

# HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr  
3524-15

meddelad i Stockholm den 31 mars 2017

## **KLAGANDE OCH MOTPART**

Skatteverket  
171 94 Solna

## **MOTPART OCH KLAGANDE**

SSK Arena Aktiebolag, 556669-9681  
Box 26  
151 21 Södertälje

## **ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE**

Kammarrätten i Stockholms dom den 8 april 2015 i mål nr 36-14

## **SAKEN**

Inkomstskatt m.m.

---

## **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.

Dok.Id 177733

**Postadress**  
Box 2293  
103 17 Stockholm

**Besöksadress**  
Birger Jarls torg 13

**Telefon**  
08-561 676 00  
**E-post:**  
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se

**Telefax**  
08-561 678 20

**Expeditionstid**  
måndag – fredag  
08:00-16:30

**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 uppläts 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 avslog 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 prisättning 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 idrottshallar 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 hävdats 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 iaktas 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

Mål nr  
3524-15

ytterligare 70 000 kr för processen i förvaltningsrätten, kammarrätten och Högsta förvaltningsdomstolen.

\_\_\_\_\_  
  
\_\_\_\_\_  
  
\_\_\_\_\_

I avgörandet har deltagit justitieråden Mats Melin, Karin Almgren, Thomas Bull, Per Classon och Mari Andersson.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Maria Sundberg.

Förvaltningsrätten i Stockholms dom den 29 november 2013 i mål nr 24496-11  
Skatteverkets beslut 2011-01-14