

JAN KLEERUP &amp; URBAN RYDIN

# Är man beskattningsbar person när man endast löpande tävlar med trav- eller galopphästar?

*Skatteverket bedriver för tillfället en större granskningsinsats mot en mängd företagare med tävlingsverksamhet för hästar. Det är två rättsfrågor som främst uppkommer på grund av granskningsinsatsen. Den första rättsfrågan aktualiseras vid mål om avregistrering och är en tolkning av om ekonomisk verksamhet bedrivs eller inte, vilket är innehållet i det ställningstagande som prövas i artikeln. Den andra rättsfrågan är vilken rättsverkan en momsregistrering för tävlingsverksamhet med hästar har och den aktualiseras vid prövning av momsdeklarationer för verksamhetsperioder innan hästföretagaren avregistrerats av Skatteverket. I denna artikel går vi igenom dessa två rättsfrågor och ger vår syn på hur de bör tolkas.*

## 1 INLEDNING

Skatteverket har länge haft fokus på hästverksamheter. Initialt ifrågasattes t.ex. om vissa hästverksamheter hade vinstsyfte och därmed skulle beskattas som inkomst av näringsverksamhet.<sup>1</sup> När det gäller trav- och galopphästar fanns tidigare och under lång tid en tumregel vid inkomstbeskattningen med innebörden att en eller två hästar i normalfallet räknades som hobby medan tre eller flera normalt utgör näringsverksamhet. Det bör dock också noteras att det finns fall där innehavet av både en och två hästar bedömts vara näringsverksamhet och andra fall där man har haft fler än två hästar men bedömningen blivit hobby. Tumregeln gav dock en klar förenkling för tillämpningen.<sup>2</sup>

Enligt praxis från början av 90-talet skulle mervärdesskatt tas ut på prispengar inom trav- och galoppporten. Detta följde av att sådana intäkter inte var undantagna i mervärdesskattelagstiftningen. Bastova-domen

1 Se bl.a. Antonson – Rydin, Beskattning av hästverksamhet, Svensk Skattetidning 2008 s. 254–267.

2 RSV:s rapport 1986:6 Del 2 Beskattning av travsportverksamhet, s. 187 ff. samt RSV:s Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet vid 2002 års taxering, s. 374 f.

från EU-domstolen 2016 innebar en ändrad syn på prispengar.<sup>3</sup> Det ansågs inte utgöra ett tillhandahållande mot ersättning, dvs. en omsättning, när en hästägare ställer en häst till en kapplöpningsarrangörs förfogande i syfte att hästen ska delta i ett lopp. Någon fast ersättning utgick samtidigt inte i fallet.

Från och med den 1 januari 2018 infördes en ändrad ersättningsmodell inom den svenska trav- och galoppsporten innebärande garanterad fast prispeng om lägst 500 kr<sup>4</sup> i varje lopp och därutöver tillkom prispengar efter placering. Efter en ansökan om förhandsbesked prövade HFD denna modell. I domen, HFD 2019 ref. 68, bedömde HFD frågan på följande sätt:

”Det utgör omsättning av en tjänst när en hästägare som är en beskattningsbar person låter en häst starta i en travtävling där tävlingsarrangören lämnar en ersättning om 500 kr till samtliga startande oavsett placering. Beskattningsunderlaget ska bestämmas till detta belopp även om hästägaren får ytterligare ersättning baserad på hästens placering i loppet.”

Konsekvensen av domen är att många hästägares ”momsdeklarationer” kan se ut på följande sätt:<sup>5</sup>

Momspliktig försäljning	05	3 000 kr
Utgående moms 25 %	10	750 kr
Övrig försäljning m.m.	42	207 000 kr
Utgående moms		750 kr
Ingående moms att dra av	48	21 713 kr
Moms att få tillbaka	49	20 963 kr

Att en momsdeklaration ser ut på detta sätt är inget konstigt, utan är endast följderna av HFD:s dom.<sup>6</sup> Det yrkades i målet att HFD skulle inhämta ett förhandsavgörande från EU-domstolen. HFD ansåg att det saknades skäl att göra detta med motiveringen att ”Högsta förvaltningsdomstolen finner att den unionsrättsliga reglering som aktualiseras redan har tolkats av EU-domstolen och att domstolens praxis ger tillräcklig vägledning för att avgöra målet”.

3 C-432/15, dom den 10 november 2016.

4 Numera 1 500 kr respektive 2 500 kr i vissa fall från 1 januari 2022.

5 Som framgår av deklarationen har aktuell häst/hästar under ”momsperioden” tävlat sex gånger.

6 Den som t.ex. är författare har liknande effekter, uttag av mervärdesskatt med 6 % på intäkter och vanligen avdrag för kostnader som påförts mervärdesskatt om 25 %.

En domstol i ett medlemsland är skyldigt att ställa fråga till EU-domstolen om det gäller mervärdesskatt och det inte är uppenbart obehövligt för att svar på frågan redan finns. Systemet med förhandsavgörande från EU-domstolen ger nationella domstolar möjlighet att få vägledning vid tolkningen av unionsrätten. Det är viktigt för att undvika att olika unionsrättslig praxis uppkommer i olika medlemsstater, så att en enhetlig tolkning och tillämpning av de olika reglerna kan säkerställas. Det yttersta syftet är därmed att unionsrätten ska få genomslag.<sup>7</sup>

Vi anser att de här aktuella frågorna inte har besvarats av EU-domstolen tidigare och inte heller att domstolens praxis i övrigt kan ge tillräcklig vägledning för att avgöra målet. I Bastova-domen var förutsättningarna att inte samtliga hästar i ett lopp fick någon ersättning, medan det i nämnda förhandsbesked förelåg ersättningar till samtliga hästar. Vidare var denna ersättning uppdelad på en fast och en rörlig del. Vi kan inte se annat än att prispengarna i sin helhet utgår för samma tjänst, en häst ställs till förfogande i en tävling, och då bör mervärdesskattelagen, enligt vår uppfattning, tolkas så att hela ersättningen utgör beskattningsunderlag. Det är i ett sådant fall inte rimligt att bryta ut en del av ersättningen med hänvisning till att tilldelningen sker slumpmässigt. Vi är övertygade om att EU-domstolen hade kommit till denna slutsats om frågan i målet hade ställts av HFD.

HFD har således nu klargjort det svenska rättsläget och konstaterat att fasta prisersättningar vid hästtävlingar utgör vederlag för omsättningar, vilket i sin tur medför full avdragsrätt för ingående moms trots att den rörliga prisersättningen inte utgör ett sådant vederlag. Detta har sin grund i att såväl den fasta som den rörliga ersättningen utgör ersättning för samma transaktion, nämligen att ställa en häst till en arrangörs förfogande. Att omsättningen sedan beskattas gäller dock endast under förutsättning att tillhandahållaren är en beskattningsbar person, vilket man är om man bedriver en ekonomisk verksamhet.

Efter HFD 2019 ref. 68 publicerade Skatteverket relativt snabbt två ställningstaganden. I april 2020 kom ett nytt ställningstagande om premier och mervärdesskatt, där man ändrade sin tidigare bedömning. Därigenom ansågs inte premieintäkter vara mervärdesskattepliktiga.<sup>8</sup> I april 2021

7 Den grundläggande regleringen av förutsättningarna för en domstols inhämtande av förhandsavgörande från EU-domstolen finns inte i svensk lag, utan i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt.

8 Ställningstagande 2020-04-01, dnr 8-139181. Alla svenskfödda travhästar har rätt att genomföra ett premiellopp det år hästen fyller två år. Villkoren för premielloppen regleras i bestäm-

redovisade verket en ny uppfattning om tävlingsverksamhet med hästar i ett nytt ställningstagande kring ”Beskattningsbar Person”, där Skatteverket anger att hästägare i princip aldrig bedriver ekonomisk verksamhet vad gäller tävlingar med trav- och galopphästar.<sup>9</sup>

Tre gånger har branschen försökt få upp förhandsbesked i Skatterättsnämnden. Aktuell lagstiftning anger att förhandsbesked får ges ”i en fråga som avser sökandens skattskyldighet eller beskattning om det är av vikt för sökanden eller för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning”. Ansökan har nu slutligt blivit avvisad och detta motiverades på följande sätt:

”Sökandens frågor avser således inte endast en konkret situation, utan förutsätter en bedömning av en hel verksamhets utgående och, framförallt, ingående transaktioner. En sådan bedömning förutsätter sådana ställningstaganden av bevis- och utredningskaraktär som inte lämpligen bör göras inom ramen för ett förhandsbesked, utan snarare vid en prövning i efterhand med den möjlighet till granskning och utredning som den ordinarie beskattningsordningen erbjuder. Ansökan ska därför avvisas.”

Det är, enligt vår uppfattning, olyckligt att så många ansökningar om förhandsbesked avvisas. Institutet förhandsbesked är ett utmärkt sätt att lösa olika frågor om tolkningar i skattelagstiftningen och för att undvika ett stort antal processer i förvaltningsdomstolarna. Dagens frekventa avvisningar kan inte längre få fortgå.<sup>10</sup>

Att ansökningarna om förhandsbesked vad gäller tävlingsverksamhet med hästar inte prövats i sak ger nu ett stort problem för hästägare som riskerar att få driva tusentals fall i domstol.

---

melser utgivna av Svensk Travsport som är huvudorganisation för den svenska travsporten. När en häst genomför ett godkänt s.k. premiellopp får hästägaren ersättning av Svensk Travsport AB i form av ägarpremie som i skrivande stund uppgår till 20 000 kr. För att bli godkänd ska hästen springa en viss distans inom ett visst tidsintervall. Om hästen misslyckas i ett premiellopp får ägaren låta den försöka igen vid ett eller flera tillfällen. Hästen kan dock endast genomföra ett godkänt premiellopp.

9 Ställningstagande 2021-04-13, dnr 8-902676, se nedan.

10 HFD:s alltmer restriktiva praxis vad gäller förhandsbesked verkar nu tyvärr ha fortplantat sig till SRN och enligt vår uppfattning bör därför politikerna överväga att justera reglerna så att fler fall kan prövas. Det kan nämligen inte vara rimligt att ett stort antal seriösa hästföretagare måste driva process för att fortsätta kunna vara ”momsregistrerade” istället för att typfall snabbt kan få sitt svar så att processer eventuellt kan undvikas. Det är därför motiverat att vidta lagstiftningsåtgärder för att stärka de prejudikatskapande aktiviteterna hos såväl Skatterättsnämnd som Högsta förvaltningsdomstol.

## 2 SKATTEVERKET'S STÄLLNINGSTAGANDE 2021-04-13, SÄRSKILT OM PUNKTERNA 4.4.1 OCH 4.4.2

I punkten 4.4.1 behandlar Skatteverket verksamhet med tävlingar inom trav- och galopp som har samband med ekonomisk verksamhet. Detta exemplifierar verket med uppfödning eller försäljning av hästar där tävlandet med hästar är ett sätt att marknadsföra och öka värdet på hästarna som är till försäljning. Ett annat exempel anges i ställningstagandet vara en verksamhet där man utför reklamtjänster med anknytning till tävlandet på liknande sätt.

Finns det verksamhet som kan ha samband med tävlandet anser Skatteverket att en samlad bedömning ska göras av omständigheterna för att avgöra om det är fråga om en ekonomisk verksamhet där tävlandet ingår som en del. Om tävlandet däremot saknar samband med den övriga verksamheten ska verksamheten med tävling bedömas för sig.

I punkt 4.4.2 behandlas således verksamhet med tävlingar inom trav- och galopp som inte har samband med ekonomisk verksamhet. I strid med terminologin i gällande tävlingsbestämmelser uttalas att det i Sverige finns ”en fast ersättning till ett mindre värde, en s.k. startpeng, som betalas ut till samtliga hästägare som låter sin häst ställa upp i en tävling”.

Trots att det när en häst startar utgår såväl fast som rörlig prisersättning försöker Skatteverket ge intryck av att den fasta prisersättningen utgör en särskild ersättning skild från prispengar. Det är naturligtvis inte en slump utan ett medvetet val. Eftersom en häst, enligt Skatteverket, är en tillgång som kan användas både för ekonomiska och privata ändamål måste en bedömning enligt myndigheten göras utifrån samtliga omständigheter som rör användandet. I ställningstagandet uttalas:

”Om en hästägares verksamhet endast består i att ställa upp i tävlingar mot en sådan startpeng anser Skatteverket att det inte är fråga om en ekonomisk verksamhet. Det gäller alltså verksamheter där det inte finns några andra försäljningar som på något sätt har samband med tävlandet. Denna bedömning görs utifrån följande omständigheter.

- Avtal om startpeng ingås för varje tävlingstillfälle. Det är således inte fråga om avtal för tjänster som löper kontinuerligt tills vidare eller under längre tid.
- En häst kan endast delta i ett begränsat antal tävlingar per år.
- Ersättningsnivån är låg.
- Hästägaren har ingen möjlighet att påverka ersättningsnivån.

För att det ska vara fråga om fortlöpande försäljningar ska tjänsterna säljas kontinuerligt och med viss frekvens. En hästägare kan endast delta med en häst i ett begränsat antal tävlingar per år med hänsyn till hästens hälsa. En hästägare kan därför endast få ett begränsat antal försäljningar per år. En hästägare kan vidare endast ingå avtal om att hästen ska delta för varje enskilt tävlingstillfälle. Det finns således ingen möjlighet att ingå avtal om kontinuerliga försäljningar. Detta gäller oavsett hästens kapacitet och träningsförutsättningar samt kuskens eller jockeyns kompetens. Vidare tillkommer att ersättningen för dessa försäljningar är låg och hästägaren saknar möjlighet att påverka försäljningspriset.”

Dessa omständigheter anser Skatteverket tala för att en hästägare vars enda verksamhet består i att tävla med sin häst avsevärt skiljer sig från hur andra ekonomiska verksamheter med låg ersättning bedrivs. När ekonomisk verksamhet bedrivs och varje transaktion har låg ersättningsnivå är det, fortsatt enligt myndigheten, normalt att kostnaderna för verksamheten också är låga samt att det finns en strävan och möjlighet att uppnå en hög försäljningsfrekvens. När ersättningsnivån diskuteras bortser Skatteverket således helt från möjligheterna till premier,<sup>11</sup> rörlig prisersättning och den avslutande försäljningen.<sup>12</sup> Det blir en väldigt skev bedömning om man vid prövningen ska bortse från t.ex. den rörliga prisersättningen, vilken fortlöpande ger relativt stora intäkter, för att sedan komma fram till att verksamheten har samma karaktäristik som privat verksamhet.

Grunduppfattningen att en häst är en tillgång som kan användas privat leder till att Skatteverket identifierar fyra som man anser relevanta omständigheter och prövningen utifrån dem medför att samtliga verksamheter som endast består av tävlingsverksamhet med hästar inte utgör ekonomisk verksamhet.

### 3 EU-DOMSTOLENS RÄTTSPRAXIS

Vi inleder redogörelsen med EU-domstolens dom C-219/12, Fuchs som enligt vår uppfattning visar att det inte krävs mycket för att en verksamhet ska utgöra ekonomisk verksamhet.

Skatteverket anför dock, som vi redan berört i sitt ställningstagande om beskattningsbar person, att en häst kan vara en privat tillgång. Även

11 Som Skatteverket vid publicerandet ansåg vara inte momspliktig, HFD gjorde dock en annan bedömning i HFD 2022 ref. 3.

12 Som otvetydigt är momspliktig.

om denna utgångspunkt är svår att förstå för ägare av professionellt tränade trav- och galopphästar kan noteras att det i Fuchs-fallet fanns en klar koppling till privatsfären vilket ger EU-domstolens syn på hur denna omständighet ska påverka bedömningen.

I målet erhöll Thomas Fuchs dessutom ett ”momsbefriat” engångsbidrag för anläggningen. Detta är en omständighet som är likartad med bolagets tävlingsverksamhet där den rörliga delen av prispengarna inte anses utgöra skattepliktig omsättning. Vi kan inte se att EU-domstolen tillmätte denna omständighet en negativ betydelse vid sin prövning om Fuchs var en beskattningsbar person som bedrev ekonomisk verksamhet.

Omständigheterna i Fuchs-fallet var att Thomas Fuchs år 2005 installerade en solcellsanläggning på taket på sin bostad för sammanlagt 38 367,76 euro. För installationen erhöll han vidare som sagt ett engångsbidrag om 19 020 euro. Då anläggningen saknade lagringskapacitet levererades all producerad el till ett nät enligt ett avtal om tillgång till nätet, som den 1 juli 2005 ingicks på obestämd tid med bolaget Ökostrom Solarpartner, Ö Vertriebs-GmbH. Dessa leveranser ersattes till ett bruttopris av 1,181 euro/kWh och var mervärdesskattepliktiga. Den el som behövdes i det egna hushållet köptes tillbaka från nämnda bolag till samma pris som det för vilket den såldes. Mellan åren 2005 och 2008 konsumerade Tomas Fuchs omkring 44 600 kWh som togs från nätet för hushållsbehov. 11 156 kWh av den av honom producerade elen levererades slutligen till nätet och 8 645 kWh konsumerades direkt. All den el som producerades i solcellsanläggningen levererades alltså till nätet, närmare bestämt 19 801 kWh.<sup>13</sup>

EU-domstolen konstaterade inledningsvis att enligt artikel 4.1 i sjätte direktivet (nuvarande artikel 9.1) avses med skattskyldig person varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i artikel 4.2 i samma direktiv, oberoende av syfte eller resultat. Begreppet ekonomisk verksamhet definieras i artikel 4.2 i sjätte direktivet såsom innefattande alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster, däribland utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav. Domstolen hänvisade till tidigare praxis.<sup>14</sup>

<sup>13</sup> C-219/12 Fuchs, punkt 8–10 i domen.

<sup>14</sup> C-219/12 Fuchs, punkt 16–17 i domen med hänvisning till domarna av den 26 juni 2007 i målen C-284/04, T-Mobile Austria m.fl., REG 2007, s. I-5189, punkt 33, och C-369/04, Hutchison 3G m.fl., REG 2007, s. I-5247, punkt 27.

EU-domstolen uttalade också att det även av domstolens fasta praxis framgår att en bedömning av definitionerna av begreppen skattskyldig person och ekonomisk verksamhet ger vid handen att begreppet ekonomisk verksamhet har ett vitt tillämpningsområde och att det är fråga om ett objektivt begrepp, i den betydelsen att verksamheten ska bedömas i sig, oberoende av syfte och resultat.<sup>15</sup>

I sin bedömning konstaterade EU-domstolen att i förevarande fall består den i målet aktuella verksamheten av driften av en solcellsanläggning. En sådan verksamhet ska anses omfattas av begreppet ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4.2 i sjätte direktivet om den bedrivs i syfte att fortlöpande vinna intäkter. Domstolen konstaterade också att frågan huruvida verksamheten i fråga avser att fortlöpande vinna intäkter är en sakfråga som ska bedömas med hänsyn till alla omständigheter i det enskilda fallet, däribland vilken typ av tillgång som det är fråga om.<sup>16</sup>

Vidare uttalade domstolen att om en tillgång uteslutande är ägnad att utnyttjas ekonomiskt, är detta i allmänhet tillräckligt för att visa att ägaren utnyttjar den för ekonomisk verksamhet och följaktligen i syfte att fortlöpande vinna intäkter. Om en tillgång emellertid på grund av sin karaktär kan utnyttjas för såväl ekonomiska som privata ändamål, ska det utifrån samtliga omständigheter rörande dess nyttjande avgöras om den verkligen utnyttjas för att fortlöpande vinna intäkter. I det senare fallet kan jämförelsen mellan, å ena sidan, hur vederbörande faktiskt utnyttjar tillgången och, å andra sidan, hur motsvarande ekonomiska verksamhet i vanliga fall utövas, vara en metod som gör det möjligt att bedöma om den berörda verksamheten bedrivs i syfte att fortlöpande vinna intäkter. Här hänvisade domstolen till domarna i målen *Enkler*, punkt 28, och *Rēdlihs*, punkt 35.

Även om en häst är en tillgång som generellt och i princip kan användas privat har vi svårt att se att det gäller galopp- och travhästar som tränas professionellt och därmed också tävlar professionellt. De bör utgöra tillgångar som uteslutande är ägnade att utnyttjas ekonomiskt.

Skatteverket kommenterade domen på sin hemsida och ansåg att rättsläget nu var klarlagt. Verket anser att ”Det är därmed en ekonomisk verksamhet när en solcellsanläggning installeras på en villa och man mot ersättning kontinuerligt säljer antingen all el eller endast överskottselen in

15 Här hänvisade domstolen särskilt till domarna i de ovannämnda målen *T-Mobile Austria* m.fl., punkt 35, och *Hutchison 3G* m.fl., punkt 29.

16 Punkt 18–33 i domen.



på elnätet. Någon beloppsgräns finns inte för mervärdesskatten. Skyldigheten att registrera sig för och betala mervärdesskatt gäller alltså oavsett belopp.”

Vi kan inte annat än hålla med Skatteverket i denna analys. Då är det svårförståeligt att flera av Skatteverkets argument emot tävlingshästar som tillgång i ekonomisk verksamhet är kopplade till låga prisbelopp och dessutom ett fåtal tävlingstillfällen. I detta avseende kan vi erinra om följande uttalande från EU-domstolen:<sup>17</sup>

”Det framgår av domstolens praxis att denna definition visar hur omfattande det tillämpningsområde som täcks av begreppet ekonomisk verksamhet är och att begreppet har en objektiv karaktär, i den meningen att verksamheten bedöms i sig, oberoende av dess syfte och resultat. I regel kvalificeras en verksamhet som ekonomisk om den har en fortlöpande karaktär och utförs mot ersättning som erhålls av den som har utfört transaktionen.”

Med andra ord visar dessa två domar att det inte krävs särskilt mycket för att bedriva en ekonomisk verksamhet. Att det förekommer mervärdesskattepliktiga omsättningar är emellertid inte tillräckligt för att en verksamhet ska betraktas som ekonomisk. Det kan understrykas att förutsättningen för såväl förhandsbeskedet i HFD 2019 ref. 68 som förhandsavgörandet Bastová var att hästföretagaren uppfyllde kraven för att vara en beskattningsbar person som bedriver ekonomisk verksamhet. I målen prövades således inte denna fråga.

För denna prövning är begreppet *fortlöpande* viktigt. Som vi tolkar EU-domstolens rättspraxis ska man vid prövningen av om en verksamhet bedrivs fortlöpande bedöma om avsikten är att den ska ”fortgå under en längre tid” och ”inte bara tillfälligt”.

En hästverksamhet som bedrivits under många år, med flera hästar som har ett stort antal försäljningstillfällen (läs tävlingsstarter) måste, enligt vår uppfattning, uppfylla kravet på en fortlöpande bedriven verksamhet. Vi kan nu dessutom diskutera om det finns ett sådant krav inom EU-rätten. Det är ju inte något som är reglerat i direktivet. I rättsfallet Götz, C408/06 anges följande i avgörandet:

”18. I artikel 4.2 i sjätte direktivet definieras begreppet ekonomisk verksamhet som innefattande alla verksamheter av ... personer som tillhandahåller tjänster, däribland utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att

17 C449/19 WEG (samfällighetsföreningen).

fortlöpande vinna intäkter därav. [...] Dessa senare kriterier, som avser verksamhetens fortlöpande karaktär och de intäkter som kan vinnas därav, gäller enligt rättspraxis inte enbart utnyttjandet av en tillgång utan samtliga transaktioner som avses i artikel 4.2 i sjätte direktivet. En verksamhet anses således i allmänhet vara ekonomisk när den är fortlöpande och utförs mot vederlag.”

Detta kan jämföras med att det i *Kostov C-62/12* anges att: ”begreppet beskattningsbar person bör definieras så, att medlemsstaterna för att skatten skall vara så neutral som möjligt kan låta beteckningen omfatta personer som vid enstaka tillfällen utför vissa transaktioner.”<sup>18</sup>

Vi vill då återigen erinra om att Sverige i sin interna lagstiftning inte infört ett krav på fortlöpande verksamhet. Inte heller kan vi tolka EU-domstolens praxis så entydigt att verksamheter som inte drivs fortlöpande automatiskt är uteslutna från att kunna vara ekonomiska. Däremot är i princip alla verksamheter som bedrivs fortlöpande ekonomiska om inte andra omständigheter talar däremot. Vi vill också lyfta upp följande citat från olika domar avgjorda av EU-domstolen:

- C-180/10 och C-181/10 *Slaby* – ”oberoende av huruvida transaktionerna sker fortlöpande och oberoende av frågan huruvida den person som har genomfört leveranserna bedriver verksamhet som producent, handlare eller tjänsteleverantör, i den mån som transaktionen inte endast innebär att en ägare utövar sin äganderätt”<sup>19</sup>,
- C-263/15 *Lajvér* – ”de enda intäkterna från utnyttjandet av dessa anläggningar är de blygsamma belopp som tas ut i avgift, om uttaget av avgiften är att anse som fortlöpande på grund av uttagens planerade varaktighet”<sup>20</sup>,
- C 369/04 *Hutchison* – ”begreppet ekonomisk verksamhet har ett vitt tillämpningsområde och att det är fråga om ett objektiva begrepp, i den betydelsen att verksamheten skall bedömas i sig, oberoende av syfte och resultat”<sup>21</sup>.

18 Punkt 29 i domen.

19 Citat från domstolens beslut.

20 Citat från domstolens beslut.

21 Punkt 29 i domen.

#### 4 HÅLLER STÄLLNINGSTAGANDET RÄTTSLIGT? (RÄTTSPRÅG 1)

Punkten 4.4.2 i Skatteverkets ställningstagande från 2021 speglar ett generellt utformat ställningstagande i denna del som till sin ordalydelse faktiskt innefattar alla företag med enbart tävlingsverksamhet med hästar, oavsett antal hästar.<sup>22</sup> Någon prövning av omständigheterna i det enskilda fallet ska således inte göras vid renodlad tävlingsverksamhet. Enligt vår uppfattning är detta inte i enlighet med de rättssäkerhetsprinciper som bör prägla skatteärenden. En transaktion är mervärdesskattepliktig om

- den utgör omsättning, dvs. är en tjänst som tillhandahålls mot ersättning eller en vara som levereras mot ersättning (2 kap. ML),
- tjänsten eller varan ska vara skattepliktig (3 kap. ML),
- den ska utföras av en beskattningsbar person (4 kap. ML), och
- det ska ske inom landet (5 kap. ML)

Beskattningsbar person är en person som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat (4 kap. 1 § 1 st. ML).

Med ekonomisk verksamhet avses varje verksamhet som bedrivs av en tjänsteleverantör. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav ska särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet (4 kap. 1 § 2 st. ML).

Mot bakgrund av grunden för Skatteverkets ställningstagande, att en häst generellt är en tillgång som kan användas för privat bruk, är en inledande fundering hur en travhäst respektive galopphäst som är uppstallad på annat ställe än vid ägarens bostad och som tränas professionellt av särskilt utsedd licensierad tränare kan användas för privata ändamål.<sup>23</sup>

22 I sin rättsliga vägledning har dock uttalandet förtydligats utan att ändras till sin formulering. Med utgångspunkt i ett fall från verkligheten berörs ett kommanditbolag som äger 600 travhästar som används för tävling. Skatteverket skriver att kommanditbolagets omsättningar utöver startpengar och ersättningar i premielopp även består i försäljning av 50–70 hästar per år. Kommanditbolaget får enligt myndigheten anses bedriva en ekonomisk verksamhet där tävlandet ingår. Detta motiveras av att den årliga försäljningen av travhästar som kommanditbolaget har talar för att det vidtas aktiva åtgärder för att försäljningarna är fortlöpande och att de sker på liknande sätt som för andra ekonomiska aktörer som bedriver handel med travhästar.

23 Den som rider en galopphäst får t.ex. normalt inte väga över 60 kg. Inte heller lämpar sig en travhäst att ridas av hästägaren och det torde vara få som kör travhästar för personligt nöje. Det torde således vara endast i undantagsfall som hästägare har till hobby att rida galopphästar, köra travhästar eller själv tävla med sina hästar.

I Sverige finns ca 355 000 hästar och av dem är rent teoretiskt 30 000–35 000 trav- och galopphästar som uppfyller villkoren för att anmälas till tävlingar utifrån ålder. Vad gäller trav är det i praktiken sedan enbart möjligt för de ca 15 000 travhästar som tränas av en professionell licensierad tränare och genomfört en godkänd prestation under de senaste 12 månaderna att tävla.<sup>24</sup> Det är dessa hästar som Skatteverkets granskning inriktas på.

Att ha en häst hos en licensierad tränare är förenat med kostnader för träning, skötsel och uppstallning. För dem kan det svårligen, enligt vår uppfattning, finnas ett privat syfte. Finns inget syfte att tävla behöver hästen inte heller skötas och tränas av en licensierad tränare. Frågan om en häst används privat eller inte är givetvis en fråga som inte lämpar sig att generalisera utan måste prövas utifrån det enskilda fallets förutsättningar.

Vid sin avvisning av ovan angivna ansökningar om förhandsbesked förutsatte Skatterättsnämnden att en konkret och ingående granskning skulle ske vid den löpande granskningen. Det är inget som vi har sett i praktiken. Det är i stället legio i Skatteverkets beslut att de med svepande ordalag och endast med hänvisning till ställningstagandet underkänner momsdeklarationer. Myndigheten har ju i detta lanserat sin uppfattning, tävlingsverksamhet med hästar kan aldrig utgöra ekonomisk verksamhet. Någon särskild prövning av omständigheterna behöver därför inte göras av den granskare vartill ställningstagandet riktas.

Mot bakgrund av den generella åsikten att en häst kan användas privat görs i ställningstagandet en generell bedömning att det inte är fråga om ekonomisk verksamhet baserad på de nämnda fyra punkterna. Dessa punkter ska vi nu diskutera närmare.

*Den första av Skatteverkets fyra punkter* är att det endast är möjligt med ett begränsat antal försäljningar (läs tävlingar). Vi anser att denna omständighet inte i sig kan medföra att fråga inte är om ekonomisk verksamhet. Den talar faktiskt närmast emot Skatteverkets egna uttalanden att man måste göra bedömningen ”utifrån vad som är normalt för den typ av verksamhet som bedrivs”. Då det inte är möjligt att starta en tävlingshäst varje dag då kan man inte rimligtvis kräva att hästen ska starta varje dag för att det ska vara ekonomisk verksamhet, eftersom det just är normalt att inte starta hästen varje dag i denna typ av verksamhet.

---

24 Med det menar vi att hästen genomfört ett kvalificeringslopp eller deltagit i ett tävlingslopp och fått en godkänd tid, dvs. inte blivit diskvalificerad.

Jämförelse kan här också göras med skogsbruk. Verksamheter inom denna bransch är otvetydigt ekonomisk verksamhet. I skogsbruk får således skogsägaren momspliktiga transaktioner i form av utgående moms tre gånger per livscykel (från plantering till slutavverkning) som är 70–100 år. För i princip varje verksamhetsår kommer det ingående moms. Detta har inte medfört att verksamheten har ansetts utgöra något annat än ekonomisk verksamhet och om det finns ett generellt krav på fortlöpande anser EU-rätten därmed uppenbarligen att detta krav är uppfyllt även om omsättningarna är få.<sup>25</sup>

Vi vill här också understryka att i 4 kap. 1 § andra första stycket ML anges ”Med ekonomisk verksamhet avses varje verksamhet som bedrivs av ... en tjänsteleverantör, ...”. För tjänsteleverantörer finns således inte något lagreglerat krav på ett syfte att fortlöpande vinna intäkter. Som vi tolkar EU-domstolens rättspraxis ska man vid prövningen av om en verksamhet bedrivs fortlöpande bedöma om avsikten är att den ska ”fortgå under en längre tid” och ”inte bara tillfälligt”.

*Den andra punkten* är att avtal endast kan tecknas för varje försäljningstillfälle. Det är en omständighet som torde gälla för de flesta konsulter och det intressanta bör vara hur verksamheten långsiktigt bedrivs. Med utgångspunkt i den praktiska verkligheten för en ägare till en travhäst kan noteras att vid två års ålder kan hästen anmälas till ett premiellopp och om hästen godkänns utbetalas en premie på 20 000 kr till hästens ägare. Detta belopp är ju sedan HFD 2022 ref. 3 otvetydigt momspliktigt.

Sedan tävlar hästen och ”tävlingskarriären” inleds normalt det år då hästen är tre år, men i vissa fall kan detta ske redan som tvååring på hösten. Varje frisk häst kommer under varje år att starta i 8–15 travlopp och hästägaren erhåller då mellan 12 000–22 500 kr i garanterad prissättning per år. Den normala tävlingstiden för en travhäst är ca 4–6 år, men tävlingsperioden kan mycket väl vara upp till 9–11 år. Det ger som minst 48 000 kr och som mest 247 500 kr i fast prispeng under tävlingsperioden och 32–165 försäljningstillfällen. Sedan har de flesta hästföretagare många fler tävlingshästar än en i sitt stall och bedriver sin verksamhet under lång tid genom att successivt äga olika hästar.

Vidare erhåller hästägaren sin andel av de rörliga prispengarna och detta belopp kan vara betydande, ofta många gånger den garanterade

25 Se t.ex. mål C-263/11, Rëdlihs.

delen. Genom det stora antalet starter och de stora prispengarna finns ett grundläggande syfte att fortlöpande vinna intäkter.

Hästägarens ”uppsida” är förutom premieintäkterna och tävlingsintäkterna att ägaren om hästen blir framgångsrik i förtid (dvs. innan hästens normala tävlingsperiod avslutas) kan sälja den till någon som bedriver avelsverksamhet eller som fortsätter att tävla med den. Tävlingsverksamheten kan således sägas vara ”skyltfönstret” för såväl kommande försäljningar som kommande övergångar till egen eller annans avelsverksamhet.

Här bör starkt understrykas tävlingsmomentets stora betydelse för att meritera hästen för avel. För värdet på avkomman är föräldrarnas tävlingsmeriter mycket betydelsefulla, det är kanske den allra viktigaste meriten. Därför måste man för den hästverksamhet som nu aktuella hästföretagare bedriver tävla med hästarna för att meritera dem.

En hästverksamhet som bedrivits under många år, med flera hästar som har ett stort antal försäljningstillfällen (läs starter) måste, enligt vår uppfattning, uppfylla kravet på en fortlöpande bedriven verksamhet. Det kan dessutom diskuteras om det finns ett sådant krav inom EU-rätten.

Skatteverket anger också som *en tredje punkt* att hästägares försäljningar görs till lågt pris. Med det menas den garanterade delen av prispengar. När HFD avgjorde frågan i HFD 2019 ref. 68 var denna del av prispengarna 500 kr per tävling och detta har från och med 1 januari 2022 höjts till som lägst 1 500 kr (i vissa fall 2 500 kr). Det bör här också noteras att HFD i 2019 års dom bedömde att de 500 kr var momspliktiga och vidare finns som bekant inte någon lagreglerad omsättningsgräns, inte heller denna omständighet kan i sig medföra att fråga inte är om ekonomisk verksamhet.

Som *en fjärde punkt* för Skatteverket fram att en hästägare inte kan påverka ersättningsnivån. Detta kan inte heller i sig påverka bedömningen av om en tävlingsverksamhet med hästar är ekonomisk verksamhet eller inte. Omständigheten finns också regelmässigt vid t.ex. franchising.

Vi vill också kommentera frågan om det är två olika transaktioner när en häst tävlar. Skatteverket för i sin argumentation alltid fram att hästägaren får startpengar och prispengar, trots att denna distinktion inte har stöd i tävlingsbestämmelserna. Som vi tolkar HFD 2019 ref. 68 ger domen stöd för att den fasta och rörliga ersättningen ska betraktas som kommande från samma tillhandahållande. Detta är något som vi anser talar för att även den rörliga ersättningen ska beaktas vid bedömningen av om hästägaren bedriver ekonomisk verksamhet. Referatstexten i målet lyder således på följande sätt:

”Det utgör omsättning av en tjänst när en hästägare som är en beskattningsbar person låter en häst starta i en travtävling där tävlingsarrangören lämnar en ersättning om 500 kr till samtliga startande oavsett placering. Beskattningsunderlaget ska bestämmas till detta belopp även om hästägaren får ytterligare ersättning baserad på hästens placering i loppet.”

Det tolkar vi som att HFD menar att fråga är om samma transaktion och tjänsten är att låta hästen starta i t.ex. en travtävling, vilket sedan ger arrangören möjligheter att driva sin verksamhet. Notera också punkt 10 i domen där HFD anger att man prövar om tävlandet utgör en omsättning, man prövar inte starten för sig och resultatet av tävlingen för sig:

”Den första frågan som Högsta förvaltningsdomstolen ska ta ställning till är om det utgör omsättning av en tjänst i mervärdesskatterättslig mening när en hästägare låter en häst starta i en travtävling där tävlingsarrangören lämnar en ersättning om 500 kr till samtliga startande oavsett placering. Om det anses vara fråga om omsättning ska vidare bedömas hur beskattningsunderlaget ska bestämmas om hästägaren utöver detta belopp får ytterligare ersättning baserad på hästens placering i loppet.”<sup>26</sup>

Om även vi ska tillåta oss att generalisera har vi svårt att se något annat än att de flesta ägare till professionellt tränade trav- och galopphästar, för att inte säga alla, är beskattningsbara personer som bedriver ekonomisk verksamhet. Det borde i alla fall stå klart att ett generellt synsätt att alla som bara bedriver tävlingsverksamhet med hästar inte bedriver ekonomisk verksamheten är felaktigt. Dessutom är det så att ju längre som verksamheten bedrivits och ju fler hästar man haft/har, desto större är chansen att man är en beskattningsbar person som bedriver ekonomisk verksamhet.

Detta talar möjligen för införandet av en praktisk tumregel som kan underlätta den praktiska tillämpningen. Såväl antal år som verksamheten bedrivits som antal professionellt tränade hästar man har/haft borde vara naturliga inslag i en sådan tumregel.

## 5 KONSEKVENSEN AV HFD 2021 REF. 52 (RÄTTSFRÅGA 2)

Nästa rättsfråga gäller frågan om vilken rättsverkan en registrering till mervärdesskatt för tävlingsverksamhet för hästar har. Detta har HFD nyligen tagit ställning till. I domen<sup>27</sup> gör HFD en svensk tolkning av de EU-

26 Se också punkt 24 där HFD anger ”... om bolaget får ytterligare prispengar utöver den fasta ...”.

27 HFD 2021 ref. 52.

rättsliga principerna om skydd för berättigade förväntningar och om rätts-säkerhet.

Skatteverket för nu fram i ett antal processer att då de 2021-04-13 publicerat sin ändrade uppfattning om tävlande med hästar kan inte hästföretagare anses ha berättigade förväntningar från och med detta datum. Vi kan nu konstatera att Skatteverket i ställningstagandet inte prövat omständigheterna i det enskilda fallet och inte heller är ställningstagandet överklagningsbart.

Särskilt intressant är att notera punkterna 20, 21 och 24 i domen. Vi har markerat intressanta och viktiga formuleringar:

”Det kan vidare konstateras att EU-domstolens uttalande i målet Breitsohl om att skattskyldigheten inte kan fränkännas någon retroaktivt utom i fall av bedrägeri eller missbruk är generellt formulerat (se punkt 38 i EU-domstolens dom). EU-domstolen hänvisar därvid till *principerna om skydd för berättigade förväntningar och om rätts-säkerhet*. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening är dessa principer lika relevanta oavsett de skäl som Skatteverket har för att ompröva den bedömning av skattskyldigheten som myndigheten tidigare har gjort med anledning av en ansökan om registrering till mervärdesskatt. Under förutsättning att ansökan har skett i god tro och den sökande har lämnat de uppgifter som Skatteverket behövt för att kunna fatta beslut om registrering bör den sökande således kunna förlita sig på att skattskyldigheten består till dess att myndigheten meddelar annat (jfr Breitsohl, punkt 39 och Elmeka, C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563, punkt 32 samt där angiven rättspraxis).”<sup>28</sup>

”Det har inte påståtts att bolaget i samband med registreringen har lämnat ofullständiga eller vilseledande uppgifter eller på annat sätt gjort sig skyldigt till bedrägeri eller missbruk. *I och med beslutet att registrera bolaget till mervärdesskatt för hästverksamheten har Skatteverket bedömt att denna verksamhet är en ekonomisk verksamhet. Skatteverket har inte under den tidsperiod som den aktuella ingående skatten avser meddelat bolaget att myndigheten inte längre står fast vid den uppfattningen. Avdrag för ingående mervärdesskatt kan därför inte vägras på den grunden att verksamheten inte uppfyller förutsättningarna för att vara en ekonomisk verksamhet.*”<sup>29</sup>

”Som framgått har Skatteverket emellertid godtagit att hästverksamheten är en ekonomisk verksamhet och registrerat bolaget till mervärdesskatt för denna verksamhet. Avdrag för ingående skatt avseende förvärv som är hänförliga till verksamheten kan då inte vägras enbart med hänvisning till en allmänt hållen invändning om att all ingående mervärdesskatt i verksamheten har avsett

28 Kursivering gjord av författarna.

29 Kursivering gjord av författarna.



förvärv för privat bruk. Några konkreta omständigheter som talar för att förvärven, eller vissa av dem, har skett för privat bruk har inte presenterats. Mot denna bakgrund kan avdrag för den ingående skatten inte nekas på den grunden att den avser privata levnadskostnader för bolagets ägare.”<sup>30</sup>

Enligt vår uppfattning kan ett ställningstagande inte ges sådan rättsverkan att det upphäver och neutraliserar ett fortfarande gällande registreringsbeslut till mervärdesskatt. Det kan inte heller ges en sådan rättsverkan att det upphäver tillämpningen av de grundläggande principer för rättssäkerhet som HFD prövat. Ett ställningstagandes syfte är istället endast att styra Skatteverkets verksamhet och därmed de anställdas myndighetsutövning. Ställningstaganden är inte bindande för vare sig skattskyldiga eller domstolar. På hemsidan skriver Skatteverket:

”Skatteverkets ställningstaganden innehåller en redogörelse för Skatteverkets uppfattning i rättsliga frågor. De är styrande för Skatteverkets verksamhet och möjliggör för privatpersoner och företag att få tillgång till information om Skatteverkets ståndpunkt i rättsliga frågor.”

Enligt HFD ska den skattskyldige kunna förlita sig på att skattskyldigheten enligt registreringen består till dess att myndigheten meddelar annat. Vi kan inte tolka detta på annat sätt än att det är den skattskyldige som ska meddelas, vilket inte görs vid generellt utformade ställningstaganden och meddelanden. Och det som ska meddelas kan inte vara annat än att skattskyldigheten enligt registreringen inte längre består och det kan med rättsverkan bara meddelas efter en avregistrering eller möjligen direkt efter starten på en process om avregistrering.<sup>31</sup>

När det gäller begreppet ”meddelande” kan noteras att det finns en central publikation av dokument med rubriken ”Skatteverkets meddelanden (SKV M)”. Enligt hemsidan innehåller de information om hur lagar påverkar privatpersoner och företag. De är generellt framtagna och riktar sig inte till individuella skattskyldiga. De kan inte överklagas och har i sig ingen rättsverkan.

30 Kursivering gjord av författarna.

31 I skrivande stund börjar nu de rättsfall vad gäller underkända momsdeklarationer som vi tvingas driva att öka dramatiskt. Ett mål har redan avgjorts och Förvaltningsrätten i Malmö menar i sin dom att ställningstagandet inte var riktat mot bolaget och inte kan anses utgöra ett sådant meddelande från Skatteverket som HFD avsåg i HFD 2021 ref. 52 (dom 2022-02-31 i mål 1031-22).

Inte heller andra former av direkta meddelanden från handläggare på Skatteverket till skattskyldiga kan överklagas, vilket påtalas av Skatteverkets tjänstemän när de sänder ut skrivelser till individuella skattskyldiga med rubriken meddelande. Inte heller ett sådant meddelande bör givetvis påverka frågan om den skattskyldige då kan ha berättigade förväntningar.

## 6 SAMMANFATTANDE SLUTSATSER

Vi kan avslutningsvis konstatera att Skatteverkets granskningar av hästföretagare enligt ovan ökar i snabb takt. Som framgår av denna artikel anser vi att Skatteverkets uppfattningar vilar på tveksam grund och det är därför mycket olyckligt att vi nu tvingas driva fler och fler fall i domstolarna.

Vi anser att något måste göras från lagstiftarens sida. Det är att snabbt utveckla och förtydliga Skatterättsnämndens uppdrag så att fler fall kan avgöras i högsta instans så samhället slipper ha kostnaden för ett stort antal rättsfall med samma rättsfrågor. Vi tänker då främst på hästföretagare och våra domstolar. Vi ifrågasätter också resursanvändningen på Skatteverket; är detta verkligen något att satsa stora granskningsresurser på? Det torde inte vara mycket pengar man drar in och det osäkra rättsläget motiverar inte heller en sådan mängd processer som vi nu ser påbörjas.

*Jan Klerup och Urban Rydin har sedan lång tid arbetat med skattefrågor för företagare.*