

29 Trav- och galoppsportverksamhet

29.1 Hästsport i Sverige

I Sverige bedrivs hästsportverksamhet i många olika former.

De mest vanliga är

- ridsport, t.ex. vanlig fritidsridning, hoppning, dressyr, fälttävlan m.m.,
- travsport, dvs. tävling med särskilt registrerade hästar som bedrivs på ett antal travbanor i landet,
- galoppsport, dvs. tävling med särskilt registrerade hästar som bedrivs på ett antal galoppbanor i landet.

Att trav- och galopphästar registreras har sin bakgrund bl.a. i att trav- och galoppsportens organisationer, Svenska Travsportens Centralförbund (STC) och Svenska Galoppförbundet (SG), ska främja hästaveln och se till att intresset hålls vid liv och utvecklas. Genom ett riksdagsbeslut våren 1985 lämnade Lantbruksstyrelsen över huvudmannaskapet för trav- och galopphästar till STC respektive SG. Dessa organisationer fick då ansvaret för att sköta avelsvärdering och hästkontroll på ett sådant sätt att kvalitén och utvecklingen inom aveln främjades.

Alla hästar som ska verka inom trav- respektive galoppsportverksamhet måste registreras. I samband med registreringsförfarandet sker en identifiering och blodprov tas för härstamningskontroll, varefter ett unikt registreringsnummer inläggs i ett databaserat register hos STC respektive SG.

Vad som sägs i det följande avser endast registrerade trav- och galopphästar. Ridsportverksamhet bedrivs huvudsakligen under icke yrkesmässiga former, varför denna typ av verksamhet normalt inte medför skattskyldighet enligt ML. I kommersiellt bedrivna ridskolor förekommer dock verksamhet som medför skattskyldighet i form av bl.a. tillhandahållande av idrottstjänster (ridlektioner, 6 % moms) och inackordering av hästar (25 % moms). Se även avsnitt 28.2.

Inom trav- och galoppsporten kan verksamheten bedrivas med varierande inriktning. De vanligast förekommande är följande

- den som föder upp hästar i syfte att antingen sälja dessa vidare eller behålla dem för tävling i egen regi (uppfödning),
- den som mot betalning låter sin – eller uppstallad – hingst betäcka ston (hingsthållning),
- den som är registrerad hästägare inom trav- och galoppverksamhet och
- den som tränar hästar för trav- och galoppverksamhet.

Exempel på inkomster som respektive verksamhet genererar

- inkomster av försäljning av unghästar från uppfödningssamheten,
- inkomster från hingsthållningen i form av betäckningsavgifter,
- inkomster i form av prispengar för deltagande i trav- och galopptävlingar,
- inkomster i form av premier för deltagande i premie- och kvallopp.

29.2 Olika former för att bedriva trav- och galoppverksamhet

Eftersom ovannämnda verksamheter kan bedrivas i ett antal olika former så följer här en genomgång av momskonsekvenserna för dessa. Ovan nämnda omsättningar omfattas av skatteplikt enligt 3 kap. 1 § ML. I de fall verksamheterna nedan bedöms som yrkesmässiga i enlighet med 4 kap. 1 § ML så följer att skattskyldighet (1 kap. 1 och 2 §§ ML) och avdragsrätt (8 kap. ML) föreligger.

Aktiebolag

Uppfödning, hingsthållning, hästägande och träning av trav- och galopphästar som bedrivs i aktiebolagsform med registrerade trav- och galopphästar anses nästan alltid utgöra yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § ML.

Kommanditbolag/ handelsbolag

För att handels- och kommanditbolag (HB/KB) ska föreligga måste de vara registrerade hos PRV. Om registrering hos PRV inte gjorts föreligger ett enkelt bolag.

Eftersom verksamheten bedrivs av juridisk person som bildats genom att två eller flera har avtalat om att gemensamt utöva näringsverksamhet i bolag, och bolaget registrerats hos PRV föreligger, i likhet med aktiebolag, normalt även här yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § ML.

Ett HB/KB som förvärvat trav- eller galopphästar och satt dem i yrkesmässig träning hos en licensierad tränare får således anses bedriva en yrkesmässig verksamhet. Ekonomiska aktiviteter förekommer genom inköp av häst och bekostande av träning samtidigt som träningen syftar till att erhålla intäkter i bolaget (vinstsyfte).

**KR-dom:
Uppbyggnad i HB**

KR i Göteborg har i en dom 2000-04-20 (mål nr 3253-1997) medgett ett HB, som köpt en travhäst, återbetalningsrätt under ett uppbyggnadsskede. Hästens inköpspris var 75 000 kr inkl. moms och hästen sattes omgående i träning under en professionell travtränare. Kostnaden för träningen under det första året uppgick till 66 000 kr exkl. moms. Efter att ha hänvisat till EG-rätten fann kammarrätten att bolaget styrkt att avsikten med förvärvet av hästen var att bedriva travverksamhet, som skulle ge momspliktiga inkomster i form av prispengar. Domen är inte överklagad.

Den som äger en eller flera trav- eller galopphästar men inte aktivt bedriver någon verksamhet för att erhålla inkomster (uppfödning, tävling etc.) kan inte anses bedriva någon yrkesmässig verksamhet. Exempel härpå är när hästarna mera kan ses som sällskapsdjur eller används för vanlig fritidsridning.

Enskild firma

Näringsverksamhet i företagsformen enskild firma anses föreligga avseende uppfödning av trav- och galopphästar i de fall uppfödningens verksamheten inriktas på försäljning av föl eller unghästar till utomstående. Detta gäller även om verksamheten endast bedrivs med ett enda avelssto. Beträffande hingsthållning anses näringsverksamhet normalt alltid föreligga. När det gäller ägande av tävlingshästar så anses näringsverksamhet i enskild firma normalt föreligga i de fall man äger minst tre hästar. Vid bedömning av antalet hästar räknas delägd häst i detta sammanhang som en häst. Jfr vad som nedan sägs om enkelt bolag.

Undantag från denna regel kan uppkomma i bl.a. följande situationer

- försörjning från hästverksamheten, RÅ 1973 ref. 52,
- kombinerad verksamhet i familjen, RÅ 1989 not. 46,
- verksamhetens kontinuitet, RN 1966 4:7,
- handel med hästar i betydande omfattning.

I de fall näringsverksamhet anses föreligga enligt ovan så är verksamheten yrkesmässig enligt 4 kap. 1 § ML. I andra fall anses i stället verksamheten utgöra s.k. hobby. Jfr vad som nedan sägs om hobbyverksamhet.

Enkelt bolag

När verksamheten bedrivs i formen enkelt bolag sker bedömningen på delägarnivå huruvida yrkesmässig verksamhet enligt ML föreligger. Detta innebär att yrkesmässigheten kan bedömas olika för respektive bolagsmän beroende på dennes hästägarsituation i övrigt. En häst som ägs i ett enkelt bolag kan således utgöra yrkesmässig verksamhet för en bolagsman – som äger t.ex. två eller flera hästar utöver den i det enkla bolaget – men anses vara hobbyverksamhet för en annan.

En bolagsägare, som själv äger två travhästar förutom den tävlingshäst som ingår i det enkla bolaget och vars verksamhet således är yrkesmässig, blir skattskyldig för försäljning av sin andel såsom försäljning av vara. Andelen i hästen kan sägas vara ideell – eftersom man inte kan avtala om försäljning av särskild del av hästen – men fråga är i momshänseende om försäljning av vara. Om rätt till avdrag inte förelåg vid förvärvet av hästen undantas försäljningen från skatteplikt enligt 3 kap. 24 § ML.

Mer om enkelt bolag samt möjligheten att låta en av delägarna tillsvidare svara för redovisningen och betalningen av bl.a. moms finns att läsa om i avsnitt 9.4.

Hobbyverksamhet

I de fall hästsportverksamheten inte är att betrakta som näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 L utgör den, för fysisk person, inkomst av hobbyverksamhet och beskattas i förekommande fall i inkomstskattelagen. Inkomst av tjänst utgör inte yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § ML. SKV anser dock att sådan hobbyverksamhet, i de fall ersättningen för omsättningen i verksamheten under beskattningsåret överstiger 30 000 kr, kan anses bedriven i former som är jämförliga med en till näringsverksamhet hänförlig rörelse och således anses vara yrkesmässig enligt 4 kap. 1 § 2 p. ML. Anledningen härtill är bl.a. att alla hästar som deltar i totalisatortävlingar gör det i princip på lika villkor, varvid syftet är att "springa in pengar". Det torde i praktiken vara omöjligt för en tävlingsarrangör att kunna skilja på vilka vinnare av prispengar som bedriver sin verksamhet i form av näring eller hobby. Detta innebär att utgående moms redovisas på insprungna vinstpengar och att avdrag tillgodoräknas på ingående moms för träning, inköp av häst, transport- och veterinärkostnader m.m. Vid bedömningen om 30 000 kronorsgränsen överskrids eller inte ska hänsyn tas till, förutom prispengar, ersättning för avyttrade hästar m.m. Om försäljning av t.ex. en travhäst sker utan att utgående moms tas ut på grund av att omsättningen är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 24 § ML, ska försäljningssumman inte medräknas vid bedömning av om 30 000 kronorsgränsen överskrids. Det kan bli aktuellt i de fall då rätt till avdrag för ingående moms varken förelägg vid förvärvet av hästen eller vid mer betydande förvärv av

varor eller tjänster som tillförts hästen på grund av att förvärven ägt rum under ett år då 30 000 kronorsgränsen inte överskreds. Beträffande redovisning av utgående moms i samband med utbetalning av prispengar, se avsnitt 29.4.

RSV har i en skrivelse till STC 1993-04-16, dnr 12454-93/212, uttalat bl.a. följande:

Inom travsporten gäller att angivna prissummor är exklusive mervärdesskatt. Den enskilde hästägare som bedriver sin verksamhet i former jämförliga med näringsverksamhet behöver inte reducera sin vinstmarginal om beloppsgränsen kommer att överskridas. Det avräkningssystem som tillämpas är att jämställa med att tilläggsfakturerings görs. Angivna beloppsgränser blir då, under förutsättning att omsättningsgränsen överskrids, 30 000 kr exklusive respektive 37 500 kr inklusive mervärdesskatt.

Verksamhet i form av deltagande i totalisatorävlingar gällande trav- och galoppverksamhet bedrivs under mycket speciella förhållanden. Att sådan verksamhet kan anses som bedriven i former som är jämförliga med näringsverksamhet innebär inte att hobbyverksamhet generellt bör bedömas på samma sätt. Huvudregeln är enligt SKV:s uppfattning att sådan verksamhet som typiskt sett är hobby endast i undantagsfall kan anses som yrkesmässigt bedriven. Noteras bör att ridsportverksamhet, i de allra flesta fall, inte uppfyller kriterierna för att bedömas som en sådan verksamhet som är jämförlig med en till sådan näringsverksamhet hänförlig rörelse.

29.3 Utlandsägda hästar

Utländska företagare (såväl juridiska som fysiska personer) som bedriver yrkesmässig hästsportverksamhet i Sverige omsätter tjänster inom landet enligt 5 kap. 6 § 1 st. 1 p. ML. De ska därför vara momsregistrerade i Sverige. Denna registrering sker hos SKV i Stockholm. I de fall den utländske företagaren har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller fast etableringsställe, eller är bosatt eller stadigvarande vistas i ett land utanför EG ska han företrädas av ett ombud enligt 23 kap. 4 § SBL. Kravet på ombud gäller dock inte företagare från länder med vilka Sverige har en särskild överenskommelse om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar och utbyte av information i skatteärenden. Sådana överenskommelser finns exempelvis med Norge och Åland. Se vidare avsnitt 40.

Även för dessa utlandsägda hästar gäller överenskommelsen om central redovisning av utgående moms på prispengar (Se av-

snitt 29.4).

Det förekommer att ston transporteras från andra länder till Sverige för att bli betäckta. En sådan tjänst anses som arbete på vara och omfattas av bestämmelserna i 5 kap. 6 och 6 b §§ samt 11 § 3 p. ML. Under vissa förutsättningar kan därmed tjänsten anses omsatt utomlands.

Beträffande omsättning inom respektive utom landet se avsnitt 10 och 11.

29.4 Överenskommelse om central redovisning av utgående moms på prispengar

Den utgående momsen för hästägaren på intjänade prispengar redovisas centralt av STC och SG. Detta förfaringssätt har tills vidare lämnats utan erinran och gäller under förutsättning av att berörda parter godtar förfarandet. Den centrala redovisningen gäller oavsett i vilken form ägaren bedriver sin verksamhet. Hästägaren ska således inte redovisa in och betala eventuell utgående moms hänförlig till erhållna prispengar, eftersom denne erhållit dessa exklusive skatt. Central redovisning sker också av utgående moms på de premier som hästägare inom trav- och galoppsporten erhåller när deras hästar fullföljt premie- respektive kvallopp på ett godkänt sätt. Utgående moms vid försäljning av inventarier, verksamhetstillbehör m.m. ska dock hästägaren själv redovisa enligt allmänna regler. På samma sätt ska hästägaren själv redovisa och yrka avdrag för ingående moms avseende kostnader för hästsportverksamheten. För den hobbyhästägare som för beskattningsåret har en total omsättning som inte överstiger 30 000 kr blir dock detta inte aktuellt, eftersom han då inte bedriver yrkesmässig verksamhet och följaktligen inte heller är skattskyldig enligt ML.

Genom att göra en datakörning vid varje kalenderårs slut kan STC/SG fånga upp för mycket inbetald moms (avseende fysiska hobbyhästägare som inte blivit skattskyldiga enligt reglerna för näringsverksamhetsliknande former). Rättelse ska då ske hos både STC/SG och respektive sällskap. Den enskilde hobbyhästägaren påverkas inte av en sådan rättelse då, till prisplacerade hästar, utbetalda priser är exklusive moms.

29.5 Trav- och galoppbanor

Tävlingar och spel

Den verksamhet som bedrivs på en trav- eller galoppbana kan i momshänseende huvudsakligen delas upp i dels ett skattepliktigt tillhandahållande i form av tävlingar, dels ett icke skattepliktigt tillhandahållande som ger möjlighet för besökaren att ägna sig åt

spelverksamheten. Verksamheten blir därmed blandad i momshänseende.

Tillhandahållandet av själva tävlingsmomentet är närmast att jämföra med andra idrottstävlingar där tävlingsmomentet och möjligheten att följa tävlingarna är den tjänst som erbjuds och för vilken inträde betalas.

Spelet ger möjlighet för besökaren att på plats satsa pengar på de i respektive lopp deltagande hästekipagen, s.k. banspel. Förutom banspel förekommer förtidsspel hos ombud utanför arenan. Banspelet utgör ca 20 % av det totala spelet som AB Trav och Galopp (ATG) redovisar från samtliga trav- och galoppbanor i landet.

Vad som i det följande sägs om travverksamhet gäller i tillämpliga delar även för galoppverksamhet.

Blandad verksamhet

Som nämnts kan en trav- och galoppverksamhet huvudsakligen anses bestå av två olika slags tjänster, dels en tävlingsverksamhet som medför skattskyldighet, dels en spelverksamhet som inte medför skattskyldighet.

Av 8 kap. 13 § ML framgår att vid förvärv får avdrag för ingående moms göras endast för den del som är hänförlig till den verksamhet som medför skattskyldighet. Vid förvärv som är hänförligt till både del av verksamhet som medför skattskyldighet och del av verksamhet som inte medför skattskyldighet ska fördelning göras efter skälig grund enligt vad som följer av lagrummet. Se mer om blandad verksamhet i avsnitt 15.4.

Inkomst som inte föranleder skattskyldighet för moms

Spelverksamheten bedrivs av trav- och galoppförbunden i kommission för ATG (5 § avtalet mellan staten och STC respektive SG).

Från ATG erhållna medel enligt avtalet mellan staten och förbunden föranleder inte skattskyldighet för moms.

Spelinsatser föranleder inte skattskyldighet för moms.

Inkomster som föranleder skattskyldighet till moms

Följande inkomster föranleder skattskyldighet för moms

1. från hästägare uppburna anmälningsavgifter,
2. ersättningar för entréer, program och parkering,
3. inkomster från restaurangverksamhet och liknande,
4. sponsorpengar,
5. från hästägare erlagda insatser till s.k. insatslopp,
6. uthyrning av stallbyggnader samt

7. övrig försäljningsverksamhet.

Entréavgifter

Entréavgiften får i sin helhet ses som det vederlag som besökaren erlägger för att få tillträde till området och där kunna följa tävlingarna. Omsättning av entréavgifter är således att anse som skattepliktig och bör i sin helhet anses hänförlig till tävlingsverksamheten. Den som eventuellt önskar spela får betala en särskild avgift (spelinsats) för detta.

I 3 kap. 11 a § ML och 7 kap. 1 § 3 st. 10 p. ML finns vissa speciella bestämmelser för sport och idrott. För trav- och galoppsällskapen, som inte utgör allmännyttiga ideella föreningar, innebär bestämmelserna att moms ska redovisas med 6 % på entréavgifterna.

Frikort

Förutom betalda entréavgifter ska enligt 2 kap. 5 § ML även värdet av egna uttag ingå i den skattepliktiga omsättningen. Till egna uttag kan räknas nyttjande av frikort och liknande.

En uttagssituation föreligger i princip till den del eventuella besökare inte erlägger entréavgift utan nyttjar frikort eller liknande vilka tillhandahållits vederlagsfritt av travsällskapet. De avgifter som tas ut vid entré till trav- och galopptävlingar täcker enligt uppgift inte kostnaderna för de tillhandahållna tjänsterna. Detta innebär att utgående moms ska redovisas på ett värde motsvarande det en icke betalande besökare rätteligen skulle betalt om denne erlagt full entréavgift.

Frikort i form av årskort utdelas huvudsakligen till hästägare vid respektive sällskap. En hästägare som nyttjar sitt årskort utan att dennes häst deltar i den aktuella tävlingen bör föranleda uttagsbeskattning för travsällskapet.

Vidare utdelas frikort, förutom till gästande hästägare och tränare som har häst till start, även bl.a. till potentiella sponsorkunder m.fl. av vilka inte krävs någon form av motprestation. Denna senare kategori skulle kunna föranleda en uttagsbeskattning. Å andra sidan kan utgivande av fribiljetter ses som en form av PR- och reklamverksamhet avseende såväl tävlings- som spelverksamhet. För ingående moms avseende sådana utgifter hänförliga till den skattepliktiga tävlingsverksamheten föreligger därmed avdragsrätt. En eventuell uttagsbeskattning skulle då endast avse den del som är hänförlig till den icke skattepliktiga spelverksamheten.

**Anmälnings-
avgifter m.m.**

Anmälnings- eller startavgifter till tävlingar utgör ersättning för rätten att utöva idrottslig verksamhet. Sådana avgifter ska därför beläggas med 6 % moms. De insatsbelopp som hästägare erlägger, ofta successivt under en längre tid, och som berättigar till start i speciella lopp – t.ex. årslopp – läggs till den samlade prissumman i

**Spelverksamhet –
ej avdragsrätt**

dessa lopp. Insatserna utgör därför inte någon avgift för utövande av idrottslig verksamhet. Mot bakgrund härav ska insatserna beläggas med 25 % moms.

Exempel på utgifter som i sin helhet är hänförliga till spelverksamheten och för vilka det därmed inte föreligger någon avdragsrätt

- spelvinster,
- oddsindikator,
- totalisator (inkl. 5 m utanför totalluckorna),
- bevakning av transport avseende spelet.

Med totalisator bör avses alla utrymmen som har anknytning till eller används uteslutande av totalisatorpersonalen, såsom utrymmen för terminalerna, totalisatorchefens arbetsrum, lunchutrymmen och toaletter etc.

Tävlingsverksamhet – avdragsrätt

Exempel på utgifter som i sin helhet är hänförliga till tävlingsverksamheten och för vilka det därmed föreligger avdragsrätt

- tävlingsvinster,
- stallbyggnader,
- bankropp,
- tävlingsbyggnader,
- läktare, värmehall,
- parkeringsutrymmen, tillfartsvägar.

För övriga tävlingsutgifter föreligger full avdragsrätt till den del förvärvet i sin helhet är hänförligt till tävlingsverksamheten. I annat fall medges avdrag efter skälig grund.

För utgifter hänförliga till anläggningen får bedömning göras från fall till fall. Avdragsrätt bör t.ex. föreligga för den del som är hänförlig till bankroppen medan någon avdragsrätt inte bör föreligga för den del som avser totalisatorn.

**Gemensamma
förvärv**

Exempel på utgifter som är hänförliga till både spel- och tävlingsverksamhet och som därmed medför avdragsrätt efter skälig grund

- central administration, ekonomi, bokföring och revision,
- annonsering (i dagspress gällande både tävling och spel),
- driftkostnader, el och vatten,
- städning och bevakning av gemensamma utrymmen.

