

Några frågor angående beskattning av travsport- och hästuppfödningens verksamhet

Av regeringsrättssekreterare Ingvar Severin

RR har i några nyligen avgjorda mål¹ behandlat vissa principiellt viktiga frågeställningar rörande beskattning av travsport- och hästuppfödningens verksamhet. Här skall lämnas en närmare redogörelse för dessa avgöranden. De frågeställningar, som i huvudsak var uppe till behandling i nämnda rättsfall, var följande:

1. Hur skall hästsport- och hästuppfödningens verksamhet beskattas, då den utövas i bolagsform? Har hästantalet någon betydelse i sådant fall?
2. Kan i vissa fall vid hästuppfödning rörelse hästar utgöra lagertillgångar (eller omsättningstillgångar)? När redovisas hästar som inventarier?
3. Under vilka omständigheter skall s k aktivering av uppfödningens kostnader ske vid rörelse vari ingått hästuppfödning?

1. Travsport- och hästuppfödningens verksamhet som utövats i bolagsform

I flera mål som RR prövat har frågan varit om hästavels- eller travsportverksamhet skall hänföras till särskild förvärvskälla enligt kommunalskattelagen (KL) (främst har då fråga varit om rörelse eller om *binäring till jordbruket*) eller till icke beskattningsbar intäkt (hobby). En fullständig sammanställning av RR:s praxis har lämnats i min artikelserie "Beskattning av hästsport- och hästuppfödningens verksamhet" i Tidskriften *Taxeringsnämnden* nr 12/1973 samt nr 1—3/1974. Se vidare S Blomqvists artikel om hästsport i denna tidskrift 1970 sid 283. I de fall särskild förvärvskälla ej ansetts ha förelegat, har antingen varit fråga om litet hästantal (se t ex RA 1964 ref 9; *en* häst och RA 1970 not Fi 632; *två* hästar), verksamhet som gått med förlust under ett antal år (RA 1967 not Fi 559²) eller verksamhet som med hänsyn till hästägarens övriga inkomstförhållanden (han har t ex haft en hög lön av tjänst), ansetts utövad såsom en "exklusiv hobby" (se bl a RR:s dom den 29.10.1973 ang. taxering av B A Aronsson³).

Tidigare torde däremot inte prövats hur verksamhet med travsport utövad av juridisk person skall beskattas. I och med RR:s ovan nämnda domar den 15.2.1974 torde emellertid klarhet uppnåtts i detta hänseende.

¹ RR:s domar den 15.2.1974 angående taxering av Yddinge Industrier AB åren 1965 och 1966 samt den 8.4.1974 angående K Melins m fl taxeringar åren 1967 och 1968.

² Motsatt utgång dock i RA 1964 not Fi 286.

³ Målet redovisat i Tidskriften *Taxeringsnämnden* nr 1/1974 sid 8—9.

Omständigheterna i nämnda mål var i huvudsak följande:

I bolagets verksamhet, som även omfattade koltillverkning, ingick i huvudsak travsport- och hästuppfödning utövad 1964 med ett avelssto, en fyraårig häst och ett ettårigt föl. Bolagets direktör, NK, ägde 499 av bolagets 500 aktier. I sin bokföring år 1964 upptogs bolaget som intäkt av hästsportverksamheten tävlingspriser om 8 280 kr. Som omkostnader redovisades 11 305 kr. TN fann inte visat att bolagets verksamhet var hänförlig till rörelse. Till beskattning upptogs därför ej redovisade intäkter, 8 280 kr, men vägrades å andra sidan avdrag för omkostnaderna, 11 305 kr. Hos KR och RR yrkade bolaget att taxeras enligt deklARATIONEN. KR fann — i motsats till PN — den av bolaget drivna hästavels- och travverksamheten utgöra "särskild förvärvskälla i bolagets rörelse". RR anförde i sin dom "att den av bolaget bedrivna hästavels- och travverksamheten får anses hänförlig till rörelse".

Av skäl för vilka skall redogöras nedan under 2 lämnade KR besvären utan bifall under det att RR undanröjde taxeringarna.

Vid RR:s bedömning av om rörelse eller ej förelegat, synes RR främst ha beaktat att verksamheten utövats av ett aktiebolag och inte av en fysisk person. Ett aktiebolag kan ju knappast anses kunna bedriva någon form av hobby (något som emellertid PN hade hävdad i målet)¹ Hur många hästar bör ingå i verksamheten (i rättsfallet ovan fanns i stallet två fullvuxna hästar, varav endast en tävlade) för att rörelse skall anses vara för handen? Har antalet hästar alltså någon betydelse vid prövning av om skattepliktig förvärvskälla föreligger eller ej beträffande av aktiebolag driven hästsportverksamhet? Enligt min uppfattning bör ej antalet hästar påverka bedömningen. Det bör sakna betydelse — såsom fallet kan vara vid prövning av om hästsportverksamhet utövad av fysisk person skall utgöra rörelse eller ej — om bolaget varit beroende av eventuella intäkter av travsporten (t ex av insprungna travvinster). Avgörande huruvida viss inkomst uppkommen genom travsportverksamhet är att hänföra till särskild förvärvskälla enligt KL — och sålunda blir föremål för beskattning — eller ej bör för övrigt vara, m h t RR:s senaste praxis (se bl a RR:s dom den 6.6.1973 ang. H Edströms taxering år 1967, se sid 231 i nummer 6), *samtliga* i målet föreläggande omständigheter².

Har travsportverksamhet bedrivits av flera personer i s k enkelt bolag och har verksamheten omfattat t ex två travhästar (eller mindre än tre hästar) torde man numera ej alltid kunna hävda att skattefri hobby föreligger, oavsett om verksamheten gått med förlust eller ej. Detta får anses framgå av RR:s sex domar den 8.4.1974 ang. taxering åren 1967—1968 av K Melin m fl. Omständigheterna i ett av dessa mål var följande:

¹ Ang. skatterättens inställning till enmansbolag, se KGA Sandström i denna tidskrift 1969 sid 580—581. Observera även att om verksamhet utövas i aktiebolagsform, huvudaktieägaren ej äger rätt till att göra avdrag för ev. underskott från hans privata inkomst.

² Se min artikel om hästsport och hästuppfödningens verksamhet i tidskriften Taxeringsnämnden nr 12/1973 samt nr 1—3/1974 (särskilt sid 187 i nr 12/1973) samt Blomqvist a a sid 281—283. I detta sammanhang kan nämnas RR:s dom den 4 oktober 1974 ang P A Vestin där RR yttrade: Vestin har i målet uppgivit att han hållit travhästen som hobby. Hans uppgift vinner stöd av att han icke hållit mer än en häst och att dennas skötsel och träning omhändertagits av annan. Att Vestins inkomster av hästen deltagande i travtävlingar vida överstigit hans inkomster i övrigt ger icke grund för att hänföra inkomsterna av hästhållningen till förvärvskällan rörelse.

Melin utövade tillsammans med två andra personer under beskattningsåret 1966 travsport. Redovisning av verksamheten hade inte lämnats i deklARATIONEN. Verksamheten hade under beskattningsåret drivits med två hästar, vilka tävlat såväl å Solängets Travbana i Själevads kommun, där stall förhyrts, som å andra travbanor inom Västernorrlands och Västerbottens län. Av inhämtade uppgifter från olika travbanor framgick, att insprungna travvinster uppgått till 35 267 kr. TN beskattade ej verksamheten. Hos PN yrkade TI att "enär verksamheten får anses ha haft sådan omfattning, att fråga är om yrkesmässigt driven rörelse i form av enkelt bolag, envar av delägarna borde beskattas för sin del av vinsten. I avsaknad av erforderliga uppgifter måste inkomsten uppskattas efter skön." PN yttrade bl a: Med hänsyn till vad som framkommit vid i målet företagen taxeringsrevision finner PN den bedrivna verksamheten vara att hänföra till rörelse. Vidare får fog anses föreligga att beräkna nettointäkten av rörelsen efter skön. Vid sådan beräkning finner PN skäligt att med bifall till TI:s yrkande uppskatta Melins andel av densamma till 5 000 kr. KR lämnade besvär av Melin m fl utan bifall. Sedan Melin fullföljt sin talan yttrade RR: Den av Melin tillsammans med två andra personer i enkelt bolag under beteckningen "Stall Splendid" drivna travsportverksamheten är, såsom KR funnit, att anse som rörelse. Enär skäl saknas till antagande att den skönmässigt uppskattade inkomsten av denna rörelse samt Melins andel därav beräknats till för högt belopp av KR, lämnas besvären utan bifall.

2. Redovisning av hästar som varulager eller som inventarier i uppfödningssamhet som beskattas som rörelse

Om varulagervärdering i rörelse stadgas i 41 § första stycket KL samt i förordningen (1955:257) om inventering av varulager vid inkomsttaxeringen. Med omsättningstillgångar förstå sådana (varulagertillgångar) som främst är avsedda för försäljning. Om redovisning av inventarier i rörelse – som sådana tillgångar brukar vanligen travhästar i rörelse beskattas — stadgas främst i 29 § 1 mom. första stycket KL och i punkt 3 a)—d) av anvisningarna till 29 § som behandlar bl a värdeminskningsavdrag för inventarier. Som framgår av nämnda stadganden är det av stor vikt för hästsportidkaren att han väljer rätt redovisningsmetod vid värdering av tillgångar. Inventarier å ena samt varulager å andra sidan följer nämligen olika regler i vad bl a avser värderingen.

I RÅ 1966 not Fi 327¹ och RÅ 1968 not Fi 1943² hade de i verksamheten ingående fölen betraktats som inventarier. I förstnämnda fallet var fråga om verksamhet för uppfödning och hållande av tävlingshästar, i andra fallet gällde det hästavel- och kapplöpningsverksamhet. Att hänföra unghästar och föl till inventarier i sådan hästsportverksamhet, som är inriktad på hästavel, syns vara riktigt för det fall verksamheten är någorlunda varaktig och avsikten med densamma är att fölen och unghästarna så småningom skall övergå till tävling³. (I regel börjar unghästar tävla vid tre års ålder.) Som framgår av ovan nämnda rättsfall och av några ytterligare — här ej anmärkta — rättsfall ur RR:s tidigare praxis har i hästavelrörelse ingående unghästar och föl — där fråga varit om sk aktivering⁴ av upp-

¹ Se SN 1966 sid 335 samt Blomqvist a a sid 282—283.

² Se SN 1969 sid 249 samt Blomqvist a a sid 283.

³ Se Blomqvist a a sid 283—285.

⁴ Om begreppet "aktivering" vid hästuppfödningssamhet, se nedan i avsnitt 3.

födningskostnader — behandlats som inventarier. Kan det då ifrågakomma att hästar i travsportrörelse utgör lager (eller omsättningstillgångar)? Beskattas hästar som lager, innebär detta som regel ett gynnsammare läge för hästägaren i beskattningshänseende än om hästarna utgör inventarier. Han äger då bl a rätt att skriva ned hästarnas värde till 40 % av lagrets anskaffningsvärde.¹ Om hästar vidare anses som lager eller omsättningstillgångar, gäller — även i princip, i fråga om inventarier — den regeln att inkomst genom avyttring av varulager och andra omsättningstillgångar alltid skall hänföras till intäkt av rörelse och detta gäller även för det fall att total utförsäljning sker.² Samtliga omkostnader i samband med unghestarnas och fölens uppfödning, inklusive språngavgifter, blir givetvis direkt avdragsgilla vid inkomsttaxeringen, om hästarna tillåtes bli redovisade som lagertillgångar i rörelsebilagan. Fölston (eller avelsston) bör dock normalt betraktas som inventarier i rörelsen.

I målet angående taxering år 1965³ av Yddinge Industrier AB hade varken PN eller KR direkt uttalat huruvida hästbeståndet — ett avelssto, en fyraårig häst och ett föl — var att anse som inventarier i rörelsen. Av KR:s motivering framgår dock indirekt att man ansett hästarna som inventarier. KR hade motiverat sitt beslut på följande sätt:

Med hänsyn till i målet upplysta omständigheter får av bolaget bedriven hästavels- och travverksamhet anses som särskild förvärvskälla i bolagets rörelse. Vid bedömning av verksamhetens resultat skall såsom intäkter upptagas 8 280 kr. Utgifter för underhåll och skötsel av avelshäst och föl kan i den mån verksamheten tillförts däremot svarande värde genom uppfödning ej anses som avdragsgilla omkostnader utan som kapitalinvestering. Avdrag bör därför medgivas för minskning av hästarnas anskaffningsvärde, nämnda investering inberäknad. Emellertid har bolaget icke förebragt styrkt utredning beträffande fördelning av omkostnaderna å hästavels- och travverksamhet. Vid sådant förhållande kan avdrag för omkostnader icke medgivas med högre belopp än 8 280 kr.

RR, som undanröjde bolaget åsatta taxeringar, lämnade dock en betydligt utförligare motivering för sin ståndpunkt. RR yttrade:

Bolaget, som avslutar sin bokföring med vinst- och förlustkonto, har uppgivit, att avelsstoet har redovisats på inventariers konto medan övriga hästar såsom utgörande omsättningstillgång upptagits på varulagrets konto

I deklARATIONEN har bolaget för inventarier påyrkat avdrag för räkenskapsenlig avskrivning samt lämnat föreskrivna uppgifter rörande värdesättningen av varulagret. Därjämte har i deklARATIONEN angivits, att inventeringen av lagret skett i enlighet med bestämmelserna i förordningen (1955:257) om inventering av varulager vid inkomsttaxeringen. Vid taxeringen har erinran ej gjorts emot bolagets tillämpning av räkenskapsenlig avskrivning av inventarier. Ej heller har anmärkning gjorts emot värdesättningen av varulagret. Den av bolaget bedrivna hästavels- och travverksamheten får anses hänförlig till rörelse. Vidkommande frågan huruvida denna verksamhet tillförts något kapitalvärde motsvarade bolagets utgifter för underhåll och skötsel av hästarna får handlingarna anses utvisa att verksamheten

¹ Punkt 1 femte stycket av anvisningarna till 41 § KL.

² Se Geijer-Rosenqvist-Sterner Skattehandbok, del I, 7:e uppl sid 223.

³ Målet i huvudsak redovisat ovan i avsnitt 1.

är inriktad på uppfödning och försäljning av travhästar. Vid sådant förhållande saknas anledning att hänföra de hästar, som bolaget redovisat på varulagrets konto, till annat än omsättningstillgångar. Med hänsyn härtill och då enligt vad deklARATIONEN utvisar rätten till lagerredovisning icke helt utnyttjats i bokslutet, finns ej skäl att till beskattning återföra någon del av de på hästarna belöpande underhålls- och skötselkostnaderna. På grund av det anförda undanröjer RR bolaget åsatta taxeringar.

Av ovanstående följer att så snart en hästuppfödning verksamhet är inriktad på försäljning av unghästar och föl (och detta gäller oavsett verksamheten vid tidigare taxeringar bedömts som binäring till jordbruket) finnes anledning att noggrannt uppmärksamma sådana frågor som fölens och unghästarnas redovisning som tillgångar samt intäkter och nedlagda omkostnader i verksamheten. Dessa faktorer inverkar, som framgår av nästföljande avsnitt, i hög grad på frågan huruvida i uppfödning verksamheten nedlagda utgifter för bl. a. underhåll och skötsel av unghästar och föl skall betraktas som en kapitalinvestering (d v s aktiveras) eller ej.

3. Aktivering av uppfödning kostnader vid hästavel rörelse

De två ovan i avsnitt 2 omtalade rättsfallen RÅ 1966 not Fi 327 och RÅ 1968 not Fi 1943 brukar ofta åberopas av taxeringsmyndigheterna inte bara som stöd för åtgärd att beskatta bl a unghästar och föl som inventarier i uppfödning verksamheten utan även som skäl för s k aktivering av uppfödning kostnaderna.

I det förstnämnda målet hade RR bl a yttrat: "Utgifterna för skötsel och underhåll av avelshäst och ungdjur kunna i den mån rörelsen tillförts däremot svarande värde icke anses som avdragsgilla kostnader utan äro att hänföra till kapitalinvestering".

En liknande motivering för åtgärden att aktivera uppfödning kostnaderna (gällande en avelshäst och ett föl) anfördes av RR i RÅ 1968 not Fi 1943. Som framgår av rättsfallen är utgifter i uppfödning verksamheten ej omedelbart avdragsgilla utan utgör kapitalinvestering. Avdrag medges därvid endast för minskning av hästarnas anskaffningsvärde, kapitalinvesteringen inberäknad. Värdeminskning avdraget brukar beräknas efter 10 % respektive 20—30 % beroende på om plan- eller räkningsenlig avskrivning tillämpas.

En intressant fråga i detta sammanhang är om utgifter även för avelshäst eller fölsto skall vara omedelbart avdragsgilla. I RÅ 1966 not Fi 327 och RÅ 1968 not Fi 1943 har ej ansetts så.¹ Blomqvist (a a sid 285) hävdar det lämpligaste vara att fördela uppfödning kostnaderna mellan stoet och fölet. Frågan om hänförande av uppfödning kostnaderna till avelssto eller till föl eller unghästar sammanhänger dock i hög grad med frågan på vilket sätt föl och unghästar redovisats som tillgångar i rörelsen. Bedömer beskattning myndigheterna unghästar och föl som lager- eller omsättningstillgångar i rörelsen, torde knappast några uppfödning kostnader — som är omedelbart avdragsgilla beträffande fölen och unghästarna —

¹ Jfr även RÅ 1964 not Fi 309.

kunna hänföras till och aktiveras på avelshästen.¹ Denna uppfattning vinner också stöd i RR:s avgöranden 15.2.1974 för vilka redogjorts ovan i avsnitt 1 och 2. Härutöver kan nämnas att det i bolagets verksamhet ingående avelsstoet av bolaget redovisats som inventarier i rörelsen, medan övriga hästar sålunda upptagits som varulager. RR hade uttalat i sina domar i målet att den ifrågavarande ”verksamheten är inriktad på uppfödning och försäljning av travhästar” och vidare ansett att det saknades ”anledning att hänföra de hästar, som bolaget redovisat på varulagrets konto, till annat än omsättningstillgångar”. RR fann dock ej skäl att till beskattning återföra någon del av de på samtliga hästar (inberäknat avelsstoet) belöpande underhålls- och skötselkostnaderna.

¹ Avelshäst utgör — som anmärkts tidigare — i princip inventarium oavsett avelsverksamhetens inriktning.