

REGERINGSRÄTTENS DOM

Mål nr
4157-09 och 4158-09

meddelad i Stockholm den 14 december 2010

KLAGANDE

1. AA
2. BB

Ombud för båda: Jur. kand. Fredrik Rosén
LRF Konsult
Box 565
201 25 Malmö

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Jönköping dom den 24 april 2009 i mål nr 2992-06 och 3680-06,
se bilaga

SAKEN

Inkomsttaxering 2003 m.m.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten avslår överklagandena såvitt avser taxeringarna.

Regeringsrätten beviljar AA och BB gemensamt ersättning med sammanlagt
16 950 kr för kostnader i kammarrätten och Regeringsrätten.

Dok.Id 98052

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Wallingatan 2

Telefon
08-561 676 00
E-post: regeringsratten@dom.se

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00-12:00
13:00-16:30

BAKGRUND

Makarna AA och BB äger sedan år 1988 gemensamt en fastighet (jordbruk) omfattande fem hektar mark i Hjo kommun. På fastigheten har de fött upp hästar avsedda för fälttävlan. Marken har också använts för produktion av foder till hästarna och för bete.

Det aktuella beskattningsåret hade makarna stoet Winnie och hingsten Legend A. Dessutom fick Winnie ett hingstfö. Någon försäljning ägde inte rum. Däremot såldes under vart och ett av de fyra föregående åren en häst för mellan 25 000 kr och 75 000 kr inklusive mervärdesskatt.

All verksamhet har redovisats som näringsverksamhet i makarnas inkomst-deklarationer. Vid 2003 års taxering deklarerades en intäkt om 6 017 kr avseende miljöersättning för betesmarker och slåtterängar. Deklarerade underskott var totalt 102 687 kr. Enligt Skatteverkets omprövningsbeslut uppgick makarnas deklarerade årliga underskott i verksamheten under inkomståren 1998–2002 till sammanlagt 493 935 kr.

Skatteverket godtog avdrag för bl.a. underhåll av ekonomibyggnader och odling av vall. Hästuppfödningen hänfördes till hobbyverksamhet. Länsrätten och kammarrätten avsåg makarnas yrkanden att hästuppfödningen skulle betraktas som näringsverksamhet.

YRKANDEN M.M.

AA och BB yrkar att Regeringsrätten ska fastställa att verksamheten med uppfödning av fälttävlanshästar utgör näringsverksamhet och åberopar andra stycket (numera tredje stycket) i 13 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Vidare yrkar de ersättning enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. för kostnader i kammarrätten med 9 450 kr och för kostnader i Regeringsrätten med 7 500 kr.

AA och BB anför bl.a. följande.

Det finns starka skäl för att anse att en verksamhet som pågått och accepterats som näringsverksamhet sedan år 1988 och därefter bedrivits kontinuerligt och utvecklats är näringsverksamhet. För detta talar även verksamhetens karaktär och koppling till den fastighet på vilken den bedrivs. Förutsättningen för verksamheten och de inkomster som den ger är innehavet av jordbruksfastigheten och dess produktionsresurser. Verksamheten bör därför hänföras till fastighetsinnehavet.

På två hektar odlas vall. Den del av marken som inte odlas används till hästarnas bete. Betet är ett led i uppfödningen av hästarna. Genom betet hålls markerna öppna och lämpliga för nytt bete. Hästarna används således för driften av fastigheten. Betet har också gett EU-bidrag som beskattats i näringsverksamheten.

Eftersom inkomstslaget näringsverksamhet i IL kommit att omfatta bl.a. det tidigare inkomstslaget jordbrukfastighet är bete en form av jordbruk. Hästar och andra djur som betar en sådan fastighet hör till näringsverksamheten enligt 13 kap. 1 § andra stycket.

Verksamheten bör även kunna vara näringsverksamhet på den grunden att hästarna med fastigheten som bas används för att utvinna en inkomst vid sidan av jordbruket. Hästarna utnyttjar den vall som odlas på fastigheten. Vallodling är jordbruk. Hästarnas nyttjande av fastighetens produkter kan därför ses som ett komplement till jordbruksverksamheten.

Skatteverket bestrider bifall till överklagandet. Verket, som inte har något att erinra mot yrkad ersättning för kostnader i Regeringsrätten, anför bl.a. följande.

Det är ostridigt att makarna *AA* och *BB* bedriver näringsverksamhet genom sitt innehav av näringsfastigheten. Frågan i målen är om detta gör att all verksamhet (även hobbyverksamhet eller rent privat verksamhet) som bedrivs på fastigheten utgör näringsverksamhet. I annat fall ska en självständig prövning av sådan verksamhet göras mot näringskriterierna i 13 kap. 1 § första stycket IL.

Mål nr
4157-09 och 4158-09

Utmärkande för en binäring till jordbruk enligt de äldre bestämmelserna var att verksamheten skulle ge inkomster till ägarens försörjning. Att hålla häst på en mindre gård innebär snarare kostnader som till ingen del bidrar till fastighetsägarens försörjning. Hästar bör för att ingå i den bedrivna jordbruksverksamheten ha en tydlig koppling till driften, exempelvis som dragdjur för brukande av mark eller skog. I övriga fall bör en prövning mot näringskriterierna ske enligt 13 kap. 1 § första stycket IL. Är kriterierna inte uppfyllda bör verksamheten anses utgöra hobby.

AA och BB har inte visat att det för att få EU-stöd finns krav på att hästar ingår i den bedrivna verksamheten. Om stödet innefattar betesstöd eller liknande ersättning innebär inte det att betesdjuret behöver utgöra en tillgång i näringsverksamheten. Det är möjligt att använda egna eller lånade privata betesdjur.

Verket bestrider inte att denna typ av mindre jordbruk kan lämpa sig för hästhållning. Det innebär inte att innehavet av fastigheten smittar övrig verksamhet på fastigheten.

SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Den skattemässiga regleringen

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

Mål nr
4157-09 och 4158-09

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

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

Regeringsrättens bedömning

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

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

I det aktuella fallet har fastigheten en viss betydelse för hästuppfödningen på så sätt att fastigheten ger möjlighet till bete för hästarna vilket i sin tur skapar

Mål nr
4157-09 och 4158-09

förutsättningar för visst ekonomiskt stöd. Av detta följer dock inte att hästuppfödningen ska anses ingå i den näringsverksamhet som AA och BB bedriver. Deras överklaganden ska därför avslås.

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

Gustaf Sandström

Nils Dexe

Lennart Hamberg

Annika Brickman

Anita Saldén Enérus

Bertil Idarsson

Föredragande regeringsrätts-
sekreterare

Avd. I

Föredraget 2010-10-06