



LUND UNIVERSITY

Rapport till Hästutredningen, LI 2024:05, i SOU 2025: 58

Tjernberg, Mats

2025

Document Version:
Förlagets slutgiltiga version

[Link to publication](#)

Citation for published version (APA):
Tjernberg, M. (2025). *Rapport till Hästutredningen, LI 2024:05, i SOU 2025: 58*. SOU (Sveriges Offentliga Utredningar).

Total number of authors:
1

Creative Commons License:
Ospecificerad

General rights

Unless other specific re-use rights are stated the following general rights apply:
Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal

Read more about Creative commons licenses: <https://creativecommons.org/licenses/>

Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

LUND UNIVERSITY

PO Box 117
221 00 Lund
+46 46-222 00 00

3.8.2 Utredningens kartläggning av regelverk och vägledningar på skatteområdet

Utredningens kartläggning av regelverk och vägledningar på skatteområdet redovisas här genom ett externt uppdrag till en skatterättslig expert. Rapporten från det externa uppdraget redovisas i sin helhet nedan⁵⁵.

Sammanfattning och analys

Det finns inga särskilda regler gällande hästverksamheter, varken avseende inkomstbeskattning eller mervärdesbeskattning. Det innebär för det första att det i fråga om inkomstbeskattning är den generella regleringen för gränsdragning mellan näringsverksamhet och hobby som kommer i fråga. Det kan antas att en skattskyldig vill visa att verksamheten uppfyller rekvisiten självständighet och vinstsyfte för att klassificera verksamheten som näringsverksamhet. Detta för att dels i större utsträckning kunna göra avdrag för kostnader, dels för att ha möjligheten att kvitta eventuella över- och underskott mot varandra i inkomstslaget näringsverksamhet. Detta ska prövas mot bakgrund av samtliga omständigheter i varje enskilt fall. Därvid gäller bevisgraden ”göra sannolikt” och fri bevisföring. Visst stöd för bedömningarna kan finnas i avgöranden från Högsta förvaltningsdomstolen där gränsdragningen har prövats. Härvid kan alla avgöranden om olika typer av verksamheter ha betydelse, inte bara de som gäller hästverksamheter.

Liknande gränsdragningar gäller i fråga om möjligheten att bli registrerad för mervärdesskatt, där den skattskyldige ska göra sannolikt att den bedriver ekonomisk verksamhet för att kunna komma i åtnjutande av avdrag för ingående moms från utgående moms. De svenska mervärdesskattereglerna bygger i mycket stor utsträckning på EU:s mervärdesskattedirektiv. Det gör att inte bara praxis från Högsta förvaltningsdomstolen utan även praxis från EU-domstolen har betydelse för att tolka om ekonomisk verksamhet bedrivs. Även här gäller att samtliga omständigheter ska beaktas vid bedömning i det enskilda fallet. Resultatet av denna gränsdragning stämmer inte med automatik överens med den inkomstskatterättsliga bedömningen

⁵⁵ Tjernberg Skattekonsult AB. M. Tjernberg, professor i offentlig rätt, skatterätt. 2025. *Rapport till Hästutredningen, LI 2024:05.*

av näringsverksamhet. Ofta föreligger både ekonomisk verksamhet och näringsverksamhet, men det är fullt möjligt att det ena föreligger men inte det andra för en person och dennes verksamhet.

Skatteverket har publicerat omfattande texter när det gäller bedömningarna på respektive skatteområden. Trots att det är generella regler finns det inslag i myndighetens dokument som riktar sig mot verksamheter som myndigheten anser gränsar till privata intressen, bland annat just olika hästverksamheter. Skatteverkets rättsliga ställningstaganden och vägledningar riktar sig, genom dess öppna publicering, inte bara till tjänstepersoner på myndigheten och skattskyldiga. Detta gagnar den likabehandling som regeringsformen föreskriver. Det finns vidare också en positiv aspekt i det att skattskyldiga kan uppleva ett mått av förutsebarhet och rätts-säkerhet, så länge de följer Skatteverkets uppfattning om gällande rätt. Det finns ju möjlighet att anpassa förutsättningarna i verksamheten så att de bedömningskriterier som myndigheten lyfter fram uppfylls. Samtidigt finns det negativa aspekter. Genom att lyfta fram särskilda verksamheter (till exempel olika slag av hästverksamheter) som särskilt känsliga för privata intressen, ger det signaler inåt i myndigheten om behov av granskning och ifrågasättande. Det kan inte uteslutas att myndighetens skrivningar även påverkar underinstansers dömande, och det är relativt vanligt att Skatteverket i sin tur bygger ställningstaganden på, samt hänvisar till praxis från, kammarrätterna. För de skattskyldiga som inte delar myndighetens uppfattning om gällande rätt kan utdragna och kostsamma processer bli följden.

Inkomst- och mervärdesskatterättslig reglering av hästverksamhet

Det finns inga särskilda lagregler för hästverksamhet när det inkomst- eller mervärdesbeskattning. Därför måste utgångspunkten för att bedöma de frågor som utreds här vara tillämpning och tolkning av generella regler. När det gäller de aktuella gränsdragningarna finns det, såväl för inkomst- som mervärdesbeskattning, en omfattande praxis avseende dessa generella regler. Det finns visserligen också avgöranden från högsta instans som har gällt olika varianter av hästverksamheter, men eftersom reglerna är just generella är det inte

bara de rättsfallen som kan tjäna som vägledning vid bedömning av gränsdragningarna.

Inkomstskatterättslig reglering och praxis för gränsdragning mellan näringsverksamhet och hobby

Av 13 kap. 1 § 1 stycket inkomstskattelagen (IL) framgår att med näringsverksamhet avses ”förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt”. För fysiska personer är begreppet ”förvärvsverksamhet” centralt för att avgränsa näringsverksamhet från hobby. För att verksamhet ska anses bedrivas med förvärvssyfte måste den bedrivas med ”vinstsyfte”. Avsaknad av vinstsyfte medför att verksamheten betraktas som hobbyverksamhet. Överskott från hobbyverksamhet beskattas i inkomstlaget tjänst, vilket innebär att underskott av hobbyverksamhet inte kan kvittas mot andra inkomster av näringsverksamhet. Även om det inte är helt tydligt förmedlar lagtextens lydelse att vinstsyftet ska bedömas för varje ”verksamhet”. Det är alltså fullt möjligt att en fysisk person samtidigt kan bedriva både verksamhet(er) med vinstsyfte, som då bedöms hänföras till näringsverksamhet, och verksamhet(er) som bedöms sakna vinstsyfte och anses vara hobby.

För juridiska personer gäller att avsaknaden av vinstsyfte alls inte hindrar att verksamheten betraktas som näringsverksamhet. Detta eftersom skattskyldiga juridiska personer endast har ett inkomstslag, näringsverksamhet.

Eftersom de avgöranden från högsta instans som rör gränsdragning mellan näringsverksamhet (rörelse)⁵⁶ och hobby sammantaget visar att bedömning alltid ska ske med beaktande av omständigheterna i varje enskilt fall, bör försiktighet råda när det gäller att dra konkreta och definitiva slutsatser av tidigare avgöranden från Högsta förvaltningsdomstolen (HFD). För illustrationens skull kan det dock konstateras att det finns ett antal äldre rättsfall från högsta instans

⁵⁶ Före 1990 års skattereform fanns sex olika inkomstslag, däribland rörelse och inkomst av jordbruksfastighet. Så äldre praxis rör därför gränsdragning mellan rörelse och hobby. Frågan motsvaras i dag av gränsdragning mellan näringsverksamhet och hobby. Det är dock viktigt att tänka på att för tiden före skattereformen, 1991, så var inkomst av hobby skattefri, vilket innebär att den skattskyldige vid överskott önskade visa att det var hobby.

som berör gränsdragningsfrågan vid några olika hästverksamheter.⁵⁷ I Regeringsrättens årsbok (RÅ) 1960 Fi 903 ansågs uppfödning av kapplöpningshästar inte utgöra rörelse, i RÅ 1964 Fi 286 ansågs avel och kapplöpningsverksamhet utgöra rörelse, i RÅ 1964 ref. 9 ansågs tävlingsverksamhet med en travhäst inte utgöra rörelse, i RÅ 1968 Fi 1953 ansågs inte travrörelse med som mest två travhästar utgöra rörelse (RÅ 1968 Fi 1953), i RÅ 1973 ref. 52 hade travverksamhet bedrivits varaktigt över en längre period med en till två hästar, utgjort mannens enda förvärvskälla samt inte ansetts obetydlig och ansågs därför utgöra rörelse, i RÅ 1973 Fi 633 ansågs uppfödning av ett antal ridhästar inte utgöra rörelse, i RÅ 1974 ref. 85 ansågs innehav av travhäst där annan hade haft hand om skötsel och träning inte utgöra rörelse och i RÅ 2010 ref. 111 ansågs uppfödning av ridhästar avsedda för fälttävlan inte som rörelse. Verksamheten hade genererat underskott under en följd av år. Domstolen konstaterade först principiellt 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 ansågs dock ta 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.

Som också framhållits av bland annat Pelin och Augustsson bör, eftersom reglerna för klassificering som näringsverksamhet är generella, bedömningen av vinstsyfte ske på objektiva grunder,

dvs. att det inte ska ha någon betydelse om det är fråga om hästverksamhet eller annan verksamhet.⁵⁸

Dessa författare utläser dock att det för åtminstone vissa hästsportverksamheter (trav och galopp) har tillämpats schabloner i domstolarna. Som framgår ovan ansågs i RÅ 1964 ref. 9 en häst inte utgöra rörelse, men i RÅ 1964 Fi 286 ansågs en galoppverksamhet (omfattande 16 hästar) som gått med förlust i 12 år i rad vara rörelse. Det schablonmässiga tänkandet verkar enligt författarna dock, med

⁵⁷ Målen är de som Skatteverket återger under rubriken "Hästverksamhet" i Rättslig vägledning om "Verksamheter av hobbybetonad karaktär", <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2024.6/331130.html#h-Gransdragningen-mellan-hobby-och-naringsverksamhet>.

⁵⁸ Pelin, Lars och Augustsson, Martin. 2009. *Beskattning av hästgårdar och hästverksamhet*. Svensk Skattetidning, 2009, nr 4, s. 366–381.

RÅ 1973 ref. 52 som exempel (en-två travhästar), frångås om andra faktorer talar för vinstsyfte (till exempel om det gjorts inte obetydliga vinster och den skattskyldige inte haft några andra inkomster).

Rosén och Nevander har gjort en aktuell och åskådliggörande genomgång av hur bedömning av hästverksamheter har skett i ett stort antal kammarrättsdomar⁵⁹. Den informella svenska rättskällevärdsläran tillerkänner inte underrättsavgöranden något prejudikatvärde, men genomgången ger fingervisningar om hur bedömningar hos myndigheten och domstolar kan ske i praktiken. Författarnas sammanfattade slutsats är att bedömning av hästverksamheter sker på ett särskilt sätt på underrättsnivå, och att anledningen är att Skatteverket anser att hästar är en tillgång som kan användas privat. Avgörandena visar att omständigheter som generellt anses tala emot att en hästverksamhet har ett vinstsyfte är att

verksamheten går med förlust och inte längre anses vara i ett uppstarts-skede, att försäljning av varor eller tjänster inte förekommer eller endast är sporadiskt förekommande och att det i en avelsverksamhet inte betäcks ston eller inte produceras föl med tillräcklig frekvens.

Författarna konstaterar också att frånvaron av skriftlig affärsplan har varit ett tungt vägande skäl för Skatteverket och kammarrätter att anse att verksamheten bedrivs utan förvärvssyfte. Författarna konstaterar vidare att deras genomgång visar

att familjeföretag inom hästnäringen, där barnen i familjen (ej nödvändigtvis underåriga) deltar i verksamheten, inte förefaller ha någon större chans i underrätter att bli betraktade som näringsverksamhet om verksamheten visar underskott.

Mervärdesskatterättslig reglering avseende ekonomisk verksamhet

Mervärdesskatten är reglerad genom EU-direktiv och den svenska implementeringen gäller genom lagen om mervärdesskatt (ML)⁶⁰. Skattskyldig till mervärdesskatt är den som bedriver ”ekonomisk verksamhet”, med vilket avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripen gruvdrift

⁵⁹ Rosén, Fredrik och Nevander, Louise. 2019. *Hästföretagare bedöms i särskild fälla*, Skattemytt, 2019, s. 577–594.

⁶⁰ Prop. 2022/23:46. Rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

och jordbruksverksamhet samt verksamhet inom fria och därmed jämställda yrken, 4 kap. 2 § andra stycket ML. Begreppet ekonomisk verksamhet kan sägas omfatta försäljning av varor eller tjänster som inte bara görs tillfälligt. Bedömningen ska göras mot bakgrund av samtliga omständigheter i det enskilda fallet. EU-domstolen har uttalat att begreppet ekonomisk verksamhet har en objektiv karaktär och att verksamheten ska bedömas i sig, oberoende av syfte eller resultat.⁶¹ Det finns således inte något krav på att verksamheten ska gå med vinst för att kunna anses som ekonomisk. Även en verksamhet som går med förlust kan alltså utgöra en ekonomisk verksamhet.

Det finns ett mål som HFD hänvisat till flera gånger. I det så kallade Baštová-målet⁶² bedömde EU-domstolen om det kan anses föreligga ett direkt samband mellan en tjänst som hästägaren tillhandahåller en tävlingsarrangör, bestående i att ställa sin häst till förfogande för deltagande i en kapplöpningstävling, och den ersättning som hästägaren erhåller för detta, i form av prispengar. De inkomster som Baštová erhöll genom sin verksamhet bestod av bland annat av prispengar. Frågan var om Baštová kunde få fullt avdrag för ingående moms hänförlig till bland annat avgifter i samband med kapplöpningstävlingar, foder och förbrukningsartiklar för hästar, med anledning av att deltagande i kapplöpningarna kan utgöra en beskattningsbar transaktion som medför rätt till avdrag. För det fall en häst ställs till en kapplöpningssammansättnings arrangör till förfogande utan att det medför någon utbetalning av startpengar för deltagande, och endast de ägarna till de hästar som placerar sig i tävlingen erhåller prispengar, ansåg domstolen att det inte kan anses att tjänsten ger upphov till en faktisk ersättning som innebär en beskattningsbar transaktion. Slumpmässigheten, ansåg domstolen, utesluter att det finns ett direkt samband mellan tjänsten, i form av att hästen ställs till förfogande, och erhållandet av prispengarna. Dock slog domstolen fast att ersättning i form av startpengar, oberoende av hästens placering i tävlingen, skulle kunna kvalificeras som ett tillhandahållande av tjänster mot ersättning och därmed vara beskattningsbar transaktion. Kristofferson är av uppfattningen att det vore förenligt med EU-rätten att även

⁶¹ C-263/11 Rēdlihs, p. 28.

⁶² C-432/15 Baštová. Se för en analys av domen och dess betydelse för svensk del, Nordström, Sofia, Slumpmässighet och direkt samband inom hästverksamhet – en analys av begreppet ekonomisk verksamhet i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet, Examensarbete i skatterätt, höstterminen 2023, Uppsala universitet, <https://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:1827228/FULLTEXT01.pdf>.

prispengar skulle kunna anses som tillhandahållande mot ersättning om alla deltagare får prispengar oavsett prestation i en tävling⁶³.

Momsfrågor gällande hästverksamhet har varit föremål för HFD:s prövning tre gånger. I HFD 2019 ref. 68 slog domstolen fast att om det finns garanterade prispengar till samtliga som deltar i ett travlopp ska den delen av prispengarna utgöra en momsgrundande händelse. I HFD 2022 ref. 3 slog HFD fast att de ersättningar som betalas ut vid så kallade premielopp är momsgrundande. Fallet gällde en hästägare vars häst genomför ett premielopp enligt de på förhand fastställda villkoren garanterad en ersättning om 20 000 kronor, oberoende av andra hästars placeringar i loppet. Det är den egna hästens prestation som är avgörande. Att det utgår premier endast för de hästar som uppfyller ett visst kvalitetskrav innebär enligt HFD inte att ersättningen utgår slumpmässigt. I HFD 2024 ref. 44 slog domstolen fast att hästföretag som fortlöpande bedriver travtävlingsverksamhet mot garanterad startpeng bedriver ekonomisk verksamhet. Personen hade under lång tid bedrivit en verksamhet som består i att tävla med 3–4 hästar i travtävlingar mot en startpeng. Personen hade varit licensierad tränare godkänd av Svensk Travsport, och hade tränats kontinuerligt och årligen tävlat vid 50–60 tillfällen. Startpengar utgör enligt HFD ersättning för tillhandahållande av tjänster i mervärdesskatterättslig mening. HFD betonade att tävlingsverksamheten hade bedrivits under lång tid och i stor omfattning, och att hästarna använts enbart i den verksamheten. Enligt Svensk Travsport hävdar Skatteverket att det endast är en verksamhet som liknar den som prövades av HFD, det vill säga en verksamhet med 3–4 hästar som tävlat under lång tid, som kan vara momspliktig verksamhet. Vid tolkningen av ett avgörande från HFD måste ställning tas om den leder till ett generellt prejudikatvärde eller om den kan anses vara ett in casu-avgörande. I p. 19 i domen skriver HFD att ”om en tillgång på grund av sin karaktär kan utnyttjas för både ekonomiska och privata ändamål ska det utifrån samtliga omständigheter avgöras om tillgången verkligen utnyttjas för att fortlöpande vinna intäkter. Omständigheter som då kan beaktas är till exempel den faktiska tid under vilken tillgången används för verksamheten, antalet kunder och intäkternas belopp (Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, punkterna 27–29 och Rēdlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, punkterna 33, 34 och 38).”

⁶³ Kristoffersson, Eleonor. 2017. *Mervärdesskatt vid idrottstävlingar och andra tävlingar*. Svensk Skattetidning, 2017, s. 661 ff.

Det som domstolen sedan pekar på (p. 20) är att tävlingsverksamheten har bedrivits under lång tid och i stor omfattning och att hästarna används enbart i den verksamheten, vilket talar för att personen ska anses bedriva ekonomisk verksamhet. Det framgår alltså inte av domskälen att antalet travhästar har vägts in i bedömningen.

Eftersom ekonomisk verksamhet med hästar kan bedrivas i många olika former, kan inte bara en utan flera av de olika momssatserna (6, 12 och 25 procent) aktualiseras, liksom att det också ibland kan vara frågan om en ej momspliktig verksamhet. Beroende på vilken typ av verksamhet till exempel trav, galopp, turridding, hästuthyrning, uthyrning av ridhus och manege, ridskola, inackordering, handel, uppfödning samt hingsthållning, samt huruvida ersättningen utgår för momspliktiga varor eller tjänster, kan en ekonomisk verksamhet ha en eller flera av de olika momssatserna eller vara helt eller delvis momsbefriad. Det senare kan i så fall påverka avdragsrätten för ingående moms. Avdragsrätten är dock inte beroende av vilken momssats som tillämpas på den ingående momsen.

Något om bevisfrågor

Det som ska bevisas är att det är sannolikt att förutsättningarna för att näringsverksamhet anses bedrivas, respektive vara en beskattningsbar person (ekonomisk verksamhet), är uppfyllda. Om en person vill bli beskattad i näringsverksamhet, respektive betraktad som en beskattningsbar person, är det personen som ska kunna visa att det är sannolikt att förutsättningarna är uppfyllda och som därmed har bevisbördan. Om Skatteverket tar initiativ till att en person ska beskattas i näringsverksamhet, respektive ska registreras för mervärdesskatt, är det Skatteverket som har bevisbördan för att visa att det är sannolikt att förutsättningarna är uppfyllda. Eftersom bevisgraden är "göra det sannolikt", krävs inte att det ska vara helt klart att förutsättningarna är uppfyllda. Bedömningen av om bevisningen når upp till nivån sannolikt måste alltid göras i det enskilda fallet och utifrån samtliga objektiva omständigheter som kommit fram i ärendet.

Skatteverkets särskilda ställningstaganden och rättsliga vägledningar för hästverksamhet

Skatteverket har på sin hemsida allmänna råd, bland annat just vad det gäller verksamheter där häst används. Ambitionen med myndighetens texter är att skapa en så likartad bedömning som möjligt i landet av likartade frågor. Ibland utformar myndigheten också så kallade ställningstaganden. Oavsett hur myndighetens texter benämns, har de inte formell karaktär av föreskrift och är därför inte bindande.⁶⁴ Texterna återger när det gäller inkomstbeskattningen generella regler och förarbetsuttalanden för gränsdragningen mellan hobby och näringsverksamhet, rättsfall (specifikt avseende hästverksamhet) från högsta instans samt myndighetens tolkning av dessa rättskällor. Motsvarande redogörelser för mervärdesbeskattning finns också i form av rättslig vägledning och ställningstaganden.

Det faktum att Skatteverket väljer att besluta om ställningstaganden och särskilda skrivningar i den rättsliga vägledningen avseende just användning av hästar i verksamheter, trots att någon särskild lagstiftning inte finns på området, väcker flera frågor. Rent generellt kan rättsliga ställningstaganden ge upphov till tydligare uppfattning hos skattskyldiga om hur Skatteverket väljer att granska och besluta i de berörda frågorna. I så fall förbättras förutsebarhet och rättssäkerhet. Skatteverket har dock inte behörighet att skapa nya rättsregler, det vill säga i form av lagstiftning och föreskrifter (annat än i vissa särskilt reglerade fall), vilket innebär att de rättsliga ställningstagandena måste inrymmas i hur synen på gällande rätt analyseras fram i traditionell mening (det vill säga inom lagtext, praxis från Högsta förvaltningsdomstolen samt i viss utsträckning förarbeten).⁶⁵ Rosén och Nevander har konstaterat att den företagare som väljer att med hästen som utgångspunkt sälja varor och tjänster inte sällan ifrågasätts av Skatteverket⁶⁶. Detta anses enligt författarna bero på

⁶⁴ Texterna brukar inordnas under Rättslig vägledning eller som särskilda ställningstaganden. Som Pålsson konstaterat bör den juridiskt relevanta benämningen vara "allmänna råd". Se för en analys som bland annat diskuterar eventuella formkrav och tolkningsmöjligheter, Pålsson, Robert, Skatteverkets styrsignaler – en ny blomma i regelrabatten, Skattenytt, 2006, s. 401–418.

⁶⁵ Tjernberg, Mats. 2018. *Skatterättslig tolkning*, Iustus förlag.

⁶⁶ Rosén, Fredrik och Nevander, Louise. 2019. *Hästföretagare bedöms i särskild fälla*. Skattenytt, 2019, s. 577–594.

att en häst – till skillnad från de flesta andra tillgångar – av Skatteverket generellt anses vara en tillgång av sådan karaktär att den kan användas även för privat bruk. Av denna anledning kommer den som vill registrera en hästverksamhet som näringsverksamhet eller ekonomisk verksamhet att granskas av Skatteverket i särskild ordning.

Förekomsten av den rättsliga vägledningen för just hästverksamhet kan riskera leda till att myndighet och domstolar i stor utsträckning hemfaller åt generella bedömningar utan att i tillräcklig omfattning göra enskilda bedömningar av konkreta omständigheter i varje fall.^{67,68}

Skatteverkets rättsliga vägledning avseende inkomstskatterättslig gränsdragning mellan näringsverksamhet och hobby

Skatteverkets anger i sin text i den rättsliga vägledningen⁶⁹ att frågor kring gränsdragningen mellan hobby och näringsverksamhet alltid är bevis- och bedömningsfrågor, eftersom den uppfattningen bekräftas av praxis från HFD (se ovan under rubriken Inkomstskatterättslig reglering och praxis för gränsdragning mellan näringsverksamhet och hobby):

Det innebär att en helhetsbedömning ska göras utifrån omständigheterna i det enskilda fallet. Exempel på generella omständigheter är till exempel att man kan uppvisa en affärsplan eller ekonomisk kalkyl som visar på en avsikt att varaktigt bedriva verksamhet. Andra omständigheter kan vara att det sker marknadsföring för att nå kunder, att särskilt verksamhetsspecifikt tillstånd finns, att det finns lokaler för ändamålet, att specifika investeringar och inköp har gjorts. Har verksamheten påbörjats kan bedömningen även påverkas av storleken på inkomster i verksamheten och förekomst av kunder utanför den egna närståendeekretsen.

När myndigheten sedan konkret applicerar resonemangen på hästverksamhet inleder verket med att skriva om ”brukshästar för drift av jordbruksfastighet som används för bearbetande av jord i jordbruk och nyttjande i skogsbruk” att de ”kan ha” sådan anknytning till

⁶⁷ Ibid.

⁶⁸ Pelin, Lars och Augustsson, Martin. 2009. *Beskattning av hästgårdar och hästverksamhet*. Svensk Skattetidning, 2009, nr 4, s. 366–381.

⁶⁹ Skatteverket. 2024. *Rättslig vägledning*.

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2024.6/331130.html#h-Hastverksamheter>.

fastigheten att de ska anses ingå i näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § tredje stycket IL.

När det sedan gäller övrig hästhållning på jordbruksfastighet, där innehavaren av fastigheten är en fysisk person, anser myndigheten att inte hästhållningen med automatik anses ingå i en näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § tredje stycket IL. Själva innehavet av en jordbruksfastighet ska då inte påverka bedömningen av om hästhållningen ska anses ingå i näringsverksamhet enligt huvudregeln i 13 kap. 1 § första stycket IL. Båda dessa synsätt kritiserades av Rydin och Antonsson redan 2008⁷⁰. Författarna uttryckte uppfattningen att ”brukshästar” inte bara kan utan ”ska” ingå i jordbrukets näringsverksamhet. De menade att hästar utgör tillgångar i verksamheten precis som till exempel traktorer och nötkreatur. När det sedan gäller andra hästar än brukshästar menade de att Skatteverkets inställning var kategorisk och saknade motivering.

Som framgått ovan anser Skatteverket att brukshästar för drift av jordbruksfastighet vilka används för bearbetande av jord (ej bete) respektive nyttjande i skogsbruk kan ha sådan anknytning till fastigheten att de ska anses ingå i näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § andra stycket IL. Exempel kan vara hästar vilka nyttjas för dragande av redskap för plöjning, gödsling, harvning och skörd.

Skatteverket anser inte att ett grundläggande inkomststöd för hållbarhet inom ramen för den EU-gemensamma jordbrukspolitiken eller ett sponsorbidrag till en tävlingsverksamhet, bedriven av bidragsmottagaren, med automatik innebär att verksamheten ska anses utgöra näringsverksamhet. Skatteverket anser vidare att uthyrning av stallplats ska beskattas i inkomstslaget kapital eller i inkomstslaget näringsverksamhet beroende på om fastigheten är en privatbostadsfastighet eller en näringsfastighet.

I ett ställningstagande från 2009⁷¹ har Skatteverket väldigt omfattande och konkret redogjort för sin syn på gränsdragningen mellan hobby och näringsverksamhet när det bland annat gäller en rad olika slag av hästverksamheter. Ställningstagandet tar bland annat upp problematiken kring trav, avel och olika slag av ridverksamheter. Till exempel berörs tävlingsverksamhet med egna hästar, ridskole-

⁷⁰ Rydin, Urban och Antonsson, Jan. 2008. *Beskattning av hästverksamhet*. Svensk Skattetidning, 2008, nr 4, s. 254–269.

⁷¹ Skatteverket. 2009. *Hästverksamhet – gränsdragningen mellan hobby- och näringsverksamhet*. <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/327478.html?date=2009-04-08>, och Rättslig vägledning, Verksamheter av hobbybetonad karaktär.

verksamhet, turridning och ridlägerverksamhet. Ställningstagandet berör även bland annat handel med hästar, betäckningstjänster, hästräning och utbildning. Det detaljerade innehållet är alldeles för omfattande för att återges, men sammanfattningsvis menar myndigheten att en förlustbringande hästverksamhet sällan betraktas som näringsverksamhet och att avdragsförbudet för privata levnadskostnader innebär att det generellt ställs höga beviskrav för att hästverksamhet ska anses uppfylla näringskriterierna. Skatteverket menar i sin rättsliga vägledning gällande Verksamheter av hobbybetonad karaktär att det för verksamheter som gränsar till det privata, så kan bevisvärdet på de objektiva omständigheterna vara svagare än för motsvarande objektiva omständigheter när det gäller verksamheter som inte gränsar till det privata.

Rättslig vägledning för om hästverksamhet kan vara ekonomisk verksamhet i mervärdesskattehänseende

Skatteverket uttrycker att frågan om hästverksamhet är en ekonomisk verksamhet måste avgöras i varje enskilt fall utifrån de allmänna bestämmelserna om vad som är en ekonomisk verksamhet. Myndigheten fortsätter med att konstatera att ekonomisk verksamhet i normalfallet föreligger vid

kommersiell handel med hästar som bedrivs varaktigt och som kan jämföras med en kommersiell aktörs verksamhet. Även försäljningar som sker varaktigt i verksamheten och som avser betäckningstjänster vid hingsthållning, uppfödning av hästar för försäljning, inackordering av hästar och ridutbildning är ytterligare exempel på när det i normalfallet föreligger en ekonomisk verksamhet.

Däremot menar Skatteverket att ekonomisk verksamhet inte kan anses föreligga när

någon föder upp hästar för eget bruk eller innehar hästar för fritidsridning.

Med anledning av ett stort antal inkomna frågor rörande just verksamheter som gränsar till det privata har Skatteverket utformat ett särskilt ställningstagande. Där i anges vilka förutsättningar som enligt myndigheten ska vara uppfyllda för att en person ska betraktas som en beskattningsbar person, samt vilken bevisning som behövs

för att visa att dessa förutsättningar är uppfyllda när det är fråga om verksamheter som gränsar till det privata. Med verksamhet som gränsar till det privata menas då verksamheter som även kan bedrivas privat som fritidssyssla och/eller där verksamheten baseras på tillgångar som även kan användas privat. Skatteverket anser att bedömningen av om kravet på fortlöpande försäljningar är uppfyllt ska göras utifrån vad som är normalt för den typ av verksamhet som bedrivs och vad det är för varor eller tjänster som tillhandahålls. Även försäljningar som är begränsade till viss säsong eller som sker med långa mellanrum kan vara fortlöpande. Om en tillgång uteslutande är ägnad åt att användas ekonomiskt är detta i allmänhet tillräckligt för att visa att ägaren använder tillgången för att fortlöpande vinna intäkter. Om en tillgång däremot kan användas både för ekonomiska och privata ändamål måste enligt Skatteverket en bedömning göras utifrån samtliga omständigheter som rör användandet. Detta leder myndigheten in till att konstatera att en person som säljer, hyr ut eller på annat sätt använder sina privata tillgångar, till exempel häst, normalt inte är en beskattningsbar person. Det krävs att personen vidtar aktiva åtgärder för att få intäkter av tillgången på ett sätt som skiljer sig från hur en privatperson agerar. Verksamheten ska bedrivas på ett sätt som är jämförbart med en motsvarande ekonomisk verksamhet som vanligtvis bedrivs på ett affärsmässigt sätt. Exempelvis vid uthyrning av en sådan tillgång kan det krävas en hög grad av kontinuitet och frekvens för att denna uthyrning ska anses vara bedriven på ett sätt som är jämförbart med en uthyrningsverksamhet som bedrivs affärsmässigt.

En bedömning av om en verksamhet som gränsar till det privata är en ekonomisk verksamhet ska då göras utifrån samtliga objektiva omständigheter i det enskilda fallet. Skatteverket anser därför att även priset för de varor eller tjänster som är till försäljning i förhållande till den frekvens med vilken det är möjligt att genomföra försäljningarna har betydelse vid bedömningen av att det finns en avsikt att fortlöpande ha sådana försäljningar. Viktigt är enligt myndigheten att det räcker att den som ska bedriva verksamheten har en avsikt att fortlöpande sälja varor eller tjänster, det vill säga det finns inget krav på att försäljningar faktiskt kommer till stånd. Förutsättningarna för att vara en ekonomisk verksamhet kan därför vara uppfyllda redan när en verksamhet är i ett uppbyggnadsskede och det ännu inte har skett någon försäljning. Det gäller även om verksam-

heten avslutas utan att någon försäljning har skett. Skatteverket uttrycker att HFD 2024 ref. 44 (omnämnd ovan) avviker från Skatteverkets tidigare uppfattning, och klargör att det kan vara fråga om en ekonomisk verksamhet även när en hästägares verksamhet endast består i att ställa upp i tävlingar mot en startpeng. Skatteverket har meddelat att myndigheten kommer att se över ställningstagandet och analysera vilken betydelse som domen har, framför allt på avsnitt 4.4. i sin rättsliga vägledning. Domen meddelades 9 september 2024, men myndigheten har ännu inte kommenterat avgörandet. Vid kontakt med Skatteverket har det uppgetts att myndigheten avvaktar ett antal kammarrättsdomar.

3.9 Finansiering och lönsamhet

Kapitalbehovet är som regel större i verksamheter med någon form av animalieproduktion jämfört med andra sektorer inom lantbruket. För nya företagare är det höga inträdesbarriärer då det krävs stora investeringar i anläggningar, mark, djur, maskiner och utrustning samtidigt som lönsamheten generellt är svag. Kapitalförsörjningen är ett betydande problem i hästsektorn, något som delas med många animalieproducenter inom lantbruket. Särskilt små företag, vilket är vanligt förekommande i hästsektorn, har ofta problem att få tillgång till kapital för att investera. Ökad reglering av bankerna och deras risktagande begränsar möjligheterna för företagen att låna till större investeringar. Många banker saknar också specifik kompetens kring lantbruk och hästföretagande, vilket också kan bidra till att det är svårt att få låna de belopp som krävs. Hästföretagare omfattas inte heller av investeringsstödet för ökad konkurrenskraft inom ramen för den EU-gemensamma jordbrukspolitiken (GJP).

Då det till stor del saknas statistik över lönsamhetsutvecklingen och andra ekonomiska parametrar i hästsektorns olika verksamheter är det svårt att få en korrekt och faktabaserad bild av såväl näringsens ekonomiska situation som tillväxten. Klart är att lönsamheten generellt bedöms som låg, något hästnäringens organisationer också konstaterar. Det är ofta svårt att få kostnadstäckning och företagandet börjar hellre som en stark vilja att leva på sitt intresse snarare än som en god affärsidé. Med svag lönsamhet följer som regel en låg tillväxt och investeringsvilja.