

Målnummer: 4158-09 **Avdelning:** 1
Avgörandedatum: 2010-12-14
Rubrik: Fråga om uppfödning av hästar på egen näringsfastighet utgör näringsverksamhet. Inkomsttaxering 2003.
Lagrum: 13 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229)
Rättsfall:

REFERAT

Makarna A. ägde sedan år 1988 gemensamt en mindre jordbruksfastighet omfattande fem hektar i Hjo kommun. På fastigheten har verksamheten sedan inköpet bestått av uppfödning av ridhästar avsedda för fälttävlan och en mindre jordbruksdrift bestående av vallodling och bete för hästuppfödning. All verksamhet redovisades som näringsverksamhet i makarnas inkomstdeklarationer. Vid 2003 års taxering deklarerades en intäkt om 6 017 kr avseende miljöersättning för betesmarker och slätterängar. Deklarerade underskott var totalt 102 687 kr. Enligt Skatteverkets utredning uppgick makarnas deklarerade årliga underskott i verksamheten under inkomståren 1998-2002 till sammanlagt 493 935 kr. I omprövningsbeslut den 24 juni 2004 godtog Skatteverket avdrag i näringsverksamheten för bl.a. underhåll av ekonomibyggnader och odling av vall. Hästuppfödningen hänfördes till hobbyverksamhet.

Makarna A. överklagade Skatteverkets beslut hos länsrätten och yrkade i här aktuellt avseende att den verksamhet som de bedrev i form av hästuppfödning skulle betraktas som näringsverksamhet.

Skatteverket vidhöll sitt beslut.

Länsrätten i Mariestad (2006-07-06, ordförande Fredén) yttrade: Skatteverket har i de överklagade besluten bl.a. bedömt att den av makarna A. bedrivna hästuppfödningen skall betraktas som hobbyverksamhet. Detta har medfört vissa, i de överklagade besluten redovisade, skattemässiga konsekvenser i form av uttagsbeskattning, ej avdragsgilla kostnader, ej avdragsgill ingående mervärdesskatt m.m. Makarna A. har inte ifrågasatt de skattemässiga konsekvenserna i sig utan motsätter sig Skatteverkets bedömning att den bedrivna aveln betraktas som hobbyverksamhet. Den fråga som är föremål för länsrättens prövning, och som beroende på utgången kan påverka nämnda skattemässiga konsekvenser, är således huruvida den aktuella hästuppfödningen skall betraktas som hobby- eller näringsverksamhet. -Av betydelse för denna bedömning är bl.a. om en verksamhet kan anses drivas i vinstsyfte. För att avgöra detta skall hänsyn tas till omständigheterna i varje enskilt fall, där bl.a. det faktum att en verksamhet gått med underskott år efter år i rättspraxis setts som en omständighet som tyder på att vinstsyfte saknas (jfr RÅ 1968 not. 509). Att hänsyn tas till såväl tidigare som nuvarande omständigheter gör även att olika bedömningar av en verksamhets karaktär kan skilja sig åt beroende på vid vilken tidpunkt de görs, utan att detta nödvändigtvis innebär att någon av bedömningarna är felaktig. - Av utredningen framgår att verksamheten sedan 1998 drivits trots att den genererat underskott och att underskottet 2002 uppgick till 102 687 kr. Ett underskott under en verksamhets uppbyggnadsskede kan visserligen förekomma utan att verksamheten förlorar sin karaktär av näringsverksamhet.

I detta fall har dock verksamheten bedrivits sedan 1988 och den kan därför inte anses befinna sig i ett sådant uppbyggnadsskede. Det krävs därför, för att verksamheten ändå skall betraktas som näringsverksamhet, att övriga omständigheter med styrka talar för att så är fallet. Länsrätten, som inte ifrågasätter verksamhetens seriösa karaktär, anser inte att vad makarna A. anfört eller vad som i övrigt framkommit av utredningen kan anses visa att verksamheten trots att den gått med underskott under flera år har ett vinstsyfte. Den kan därför inte anses utgöra näringsverksamhet i den mening som avses i 13 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Vid sådant förhållande har Skatteverket haft fog för sitt beslut. Överklagandet bör därför avslås. - Länsrätten avslår överklagandet.

Makarna A överklagade länsrättens domar hos kammarrätten. De yrkade såvitt här är aktuellt att domarna skulle upphävas och att deras taxeringar skulle fastställas enligt inlämnade inkomstdeklarationer, förutom i de delar de avsåg ej avdragsgilla levnadskostnader. Vidare yrkade makarna A. ersättning för sina kostnader i kammarrätten med 9 450 kr.

Skatteverket bestred bifall till makarna A:s talan.

Kammarrätten i Jönköping (2009-04-24, Svensson, Hedén, referent) yttrade, såvitt nu är i fråga: Inkomst av näringsverksamhet - Gränsen mellan hästrelaterad näringsverksamhet och hobby kan i vissa fall vara svår att dra. Näringsverksamhet kännetecknas av att den skall bedrivas yrkesmässigt, självständigt och med vinstsyfte, medan det utmärkande för hobbyverksamhet är att den utövas av hobbyidkaren själv på dennes fritid. En samlad bedömning måste göras av sådana omständigheter som är relevanta. En förlustbringande hästverksamhet betraktas enligt nuvarande praxis sällan som näringsverksamhet. Bedömningen kan bli en annan om den befinner sig i ett uppbyggnadsskede. Det krävs i sådana fall att omständigheterna i övrigt talar för att det är fråga om näringsverksamhet. Vid denna bedömning måste hänsyn tas till arten av verksamhet, affärsidé, investeringsperiod, m.m. Den bevisbörda som finns i fall av detta slag vilar helt på den skattskyldige. - I målen har framkommit att makarna A:s avelsverksamhet har pågått sedan 1988 och nästan enbart bestått i uppfödning och försäljning av avkommor av stoet Winnie. I praktiken har verksamheten innefattat hållande av ungefär tre till fyra hästar per år samt försäljning av sammanlagt åtta hästar fram till och med 2001. Priserna vid dessa försäljningar har varierat mellan 18 750 kr och 75 000 kr. Under perioden 2002 till 2005 skedde inga försäljningar. Under 2006 såldes en hingst för 100 000 kr. Samma år avlivades Winnie. Verksamheten har herefter bedrivits med två låneston, varav ett sto senare har förvärvats. Under 2008 har ytterligare en hingst avyttrats för 125 000 kr. Såvitt avser det i målet aktuella beskattningsåret 2002 och de fyra föregående åren har verksamheten genererat ett förhållandevis stort underskott. Det har heller inte framkommit att verksamheten under den långa tid den bedrivits medfört ett överskott, vare sig före eller efter nämnda femårsperiod. Med hänsyn härtill och till att verksamheten inte nu befunnit sig i något uppbyggnadsskede krävs att omständigheterna i övrigt med styrka talar för att det ändå rör sig om en näringsverksamhet. Vid denna bedömning finner kammarrätten, mot bakgrund av vad som framkommit i målen, att det inte framstår som sannolikt att vinstsyfte varit den dominerande drivkraften bakom makarna A:s hästverksamhet. Hänsyn har härvid tagits även till vad som inträffat efter aktuellt beskattningsår (jfr RÅ 1987 ref. 56). Verksamheten kan därför inte anses utgöra näringsverksamhet i den mening som avses i 13 kap. 1 § första stycket IL. - Makarna A. åberopar också andra stycket av nämnda paragraf till stöd för att hästverksamheten ska betraktas som näringsverksamhet. Enligt detta stadgande utgör innehav av en näringsfastighet i sig näringsverksamhet. Det krav på yrkesmässighet och självständighet som framgår av första stycket behöver därigenom inte vara uppfyllda. Tillämpningen av den åberopade regeln i en tidigare utformning har prövats i RÅ 1988 ref. 117. Av rättsfallet kan utläsas att hästverksamhet på en lantbruksfastighet faller in under regeln om verksamheten ingår som ett led i driften av jordbruksfastigheten eller annars

har ett sådant samband med driften av denna att hästhållningen kan anses som en "binäring" till jordbruket. I rättsfallet ansågs en travhäst som var uppstallad på ägarens jordbruksfastighet inte ha något sådant samband. - Rättsfallet visar att den omständigheten att en eller flera hästar vistas på ägarens näringsfastighet inte med nödvändighet medför att de ska räknas in i den näringsverksamhet som fastigheten i sig utlöser. En prövning måste också göras av om hästverksamheten ingår som ett led i den verksamhet som i övrigt bedrivs på fastigheten, i förevarande fall jordbruksverksamhet, eller om den utgör en binäring eller komplement till denna. I förevarande fall består jordbruksverksamheten av vall/grovfoderproduktion och hållande av beten, allt på en förhållandevis begränsad areal och till gagn för de egna hästarna. Härtill kommer upplåtelse av boxplatser för de egna hästarna och EU-bidrag. Kammarrätten finner att den i målet aktuella hästverksamheten inte har ett sådant samband med en självständigt bedriven jordbruksverksamhet på fastigheten att den kan anses utgöra näringsverksamhet i den mening som avses i 13 kap. 1 § andra stycket IL. - Kammarrätten avslår yrkandet att avelsverksamheten ska utgöra näringsverksamhet. - Kammarrätten avslår yrkandet om ersättning.

Kammarrättsrådet Danielsson var av skiljaktig mening och anförde i frågan om inkomst av näringsverksamhet följande: Av handlingarna i målen framgår att makarna A. sedan 1988 driver avelsverksamhet på ifrågavarande jordbruksfastighet. Verksamheten har under en lång tid accepterats som näringsverksamhet ur ett skattemässigt perspektiv. Frågan i målen gäller om förutsättningar för att uppfatta verksamheten på detta sätt inte längre föreligger utan att den nu rätteligen ska bedömas som hobby. - Genom att verksamheten bedrivs på en näringsfastighet aktualiseras två olika lagrum för prövningen av frågan. Verksamheten ska prövas dels utifrån huvuddefinitionen på näringsverksamhet i 13 kap. 1 § första stycket IL, dels utifrån den omständigheten att innehav av näringsfastighet, enligt 13 kap. 1 § andra stycket IL, alltid räknas som näringsverksamhet. - När det gäller prövningen utifrån huvuddefinitionen är den avgörande omständigheten vid avgränsningen mot hobby om verksamheten bedrivs med syfte att på ett eller annat sätt ge vinst. Till följd av underskott i verksamheten har underinstanserna funnit att den inte har ett vinstsyfte. Det finns givetvis skäl att ifrågasätta en verksamhet som under flera år gått med underskott. Bedömningen måste dock grundas på om samtliga kända omständigheter objektivt sett ändå talar för ett vinstsyfte. I ett fall som detta där verksamheten under många år accepterats som näringsverksamhet bör dessutom relativt starka skäl krävas för ett underkännande. Med hänsyn till vad makarna A. anförde om sin verksamhet och också vad som blivit känt om verksamheten efter det aktuella beskattningsåret finner jag det mycket tveksamt om tillräckliga skäl för att nu betrakta verksamheten som hobby föreligger. Mot bakgrund av att jag finner en prövning utifrån bestämmelsen i 13 kap. 1 § andra stycket IL än klarare talar för ett bifall till makarna A:s talan övergår jag till prövningen i den delen. - Genom regleringen i 13 kap. 1 § andra stycket IL räknas innehav av en näringsfastighet alltid som näringsverksamhet. Detta innebär att verksamhet kan utgöra näringsverksamhet även om de kriterier som uppställs i samband med en prövning utifrån huvuddefinitionen inte är uppfyllda. Vad som krävs är att verksamheten hänförs till innehavet av näringsfastigheten. Verksamheten ska med andra ord vara kopplad till själva fastighetsinnehavet. I sin Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2003 års taxering uttalade dåvarande Riksskatteverket på s. 343 i del I att "Den naturliga anknytningen som råder mellan jordbruksverksamhet och verksamhet som ger avkastning genom bl.a. utnyttjandet av fastighetens inventarier, alster och naturtillgångar m.m., medför att hästsportverksamhet ofta utgör en verksamhet tillsammans med jordbruket." Vidare sägs i handledningen (del 2 s. 199) att "Hästsportverksamhet eller biodling, som bedrivs i nära anslutning till jordbruksdriften bör anses vara en med jordbruksverksamheten naturligt sammanhörande verksamhet och därför beskattas såsom näringsverksamhet." - Riksskatteverkets tolkning i fråga ansluter till vad som innan 1990 års skattereform kunde uppfattas utgöra binäring till jordbruk. Av

anvisningspunkten 2 till 21 § av den tidigare gällande kommunalskattelagen framgår att med verksamhet att hänföra till jordbruksfastighet avsågs sådan förvärvsverksamhet som bedrevs i samband med jordbruk och som avsåg att med utnyttjande av fastighetens alster eller naturtillgångar, av vid jord- eller skogsbruk anställd arbetskraft eller av därför avsedda anläggningar eller inventarier utvinna en biförtjänst. Som en följd härav utgjorde jakt, fiske, biskötsel, hemslöjd, utförande av körslor mot ersättning, uthyrning av byggnader eller inventarier m.m. binäring till jordbruk. - Regeringsrätten hade i RÅ 1974 A 1134 att pröva hästuppfödning på en jordbruksfastighet, som omfattade tre hektar åkermark och ett hektar ängsmark. Under den dittillsvarande verksamheten hade några hästförsäljningar inte kommit till stånd. Möjlighet förelåg att arrendera angränsande åkermark om 20 hektar och genom denna arealutökning bedömdes häststammen kunna utökas från två ston till 8-10 ston och en hingst. Regeringsrätten fann att oavsett om uppfödningens verksamheten skulle utökas var den att anse som binäring till jordbruk. I RÅ 1988 ref. 117 hade Regeringsrätten att bedöma om innehav av enstaka tävlingshäst kunde utgöra binäring till jordbruk. Regeringsrätten fann att vad som förekommit i målet inte gav anledning till antagande att hållandet av hästen ingick som ett led i driften av jordbruksfastigheten eller eljest hade ett sådant samband med driften att hästhållningen kunde uppfattas som binäring till jordbruk. Praxis när det gäller frågan om binäring till jordbruk torde kunna sammanfattas så att om hästverksamheten hade naturlig anknytning till fastigheten eller utgjorde en integrerad del av jordbruksverksamheten var den att uppfatta som binäring. - Bedömningen utifrån den nu gällande lagstiftningen, som innebär att innehav av näringsfastighet alltid ska räknas som näringsverksamhet, bör knyta an till vad som tidigare gällde för binäring till jordbruk. Det är också så som Riksskatteverkets tolkning synes vara att uppfatta. Mot denna bakgrund finner jag att makarna A:s hästverksamhet ska bedömas som näringsverksamhet och att överklagandet således skall bifallas.

Makarna A. överklagade kammarrättens domar och yrkade att Regeringsrätten skulle fastställa att verksamheten med uppfödning av fälttävlanshästar utgjorde näringsverksamhet. De åberopade andra stycket (numera tredje stycket) i 13 kap. 1 § IL. Vidare yrkade de ersättning enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. för kostnader i kammarrätten med 9 450 kr och för kostnader i Regeringsrätten med 7 500 kr. Makarna A. anförde bl.a. följande. Det finns starka skäl för att anse att en verksamhet som pågått och accepterats som näringsverksamhet sedan år 1988 och därefter bedrivits kontinuerligt och utvecklats är näringsverksamhet. För detta talar även verksamhetens karaktär och koppling till den fastighet på vilken den bedrivs. Förutsättningen för verksamheten och de inkomster som den ger är innehavet av jordbruksfastigheten och dess produktionsresurser. Verksamheten bör därför hänföras till fastighetsinnehavet. På två hektar odlas vall. Den del av marken som inte odlas används till hästarnas bete. Betet är ett led i uppfödningen av hästarna. Genom betet hålls markerna öppna och lämpliga för nytt bete. Hästarna används således för driften av fastigheten. Betet har också gett EU-bidrag som beskattats i näringsverksamheten. Eftersom inkomstslaget näringsverksamhet i IL kommit att omfatta bl.a. det tidigare inkomstslaget jordbruksfastighet är bete en form av jordbruk. Hästar och andra djur som betar en sådan fastighet hör till näringsverksamheten enligt 13 kap. 1 § andra stycket. Verksamheten bör även kunna vara näringsverksamhet på den grunden att hästarna med fastigheten som bas används för att utvinna en inkomst vid sidan av jordbruket. Hästarna utnyttjar den vall som odlas på fastigheten. Vallodling är jordbruk. Hästarnas nyttjande av fastighetens produkter kan därför ses som ett komplement till jordbruksverksamheten.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet. Verket, som inte hade något att erinra mot yrkad ersättning för kostnader i Regeringsrätten, anförde bl.a. följande. Det är ostridigt att makarna A. bedriver näringsverksamhet genom sitt innehav av näringsfastigheten. Frågan i målen är om detta gör att all verksamhet (även hobbyverksamhet eller rent privat verksamhet) som bedrivs på fastigheten utgör näringsverksamhet. I annat fall ska en självständig

prövning av sådan verksamhet göras mot näringskriterierna i 13 kap. 1 § första stycket IL. Utmärkande för en binäring till jordbruk enligt de äldre bestämmelserna var att verksamheten skulle ge inkomster till ägarens försörjning. Att hålla häst på en mindre gård innebär snarare kostnader som till ingen del bidrar till fastighetsägarens försörjning. Hästar bör för att ingå i den bedrivna jordbruksverksamheten ha en tydlig koppling till driften, exempelvis som dragdjur för brukande av mark eller skog. I övriga fall bör en prövning mot näringskriterierna ske enligt 13 kap. 1 § första stycket IL. Är kriterierna inte uppfyllda bör verksamheten anses utgöra hobby. Makarna A. har inte visat att det för att få EU-stöd finns krav på att hästar ingår i den bedrivna verksamheten. Om stödet innefattar betesstöd eller liknande ersättning innebär inte det att betesdjuret behöver utgöra en tillgång i näringsverksamheten. Det är möjligt att använda egna eller lånade privata betesdjur. Verket bestrider inte att denna typ av mindre jordbruk kan lämpa sig för hästhållning. Det innebär inte att innehavet av fastigheten smittar övrig verksamhet på fastigheten.

Regeringsrätten (2010-12-14, Sandström, Dexe, Hamberg, Brickman, Saldén Enérus) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande.

Den skattemässiga regleringen

Före 1990 års skattereform hänfördes enligt 21 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, till intäkt av jordbruksfastighet allt som kommit ägaren eller brukaren av en fastighet som taxerats som jordbruksfastighet till godo. Dit hörde intäkt av jordbruk med binärningar liksom värde av bostad, intäkt av skogsbruk och intäkt av annat slag. Som binäring ansågs sådan i sammanhang med jordbruk bedrivna förvärvsverksamhet som avsåg att med utnyttjande av bl.a. fastighetens alster eller naturtillgångar utvinna en biförtjänst (punkt 2 av anvisningarna). Var verksamheten av större omfattning kunde den vara hänförlig till rörelse.

Med skattereformen slogs inkomstlagen jordbruksfastighet, annan fastighet (konventionellt beskattad) och rörelse samman till inkomstlagen näringsverksamhet. Enligt den grundläggande definitionen i KL avsågs med näringsverksamhet yrkesmässig självständigt bedrivna förvärvsverksamhet. Till näringsverksamhet räknades också i annat fall innehav av näringsfastighet.

De grundläggande bestämmelserna om vad som utgör näringsverksamhet har med i princip oförändrat innehåll förts över till 13 kap. 1 § IL. Liksom tidigare är huvudregeln att förvärvsverksamheten ska bedrivas yrkesmässigt och självständigt (första stycket). Innehav av en näringsfastighet räknas alltid som näringsverksamhet (andra stycket).

Regeringsrättens bedömning

Med hänsyn till vad som framkommit om den under lång tid bedrivna hästuppfödningen och det ekonomiska utfallet av den kan verksamheten inte anses som förvärvsverksamhet enligt huvudregeln i 13 kap. 1 § första stycket IL. För att den ska kunna anses som näringsverksamhet förutsätts därmed att innehavsregeln i andra stycket är tillämplig.

Innehavsregeln innebär att inkomster och utgifter på grund av innehavet av en näringsfastighet räknas till näringsverksamhet även om det inte följer av första stycket i paragrafen. Regeln tar sikte på inkomster och utgifter som föranleds av själva innehavet av fastigheten och inte på användningen eller nyttiggörandet av tillgångar som finns på fastigheten utan att ha en omedelbar koppling till denna.

I det aktuella fallet har fastigheten en viss betydelse för hästuppfödningen på så sätt att fastigheten ger möjlighet till bete för hästarna vilket i sin tur skapar förutsättningar för visst ekonomiskt stöd. Av detta följer dock inte att hästuppfödningen ska anses ingå i den näringsverksamhet som makarna A. bedriver. Deras överklaganden ska därför avslås.

Målen avser en fråga av betydelse för rättstillämpningen. Makarna A. bör beviljas ersättning för kostnader i kammarrätten och Regeringsrätten med sammanlagt 16 950 kr.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten avslår överklagandena såvitt avser taxeringarna.

Regeringsrätten beviljar makarna A. gemensamt ersättning med sammanlagt 16 950 kr för kostnader i kammarrätten och Regeringsrätten.

Föredragna 2010-10-06, föredragande Idarsson, målnummer 4157-4158-09

Sökord: Inkomst av näringsverksamhet; Ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.

Litteratur: Rydin och Antonson, Beskattning av hästverksamhet, Svensk Skattetidning 2008 s. 254 ff.; Pelin och Augustsson, Beskattning av hästgårdar och hästverksamhet, Svensk Skattetidning 2009 s. 366 ff.
