

Utdrag ur

Handledning för rörelse- och jordbruksbeskattning 1988 (RSV 302 utgåva 6)

Avsnitt	Sidnummer från boken
Vissa definitioner och begrepp (förvärvskälla)	s. 19
Allmänt om inkomstbeskattningen	s. 24–26
Allmänt om inkomst av rörelse	s. 48–51
Inkomst av jordbruksfastighet	s. 489–493

Detta är automattolkad text från originalversionen, skrivfel kan därför förekomma.

FÖRVÄRVSKÄLLA (18 § KL)

Såsom särskild förvärvskälla anses i fråga om:

— jordbruksfastighet: varje fastighet, fastighetsdel eller komplex av fastigheter, som i ägarens eller brukarens hand är att anse såsom förvaltningsenhet ;

— annan fastighet: varje fastighet, fastighetsdel eller komplex av fastigheter, som är att anse såsom förvaltningsenhet; dock att fastighet, till den del densamma ingått uti av ägaren driven rörelse, skall anses tillhöra förvärvskällan rörelse;

— rörelse: varje förvärvsverksamhet, som är att anse såsom självständig rörelse;

— tjänst: all till tjänst hänförlig förvärvsverksamhet, som skattskyldig utövat, ävensom alla honom tillkommande, till tjänst hänförliga inkomstgivande rättigheter;

— tillfällig förvärvsverksamhet:

1. icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom samt deltagande i lotteri.

2. all övrig tillfällig förvärvsverksamhet, som skattskyldig utövat;

— kapital:

1. all skattskyldig tillhörig egendom, därav intäkten skall hänföras till intäkt av kapital, dock med undantag av fastighet och rörelse i utlandet;

2. all fastighet och rörelse, som skattskyldig haft i utlandet.

2 Allmänt om inkomstbeskattningen

2.1 Inkomstlagen

Det första avsnittet av kapitlet omfattar 17—20 §§ och behandlar frågan om den objektiva skatteplikten, dvs vad är skattepliktigt respektive avdragsgillt. Avsnittet inleds med allmänna stadganden om vad som menas med skattepliktig inkomst, särskild förvärvskälla m m. Beskattning av inkomst sker i olika inkomstslag.

17 § KL

Kommunal inkomstskatt utgår för:

- a) inkomst av *jordbruksfastighet*,
- b) inkomst av *annan fastighet*,
- c) inkomst av *rörelse*,
- d) inkomst av *tjänst*,
- e) inkomst av *tillfällig förvärvsverksamhet* *Samt*
- f) inkomst av *kapital*.

För vart och ett av nu nämnda inkomstslag skall inkomsten av varje särskild förvärvskälla beräknas för sig.

De olika inkomstlagen tyder på att kommunalskattelagen kan sägas ha sitt ursprung i den klassiska nationalekonomin som räknade med de tre produktionsfaktorerna arbete, jord och realkapital. Senare tillfogades också företagsverksamhet som en fjärde produktionsfaktor.

Inkomster skall alltså i princip vara hänförliga till bestämda inkomstslag vilket är innebörden i den sk källteorin.

2.2 Förvärvskälla

För att en inkomst skall vara skattepliktig måste den kunna hänföras till viss förvärvskälla. Varje inkomstslag — utom tjänst — kan innehålla flera förvärvskällor. Det är viktigt att förvärvskällorna hålls noga avgränsade från varandra och att inkomstberäkningen sker för varje förvärvskälla för sig. Om inkomstberäkningen för viss förvärvskälla resulterar i underskott, får detta inte utan vidare avräknas från överskott i andra förvärvskällor.

18 § KL

Såsom särskild förvärvskälla anses i fråga om:

- a) *jordbruksfastighet*: varje fastighet, fastighetsdel eller komplex av fastigheter, som i ägarens eller brukarens hand är att anse såsom förvaltningsenhet;
- b) *annan fastighet*: varje fastighet, fastighetsdel eller komplex av fastigheter, som *är* att anse såsom förvaltningsenhet; dock all fastighet, till den del densamma ingått uti av ägaren driven rörelse, skall anses tillhöra förvärvskällan rörelse;
- c) varje förvärvsverksamhet, som *är* att anse såsom självständig rörelse;
- d) *tjänst*: all till tjänst hänförlig förvärvsverksamhet, som skattskyldig utövat, även som alla honom tillkommande, till tjänst hänförliga inkomstgivande rättigheter;
- e) *tillfällig förvärvsverksamhet*:
 1. icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom samt deltagande i lotteri;
 2. all övrig tillfällig förvärvsverksamhet, som skattskyldig utövat;
- f) *kapital*:
 1. all skattskyldig tillhörig egendom, därav intäkten skall hänföras till intäkt av kapital, dock med undantag av fastighet och rörelse i - utlandet;
 2. all fastighet och rörelse, som skattskyldig haft i utlandet.

För att en och samma förvärvskälla ska föreligga när en rörelse har flera förvärvsgrenar krävs att de olika grenarna framstår som ett enhetligt företag. Så kan vara fallet när den ena rörelsegrenen i större grad är beroende av den andra och de olika

grenarna sinsemellan företer ett inre sammanhang. Geografisk belägenhet av de olika förvärvsgrenarna har i regel ingen betydelse när det gäller förvärvskällans avgränsning. Det är inte ovanligt att rörelse som bedrivs i flera olika kommuner bildar en enda förvärvskälla

p3 anv 18 § KL

Om rörelse bedrivits huvudsakligen med den skattskyldiges egen arbetskraft, föreligger i regel *en* förvärvskälla, såsom exempelvis om en författare jämväl sysslar med målning eller bildhuggeri eller om en hantverkare är både snickare och smed.

Har rörelse bedrivits med användande av i företaget nedlagt nämnvärt kapital eller avlönad arbetskraft, kan ej sällan uppstå spörsmål, om olika slag av förvärvsverksamhet, som därvid utövats, äro att anse som en och samma förvärvskälla eller som skilda förvärvskällor.

Äro de särskilda slagen av förvärvsverksamhet till arten helt olika och utan något egentligt inre sammanhang, såsom oftast är fallet om någon drivit exempelvis både diversehandel och rederirörelse eller både bagerirörelse och mekanisk verkstad, äro dessa att anse som särskilda förvärvskällor. Verksamhetens särskilda grenar framträda här såsom ekonomiskt sett särskilda företag, oavsett att företagaren eller hans representant naturligtvis har överinseendet och ledningen av det hela. Om bokföringen är gemensam eller icke, är av underordnad betydelse.

Annorlunda ligger saken, om de olika förvärvsgrenarna framträda såsom ett enhetligt företag, i del att den ena rörelsegrenen i större grad är beroende av eller understöder den andra och förvärvsgrenarna alltså sinsemellan förete ett inre sammanhang. För att ett dylikt inre sammanhang skall anses föreligga är det ej tillräckligt, att ledningen är gemensam, utan erfordras därjämte, att viss gemensamhet i övrigt skall föreligga. Vad som jämte gemensamhet i ledningen vanligast konstituerar ett enhetligt företag torde vara gemensamhet i verksamhetsart. Sådan kan föreligga, förutom då verksamheten är av fullt likartad beskaffenhet, när det är vanligt, att de olika slag av verksamhet, som i del särskilda fallet föreligga, drivas tillsammans (t.ex. bruksrörelse), eller då den ena verksamheten avseratt förädla eller eljest tillgodogöra sig den andra verksamhetens produkter eller ock då de olika rörelsegrenarna antingen i olika avseenden tillvarataga och förädla råämnen eller produkter från en gemensam källa eller leverera råämnen eller produkter till en gemensam tredje rörelsegren. Men det inre sammanhanget kan även vara beroende av, förutom gemensamhet i ledningen, gemensamhet i driftkostnader. Gemensamhet i driftkostnader är för handen, då sådana utgifter, som omedelbart avse själva driften, de egentliga driftutgifterna, äro med varandra så förbundna, att en uppdelning av dem på de olika rörelsegrenarna praktiskt taget icke låter sig tillförlitligen utföras. Härvid är emellertid icke att räkna med kontorskostnader och andra dylika kostnader, vilka, utan att i stort sett missvisande resultat uppkommer, kunna fördelas ä de olika verksamhetslagen efter omsättningens eller bruttokastningens storlek eller dyl. Inre sammanhang föreligger däremot trots gemensam ledning och likhet i verksamhet i regel icke, därest företagen äro i huvudsak oberoende av varandra i fråga om anskaffning av råvaror och tillika i huvudsak avse att tillgodose skilda kretsar av avnämare.

5 Allmänt om inkomst av rörelse

5.1 Vad är rörelse?

27 § KL innehåller en uppräkningslista av olika slags verksamheter som normalt är rörelse i KLs mening. Lagrummet innehåller även en allmän definition av rörelsebegreppet. Definitionen innebär att yrkesmässigt bedriven förvärvsverksamhet skall anses som rörelse om inte inkomsten är hänförlig till något av inkomstslagen jordbruksfastighet, annan fastighet eller tjänst.

Om rörelse skall anses föreligga krävs att verksamheten är yrkesmässigt bedriven. Detta innebär att verksamheten betingas av varaktighet, självständighet och i regel också av vinstsyfte.

Av dessa krav är vinstsyftet i första hand avgörande för gränsdragningen mot hobbyverksamhet. Kravet på självständighet har betydelse för gränsdragningen mot inkomstslaget tjänst. Varaktigheten är avgränsning mot inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet, dvs om reglerna för realisationsvinstbeskattning skall vara tillämpliga eller inte. Förutom denna allmänna bestämmelse om vad som räknas som rörelse anges också i uppräkningslistan i 27 § KL vissa slag av inkomster som normalt alltid är att hänföra till rörelse. Uppräkningslistan i paragrafen får ses enbart som en exemplifiering och gör alltså inte anspråk på att vara fullständig. Angående byggmästares försäljning av fastigheter och försäljning av tomter — se avsnitten 19 och 20.

Varje inkomstslag — utom tjänst — kan delas upp i olika förvärvskällor. Denna uppdelning har betydelse bl a för beräkning av egenavgifter, eftersom kvittning av nettointäkt av en förvärvskälla härvid inte får ske mot underskott av en annan. För inkomstslaget rörelse gäller att varje självständig förvärvsverksamhet räknas som en förvärvskälla.

Vidare gäller enligt p 3 anv 18 § KL att om rörelse bedrivits med huvudsakligen den skattskyldiges egen arbetskraft föreligger i regel endast en förvärvskälla, även om till arten skilda verksamheter är för handen.

Verksamheter utan inre sammanhang, såsom diversehandel och rederirörelse eller bagerirörelse och mekanisk verkstad, skall betraktas som skilda förvärvskällor. Om däremot de olika verksamheterna framträder som ett enhetligt företag på så sätt, att den ena i större grad är beroende av eller understödjer den andra finns ett inre sammanhang om ledningen är gemensam och i övrigt en gemensamhet föreligger. Under sådana förhållanden kan en enda förvärvskälla föreligga.

Läs vidare i p 3 anv 18 § KL om när en eller flera förvärvskällor skall anses föreligga i inkomstslaget rörelse.

Varje förvärvskälla skall redovisas för sig i deklarationen. Om olika verksamhetsgrenar betraktas som flera förvärvskällor är det därför lämpligt att även i bokföringen klart åtskilja dessa.

5.1.1 Jordbruk eller rörelse?

Gränsdragningen mellan binäring till jordbruk och självständig rörelse har gjorts på följande sätt i lagstiftningen.

p 2, 2 st anv 21 § KL

Såsom *binäring till jordbruk* anses sådan i sammanhang med jordbruk bedriven förvärvsverksamhet, som avser att med utnyttjande av fastighetens alster eller naturtillgångar, av vid jordbruket anställd arbetskraft eller av därför avsedda anläggningar eller inventarier utvinna en biförtjänst. I enlighet härmed räknas som binäring till jordbruk jakt, fiske, biskötsel, hemslöjd, utförande av körslor mot ersättning, uthyrning av byggnader eller inventarier m.m. dyl. Drives däremot sådan verksamhet i större omfattning såsom mera fristående företag och med särskilda därför avsedda byggnader eller inrättningar, särskilda maskiner eller inventarier och i huvudsak särskild arbetspersonal, är verksamheten att hänföra till rörelse.

Inkomstslaget jordbruksfastighet behandlas på sid 489 ff.

5.1.2 Tjänst eller rörelse?

Graden av självständighet bestämmer om verksamheten skall anses vara tjänst eller rörelse. Vid denna bedömning beaktas bl a antalet uppdragsgivare som den skattskyldige har. Någon gräns i detta avseende finns inte angiven i lagtexten, utan bedömningen får göras utifrån den praxis som finns på området. Se RÅ 1971 Fi 1464.

Inkomst av praktik i anslutning till verksamhet som tjänsteläkare (t ex sj lik husläkare eller provinsialläkare) eller distriktsveterinär har hänförs till inkomst av tjänst. Anledningen till denna bedömning kan ha varit att den privata verksamheten utövats från samma lokaler som den ordinarie anställningen. Däremot har tandläkare, vilken som vikarie förestått och skött annan tandläkares praktik mot ersättning i form av andel i bruttointäkten, ansetts bedriva rörelse. Se RÅ 1963 Fi 727.

5.1.3 Hobby eller rörelse?

Avgörande för frågan huruvida en viss verksamhet skall betraktas som hobby eller rörelse är om verksamheten präglas av vinstsyfte eller inte. Detta kan ofta vara svårt att avgöra då bedömningen ofta skall ske på ett tidigt stadium av verksamheten då intäkterna kan ha varit ringa eller t om. uteblivit. Se avsnitt 23.7 om kulturarbetare. Se även RÅ 1961 Fi 1760.

Uppfödning av burfåglar (papegojor) har inte ansetts utgöra yrkesmässig verksamhet trots att en mindre vinst av verksamheten redovisats vissa år. Kennelverksamhet, som bedrivits med 3 - 6 avelsdjur och som årligen redovisats med betydande underskott, har ansetts utgöra rörelse. Utgivande av bok på eget förlag, som tryckts i 1 000 exemplar varav elva sålts, har inte ansetts utgöra förvärvskälla. Visning mot betalning av privat konstsamling har däremot ansetts utgöra rörelse med påföljd bl a att konstsamlingen utgjort skattepliktig tillgång vid förmögenhetstaxeringen. Se RÅ 1956 Fi 2063, 1965 Fi 785, 1966 Fi 208 och 1970 Fi 1984.

Av 31 § 1 st K L framgår att till tjänst hänförs bl a tillfälligt bedriven vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller liknande verksamhet, Motsatsvis hänförs till rörelse samma slag av verksamhet om den bedrivs yrkesmässigt under en längre tid. Se avsnitt 23.

Underskott och förluster som uppstår vid uppfinnarverksamhet har i vissa fall betraktats som kapitalförlust, dvs verksamheten

hänförs till hobbyverksamhet. Så har exempelvis kostnad för exploatering av patent hänförs till hobby då någon försäljning inte kommit till stånd på grund av projektets bristande lönsamhet. Se RÅ 1960 ref 36 och 1968 Fi 509. Se även avsnitt 23.

Det är ofta svårt att avgöra frågan om travsportverksamhet, hästuppfödning och liknande verksamhet utgör förvärvskälla eller inte. Ridhästuppfödning har inte ansetts utgöra förvärvskälla då deltagande i hästkapplöpningar varit av mindre omfattning och då inte heller handel med hästar sker. Nettovinst av tävlingsverksamhet med en enda travhäst har inte ansetts hän förlig till någon förvärvskälla, även när verksamheten varit lönsam. Travsport verksamhet, som drivits med två hästar samtidigt, har däremot i allmänhet ansetts utgöra rörelse. Antalet hästar är dock inte ensamt avgörande för frågan om verksamheten kan anses utgöra rörelse eller inte. Se vidare avsnitt 22 om hästsportverksamhet mm. Se även RÅ 1960 Fi 903, 1964 ref 9, 1968 Fi 1953 och 1974 ref 85 (RRK R74 1:78).

För kostnader som uppkommit innan verksamheten utgjort en förvärvskälla finns numera en lagfäst möjlighet till avdrag enligt p 18 b av anvisningarna till 29 § KL. Se vidare sid 96.

5.1.4 Tillfällig förvärvsverksamhet eller rörelse?

Frågan huruvida viss inkomst skall hänföras till tillfällig förvärvsverksamhet eller rörelse avgörs i princip med utgångspunkt i graden av varaktighet hos verksamheten. Vad som utgör tillfällig förvärvsverksamhet anges i 35 § KL. Detta lagrum är dock inte att se som ett uppsamlingsställe för intäkter som inte är skattepliktiga enligt andra lagrum, även om 1 mom kan ge detta intryck.

Försäljning av fastighet beskattas normalt som inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet. Är försäljningarna av viss större omfattning betraktas dock verksamheten som rörelse. För att underlätta gränsdragningen mellan de båda inkomstslagen anges i p 2 anv 27 § KL att rörelse skall anses föreligga vid fastighetsförsäljning, om en markägare inom en tioårsperiod säljer minst femton tomter. I antalet avyttrade tomter inräknas inte sådana som sålts på grund av expropriation eller liknande tvångsförfarande. I de fall fastighet förvärvats för att ingå i yrkesmässig markförsäljning föreligger alltid rörelse. För personer som driver byggnadsrörelse gäller att försäljning av fastigheter bebyggda i egen regi i regel utgör intäkt av rörelse. Se vidare avsnitten 19 och 20.

För att köp och försäljning av värdepapper skall hänföras till rörelse brukar krävas att försäljningar skett i betydande omfattning. Omsättningens storlek och antalet transaktioner samt verksamhetens inriktning har därvid utgjort viktiga bedömningsgrunder. Även kontinuiteten i verksamheten liksom dess form beaktas. Verksamhet som bedrivs av fysisk person har endast i rena undantagsfall betraktats som rörelse. Trots betydande omsättning — 3,9 milj kr — ansågs rörelse inte föreligga vid enskild persons inköp och försäljning för egen räkning. Däremot ansågs rörelse föreligga i ett fall där en person satt i system att köpa aktier då dagen för utdelning närmade sig. Aktierna såldes kort tid efter förvärvet sedan utdelningen lyfts. Omsättningen uppgick till ca 1 milj kr. Avdrag medgavs för

förlust vid försäljningen av aktierna från uppburna utdelningar eftersom rörelse ansågs föreligga. Den kortsiktiga karaktären på och omfattningen av affärerna torde ha varit utslagsgivande vid bedömningen. Se RÅ 1957 Fi 2718, 1965 Fi 398, 1966 Fi 1496, 1969 Fi 1148, RÅ81 1:4 och RÅ86 ref 53.

I rättsfallet RÅ81 1:4 bedrev fyra personer aktiehandel i form av handelsbolag. RR konstaterade i fråga om aktiehandelns art och omfattning att densamma uteslutande hade varit inriktad på att med eget och för verksamheten upplånat kapital förvärva aktier i avsikt att efter kort tid sälja dem och därigenom uppnå största möjliga avkastning på det omsatta kapitalet. Aktiehanteringen hade bedrivits för handelsbolagets eller delägarnas egen räkning och hade inte varit inriktad på att tillhandagå allmänheten eller särskilda investerare, som skulle ha kunnat betraktas som handelsbolagets eller delägarnas kunder, med direkt hos bolaget eller hos delägare efterfrågade investeringsobjekt. Verksamheten kunde därför inte anses som rörelse i skatterättslig mening.

Den omständigheten att köpen och försäljningarna hade haft stor omfattning och ingått i den typ av portföljförvaltning som inriktats på kortsiktiga spekulationsvinster i stället för på t ex jämn avkastning eller realvärdesäkring utgjorde inte heller skäl att betrakta verksamheten som rörelse i skatterättslig mening.

Rättsfallet har ansetts ge uttryck för uppfattningen att fysisk persons aktiehantering som bedrivits enbart för egen räkning normalt inte skall kunna bli rörelse.

Det har ifrågasatts om inte samma synsätt borde anläggas på ett aktiebolags aktiehantering. I rättsfallet RÅ 1986 ref 53 var det just fråga om ett aktiebolag som vid sidan av sin trävarurörelse köpte och sålde värdepapper uteslutande för egen räkning. Här konstaterade regeringsrätten att bolaget driver trävarurörelse. För att få in kapital till den rörelsen köper och säljer man värdepapper. Denna verksamhet som var inriktad på korta affärer hade pågått under flera år och fått en betydande omfattning. Mot denna bakgrund ansåg regeringsrätten att verksamheten skulle hänföras till rörelse — trots att handeln skedde uteslutande för egen räkning. Det har diskuterats om just den blandade verksamheten här haft betydelse för utgången i målet på så sätt att trävarurörelsen så att säga "smittat" värdepappershanteringen. Sannolikheten talar trots allt för att just omfattningen och varaktigheten i verksamheten varit utslagsgivande i målet.

5.1.5 Annan fastighet eller rörelse?

Fastigheter som används i rörelse som bedrivs av fastighetsägaren beskattas i inkomstslaget rörelse. Detta innebär bland annat att eventuella hyresersättningar som erhållits i samband med uthyrning av personalbostäder till i rörelsen anställd personal utgör intäkter i rörelsen. Försäljning av produkter från trädgårdsland eller liknande beskattas vanligen som inkomst av annan fastighet om inte handelsträdgårdsrörelse anses föreligga.

5.1.6 Kapital eller rörelse?

All avkastning på tillgångar som ingår i rörelse utgör inkomst av rörelse. Detta innebär för enskilda rörelseidkare att avkastning

på sådana tillgångar som redovisas på K 4- blanketten alltid utgör intäkter i rörelsen. Se vidare avsnitt 6, "Intäkter i rörelsen".

30 Inkomst av jordbruksfastighet

30,1 Inledning

År 1972 infördes bestämmelserna om bokföringsmässig redovisning för jordbruksbeskattningen (SOU 1971:78, prop 1972:120, SFS 1972:741-747. Tidigare förelåg valfrihet att redovisa inkomst av jordbruksfastighet antingen enligt kontantprincipen (Kpr) eller enligt bokföringsmässiga grunder (Bgr). Sedan 1981 års taxering redovisas alla jordbruk, *utan undantag*, enligt Bgr.

Principerna för denna inkomstberäkning är desamma som för inkomst av rörelse. För att undvika dubbleringar hänvisas i möjligaste mån till respektive rörelseavsnitt. Frågor som är speciella för jordbruksbeskattningen tas upp särskilt. I vissa fall ges en ram med de allmänna bestämmelserna, för att öka förståeligheten i avsnittet.

30.2 Allmänt

30.2.1 Vad är jordbruksfastighet?

I fastighetstaxeringslagen (FTL) finns föreskrifter om att lantbruksenhet skall taxeras som jordbruksfastighet Enligt 4 kap 5 § kan en lantbruksenhet bestå av ägoslagen åkermark, betesmark, skogsmark och skogsimpediment. Vidare kan där ingå bostadsbyggnad och ekonomibygnad. I regel skall dessutom Övrig mark ingå i lantbruksenhet

De olika ägoslagen definieras i 2 kap 4 § FTL. Till åkermark hänförs mark som används eller lämpligen kan användas till växtodling eller bete och som är lämplig att plöjas. Betesmark är mark som används eller lämpligen kan användas till bete och som inte är lämplig att plöjas. Skogsmark definieras som "mark som är lämplig för virkesproduktion och som inte i väsentlig utsträckning används för annat ändamål". Med skogsimpediment avses myr, berg etc. Övrig mark är mark som inte skall utgöra något av de nämnda ägoslagen.

En förutsättning för att bostadsbyggnad skall kunna ingå i lantbruksenhet är att den totala arealen åkermark, betesmark eller skogsmark uppgår till minst fem hektar.

30.2.2 Vad är inkomst av jordbruksfastighet?

21 § K L

Till *intäkt av jordbruksfastighet* hänföres allt vad av fastighet här i riket, som taxerats såsom jordbruksfastighet, kommit ägaren eller brukaren tillgodo, såsom värde av *istad*, intäkt av *jordbruk med binäringar*, intäkt av *skogsbruk* eller intäkt av *annat slag*.

För att en intäkt skall tas upp i inkomststaget jordbruksfastighet krävs att fastigheten till sin beskattningsnatur är jordbruksfastighet. Är fastighet taxerad som annan fastighet skall (oavsett användning) redovisning alltid ske enligt reglerna för annan fastighet.

p 2,1 st anv 21 § K L

Till *jordbruk* hänföres växtodling på åker och äng, även då sådant bedrivs för industriellt behov, samt i samband därmed bedriven djurskötsel, varunder inbegripes utnyttjande av bete på såväl skogsmark som annan mark. Trädgårdsskötsel räknas till jordbruk, då den drives

tillsammans med annat jordbruk.

30.2.3 Vem skall beskattas för inkomst av jordbruksfastighet?

I första hand skall ägaren till en jordbruksfastighet beskattas för inkomst av fastigheten, även om ägaren inte själv har brukat den. Men inte bara ägaren skall beskattas för inkomst av jordbruksfastighet utan även brukare (arrendator). En fastighet, som taxerats som jordbruksfastighet, kan således beskattas samtidigt hos både ägaren och arrendatorn. Jfr rättsfallen RÅ 1950 Fi 505, 1969 Fi 369 och 1972 Fi 1323. Jfr även RÅ87 ref 11.

30.2.4 Förvärvskälla

18 § K L

Såsom särskild förvärvskälla anses i fråga om:

a) *jordbruksfastighet*: varje fastighet, fastighetsdel eller komplex av fastigheter, som i ägarens eller brukarens hand är att anse såsom förvaltningsenhet;

p 1 anv 18 § K L

I allmänhet torde — vad angår jordbruksfastighet - förvärvskälla sammanfalla med taxeringsenhet.

Men detta är inte alltid fallet, utan ibland kan flera taxeringsenheter i innehavarens hand bilda en förvärvskälla. Detta inträffar exempelvis om fastigheter brukas tillsammans som en förvaltningsenhet, något som jämförelsevis ofta inträffar i fråga om skogsfastigheter. För att fastigheter skall tillsammans bilda en förvaltningsenhet fordras inte bara att de har gemensam innehavare och står under överinseende av innehavaren eller dennes representant utan även att de slår under gemensam förvaltning och drift på sådant sätt att de framträder, ekonomiskt sett, som en naturlig enhet.

Vidare är att märka att om olika skattskyldiga har inkomst av samma fastighet, så kan denna fastighet för den ene skattskyldige vara att anse som särskild förvärvskälla men för den andre som ingående i en mera omfattande förvärvskälla. Om ägaren av ett större gods har vissa därunder lydande hemman eller hemmansdelar utarrenderade men en del under eget bruk, så är varje utarrenderat område att för arrendatorns del räkna som särskild förvärvskälla under del av ägaren godset i dess helhet kan bli en enda förvärvskälla. Härfor erfordras emellertid att fastigheterna i ägarens hand bildar ett verkligt driftkomplex som inte bara har gemensam central ledning utan även gemensam förvaltning eller andra gemensamma driftkostnader.

30.2.6 Avgränsning jordbruksfastighet — andra inkomstslag

En jordbruksfastighet kan — till skillnad från annan fastighet — aldrig ingå i annat inkomstslag, t ex i rörelse. Detta innebär, att en jordbruksbyggnad som utnyttjas för en särskild rörelse, ändå skall tas upp i jordbruksfastighetens redovisning, inte i rörelsens. Däremot skall som intäkt av jordbruksfastigheten tas upp en marknadsmässig hyresintäkt, varvid motsvarande belopp får dras av som hyreskostnad i rörelsen. Jfr RÅ 1974 ref 25(RRKR74i:39).

Om en verksamhet utgör binäring till jordbruk eller är att betrakta som en självständig rörelse får bedömas enligt bestämmelserna i p 2, 2 st anv 21 § KL.

Av detta lagrum framgår bl. a. att jakt, fiske, biskötsel, hemslöjd, utförande av körslor mot ersättning, uthyrning av byggnader eller inventarier m m utgör binäring till jordbruk.

Om sådan verksamhet drivs i större omfattning som fristående företag och med särskilda byggnader, maskiner eller inventarier och i huvudsak med särskild arbetspersonal hänförs verksamheten till inkomst av rörelse.

Avgörande betydelse för bedömningen när hästuppfödning eller tävlingsverksamhet som bedrivs på jordbrukskall beskattas som rörelse eller som binäring till jordbruk har bl a varit verksamhetens samband med jordbruksdriften och andra omständigheter, t ex hästägarens verksamhet i övrigt. Jfr rättsfallen RÅ 1968 Fi 2182, 2190-2192 och 1969 Fi 102.

I de flesta fall bör hästsportverksamhet, oavsett omfattning, som bedrivs i nära anslutning till jordbruksdriften räknas som binäring till jordbruk. Se även avsnitt 22 om hästsportverksamhet mm.

Fastighet, som taxerats som jordbruksfastighet, skall utan undantag beskattas enligt de regler som gäller för jordbruksfastighet. Detta gäller oberoende av fastighetens faktiska användning, dvs även fastighet som t ex uteslutande använts som sommarnöje.

RSV har lämnat information om hur gränsen mellan hobbybiodling och yrkesmässig biodling dras (RSV Dt 1978:6). Enligt denna information skall innehav av ett enda bisamhälle anses som skattepliktig verksamhet (binäring till jordbruk) om den bedrivs på jordbruksfastighet.