



INTERNATIONELLA
HANDELSHÖGSKOLAN
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

Hästverksamheter

- en levande skattefråga

Magisteruppsats i affärsjuridik (skatterätt)

Författare: Erika Carlshamre

Handledare: Robert Pahlsson

Framläggningsdatum 2011-12-07

Jönköping december 2011

Magisteruppsats inom affärsjuridik (skatterätt)

Titel:	Hästverksamheter – en levande skattefråga
Författare:	Erika Carlshamre
Handledare:	Robert Pahlsson
Datum:	2011-12-07
Ämnesord:	näringsverksamhet, hobbyverksamhet, näringsfastighet, gränsdragning, hästverksamhet, vinstsyfte, tillgångsklassificering

Sammanfattning

Gränsdragningen mellan närings- och hobbyverksamhet är särskilt svår i hästverksamheter där det nästan alltid finns ett inslag av personligt nöje i utövandet. En verksamhet ska bedrivas yrkesmässigt, självständigt och med ett vinstsyfte för att uppfylla näringskriterierna i 13 kap. 1 § IL. Är kraven på näringsverksamhet inte uppfyllda så kan verksamheten istället beskattas som hobby. Det räcker oftast inte att hästverksamheten bedrivs med ett vinstsyfte utan den måste i princip generera ett överskott för att inte beskattas som hobbyverksamhet. Kraven som ställs på en hästverksamhet för att den ska uppfylla näringskriterierna är således att den bedrivs yrkesmässigt, självständigt och att den går med vinst.

I en näringsverksamhet måste det avgöras vilka hästar som ska ingå och hur de som tillgångar ska klassificeras. Alla hästar som innehas med ett vinstsyfte ska ingå i näringsverksamheten. Vinstsyftet uppnås genom att hästen är till för att omsättas eller används för reproduktion. När hästen uppfyller vinstsyftet ska den klassificeras som antingen djur i jordbruk, omsättningstillgång eller inventarium. Det är syftet med innehavet som styr klassificeringen.

Innehav av en näringsfastighet utgör automatiskt näringsverksamhet utan att prövas mot näringskriterierna. Frågan är om hästinkomster kan ha en sådan naturlig anknytning till en näringsfastighet att den automatiskt utgör näringsverksamhet. Som rättsläget ser ut idag så kommer inte inkomster från en hästverksamhet automatiskt beskattas som näringsverksamhet enbart på grund av ett näringsfastighetsinnehav. Hästverksamheten måste självständigt uppfylla kraven på näringsverksamhet för att beskattas som sådan.

Master's Thesis in commercial law (tax law)

Title: Horses related activities – a living tax issue
Author: Erika Carlshamre
Tutor: Robert Pålsson
Date: 2011-07-12
Subject terms: business, hobby, profit, farm property, horse related activity, assets, classification

Abstract

The distinction between professional business and hobby activities is particularly difficult when there is a personal interest involved in the activity. Such problem emerges in businesses involving horses. According to chapter 13, § 1 of the Swedish taxation law the activity must fulfill certain conditions to be seen as a professional business. The activity has to be professional, durable and pursued in such way that it aims to be profitable or else it can be seen as a hobby. A horse related business must often generate a profit to be seen as a professional business.

Once established that the horse related activity is a professional business it must be determined which horses should be included. All horses with an aim to be profitable should be included in the business. If the horse is intended to be sold or used as a breeder it fulfills the requirement to be included in the business. When included in the business the horse have to be classified as an asset. The horse can be classified as either animals in agriculture, current asset or inventory.

Profits generated from activities which originate from a farm property can be seen as a professional business without having to fulfill the requirements in chapter 13, § 1 of the Swedish taxation law. The question is whether horse activities carried out on a farm property can be seen as a business solely because it is situated on a farm property. Profits originating from horse related activities on the property must according to the Swedish Supreme Administrative Court fulfill the business criterions to be taxed as a business. It will not automatically be seen as a business just because it is carried out on a farm property.

Förkortningslista

ASVH	Avelsföreningen för Svenska Varmblodiga Hästen
BFNAR	Bokföringsnämndens allmänna råd
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
JBFL	Jordbruksbokföringslag (1979:141)
KL	Kommunalskattelag (1928:370)
Prop.	Proposition
SIL	Lagen om statlig inkomstskatt (1947:576)
ÅRL	Årsredovisningslag (1995:1554)

Innehåll

1	Inledning	1
1.1	Bakgrund.....	1
1.2	Syfte	3
1.3	Metod	4
1.4	Avgränsning	7
1.5	Terminologi	8
1.6	Disposition.....	8
2	Näringsverksamhet	10
2.1	Inledning.....	10
2.2	Begreppet näringsverksamhet	10
2.3	Avgränsningsregler	11
2.4	Skatt i enskild näringsverksamhet	12
2.5	Innehav av näringsfastighet	13
2.6	Sammanfattning	14
3	Hobbyverksamhet	15
3.1	Inledning.....	15
3.2	Definitionen av hobbyverksamhet	15
3.3	Gränsdragning mellan närings – och hobbyverksamhet	15
3.4	Beskattning av hobbyverksamhet.....	16
3.5	Sammanfattning	18
4	Gränsdragningen mellan näring och hobby i hästverksamheter	20
4.1	Inledning.....	20
4.2	Specifika omständigheter som påverkar gränsdragningen i hästverksamheter	20
4.3	Hästar i blandad verksamhet.....	23
4.4	Hästar som är privat egendom	24
4.5	Sammanfattning	24
5	Hästar som tillgångar i näringsverksamhet.....	25
5.1	Inledning.....	25
5.2	Bakgrund.....	25
5.3	Skatterättslig klassificering av hästar	26
5.4	Bokföringsmässig klassificering av hästar	29
5.5	Hästar och räkenskapliga avskrivningar	31
5.6	Sammanfattning	32
6	Innehav av näringsfastighet	34
6.1	Inledning.....	34
6.2	Hästans anknäytning till en näringsfastighet	34
6.3	Uppfödning av hästar på egen näringsfastighet	36
6.4	Sammanfattning	37
7	Analys	38
7.1	Inledning.....	38
7.2	Analys av hästverksamhet och kraven på näringsverksamhet.....	38

7.3	Analys av hästar som tillgångar	41
7.4	Analys av hästinkomster vid innehav av näringsfastighet	43
8	Slutsats	45
	Referenslista	46

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Hästsporten är stor i Sverige idag och störst är den tävlingsverksamhet som främst bedrivs inom ridsport¹, trav och galopp.² Flest hästar finns inom ridsporten som idag består av ca 1000 klubbar/föreningar med ca 25 000 licensierade tävlingsryttare.³ De som ägnar sig åt hästverksamhet har många olika mål och syften med sin verksamhet. I många fall är det en kombination av både avel, försäljning och tävlingsverksamhet som bedrivs. Även andra delar som inackordering, beridning⁴, hovslageri osv. kan ingå i verksamheten. Det är ett stort antal som bedriver hästverksamhet vilket innebär att det är många som berörs av skattelagstiftningen som finns på området.

Som huvudregel är alla förvärvsinkomster skattepliktiga och ska beskattas antingen i inkomstslaget näringsverksamhet eller inkomstslaget tjänst, om inte särskilda regler undantar inkomsterna från skatteplikt.⁵ De inkomster som inte kan beskattas i något annat inkomstslag ska beskattas i inkomstslaget tjänst.⁶ Med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt.⁷ Är kraven på näringsverksamhet inte uppfyllda kan det istället bli aktuellt att beskatta verksamheten som hobby (tjänst).⁸

Att avgöra om verksamheten utgör närings- eller hobbyverksamhet är särskilt svårt när det är fråga om hästar. Anledningen är att dessa verksamheter ofta har ett inslag av personligt nöje. Det är inte meningen att en person ska kunna förlägga personliga icke avdragsgilla levnadskostnader i en verksamhet som sedan påstås vara näringsverksamhet. Kostnader för privata fritidsintressen ska inte kunna dras av i inkomstslaget närings-

¹ Framför allt inom hoppning, dressyr och fälttävlan.

² P. Carlsson, B. Lundén, *Hästverksamhet - praktisk handbok för dig med hästföretag*, s. 9.

³ FAR SRS Förlag, *Hästen och Skatten*, s. 13.

⁴ Beridning är ett samlingsbegrepp för in – och tillridning av både unghästar och äldre hästar.

⁵ Särskilda regler som undantar inkomster från skatteplikt finns framför allt i inkomstskattelagens (1999:1229) (IL) 8:e kapitel.

⁶ 10 kap. 1 § IL.

⁷ 13 kap. 1 § IL.

⁸ 12 kap. 37 § IL.

verksamhet. En avgränsning mot hästägarens privata sfär är därför nödvändig eftersom den del av verksamheten som ska anses vara privat (hobbyrelaterad) ska skiljas från den som ska ingå i näringsverksamheten. Här måste det avgöras vilka hästar som ska ingå i verksamheten och vilka som innehas för personligt bruk.

Att det finns frågor och problem rörande beskattning av hästverksamheter har särskilt belysts i media, framförallt i tidningen Ridsport. Där har det förts en diskussion om hur branschen påverkas av de problem som kretsar runt beskattning av hästverksamhet.⁹ Framför allt var det Skatteverkets bedömning av hur hästverksamheter skulle beskattas som kritiserades. I ett försök att klargöra hur beskattningen av hästverksamhet ska ske så kom Skatteverket år 2009 ut med en promemoria.¹⁰ I synnerhet behandlas där gränsdragningsproblematiken mellan närings- och hobbyverksamhet som kan uppstå vid beskattning av hästverksamhet. Meningen med promemorian var också att bidra till en mer enhetlig bedömning vid inkomstbeskattning av hästverksamhet då denna tidigare skiljt sig åt.¹¹ Det finns enligt Skatteverket verksamhetsspecifika omständigheter som påverkar bedömningen av inom vilket inkomstslag hästverksamhet ska beskattas. Dessa omständigheter är särskilt intressanta att behandla i samband med beskattningsfrågor rörande hästar och gränsdragningen mellan närings- och hobbyverksamhet.

När en hästverksamhet ska beskattas som en näringsverksamhet så måste hästarna som tillgångar klassificeras. Antingen är hästen en anläggningstillgång¹² eller en omsättningstillgång¹³. En särskild skatterättslig regel reglerar djur i jordbruk så först måste det avgöras om hästen är del av jordbruket.¹⁴ Djur i jordbruk klassificeras alltid som omsättningstillgångar. Klassificeringsfrågan försvåras dessutom av att den skatterättslig

⁹ Se: Sjöstedt Tessie, *Skattesmäll för uppfödare*, Ridsport 20/2008, Sjöstedt Tessie, *Skatteverket ställer hårdare krav på hästföretagen*, Ridsport 20/2008, Sjöstedt Tessie, *Tuff match om du vill få rätt mot Skatteverket*, Ridsport 23/2008, Sjöstedt Tessie, *Uppfödare lägger av efter skattetvist*, Ridsport 23/2008.

¹⁰ Skatteverkets skrivelser, *Hästverksamhet – gränsdragningen mellan hobby- och näringsverksamhet*, 2009-04-08, Dnr/målnr/löpnr: 131 342327-09/111.

¹¹ L. Karlsson, *Hästen och skatten*, 2009.

¹² 17 kap. 3 § IL.

¹³ 18 kap. 1 § IL.

¹⁴ 17 kap. 5 § IL.

och bokföringsmässigt hanteras olika. Med anledning av hästars speciella ställning som levande tillgångar i en näringsverksamhet så kommer klassificeringsfrågan behandlas.

Innehav av en näringsfastighet utgör automatiskt näringsverksamhet utan att prövas mot näringskriterierna.¹⁵ Tidigare var hästen ett bruksdjur som användes inom jordbruket för att bruka jorden. Hästens anknytning till jordbruket var tydlig då den var ett nödvändigt redskap för jordbrukare. Numera används hästen främst som sportdjur vilket lett till frågan om hästar idag har en sådan anknytning till en jordbruksfastighet att de inte behöver uppfylla näringskriterierna. Intressant att diskutera är om hästinkomster idag kan bli del av en näringsfastighet och på så sätt beskattas som näringsstillgångar utan att självständigt möta kraven på näringsverksamhet. Frågan har debatterats av skattejurister¹⁶ och Skatteverket har kommit ut med en särskild skrivelse¹⁷ angående djur i jordbruk. Rättsläget har varit oklart men behandlades nyligen av Regeringsrätten i rättsfall RÅ 2010 ref. 111. Avgörandet gör att det återigen är intressant att diskutera vilken anknytning hästar har till en jordbruksfastighet.

1.2 Syfte

Gränsdragningen mellan närings- och hobbyverksamheter är särskilt intressant att diskutera när det kommer till hästverksamheter där det nästan alltid finns ett inslag av personligt nöje i utövandet. Syftet med uppsatsen är att undersöka denna gränsdragningsproblematik och de krav som ställs på hästverksamheter för att nå upp till näringskriterierna. När hästverksamheter når upp till kraven på näringsverksamhet så uppkommer frågor rörande hästar som tillgångar. Det ingår även i syftet att undersöka hur hästen behandlas som tillgång i en näringsverksamhet. Därutöver kommer frågan om hästars anknytning till en näringsfastighet behandlas. Det är framför allt tre frågor som uppsatsen syftar till att besvara:

- Vilka krav ställs på en hästverksamhet för att den ska uppfylla näringskriterierna?

¹⁵ 13 kap. 1 § 3 st. IL

¹⁶ Se: Rydin och Antonson, *Beskattning av hästverksamhet*, Svensk Skattetidning 2008 s. 254 ff.; Lindholm, *Beskattning av hästverksamhet – en kommentar*, Svensk Skattetidning 2008 s. 444 ff.; Pelin och Augustsson, *Beskattning av hästgårdar och hästverksamhet*, Svensk Skattetidning 2009 s. 366 ff.

¹⁷ Skatteverkets ställningstaganden, *Avdrag för hästhållning vid innehav av jordbruksfastighet*, 2007-02-12, dnr/målnr/löpnr: 131 104860-07/111.

- När en hästverksamhet uppfyller kraven för att beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet, vilka hästar ska då ingå i verksamheten och hur ska de som tillgångar klassificeras?
- Kan hästinkomster ha en sådan naturlig anknytning till en näringsfastighet att den automatiskt utgör näringsverksamhet?

1.3 Metod

Det finns ingen officiell definition av vad som är rättsvetenskap och begreppet ”rätt” är till sin mening vid och mångtydig och måste avgränsas från andra rättsvetenskapliga områden.¹⁸ Rättsvetenskapen omfattar dock främst juridiska discipliner exempelvis civilrätt och statsrätt.¹⁹ Peczeni menar att varje särskild disciplin innefattar huvudsakligen rättsdogmatiska inslag inriktade på att tolka och systematisera gällande rätt. Många juridiska framställningar karakteriseras som dogmatiska.²⁰ Vad som är dogmatiskt och rättsdogmatiken som metod är dock ett omtvistat ämne.²¹ Den rättsdogmatiska metodens huvuduppgift är enligt Peczeni att tolka och systematisera gällande rätt. Mot den tolkningen av rättsdogmatisk kan det påvisas att en rättsdogmatisk metod använts i uppsatsen för tolkning av innebörden i lagreglerna. Eftersom det är ett så vitt omdebatterat ämne och då innebörden av begreppet rättsdogmatisk inte är helt klar så har jag medvetet valt att inte kalla metoden för rättsdogmatisk.

För att finna svar på uppsatsens frågeställningar har istället en så kallad traditionell juridisk metod används. Den traditionella juridiska metoden syftar till att fastställa och analysera gällande rätt utifrån rättskällevärdet. Rättskällevärdet visar på vilka rättskällor som får och ska användas.²² Med rättskällor förstås här lag, praxis, förarbeten och doktrin i nämnd ordning. Även andra källor som påverkar rättstillämpningen, exempelvis materi-

¹⁸ C. Sandgren, *Vad är rättsvetenskap*, s 528, 530-531.

¹⁹ A. Peczeni, *Juridikens allmänna läror*, Svensk Juristtidning 2005, s. 249.

²⁰ C. Sandgren, *Är rättsdogmatiken dogmatisk?*, Tidsskrift for rettsvitenskap 4-5/2005 s. 648.

²¹ Se ex. C. Sandgren, *Är rättsdogmatiken dogmatisk?* Tidsskrift for rettsvitenskap 4-5/2005 s. 648–656 och A. Peczeni, *Juridikens allmänna läror*, Svensk Juristtidning 2005, s. 249-272.

²² C. Sandgren, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare, Ämne, material, metod och argumentation*, s. 36.

al från skatteverket, ingår i den juridiska metoden.²³ Det är denna syn på juridisk metod som ligger till grund för uppsatsen.

Min studie innebär att beskattningsregler runt hästverksamhet ska undersökas och identifieras, exempelvis när hästverksamheter utgör näringsverksamhet. Därefter kommer reglerna att analyseras och tolkas. Användningen av den juridiska metoden har lett till att uppsatsen består av en deskriptiv del där de avgränsningsregler som berör närings- och hobbyverksamheter presenteras. Kapitlen efterföljs av ytterligare en deskriptiv del där frågor rörande hästverksamhet tas upp. Därefter kommer de utvalda frågeställningarna att analyseras. Analysen bygger på de deskriptiva delarna som byggts upp genom användandet av den juridiska metoden. I analysen använder jag mig också av den kunskap som jag själv inhämtat från hästverksamheter genom att vara praktiskt verksam i flera år. Till sist presenteras en slutsats i form av svar på de identifierade frågeställningarna.

Tolkning av skatterättslig lag innebär att textens ordalydelse måste tolkas vid tillämpningen. Lagtexten måste tolkas på ett sådant sätt att ordalydelsen får en innebörd som är förenlig med lagens syfte.²⁴ För att bestämma lagtextens ordalydelse har en objektiv bedömning varit utgångspunkten, dvs. lagtexten studeras enskilt utan att det hämtas ledning från förarbeten för att bestämma syftet med reglerna.²⁵ I många fall går det inte att avgöra hur lagtexten ska tolkas enbart genom ordalydelsen. För att förstå lagtexten och dess syfte måste därför förarbeten studeras.

Någon definition av begreppet hobbyverksamhet finns inte i lagtexten varför det blir svårt att fastställa en tydlig gräns mellan närings- och hobbyverksamhet. För att få förståelse för hur denna avgränsning ska göras söks ledning i förarbetena. Praxis har också använts för att finna ledning i hur avgränsningen mellan inkomstlagen ska dras.

²³ P. Aleksander, *Vad är rätt? - om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation*, s. 312.

²⁴ R. Pahlsson, *Inledning till skatterätten*, s. 73.

²⁵ R. Pahlsson, *Inledning till skatterätten*, s. 74.

De flesta rättsfall som behandlar området är från tiden före 1990 års skattereform²⁶ då hobbyverksamhet var skattefri. Rättsfall från äldre praxis har dock fortfarande betydelse för avgränsningen och hur den ska dras vilket kan utläsas ur förarbetena till IL.²⁷

För att undersöka och analysera gällande rätt har praxis studerats. I första hand har domar från HFD valts ut. Antalet som berör hästverksamhet och de frågeställningar som uppsatsen syftar till att besvara är dock få. Istället har då kammarrättsdomar studerats för att finna svar på frågorna. Det ska här nämnas att detta urval inte på något sätt syftar till att vara uttömmande. Urvalet har skett efter relevans för frågeställningarna och endast domar från 2000-talet har tagits med. I vissa fall har rättsfall som behandlar travsporten valts ut. Detta har gjorts för att det inte funnits något rättsfall på det området som särskilt behandlar hästverksamheter inom ridsporten. Vad som sägs om travsport bör också kunna appliceras på ridsport.

Doktrin kan användas för att få en bredare kunskap och ytterligare perspektiv inom olika ämnesområden. Den kan användas som rättskälla men även som informationskälla.²⁸ I uppsatsen används artiklar, både vetenskapliga och icke vetenskapliga. De artiklar som är av icke vetenskaplig natur ha tagits med för att visa branschens syn av problematiken runt beskattning av hästverksamhet. Detta har gjorts med en förståelse för att dessa artiklar inte alltid speglar en objektiv syn.

Studien omfattar också skatteverkets material för att söka ledning i hur lagreglerna ska tolkas. Skatteverkets material är en särskild skatterättslig rättskälla som i princip är jämförbar med doktrin. Det bör här påpekas att skatteverket tillämpar sitt material utan att pröva hur lämpligt det är i det enskilda fallet, varför en kritisk och försiktig hållning bör intas.²⁹ Materialet är inte bindande utan skildrar endast skatteverkets tolkning och syn på olika beskattningsregler.³⁰ Även om det inte är rättsligt bindande så beskriver materialet hur skatteverket tillämpar skattelagstiftningen. Skatteverkets tolkning tillskrivs ock-

²⁶ Det genomfördes år 1990 en större skattereform som omfattade materiella ändringar och förändring av strukturen på Kommunalskattelagen (1928:370) (KL) och Lagen om statlig inkomstkatt (1947:576) (SIL). Dessa lagar ersattes sedan av IL för att göra lagstiftningen mer lättöverskådlig.

²⁷ Prop. 1989/90:110, s. 2.

²⁸ P. Aleksander, *Vad är rätt? - om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation*, s. 144.

²⁹ R. Pålsson, *Konstitutionell skatterätt*, s 85.

³⁰ R. Pålsson, *Konstitutionell skatterätt*, s. 83.

så stor betydelse i domstolar.³¹ Detta gör att materialet är högst relevant att studera vid tolkning av skatterättsliga lagar.

När den bokföringsmässiga klassificeringen av hästar som tillgångar diskuteras så har vägledning sökts i Årsredovisningslagen³² och i material från Bokföringsnämnden. ÅRL är utformad som en ramlag vilken behöver fyllas ut för att kunna tillämpas.³³ Ramlagen fylls ut med kompletterande normgivning genom hänvisning till *god redovisningssed* i 2 kap. 2 § ÅRL. Bokföringsnämndens allmänna råd är ett exempel på sådan kompletterande normgivning vilken bör betraktas som en särskild rättskälla inom redovisningsrätten.³⁴

1.4 Avgränsning

Hästverksamhet kan bedrivas i många olika företagsformer men inom ramen för denna uppsats behandlas endast enskild näringsverksamhet och hobbyverksamhet.

Uppsatsen avgränsas till att endast beröra hästsportverksamhet. Med hästverksamheter avses i denna uppsats verksamheter såsom tävlingsridning (hopp och dressyr), avel, in- och tillridning, inackordering, turridding och ridskoleverksamhet. Det är de delar av hästverksamheter som räknas till ridsport. Trav – och galoppverksamhet har medvetet valts bort eftersom dessa former av hästverksamhet skiljer sig från övriga ridsportverksamheter. Anledningen är att trav- och galoppverksamheter i större utsträckning anses bedrivas med ett vinstsyfte då det finns större möjligheter till överskott, framför allt på grund av stora prispengar samt hur snabbt en uppfödare kan sälja sina unghästar. När det kommer till trav- och galoppverksamhet så finns det också en förhållandevis omfattande praxis vilket leder till att rättsläget gällande denna form av hästverksamhet inte är lika oklar.³⁵ Eftersom rättspraxis rörande hästsportverksamhet är relativt tunn så görs en viss analogisk tolkning till trav- och galoppverksamhetens rättspraxis.

³¹ R. Pahlsson, *Konstitutionell skatterätt*, s 85.

³² Årsredovisningslag (1995:1554) (ÅRL)

³³ J. Kellgren och J. Bjuvberg, *Redovisning och beskattning - om redovisningens betydelse för inkomstbeskattningen*, s. 35.

³⁴ J. Kellgren och J. Bjuvberg, *Redovisning och beskattning - om redovisningens betydelse för inkomstbeskattningen*, s. 38.

³⁵ Ex. RÅ 1988 ref. 117, RÅ 1989 ref. 107, RÅ 1990 ref. 261 och RÅ 1991 ref. 16.

Gränsdragningen mellan hobby- och näringsverksamhet i hästverksamhet fokuserar främst på avelsverksamhet och tävlingsverksamhet då det är dessa som har flest avgöranden från domstol och de som ökar mest i Sverige just nu.

Det har i förarbeten³⁶ förts en diskussion om huruvida det vore lämpligt att låta mervärdesskattedirektiv 2006/112/EG³⁷ direkt styra regelverket i Inkomstskattelagen. Uppsatsen avgränsas till att behandla endast inkomstbeskattning och inte mervärdesbeskattning och punktskatter. Så även om diskussionen är intresseväckande så lämnas den utanför denna uppsats. Uppsatsen avgränsas också till att endast behandla svensk rätt.

1.5 Terminologi

I uppsatsen används termen hästverksamhet och med det avses verksamheter där den huvudsakliga sysslan innefattar att arbeta med hästar och där verksamheten syftar till att vara vinstgivande. Termen hästhållning används som benämning på innehav av hästar oavsett hur om innehavet bedöms som närings- eller hobbyverksamhet.

1.6 Disposition

Varje kapitel börjar med en inledning där det ges en kort inblick i vad som kommer behandlas. På detta sätt får läsaren snabbt en överblick av vad kapitlet innehåller och hur det berör uppsatsens syfte. Kapitlen avslutas med en sammanfattning som gör det lätt för läsaren att återknyta till det som tidigare behandlats.

I *kapitel 2* presenteras näringskriterierna och hur inkomstslaget näringsverksamhet avgränsas mot inkomstlagen tjänst och kapital. Hur en enskild näringsidkare beskattas behandlas också. Här tas dessutom begreppet näringsfastighet upp och vad som menas med verksamheter som har en naturlig anknytning till fastigheten.

I *kapitel 3* behandlas begreppet hobbyverksamhet och hur gränsdragningen mot inkomstslaget näringsverksamhet dras och hur beskattning av hobbyverksamhet sker. Kapitlet avslutas med en tabell som ger läsaren en samlad bild av skillnaderna att beskattas i närings- respektive hobbyverksamhet.

³⁶ Prop. 2008/09:62.

³⁷ Rådets direktiv 2006/112/EG.

I *kapitel 4* diskuteras hästverksamhet och de verksamhets specifika omständigheter som påverkar bedömningen av om verksamheten ska ses som närings- eller hobbyverksamhet. Vilka hästar som ska ingå i en näringsverksamhet och vilka som ses som privat egendom förklaras i kapitlet.

I *kapitel 5* tas det upp hur hästar som ingår i en näringsverksamhet som tillgångar ska klassificeras. Här diskuteras även hur tillgångsklassificeringen av hästar påverkar näringsidkarens rätt till räkningskapliga avskrivningar.

I *kapitel 6* återges hur innehavet av en näringsfastighet påverkar hur hästinkomster som härrör sig från innehavet ska beskattas. Sist i kapitlet presenteras hur Regeringsrätten bedömt att innehavsregeln ska tolkas.

I *kapitel 7* presenteras en analys av de frågeställningar som uppsatsen syftar till att svara på. Analysen resulterar i en slutsats som återfinns i *kapitel 8* där frågeställningarna också besvaras.

2 Näringsverksamhet

2.1 Inledning

I detta kapitel behandlas avgränsningen av näringsverksamhet från andra inkomstslag. Avgränsningen har stor betydelse vid gränsdragningen mellan närings- och hobbyverksamhet. Uppfyller inte verksamheten näringskriterierna ska den istället beskattas som hobby. Avgränsningsreglerna behandlas översiktligt och någon närmare analys av näringskriterierna kommer inte utföras i denna uppsats.³⁸ Istället presenteras en kortare genomgång för att läsaren ska få en grundläggande förståelse för avgränsningsreglerna. I kapitlet behandlas också hur innehav av näringsfastighet påverkar gränsdragningen mot inkomstslaget näringsverksamhet.

2.2 Begreppet näringsverksamhet

Förvärvsinkomster hänförs antingen till inkomstslaget tjänst eller till inkomstslaget näringsverksamhet. Vad som räknas till inkomstslaget näringsverksamhet regleras i 13 kap. 1 § IL. Där anges att med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. Det är tre kriterier som måste uppfyllas för att verksamheten ska betraktas som näringsverksamhet. Dessa kriterier utgörs av verksamhetens självständighet, varaktighet och att den bedrivs med ett vinstsyfte. Alla tre kriterierna måste vara uppfyllda för att verksamheten ska anses bedrivas som näringsverksamhet.³⁹

Om en verksamhet ska anses som en näringsverksamhet eller inte kan vara olika för olika typer av skattesubjekt. Utgångspunkten är att företag ska beskattas som ett självständigt skattesubjekt. Det är därför särskilt intressant med avgränsningen gentemot andra inkomstslag när det gäller enskild näringsverksamhet där ägaren är skattesubjektet och inte företaget.⁴⁰

För fysiska personer måste inkomstslaget näringsverksamhet avgränsas mot inkomstslagen tjänst och kapital. Det är framför allt viktigt med gränsdragningen mellan in-

³⁸ För utförligare diskussion runt näringskriterierna se ex. M. Andersson, A. Saldén-Enérus och U. Tivéus, *Inkomstskattelagen: en kommentar*, 13 kap. 1 §.

³⁹ G. Rabe och R. Hellenius, *Det svenska skattesystemet*, s. 85.

⁴⁰ G. Rabe och R. Hellenius, *Det svenska skattesystemet*, s. 233.

komstslagen kapital och inkomstslaget näringsverksamhet då skattesatserna för dessa väsentligen skiljer sig åt.⁴¹

2.3 Avgränsningsregler

Gränsdragningen mellan näringsverksamhet och andra inkomstslag styrs av tre kriterier; självständighet, varaktighet och vinstsyfte. I 13 kap. 1 § 2 st. IL lyfts tre inbördes likvärdiga kriterier fram som särskilt ska beaktas vid bedömningen av om en verksamhet bedrivs självständigt. Dessa kriterier är vad som avtalats mellan parterna, uppdragstagarens beroende av uppdragsgivaren och i vilken utsträckning som uppdragstagaren är inordnad i uppdragsgivarens verksamhet.⁴² Självständighetskravet utgör en avgränsning mot inkomstslaget tjänst. För att räknas till inkomstslaget näringsverksamhet måste också en verksamhet bedrivas varaktigt. En verksamhet som bedrivs varaktigt och regelbundet med en viss omfattning anses bedrivas *yrkesmässigt*.⁴³ Om kravet på varaktighet inte är uppfyllt kan inkomsten istället beskattas som inkomst av kapital. Kravet på varaktighet avgränsar därmed mot inkomstslaget kapital.

Förutom kraven på att verksamheten bedrivs självständigt och yrkesmässigt så ska verksamheten också syfta till att ge någon form av ekonomiskt utbyte för den som bedriver verksamheten. Det innebär följaktligen att verksamheten ska bedrivas med ett vinstsyfte.⁴⁴ I 13 kap. 1 § finns inledningsvis en avgränsningsbestämmelse där det sägs att till inkomstslaget näringsverksamhet räknas inkomster och utgifter på grund av näringsverksamhet. Näringsverksamhet definieras som förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. Det avgörande är inte om verksamheten går med vinst varje år utan om syftet är att verksamheten ska gå med vinst.⁴⁵ Uppvisar verksamheten ett underskott år efter år kan detta dock tyda på att ett vinstsyfte saknas.⁴⁶

⁴¹ 1 kap, 3 §, IL.

⁴² Skatteverkets ställningstaganden, *Utfärdande av F-skattsedel efter ändrat näringsbegrepp*, 2008-12-11, Dnr/målnr/löpnr: 131 751308-08/111, s. 4.

⁴³ M. Andersson, A. Saldén-Enéus och U. Tivéus, *Inkomstskattelagen: en kommentar*, 13 kap. 1 §.

⁴⁴ RÅ 1996 not. 146

⁴⁵ M. Andersson, A. Saldén-Enéus och U. Tivéus, *Inkomstskattelagen: en kommentar*, 13 kap. 1 §.

⁴⁶ Se t.ex. RÅ 1968 not. 509.

Vid avsaknad av vinstsyfte kan inkomsten istället beskattas i inkomstslaget tjänst. Härigenom sätts gränsen mot bland annat hobbyverksamhet och det är denna gränsdragning som flitigt diskuterats när det kommer till innehav av hästar.⁴⁷ Är inkomsten avkastning eller kapitalvinst på en tillgång så kan den istället beskattas i inkomstslaget kapital.⁴⁸ Just vinstsyftet är en viktig del vid en bedömning om en verksamhet ska anses vara näringsverksamhet eller hobbyverksamhet. Kravet på vinstsyfte avgränsar därmed främst mot inkomstslaget tjänst, men kan även i vissa fall avgränsa mot inkomstslaget kapital.

2.4 Skatt i enskild näringsverksamhet

Näringsverksamhet som bedrivs av en fysisk person utgör förvärvsinkomst och är precis som tjänsteinkomster skattepliktiga till både kommunal som statlig inkomstskatt.⁴⁹ Utöver inkomstskatt så betalar den enskilda näringsidkaren egenavgifter⁵⁰ för inkomster som uppkommer av en aktiv näringsverksamhet och en särskild löneskatt⁵¹ för inkomster från passiv näringsverksamhet.⁵² Det är på den skattemässiga vinsten som inkomstskatt och egenavgifter betalas. Lite förenklat kan vinsten anges som skillnaden mellan inkomster och utgifter. Den skattemässiga vinsten kan delvis påverkas då det i en näringsverksamhet finns möjlighet till resultatutjämning genom att utnyttja periodiseringsfond⁵³, expansionsfond⁵⁴ och räntefördelning⁵⁵.

En fysisk person som bedriver flera verksamheter beskattas inte för var och en utan de betraktas som en enda näringsverksamhet.⁵⁶ Detta betyder att överskott och underskott från olika verksamheter kan kvittas mot varandra vid beskattning av näringsverksamhet. Underskott i en enskild näringsverksamhet får som huvudregel rullas fram till näst-

⁴⁷ P. Nilsson, *Den enskilde näringsidkarens tillgångar och skulder*, s. 50.

⁴⁸ S-O. Lodin m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, s. 268.

⁴⁹ 65 kap. IL.

⁵⁰ 3 kap. Socialavgiftslag (2000:980) (SocAvgL).

⁵¹ 2 §, lag (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster.

⁵² Se prop. 1989/90:110 s. 646 och 2 kap. 23 § IL för definition av aktiv och passiv näringsverksamhet.

⁵³ 30 kap. IL.

⁵⁴ 34 kap. IL.

⁵⁵ 33 kap. IL.

⁵⁶ 14 kap. 12 § IL.

kommande år.⁵⁷ Så länge verksamheten består finns det ingen tidsbegränsning för underskottsavdrag i näringsverksamhet. Underskottet ska i princip dras av från överskott i samma näringsverksamhet, men det finns undantag. Vid nystartad näringsverksamhet finns det till exempel möjlighet att dra av underskottet som ett allmänt avdrag vilket betyder att det får dras från annan verksamhet och från inkomst av tjänst.⁵⁸

2.5 Innehav av näringsfastighet

Fram till 1990 års skattereform så beskattades inkomst av näringsverksamhet i tre olika inkomstslag: jordbruksfastighet, annan fastighet och rörelse. Skälet till att jordbruk och yrkesmässig fastighetsuthyrning hade särskilda regler var att dessa verksamheter ansågs skilja sig väsentligt från annan näringsverksamhet.⁵⁹ Innan skattereformen så hänfördes allt som kommit ägaren eller brukaren till godo, genom innehav av en fastighet som taxerats som jordbruksfastighet, till intäkt av jordbruksfastighet.⁶⁰ Hit räknades bland annat intäkt av jordbruk med binäring.

I och med skattereformen så slogs inkomstlagen jordbruksfastighet, annan fastighet och rörelse ihop till inkomstslaget näringsverksamhet. Idag faller inkomstslaget jordbruksfastighet in under inkomstslaget näringsverksamhet.⁶¹ Den grundläggande definitionen av vad som avses med näringsverksamhet som angavs i KL⁶² fördes i princip över till IL med oförändrat innehåll.⁶³ Huvudregeln är liksom tidigare att verksamheten ska bedrivas yrkesmässigt och självständigt för att räknas som näringsverksamhet.⁶⁴ Innehav av näringsfastighet räknas däremot alltid som näringsverksamhet.⁶⁵ Det innebär att vid innehav av näringsfastighet så behöver näringskriterierna inte vara uppfyllda för att inkomster och utgifter som hänför sig till innehavet ska räknas till inkomstslaget närings-

⁵⁷ 40 kap. 2 § IL.

⁵⁸ 62 kap. 2-4 §§ IL.

⁵⁹ S-O. Lodin m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, s. 265.

⁶⁰ 21 § kommunalskattelagen (1928:370) (KL).

⁶¹ Prop. 1989/90:110, s. 648.

⁶² Kommunalskattelagen (1928:370) (KL)

⁶³ Enligt 21 § KL avsågs med näringsverksamhet yrkesmässig självständigt bedriven förvärvsverksamhet. Till näringsverksamhet räknades också i annat fall innehav av näringsfastighet.

⁶⁴ 13 kap. 1 §, 1 st. IL.

⁶⁵ 13 kap. 1 §, 2 st.

verksamhet. Enligt praxis är reglerna för näringsverksamhet tillämpliga enbart genom innehav av näringsfastighet och gäller från och med förvärvet av fastigheten.⁶⁶

2.6 Sammanfattning

För att beskattas som i inkomstslaget näringsverksamhet ska tre kriterier vara uppfyllda. Verksamheten ska bedrivas yrkesmässig och självständigt med ett vinstsyfte. Självständighetskravet utgör en avgränsning mot inkomstslaget tjänst och självständighetskravet avgränsar mot inkomstslaget kapital. Kravet på vinstsyfte avgränsar därmed främst mot inkomstslaget tjänst, men kan även i vissa fall avgränsa mot inkomstslaget kapital.

Näringsverksamhet som bedrivs av en fysisk person utgör förvärvsinkomst och är skattepliktiga till både kommunal som statlig inkomstskatt. Vinsten anges som skillnaden mellan inkomster och utgifter. Det finns möjlighet till resultatutjämnning för näringsidkaren genom avsättningar till olika fonder. Alla verksamheter som näringsidkaren bedriver beskattas en enda och överskott och underskott får kvittas mot varandra. Underskott i en enskild näringsverksamhet får som huvudregel rullas fram till nästkommande år. Så länge näringsverksamheten kvarstår finns ingen tidsbegränsning för underskottsavdrag.

Vid innehav av näringsfastighet så behöver näringskriterierna inte vara uppfyllda för att inkomster och utgifter som hänför sig till innehavet ska räknas till inkomstslaget näringsverksamhet. Enligt praxis är reglerna för näringsverksamhet tillämpliga enbart genom innehav av näringsfastighet och gäller från och med förvärvet av fastigheten.

⁶⁶ RÅ 2002 ref. 59.

3 Hobbyverksamhet

3.1 Inledning

I detta kapitel tas begreppet hobbyverksamhet upp. Här beskrivs också hur gränsdragningen mellan hobbyverksamhet och näringsverksamhet dras och hur en hobbyverksamhet beskattas. Kapitlet ämnar till att ge läsaren en grundläggande förståelse för gränsdragningen mellan närings- och hobbyverksamhet och de skillnader som finns i hur de beskattas.

3.2 Definitionen av hobbyverksamhet

Innan 1990 års skattereform så fanns det inga speciella regler som rörde beskattning av hobbyverksamhet. En avgränsning mellan inkomstlagen användes istället för att avgöra om verksamhet utgjorde rörelse eller om den var skattefri. Ett exempel på skattefri verksamhet kunde då vara hästsportverksamhet som inte utgjorde rörelse.⁶⁷ Genom skattereformen så vidgades skatteplikten då det i lagtexten⁶⁸ tillades att inkomstgivande verksamhet av varaktig natur skulle hänföras till inkomstlaget tjänst. Syftet var att beskatta alla inkomster som någon fått på grund av egen prestation eller verksamhet men som inte föll in under något annat inkomstslag.⁶⁹ Lagstiftningen gavs en generell utformning för att bli en uppsamlingsplats för dessa inkomster.⁷⁰ Verksamheter som förut var skattefria beskattas i och med den utökade skatteplikten som hobbyverksamheter. Det finns inte någon direkt definition av hobbyverksamhet i IL utan begreppet tas istället upp i 12 kap. 37 § IL och anges där som *verksamhet som bedrivs självständigt men som inte ska räknas till inkomstlaget näringsverksamhet*.

3.3 Gränsdragning mellan närings – och hobbyverksamhet

I och med att lagstiftningen ändrades så är endera verksamheten en näringsverksamhet som beskattas i inkomstlaget näringsverksamhet eller en hobby som beskattas i inkomstlaget tjänst.⁷¹ Det som framför allt skiljer en hobbyverksamhet från en näringsverksamhet är att en hobby är något som utövaren ägnar sig åt på fritiden och att det inte

⁶⁷ S-O. Lodin m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, s. 269.

⁶⁸ 10 kap. 2 st., p. 3, IL

⁶⁹ Prop. 1989/90:110, del 1, s. 308.

⁷⁰ Prop. 1989/90:110, del 1, s. 308 och 10 § IL.

⁷¹ 13 kap. 1 § och 12 kap. 37 § IL.

är en persons huvudsakliga försörjning.⁷² Gränsdragningen mellan näringsverksamhet och hobby (tjänst) kan ändå i vissa fall vara svår att dra, men har på många sätt betydelse för den som bedriver verksamheten då beskattningen av de båda verksamheterna skiljer sig väsentligen åt.⁷³

För att en verksamhet ska betraktas som näringsverksamhet krävs ett vinstsyfte.⁷⁴ Dock är det svårt för en skattskyldig att bevisa att en verksamhet som normalt utgör en hobby bedrivs med ett vinstsyfte. Domstolarna har här sett till helheten vid bedömning om det föreligger närings- eller hobbyverksamhet. Under senare år så har de mål som varit uppe i olika kammarrätter rört bland annat hunduppfödning, rallysport och motorbåtssport.⁷⁵

3.4 Beskattning av hobbyverksamhet

Istället för att bli beskattad i inkomstslaget näringsverksamhet så blir en hobbyverksamhet beskattad i inkomstslaget tjänst. Utöver avgränsningen mellan inkomstlagen så skiljs hobbyverksamhet också ifrån andra inkomster som härrör sig från tjänst.⁷⁶ Ett underskott i hobbyverksamheten kan därför inte dras av mot ett överskott av inkomster från en anställning eller pension. Bedriver en person flera olika hobbyverksamheter ska dessa beskattas var för sig. Det finns då inte heller någon möjlighet till kvittning mellan de olika verksamheterna. Underskottet får i stället sparas och dras av från överskott som eventuellt uppkommer i samma hobbyverksamhet under de fem följande åren.⁷⁷

Avdraget för tidigare års underskott får inte vara högre än ett belopp som motsvarar inkomstårets överskott i hobbyverksamheten.⁷⁸ Enligt Carlsson och Lunden är skälet till att lagen medger just fem års framrullning av underskott att det finns speciella förhål-

⁷² SKV 344 utgåva 9.

⁷³ Se avsnitt 3.4.

⁷⁴ 13 kap. 1 §, IL.

⁷⁵ Ex. Kammarrätten i Stockholms dom 4 juni 2002, mål nr 6681-01 Hunduppfödning ansågs vara näringsverksamhet; Kammarrätten i Jönköpings dom 18 april 2002, mål nr 528-00 Rallyverksamhet ansågs vara hobby; Kammarrätten i Göteborgs dom 31 augusti 2000, mål nr 543-98 Motorsport med båt ansågs vara hobby.

⁷⁶ SKV 344 utgåva 9.

⁷⁷ 12 kap. 37 §.

⁷⁸ 12 kap. 37 § IL.

landen som föreligger då en person bedriver hästverksamhet.⁷⁹ Anledningen till det är att då kontantprincipen⁸⁰ gäller vid beskattning i inkomstslaget tjänst så skulle rätten till avdrag gå förlorad i de fall där inkomster och utgifter hamnar på olika år. Vid till exempel uppfödning av ridhästar som inte är tävlingsklara förrän vid tidigast fyra års ålder tar det tid att få fram en inkomstbringande produkt. Utgifterna för hästen kommer därför hänföras till år då den inte uppbringar några inkomster. Den som bedriver hobbyverksamheten skulle då förlora sin möjlighet till avdrag för dessa utgifter. För att till viss del lösa detta problem infördes en regel som medger att underskott rullas framåt i högst fem år framåt.⁸¹ Uppvisar hobbyverksamheten inte ett positivt resultat under de följande fem beskattningsåren efter uppkomsten av det första underskottet bortfaller således rätten till avdrag för det första årets underskott. Underskott som uppkommer i en näringsverksamhet får däremot rullas fram i obegränsad tid så länge näringsverksamheten finns kvar.⁸² Den möjligheten är alltså utesluten i en hobbyverksamhet.

Ett överskott i hobbyverksamhet läggs till på inkomster som uppbringats från en anställning eller pension.⁸³ Resultaten i hobbyverksamheter beräknas var får inte heller kvittas mot underskott i annan verksamhet.⁸⁴ Såvitt inte en anställning resulterar i ett underskott i inkomstslaget tjänst. Detta faktum framstår dock närmast som en teoretisk möjlighet. Detta kan jämföras med överskott i en näringsverksamhet som får kvittas mot underskott i annan verksamhet eller mot inkomst av tjänst om verksamheten är nystartad.⁸⁵ På ett överskott i hobbyverksamhet ska sedan egenavgifter betalas.⁸⁶ Med egenavgifter avses i detta fall allmän löneavgift och särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster.⁸⁷

⁷⁹ P. Carlsson, B. Lundén, *Hästverksamhet - praktisk handbok för dig med hästföretag*, s. 75.

⁸⁰ 10 kap. 8 § IL.

⁸¹ Prop. 1992/93:127, s. 20.

⁸² 40 kap. 2 § IL.

⁸³ P. Carlsson, B. Lundén, *Hästverksamhet - praktisk handbok för dig med hästföretag*, s. 74.

⁸⁴ SKV 344 utgåva 9.

⁸⁵ 62 kap. 2 och 3 §§ IL.

⁸⁶ SKV 344 utgåva 9.

⁸⁷ Mer om egenutgifter finns att läsa i skatteverkets broschyr: ”Skatteuträkningsbroschyren” (SKV 425).

Därutöver får den som bedriver hobbyverksamhet inte göra några avdrag för privat pensionssparande vilket den som bedriver näringsverksamhet har möjlighet till. Beskattas verksamheten som näringsverksamhet finns det dessutom regler som möjliggör viss resultatreglering genom exempelvis avsättning till periodiseringsfond eller expansionsfond.⁸⁸ Denna möjlighet finns inte i en hobbyverksamhet.

Det finns få fördelar med att beskattas som hobbyverksamhet jämfört med att beskattas som näringsverksamhet. En fördel är att det vid en försäljning av tillgång i hobbyverksamhet som används för personligt bruk så är vinster upp till 50 000 kr per år skattefria.⁸⁹ Men är vinsten större så beskattas den överskjutande delen i inkomstslaget kapital.⁹⁰ Detta fribelopp finns inte tillgängligt om verksamheten beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Utöver denna fördel finns det bara nackdelar med att beskattas som hobbyverksamhet jämfört med näringsverksamhet.

3.5 Sammanfattning

Fördelarna och nackdelarna med hobbyverksamhet respektive näringsverksamhet sammanfattas enligt tabellen nedan.

Tabell 1: Sammanställning av fördelarna respektive nackdelarna med hobbyverksamhet respektive näringsverksamhet.⁹¹

	Hobbyverksamhet	Näringsverksamhet
Kvittning av underskott mot vinstgivande verksamhet	Nej	Ja
Kvittning av underskott mot tjänst	Nej	Ja, vid nystartad verksamhet
Kvittning av överskott mot underskott i annan verksamhet	Nej	Ja
Framrullning av underskott mot framtida underskott	Ja, i högst fem år framåt	Ja, obegränsad tid

⁸⁸ 30 kap. och 34 kap. IL.

⁸⁹ 52 kap. 2§, 2 st. IL.

⁹⁰ 10 kap. 1 §, 3 st. IL.

⁹¹ Tabellen är tagen från: P. Carlsson, B. Lundén, *Hästverksamhet - praktisk handbok för dig med hästföretag*, s. 17

Fribelopp på skatten vid försäljning av tillgång	Ja, vid försäljning av personlig tillgång	Nej
Avsättning/fonder	Nej	Ja
Möjlighet till periodiseringar	Nej	Ja
Avdrag för privat pensionssparande	Nej	Ja
Schablonavdrag för ökade levnadskostnader	Nej	Ja

4 Gränsdragningen mellan näring och hobby i hästverksamheter

4.1 Inledning

Gränsdragningen mellan näringsverksamhet och hobbyverksamhet är speciellt svår när det kommer till hästverksamhet. Anledningen till det är att det är svårt att skilja på privat verksamhet och näringsverksamhet då gränsen däremellan är otydlig gällande hästverksamhet. Utöver de allmänna avgränsningsregler som finns vid beskattning av verksamheter så finns det omständigheter som är specifika för just hästverksamhet vilka kommer presenteras i detta kapitel. Trots att en hästverksamhet beskattas som näringsverksamhet så är det inte alltid alla hästar som ska ingå. Vilka som ska räknas till näringsverksamheten och vilka som ses som privat egendom kommer behandlas i detta kapitel.

4.2 Specifika omständigheter som påverkar gränsdragningen i hästverksamheter

Hästverksamheten måste, precis som all annan verksamhet, uppfylla näringskriterierna för att betraktas som näringsverksamhet. Bedömningen görs utifrån näringskriterierna men det är just vinstsyftet som oftast blir det avgörande kriteriet och det som är svårast att uppfylla.⁹² Kravet på vinstsyfte är inte uppfyllt endast genom att äga och rida hästar utan fler omständigheter måste beaktas vid gränsdragningen mellan närings- och hobbyverksamhet. Omständigheter som påverkar bedömningen är vilken omfattning verksamheten har, vilken utbildning utövaren besitter, hur många hästar som ingår i verksamheten och om verksamheten går med vinst eller ej. Framför allt har intäkternas storlek och hästarnas utbildningsnivå betydelse för avgränsningen mellan inkomstlagen.⁹³ Skatteverkets uppfattning är att egen tävlingsverksamhet, med ridhästar, inte utgör näringsverksamhet om inte tävlandet sker på yttersta elitnivå med stora prispengar och sponsorer.⁹⁴

⁹² Ex: Kammarrätten i Stockholm, dom 8 juni 2009, mål nr 5029-0.

⁹³ Skatteverkets skrivelser, *Hästverksamhet – gränsdragningen mellan hobby- och näringsverksamhet*, 2009-04-08, Dnr/målnr/löpnr: 131 342327-09/111.

⁹⁴ Skatteverkets skrivelser, *Hästverksamhet – gränsdragningen mellan hobby- och näringsverksamhet*, 2009-04-08, Dnr/målnr/löpnr: 131 342327-09/111.

Frågan om vinstsyfte föreligger avgörs utifrån helhetsbedömning av objektiva, yttre omständigheter såsom verksamhetens art, omfattning, tillgångar, lokaler, marknadsföring och utövarens behov av inkomsterna för sin försörjning.⁹⁵ En hästverksamhet som genererar underskott betraktas enligt nuvarande praxis sällan som näringsverksamhet.⁹⁶ Om en verksamhet går med underskott år efter år så tyder det på att ett vinstsyfte saknas.⁹⁷

Antalet hästar i verksamheten är av betydelse men är inte ensamt avgörande för om verksamheten skall anses som näringsverksamhet eller hobby.⁹⁸ Prövningen görs istället genom en samlad bedömning av alla omständigheter. Tidigare använde sig domstolarna av schabloner för bedömningen om det var näringsverksamhet inte. Praxis var då att endast en häst aldrig betraktades som näringsverksamhet. Om innehavet var två eller fler hästar togs hänsyn till övriga omständigheter vid bedömningen.⁹⁹ Numera är det däremot så att trots innehav av endast en häst kan ibland hästverksamheten ändå betraktas som näringsverksamhet.¹⁰⁰ Det är den samlade bedömningen av verksamheten som är avgörande och domstolen tar bland annat hänsyn till verksamhetens omfattning, hästägarens övriga anknytningar till hästuppfödning eller hästsport, om verksamheten i flera år varit vinstrik och graden av hästägarens ekonomiska beroende av verksamheten.¹⁰¹ Det är den skattskyldige som har bevisbördan för att näringskriterierna är uppfyllda vid en prövning av gränsdragningen mellan närings- och hobbyverksamhet.¹⁰²

⁹⁵ Se t.ex. Kammarrätten i Göteborg dom 27 april 2009, mål nr 1837-1838-08 och Kammarrätten i Göteborg dom 28 september 2010, mål nr 7802-7804-09.

⁹⁶ Se t.ex. Kammarätten i Stockholm dom 8 juni 2009, mål nr 5029-08.

⁹⁷ Jfr RÅ 1968 not. 509.

⁹⁸ Se t.ex. Kammarrätten i Jönköping dom 14 juni 2010, mål nr 2554-2557-09.

⁹⁹ Se RÅ 1964 Fi 286 där innehav av 16 hästar ansågs vara näringsverksamhet trots att verksamheten gick med förlust i 12 år i rad jämfört med RÅ 1964 ref. 9 där en mycket vinstrik tävlingsverksamhet inte utgjorde näringsverksamhet då den skattskyldige endast innehade en häst.

¹⁰⁰ RÅ 1973 ref. 52 och 53.

¹⁰¹ Se t.ex. Kammarrätten i Jönköping dom 14 juni 2010, mål nr 2554-2557-09.

¹⁰² Se t.ex. Kammarrätten i Göteborg dom 28 september 2010, mål nr 7802-7804-09.

Den hästverksamhet som verkar öka mest är nystartad avelsverksamhet och det är också den verksamhet som har flest avgöranden från domstolar.¹⁰³ Avelsverksamhet är speciell till sin natur då det många gånger tar lång tid att få fram en inkomstbringande avkomma. Med avelsverksamhet avses avels- och uppfödningssverksamhet av hästar. Vinstsyftet i en avelsverksamhet är normalt uppfyllt om avkommorna/uppfödningarna är ämnade för försäljning eller för att ingå i en annan hästverksamhet som ägaren bedriver.¹⁰⁴

Utövaren vill gärna att de ston som ska ingå i avelsverksamheten ska meriteras genom tävlingsverksamhet innan de betäcks. Främst för att det genom ett väl meriterat sto ökar värdet på avkomman. Avkomman i sin tur är sedan inte tävlingsklar förrän vid tidigast fyra års ålder och för att öka värdet på denna behövs också tävlingsmeriter. I de fall avelsverksamheten utgör näringsverksamhet så kan i vissa fall också tävlingsverksamhet betraktas som en del av näringsverksamheten.¹⁰⁵ Tävlingsavkommor kan utföras i syfte att marknadsföra avelsverksamheten och öka värdet på avkommorna.

Innehav av hingst för betäckningstjänster ses vanligen som näringsverksamhet. Det krävs nästan alltid ett betäckningstillstånd¹⁰⁶ för att betäckningen ska utgöra en yrkesmässigt bedriven verksamhet och därmed en näringsverksamhet.¹⁰⁷ Har hingstägaren inte löst ett betäckningstillstånd för sin hingst så kan inte avkommor till denne registreras i ASVHs¹⁰⁸ grundstambok och få så kallade ”gröna papper”.¹⁰⁹ En avkomma som

¹⁰³ Ex.: Kammarrätten i Göteborg, dom 15 november 2010, mål nr 6376-09, Kammarrätten i Jönköping, dom 24 april 2009, mål nr 4473-4474-06, Kammarrätten i Göteborg, dom 28 september 2010, mål nr 7802-7804-09.

¹⁰⁴ Skatteverkets skrivelser, *Hästverksamhet – gränsdragningen mellan hobby- och näringsverksamhet*, 2009-04-08, Dnr/målnr/löpnr: 131 342327-09/111.

¹⁰⁵ Skatteverkets skrivelser, *Hästverksamhet – gränsdragningen mellan hobby- och näringsverksamhet*, 2009-04-08, Dnr/målnr/löpnr: 131 342327-09/111.

¹⁰⁶ Kan även kallas betäckningsbevis eller betäckningslicens.

¹⁰⁷ <http://asvh.se/avel/betackning/info-sto-och-hingstagare-seminstationer>

¹⁰⁸ Avelsföreningen för Svenska Varmblodiga Hästen

¹⁰⁹ Hästar ska i enlighet med kommissionens förordning (EG) nr 504/2008 av den 6 juni 2008 om tillämpning av rådets direktiv 90/426/EEG och 90/427/EEG avseende metoder för identifiering av hästdjur ha hästpass. Som del av passet ingår en stambok som betstår av ett huvudavsnitt och en bilaga. Huvudavsnittet är indelat i Grundstambok och Riksstambok vilka i sin tur är indelade i olika avdelningar. Hästens härstamning och meriter avgör om och i vilken del av stambokens huvudavsnitt den ska införas. Avdelning I är den som kallas ”gröna papper” pga. färgen på pappret. Mer om hur hästarna klassificeras kan läsas på: <http://asvh.se/avel/stambok>

härstammar från en hingst utan betäckningstillstånd registreras på grå papper och är därmed inte berättigad att delta i ASVHs unghästprogram. Detta påverkar avkommans värde och hingstägaren har en skyldighet att redovisa om ett betäckningstillstånd innehas eller ej. Vid bedömning om vinstsyfte föreligger tas det hänsyn till antalet inbokade betäckningar och erhållna ersättningar som bokningsavgift, språngavgift, dräktighetsavgift, levande fölavgift m.m.¹¹⁰

4.3 Hästar i blandad verksamhet

Hästar som ägs för att användas för eget bruk och som kanske deltar i någon mindre tävling, men där syftet med ägandet inte är att tjäna pengar utan ha en fritidssysselsättning, utgör normalt en tillgång i hobbyverksamhet. Situationen kan dock ändras om omfattningen av verksamheten ökar och där andra verksamheter samtidigt ska ingå.

Det är ofta så att de som bedriver hästverksamhet bedriver en verksamhet som består i många olika grenar av hästverksamhet. Verksamheten kan bland annat bestå av avel, inackordering, in- och tillridning och tävlingsverksamhet. Här anser Skatteverket att en samlad bedömning ska ske om huruvida näringskriterierna är uppfyllda eller inte. Helhetsbedömningen hindrar inte att näringsidkaren kan ha privata tillgångar av samma slag som i den bedrivna näringsverksamheten.¹¹¹

Skatteverket anger särskilt att en typ av verksamhetsgren kan finansiera en annan typ av verksamhetsgren. Detta förutsätter dock att var och en av verksamhetsgrenarna bedrivs yrkesmässigt och uppfyller näringskriterierna. Är det någon utav verksamhetsgrenarna som inte uppfyller dessa kriterier så ska de istället anses utgöra hobbyverksamhet och får då inte kvittas mot näringsverksamhet.¹¹²

Exempelvis så kan en person ha en verksamhet som består av att inackordera fem hästar för vilka betalning erhålles. Samtidigt bedrivs avel med fyra avelsston och två godkända hingstar. Utöver detta så har personen ett gammalt sto som enbart används som ridhäst. Ridhästen ska då inte ingå i näringsverksamheten utan utgör hobbyverksamhet.

¹¹⁰ Skatteverkets skrivelser, *Hästverksamhet – gränsdragningen mellan hobby- och näringsverksamhet*, 2009-04-08, Dnr/målnr/löpnr: 131 342327-09/111.

¹¹¹ Skatteverkets skrivelser, *Hästverksamhet – gränsdragningen mellan hobby- och näringsverksamhet*, 2009-04-08, Dnr/målnr/löpnr: 131 342327-09/111.

¹¹² Skatteverkets skrivelser, *Hästverksamhet – gränsdragningen mellan hobby- och näringsverksamhet*, 2009-04-08, Dnr/målnr/löpnr: 131 342327-09/111.

4.4 Hästar som är privat egendom

Utöver det synsätt att hästverksamhet betraktas som antingen närings- eller hobbyverksamhet så finns också ett tredje alternativ som Skatteverket ibland tillämpar. Det innebär att även om verksamheten ses som en näringsverksamhet så ska hästarna och de utgifter som är knutna till dem ändå räknas som privata utgifter och är därmed inte avdragsgilla.¹¹³ Detta synsätt är vanligast när hästverksamheten består av att rida och tävla hästar, det vill säga inom ridsporten. Anledningen till det är att det är svårt att bevisa att verksamheten uppfyller näringsverksamhetskriterierna, framför allt är det svårt att hävda att verksamheten bedrivs med ett vinstsyfte.¹¹⁴

För att hästarna inte ska bli sedda som privat egendom krävs därmed att kravet på vinstsyfte är uppfyllt. Den eller de hästar som inte når upp till det kravet kommer ses som privat egendom. Exempelvis räknas många gånger bästa tävlingshästen som privat egendom då denna oftast inte är ämnad för försäljning utan för eget bruk. Kravet på vinstsyfte är då inte uppfyllt.

4.5 Sammanfattning

Hästverksamheten måste uppfylla näringskriterierna för att betraktas som näringsverksamhet. Vinstsyftet är det som oftast blir det avgörande kriteriet och det som är svårast för hästverksamheter att uppfylla. Frågan om vinstsyfte föreligger avgörs utifrån helhetsbedömning av objektiva, yttre omständigheter. En hästverksamhet som genererar underskott betraktas sällan som näringsverksamhet eftersom vinstsyftet då inte är uppfyllt.

Det är ofta så att hästverksamheten består av flera olika verksamhetsgrenar. I en blandad hästverksamhet måste varje verksamhetsdel uppfylla näringskriterierna. Är det någon utav verksamhetsgrenarna som inte uppfyller dessa kriterier så ska de istället anses utgöra hobbyverksamhet. Utöver gränsdragningen mellan närings- och hobbyverksamhet så finns ett tredje alternativ. I de fall verksamheten uppfyller näringskriterierna så kan ändå vissa hästar ses som privat egendom. Hästar som inte uppfyller vinstsyftet betraktas som privat egendom och ska inte ingå i näringsverksamheten.

¹¹³ P. Carlsson, B. Lundén, *Hästverksamhet - praktisk handbok för dig med hästföretag*, s. 50.

¹¹⁴ P. Carlsson, B. Lundén, *Hästverksamhet - praktisk handbok för dig med hästföretag*, s. 50.

5 Hästar som tillgångar i näringsverksamhet

5.1 Inledning

I föregående kapitel har det presenterats när en hästverksamhet uppfyller näringskriterierna och vilka hästar som ska räknas in i näringsverksamheten. I det här kapitlet kommer det behandlas hur hästen som tillgång ska klassificeras, både enligt skatterättsliga och bokföringsmässiga regler. Utgångspunkten för kapitlet är därför att personen bedriver en enskild näringsverksamhet och hästen kan räknas som tillgång i verksamheten.

5.2 Bakgrund

Vilka tillgångar som räknas som tillgångar och skulder i en enskild näringsverksamhet presenteras i 13 kap. 7 § IL. Här stadgas att lagertillgångar och inventarier räknas som tillgångar i en näringsverksamhet. Paragrafen innehåller inte någon definition av vilka tillgångar som ska räknas till det ena eller andra tillgångsslaget utan detta regleras istället i 17 och 18 kap. IL. Dessa kapitel innehåller dock inte någon entydig definition av de båda tillgångsslagen vilket försvårar avgränsningsfrågan för den som bedriver näringsverksamhet.¹¹⁵ Gränsdragningen mellan olika kategorier av tillgångar är viktig då de skatterättsliga avdragsreglerna är olika beroende på hur tillgången klassificeras.¹¹⁶

Levande inventarier är ett tillgångsslag som skatterättsligt regleras särskilt. Det finns speciella regler för djur i jordbruk. Inom jordbruket utgör vanligtvis avgränsningsfrågan när det kommer till husdjur av traditionellt slag så som nötkreatur, grisar, fjäderfän, får och getter, inga problem.¹¹⁷ Däremot är det svårt att avgöra när hästar ska klassificeras som djur i jordbruk, som inventarier eller som lagertillgångar. I takt med att antalet hästar i Sverige har ökat så har också gränsdragningsproblematiken försvårats. Att det dessutom finns olika lösningar på klassificeringsproblematiken när det kommer till hästar gör det extra intressant att diskutera dessa. Därför behandlas här avgränsnings- och klassificeringsproblematiken gällande hästar.

De skattemässiga reglerna saknar nästan helt vägledning om vad som kännetecknar en tillgång av ett visst slag vilket leder till att det uppkommer en del tolkningsfrågor. Då

¹¹⁵ P. Nilsson, *Den enskilde näringsidkarens tillgångar och skulder*, s. 239.

¹¹⁶ Lagertillgångar regleras i 17 kap. IL och inventarier i 18 kap. IL.

¹¹⁷ P. Nilsson, *Den enskilde näringsidkarens tillgångar och skulder*, s. 276.

svaren inte finns att hämta i de skattemässiga reglerna så har vägledning istället sökts i redovisningsreglerna där avgränsningsproblematiken är ett väl behandlat och omdiskuterat område.¹¹⁸ Eftersom det handlar om en grundläggande klassificeringsfråga som normalt inte brukar tolkas mot bakgrund av innehållet i redovisningen så uppkommer frågan om vilken betydelse redovisningen har vid lagtolkning av klassificeringsfrågor.¹¹⁹ Huvudregeln vid beskattning av en näringsverksamhet är att räkenskaperna följs i beskattning och klassificeringsfrågor.¹²⁰ Det skatterättsliga och bokföringsmässiga sambandet skapas genom 14 kap. 2 och 4 §§ IL vilket visar på att de räkenskapliga reglerna har betydelse även i beskattningsfrågor. Utgångspunkten för klassificeringsfrågor bör vara att de skatterättsligt kan tolkas i ljuset av redovisningsrätten.¹²¹ Det är den fortsatta utgångspunkten för sambandet mellan skatterättsliga och bokföringsmässiga regler i klassificeringsfrågor av tillgångar. Någon närmare analys av frågan sker ej då det inte ryms inom uppsatsens syfte.¹²²

5.3 Skatterättslig klassificering av hästar

Huvudsakligen styrs klassificeringen av hästar av en särskild skatterättslig bestämmelse i IL.¹²³ Enligt 17 kap. 5 § IL ska samtliga *djur i jordbruk* klassificeras som lagertillgångar. Klassificeras hästen som djur i jordbruk ska den oberoende av vilket syfte eller hur den klassificeras i bokföringen¹²⁴ ändå klassificeras som lagertillgång. Det är därmed viktigt vid tillgångsklassificeringen att avgöra vilka verksamheter som ryms inom begreppet *jordbruk*.

Det ges ingen vägledning för vilka hästar som ska klassificeras som djur i jordbruk i den nuvarande lagstiftningen. Istället får ledning sökas i KL och dess lydelse före 1990 års

¹¹⁸ C. Norberg, P. Thorell, *Redovisningsfrågor i skattepraxis*, s. 155.

¹¹⁹ C. Norberg, P. Thorell, *Redovisningsfrågor i skattepraxis*, s. 155.

¹²⁰ J. Kellgren och J. Bjuvberg, *Redovisning och beskattning - om redovisningens betydelse för inkomstbeskattningen*, s.101.

¹²¹ J. Kellgren och J. Bjuvberg, *Redovisning och beskattning - om redovisningens betydelse för inkomstbeskattningen*, s.109.

¹²² För utförligare analys av frågan se t.ex.: J. Kellgren och J. Bjuvberg, *Redovisning och beskattning - om redovisningens betydelse för inkomstbeskattningen* och C. Norberg, P. Thorell, *Redovisningsfrågor i skattepraxis*.

¹²³ 17 kap. 5 § IL.

¹²⁴ Enligt 4 kap. 1 § årsredovisningslag (1995:1554) (ÅRL) kan hästen klassificeras som omsättningstillgång eller anläggningstillgång.

skattereform. Innan skattereformen talades det i KL om *lager av djur på jordbruksfastighet*.¹²⁵ Efter att lydelsen i KL¹²⁶ överförts till 17 kap. 5 § IL så anges nu istället *djur i jordbruk*. När inkomstslaget jordbruksfastighet i och med skattereformen slogs ihop med inkomstslagen annan fastighet och rörelse så fanns det ingen avsikt att ändra definitionerna.¹²⁷ Nilsson menar därför att de olika bestämmelsernas ordalydelse ryms inom den nuvarande definitionen av djur i jordbruk.¹²⁸ Avsikten var således att den klassificering av djur som gällde före skattereformen ska gälla även i framtiden. Jag delar Nilssons uppfattning och det är också utgångspunkten för den fortsatta framläggningen.

Utgångspunkten för hur djur i jordbruk ska klassificeras återfinns i inkomstslaget jordbruksfastighet. Innan skattereformen så hänfördes allt som kommit ägaren eller brukaren till godo genom innehav av en fastighet, som taxerats som jordbruksfastighet, till intäkt av jordbruksfastighet.¹²⁹ Hit räknades bland annat intäkt av jordbruk med binäring. Vad som ska räknas som binäring till jordbruk är därför en viktig avgränsningsfråga. Det vill säga i vilka fall kan en hästverksamhet, som visserligen är näringsverksamhet, anses som binäring till jordbruket.¹³⁰

Djur i en binäring till jordbruk ska klassificeras som djur i jordbruk.¹³¹ Som binäring till jordbruk räknas verksamheter som exempelvis genom nyttjande av fastighetens alster, inventarier eller naturtillgångar tillsammans med jordbruket var en verksamhet. Som exempel på binäring till jordbruk nämns jakt, fiske, biskötsel, hemslöjd, utförande av körslor och uthyrning av byggnader eller inventarier.¹³² För att verksamheten ska anses som binäring så ska det som producerades inom jordbruket användas i verksamheten.¹³³

¹²⁵ Punkt 2 av anvisningarna till 41 § KL i dess lydelse före 1990 års skattereform.

¹²⁶ Punkt 2 femte stycket andra meningen av anvisningarna till 24 § KL.

¹²⁷ Prop. 1989/90:110, s. 648.

¹²⁸ P. Nilsson, *Den enskilde näringsidkarens tillgångar och skulder*, s. 278.

¹²⁹ 21 § KL i dess lydelse före 1990 års skattereform.

¹³⁰ P. Nilsson, *Den enskilde näringsidkarens tillgångar och skulder*, s. 279.

¹³¹ P. Nilsson, *Den enskilde näringsidkarens tillgångar och skulder*, s. 279.

¹³² Punkt 2 andra stycket av anvisningarna till 21 § KL i dess lydelse före 1990 års skattereform.

¹³³ Se ex. RÅ 1978:1:75 där jakt inte räknades som binäring till jordbruk då jakten bedrivits av jordbruksarrendator tillsammans med andra personer på avsevärt mycket större mark än jordbruksegendomen.

Även om jordbrukets produktionsresurser används i en verksamhet till annat än traditionellt jordbruk så kan verksamheten ändå ses som binäring.¹³⁴

Tidigare har i praxis hästverksamhet som bedrivs i mindre omfattning vid sidan av jordbruket och där hästägaren klarade hästarnas försörjning genom självproducerat foder, ansetts som binäring till jordbruk.¹³⁵ Hästarna skulle därmed räknas in i jordbruksfastighetens lager av djur. Viktigt att nämna är att nämnden särskilt angav att om hästarna skulle användas i tävlingsverksamhet så skulle de istället anses som inventarier i rörelse.

Det är alltså viktigt hur hästverksamheten bedrivs och det är sambandet mellan det som ses som sedvanligt jordbruk och hästverksamheten som bedöms. Är det så att endast byggnaderna används, men allt foder köps in, så har hästverksamheten i praxis betraktats som rörelse istället för binäring till jordbruk.¹³⁶ Används hästarna också i tävlingsverksamhet så ses de oftast inte som djur i jordbruk.¹³⁷

Från den tidigare lagtextens lydelse och praxis kan utläsas att en binäring förelåg om det var fråga om en verksamhet av mindre omfattning och som låg utanför det som räknades som sedvanligt jordbruk. Vad beträffar hästar så innebär detta att de hästar som ingår i avelsverksamhet ska anses som djur i jordbruk så länge uppfödningen klaras med självproducerat foder.¹³⁸ Däremot så ska hästar som ingår i en tävlingsverksamhet endast i undantagsfall klassificeras som djur i jordbruk.¹³⁹

Bedrivs verksamheten med flera tävlingshästar så kan verksamheten ha en sådan omfattning att den ses som en fristående verksamhet.¹⁴⁰ Ju större omfattning hästverksam-

¹³⁴ Se RÅ 1975 Aa 511 där det var fråga om familjevård i lantbruksfastighetens byggnader.

¹³⁵ RÅ 1974 A 1134.

¹³⁶ Se RÅ 1961 Fi 1680 och RÅ 1968 Fi 2182 båda angående uppfödning och hållande av travhästar. Det rörde sig i båda fallen om tävlingshästar.

¹³⁷ Se RÅ 1961 Fi 1680 och RÅ 1968 Fi 2182. I det första målet poängterades att då det rörde sig om hästar som skulle användas i tävlingsverksamhet så skedde ett uttag från jordbruksverksamheten till rörelse.

¹³⁸ P. Nilsson, *Den enskilde näringsidkarens tillgångar och skulder*, s. 280.

¹³⁹ Om försörjningen sker med eget foder, är uppställda på jordbruksfastigheten, har egen träningsanläggning osv.

¹⁴⁰ Se RÅ 1974 A 1134 och RÅ 1961 Fi 1680.

heten har desto troligare är det att den ses som en självständigt bedriven verksamhet. Detta gäller också om hästverksamheten kombineras med annan verksamhet där verksamheten får en sådan omfattning att den inte längre kan ses som binäring till jordbruk, utan som en självständig verksamhet.¹⁴¹

Beskattas hästen inte som djur i jordbruk ska den ändå klassificeras. Hästen ska då klassificeras på motsvarande sätt som alla materiella tillgångar, dvs. som inventarium eller lagertillgång.¹⁴² Det är avsikten med innehavet av hästen som styr klassificeringen. Är syftet att hästen innehas för att omsättas så ska den klassificeras som en lagertillgång.¹⁴³ Föl och unghästar i en avelsverksamhet kan vara exempel på lagertillgångar då syftet med dessa oftast är att de ska säljas. Om innehavet förgås av ett syfte att hästen stadigvarande ska nyttjas i näringsverksamheten så ska den istället klassificeras som inventarium. Oftast är det tävlingshästar och avelshästar som innehas för att stadigvarande nyttjas.

5.4 Bokföringsmässig klassificering av hästar

I bokföringen är utgångspunkten att hästen ska klassificeras som anläggningstillgång eller omsättningstillgång. Det är syftet med innehavet som avgör gränsdragningen mellan omsättnings – och anläggningstillgångar i redovisningen.¹⁴⁴ En enskild näringsidkare får dock alltid välja att klassificera hästen som lagertillgång, oavsett syftet med innehavet.¹⁴⁵

Med anläggningstillgångar menas tillgångar som är avsedda att stadigvarande utnyttjas i verksamheten och då även de som är för uthyrning.¹⁴⁶ Då det är avsikten som styr klassificeringen så är i princip alla hästar som inte är avsedda för försäljning anläggningstillgångar. De flesta hästar säljs ju förr eller senare så frågan är vad som avses med *avsedda att stadigvarande utnyttjas*. Förutom avsikten med innehavet så kan även inne-

¹⁴¹P. Nilsson, *Den enskilde näringsidkarens tillgångar och skulder*, s. 281.

¹⁴² Enligt 17 kap. och 18 kap. IL.

¹⁴³ 17 kap. 3 § IL.

¹⁴⁴ 4 kap. 1 § årsredovisningslag (1995:1554) (ÅRL),

¹⁴⁵ 4 kap. 1 §, 2 st. ÅRL.

¹⁴⁶ BFNAR 2001:3 avsnitt 2 i vägledningen till det allmänna rådet.

havstiden styra klassificeringen.¹⁴⁷ Är innehavstiden kortare än ett år så ska tillgången klassificeras som omsättningstillgång. Vid längre innehavstid så klassificeras tillgången som anläggningstillgång. Med *stadigvarande* menas således tillgångar vars syfte är att innehas mer än ett år. Ettårsgränsen är inte en definitiv gräns för alla typer av tillgångar men den kan användas som utgångspunkt vid bedömningen.¹⁴⁸ När det handlar om levande tillgångar så som hästar så är detta högst aktuellt. Exempelvis så kan det i en avelsverksamhet dröja betydligt längre tid än ett år innan det går att bestämma om avkomman ska stadigvarande utnyttjas i verksamheten eller säljas.

Hästar som normalt räknas som anläggningstillgångar är avelshästar, dvs. ston och hingstar som är avsedda att användas för reproduktion. Avsikten med dessa är normalt att de ska stadigvarande brukas och innehas i verksamheten.¹⁴⁹ Alla hästar som är avsedda att sättas i produktion (avel eller tävling) ska klassificeras som anläggningstillgångar. Omvänt gäller att alla hästar som är ämnade att säljas ska klassificeras som omsättningstillgång. Vanligtvis är det unghästar och föl i en avelsverksamhet som ska klassificeras som omsättningstillgångar då avsikten i regel är att de ska säljas.¹⁵⁰

Om det visar sig att en unghäst i en avelsverksamhet ska behållas i verksamheten så ska den omklassificeras från omsättningstillgång till anläggningstillgång.¹⁵¹ I en avelsverksamhet är det ofta svårt att bestämma om fölet ska behållas eller säljas redan vid födseln. Utgångspunkten är att föl i avelsverksamhet är omsättningstillgångar. Klassificeringen försvåras dock då avsikten med innehavet inte går att avgöra direkt. En omklassificering görs först när hästen sätts in i avel eller används till tävling.¹⁵² Kan syftet med innehavet avgöras innan dess får en omklassificering även göras vid en tidigare tidpunkt.¹⁵³

¹⁴⁷ K. Artsberg, *Redovisningsteori – policy och – praxis*, s. 187.

¹⁴⁸ K. Artsberg, *Redovisningsteori – policy och – praxis*, s. 187.

¹⁴⁹ P. Carlsson, B. Lundén, *Hästverksamhet - praktisk handbok för dig med hästföretag*, s. 26.

¹⁵⁰ P. Carlsson, B. Lundén, *Hästverksamhet - praktisk handbok för dig med hästföretag*, s. 20.

¹⁵¹ P. Carlsson, B. Lundén, *Hästverksamhet - praktisk handbok för dig med hästföretag*, s. 27.

¹⁵² P. Nilsson, *Den enskilde näringsidkarens tillgångar och skulder*, s. 284.

¹⁵³ P. Nilsson, *Den enskilde näringsidkarens tillgångar och skulder*, s. 284.

Hästar kan i bokföringen klassificeras enligt allmänna regler. Problemet är att hästar som klassificeras som anläggningstillgångar enligt bokföringsmässiga regler samtidigt kan ses som djur i jordbruk enligt skatterättsliga regler.¹⁵⁴ Det skattemässiga värdet på inventarier kommer då inte stämma överens med det bokförda värdet på tillgångarna.¹⁵⁵ Oavsett i vilket syfte hästen innehas så får en enskild näringsidkare alltid välja att redovisa *djur i jordbruk* som omsättningstillgångar.¹⁵⁶ Regeln infördes då det i praktiken kan vara svårt att göra gränsdragningen mellan anläggnings- och omsättningstillgångar vid redovisning av djur i jordbruksverksamhet.¹⁵⁷ I jordbruksbokföringslagen¹⁵⁸ fanns redan en bestämmelse om att djur som ingick i en enskilt bedriven jordbruksverksamhet alltid skulle klassificeras som omsättningstillgångar.¹⁵⁹ En liknade frivillig regel infördes därför i ÅRL.¹⁶⁰ Med denna regel kan således ett ändamålsenligt samband uppnås där den skatterättsliga och bokföringsmässiga klassificeringen överensstämmer.

5.5 Hästar och räkenkapliga avskrivningar

I de fall den skatterättsliga klassificeringen inte överensstämmer med den i bokföringen så uppkommer frågan om rätten till räkenkapliga avskrivningar kan gå förlorade. Frågan har exempelvis behandlats av Skatteverket i skrivelsen *Redovisning av djur i jordbruk och renskötsel*.¹⁶¹ Rätten till räkenkapliga avskrivningar fås genom att den skattskyldige har ordnad bokföring som avslutas med årsbokslut och att avdraget motsvarar avskrivningen i bokslutet.¹⁶² De villkor som i lagtexten ställs på företag för att få tillämpa räkenkapliga avskrivningar riktar endast in sig på de tillgångar som skatterättsligt räknas som maskiner och inventarier.¹⁶³

¹⁵⁴ Jmf 17 kap. 5 § IL och 4 kap. 1 § ÅRL.

¹⁵⁵ P. Nilsson, *Den enskilde näringsidkarens tillgångar och skulder*, s. 281.

¹⁵⁶ 4 kap. 1 § ÅRL.

¹⁵⁷ Prop. 1998/99:130 s. 211.

¹⁵⁸ Jordbruksbokföringslag (1979:141) (JBFL)

¹⁵⁹ 10 § JBFL.

¹⁶⁰ Prop. 1998/99:130 s. 211.

¹⁶¹ RSV:s skrivelse, *Redovisning av djur i jordbruk och renskötsel*, 2002-09-19, dnr. 7431-02/110.

¹⁶² 18 kap. 14 § IL.

¹⁶³ 18 kap. 1 § IL.

Skattemässiga värdeminskningsavdrag på maskiner och inventarier måste motsvara de avskrivningar som görs i bokföringen för dessa tillgångar.¹⁶⁴ Detta hindrar dock inte att det finns andra tillgångar som inte skatterättsligt utgör inventarier men som ändå skrivs av som inventarier i bokföringen.¹⁶⁵ Det blir därför skillnad när hästarna redovisas som djur i jordbruk då detta är en särskild skatterättslig regel.¹⁶⁶ Hästarna kommer att redovisas separat i bokföringen och inte tillsammans med andra maskiner och inventarier. Då hästarna särredovisas i bokföringen blir det lätt att urskilja avskrivningarna som hänför sig till dem och därmed kan en återföring ske vid beskattningen.¹⁶⁷ På så sätt borde inte rätten till räkenkapliga avskrivningar gå förlorad.¹⁶⁸ Denna uppfattning finner stöd i rättspraxis där det finns exempel på företag som felaktigt redovisat andra tillgångar på inventariet kontot än inventarier utan att mista rätten till räkenkapliga avskrivningar.¹⁶⁹

5.6 Sammanfattning

Huvudsakligen styrs klassificeringen av hästar av en särskild skatterättslig bestämmelse som säger att djur i jordbruk alltid ska klassificeras som lagertillgångar. Beskattas hästen inte som djur i jordbruk ska den ändå klassificeras och då som lagertillgång eller inventarium. Det är avsikten med innehavet av hästen som styr klassificeringen. Är syftet att hästen ska omsättas är den en lagertillgång och om hästen ska stadigvarande nyttjas i verksamheten klassificeras den som inventarium.

Bokföringsmässigt klassificeras hästen som anläggnings- eller omsättningstillgång. Syftet med innehavet av hästen styr även klassificeringen enligt bokföringsmässiga regler. I princip alla hästar som inte är avsedda för försäljning är anläggningstillgångar. En en-

¹⁶⁴ P. Nilsson, *Den enskilde näringsidkarens tillgångar och skulder*, s. 282.

¹⁶⁵ RSV:s skrivelse, *Redovisning av djur i jordbruk och renskötsel*, 2002-09-19, dnr. 7431-02/110.

¹⁶⁶ Se avsnitt 5.3.

¹⁶⁷ RSV:s skrivelse: Den påverkan som blir i bokföringen pga. gränsdragningen mellan anläggnings- och omsättningstillgångar måste vid inkomstdeklarationen elimineras. Därefter måste en korrigering ske så att alla djur redovisas som lager. Gjorda avskrivningar måste återföras och värdeskillnader som uppkommer på grund av att djuren skattemässigt betraktas som lager måste elimineras.

¹⁶⁸ RSV:s skrivelse, *Redovisning av djur i jordbruk och renskötsel*, 2002-09-19, dnr. 7431-02/110.

¹⁶⁹ Se ex. RÅ 1962 Fi 1066 och RÅ 1971 Fi 1859 där rätten till räkenkapliga avskrivningar kvarstod trots att avskrivningarna inte skatterättsligt och i bokföringen stämde överens.

skild näringsidkare får dock alltid välja att klassificera hästen som lagertillgång oavsett avsikten med innehavet.

Klassificeras hästen skatterättsligt som djur i jordbruk kan den samtidigt ses som anläggningstillgång enligt bokföringsmässiga regler. Det skattemässiga värdet på inventarier kommer då inte stämma överens med det bokförda värdet på tillgångarna. Risken är då att rätten till räkenskapliga avskrivningar förloras. Eftersom näringsidkaren alltid kan välja att klassificera hästen som omsättningstillgång så kan ett ändamålsenligt samband ändå uppnås där den skatterättsliga och bokföringsmässiga klassificeringen överensstämmer.

6 Innehav av näringsfastighet

6.1 Inledning

För att en hästverksamhet ska ses som näringsverksamhet måste näringskriterierna vara uppfyllda.¹⁷⁰ Men ett innehav av näringsfastighet utgör alltid näringsverksamhet utan att prövas mot näringskriterierna.¹⁷¹ Frågan är om hästverksamhet, som i och för sig inte uppfyller näringskriterierna men som bedrivs på en näringsfastighet, ändå per automatik kan ses näringstillgångar på grund av innehavet av näringsfastighet. Området är omdebatterat¹⁷² och frågan har nu nyligen avgjorts genom RÅ 2010 ref. 111 vilket gör att frågan återigen är intressant att diskutera.

6.2 Hästars anknytning till en näringsfastighet

Verksamheter som hänförs till en näringsfastighet uppfyller näringskriterierna genom att tillhöra näringsfastigheten och alla verksamheter som har naturlig anknytning till näringsfastigheten ska betraktas som en verksamhet. Frågan är om hästsportverksamhet kan anses ha en sådan naturlig anknytning till en näringsfastighet att hästarna ska ses som näringstillgångar på grund av fastighetsinnehavet.

Alla verksamheter som har *naturlig anknytning* till varandra ska ses som en enda verksamhet. Uttrycket *verksamhet* förstås som summan av alla aktiviteter av en enhetlig beskaffenhet så som exempelvis en detaljhandel i en viss bransch eller jordbruk.¹⁷³ I förarbetena nämns jord- och skogsbruk, uthyrning av en grustäckt och uthyrning av fritidsbostäder som exempel på verksamheter med naturlig anknytning till varandra.¹⁷⁴ Rydin och Antonsson menar att uttalandena i förarbetena kan generaliseras och omskrivas på så sätt att till verksamheter som har naturligt samband med varandra räknas en kombination av verksamheter som utnyttjar samma resurs.¹⁷⁵ Exempel på detta kan då

¹⁷⁰ Se avsnitt 2.3.

¹⁷¹ Se avsnitt 2.5.

¹⁷² Se: Rydin och Antonson, *Beskattning av hästverksamhet*, Svensk Skattetidning 2008 s. 254 ff.; Lindholm, *Beskattning av hästverksamhet – en kommentar*, Svensk Skattetidning 2008 s. 444 ff.; Pelin och Augustsson, *Beskattning av hästgårdar och hästverksamhet*, Svensk Skattetidning 2009 s. 366 ff.

¹⁷³ Prop. 1989/90:110 del 1 s. 646.

¹⁷⁴ Prop. 1989/90:110 del 1 s. 646.

¹⁷⁵ Rydin och Antonson, *Beskattning av hästverksamhet*, Svensk Skattetidning 2008 s. 259.

vara en jordbruksfastighet. Vidare skriver de att en naturlig anknytning till jordbruket finns om hästverksamhet i form av avel, uppstallning och träning som sker på och med jordbruksfastighetens resurser. När det kommer till tävlingshästar så måste en bedömning ske om hur stor koppling de har till jordbruksfastigheten och hur mycket av fastighetens resurser som utnyttjas. Har hästarna inte något naturligt samband med jordbruksfastigheten så ska istället en prövning ske mot näringskriterierna.¹⁷⁶ Denna åsikt delas av Pelin och Augustsson som säger att det är tveklöst att hästrelaterad verksamhet har en naturlig anknytning till en näringsfastighet genom uppstallning, bete osv.¹⁷⁷

Till en början ansåg också Skatteverket att den naturliga anknytning som råder mellan jordbruksverksamhet och sådan verksamhet som inbringar inkomster genom att nyttja fastigheternas resurser medför att hästsportverksamhet ofta utgör en verksamhet tillsammans med jordbruket.¹⁷⁸ Skatteverket uttryckte även att hästsportverksamhet eller biodling som bedrivs i nära anslutning till jordbruksdriften bör betraktas som verksamheter med naturlig anknytning till jordbruksverksamheten.¹⁷⁹

Senare har dock ”hästsportverksamhet” plockats bort, men biodling finns fortfarande kvar.¹⁸⁰ Anledningen tycks vara en skrivelse¹⁸¹ där Skatteverket tagit ställning till frågan om beskattning av hästar på jordbruksfastighet.¹⁸² Här görs den bedömning att endast de hästar som används till drift och bearbetning av jord (ej bete) kan ha en sådan anknytning till fastigheten att de ska anses ingå i näringsfastigheten. Skatteverket gör härmed en uppdelning mellan brukshästar och annan hästhållning.¹⁸³ Brukshästar för drift av jordbruksfastighet kan automatiskt ingå i näringsverksamheten. Annan hästhållning har däremot inte en sådan naturlig anknytning till fastigheten att de kan undkomma

¹⁷⁶ Rydin och Antonson, *Beskattning av hästverksamhet*, Svensk Skattetidning 2008 s. 259.

¹⁷⁷ Pelin och Augustsson, *Beskattning av hästgårdar och hästverksamhet*, Svensk Skattetidning 2009 s. 374.

¹⁷⁸ Skatteverkets handledning vid 2006 års taxering del 1 s. 405.

¹⁷⁹ Skatteverkets handledning vid 2006 års taxering del 2 s. 221.

¹⁸⁰ Fr.o.m. 2007 års handledning.

¹⁸¹ Skatteverkets ställningstaganden, *Avdrag för hästhållning vid innehav av jordbruksfastighet*, 2007-02-12, dnr/målnr/löpnr: 131 104860-07/111.

¹⁸² Pelin och Augustsson, *Beskattning av hästgårdar och hästverksamhet*, Svensk Skattetidning 2009 s. 372.

¹⁸³ Brukshästar kan exempelvis vara de som används som dragdjur vid plöjning, harvning, gödsling m.m.

prövning mot näringskriterierna då det är en fysisk person som innehar näringsfastigheten. Att näringsfastighetens resurser utnyttjas till foder, uppställning, träningsbana osv. för hästhållningen räcker alltså inte längre. Istället måste en självständig prövning av hästhållningen göras för att bedöma om den utgör näringsverksamhet eller inte.

Ställningstagandet mötte en hel del kritik av bland annat Rydin och Antonsson som menade att uttalandet var förvånande och att Skatteverkets uttalande om hästhållning saknade motivering och borde tas tillbaka.¹⁸⁴ När uttalandet kom refererade Skatteverket till rättsfall RÅ 1988 ref. 117 som stöd för sitt resonemang vilket kan anses underligt. I det rättsfallet yrkade Skatteverket nämligen på att en vinstgivande travhäst skulle ingå i näringsverksamheten, dvs. tvärtemot vad som sägs i ställningstagandet där en tävlingshäst inte anses ha någon naturlig anknytning till en näringsfastighet. Sedan dess har dock ett antal fler rättsfall berört hästars anknytning till en näringsfastighet.¹⁸⁵ Frågan har nu avgjorts i Regeringsrätten genom RÅ 2010 ref. 111.

6.3 Uppfödning av hästar på egen näringsfastighet

Det nyligen avgjorda rättsfallet RÅ 2010 ref. 111 tar upp frågan om uppfödning av hästar på egen näringsfastighet kan utgöra näringsverksamhet.

Som bakgrund till rättsfallet kan nämnas att makarna A. ägde en mindre jordbruksfastighet utanför Hjo. Verksamheten som bedrevs på fastigheten utgjordes av uppfödning av fälttävlanshästar och en mindre jordbruksdrift bestående av vallodling och bete för hästuppfödning. Makarna redovisade all verksamhet som näringsverksamhet. Verksamheten gick med underskott i flera år och Skatteverket godtog avdrag i näringsverksamhet för bl.a. underhåll av ekonomibyggnader och odling av vall, men hästuppfödningen hänfördes till hobbyverksamhet. Skatteverkets beslut att beskatta hästuppfödningen som hobbyverksamhet överklagades av makarna och fallet drevs hela vägen till Regeringsrätten.

Själva uppfödningen av fälttävlanshästar som makarna A. bedrev kunde inte i sig utgöra näringsverksamhet enligt domstolens bedömning då den inte uppfyllde näringskriterier-

¹⁸⁴ Rydin och Antonsson, *Beskattning av hästverksamhet*, Svensk Skattetidning 2008 s. 265 och 268.

¹⁸⁵ Se Kammarrätten i Jönköping dom 10 april 2008, mål nr 3977-3978-07, Kammarrätten i Göteborg dom 29 maj 2008, mål nr 7527-7532-06, Kammarrätten i Stockholm dom 4 juni 2008, mål nr 798-08 och 800-08, Kammarrätten i Göteborg dom 26 juni 2008, mål nr 6873-07.

na i 13 kap. 1 § 1 st. IL. Vad som sedan kom att avgöras i Regeringsrätten var om hästuppfödningen istället kunde ses som näringsverksamhet på grund av makarnas innehav av näringsfastighet. För att hästarna ska beskattas som näringstillgångar krävs att innehavsregeln är uppfylld.¹⁸⁶

Regeringsrätten säger i rättsfallet att innehavsregeln riktar in sig på inkomster och utgifter som föranleds av själva innehavet av fastigheten. Regeln är därmed inte ämnad för användningen av tillgångar som finns på näringsfastigheten utan att ha en naturlig koppling till denna. Även om fastigheten i detta fall har en viss betydelse för hästuppfödningen så ska hästarna inte anses ingå i näringsverksamheten.

Makarna A:s hästuppfödning kunde enligt Regeringsrättens bedömning inte ses som näringsverksamhet enbart för att hästarna vistades på och nyttjade fastighetens resurser. Innehavsregeln var inte uppfylld och hästarna hade inte tillräcklig anknytning till fastigheten för att automatiskt ingå i den näringsverksamhet som utgörs av fastighetsinnehavet. Hästverksamheten skulle därför inte ingå i den näringsverksamhet makarna bedrev utan även fortsättningsvis beskattas som hobbyverksamhet.

6.4 Sammanfattning

Verksamheter som hänförs till en näringsfastighet uppfyller näringskriterierna genom att tillhöra näringsfastigheten och alla verksamheter som har naturlig anknytning till näringsfastigheten ska betraktas som en verksamhet. Hästar ansågs tidigare ha en sådan naturlig anknytning till en näringsfastighet att de automatiskt uppfyllde näringskriterierna. Numera har hästar inte en naturlig anknytning till en näringsfastighet enbart för att de befinner sig på fastigheten och nyttjar dess resurser. Hästverksamheter som bedrivs på en näringsfastighet måste i fortsättningen självständigt uppfylla näringskriterierna för att beskattas som näringsverksamhet.

¹⁸⁶ 13 kap. 1 § 3 st IL.

7 Analys

7.1 Inledning

Analysen har delats upp på de olika frågeställningarna för att göra det mer översiktligt för läsaren. Den behandlar de olika frågorna i tur och ordning efter hur de presenterats i syftet.

7.2 Analys av hästverksamhet och kraven på näringsverksamhet

När det finns ett inslag av privat nöje så blir det svårare att avgöra vad som är hobby respektive näringsverksamhet. Med hästar är det speciellt eftersom det är särskilt svårt att avgöra när de används i näringsverksamhet och när det är privat bruk. Att endast äga och rida hästarna är inte näringsverksamhet men exempelvis kan en vinstgivande avelsverksamhet utgöra näring. Problemet är att hästverksamheter oftast inte är ”rena” rid-, avels eller tävlingsverksamheter. Utövaren har ofta flera olika verksamheter på samma gång. Därmed måste en samlad bedömning av verksamheterna göras och verksamheterna ska var och en uppfylla näringskriterierna.

Utövaren kan inte använda en vinstgivande del av sin verksamhet för att finansiera en annan del som kanske går med underskott. Alla verksamheter som en näringsidkare har ska normalt räknas som en enda verksamhet. Här har Skatteverket dock gjort ett avsteg och menar att alla verksamhetsgrenar inom hästverksamheten måste ensamt uppfylla näringskriterierna för att inte beskattas som hobby. Är Skatteverkets synsätt förenligt med IL som uttryckligen stadgar att alla verksamheter som en enskild näringsidkare bedriver ska räknas som en enda? Om verksamheten enligt en samlad bedömning kan möta kraven på näringsverksamhet borde inte då de olika verksamhetsgrenarna kunna få hjälpa varandra? Lagtexten säger trots allt att all verksamhet som bedrivs av en näringsidkare ska beskattas som en enda. Varför görs det då en särskiljning när det kommer till hästverksamhet?

Skatteverkets syn bottnar säkert i att det inte är önskvärt att de delar av en hästverksamhet som utgör privat nöje ska finansieras av de som bedrivs näringsmässigt. När det kommer till hästverksamheter så är det svårt att avgöra vilken del av verksamheten som bedrivs med ett vinstsyfte och vilken som bedrivs för nöjes skull. Alla delar i verksamheten måste uppnå vinstsyftet och en förlustbringande hästverksamhet godtas oftast inte som näringsverksamhet enligt praxis. Vid en samlad bedömning av hästverksamheten

skulle det i så fall kunna innebära att ingen del blev godkänd som näringsverksamhet. Att därmed alla delar var för sig granskas innebär att de också har en chans att nå kravet på vinstsyfte, medan de tillsammans som förlustbringande verksamhet inte når kravet. Jag delar här Skatteverkets syn och menar att den är förenligt med IL då kraven på en näringsverksamhet först och främst måste vara uppfylld. Lagen syftar till att upprätthålla ett avdragsförbud för personliga levnadskostnader. En verksamhet som inte uppfyller näringskriterierna ska därmed inte beskattas ihop med andra verksamheter.

Det jag däremot ställer mig frågande till är om kravet som ställs på hästverksamheter för att nå upp till näringskriterierna är för högt. Kraven på att verksamheten ska bedrivas yrkesmässigt och självständigt klarar hästverksamheter att möta. Det är oftast vinstsyftet som orsakar den största utmaningen och det ligger på utövaren att bevisa att vinstsyfte föreligger. Som exempel kan nämnas tävlingsverksamhet som nästan alltid ses som hobbyverksamhet. Skatteverket skriver att endast den som befinner sig på yttersta elitnivå med stora prispengar ska anses utgöra näringsverksamhet. Men vad anses då med yttersta elitnivå och stora prispengar? Jämfört med trav- och galoppverksamheter så är det inte särskilt stora prispengar inom ridsporten. Inom travsporten delades det ut 740 miljoner i prispengar förra året.¹⁸⁷ Detta kan jämföras med ridsportens prispengar som inte kommer i närheten av dessa summor.¹⁸⁸ Att tävla inom ridsporten är dyrt och många gånger täcker vinstpengarna inte ens kostnaderna för en tävlingsdag.¹⁸⁹ Kostnader för att träna och tävla hästen överstiger i de flesta fall prispengarna. Endast i de riktigt höga klasserna är prispengarna så pass höga att en första placering kan leda till ett överskott.

I ett rättsfall från kammarrätten har tävlingsverksamhet på elitnivå bedömts som hobbyverksamhet då prispengarna inte översteg kostnaderna som utövaren haft för att tävla.¹⁹⁰ Tävlan skedde på OS-nivå vilket ändå måste ses som yttersta elitnivå. Trots det så ansågs inte tävlingsverksamheten utgöra någon näringsverksamhet. Det lades här vikt vid att vinstsyftet inte kunde anses uppfyllt när kostnaderna var betydligt större än in-

¹⁸⁷ https://www.travsport.se/artikel/finansiering_&_prispengar

¹⁸⁸ Nordens största tävling är Falsterbo Horse Show och här delar alla ryttare på ca 6,5 miljoner kronor. <http://falsterbohorseshow.se/se/media-room/nyheter/arkiv/2011/05/20/miljondollartvling/>

¹⁸⁹ Kostnaderna består av staravgifter, transport, boxhyra osv.

¹⁹⁰ Kammarrätten i Göteborg, dom 26 november 2008, mål nr 1233-08.

täkterna i form av prispengar. Om intäkterna hade överstigit kostnaderna hade det antagligen bedömts som näringsverksamhet. Det är svårt att få en tävlingsverksamhet bedömd som näringsverksamhet även om den sker på yttersta elitnivå så länge prispengarna inom ridsporten ligger på den nivå de gör idag. Endast ett fåtal når upp till kraven för att beskatta sin tävlingsverksamhet som näringsverksamhet då kravet på vinstsyfte inte kan nås.

I de flesta fall är det helt riktigt att utövaren inte ska ta del av de skatteförmåner som finns för en näringsidkare. De som tävlar gör det oftast inte för att gå med vinst utan för eget personligt nöje. Att Skatteverket vill förhindra att hästägaren får skatteförmåner som de egentligen inte har rätt till är helt förståeligt. Men är tolkningen av vinstsyftet för snäv när det kommer till tävlingsverksamhet? Det verkar här som det läggs stor vikt vid om tävlingsverksamheten faktiskt går med vinst och inte om den bedrivs på elitnivå med ett vinstsyfte. Det innebär att de som faktiskt gör en seriös satsning på en tävlingskarriär ändå kan anses utöva en hobby.

Då det i de flesta fall inte går att leva på en tävlingsverksamhet på grund av de relativt låga prispengarna så är det ofta nödvändigt att kombinera olika verksamhetsgrenar med varandra. Om då tävlingsverksamheten ihop med andra verksamheter bedrivs på ett sådant sätt att de uppfyller näringskriterierna borde även tävlingsverksamheten kunna beskattas ihop med andra delar, trots att den inte går med vinst. Det viktiga borde vara att den bedrivs med ett vinstsyfte. Tävlingsverksamhet har ju godkänts som näringsverksamhet när den ingår som ett led i en avelsverksamhet. Här på grund av att det kan ses som marknadsföring av produkten, dvs. hästen. På samma sätt borde en tävlingsverksamhet kunna bli del av verksamheter som exempelvis består av att utbilda och sälja hästar. Här är det ju också marknadsföring, inte av hästen, men utav ryttarens kunskaper.

Vinstsyftet i en avelsverksamhet sägs normalt vara uppfyllt om avkommorna/uppfödningarna är ämnade för försäljning eller för att ingå i en annan hästverksamhet som ägaren bedriver. Men i praxis har de flesta avelsverksamheter inte godkänts som näringsverksamheter då vinstsyftet inte varit uppfyllt. Det är den samlade bedömningen av verksamheten som är avgörande och domstolen tar bland annat hänsyn till verksamhetens omfattning, hästägarens övriga anknytningar till hästuppfödning eller hästsport, om verksamheten i flera år varit vinstrik och graden av hästägarens ekonomiska beroende

av verksamheten. Men det är ändå oftast själva vinstsyftet som är avgörande för hur bedömningen blir. Även om en nystartad avelsverksamhet i början kan godkännas som näringsverksamhet trots att den uppvisar ett underskott så behöver den oftast uppvisa ett överskott för att beskattas som näringsverksamhet.

Det är helt klart så att det svåraste kravet att uppnå för en hästverksamhet är vinstsyftet. Går verksamheten inte med vinst är det svårt att få den bedömd som näringsverksamhet. För att häst innehav som egentligen är en hobby inte ska kunna kallas näringsverksamhet krävs att kravet är högt. I vissa fall borde dock vissa verksamhetsdelar som bedrivs med ett vinstsyfte men som trots det är förlustbringande, tillsammans med andra verksamhetsdelar kunna utgöra näringsverksamhet. Det viktiga här borde då vara att verksamheten faktiskt bedrivs med ett vinstsyfte, inte att den går med vinst. Sedan blir det upp till utövaren att bevisa att vinstsyfte faktiskt föreligger.

7.3 Analys av hästar som tillgångar

Vilka tillgångar som räknas som tillgångar och skulder i en enskild näringsverksamhet presenteras i 13 kap. 7 § IL. Här stadgas att lagertillgångar och inventarier räknas som tillgångar i en näringsverksamhet. Hästar som räknas som tillgångar i en näringsverksamhet är de som uppfyller vinstsyftet. De hästar som inte uppfyller vinstsyfte anses utgöra privat egendom. Vinstsyftet uppnås genom att hästen är till för att omsättas, dvs. säljas. Föl och unghästar är oftast ämnade för försäljning och ska därför ingå i näringsverksamheten. Avelsdjur är oftast inte till för försäljning men kan ändå uppfylla vinstsyftet då de används till reproduktion. Tävlingshästar som inte är till för att omsättas uppfyller inte vinstsyftet. Detta innebär att den främsta tävlingshästen ofta ses som privat egendom då den inte är ämnad för försäljning.

Det finns ingen definition av vilka tillgångar som ska räknas till det ena eller andra tillgångsslaget i 13 kap. 7 § utan detta regleras istället i 17 och 18 kap. IL. Dessa kapitel innehåller dock inte någon entydig definition av de båda tillgångsslagen vilket försvårar avgränsningsfrågan för den som bedriver näringsverksamhet. För de som bedriver hästverksamhet försvåras den ytterligare då hästen som tillgång kan klassificeras på olika sätt. Gränsdragningen mellan olika kategorier av tillgångar är viktig då de skatterättsliga avdragsreglerna är olika beroende på hur tillgången klassificeras.

Klassificeringen styrs av både skatterättsliga och bokföringsmässiga regler. Skatterättsligt finns en regel som särskilt behandlar djur i jordbruk. Så kallade arbetshästar¹⁹¹ som används för att bruka jorden i form av dragdjur är ganska självklart djur i jordbruk. De hästar som ingår i ett jordbruk som arbetshästar torde idag vara få. Avgörande blir istället om hästverksamheten kan bedrivas endast med resurser ifrån jordbruket. Kan hästarna hållas med egenproducerat foder, eget bete och uppstallade på fastigheten talar det för att de är djur i jordbruk. Används hästen i tävling ska den dock ses som inventarier i rörelse vilket i princip innebär att det endast är avelsdjur och ridhästar som inte används i en tävlingsverksamhet som kan ses som djur i jordbruk. Endast i undantagsfall skulle en tävlingshäst kunna ses som djur i jordbruk. Förutom att den ska uppfylla samma krav som de hästar som inte används till tävling så ska också hästen tränas på fastigheten. Egen träningsanläggning i form av paddock, ridhus osv. talar för att en häst som används i tävlingsmanhang ändå kan ses som djur i jordbruk.

Är hästen inte djur i jordbruk klassificeras hästen skatterättsligt som inventarium eller lagertillgång. I bokföringen är utgångspunkten att hästen ska klassificeras som anläggningstillgång eller omsättningstillgång. I båda fall är det syftet med innehavet som styr klassificeringen. Just syftet med en häst kan vara svårt att bestämma, speciellt för nyfödda föl. Föl och unghästar klassificeras därför med en presumtion att de ska omsättas. Ändras detta syfte så får hästen omklassificeras och detta får göras så fort syftet med hästen är bestämt. Det kan också bli aktuellt att omklassificera äldre hästar om syftet med innehavet ändras. Att exempelvis tävlingshästar någon gång under sin livstid används som avelsdjur är inte ovanligt. En omklassificering av hästen måste då ske.

Det är syftet med innehavet som avgör gränsdragningen mellan omsättnings – och anläggningstillgångar i redovisningen. Om hästen klassificeras som anläggningstillgång enligt bokföringsmässiga regler kan den samtidigt ses som djur i jordbruk enligt skatterättsliga regler. Värdet på inventarier kommer då inte att stämma överens med det bokförda värdet på tillgångarna. I så fall kan näringsidkaren förlora rätten till räkenskapliga avskrivningar. Detta har lösts genom att en enskild näringsidkare alltid får välja att redovisa djur i jordbruk som omsättningstillgångar. På så sätt kan en korrigering ske så att den skatterättsliga och bokföringsmässiga klassificeringen stämmer överens. Sambandet

¹⁹¹ Kallblod så som nordsvensk, ardenner och fjordhäst.

mellan skatterättsliga regler och bokföringsmässig blir här tydliga. Hästarna måste också redovisas på ett sådant sätt att det lätt går att särskilja dem från andra tillgångar. Det är då lätt att avgöra vilka avskrivningar som hänför sig till hästarna och en återföring kan ske vid beskattning. På så sätt borde inte rätten till räkenskapliga avskrivningar gå förlorad. De rättsfall som behandlar klassificeringsfrågor och räkenskapliga avskrivningar berör inte hästar specifikt så det finns en viss möjlighet att bedömningen skulle bli en annan om frågan prövades av domstol. Men så länge klassificeringen skatterättslig och bokföringsmässigt stämmer överens torde inte rätten till räkenskapliga avskrivningar gå förlorad.

Ur ett redovisningsperspektiv är det också viktigt att klassificeringen av tillgångarna speglar avsikten med innehavet av hästen. Avsikten med en häst som är en omsättningstillgång är ju att den ska säljas om därmed förvandlas till pengar. Det är inte önskvärt att dessa hästar slås samman med de som innehas för att stadigvarande nyttjas i verksamheten. Hästar som är anläggningstillgångar innehas med avsikten att de ska förbli som de är, inte omvandlas till pengar. Klassificeras hästarna på fel sätt kan det ge en skev bild av näringsverksamhetens ekonomiska ställning. Omsättningstillgångar ska inte blandas med anläggningstillgångar eller tvärtom. Omsättningstillgångar används ju till exempel för att bestämma näringsverksamhetens kortsiktiga betalningsförmåga. Har då hästarna klassificerats på fel sätt så kontot för omsättningstillgångar även innehåller anläggningstillgångar ger det en missvisande bild av verksamhetens betalningsförmåga.

7.4 Analys av hästinkomster vid innehav av näringsfastighet

Det som diskuterats är om hästinkomster kan anses ha en sådan anknytning till en näringsfastighet att den automatiskt kan utgöra näringsverksamhet. Verksamheter som har ett naturligt samband med en näringsverksamhet behöver inte uppfylla näringskriterierna för att betraktas som näringsverksamhet. Alla verksamheter som hänförs till själva innehavet av en näringsfastighet blir automatiskt näringsverksamheter. Tidigare ansågs att hästverksamhet som inbringade inkomster genom nyttjandet en näringsfastighets resurser skulle ha en sådan naturlig anknytning till fastigheten att de utgjorde näringsverksamhet. Annan hästverksamhet fick istället prövas mot näringskriterierna.

Allt eftersom hästens användningsområde skiftat från att var ett bruksdjur till ett sportdjur så har också synen på hästverksamheter och dess anknytning till näringsfastigheter

ändrats. Idag accepterar Skatteverket endast arbetshästar som används för att bruka jorden som hästar med naturligt samband till näringsfastigheten. Innebär det att andra hästar inte längre kan ha ett sådant naturligt samband med en näringsfastighet att de automatiskt utgör näringsverksamhet?

Frågan har prövats av Regeringsrätten som slog fast att innehavsregeln riktar in sig på inkomster och utgifter som föranleds av själva innehavet av fastigheten. Finns inte en naturlig koppling mellan användningen av fastigheten och tillgångar så är inte innehavsregeln uppfylld. Ett exempel på inkomster och utgifter som uppkommer på grund av innehavet av fastigheten skulle kunna vara att fastigheten hyrs ut. Här finns ett naturligt samband mellan inkomsten och nyttjandet av fastigheten. Ett sådant naturligt samband finns fortfarande när en arbetshäst används för att bruka jorden. Hästen är då direkt kopplad till inkomster som uppkommer genom nyttjande av fastigheten. Dessa hästar torde numera var få till antal. Hästar som endast vistas på och nyttjar fastighetens resurser genom bete osv. har inte ett sådant samband med fastigheten att de automatiskt uppfylla näringskriterierna. Det finns inte här någon direkt koppling mellan hästinkomster från hästverksamheten och fastigheten.

Tolkningen av innehavsregeln leder till att hästverksamheter numera alltid kommer prövas mot näringskriterierna. Innehavet av en näringsfastighet är inte tillräckligt för att beskatta hästinkomster i inkomstslaget näringsverksamhet. I rättsfallet kan inte utläsas om det endast gäller hästar eller även andra djurinkomster och frågan har heller inte ännu prövats av rätten. Min uppfattning är att den tolkning som görs av innehavsregeln likaså är applicerbar på andra djur. Även verksamheter som bedrivs med andra typer av djur måste självständigt prövas mot näringskriterierna. Likaså måste andra verksamheter som bedrivs på fastigheten uppfylla näringskriterierna. Det är inte tillräckligt att bedriva en verksamhet på en näringsfastighet för att den ska beskattas som näringsverksamhet.

Anledningen tros vara att när det kommer till hästverksamhet så ska det inte räcka att köpa en hästgård för att beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. En verksamhet som i själva verket är en hobby ska inte utgöra näring enbart på grund av ett fastighetsinnehav. Personliga levnadskostnader ska inte kunna dras av i en näringsverksamhet. För att undvika detta så måste verksamheten uppfylla näringskriterierna.

8 Slutsats

Syftet med denna uppsats var att svara på vilka krav som ställs på en hästverksamhet för att den ska uppfylla näringskriterierna. Hästverksamheten måste precis som all annan verksamhet bedrivas yrkesmässigt och självständigt med ett vinstsyfte för att ses som näringsverksamhet. Det räcker dock oftast inte att hästverksamheten bedrivs med ett vinstsyfte utan den måste i princip generera ett överskott för att inte beskattas som hobbyverksamhet. Kraven som ställs på en hästverksamhet för att den ska uppfylla näringskriterierna är således att den bedrivs yrkesmässigt, självständigt och att den går med vinst.

Det ingick också i syftet att undersöka vilka hästar som ska ingå i en näringsverksamhet och hur de som tillgångar ska klassificeras. Alla hästar som innehas med ett vinstsyfte ska ingå i näringsverksamheten. Vinstsyftet uppnås genom att hästen är till för att omsättas eller används för reproduktion. När hästen uppfyller vinstsyftet ska den klassificeras som antingen djur i jordbruk, omsättningstillgång eller inventarium. Det är syftet med innehavet som styr klassificeringen.

En del av syftet utgjordes av frågan om hästinkomster kan ha en sådan naturlig anknytning till en näringsfastighet att den automatiskt utgör näringsverksamhet. Som rättsläget ser ut idag så kommer inte inkomster från en hästverksamhet automatiskt beskattas som näringsverksamhet enbart på grund av ett näringsfastighetsinnehav. Hästverksamheten måste självständigt uppfylla kraven på näringsverksamhet för att beskattas som sådan.

Referenslista

EU-rättsligt material

Kommissionens förordning (EG) nr 504/2008 av den 6 juni 2008 om tillämpning av rådets direktiv 90/426/EEG och 90/427/EEG avseende metoder för identifiering av hästdjur

Rådets direktiv 2006/112/EG

Lagtext

Inkomstskattelag (1999:1229)

Jordbruksbokföringslag (1979:141)

Kommunalskattelagen (1928:370)

Lagen om statlig inkomstskatt (1947:576)

Lag (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster

Socialavgiftslag 2000:980

Årsredovisningslag (1995:1554)

Offentligt tryck

Regeringens proposition 1989/90:110 om reformerad inkomst- och företagsbeskattning

Regeringens proposition 1998/99:130 om ny bokföringslag m.m.

Regeringens proposition 1992/93:127 om vissa frågor om beskattning av inkomst av tjänst

Regeringens proposition 1999/2000:2 Inkomstskattelagen

Regeringens proposition 2008/09:62 F-skatt åt fler

Praxis

Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 1961 Fi 1680

RÅ 1964 Fi 286

RÅ 1964 ref. 9

RÅ 1968 not. 509

RÅ 1968 Fi 2182

RÅ 1973 ref. 52

RÅ 1973 ref. 53

RÅ 1974 A 1134

RÅ 1975 Aa 511

RÅ 1978:1:75

RÅ 1988 ref. 117

RÅ 1989 ref. 107

RÅ 1990 ref. 261

RÅ 1991 ref. 16

RÅ 2010 ref. 11

Kammarrätten

Kammarrätten i Jönköping, dom 18 april 2002, mål nr 528-00

Kammarrätten i Stockholm, dom 4 juni 2002, mål nr 6681-0

Kammarrätten i Göteborg, dom 31 augusti 2000, mål nr 543-98

Kammarrätten i Jönköping, dom 10 april 2008, mål nr 3977-3978-07

Kammarrätten i Göteborg, dom 29 maj 2008, mål nr 7527-7532-06

Kammarrätten i Stockholm, dom 4 juni 2008, mål nr 798-08 och 800-08

Kammarrätten i Göteborg, dom 26 juni 2008, mål nr 6873-07

Kammarrätten i Göteborg, dom 27 april 2009, mål nr 1837-1838-08

Kammarrätten i Stockholm, dom 8 juni 2009, mål nr 5029-08

Kammarrätten i Jönköping, dom 24 april 2009, mål nr 4473-4474-06

Kammarrätten i Jönköping, dom 14 juni 2010, mål nr 2554-2557-09

Kammarrätten i Göteborg, dom 28 september 2010, mål nr 7802-7804-09

Kammarrätten i Göteborg, dom 15 november 2010, mål nr 6376-09

Skatteverket

Handledningar

Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2006 års taxering, del 1-2

Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2007 års taxering

Skrivelser m.m.

RSV:s skrivelse, *Redovisning av djur i jordbruk och renskötsel*, 2002-09-19, dnr. 7431-02/110

Skatteverket, *Hobbyverksamhet*, SKV 344 utgåva 9

Skatteverket, *Skatteuträkningsbroschyren*, SKV 425

Skatteverkets ställningstaganden, *Avdrag för hästhållning vid innehav av jordbruksfastighet*, 2007-02-12, dnr/målnr/löpnr: 131 104860-07/111

Skatteverkets skrivelser, *Hästverksamhet – gränsdragningen mellan hobby- och näringsverksamhet*, 2009-04-08, dnr/målnr/löpnr: 131 342327-09/111

Litteratur

Andersson Mari, Saldén-Enéus Anita, Tivéus Ulf, *Inkomstskattelagen: en kommentar*, Del I, 1-28 kap., 11:e upplagan, Nordstedts Juridik AB, Stockholm 2006

Artsberg, Kristina, *Redovisningsteori – policy och – praxis*, Upplaga 2:1, Liber Ekonomi, Malmö 2005

Carlsson Pål, Lundén Björn, *Hästverksamhet – en praktisk handbok för dig med hästföretag*, Uppl. 1, Björn Lundén Information AB, Näsviken 2009

FAR SRS Förlag, *Hästen och Skatten*, FAR SRS Förlag AB, Stockholm 2009

Lindholm Peter, *Beskattning av hästverksamhet – en kommentar*, Svensk Skattetidning 6-7/2008

Lodin Sven-Olof, Lindencrona Gustaf, Melz Peter, Silfverberg Christer, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, 12:e uppl., Studentlitteratur, Lund 2009

Nilsson Peter, *Den enskilde näringsidkarens tillgångar och skulder*, Upplaga 1, Nordstedts Juridik AB, Vällingby 2011

Rabe Gunnar och Hellenius Richard, *Det svenska skattesystemet*, Upplaga 24:1, Nordstedts Juridik AB, Visby 2011

Rydin Urban, Antonson Jan, *Beskattning av hästverksamhet*, Svensk Skattetidning 4/2008

Sandgren Claes, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare, Ämne, material, metod och argumentation*, upplaga 2:4, Norstedts Juridik AB, Vällingby 2011

Sandgren Claes, *Vad är rättsvetenskap?*, Festschrift till Peter Seipel, Norstedts Juridik AB, Stockholm 2006, s. 527-552

Sandgren Claes, *Är rättsdogmatiken dogmatisk?*, Tidsskrift for rettsvitenskap, 4-5/2005

Sjöstedt Tessie, *Hästföretag missgynnas av Skatteverket - Svårt dra gränsen mellan hobby och näring*, Ridsport nr 24/2008

Sjöstedt Tessie, *Skattesmäll för uppfödare*, Ridsport 20/2008

Sjöstedt Tessie, *Skatteverket ställer hårdare krav på hästföretagen*, Ridsport 20/2008

Sjöstedt Tessie, *Tuff match om du vill få rätt mot Skatteverket*, Ridsport 23/2008

Sjöstedt Tessie, *Uppfödare lägger av efter skattetvist*, Ridsport 23/2008

Peczenik Aleksander, *Vad är rätt? – om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation*, Fritzes Förlag AB, Stockholm 1995

Peczenik Aleksander, *Juridikens allmänna läror*, Svensk Juristtidning, 2005

Pelin Lars, Augustsson Martin, *Beskattning av hästgårdar och hästverksamhet*, Svensk Skattetidning, 4/2009

Påhlsson Robert, *Inledning till skatterätten*, 3:e upplagan, Iustus Förlag AB, Uppsala 2003

Påhlsson Robert, *Konstitutionell skatterätt*, Iustus Förlag AB, Uppsala 2009

Övrigt material

BFNAR 2001:3 Redovisning av materiella anläggningstillgångar

Karlsson Lena, *Hästen och skatten*, 2009, <http://www.asvt.se/article49215.php>, senast besökt 2011-11-21

<http://asvh.se/avel/betackning/info-sto-och-hingstagare-seminstationer>, senast besökt 2011-11-28

<http://asvh.se/avel/stambok>, senast besökt 2011-11-28

https://www.travsport.se/artikel/finansiering_&_prispengar, senast besökt 2011-11-28

<http://falsterbohorseshow.se/se/mediaroom/nyheter/arkiv/2011/05/20/miljondollartvling>
senast besökt 2011-11-29