



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Louise Nevander

Hästverksamhet:
gränsdragningen mellan
hobby- och näringsverksamhet

LAGF03 Rättsvetenskaplig uppsats

Uppsats på juristprogrammet
15 högskolepoäng

Handledare: Sacharias Votinius

Termin: VT 2015

HÄSTVERKSAMHET: GRÄNSDRAGNINGEN MELLAN HOBBY- OCH NÄRINGSVERKSAMHET	1
I. SUMMARY	3
II. SAMMANFATTNING	4
III. FÖRKORTNINGAR	5
1. INLEDNING	6
1.1. BAKGRUND	6
1.2. SYFTE OCH FRÅGESTÄLLNING	7
1.3. AVGRÄNSNINGAR	8
1.4. PERSPEKTIV OCH METOD	8
1.5. MATERIAL.....	9
1.6. FORSKNINGSLÄGE	9
1.7. DISPOSITION	10
2. INKOMSTBESKATTNING	10
2.1. INKOMSTSLAGET NÄRINGSVERKSAMHET.....	11
2.1.1. <i>Näringsverksamhet</i>	11
2.1.2. <i>Näringsverksamhet till följd av innehav av näringsfastighet</i>	12
2.2. HOBBYVERKSAMHET - INKOMSTSLAGET TJÄNST	12
2.3. KORT OM SKATTEMÄSSIGA KONSEKVENSER TILL FÖLJD AV EN VERKSAMHETS KLASSIFICERING SOM NÄRINGSVERKSAMHET KONTRA HOBBYVERKSAMHET	13
3. GRÄNSDRAGNINGEN MELLAN NÄRINGSVERKSAMHET OCH HOBBYVERKSAMHET I PRAXIS	15
3.1. HFD:S PRAXIS	15
3.2. PRAXIS I KAMMARRÄTTERNA.....	17
3.2.1. <i>Verksamheter som ansetts bedrivas i vinstsyfte</i>	17
3.2.2. <i>Verksamheter som inte ansetts bedrivas i vinstsyfte</i>	18
3.2.3. <i>Övrigt att notera</i>	22
3.2.4. <i>Häst på näringsfastighet</i>	24
4. ANALYS OCH SLUTSATS	25
KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	29
RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	29
<i>HFD</i>	29
<i>Kammarrätterna</i>	29
FÖRARBETEN.....	32
DOKTRIN	32

I. Summary

The paper examines how cases concerning the border between hobby activities and professional business are treated in case law. The study is based on the question of how and where the line between hobby activities and professional business is practically drawn. Whether a horse activity is seen as hobby activity or professional business is often dependent on if there is a purpose of making profit or not. Going through case law, the kind of circumstances that result in either one of the outcomes concerning the purpose of making profit are examined.

The question if a horse activity is classified as a hobby activity or a professional business has implications for taxation. While professional business is taxed as income from business, a hobby activity is taxed as income from employment. Being taxed for the horse activity as income from business is generally seen as more favourable than being taxed for it as income from employment.

A person can also be taxed for a horse activity as income from business in the case that the activity is considered to be a natural extension of a business property. Also this case is discussed in the thesis.

Finally, the rationality and consistency of the reasoning in the case law that has been presented is discussed.

II. Sammanfattning

I uppsatsen undersöks hur man i rättspraxis behandlar rättsfall som rör gränsdragningen mellan hobby- och näringsverksamhet gällande hästverksamheter. Studien tar sin utgångspunkt i frågan hur och var man praktiskt sett drar gränsen mellan hobby- och näringsverksamhet. Avgörande för om en hästverksamhet bedöms vara hobbyverksamhet eller näringsverksamhet är ofta förekomsten respektive frånvaron av ett vinstsyfte. Vid genomgången av praxis undersöks vilka omständigheter som resulterar i det ena eller andra utfallet vid bedömningen gällande vinstsyftet. Frågan om hästverksamheten klassificeras som hobby- eller näringsverksamhet har konsekvenser för beskattningen. Näringsverksamheter beskattas i inkomstslaget näring medan hobbyverksamheter beskattas i inkomstslaget tjänst. Att få verksamheten beskattad i inkomstslaget näring ses i allmänhet som mer fördelaktigt än att beskattas i inkomstslaget tjänst. En hästverksamhet kan också beskattas i inkomstslaget näring i det fall att den anses ha en naturlig anknytning till en näringsfastighet. Även detta fall diskuteras i uppsatsen. Avslutningsvis undersöks rimligheten samt konsekvensen i de resonemang som förs i den rättspraxis som redovisats.

III. Förkortningar

HFD – Högsta förvaltningsrätten, även Regeringsrätten

IL - Inkomstskattelagen

1. Inledning

1.1. Bakgrund

Verksamheter beskattas i Sverige olika beroende på om det rör sig om en hobbyverksamhet eller en näringsverksamhet. Den stora skillnaden vad gäller hobby- respektive näringsverksamhet är att hobbyverksamheter anses bedrivas utan vinstsyfte. Istället bedrivs hobbyverksamheten till följd av ett personligt intresse.

1990-1991 genomfördes en större skattereform som också berörde beskattningen av hobbyverksamheter. Före skattereformen var hobbyverksamheter befriade från beskattning. Detta ledde till att utövare i regel försökte att få sin verksamhet klassificerad som hobbyverksamhet om denna var vinstbringande¹. Efter skattereformen började man beskatta även hobbyverksamheter och till följd av detta blev förhållandet snarare omvänt då klassificering som näringsverksamhet blev mer fördelaktig för den skattskyldige, oaktat om verksamheten gick med vinst eller förlust.

Eftersom beskattningen av verksamheterna skiljer sig åt måste en gränsdragning göras mellan hobby- och näringsverksamheter. En sådan gränsdragning kan vara enklare eller svårare att göra beroende på verksamhetens art. Vissa typer av verksamheter är sedda som mer "typiska" näringsverksamheter², exempelvis innehav av en mataffär, medan beskattning av bland annat hästverksamheter ofta skapar större svårigheter, då hästhållning är en sådan typ av verksamhet, vars tillgångar till sin karaktär anses vara sådana att de kan användas både i en näringsverksamhet och privat.

Rättsläget gällande klassificeringen av hästverksamheter i närings- respektive hobbyverksamhet är relativt oklart. Varken lagtext eller förarbeten säger

¹ Gäverth, Leif, Avdrag för underskott i nystartad och konstnärlig verksamhet. Skattenytt nr 1-2 2003, s. 28 (Gäverth 2003).

² Brockert Mats, Vinstsyftet, Skattenytt nr 10 1997, s. 604.

något om vad som kännetecknar en verksamhet med vinstsyfte. Antalet fall som varit uppe i HFD är vidare ganska få. Som en följd av detta specificeras inte de omständigheter som associeras med ett vinstsyfte särskilt precist i HFD:s praxis heller. I detta fall får kammarrätternas praxis sägas utgöra en viss vägledning för rättstillämpningen.

Systemet är svårt att överblicka för en privatperson, samtidigt som det är svårt även för skattejurister som är väl insatta i problematiken att förutspå domstolarna beslut. Förutsägbarheten gällande beskattningen är således dålig. I det fall att en verksamhet klassificeras som hobbyverksamhet istället för näringsverksamhet kan de ekonomiska konsekvenserna för den enskilde vara stora. En verksamhetsutövare som kanske i flera år deklarerat sin verksamhet som näringsverksamhet får, förutom skillnaden i beskattning mellan hobby- och näringsverksamhet, kanske också betala ett skattetillägg. Det kan röra sig om stora summor för en privatperson.

De fall som kommer upp i kammarrätten respektive HFD är vanligtvis fall i vilka en hästverksamhet gått med förlust. Vid en förlustbringande verksamhet ifrågasätts ofta vinstsyftet, som måste försvaras av den skattskyldige som åläggs bevisbördan för vinstsyftet.

1.2. Syfte och frågeställning

Syftet med uppsatsen är att undersöka hur och på vilka grunder man i praxis behandlar rättsfall som rör gränsdragningen mellan hobby- och näringsverksamhet gällande hästverksamheter, det vill säga hur och var man praktiskt sett drar gränsen mellan hobby- och näringsverksamhet i dessa mål. Då antalet prejudicerande domar från HFD är relativt få, kan även kammarrätternas domar vara vägledande för rättstillämpningen. Undersökningen avser också klargöra vilka omständigheter som talar för respektive emot att en hästverksamhet anses utgöra hobby- respektive näringsverksamhet samt om det finns en konsekvens och rimlighet i bedömningen av dessa omständigheter.

Studien har således sin utgångspunkt i frågorna:

Vilka omständigheter talar för respektive emot att en hästverksamhet anses utgöra hobby- respektive näringsverksamhet enligt HFD:s och kammarrätternas praxis? Är kammarrätternas resonemang gällande gränsdragningen konsekvent med Högsta förvaltningsdomstolens domslut samt övriga kammarrättsdomslut, och är det rimligt?

1.3. Avgränsningar

På grund av det stora antal kammarrättsdomar som finns i ämnet har endast kammarrättsdomar från och med 2008 till och med mars 2015 studerats. Då även detta urval är stort relativt till omfattningen av detta arbete, har endast de omständigheter i varje rättsfall som har ansetts vara mest relevanta för frågeställningen redogjorts för. Detsamma gäller rättsfallen i Högsta förvaltningsdomstolens praxis.

1.4. Perspektiv och metod

Juridisk metod, och mer specifikt rättsdogmatisk metod, är den metod som använts i denna uppsats för att fastställa gällande rätt. Gällande rätt har tolkats genom analys av rättskällor såsom lagtext, rättspraxis, förarbeten och doktrin. Då Högsta förvaltningsdomstolens praxis är av en relativt liten omfattning har även kammarrättsdomar, som till följd av den ringa omfattningen av prejudikat från högsta instans har stor betydelse för rättstillämpningen, studerats. De domar som har ansetts vara relevanta för problematiken har valts ut. På grund av det stora antal domar från kammarrätterna som finns har gällande dessa domar även ett urval i tid gjorts; kammarrättsdomar har studerats från 2008 till och med mars 2015. Kammarrättsdomarna har sökts fram via Zeteo (samtliga kammarrättsdomar på Zeteo från och med 2008 som inkluderade sökordet "häst" har gått igenom) samt kompletterats med domar publicerade på Karnov samt i vissa fall domar som hänvisats till i doktrinen. Kammarrättsfallen har

även i vissa fall kompletterats med rättsfall gällande kennelverksamheter, då dessa kan anses vara verksamheter som till sin art är snarlika hästverksamheter.

Den typ av gränsdragning som görs mellan hobbyverksamhet och näringsverksamhet är inte en självklar eller neutral gränsdragning. Att en verksamhet ska beskattas hårdare till följd av bristande vinstintresse är långt ifrån självklart. Vid analys av praxis har därför ett kritiskt perspektiv anlagts, och rimligheten i omständigheter som leder till det ena eller andra utfallet har ifrågasatts.

1.5. Material

Studien behandlar lagtext, förarbeten, doktrin samt de domar av högsta förvaltningsdomstolen som är relevanta i förhållande till problematiken. Utöver detta behandlas 39 kammarrättsdomar från 2008 till och med mars 2015. Då de fall som inkluderar verksamheter som av kammarrätterna ansetts bedrivas i vinstsyfte är relativt fåtaliga, har dessa fall redovisats något utförligare än de fall som utgör flertalet av fallen, vilket är verksamheter som ansetts bedrivas utan vinstsyfte. Då denna del av resultatet omfattar ett stort antal rättsfall har jag valt att redovisa dessa genom att lyfta fram de omständigheter som i kammarrättens samlade bedömning har ansetts vara omständigheter som talar för respektive emot ett vinstsyfte. Andra omständigheter som jag ansett varit värda att notera gällande dessa rättsfall har redovisats i ett separat stycke.

1.6. Forskningsläge

Gränsdragningen mellan hobby- och näringsverksamhet gällande hästverksamhet har behandlats i doktrin av bland annat Carlsson och Lundén³, Kleerup⁴, Rydin & Antonson⁵ och Pelin & Augustsson⁶, samt i Skatteverkets

³ Carlsson Pål, Lundén Björn. 2009. Hästverksamhet – en praktisk handbok för dig med hästföretag, Uppl. 1, Björn Lundén Information AB, Näsviken.

⁴ Kleerup, Jan. 2009. Hästen och Skatten. FAR SRS Förlag AB, Stockholm.

ställningstaganden⁷. Utifrån vad jag har kunnat finna har dock ingen av dessa gjort en grundläggande genomgång av de fall som varit uppe i kammarrätten de senaste åren, vilket kommer att göras i denna uppsats.

1.7. Disposition

Avsnitt 1 utgör inledningen inklusive problemformulering till uppsatsen. I avsnitt 2 redogörs för den svenska inkomstbeskattningen, speciellt i relation till avgränsningen hobby- respektive näringsverksamhet. I avsnitt 3.1 redovisas HFD:s praxis. I avsnitt 3.2 redovisas kammarrätternas praxis. I avsnitt 3.2.1. redovisas de fall som inkluderar verksamheter som av kammarrätterna ansetts bedrivs i vinstsyfte. Dessa fall redovisas något utförligare än de fall, som utgör flertalet av fallen, då verksamheterna ansetts bedrivs utan vinstsyfte. Då denna del av resultatet omfattar ett stort antal rättsfall har jag valt att redovisa dessa genom att lyfta fram de omständigheter som i kammarrättens samlade bedömning har ansetts vara omständigheter som talar för respektive emot ett vinstsyfte. Under avsnitt 3.2.3. har andra omständigheter som jag ansett varit värda att notera samlats gällande dessa rättsfall. I avsnitt 3.2.4 redovisas de rättsfall som rör häst på näringsfastighet. I avsnitt 4 förs en diskussion med utgångspunkt i frågeställningarna.

2. Inkomstbeskattning

Den svenska inkomstbeskattningen är uppdelad i tre kategorier: näring, tjänst och kapital⁸. Fysiska personer kan beskattas i alla tre inkomstlagen medan

⁵ Rydin Urban & Antonson Jan. 2008. Beskattning av hästverksamhet, Svensk Skattetidning 4/2008.

⁶ Pelin Lars och Augustsson Martin. 2009. Beskattning av hästgårdar och hästverksamhet, Svensk Skattetidning, 4/2009.

⁷ Bland annat i Skatteverkets ställningstagande, Hästverksamhet - gränsdragningen mellan hobby- och näringsverksamhet. 131 342327-09/111. 2009-04-08 och i Skatteverkets ställningstagande, Avdrag för hästhållning vid innehav av jordbruksfastighet. 131 104860-07/111. 2007-02-12.

juridiska personer alltid beskattas i inkomstslaget näring⁹. Om en verksamhet bedrivs i handelsbolag eller kommanditbolag är denna normalt skattepliktig, men det är bolagsdelägarna som beskattas och inte själva bolaget¹⁰.

Vilken av inkomstlagen som de fysiska personerna beskattas i bestäms av under vilka förutsättningar som inkomsten förvärvats – i tjänsten, till följd av näringsverksamhet eller i form av kapitalavkastning – och har konsekvenser för bland annat beskattningsnivå och avdragsmöjligheter.

2.1. Inkomstslaget näringsverksamhet

2.1.1. Näringsverksamhet

Enligt 13 kap 1§ första stycket IL räknas inkomster och utgifter på grund av näringsverksamhet till inkomstslaget näringsverksamhet. Vidare avser man med näringsverksamhet ”förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt”¹¹. Samtliga tre rekvisit måste alltså vara uppfyllda för att en verksamhet ska hänföras till inkomstslaget näringsverksamhet; det ska finnas ett *förvärvssyfte*, verksamheten ska bedrivas *yrkesmässigt* och den ska bedrivas *självständigt*.

Att det ska finnas ett *förvärvssyfte* innebär att det finns ett syfte att verksamheten ska ge ett ekonomiskt utbyte, det vill säga det ska finnas ett vinstsyfte med verksamheten. Detta innebär inte att verksamheten per definition måste gå med vinst, utan endast att syftet med verksamheten är att den ska vara vinstgivande¹². Vad som kännetecknar en verksamhet som drivs med vinstsyfte har inte specificerats närmare i förarbetena. Det är den skattskyldige som har bevisbördan för att kravet på vinstsyfte är uppfyllt.

Rekvisitet förvärvsverksamhet markerar gränsen mot hobbyverksamhet¹³.

⁸ Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Per och Silfverberg, Christer. 2007. Inkomstskatt - en läro- och handbok i skatterätt, s. 47 (Lodin et.al. 2007).

⁹ 1 kap. 3 § IL

¹⁰ 5 kap. 1 § IL

¹¹ 13 kap 1§ första stycket IL

¹² Lodin et.al. 2007, s. 240.

¹³ Jfr 13 kap 1§ första stycket IL och

Att verksamheten bedrivs *yrkesmässigt* innebär att verksamheten inte endast är tillfällig utan att den bedrivs regelbundet och varaktigt samt har en viss omfattning. Rekvisitet markerar gränsen mot inkomstlaget kapital¹⁴. Ett exempel på när denna gränsdragning blir aktuell för fysiska personer är handel med värdepapper¹⁵.

Rekvisitet *självständighet* avgränsar mot inkomstlaget tjänst och innebär att verksamheten inte får bedrivas som en anställning¹⁶.

2.1.2. Näringsverksamhet till följd av innehav av näringsfastighet

Av 2 kap 13 och 14 §§ IL följer att en jordbruksfastighet är en näringsfastighet. Vi ska inte gå in närmare på avgränsningen mellan näringsfastighet och privatbostadsfastighet i denna utredning, men vad som är viktigt här är att innehav av näringsfastighet alltid räknas till inkomstlaget näringsverksamhet¹⁷. Det krävs alltså inte att rekvisiten förvärvssyfte, yrkesmässighet och självständighet ska vara uppfyllda för att inkomster och utgifter på grund av näringsfastighet ska beskattas som näring. Enligt förarbetena ska alla verksamheter som har en *naturlig anknytning* till näringsfastigheten räknas till denna¹⁸. Exempel på en naturlig anknytning är aktivt bedrivet jordbruk kombinerat med upplåtelse av avverkningsrätt till skog och utarrendering av grustäkt¹⁹

2.2. Hobbyverksamhet - inkomstlaget tjänst

Verksamheter som klassificeras som hobbyverksamhet beskattas i inkomstlaget tjänst. Till inkomstlaget tjänst räknas enligt 10 kap 1 § IL inkomster från

¹⁴ Eriksson 2007, s. 319-320.

¹⁵ Skatteverket. Läst 2015.04.21. *Avgränsning av inkomstlaget näringsverksamhet*.

http://www.skatteverket.se/download/18.18e1b10334e8bc8000115004/ka_pitel_05.pdf

¹⁶ 13 kap 1§ IL.

¹⁷ 13 kap 1§ tredje stycket IL

¹⁸ Prop. 1989/90:110, s. 646.

¹⁹ Prop. 1989/90:110, s. 646.

anställning men också andra inkomster från uppdrag eller annan inkomstgivande verksamhet av varaktig eller tillfällig natur till den del de inte räknas till inkomstslaget näringsverksamhet.

En hobbyverksamhet uppfyller vanligtvis rekvisiten självständighet och varaktighet, men räknar inte till inkomstslaget näring då verksamheten anses *sakna vinstsyfte*²⁰. Något som vanligtvis kännetecknar en hobbyverksamhet är att verksamhetsutövaren är aktivt engagerad i verksamheten och att den bedrivs för att tillgodose ett personligt intresse²¹. I bedömningen gällande om en hästverksamhet anses vara hobby- eller näringsverksamhet är det med andra ord avgörande om det anses finnas ett vinstsyfte i verksamheten.

2.3. Kort om skattemässiga konsekvenser till följd av en verksamhets klassificering som näringsverksamhet kontra hobbyverksamhet

En näringsverksamhet ska redovisas enligt bokföringsmässiga grunder medan en hobbyverksamhet, som ska redovisas som inkomst av tjänst, ska redovisas enligt kontantprincipen²². Med bokföringsmässiga grunder menas att inkomster ska tas upp som intäkter och utgifter dras av som kostnader det beskattningsår som de är hänförliga till enligt god redovisningssed²³. Kontantprincipen innebär att tjänsteinkomsten ska tas upp som intäkt det år den kan disponeras²⁴.

Under förutsättning att verksamheten är aktiv²⁵ får underskott i näringsverksamhet dras av som allmänt avdrag under de fem första verksamhetsåren med maximalt 100 000 kr per år i enlighet med 62 kap 2§ 1st

²⁰ Lodin m.fl. 2007, s. 112, Skatteverkets ställningstagande, Hästverksamhet - gränsdragningen mellan hobby- och näringsverksamhet. 131 342327-09/111. 2009-04-08.

²¹ Lodin m.fl. 2007, s. 112.

²² Lodin m.fl. Inkomstskatt - en läro- och handbok i skatterätt, 2007, s.123.

²³ 14 kap. 2§ IL.

²⁴ 10 kap 8§ IL.

²⁵ Verksamheten anses vara aktiv enligt 2 kap 23 § 1st IL om den skattskyldige arbetat i icke oväsentlig omfattning i verksamheten. En person som vid sidan om sin anställning driver näringsverksamhet som i stort sett baseras endast på dennes arbetskraft anses generellt vara aktiv näringsverksamhet.

IL. Underskotten från verksamheten kan alltså kvittas mot tjänsteinkomst under dessa fem första år.

Underskott i en näringsverksamhet kan också kvittas mot överskott i en annan näringsverksamhet bedriven av samma näringsidkare²⁶. Detsamma gäller inte för hobbyverksamheter, vilka räknas som separata enheter och underskott i en hobbyverksamhet kan därmed inte kvittas mot överskott i en annan²⁷. Vidare finns en tidsbegränsning på fem år gällande hur länge underskott får sparas i en hobbyverksamhet. Gällande näringsverksamheter finns ingen sådan tidsbegränsning.

I en näringsverksamhet finns vidare möjlighet att resultatutjämna, i dagsläget bland annat genom avsättning till periodiseringsfond enligt 30 kap IL och expansionsfond enligt 34 kap IL. Motsvarande möjlighet finns inte för inkomst av tjänst, det vill säga för en hobbyverksamhet.

De viktigaste skillnaderna gällande beskattningen illustreras i tabellen nedan.

²⁶ 14 kap. 12 § IL.

²⁷ 12 kap IL.

	Näringsverksamhet	Hobbyverksamhet
Möjlighet till uppbyggnadsskede	Ja	Nej
Kvittning av underskott mot vinstgivande verksamhet	Ja	Nej
Kvittning av underskott mot inkomst av tjänst	Ja, vid nystartad verksamhet	Nej
Kvittning av överskott mot underskott i annan verksamhet	Ja	Nej
Rullning av underskott mot framtida överskott	Ja, obegränsad tid	Ja, högst i 5 år framåt

28

Tabell 1: De viktigaste skillnaderna gällande verksamhetens beskattning.

3. Gränsdragningen mellan näringsverksamhet och hobbyverksamhet i praxis

3.1. HFD:s praxis

I tidigare praxis använde sig HFD av schabloner för att avgöra huruvida en hästverksamhet var att anse som näringsverksamhet eller hobby. En verksamhet med endast en häst betraktades i detta fall aldrig som näringsverksamhet, oaktat om verksamheten var mycket vinstgivande²⁹. Om verksamheten bedrevs med mer än en häst tittade man på övriga omständigheter vid bedömningen. I ett fall ansågs en verksamhet med 16 hästar som näringsverksamhet, trots att

²⁸ Tabellen är lånad från Carlsson Pål och Lundén Björn, Hästverksamhet – praktisk handbok för dig med hästföretag, 2009, s. 30.

²⁹ RÅ 1964 ref. 9

verksamheten gått med förlust i 12 år med ett genomsnittligt underskott på ca 80 000 kr per år³⁰.

Numera gör HFD en samlad bedömning av samtliga omständigheter, och en verksamhet kan betraktas som näringsverksamhet även om det bara finns en häst i verksamheten³¹. Vid bedömningen av om ett vinstsyfte finns gör man en så kallad objektiv bedömning av syftet³². I vilket syfte näringsidkaren själv anser sig bedriva verksamheten saknar med andra ord betydelse. En verksamhet som år efter år går med förlust men trots detta fortsättes att drivas är enligt HFD ett exempel på en objektiv omständighet som kan tyda på att en verksamhet bedrivs utan vinstsyfte³³. Vid bedömningen av om det finns ett vinstsyfte i en verksamhet kan enligt HFD även längre perioder än de aktuella beskattningsåren beaktas³⁴. Detta innebär att om en verksamhet går med vinst efter de beskattningsår som bedöms i rätten, kan detta tala för att ett vinstsyfte finns. Utöver de ekonomiska resultaten kan verksamhetsutövarens kompetens och utbildning enligt HFD:s praxis ha en viss betydelse för om ett vinstsyfte ska anses föreligga³⁵. En annan omständighet som kan tala för ett vinstsyfte, är om verksamhetsutövaren inte haft några andra inkomster utöver hästverksamheten³⁶. Vidare finns ett visst krav på att verksamheten riktar sig till allmänheten. I ett fall som berörde vadslagning inom en grupp spelare, så kallat totalisatorspel, ansåg HFD inte att verksamheten var näringsverksamhet, då den ansågs bedrivas endast för spelarens egen räkning³⁷.

Gällande hästverksamheters eventuella naturliga anknytning till näringsfastigheter har HFD klargjort att hästar som betar på marker som tillhör en näringsfastighet inte kan anses ha en naturlig anknytning till fastigheten³⁸.

³⁰ RÅ 1964 Fi 286

³¹ RÅ 1973 ref. 52 och 53

³² Se ex RÅ 1996 not. 146

³³ se t.ex. RÅ 1968 not. 509 och RÅ 2010 ref. 111

³⁴ RÅ 1987 ref. 56

³⁵ RÅ 1977 Aa 43

³⁶ RÅ 1973 ref. 52

³⁷ RÅ 1986 ref. 87

³⁸ RÅ 2010 ref 111

Detta oaktat om verksamhetsutövaren erhåller betesstöd från EU för markerna³⁹. Fallet gällde en näringsfastighet med uppfödning av hästar, vilka inte ansågs ha en omedelbar koppling till fastigheten trots att näringsfastighetsinnehavarna erhöll betesstöd för jordbruksfastigheten till följd av att hästarna betade på fastigheten⁴⁰.

Vidare fastslog HFD i detta fall att regeln att näringsfastighet alltid räknas som näringsverksamhet berör inkomster och utgifter som föranleds av själva innehavet av näringsfastigheten och inte på användandet eller nyttiggörandet av tillgångar som finns på fastigheten utan att ha en omedelbar koppling till denna⁴¹. Enligt HFD är reglerna gällande näringsfastigheter tillämpliga från och med förvärvet av fastigheten, det vill säga när äganderätten övergår från köpare till säljare⁴².

3.2. Praxis i kammarrätterna

3.2.1. Verksamheter som ansetts bedrivas i vinstsyfte

Att en verksamhet går med förlust eller inte ger något överskott, behandlas vanligtvis i kammarrätternas praxis som ett tecken på att det inte finns ett vinstsyfte i verksamheten⁴³. Detsamma gäller en verksamhet som har låg eller nästan ingen omsättning⁴⁴. Det finns dock vissa undantag⁴⁵. Ett av dessa rörde ett par som bedrev hästverksamhet med islandshästar bestående i träning av unghästar, administration vid hästimport från Island, regelbunden betäckning av

³⁹ RÅ 2010 ref 111

⁴⁰ RÅ 2010 ref. 111

⁴¹ RÅ 2010 ref. 111

⁴² RÅ 2002 ref. 59

⁴³ Se ex. Kammarrätten i Stockholm dom den 4 juni 2008, mål nr 798-08, 800-08, Kammarrätten i Göteborgs dom den 11 mars 2013, mål nr 7691-7692-11, Kammarrätten i Göteborgs dom den 21 september 2009 i mål nr 6857-08

⁴⁴ Se t.ex. Kammarrätten i Göteborgs dom den 19 mars 2015, mål nr 3857-3862-14

⁴⁵ Se t.ex. Kammarrätten i Göteborg dom den 7 maj 2010, mål nr 6125-6130-08, Kammarrätten i Jönköpings dom 10 april 2008, mål nr 3977-3978-07, Kammarrätten i Sundsvalls dom den 4 juni 2013 i mål nr 2438--2441-11

avelsston och uppfödning av hästar⁴⁶. Hästverksamheten resulterade inte i något överskott⁴⁷. Fem hästar hade sålts och man hade producerat flera föl⁴⁸. Vittnen intygade att verksamheten bedrevs med kvalitet och affärsmässighet och att det fanns goda förutsättningar för att den skulle kunna ge överskott, och kammarrätten ansåg att makarna hade en seriös affärsplan⁴⁹. Verksamheten ansågs vara näringsverksamhet, men den ansågs inte bedrivas aktivt och paret fick därför inte avdrag för underskott i nystartad verksamhet⁵⁰. Ett annat fall rörde en verksamhet med avel av hopphästar⁵¹. Inget av stona som avlades på fick ridas. Inga föl hade sålts i verksamheten, tanken var att de först skulle utbildas professionellt på Flyinge och därför fanns ännu ingen marknadsföring av hästarna⁵². Ägarna var ej beroende av verksamheten för sin försörjning, något som enligt kammarrätten dock inte hade någon relevans⁵³. Verksamheten bedömdes vara aktiv näringsverksamhet⁵⁴. I ett tredje fall, som inte rörde hästverksamhet men däremot hundverksamhet, bedrevs en kennelverksamhet inriktad på omhändertagande av valpkullar samt avelsverksamhet med en försäljning på 1 265 000 kr under fyra år⁵⁵. Kammarrätten menade att verksamheten varit relativt omfattande och "måste anses ha bedrivits i vinstsyfte"⁵⁶.

3.2.2. Verksamheter som inte ansetts bedrivas i vinstsyfte

3.2.2.1. Omständigheter utöver ett negativt ekonomiskt resultat som enligt kammarrätten tyder på att en verksamhet saknar vinstsyfte

⁴⁶ Kammarrätten i Göteborg dom den 7 maj 2010, mål nr 6125-6130-08

⁴⁷ Kammarrätten i Göteborg dom den 7 maj 2010, mål nr 6125-6130-08

⁴⁸ Kammarrätten i Göteborg dom den 7 maj 2010, mål nr 6125-6130-08

⁴⁹ Kammarrätten i Göteborg dom den 7 maj 2010, mål nr 6125-6130-08

⁵⁰ Kammarrätten i Göteborg dom den 7 maj 2010, mål nr 6125-6130-08

⁵¹ Kammarrätten i Jönköpings dom 10 april 2008, mål nr 3977-3978-07

⁵² Kammarrätten i Jönköpings dom 10 april 2008, mål nr 3977-3978-07

⁵³ Kammarrätten i Jönköpings dom 10 april 2008, mål nr 3977-3978-07

⁵⁴ Kammarrätten i Jönköpings dom 10 april 2008, mål nr 3977-3978-0

⁵⁵ Kammarrätten i Sundsvalls dom den 4 juni 2013 i mål nr 2438--2441-11

⁵⁶ Kammarrätten i Sundsvalls dom den 4 juni 2013 i mål nr 2438--2441-11

I ett fall menar kammarrätten att mot ett vinstsyfte talar omständigheter som att en verksamhet gått med förlust sedan starten och att detta inte kan förklaras med att verksamheten längre är i ett uppstartsskede⁵⁷. Avsaknad av sålda hästar en annan omständighet som ofta är utmärkande för de fall där kammarrätten anser att det inte anses finnas något vinstsyfte⁵⁸. En snarlik omständighet är brist på intäkter alternativt ringa intäkter⁵⁹. I ett av dessa fall bortsåg man från försäljning av två hästar vid bedömningen av hur stora intäkter som fanns i en verksamhet⁶⁰. Ytterligare en omständighet som figurerar i de fall där verksamheten anses sakna vinstsyfte är att hästarna inte tävlas särskilt frekvent och inte inbringar några stora intäkter⁶¹. Enligt kammarrätten kan också det att en verksamhet bedrivs i liten omfattning alternativt minskande omfattning vara ett tecken på att det inte finns något vinstsyfte⁶². Att det inte finns någon skriftlig

⁵⁷ Kammarrätten i Stockholms dom den 7 november 2014, mål nr 7786-7788-13, Kammarrätten i Stockholms dom den 7 november 2014, mål nr 7783-7785-13, Kammarrätten i Göteborgs dom den 8 november 2013, mål nr 987-13, Kammarrätten i Jönköpings dom den 24 april 2009, mål nr 2992-06 och 3680-06, Kammarrätten i Jönköpings dom den 14 juni 2010 i mål nr 2554-09, 2555-09, 2556-09, 2557-09, Kammarrätten i Sundsvalls dom den 3 oktober 2012 i mål nr 2963-11.

⁵⁸ Se t.ex. Kammarrätten i Göteborg dom den 23 januari 2014, mål nr 8124—8129-12, 8131-8134-12, 8136-8137-12, Kammarrätten i Göteborg dom den 23 januari 2014, mål nr 8148-8151-12, Kammarrätten i Göteborgs dom den 8 november 2013, mål nr 987-13, Kammarrätten i Sundsvalls dom den 16 oktober 2013 i mål nr 1770-1771-12, Kammarrätten i Göteborgs dom den 28 september 2010 i mål nr 7802-09

⁵⁹ Se t.ex. Kammarrätten i Göteborgs dom den 8 november 2013, mål nr 987-13, Kammarrätten i Jönköpings dom den 9 juni 2011, mål nr 3276-10, Kammarrätten i Göteborgs dom den 15 november 2010 i mål nr 6376-09, Kammarrätten i Göteborgs dom den 15 november 2010 i mål nr 6376-09, Kammarrätten i Göteborg dom den 29 maj 2008, mål nr 7527-06, 7528-06, Kammarrätten i Göteborgs dom den 16 november 2010 i mål nr 897-898-10, Kammarrätten i Göteborgs dom den 30 september 2009 i mål nr 355-09, 356-09, Kammarrätten i Jönköpings dom den 22 juni 2009, mål nr 613-09, Kammarrätten i Göteborg dom den 23 februari 2009, mål nr 636-08, 637-08, 638-08, Kammarrätten i Göteborg dom den 9 februari 2009, mål nr 3596-08, Kammarrätten i Sundsvalls dom den 23 januari 2013, mål nr 1568-11.

⁶⁰ Kammarrätten i Göteborg dom den 23 februari 2009, mål nr 636-08, 637-08, 638-08

⁶¹ Kammarrätten i Sundsvalls dom den 16 oktober 2013 i mål nr 1770-1771-12

⁶² Kammarrätten i Göteborgs dom den 8 november 2013, mål nr 987-13, Kammarrätten i Sundsvalls dom den 30 september 2013 i mål nr 1746-12, Kammarrätten i Göteborgs dom den 12 juni 2013 i mål nr 5405-5406-12, 5408-

affärsplan eller någon ekonomisk analys av verksamheten, alternativt att lönsamhetsproblematiken inte diskuteras i densamma eller att uppskattade intäkter inte anses rimliga, har också i flera fall antingen uttalat ansetts tala mot ett vinstsyfte eller åtminstone varit utmärkande för verksamheter som inte ansetts bedrivas med vinstsyfte⁶³. Även brist på marknadsföring är ett skäl som tas upp av kammarrätten som ett tecken på avsaknad av vinstsyfte och som ofta kännetecknar de fall då verksamheter bedöms sakna vinstsyfte⁶⁴. I avelsverksamheter har det ansetts tala mot ett vinstsyfte om det i verksamheten funnits en hingst som inte godkänts för avel eller valacker⁶⁵. En annan omständighet som ansetts tala mot ett vinstsyfte är om hästarna tränats och tävlats av delägares döttrar eller dotterdöttrar⁶⁶, i många fall välmeriterade ryttare, speciellt om hästarna sålts när döttrarna eller dotterdöttrarna blivit för stora för att rida dem⁶⁷. Även att hästarna tränas av någon annan i ägarnas familj eller av närstående, eller av ägaren själv, är en omständighet som kännetecknar

5409-12, 5411-12, Kammarrätten i Jönköpings dom den 22 juni 2009, mål nr 613-09

⁶³ Kammarrätten i Stockholms dom den 7 november 2014, mål nr 7786-7788-13, Kammarrätten i Stockholms dom den 7 november 2014, mål nr 7783-7785-13, Kammarrätten i Göteborgs dom den 8 november 2013, mål nr 987-13, Kammarrätten i Göteborgs dom den 19 juni 2013 i mål nr 1289-1290-12, 1293-1295-12, 1297-1299-12, Kammarrätten i Göteborgs dom den 19 juni 2013 i mål nr 1284-1286-12, Kammarrätten i Göteborgs dom den 12 juni 2013 i mål nr 5405-5406-12, 5408-5409-12, 5411-12, Kammarrätten i Göteborgs dom den 20 december 2011, mål nr 4119--4120-11, Kammarrätten i Stockholms dom den 8 juni 2009 i mål nr 5029-08

⁶⁴ Se t.ex. Kammarrätten i Göteborgs dom den 28 september 2010 i mål nr 7802-09, Kammarrätten i Sundsvalls dom den 3 oktober 2012 i mål nr 2963-11.

⁶⁵ Kammarrätten i Stockholms dom den 7 november 2014, mål nr 7786-7788-13, Kammarrätten i Stockholms dom den 7 november 2014, mål nr 7783-7785-13

⁶⁶ Kammarrätten i Göteborg dom den 23 januari 2014, mål nr 8124—8129-12, 8131-8134-12, 8136-8137-12, Kammarrätten i Stockholms dom den 7 november 2014, mål nr 7786-7788-13, Kammarrätten i Stockholms dom den 7 november 2014, mål nr 7783-7785-13, Kammarrätten i Göteborgs dom den 19 juni 2013 i mål nr 1289-1290-12, 1293-1295-12, 1297-1299-12, Kammarrätten i Göteborgs dom den 19 juni 2013 i mål nr 1284-1286-12, Kammarrätten i Göteborgs dom den 19 juni 2013 i mål nr 1284-1286-12

⁶⁷ Kammarrätten i Stockholms dom den 7 november 2014, mål nr 7786-7788-13, Kammarrätten i Stockholms dom den 7 november 2014, mål nr 7783-7785-13, Kammarrätten i Göteborgs dom den 19 juni 2013 i mål nr 1289-1290-12, 1293-1295-12, 1297-1299-12, Kammarrätten i Göteborgs dom den 19 juni 2013 i mål nr 1284-1286-12

verksamheter som inte ansetts bedrivas med vinstsyfte⁶⁸. I ett av dessa fall togs även den kvinnliga ägarens "genuina hästintresse" upp som en omständighet som talade mot ett vinstsyfte⁶⁹. I ett annat ansåg kammarrätten det finnas en presumtion för att verksamheten bedrivits utan vinstsyfte, då verksamhetsutövaren haft hästar före verksamhetsstarten samt att verksamheten bedrevs på fritiden⁷⁰. I flera av de fall då verksamheten inte ansetts bedrivas med vinstsyfte har verksamhetsutövaren haft en annan inkomstkälla och inte varit beroende av inkomster från hästverksamheten⁷¹, och i vissa fall uttalar kammarrätten att detta faktum är något som tyder på att det inte finns något vinstsyfte⁷². Att verksamheten tidigare bedrivits som hobbyverksamhet tas i ett fall upp som en omständighet som talar emot att det finns ett vinstsyfte⁷³. Ytterligare en omständighet som lyfts fram av kammarrätten är att verksamheten haft ett negativt utfall även åren efter de aktuella beskattningsåren⁷⁴.

3.2.2.2. Omständigheter som enligt kammarrätten talar för att det finns ett vinstsyfte

⁶⁸ Kammarrätten i Göteborgs dom den 11 mars 2013, mål nr 7691-7692-11, Kammarrätten i Göteborgs dom den 20 december 2011, mål nr 4119--4120-11, Kammarrätten i Sundsvalls dom den 23 januari 2013, mål nr 1568-11, Kammarrätten i Stockholms dom den 8 juni 2009 i mål nr 5029-08

⁶⁹ Kammarrätten i Göteborgs dom den 20 december 2011, mål nr 4119--4120-11

⁷⁰ Kammarrätten i Göteborg dom den 23 februari 2009, mål nr 636-08, 637-08, 638-08.

⁷¹ Se, t.ex. Kammarrätten i Göteborgs dom den 8 november 2013, mål nr 987-13, Kammarrätten i Jönköpings dom den 9 juni 2011, mål nr 3276-10, Kammarrätten i Sundsvalls dom den 11 december 2013 i mål nr 2751-2752-13, Kammarrätten i Stockholms dom den 8 juni 2009 i mål nr 5029-08

⁷² Kammarrätten i Göteborgs dom den 7 november 2013, mål nr 2281-13, Kammarrätten i Sundsvalls dom den 30 september 2013 i mål nr 1746-12, Kammarrätten i Göteborg dom den 29 maj 2008, mål nr 7527-06, 7528-06, Kammarrätten i Göteborgs dom den 16 november 2010 i mål nr 897-898-10

⁷³ Kammarrätten i Göteborgs dom den 20 december 2011, mål nr 4119--4120-11

⁷⁴ Kammarrätten i Sundsvalls dom den 30 september 2013 i mål nr 1746-12

Omständigheter som av kammarrätten ansetts tala för att det finns ett vinstsyfte är att ett förhållandevis stort antal hästar tillhör verksamheten⁷⁵. En annan omständighet är att man gjort omfattande investeringar i sin hästanläggning, särskilt om denna vuxit i takt med att verksamheten utökats⁷⁶. Att delägarna i handelsbolagen hade en gedigen utbildning och erfarenhet kan även det enligt kammarrätten vara en indikation på att det finns ett vinstsyfte⁷⁷. Det finns dock många exempel på fall då en verksamhet inte ansetts bedrivas med vinstsyfte, även om verksamhetsutövaren eller anställda i verksamheten varit välutbildade⁷⁸, men då naturligtvis även andra faktorer påverkat kammarrättens bedömning. I ett fall var det faktum att ordföranden i en avelsförening uppgivit att aveln framstått som balanserad och välgenomtänkt samt överrensstämde med kraven för prestationsinriktad avel och att verksamheten hade bedrivits långsiktigt något som enligt Kammarrätten tydde på att det fanns ett vinstsyfte⁷⁹.

3.2.3. Övrigt att notera

3.2.3.1. Positivt resultat men ändå inte näringsverksamhet

I ett fall hade en verksamhet med inriktning på uppfödning och utbildning av hopphästar haft ett positivt resultat tre av fyra av de aktuella taxeringsåren⁸⁰. De två senare åren hade verksamheten dock inte längre några hästar, och kammarrätten instämde i förvaltningsrättens bedömning, som ansåg att den

⁷⁵ Kammarrätten i Stockholms dom den 7 november 2014, mål nr 7786-7788-13, Kammarrätten i Stockholms dom den 7 november 2014, mål nr 7783-7785-13

⁷⁶ Kammarrätten i Stockholms dom den 7 november 2014, mål nr 7786-7788-13, Kammarrätten i Stockholms dom den 7 november 2014, mål nr 7783-7785-13

⁷⁷ Kammarrätten i Stockholms dom den 7 november 2014, mål nr 7786-7788-13, Kammarrätten i Stockholms dom den 7 november 2014, mål nr 7783-7785-13

⁷⁸ Se t.ex. Kammarrätten i Jönköpings dom den 9 juni 2011, mål nr 3276-10.

Kammarrätten i Göteborg dom den 23 januari 2014, mål nr 8124—8129-12, 8131-8134-12,8136-8137-12, Kammarrätten i Sundsvalls dom den 16 oktober 2013 i mål nr 1770-1771-12, Kammarrätten i Stockholms dom den 21 februari 2011, mål nr 1917-10, Kammarrätten i Sundsvalls dom den 3 oktober 2012 i mål nr 2963-11, Kammarrätten i Sundsvalls dom den 11 december 2013 i mål nr 2751-2752-13.

⁷⁹ Kammarrätten i Stockholms dom den 7 november 2014, mål nr 7786-7788-13, Kammarrätten i Stockholms dom den 7 november 2014, mål nr 7783-7785-13

⁸⁰ Kammarrätten i Göteborgs dom den 19 mars 2015, mål nr 3857-3862-14

blygsamma aktiviteten samt det faktum att verksamheten gått med förlust eller gjort ett mycket litet positivt resultat under de fyra åren talade för att det inte fanns något vinstsyfte⁸¹.

3.2.3.2. Verksamhet ansågs inte bedrivas yrkesmässigt

I ett fall ansågs en travverksamhet som gått med förlust sex taxeringsår i följd och som tidigare av Skatteverket setts som näringsverksamhet inte som näringsverksamhet av kammarrätten⁸². Verksamheten var inriktad på avel och tävling och avelsstona var uppstallade på stuteri och togs inte hand om av verksamhetsutövaren⁸³. Några av hästarna tränades hos tränare med B-tränarlicens⁸⁴. Detta eftersom det enligt kammarrätten, som hänvisade till Länsrätten, inte fanns någon anledning att anta att verksamheten på sikt skulle generera överskott⁸⁵. I Länsrättens bedömning, vilken kammarrätten instämde i, hänvisades dock inte till att det inte fanns något vinstsyfte i verksamheten, utan till att verksamheten inte bedrevs yrkesmässigt⁸⁶.

3.2.3.3. Olika delar av hästverksamheten bedöms var för sig

I många fall bedömer kammarrätten vid blandad hästverksamhet de olika verksamhetsgrenarna var för sig⁸⁷. Detta efter att ha bedömt om hästverksamheten utgör ett "helhetskoncept" eller ej⁸⁸. I ett fall med en

⁸¹ Kammarrätten i Göteborgs dom den 19 mars 2015, mål nr 3857-3862-14

⁸² Kammarrätten i Sundsvalls dom den 27 september 2010 i mål nr 467-10

⁸³ Kammarrätten i Sundsvalls dom den 27 september 2010 i mål nr 467-10

⁸⁴ Kammarrätten i Sundsvalls dom den 27 september 2010 i mål nr 467-10

⁸⁵ Kammarrätten i Sundsvalls dom den 27 september 2010 i mål nr 467-10

⁸⁶ Kammarrätten i Sundsvalls dom den 27 september 2010 i mål nr 467-10

⁸⁷ Se t.ex. Kammarrätten i Göteborg dom den 23 januari 2014, mål nr 8124—8129-12, 8131-8134-12, 8136-8137-12, Kammarrätten i Göteborg dom den 23 januari 2014, mål nr 8148-8151-12.

⁸⁸ Kammarrätten i Göteborg dom den 23 januari 2014, mål nr 8124—8129-12, 8131-8134-12, 8136-8137-12, Kammarrätten i Göteborg dom den 23 januari 2014, mål nr 8148-8151-12.

verksamhet med två ston bedömdes avelsverksamhet och travverksamhet var för sig för respektive sto⁸⁹.

3.2.4. Häst på näringsfastighet

Att ha hästar på egen jordbruksfastighet brukar vanligtvis inte leda till att verksamheten klassificeras som näringsverksamhet⁹⁰. Det krävs i detta fall att det rör sig om en brukshäst, som används i näringsverksamheten, inte bara genom bete på fastigheten⁹¹. Ett exempel på sådan användning är som hjälp vid daglig tillsyn av nötkreatur under sommaren och kontroll av skog under vintern, vilket i ett fall ansågs innebära att hästen hade en omedelbar koppling till näringsfastigheten⁹². I detta fall fanns redan en häst som var godkänd som brukshäst, det vill säga ansågs ha en omedelbar koppling till näringsfastigheten, av Skatteverket⁹³. Den häst som utreddes i målet utgjorde sällskap till den andra hästen och eftersom Jordbruksverkets riktlinjer anger att hästar inte bör hållas ensamma togs även hänsyn till detta⁹⁴. Kammarrätten tog också upp som skäl för att hästen skulle räknas till näringsfastigheten att verksamhetsutövaren erhöll EU-stöd för marker som hästarna betade på⁹⁵. I ett annat fall användes två hästar till att flytta betesdjur och nötboskap på en näringsfastighet⁹⁶. Den ena hästen användes även för westernridning och tävlades och vann prispengar, medan den andra var tänkt till avel, dock utan att marknadsföras⁹⁷. Hästarna ansågs ha en naturlig anknytning till näringsfastigheten, men då man inte ansåg det vara möjligt att bestämma kostnaderna för den del av hästhållningen som var knuten

⁸⁹ Kammarrätten i Stockholms dom den 21 februari 2011, mål nr 1917-10

⁹⁰ Se t.ex. Kammarrätten i Göteborgs dom den 19 mars 2015, mål nr 3857-3862-14, Kammarrätten i Göteborg dom den 23 februari 2009, mål nr 636-08, 637-08, 638-08, Kammarrätten i Göteborg dom den 7 maj 2010, mål nr 6125-6130-08,

⁹¹ Se ex. Kammarrätten i Stockholm dom den 4 juni 2008, mål nr 798-08, 800-08, Kammarrätten i Göteborgs dom den 19 mars 2015, mål nr 3857-3862-14

⁹² Kammarrätten i Jönköpings dom den 21 november 2012, mål nr 1407-12.

⁹³ Kammarrätten i Jönköpings dom den 21 november 2012, mål nr 1407-12

⁹⁴ Kammarrätten i Jönköpings dom den 21 november 2012, mål nr 1407-12

⁹⁵ Kammarrätten i Jönköpings dom den 21 november 2012, mål nr 1407-12

⁹⁶ Kammarrätten i Jönköpings dom den 15 september 2011, mål nr 3735-10

⁹⁷ Kammarrätten i Jönköpings dom den 15 september 2011, mål nr 3735-10

till fastigheten bestämde man avdraget skönsmässigt; de utgifter som rörde tävlingsverksamheten ansågs vara privata⁹⁸.

En man bedrev hästverksamhet på fastighet med ekonomibyggnad, den senare betraktad som näringsfastighet⁹⁹. Under de i målet aktuella beskattningsåren var verksamheten inriktad på avel, men utvecklades sedan till att inbegripa även travverksamhet, kursverksamhet, turridning och uthyrning¹⁰⁰. Bland annat på grund av byggnadsinvesteringar i näringsfastigheten som användes till hästarna uppvisade verksamheten stora underskott¹⁰¹. Kammarrätten ansåg, som förvaltningsrätten, att de underskott som kunde hänföras till fastighetsbyggnationen skulle räknas in i underskottet av hästverksamheten¹⁰². Hästverksamheten ansågs dock inte ingå i den näringsverksamhet som bedrevs genom innehavet av ekonomibyggnaden¹⁰³.

4. Analys och slutsats

Det finns ingen klar lagreglerad gränsdragning gällande distinktionen hobby- och näringsverksamhet. I avsaknad av detta har gränsdragningen utvecklats i praxis. Då relativt få fall bedöms i HFD blir kammarrätternas praxis väldigt avgörande. Att skapa sig en översikt över kammarrätternas domar är en tidskrävande uppgift och domarna är inte alltid lättillgängliga eller för den delen enkla att få tag i om man inte har tillgång till någon rättsdatabas. Att allmänheten skulle sätta sig in i rättsläget under gällande förhållanden är minst sagt orimligt, och rättssäkerheten kan därigenom ifrågasättas, då systemet i många fall saknar förutsägbarhet. Inte ens kammarrätterna verkar helt hålla reda på vilka bedömningar som görs i andra kammarrättsfall, ibland till och med inte vad som sägs i HFD: i ett av kammarrättsfallen togs den omständighet att

⁹⁸ Kammarrätten i Jönköpings dom den 15 september 2011, mål nr 3735-10

⁹⁹ Kammarrätten i Göteborgs dom den 2 mars 2012 i mål nr 2930-11 2931-11

¹⁰⁰ Kammarrätten i Göteborgs dom den 2 mars 2012 i mål nr 2930-11 2931-11

¹⁰¹ Kammarrätten i Göteborgs dom den 2 mars 2012 i mål nr 2930-11 2931-11

¹⁰² Kammarrätten i Göteborgs dom den 2 mars 2012 i mål nr 2930-11 2931-11

¹⁰³ Kammarrätten i Göteborgs dom den 2 mars 2012 i mål nr 2930-11 2931-11

verksamhetsutövaren erhöll EU-stöd upp som en omständighet som talade för att hästen hade en naturlig anknytning till näringsfastigheten, helt i strid med HFD:s prejudikat, något som kan tyckas vara minst sagt märkligt. Olika omständigheter verkar väga olika tungt i olika kammarrätter; här bör dock påpekas att varje fall är unikt och att det naturligtvis är omöjligt att göra en direkt jämförelse mellan två olika fall; det här betyder dock inte att ingen jämförelse kan göras gällande hur olika omständigheter värderas i kammarrätterna.

De omständigheter som generellt kan sägas tala för ett vinstsyfte är att verksamheten går med vinst eller kan väntas gå med vinst, att det finns en viss omsättning i verksamheten, att det finns en skriftlig affärsplan som efterföljs och en ekonomisk analys, att man får in intäkter i verksamheten, att hästarna utbildas professionellt, i viss mån även att verksamhetsutövaren är utbildad och att verksamheten marknadsförs.

Omständigheter som talar emot ett vinstsyfte, utöver avsaknad av ovanstående omständigheter, är att verksamheten går med förlust och den inte längre kan sägas vara i ett uppbyggnadsskede, att verksamheten bedrivs vid sidan av annan försörjning, att hästarna inte tävlas frekvent, att det finns hästar som inte kan anses tillföra verksamheten någonting (exempelvis valacker i en avelsverksamhet), att hästarna tränas av närstående eller verksamhetsutövaren själv och att verksamheten bedrivs i ringa eller minskande omfattning.

Det kan ifrågasättas om omständigheterna som kammarrätterna och HFD hänvisar till är rimliga, och även det sätt man väljer att definiera vilken verksamhet och vilka utgifter respektive inkomster som hör till vilken verksamhet och hur många olika verksamheter en verksamhet består av. Det kan te sig märkligt att ett underskott som härrör ur en näringsfastighetsbyggnation å ena sidan ska räknas in i en hästverksamhet, men att hästverksamheten å andra sidan inte anses ha en naturlig anknytning till näringsfastigheten. Även den omständighet att bedöma en och samma häst som två olika näringsverksamheter känns en aning forcerad.

Om vi tittar på de omständigheter som verkar påverka bedömningen i ena eller andra riktningen kan vi, i förhållande till näringsverksamheter som inte är

hästverksamheter, identifiera vissa av dessa som mer problematiska. Den första rör helt enkelt den omständighet att en verksamhet går med förlust. Att driva en verksamhet innebär alltid en risk. Om, vid ett negativt utfall, en verksamhet straffas hårdare beskattningsmässigt blir den förväntade risken för en sådan verksamhet högre. Beskattningen blir på detta sätt inte neutral, då en verksamhetsutövare kan förvänta sig en högre risk vid utövning av en sådan typ av verksamhet som beskattas hårdare om den går med förlust än vid utövning av en annan typ av verksamhet som inte riskerar en sådan beskattning. Å andra sidan riskeras en icke-neutral beskattning åt andra hållet i det fall en hästägare tillåts göra avdrag på sin fritidssysselsättning, som inte tillåts människor som inte har en hobby som kan förväxlas med en näringsverksamhet.

Likväl kan giltigheten kring omständigheter såsom "för liten" omfattning på en verksamhet eller bristande resultat till vad gäller ekonomin i ett företag till följd av bristande framgång i tävlingar eller vid avelsförsök ifrågasättas. Att starta en verksamhet i liten omfattning torde vara ett sätt att undvika alltför stora förluster, speciellt med risken för en hårdare beskattning vid förlustverksamhet i åtanke.

Vidare är omständigheter som "genuint hästintresse" och idén om att det skulle finnas en presumtion för att verksamheten bedrivits utan vinstsyfte då verksamhetsutövaren haft hästar före verksamhetsstarten märkliga. Ett intresse för en verksamhet bör snarast se som en förutsättning för att lyckas, då det krävs mycket tid och engagemang för att få igång en verksamhet. En liknande problematik blir aktuell angående det fall att närstående tränar hästarna i verksamheten. Här kan också noteras att det ofta är flickor som tränar hästarna, och man skulle kunna föra argumentationen att en verksamhet som utövas av "flickor" snarare än vuxna män och även vuxna kvinnor antagligen löper större risk att klassificeras som hobby; detta alldeles oavsett "flickans" meritering. Värt att notera är även det fall då en verksamhet hade ett mestadels positivt resultat, men trots detta inte ansågs vara näringsverksamhet samt det fall då kammarrätten anser att det inte finns någon anledning att anta att verksamheten kommer att gå med vinst i fortsättningen och sedan anger att anledningen till att verksamheten inte klassificeras som näringsverksamhet är att den inte anses

bedrivs yrkesmässigt, samt det fall då intäkten från två hästförsäljningar bortsågs ifrån vid bedömningen av storleken på verksamhetens intäkter.

Gränsen blir hur man än vrider och vänder på det tämligen arbiträr. Kanske vore det rimligare med en ekonomisk gräns gällande omsättningen i verksamheten vid avgörandet om en verksamhet ska klassificeras som hobby- eller näringsverksamhet?

Käll- och litteraturförteckning

Rättsfallsförteckning

HFD

RÅ 1964 Fi 286

RÅ 1964 ref. 9

RÅ 1968 not. 509

RÅ 1973 ref. 52 och 53

RÅ 1977 Aa 43

RÅ 1986 ref. 87

RÅ 1987 ref. 56

RÅ 1996 not. 146

RÅ 2002 ref. 59

RÅ 2010 ref. 111

Kammarrätterna

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

Kammarrätten i Göteborg dom den 29 maj 2008, mål nr 7527-06, 7528-06

Kammarrätten i Stockholms dom den 4 juni 2008, mål nr 798-08, 800-08

Kammarrätten i Göteborg dom den 9 februari 2009, mål nr 3596-08

Kammarrätten i Göteborgs dom den 23 februari 2009, mål nr 636-08, 637-08,
638-08

Kammarrätten i Jönköpings dom den 24 april 2009, mål nr 2992-06 och 3680-06

Kammarrätten i Stockholms dom den 8 juni 2009 i mål nr 5029-08

Kammarrätten i Jönköpings dom den 22 juni 2009, mål nr 613-09

Kammarrätten i Göteborgs dom den 21 september 2009 i mål nr 6857-08

Kammarrätten i Göteborgs dom den 30 september 2009 i mål nr 355-09, 356-09

Kammarrätten i Göteborg dom den 7 maj 2010, mål nr 6125-6130-08

Kammarrätten i Jönköpings dom den 14 juni 2010 i mål nr 2554-09, 2555-09,
2556-09, 2557-09

Kammarrätten i Sundsvalls dom den 27 september 2010 i mål nr 467-10

Kammarrätten i Göteborgs dom den 28 september 2010 i mål nr 7802-09

Kammarrätten i Göteborgs dom den 15 november 2010 i mål nr 6376-09

Kammarrätten i Göteborgs dom den 16 november 2010 i mål nr 897-898-10

Kammarrätten i Stockholms dom den 21 februari 2011, mål nr 1917-10

Kammarrätten i Jönköpings dom den 9 juni 2011, mål nr 3276-10

Kammarrätten i Jönköpings dom den 15 september 2011, mål nr 3735-10

Kammarrätten i Göteborgs dom den 20 december 2011, mål nr 4119--4120-11

Kammarrätten i Göteborgs dom den 2 mars 2012 i mål nr 2930-11 2931-11

Kammarrätten i Sundsvalls dom den 3 oktober 2012 i mål nr 2963-11

Kammarrätten i Jönköpings dom den 21 november 2012, mål nr 1407-12

Kammarrätten i Sundsvalls dom den 23 januari 2013, mål nr 1568-11

Kammarrätten i Göteborgs dom den 11 mars 2013, mål nr 7691-7692-11

Kammarrätten i Sundsvalls dom den 4 juni 2013 i mål nr 2438--2441-11

Kammarrätten i Göteborgs dom den 12 juni 2013 i mål nr 5405-5406-12, 5408-5409-12, 5411-12

Kammarrätten i Göteborgs dom den 19 juni 2013 i mål nr 1289-1290-12, 1293-1295-12, 1297-1299-12

Kammarrätten i Göteborgs dom den 19 juni 2013 i mål nr 1284-1286-12

Kammarrätten i Sundsvalls dom den 30 september 2013 i mål nr 1746-12

Kammarrätten i Sundsvalls dom den 16 oktober 2013 i mål nr 1770-1771-12

Kammarrätten i Göteborgs dom den 7 november 2013, mål nr 2281-13

Kammarrätten i Göteborgs dom den 8 november 2013, mål nr 987-13

Kammarrätten i Sundsvalls dom den 11 december 2013 i mål nr 2751-2752-13

Kammarrätten i Göteborg dom den 23 januari 2014, mål nr 8124—8129-12,
8131-8134-12, 8136-8137-12

Kammarrätten i Göteborg dom den 23 januari 2014, mål nr 8148-8151-12

Kammarrätten i Stockholms dom den 7 november 2014, mål nr 7783-7785-13

Kammarrätten i Stockholms dom den 7 november 2014, mål nr 7786-7788-13

Kammarrätten i Göteborgs dom den 19 mars 2015, mål nr 3857-3862-14

Förarbeten

Prop. 1989/90:110

Doktrin

Brockert, Mats. 1997. *Vinstsyftet*. Skattenytt nr 10 1997, s. 604.

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

Eriksson, Asbjörn. 2007. *Praktisk beskattningsrätt Lärobok i inkomst- och förmögenhetsbeskattning*. Fjortonde upplagan. Studentlitteratur 2007.

Gäverth, Leif. 2003. *Avdrag för underskott i nystartad och konstnärlig verksamhet*. Skattenytt nr 1-2 2003, s. 23-49.

Kleerup, Jan. 2009. *Hästen och Skatten*. FAR SRS Förlag AB, Stockholm.

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter och Silfverberg, Christer. 2007. *Inkomstskatt - en läro- och handbok i skatterätt*. Elfte upplagan. Studentlitteratur 2007.

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

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

Skatteverkets ställningstagande, Avdrag för hästhållning vid innehav av jordbruksfastighet. 131 104860-07/111. 2007-02-12.

Skatteverkets ställningstagande, Hästverksamhet - gränsdragningen mellan hobby- och näringsverksamhet. 131 342327-09/111. 2009-04-08.

Skatteverket. Läst 2015.04.21. *Avgränsning av inkomstslaget näringsverksamhet*. http://www.skatteverket.se/download/18.18e1b10334e8bc8000115004/kapitel_05.pdf