanta och jämförbara transaktioner som kan ligga till grund för att fastställa ett marknadsvärde kan det vara såväl nödvändigt som rimligt att i stället utgå ifrån att den hyra som föreningen betalar dels ska leda till att det skattskyldiga bolaget får täckning för sina kostnader för lokalerna, dels innehåller ett skäligt vinstpåslag. En sådan metod tillämpas även i internationella sammanhang i fråga om oriktig prissättning mellan parter i ekonomisk gemenskap, bl.a. i situationer när det saknas jämförbara oberoende transaktioner.

I förevarande fall har Skatteverket använt en sådan kostnadsbaserad beräkningsmetod för att fastställa om bolaget upplåtit lokalerna i arenan till underpris till föreningen.

Högsta förvaltningsdomstolen vill i detta sammanhang inledningsvis framhålla att det krävs en viss försiktighet vid en bedömning av marknadsvärdet i samband med tillämpning av reglerna om uttagsbeskattning (jfr det tidigare återgivna uttalandet i prop. 1998/99:15 s. 293).

När en kostnadsbaserad metod används för att uppskatta ett marknadsvärde är det av avgörande betydelse att kunna bestämma vilka kostnader som ska påverka beräkningen. Lika avgörande är det att kunna bestämma vilka intäkter som ska beaktas för att avgöra om kostnaderna har täckts. Skatteverket har visserligen hävdat att intäkterna av namnrättigheten inte ska beaktas men har därutöver inte närmare redogjort för skälen till den fördelning som verket gjort av bolagets kostnader och intäkter på de båda delarna av bolagets verksamhet.

I den nu överklagade domen har använts ett vinstpåslag om fem procent på kostnaderna för den del som avser den idrottsliga verksamheten. Om en beräkning av kostnader och intäkter görs för den övriga verksamheten, blir vinstmarginalerna avsevärt högre än det vinstpåslag som tillämpats beträffande den idrottsliga verksamheten. Det finns därför skäl att ifrågasätta den fördelning av intäkter och kostnader som har gjorts mellan de båda delarna av bolagets verksamhet.

Med hänsyn till det underlag som presenterats i målet och den försiktighetsprincip som bör iakttagas finner Högsta förvaltningsdomstolen att Skatteverket inte har förmått visa att det finns skäl för att uttagsbeskatta bolaget. Underinstansernas avgöranden om uttagsbeskattning vid 2010 års taxering ska därför upphävas.

Ersättning för kostnader

Bolaget har vunnit bifall till sitt överklagande och ska beviljas skälig ersättning för sina kostnader enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. Bolaget har i förvaltningsrätten fått ersättning avseende taxeringsåren 2009 och 2010 med 30 000 kr. Ersättning bör ges med ytterligare 70 000 kr för processen i förvaltningsrätten, kammarrätten och Högsta förvaltningsdomstolen.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen bifaller SSK Arena Aktiebolags överklagande och upphäver underinstansernas avgöranden om uttagsbeskattning taxeringsåret 2010.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar SSK Arena Aktiebolag ersättning för kostnader i förvaltningsrätten, kammarrätten och Högsta förvaltningsdomstolen med ytterligare sammanlagt 70 000 kr.

I avgörandet deltog justitieråden *Melin, Almgren, Bull, Classon* och *Andersson*. Föredragande var justitiesekreteraren Maria Sundberg.

Förvaltningsrätten i Stockholm (2013-11-29, ordförande Mauritzon):

Uttagsbeskattning p.g.a. att hyran understiger marknadsvärdet?

[text här utelämnad]

Förvaltningsrätten finner att utredningen i målet får anses visa att något bestämt marknadspris inte kan fixeras. Av förarbetena följer att man i en

sådan situation får nöja sig med en uppskattning av ett intervall inom vilket marknadspriset rimligen bör ligga. Ligger priset i detta intervall får det anses marknadsmässigt. Ska uttagsbeskattning ske, bör tillgången anses ha avyttrats, eller tillhandahållits, för det lägsta pris som kan anses ligga i intervallet. (prop. 1998/99:15 s. 292 f.)

Frågan är då hur det marknadsmässiga värdet av uthyrningen till Södertälje Sportklubb ska beräknas. Skatteverket har vid uppskattningen av det intervall inom vilket marknadspriset bör ligga använt en kostnadsbaserad beräkningsmodell, med tillägg för vinstpåslag. Bolaget är också av uppfattningen att självkostnaden kan ligga till grund för en uppskattning när en fungerande marknad saknas. Förvaltningsrätten finner att det är lämpligt att tillämpa en sådan beräkningsmodell eftersom det får anses saknas en fungerande marknad för den aktuella typen av fastighetsuthyrning, och det framstår som rimligt att intäkterna för uthyrning av arenan åtminstone täcker driftskostnaderna.

Skatteverket har för taxeringsår 2009 beräknat självkostnaderna för uthyrningen till 18 263 624 kr och för taxeringsår 2010 till 18 478 639 kr. Bolaget har inte invänt mot dessa beräkningar i sig.

Bolaget är ett kommersiellt aktiebolag. Utgångspunkten får då anses vara att bolaget har ett vinstsyfte. Ett vinstpåslag bör därmed göras, vilket ska spegla det krav på avkastning som en utomstående fastighetsägare skulle ställa. Skatteverket har funnit att vinstpåslaget bör bestämmas till 6 procent, och därvid utgått från statsobligationsräntan (4 procent under 2008 respektive 3 procent under 2009) samt lagt på en uppskattad riskfaktor om 2 respektive 3 procent. Förvaltningsrätten finner att det inte framkommit skäl att uppskatta riskfaktorn till ett högre belopp för år 2010, varför riskfaktorn även detta år bör sättas till 2 procent. Det är enligt förvaltningsrättens mening alltså rimligt att bestämma vinstpåslaget till 6 procent för år 2009 och 5 procent för år 2010.

Det innebär att självkostnaden plus vinstpåslag, d.v.s. marknadsvärdet för uthyrningen, ska bestämmas till 19 359 441 kr för taxeringsår 2009 och 19 402 571kr för taxeringsår 2010.

Den hyra som debiterats Södertälje Sportklubb uppgår för taxeringsår 2009 till 16 670 335 kr och för taxeringsår 2010 till 16 233 651 kr. Bolaget har invänt att intäkter av namnrättighet ska läggas till och ingå i intäkterna om marknadsvärdet ska bestämmas utifrån självkostnaden. Förvaltningsrätten finner att denna typ av intäkt ska ingå i beräkningen enligt den kostnadsbaserade modellen (jfr Kammarrätten i Sundsvalls domar den 18 mars 2013 i mål nr 1292-11 respektive 1594-11 och 3436-11).

Bolaget har uppgett att det haft intäkter av namnrättighet om 1 640 077 kr för vardera taxeringsåren 2009 och 2010, vilket inte ifrågasatts av Skatteverket. Intäkterna inklusive namnrättighet uppgår till 18 310 412 kr för år 2009 och 17 873 728 kr för 2010. Ersättningen bolaget erhållit har därmed enligt förvaltningsrätten understigit marknadspriset med 1 049 029 kr taxeringsår 2009 och 1 528 843 kr taxeringsår 2010.

Underlåten uttagsbeskattning p.g.a. underpriset affärsmässigt motiverat?
[text här utelämnad]

Förvaltningsrätten gör följande bedömning. Mot bakgrund av att det här är fråga om hyresprissättning mellan parter i intressegemenskap är un-

dantaget normalt inte tillämpligt. Förvaltningsrätten finner att vad bolaget anför inte medför att bolaget gjort sannolikt att uthyrningen till underpris är affärsmässigt motiverad. Något annat skäl för att underlåta uttagsbeskattning har inte framkommit.

Eftertaxering

[text här utelämnad]

Förvaltningsrätten gör följande bedömning. Med oriktig uppgift avses en felaktig sakuppgift, däremot inte en oriktig värdering grundad på den skattskyldiges subjektiva uppfattning (jfr prop. 1971:10 s. 269). Skillnaden mellan ett uppgivet värde och det riktiga kan emellertid vara så stor att den lämnade uppgiften på ett felaktigt sätt karakteriserar förmånen i fråga. I så fall kan även en oriktig värdering vara att anse som en felaktig sakuppgift. Förvaltningsrätten finner, som redogjorts för ovan, att skillnaden mellan marknadsvärdet av uthyrningen och vad bolaget erhållit i ersättning avseende taxeringsår 2009 uppgår till 1 049 029 kr. Förvaltningsrätten bedömer att värdet av den ersättning bolaget betingat sig inte varit så felaktigt att bolaget på grund därav kan anses ha lämnat en sådan oriktig uppgift som är en förutsättning för eftertaxering (jfr RÅ 1999 ref 17). Någon uttagsbeskattning för taxeringsår 2009 ska därmed inte ske.

Ersättning för kostnader

Enligt lagen om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. kan ersättning utgå för ombud m.m. om den skattskyldige helt eller delvis vinner bifall till sina yrkanden. Detsamma gäller om målet avser fråga som är av betydelse för rättstillämpningen eller om det finns synnerliga skäl.

Förvaltningsrätten har delvis bifallit bolagets yrkanden varför ersättning kan komma i fråga. Bolaget får skäligen antas ha varit i behov av biträde för att till vara ta sin rätt. Förvaltningsrätten bedömer dock att endast en mindre del av det arbete som lagts ned i målen rör de skäl som motiverar att bolagets överklagande delvis bifalls. Det finns därför skäl att jämka den yrkade ersättningen. Förvaltningsrätten finner att bolaget i målen skäligen är tillgodosett med ersättning motsvarande sammanlagt 30 000 kr.

– Förvaltningsrätten bifaller överklagandet delvis genom att upphäva Skatteverkets beslut avseende taxeringen 2009 samt ändra Skatteverkets beslut avseende taxeringen 2010 och sätta ned taxeringshöjningen till 1 528 843 kr. – Förvaltningsrätten medger SSK Arena Aktiebolag ersättning för kostnader i målen med 30 000 kr.

Kammarrätten i Stockholm (2015-04-08, Jönsson, Åberg och Briheim Fällman):

Beräkning av marknadsvärdet

Bolaget har hyrt ut arenan till Södertälje kommun till ett pris som klart överstiger den hyra som föreningen har betalat, trots att föreningen har använt arenan i större omfattning än vad kommunen har gjort.

Frågan är hur det marknadsmässiga värdet av uthyrningen till föreningen ska beräknas. Kammarrätten delar förvaltningsrättens bedömning att det får anses saknas en fungerande marknad för uthyrning av den här typen av fastigheter och att en självkostnadsmetod därmed bör användas

för att uppskatta marknadsvärdet utifrån att intäkterna för uthyrning av arenan åtminstone ska täcka driftskostnaderna.

Utgångspunkten för ett kommersiellt aktiebolag måste antas vara att gå med vinst och att därmed ett vinstpåslag, inklusive riskfaktor, bör göras som tillägg till kostnaderna för uthyrningen. Kammarrätten gör samma bedömning som förvaltningsrätten att det är rimligt att bestämma riskfaktorn till två procent avseende båda åren, vilket ger ett vinstpåslag på sex procent för år 2009 och fem procent för år 2010.

Nästa fråga är om intäkter i form av upplåtelse av namnrättighet ska beaktas vid beräkningen av en kostnadsbaserad hyra. I avgöranden som rör liknande fall har intäkter från namnrättighet inte setts som ett utfall av bolagets löpande verksamhet utan snarare av själva arenan i sig. Eftersom intäkterna av namnrättighet dessutom uppvisar likheter med traditionella reklamintäkter har det ansetts rimligt att beräkna hyressättningen med beaktande av intäkten av namnrättighet (se Kammarrätten i Sundsvalls domar den 18 mars 2013 i mål nr 1292-11 respektive 1594-11 och 3436-11). Kammarrätten anser i likhet med förvaltningsrätten att intäkten av namnrättighet ska ingå i beräkningen enligt kostnadsplusmetoden. Skatteverket har inte invänt mot bolagets beräkning i fråga om namnrättigheten. Kammarrätten kommer därmed till samma slutsats som förvaltningsrätten i fråga om de belopp med vilka hyran ska anses ha understigit marknadspriset.

Affärsmässigt motiverad

Förhållandet mellan bolaget och föreningen är inte någon affärsrelation mellan oberoende parter. De omständigheter som bolaget åberopat kan därför inte medföra att uthyrningen framstår som affärsmässigt motiverad. Något annat skäl för att avstå från uttagsbeskattning har inte framkommit. Utagsbeskattning ska därför ske enligt 22 kap. 7 § inkomstskattelagen som om en marknadsmässig hyra hade betalats.

Eftertaxering (taxeringsår 2009)

Kammarrätten instämmer i förvaltningsrättens bedömning att det i detta fall inte är fråga om en så stor skillnad mellan bolagets värdering och det uppskattade marknadsvärdet att det ska anses vara fråga om en oriktig uppgift. Någon eftertaxering och uttagsbeskattning för taxeringsår 2009 ska därmed inte ske.

Ersättning för kostnader

I förarbetena till lagen om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. uttalas att om den skattskyldige har behövt juridiskt biträde ska han, om han inte själv har vållat eller varit försumlig i skattemålet, inte alltid behöva bekosta en process om han inte själv orsakat processen genom att inte fullgöra sin skyldighet att deklarerera eller lämna uppgifter, bevismaterial eller dylikt (prop. 1993/94:151 s. 133).

Skatteverket har anfört att bolaget genom att lämna oriktiga uppgifter i sina deklARATIONER har orsakat omprövningsärendena och målen, och att någon ersättning för kostnader i förvaltningsrätten därför inte ska medges. Kammarrättens bedömning är att bolaget inte kan anses ha varit vållande till eller försumlig i processen på det sätt att ersättning ska nekas. Skatteverkets begäran om att bolaget inte ska medges ersättning i förvaltningsrätten ska därför avslås. Kammarrätten anser att bolaget, på de skäl förvaltningsrätten har angett, har medgetts skälig ersättning i

förvaltningsrätten. Bolagets yrkande om ytterligare ersättning i förvaltningsrätten ska därför avslås.

Bolaget har inte vunnit bifall till sina yrkanden i kammarrätten. Det har inte heller framkommit några andra skäl att ersätta bolagets kostnader såvitt avser arbete hänförligt till det egna överklagandet. Bolaget har i kammarrätten visserligen haft framgång i förhållande till Skatteverkets överklagande av förvaltningsrättens dom. Kammarrätten konstaterar emellertid att endast en mycket liten del av bolagets processkostnader i kammarrätten kan avse frågor hänförliga till den del av målen som rör Skatteverkets överklagande. Bolagets begäran om ersättning i kammarrätten ska därför avslås i sin helhet.

– Kammarrätten avslår SSK Arena Aktiebolags överklagande och begäran om ersättning för kostnader i kammarrätten. – Kammarrätten avslår Skatteverkets överklagande.