



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Emmi Larsson

Hästuppfödning – näring eller hobby

Examensarbete
20 poäng

Handledare
Lars Pelin

Ämnesområde
Skatte- och bolagsrätt

Termin 9

Innehåll

| | |
|--|-----------|
| INNEHÅLL | 2 |
| SUMMARY | 1 |
| SAMMANFATTNING | 2 |
| FÖRORD | 3 |
| FÖRKORTNINGAR | 4 |
| 1 ALLMÄNT OM INKOMSTSLAGEN | 5 |
| 2 NÄRINGSVERKSAMHET | 7 |
| 2.1 Allmänt | 7 |
| 2.2 Rörelsekriterierna | 8 |
| 2.3 Bevisning | 15 |
| 2.4 Praxis | 16 |
| 2.4.1 Allmänt | 16 |
| 2.4.2 Regeringsrätten | 16 |
| 2.4.3 Kammarrätten | 18 |
| 2.4.4 Kommentarer till praxis | 21 |
| 3 HOBBYVERKSAMHET | 24 |
| 3.1 Hobbyverksamhet och IL | 24 |
| 3.2 Mervärdesskatt | 26 |
| 3.2.1 Mervärdesskattskyldighet | 26 |
| 3.2.2 Verkan av mervärdesskattskyldighet | 26 |
| 3.2.3 Omsättning som är skattepliktig | 28 |
| 3.2.4 Inom landet | 28 |
| 3.2.5 Varor eller tjänster | 28 |
| 3.2.6 Yrkesmässig verksamhet | 28 |
| 4 HUR BÖR BEDÖMNINGEN VARA OCH HUR BÖR REGLERNA SE UT | 32 |
| LITTERATURFÖRTECKNING | 37 |
| RÄTTSFALLSFÖRTECKNING | 38 |

Summary

To consider horsebreeding an industry must the activity fulfil the three demand made for industry, i.e. acquisition activity, professionalism and independence. The paper has placed its focus on acquisition activity.

The question however the activity will appraise fulfil the demand must an overall impression be done. Seeing that it is about making an unified judgement in the individual case is it as a rule very difficult to settle if a purpose of profit exist in an objective view. Thus has the law-maker failed to provide for the ability to anticipate, on of the taxation laws catchword.

The demand that acquisition activity shall exist appear to be lower to legal persons than to private businessmen. Thus has the law-maker additionally failed. The taxation laws must not affect the choice of type of company.

Earlier it developed according to custom a rule of thumb that stated that possession of one horse was hobby, three was industry and when possession of two it could be both hobby and industry, and there the circumstances besides had to be guiding. This custom has now been abandon. Today it is an overall impression that settles how the activity classifies.

The overall impression makes the ability to anticipate set aside.

At the moment does it neither appear from words of an Act, legislative history nor custom obviously where the border between industry and hobby regarding horsebreeding exist.

Concurrently as an unified appraisal in the individual case can make the demand for the ability to anticipate hard to satisfy, is it essentially likely the most fair appraisal. For the individual activity practician might perhaps the ability to anticipate be best satisfied if there are objectively established criterions for what will constitute industry or hobby.

According to my opinion ought horsebreeding, when it is a creating of a value, be considered as an industry, at least when it results in an income.

Sammanfattning

För att hästuppfödning skall betraktas som näringsverksamhet måste verksamheten uppfylla de tre rekvisit som ställs för näringsverksamhet, dvs förvärvsverksamhet, yrkesmässighet och självständighet. Uppsatsen har lagt sitt fokus vid förvärvsverksamhet.

Vid frågan om verksamheten skall bedömas uppfylla rekvisiten skall en helhetsbedömning göras. Eftersom det är fråga om att göra en samlad bedömning i det enskilda fallet är det som regel mycket svårt att avgöra om vinstsyfte föreligger objektivt sett. Därmed har lagstiftaren fallerat med att tillgodose förutsebarheten, en av skattelagstiftningens ledord.

Kravet på att förvärvsverksamhet skall föreligga synes ställas lägre för juridiska personer än för enskilda näringsidkare. Därmed har lagstiftaren ytterligare fallerat. Skattelagstiftningen skall inte påverka val av företagsform.

Tidigare utvecklades det i praxis en tumregel som angav att innehav av en häst var hobby, tre var näringsverksamhet och vid innehav av två det kunde vara både hobby och näring, och där omständigheterna i övrigt fick vara vägledande. Denna praxis har nu övergivits. I dag är det en helhetsbedömning som avgör hur verksamheten skall klassificeras.

Helhetsbedömningen gör att förutsebarheten får stå åt sidan.

För tillfället framgår det varken av lagtext, förarbeten eller praxis klart var gränsen mellan näringsverksamhet och hobbyverksamhet avseende hästuppfödning går.

Samtidigt som en samlad bedömning i det enskilda fallet kan göra att kravet på förutsebarhet kan vara svårt att tillfredsställa, är det i grunden troligen den mest rättvisa bedömningen. För den enskilde verksamhetsutövaren torde förutsebarheten vara bäst tillfredsställd om det fanns objektivt fastställda kriterier för vad som utgjorde näringsverksamhet eller hobby.

Enligt min uppfattning bör hästuppfödning, då det är ett värdeskapande, betraktas som näringsverksamhet, åtminstone om det medför intäkter.

Förord

Syftet med uppsatsen är att utreda under vilka förhållanden hästuppfödning betraktas som näringsverksamhet och under vilka förhållanden verksamheten betraktas som hobby.

Jag har valt att ta reda på rättsläget och därefter kommentera och ge egna förslag.

Jag har använt mig av lagtext, förarbeten, doktrin och skatteverkets skrivelser och handledningar m.m.

Uppsatsen disponeras på det sätt att det inledande kapitlet anger allmänt om inkomstlagen, därefter behandlas näringsverksamhet, med betoning på förvärvsverksamhet, därefter behandlas hobbyverksamhet och uppsatsen avslutas med hur bedömningen bör vara och hur reglerna bör se ut.

Uppsatsen behandlar verksamheter och transaktioner som sker inom landet av svenska fysiska och juridiska personer bosatta i Sverige. Med hänsyn till detta har för enkelhetens skull därmed alla lagregler som reglerar andra förhållanden ignorerats.

Förkortningar

IL
KR
ML
RR
SkbL

Inkomstskattelag (1999:1229)
Kammarrätten
Mervärdesskattelag (1994:200)
Regeringsrätten
Skattebetalningslag (1997:483)

1 Allmänt om inkomstlagen

Ett aktiebolags inkomster beskattas i inkomstlaget näringsverksamhet.

Fysiska personer kan däremot beskattas i något av tre olika inkomstslag; inkomst av näringsverksamhet, inkomst av kapital eller inkomst av tjänst.¹

Enligt 13 kap 1 § IL räknas inkomster och utgifter på grund av näringsverksamhet till inkomstlaget näringsverksamhet. Med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. Det är således tre rekvisit som här ställs upp som samtliga måste vara uppfyllda för att en inkomst eller en utgift skall vara hänförlig till näringsverksamhet:

- förvärvsverksamhet
- yrkesmässighet
- självständighet

Detta inkomstslag är det som omfattar de ekonomiskt mest komplicerade transaktionerna och huvuddelen av de skatteproblem som uppstår i den praktiska rättstillämpningen står att finna här.²

Inkomst av näringsverksamhet beskattas progressivt. Skattesatsen beräknas till mellan ca 30 – 56 %.³

Enligt 41 kap 1 § IL räknas inkomster och utgifter på grund av innehav av tillgångar och skulder, och i form av kapitalvinster och kapitalförluster till inkomstlaget kapital. Till inkomstlaget kapital räknas inte inkomster och utgifter som räknas till inkomstlaget näringsverksamhet.

Inkomst av kapital beskattas med en skattesats på 30%. Den reella skattesatsen kan dock variera nedåt på den grund att det i somliga fall görs undantag från att hela vinsten skall beskattas.⁴

Enligt 10 kap 1 § IL räknas inkomster och utgifter på grund av tjänst till den del de inte skall räknas till inkomstlaget näringsverksamhet eller kapital till

¹ Beskattning av en inkomst förutsätter att inkomsten eller utgiften faller under något av inkomstlagen.

² Lodin, S-O, Lindencrona, G, Melz, P, Silfverberg, Ch, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, 11 uppl, 2007, s.238

³ se 65 kap IL. Skattesatsen varierar dels beroende av inkomstens storlek, dels beroende på variationer på den kommunala skattesatsen.

⁴ Se tex vid beskattning vid försäljning av privatbostadsfastighet och näringsfastighet, 45 kap 33 § IL, eller vid utdelningar och kapitalvinster på kvalificerade aktier, 57 kap 20 och 21 §§ IL.

inkomstslaget tjänst. Med tjänst avses anställning, uppdrag och annan inkomstgivande verksamhet av varaktig eller tillfällig natur.⁵

Inkomst av hobbyverksamhet särbehandlas på ett sätt som ett eget inkomstslag, på det viset att vinster läggs samman med annan inkomst av tjänst, medan ett eventuellt underskott varken får dras av från annan inkomst av hobbyverksamhet eller annan inkomst av tjänst.⁶

Inkomst av tjänst beskattas liksom inkomst av näringsverksamhet progressivt, och med samma skattesatser som tidigare nämnts. Vid beräkning av skatt, och likaledes marginalsatt, läggs inkomst av tjänst och näringsverksamhet tillsammans.

Innan skattereformen gällde att en inkomst hänfördes till inkomstslaget rörelse bara om den inte hänfördes till tjänst. Rörelse var alltså ett restinkomstslag i förhållande till tjänst. Efter skattereformen gäller det motsatta, nämligen att tjänst är ett restinkomstslag i förhållande till näringsverksamhet.⁷

⁵ 10 kap 1 § 3 st – 4 § behandlar utförligare vad som räknas och inte räknas till inkomstslaget tjänst.

⁶ 12 kap 37 § IL.

⁷ Prop. 1999/2000:2

2 Näringsverksamhet

2.1 Allmänt

Inkomst av näringsverksamhet beskattades t o m 1990 i tre olika inkomstslag; jordbruksfastighet, annan fastighet samt rörelse. Numera är all näringsverksamhet hänförlig till ett enda inkomstslag.

Med näringsverksamhet avses, som nämnts ovan, förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. För att det skall vara fråga om näringsverksamhet skall samtliga tre rekvisit vara uppfyllda. Lagtexten anger inte vidare vad dessa rekvisit innebär. I förarbetena anges för rörelse att ”verksamheten skall vara varaktig, självständig och ha ett objektivt fastställbart vinstsyfte” och att dessa rekvisit kommer att gälla även för inkomstslaget näringsverksamhet.⁸ De i IL angivna rekvisiten för näringsverksamhet motsvaras således av de rekvisit som gällde för avgränsningen av inkomstslaget rörelse enligt äldre lagtext. Därmed är äldre rättspraxis fortfarande av värde.

Den person som avser att bedriva näringsverksamhet får börja med att söka F-skattesedel. Enligt 4:7 SkbL skall, med vissa undantag, en F-skattesedel efter ansökan utfärdas för den som uppger sig bedriva eller ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet här i landet, såvida det inte finns skäl原因 anledning att anta att näringsverksamhet varken bedrivs eller kommer att bedrivas. För att F-skattesedel skall kunna utfärdas måste således den enskilde personen uppfylla rekvisiten för näringsverksamhet.

All inkomst som beskattas hos juridiska personer, dit aktiebolag tillhör, hänförs till ett enda inkomstslag – näringsverksamhet. Detta är således en skillnad mot den enskilde näringsidkaren, som förutom inkomst av näringsverksamhet även kan ha inkomst av tjänst och kapital. För aktiebolag har det nästan alltid varit en presumtion att bolagets verksamhet är näring (rörelse).⁹ Därmed inte sagt att all hästuppfödning driven av ett aktiebolag med automatik bedöms tillhöra näringsverksamheten och därigenom avdrag medges för kostnaderna. Detta skulle enligt min mening strida mot åtminstone ett av lagstiftningens syften - att skattelagstiftningen inte skall påverka val av företagsform.

Om förvärvskällan har flera olika verksamhetsgrenar, skall en bedömning av om rekvisiten anses uppfyllda ske för varje enskild verksamhetsgren. Det kan dock vara svårt att avgränsa olika verksamhetsgrenar i en förvärvskälla.

⁸ Prop 1989/90:110 s 310

⁹ Arvidsson, R, Gunne, C, Om stiftelser och handel med värdepapper, Svensk Skattetidning nr 6-7/01

Skulle verksamheten bedömas utgöra en näringsverksamhet, är det inte säkert att hela det eventuellt yrkade underskottet godkänns. En näringsverksamhet som på många sätt påminner om en hobbyverksamhet, som det torde göra då det rör sig om hästverksamhet, innehåller ofta kostnader som gränsar till vad som anses utgöra privata levnadskostnader. Det finns därför en risk att avdragsrätten för vissa kostnader kan ifrågasättas och jämkas. Är det fråga om tillgångar som utnyttjas privat kan det istället bli fråga om uttagsbeskattning.

2.2 Rörelsekriterierna

Rekvisitet självständighet innebär att verksamhetsutövaren bedriver sin verksamhet självständigt gentemot sina uppdragsgivare. Uppfylls inte detta rekvisit torde inkomsten beskattas som inkomst av tjänst. Som regel, liksom vid bedömningen av de två andra rekvisiten, blir det fråga om en helhetsbedömning i det enskilda fallet. Exempel på kriterier som har betydelse vid bedömningen är t ex antalet uppdragsgivare, uppdragens längd och omfattning, om uppdragstagaren har en specialkompetens i förhållande till uppdragsgivaren, om uppdragstagaren är skyldig att själv utföra uppdraget eller om han kan anlita egna medhjälpare, vem som håller med arbetsredskap och arbetslokal, uppdragstagarens bundenhet av instruktioner och direktiv beträffande sättet för arbetets utförande samt graden av den ekonomiska risk som uppdragstagaren står i sin verksamhet. Viktningen av faktorerna kan variera mellan olika branscher och yrkeskategorier. Vad som anses väsentligt för att utmärka ett uppdrag inom en bransch kan komma mer i skymundan i en annan.¹⁰

Rimligen torde självständighetsrekvisitet vara uppfyllt vid hästuppfödning. I fortsättningen kommer vi att anta att detta rekvisit är uppfyllt.

Rekvisitet yrkesmässighet är en avgränsning mot inkomstslaget kapital. Med kravet på yrkesmässighet följer att verksamheten skall bedrivas regelbundet, varaktigt och med en viss omfattning.¹¹ Med omfattning avses storleken av intäkterna, dvs bruttoomsättningen.¹² En mycket omfattande verksamhet kan anses yrkesmässigt bedriven även om verksamheten bara pågår en kort period.¹³ Bedrivs verksamheten under en längre tid kan kravet på omfattning sättas lägre. I normalfallet kan här således uteslutas den uppfödare som tar ett föl på sin gamla ponny.

¹⁰ Lodin, S-O, Lindencrona, G, Melz, P, Silfverberg, Ch, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, 11 uppl, s 110 f.

¹¹ Arvidsson, R, Gunne, C, Om stiftelser och handel med värdepapper, Svensk skattetidning nr 6-7/01, Brockert, M, Vinstsyftet, Skattenytt nr 10 1997

¹² Brockert, M, Vinstsyftet, Skattenytt nr 10 1997

¹³ I litteraturen, t ex i Arvidssons och Gunnes ”Om stiftelser och handel med värdepapper”, svensk skattetidning nr 6-7/01 och Lodin mfl ”Inkomstskatt- en läro- och handbok i skatterätt” ges exemplet arrangemang av en konsert

Liksom vid de andra rekvisiten är det avseende rekvisitet förvärvsverksamhet fråga om en helhetsbedömning i det enskilda fallet. I allmänhet är det inte särskilt svårt att avgöra om en verksamhet skall bedömas vara hobby eller näringsverksamhet. Detta gäller även om verksamheten går med underskott under en period.¹⁴ Det är främst när det är fråga om en verksamhet där inslaget av ”fritidsnöje” är betydande som problem uppkommer.¹⁵ Eftersom det är fråga om att göra en samlad bedömning i det enskilda fallet är det då som regel mycket svårt att avgöra om vinstsyfte föreligger.¹⁶

Som tidigare nämnts är dock kravet på att förvärvsverksamhet skall föreligga tämligen lågt ställt för juridiska personer.¹⁷

Med rekvisitet förvärvsverksamhet avgränsas inkomstslaget näringsverksamhet till sådan verksamhet som bedrivs i förvärvssyfte. Saknas förvärvssyfte kan inkomsten istället beskattas i inkomstslaget kapital eller i inkomstslaget tjänst.

Med förvärvsverksamhet menas att verksamheten skall ha ett vinstsyfte.

Syftet med verksamheten ska vara att den går med vinst, eller annorlunda uttryckt att verksamheten bedrivs i syfte att ge ett ekonomiskt utbyte. Det räcker inte för den enskilde att anse att dens verksamhet har ett vinstsyfte, utan det är fråga om ett vinstsyfte objektivt sett.

Med vinstsyfte torde avses att verksamheten har en sådan inriktning och bedrivs på ett sådant sätt att den ur en rent objektiv synvinkel kan antas komma att gå med ett överskott eller åtminstone täcker sina kostnader, i vart fall på sikt.¹⁸

Enligt Skatteverket¹⁹ är det inget krav att vinst ska uppkomma första året om det t ex görs stora investeringar, men den enskilde ska kunna visa att verksamheten beräknas ge ett ekonomiskt överskott på sikt.

¹⁴ Är det fråga om en verksamhet som typiskt sett brukar bedrivs i förvärvssyfte och för att tillhandagå utomstående har kravet på vinstsyfte satts tämligen lågt. Brockert, M, Vinstsyftet, Skattenytt nr 10 1997. Vinstsyftet kan mao anses uppfyllt även om det i det närmaste helt saknas vinstmöjligheter. Gäverth anser att det för annan verksamhet än sådan som har starka inslag av fritidssysselsättning i allmänhet krävs att den verkligen kommit igång och genererar intäkter även om man i ett uppbyggnadsskede kan acceptera att verksamheten går med ett visst underskott. I dessa fall anser han att det i allmänhet saknas ett incitament för den skattskyldige att syssla med verksamheten enkom för att tillfredsställa ett privat intresse. Gäverth, L, Avdrag för underskott i nystartad och i konstnärlig verksamhet, Skattenytt nr 1-2 2003

¹⁵ Gäverth, L, Avdrag för underskott i nystartad och i konstnärlig verksamhet, Skattenytt nr 1-2 2003

¹⁶ Brockert, M, Vinstsyftet, Skattenytt nr 10 1997

¹⁷ Arvidsson, R, Gunne, C, Om stiftelser och handel med värdepapper, Svensk Skattetidning nr 6-7/01

¹⁸ Brockert, M, Vinstsyftet, Skattenytt nr 10 1997, Gäverth, L, Avdrag för underskott i nystartad och i konstnärlig verksamhet, Skattenytt nr 1-2 2003

¹⁹ Allmän information om skattensedlar från skatteverket.se

Det är i regel svårare om verksamheten visar underskott att visa att verksamheten har ett vinstsyfte.²⁰

En utåt sett typisk hobbyverksamhet kan ha ett vinstsyfte även om denna visar underskott.²¹

Att en person fortsätter en förlustbringande verksamhet, trots att möjligheterna att göra den vinstgivande förefaller små, kan dock vara en presumtion för att förvärvssyfte saknas.²²

Enligt författaren till Vinstsyftet synes det i praxis som att verksamhetens omfattning, och därmed storleken av redovisade intäkter, varit av mycket stor betydelse, tom den omständighet som klart väger tyngst vid en bedömning om vinstsyfte föreligger.²³

Att intäktssidan är särskilt viktig torde vara obestritt. Det torde även kunna utläsas väsentliga omständigheter från kostnadssidan. När det är fråga om en verksamhets uppbyggnadsskede kanske kostnadssidan ger en bättre bild av avsikten med verksamheten än intäktssidan, då det i ett uppbyggnadsskede kanske ännu inte genererats några intäkter av betydelse. Det är nämligen inte ovanligt att en verksamhet visar förlust i ett uppbyggnadsskede.²⁴ Verksamhetens kostnader kan påverka bedömningen på det sättet att om verksamheten uteslutande består av kostnader som utgör privata levnadskostnader torde man kunna presumera att det är fråga om en hobbyverksamhet.²⁵ Det faktum att det finns kostnader i verksamheten som över huvud taget inte kan anses utgöra privata levnadskostnader och som den skattskyldige inte skulle ha ådragit sig om det inte fanns en avsikt att generera så stora intäkter som möjligt bör tala för att vinstsyfte föreligger. Avsaknad av sådana kostnader kan å andra sidan tala mot vinstsyfte.²⁶

Verksamheten skall normalt även vända sig till allmänheten och inte endast bedrivs för egen räkning. Karaktäristiskt för rörelseverksamhet är ett värdeskapande. Tillgångar som omsätts skall genom verksamheten på något

²⁰ Möjligheterna att en verksamhet ska kunna gå med vinst torde påverka vilket mått av bevisning som krävs. Att verksamheten har små vinstmöjligheter är emellertid inte detsamma som att vinstsyfte saknas.

²¹ Gäverth, L, Avdrag för underskott i nystartad och i konstnärlig verksamhet, Skattenytt nr 1-2 2003

²² Lodin, S-O, Lindencrona, G, Melz, P, Silfverberg, Ch, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, 11 uppl., 2007, s 240, Brockert, M, Vinstsyftet, Skattenytt nr 10 1997, RÅ 1968 Fi 509

²³ Brockert, M, Vinstsyftet, Skattenytt nr 10 1997

²⁴ Brockert, M, Vinstsyftet, Skattenytt nr 10 1997

²⁵ Brockert, M, Vinstsyftet, Skattenytt nr 10 1997

²⁶ Beträffande investeringarnas storlek anser författarna till Hästen och skatten att det inte finns något speciellt rättsfall, men att det är uppenbart att skattemyndigheten och domstolarna tillmäter investeringarnas storlek en viss betydelse. Om en privatperson tex importerar två stycken framgångsrika hästar för 2 000 000 kr, så kan det knappast bedömas utgöra hobbyverksamhet. Kleerup, J, Hornegård, U, Hästen och skatten, 3 uppl., 1998

sätt tillföras ett värde. Detta är tydligast vid tillverkning, men förekommer även vid distribution etc där överföringen av en tillgång från en kategori kunder till en annan kategori påverkar tillgångens värde. I praxis och litteratur brukar denna företeelse oftast benämnas att verksamheten riktar sig mot allmänheten, eller annorlunda uttryckt att verksamheten har kunder.²⁷ Vinstsyftet torde vara svårare att påvisa om verksamheten till stor del är riktad mot närstående personer och företag än om verksamheten är riktad mot utomstående.²⁸

Även andra omständigheter kan ha betydelse. Om en person har startat en heltidsverksamhet bör man kunna utgå ifrån att det föreligger ett vinstsyfte. Samma sak torde gälla om verksamheten bedrivs med anställda. Vidare kan företagarens kompetens och utbildning vara av viss betydelse.²⁹

Verksamhet med hästuppfödning beskattas vanligen som inkomst av näringsverksamhet.³⁰

Huruvida den skattskyldige i övrigt på ett eller annat sätt bedriver näringsverksamhet anses även vara av betydelse. Enligt viss litteratur kan man inte samtidigt bedriva både hobby- och näringsverksamhet, tex vara delägare i handelsbolag som äger hästar och samtidigt äga en hobbyhäst. ”Smittan” är mycket stark när det gäller hästverksamhet i olika företags-/ägarformer. Enligt samma litteratur är detta en faktor som medför att beskattning alltid sker i inkomstslaget näringsverksamhet trots att förutsättningarna i övrigt inte är uppfyllda.³¹ Det är en grundläggande skatterättslig princip att om någon driver en näringsverksamhet så kan vederbörande inte samtidigt driva en verksamhet med anknytning till den första som hobby. Man brukar säga att näringsverksamheten smittar den privata hobbyverksamheten. Exempel i litteraturen är tex att tävlingsridning på elitnivå ofta kombineras med annan verksamhet som tex utbildning av hästar och ryttare samt handel med hästar. Tävlingsridningen på egna och andras hästar kan givetvis medföra intäkter av relativt blygsamma prispengar, men blir mest ett medel att skapa inkomstmöjligheter i de andra verksamheterna. I detta exempel innebär ”smittan” att ryttaren/hästhandlaren smittar sin tävlingsverksamhet med följd att båda verksamheterna beskattas som näringsverksamhet.

²⁷ Antalet kunder och vem eller vilka dessa är kan ha betydelse, även om antalet kunder främst är avgörande för bedömningen huruvida det är fråga om självständighet eller ej.

²⁸ Brockert, M, Vinstsyftet, Skattenytt nr 10 1997

²⁹ Brockert, M, Vinstsyftet, Skattenytt nr 10 1997, Anderson, K, Skatt på hästsport, 2 uppl., 1995, s 55, Kleerup, J, Hornegård, U, Hästen och skatten, 3 uppl., 1998. Gäverth håller med, åtminstone när det gäller heltidsverksamheten. Han anser att det av praxis kan utläsas att det har viss betydelse om verksamheten bedrivs vid sidan av en anställning eller som ”sysselsättning” för de som inte står till arbetsmarknadens förfogande. I sådana fall synes det nog i allmänhet vara svårare att få verksamheten klassificerad som näringsverksamhet. Gäverth, L, Avdrag för underskott i nystartad och i konstnärlig verksamhet, Skattenytt nr 1-2 2003

³⁰ RSV S 1997:24 Riksskatteverkets rekommendationer m.m. om värdering av lager av hästar i hästuppfödningens verksamhet att tillämpas vid 1998 års taxering

³¹ Kleerup, J, Hornegård, U, Hästen och skatten, 3 uppl., 1998, s 30

Vilken typ av häst och vilken typ av verksamhet det är fråga om anses i doktrinen vara av betydelse.

Det finns en mycket viktig skillnad mellan trav- och galoppsporterna å ena sidan och ridsporten å andra sidan. Möjligheten att tjäna pengar på tävlingsverksamhet inom ridsporten är betydligt mindre än inom trav och galopp. Det har medfört att i skattesammanhang bedöms sådan verksamhet i de flesta fall sakna vinstsyfte och hänförs till hobbyverksamhet. Det finns inte heller några tumregler för gränsdragningen mellan näringsverksamhet och hobby som inom trav- och galoppsporterna.³² Förutom antalet hästar är det så att även verksamhetens omfattning³³, hästägarens övriga anknytningar till sporten³⁴, och graden av hans eller hennes ekonomiska beroende av verksamheten³⁵ beaktas. Även hur lång tid den skattskyldige hållit på, dvs hur lång tid verksamheten bedrivits, och investeringarnas storlek har betydelse.

En uppfattning är att uppfödning och handel med ridhästar, som uppnått en viss omfattning, i allmänhet är lättare att få bedömt som näringsverksamhet än tex tävling med ridhästar.³⁶

När det gäller uppfödning, är uppfattningen att det är möjligt att uppfödning med ett enda fölsto kan bedömas som näringsverksamhet, men att det då fordras att fölen verkligen säljs och ger inkomster.³⁷

³² Kleerup, J, Hornegård, U, Hästen och skatten, 3 uppl., 1998, s 30

³³ När det gäller verksamhetens omfattning kan det påpekas att vid nedtrappning, exempelvis som i fallet RÅ 1966 Fi 1199, där det i och för sig var fråga om en person som tidigare bedrivit travsportverksamhet som rörelse under många år, minskat verksamheten till en häst, kan den slutsatsen enligt författarna till Hästen och skatten dras, att en häst som ingått i en näringsverksamhet är "näringsmittad" under hela innehavstiden för ägaren. Enligt författarna till Hästen och skatten är "en gång näringsverksamhet alltid näringsverksamhet" en faktor som medför att beskattning alltid sker i inkomstslaget näringsverksamhet trots att förutsättningarna i övrigt inte är uppfyllda. Därmed inte sagt att den skattskyldige, som bedrivit näringsverksamhet med hästar, aldrig skulle kunna bedriva hobbyverksamhet med hästar. Enligt författarna till Hästen och skatten förekommer det en uppfattning inom skattemyndigheten att den skattskyldige då måste vänta ca 2-3 år efter det att han eller hon sålt sin sista häst innan han eller hon eventuellt skulle kunna starta en hobbyverksamhet. Kleerup, J, Hornegård, U, Hästen och skatten, 3 uppl., 1998, s 29

³⁴ Kleerup, J, Hornegård, U, Hästen och skatten, 3 uppl., 1998, s 28

³⁵ Kleerup, J, Hornegård, U, Hästen och skatten, 3 uppl., 1998, s 29, Anderson, K, Skatt på hästsport, 2 uppl., 1995, s 60. Enligt författarna till Hästen och skatten är den omständigheten att den skattskyldige inte haft några andra inkomster en faktor som medför att beskattning alltid sker i inkomstslaget näringsverksamhet trots att förutsättningarna i övrigt inte är uppfyllda. Kleerup, J, Hornegård, U, Hästen och skatten, 3 uppl., 1998, s 30

³⁶ Anderson, K, Skatt på hästsport, 2 uppl., 1995, s 63 f

³⁷ Kleerup, J, Hornegård, U, Hästen och skatten, 3 uppl., 1998, s 88, Anderson, K, Skatt på hästsport, 2 uppl., 1995, s 61. Gäverth uttrycker sig något annorlunda. Han menar att när det gäller hästavel har vikt lagts vid om de framavlade hästarna har använts i ägarens travsportverksamhet eller sålts. Har så inte skett, eller endast skett i mindre omfattning, har man oftast betraktat avelsverksamheten som hobby. Gäverth, L, Avdrag för underskott i nystartad och i konstnärlig verksamhet, Skattenytt nr 1-2 2003

Skatteverkets ställningstagande angående avdrag för hästhållning vid innehav av jordbruksfastighet klargör, i viss mån, skatteverkets syn på frågan om brukshästar för drift av jordbruksfastighet, vilka används för bearbetande av jord respektive nyttjande i skogsbruk. Skatteverket konstaterar att dessa kan ha en sådan anknytning till fastigheten att de ska anses ingå i näringsverksamhet enligt 13:1 2 st IL.³⁸ Enligt min tolkning torde således uppfödning av sådana hästar, och hållningen av dem innan de kan sättas in i ”bruk”, utgöra en naturlig del av denna näringsverksamhet.

Skatteverket konstaterar vidare, att vid övrig hästhållning på jordbruksfastighet, där innehavaren av fastigheten är en fysisk person, ska inte hästhållningen med automatik anses ingå i en näringsverksamhet enligt 13:1 2 st IL. Själva innehavet av en jordbruksfastighet ska inte påverka bedömningen av om hästhållningen ska anses ingå i näringsverksamhet enligt 13:1 1 st IL.

När det gäller andra typer av hästverksamheter, tex tävlingsryttaren, anges som exempel i litteraturen att denna kan anses vara näringsverksamhet om den sker i kombination med uppfödning eller handel med hästar i större omfattning.³⁹ Här talar således uppfödningen för att näringsverksamhet föreligger. Detta kan gälla även andra kombinationsverksamheter.

Det är givetvis av intresse vilka skillnader som föreligger mellan de olika inkomstlagen, och därigenom vilka skillnader de olika verksamheterna kommer möta beroende på hur de klassificeras.

Gränsdragningen har betydelse i flera avseenden.

Förlustutjämning i näringsverksamhet sker enligt ett system som innebär att underskott i en näringsverksamhet får, med vissa undantag, dras av vid beräkningen av inkomst av näringsverksamheten närmast följande beskattningsår, sk rullning. Kvittning mellan åren uppnås genom att det totala underskottet i en näringsverksamhet fastställs vid inkomsttaxeringen för det år underskottet uppkommer. Underskottet får sedan rullas vidare till nästa års taxering och då utnyttjas som ett avdrag i samma näringsverksamhet. Om näringsverksamheten därefter visar underskott även detta år rullas underskottet vidare till nästa år osv. Kvittningssystemet innebär alltså att underskottsavdrag rullas vidare från ett beskattningsår till nästa till dess att full kvittning uppnåtts. Det underskott som fastställs vid en taxering kan på så sätt bestå av ackumulerade underskott från flera beskattningsår. Ingen tidsbegränsning gäller för underskottsavdrag. Rullning av underskotten görs normalt så länge näringsverksamheten bedrivs av den skattskyldige.

³⁸ Skatteverkets ställningstagande – Avdrag för hästhållning vid innehav av jordbruksfastighet, 2007-02-12, Dnr 131 104860-07/111

³⁹ Kleerup, J, Hornegård, U, Hästen och skatten, 3 uppl., 1998, s 70

I inkomstslaget tjänst gäller, till skillnad från näringsverksamhet, kontantprincipen. Detta innebär att inkomster skall tas upp som intäkt för det år då de kan disponeras eller på något annat sätt kommer den skattskyldige till del. Därmed skulle rätten till avdrag gå förlorad i de fall utgifter och inkomster hamnar på olika år. Detta har i viss mån lösts genom att underskott får sparas upp till fem år efter beskattningsåret och dras av mot eventuellt kommande års överskott av samma verksamhet. Utvisar verksamheten underskott även under de följande fem beskattningsåren efter underskottsåret, bortfaller rätten till avdrag för det första årets underskott. Avdrag för tidigare års underskott får inte överstiga årets överskott och därigenom skapa ett nytt underskott. Rullning av underskott på sätt som gäller för näringsverksamhet är därigenom alltså utesluten. Detta torde vara en betydande skillnad.

En ytterligare skillnad om det bedöms vara hobby och inte näring är att det, eftersom verksamheten inte utgör näringsverksamhet, inte föreligger bokföringsskyldighet enligt bokföringslagens bestämmelser. Så länge som verksamheten förblir hobby med redovisning under tjänst så gäller den generella bestämmelsen om skyldigheten att sörja för att underlag finns för att fullgöra sin deklarationsskyldighet. Skyldigheten omfattar även kostnaderna i verksamheten eftersom avdragsrätt föreligger för såväl beskattningsårets kostnader som kostnaderna under de fem åren som närmast föregått beskattningsåret. Hobbyverksamhet som utvisar underskott behöver inte deklarerars.

Reglerna om näringsverksamhet öppnar även möjlighet till viss resultatreglering, främst genom avsättning till periodiseringsfond och expansionsfond, vilket inte medges för tjänsteinkomster.

Det har även betydelse vilket inkomstslag verksamheten tillhör avseende reglerna om allmänt avdrag för underskott i nystartad näringsverksamhet, se 62 kap 2-3 §§ IL. För att medges avdrag får inte den skattskyldige ha bedrivit likartad verksamhet under de fem beskattningsår som närmast föregått startåret. För avdragsrätt krävs att näringsverksamheten är nystartad. Om den skattskyldige bedrivit annan näringsverksamhet sedan tidigare och den nystartade verksamheten kommer att ingå i samma näringsverksamhet, kan avdrag för underskott i nystartad verksamhet inte medges. För att avdrag skall medges får inte den skattskyldige direkt eller indirekt bedrivit likartad verksamhet någon gång under de fem beskattningsår som närmast föregått startåret. Med att verksamheten bedrivits indirekt menas att verksamheten tidigare bedrivits t ex i ett handelsbolag eller i ett aktiebolag. Vad som avses med ”likartad” verksamhet är inte klarlagt och måste bedömas från fall till fall. En problemställning som till synes är obesvarad är hur man skall bedöma det fallet att en skattskyldig bedriver viss verksamhet som klassificeras som hobby och avslutar denna, för att ett senare beskattningsår bedriva samma slags verksamhet, fast nu i form av näringsverksamhet. Den nya verksamheten är likartad den tidigare verksamheten, men å andra sidan kan

man inte påstå att den skattskyldige tidigare bedrivit likartad näringsverksamhet.⁴⁰

Har skattskyldig flera hobbyverksamheter beskattas dessa var för sig och får inte slås ihop eller kvittas mot varandra. Reglerna om hur man avgränsar vissa näringsverksamheter från varandra har betydelse för kvittning av underskott. Ett underskott av en näringsverksamhet får inte kvittas mot överskott av en annan näringsverksamhet, men med några undantag hänförs å andra sidan all näringsinkomst för en fysisk person till en och samma näringsverksamhet, oavsett att verksamheterna inte är desamma. Kvittning av underskott i näringsverksamhet får som huvudregel inte heller göras mot inkomst av tjänst eller kapital.

Kvittningsförbudet mellan olika hobbyverksamheter är således ett striktare förbud än det som föreligger inom ramen för inkomstslaget näringsverksamhet. Trots att hobbyverksamheter i princip skall betraktas som aktiva, enligt uttalande i förarbetena, tillåts alltså ingen kvittning såsom får ske i aktiv näringsverksamhet.⁴¹

2.3 Bevisning

Något måste även nämnas om bevisningen. Var bevisbördan ligger torde nämligen vara av betydelse. Det är den skattskyldige som har bevisbördan. Verksamhetens art och inriktning är som regel helt avgörande för vilket mått av bevisning som krävs. Normalt krävs ett stort mått av bevisning för en verksamhet som typiskt sett bedrivs som hobby- eller fritidsverksamhet. Den som däremot bedriver en verksamhet som typiskt sett bedrivs i förvärvssyfte torde inte behöva presentera allt för stark bevisning.⁴²

Frågan om en verksamhet bedrivs med vinstsyfte och utgör näringsverksamhet ska avgöras utifrån en samlad bedömning i varje enskilt fall. Denna bedömning är som regel mycket svår att göra. För att så korrekt beslut som möjligt skall kunna fattas måste alla relevanta omständigheter framkomma. Det ankommer på den enskilde att framföra dessa.

Underförstått har rätten dock befogenhet att också på eget initiativ fullständiga beslutsunderlaget, inte enbart för att skaffa fram ytterligare upplysningar om omständigheter som kanske inte framkommit, som rätten finner sig behöva för att kunna fatta ett korrekt beslut, utan även ”använda sin fantasi för att genomskåda t ex rent bedräglig information”.⁴³

⁴⁰ Gäverth, L, Avdrag för underskott i nystartad och i konstnärlig näringsverksamhet, Skattenytt nr 1-2 2003

⁴¹ Det är kanske i och för sig inte så vanligt att en skattskyldig idkar flera hobbyverksamheter samtidigt.

⁴² Brockert, M, Vinstsyftet, Skattenytt nr 10 1997

⁴³ Wennergren, B, Taxeringsprocessens okända sida, Skattenytt nr 12 1999

2.4 Praxis

2.4.1 Allmänt

I förarbetena sägs att gränsdragningen mellan tjänst och näringsverksamhet i stort sett motsvarar den tidigare gränsen mellan hobby och rörelse samt att den praxis som utvecklats på detta område i mycket kan förbli vägledande. Äldre rättspraxis har därför alltså betydelse.⁴⁴

När man studerar praxis från tiden före 1990 års skattereform bör man vara observant på att hobby vid den tiden var skattefri verksamhet, till skillnad från rörelse. Det kan då antas ha funnits starka önskemål från de skattskyldigas sida att få förlustbringande verksamhet att betraktas som rörelse och vinstbringande som hobby. Skattemyndigheterna hade inte sällan motsatt inställning. Idag är förhållandet delvis det omvända. Går verksamheten med förlust önskar den skattskyldige i allmänhet att den ska betraktas som näringsverksamhet, medan skattemyndigheten har en klar tendens att vilja klassificera verksamheten som hobby. De argument som parterna före 1990 års skattereform använde för att en verksamhet skulle betraktas som t ex hobby, anförs numera som stöd för att visa att motsvarande verksamhet utgör näringsverksamhet och vice versa.⁴⁵

Praxis gällande ren hästuppfödning är tunnsådd.

2.4.2 Regeringsrätten

I RKR R73 1:37⁴⁶ hade den enskildes huvudsakliga verksamhet och inkomstkälla sedan 1939 haft anknytning till hästar och hästavel. Sålunda hade han under 1940- och 1950- talen i stor utsträckning köpt och sålt hästar i egen regi. Sedan början av 1950- talet hade han varit heltidsanställd chef för Örebro-Bergslagens travsällskap. Denna tjänst medförde att han på olika sätt måste stödja och vid behov organisera hästaveln inom sällskapets verksamhetsområde.

Den enskilde hade själv tidigare hållit ett flertal travhästar, vilka även använts för skogkörslor i det av den enskilde drivna jordbruket.

Förvärvet av en hingst nämnd som Karuso och förhyrningen tillsammans med annan person av hingsten vid namn Wayraid utgjorde ett led i hans verksamhet med hästavel.

⁴⁴ Prop. 1989/90:110

⁴⁵ Gäverth, L, Avdrag för underskott i nystartad och i konstnärlig näringsverksamhet, Skattenytt nr 1-2 2003

⁴⁶ Fråga huruvida hästhållning för avel och travsport skulle anses som hobby eller skattepliktig förvärvsverksamhet. Tillika, i sistnämnda fall, om verksamheten skulle hänföras till inkomstslaget jordbruk eller rörelse. Inkomsttaxering 1966 och 1967.

Den enskilde hade i sina deklarationer alltid redovisat hästhållningen såsom ingående i jordbruksdriften utan att detta tidigare blivit föremål för anmärkning från taxeringsmyndigheternas sida.

Med hänsyn till det samband som föreligger mellan den enskildes hästhållning under beskattningsåret och hans verksamhet i övrigt och med beaktande av övriga omständigheter i målet ansågs hästhållningen utgöra en av den enskilde bedriven yrkesmässig förvärvsverksamhet.

Verksamheten ansågs således utgöra rörelse, dvs vad som idag skulle benämnts utgöra näringsverksamhet.

I RÅ 1988 ref 117⁴⁷ har inkomst som härrör från en travhäst tillhörig ägare av jordbruksfastighet i visst fall inte hänförs till något inkomstslag och sålunda ej befunnits skattepliktig.

Den enskilde övertog 1975 sina föräldrars jordbruksfastighet. Fram till år 1976 fanns på fastigheten två kor, därefter två kvigor. Den enskilde och hans hustru bodde och förvärsarbetade på annan ort fram till år 1982. År 1975 köpte den enskilde en travhäst. Enligt egen uppgift gav han därefter bort den till sina då underåriga barn. Åren 1979, 1980, 1981 och 1982 uppgick tävlingsvinsterna till 13 100 kr, 54 600 kr, 153 500 kr och 113 550 kr. I sin självdeklaration för aktuellt år upptog den enskilde inte någon del av beloppet som skattepliktig intäkt.

Av regeringsrättens domskäl framgår att beträffande frågan om vem som under beskattningsåret 1981 i inkomstskattehänseende skall anses som ägare av hästen delar regeringsrätten kammarrättens bedömning, vilken var att det var den enskilde och inte hans barn som var ägare.

Regeringsrätten anför vidare, att vad i målet förekommit ger inte anledning till antagande att den enskildes hållande av hästen ingick som ett led i driften av jordbruksfastigheten eller eljest hade ett sådant samband med driften därstädes att hästhållningen, däri inräknat deltagandet i tävlingar, skall anses som binäring till jordbruk. Inte heller är omständigheterna i målet sådana att hästhållningen och tävlandet skall hänföras till inkomstslaget rörelse.

I RÅ 2002 ref. 59⁴⁸ har innehavare av näringsfastighet vid tillämpning av dåvarande bestämmelsen i 46 § 1 mom. kommunalskattelagen, enligt vilken allmänt avdrag för underskott av förvärvskälla får göras avseende det beskattningsår då den skattskyldige började bedriva förvärvskällan och de fyra närmast följande beskattningsåren, ansetts bedriva förvärvskällan redan från och med förvärvet av fastigheten.

I fallet yrkade den enskilde avdrag i deklarationen för underskott i näringsverksamhet.⁴⁹ Den enskilde anförde att hon förvärvat fastigheten 22

⁴⁷ Inkomsttaxering 1982

⁴⁸ Fallet gällde inkomsttaxering 1995

⁴⁹ Fallet avsåg jordbruk.

december 1989, tillträdde den 30 december 1989, och flyttade inte dit förrän i mitten av januari 1990, varvid verksamheten startade. I deklarationen 1990 fanns varken intäkter eller kostnader i någon näringsverksamhet. Den enskilde yrkade vid 1995 års taxering, dvs i deklarationen för inkomståret 1994, avdrag för underskott av aktiv näringsverksamhet.

De lagrum som är av intresse i detta fall är dåvarande bestämmelser i kommunalskattelagen. Av regeringsrättens domskäl framgår att för att näringsverksamhet skall föreligga måste som framgår av 21 § kommunalskattelagen verksamheten uppfylla krav på yrkesmässighet, självständighet och förvärvssyfte. Detta gäller dock inte vid innehav av näringsfastighet. Då räknas redan innehavet till näringsverksamhet.⁵⁰

Av reglerna för beskattning av näringsfastighet framgår att de särskilda reglerna för näringsverksamhet är tillämpliga från och med förvärvet av fastigheten. Näringsverksamheten får därmed anses bedriven från samma tidpunkt. Inkomsten av varje förvärvskälla räknas för sig. Med begreppet förvärvskälla i 46 § 1 mom. kommunalskattelagen måste därför avses den ifrågavarande beräkningsenheten, dvs den näringsverksamhet som i detta fall utgörs av innehav av näringsfastighet.

Genom förvärvet av fastigheten 1989 måste den enskilde anses ha börjat bedriva förvärvskällan.

Den enskilde har vid 1995 års taxering inte rätt till avdrag för underskottet som allmänt avdrag.

2.4.3 Kammarrätten

I ett fall från KR i Stockholm⁵¹ har bedömts frågan om den i bolaget bedrivna uppfödningen av tävlingshästar är att anse som näringsverksamhet.⁵² I fallet var det fråga om ett aktiebolag, vars huvudsakliga verksamhet hade varit ”redovisning och kamerala tjänster”. Fallet gällde galopphästar och hästverksamheten omfattade såväl uppfödning som tävling. Bolaget innehade vid tillfället en hingst, född och inköpt 1990, vars tävlingsvinster är upptagna som intäkter i bolagets redovisning, sto, inköpt 1990, då fem år gammal, tävlat fram till 1993, dessa tävlingsvinster upptagna som intäkter i bolaget, betäckt 1993, aborterat 1994, betäckt 1994, föl som dog 1995, betäckt 1995, föl fött 1996. Fölet kommer att börja tävla vid två års ålder för att som femåring sättas i avel. Betäckt 1996 utan dräktighet, skall betäckas igen 1997. Ytterligare sto inköpt 1994 som används i avel.

Bolaget innehade under räkenskapsåret tre avels- och tävlingshästar.

⁵⁰ Detta framgår av gällande regler av 13 kap. 1 § 2 st IL.

⁵¹ RK 6251-1999

⁵² Gällande inkomsttaxering 1996

Bolaget gjorde gällande att omfattningen av verksamheten varit betydande med hänsyn till de stora kostnader som nedlagts i verksamheten. Verksamheten hade bedrivits på ett professionellt sätt då stora summor nedlagts på professionella tränare, stallhyra på Täby galoppbana och jockeyarvoden. Under fyra tidigare taxeringsår har dessutom verksamheten bedömts utgöra näringsverksamhet. Verksamheten har det aktuella året inte redovisat några intäkter, däremot kostnader med en viss angiven summa. I övrigt har verksamheten bedrivits på samma sätt som tidigare år. Verksamheten har bedrivits sedan 1990 och kostnader och intäkter för tidigare räkenskapsår skulle visa att verksamheten bedrivs regelbundet. Vidare har stoet betäckts varje år, hästarna tävlat regelbundet förutom när de varit sjuka, tränaravgifter och stallhyra betalats regelbundet etc.

Verksamhetsgrenen har ifrågavarande räkenskapsår och de fyra föregående räkenskapsåren gått med underskott.

Bolaget äger vid kammarrättens bedömning fyra hästar, varav två ston som är dräktiga. Fölen avses säljas 1999 och inbringa 100 000 kr per föl. I kammarrätten tillägger bolaget utöver vad som tidigare anförts att hästverksamheten expanderat under de senaste åren, varför den enskilde numera arbetar till hälften med redovisningsuppdrag och till hälften med hästverksamheten. Bolaget innehar idag två avelsston med mycket fina stamtavlor och tre stoavkommor födda under åren 1996 och 1998. Den hingst som inköptes 1990 för 23 000 kr kastrerades 1993 och användes som tävlingshäst. Han såldes i maj 1990 för 20 000 kr. Båda avelsstona är för närvarande dräktiga. Verksamheten har expanderat bl a genom att en jordbruksfastighet köpts in för verksamheten 1997.

Avsikten med verksamheten är att föda upp hästar för försäljning. Innan hästarna kan säljas måste de först uppnå en viss ålder och dessutom måste några hästar behållas för fortsatt avel. Hästuppfödning är således en långsiktig och på många sätt osäker verksamhet. Från det att ett sto betäcks dröjer det i regel två och ett halvt år till dess avkomman kan säljas. Stoet är dräktig i elva månader och unghästar säljs inte förrän vid ett och ett halvt års ålder. Med hänsyn till dessa omständigheter är det naturligt att inga intäkter från försäljning redovisats i bolaget under de första verksamhetsåren. Hästverksamheten har under flera år drabbats av motgångar som inte varit möjliga att förutse. Ett föl aborterades, ett föl dog och flera betäckningar har genomförts utan att leda till dräktighet. Under verksamhetsåret 1994/95 fanns således inga hästar som uppnått tillräckligt hög ålder för att kunna försäljas. Däremot har de hästar som ingår i verksamheten upptagits som lagertillgångar, vilket påverkar bolagets resultat positivt.

I kammarrättens domskäl anges att bolaget har anförts att uppfödningen av hästar syftar till att generera intäkter dels genom försäljning av uppfödda hästar, dels genom tävlingsvinster från kapplöpningar. Kammarrätten noterar emellertid att någon försäljning av uppfödda hästar fortfarande inte ägt rum trots att verksamheten pågått sedan 1990. Likaså har tävlingintäkterna under de första verksamhetsåren varit ringa och avseende

tiden efter verksamhetsåret 1994/95 har inga uppgifter om insprungna tävlingsvinster lämnats av bolaget.

Mot bakgrund av det anförda och övriga omständigheter i målet finner kammarrätten inte visat att något vinstsyfte föreligger. Rätt till avdrag i rörelsen för kostnader hänförliga till hästuppfödningen föreligger således inte.

Ytterligare ett fall från KR är av intresse.⁵³

I eget anförande anger den enskilde att verksamheten nu består av fyra travhästar. De har väntat med försäljningen av unghästarna tills de gått premie- och kvallopp, vilket inte sker förrän hästarna har uppnått minst två års ålder. De kan inte heller utannonsera sin vara innan den är klar för försäljning. Marknadsföring sker, via media, med automatik då hästarna tävlar. Uppfödning är inte heller en sådan verksamhet som man bedriver som hobbyverksamhet eftersom det är kostsamt och det dröjer några år innan inkomsterna kommer. Den enskilde har gått ner i tjänstgöringstid på sitt ordinarie arbete för att kunna sköta verksamheten. Den enskildes familj har också sänkt sin levnadsstandard och investerat pengar och tid i sina hästar. De har naturligtvis räknat med att det skall löna sig.

Av kammarrättens domskäl framgår det att det i detta fall var fråga om en enskild person som sysslat med uppfödning av travhästar som hobby sedan år 1991. Enligt egen uppgift har hon och maken avsett att från taxeringsår 2003 bedriva uppfödning av hästar som näringsverksamhet, för vilken F-skattsedel också erhållits. Verksamheten har inledningsvis gått med stort underskott. För att M.H. skall få kvitta detta underskott mot annan inkomst fordras att hästverksamheten kan betraktas som näringsverksamhet. Gränsen mellan hästrelaterad näringsverksamhet och hobby kan i vissa fall vara svår att dra. Näringsverksamhet kännetecknas bl a av att den skall bedrivas yrkesmässigt medan det utmärkande för hobbyverksamheten är att den utövas av hobbyidkaren själv på dennes fritid. En förlustbringande hästverksamhet är enligt den restriktiva praxis som råder sällan att anse som näringsverksamhet. Den bevisbörda som föreligger i fall av detta slag vilar helt på den skattskyldige.

Såvitt avser mervärdesskatt skulle visserligen kunna hävdas att även om en hästverksamhet inkomstskatterättsligt bedöms som hobby kan avsikten att förvärva intäkter medföra rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt på EG-rättslig grund. EG-domstolen har emellertid vid flera tillfällen uttalat att det finns fog för att kräva att den påstådda avsikten att bedriva skattepliktig verksamhet skall styrkas genom objektiva omständigheter.

Den enskilde har gjort gällande att den sedan flera år bedrivna förlusttyngda hobbyverksamheten nu skall ha övergått till att bli näringsverksamhet. I en sådan situation fordras i särskilt hög grad att avsikten att bedriva näringsverksamhet kan påvisas på något objektivt konstaterbart sätt. Ett sätt

⁵³ RK 3858/04

vore att visa på vinstsyfte, något som bäst visas genom att verksamheten faktiskt går med vinst. Nu föreligger emellertid ett stort underskott. En verksamhet av aktuellt slag kan förvisso innehålla ett förlustbringande uppbyggnadsskede. För att hänföra en sådan verksamhet till näringsverksamhet krävs att omständigheterna i övrigt med styrka talar för att det ändå är fråga om näringsverksamhet.

Vad den enskilde anfört och åberopat finner kammarrätten icke ge erforderligt stöd för att betrakta den bedrivna verksamheten som annat än hobby.

I ett fall från kammarrätten i Jönköping⁵⁴ nämner länsrätten i sina domskäl som en omständighet som talade för hobbyverksamhet att det inte förekommit några avelsintäkter under de båda aktuella åren som fallet avsåg.

2.4.4 Kommentar till praxis

Ursprungligen behandlades travsport som inkomst av jordbruk eller dess binärningar om hästen eller hästarna i fråga ingick i jordbrukets inventarier. Om travsporten var mer fristående från den övriga jordbruksdriften, vilket inte sällan var fallet, behandlades den som rörelse.

RR utbildade en praxis när det gäller trav och galopp som innebar att innehav av endast en häst aldrig utgjord näringsverksamhet, vid innehav av två hästar berodde det på övriga omständigheter om förvärvsverksamhet ansågs föreligga, medan innehav av minst tre hästar alltid utgjorde näringsverksamhet.⁵⁵

I RÅ 1964 Fi 286 och RÅ 1964 ref 9 belystes de konsekvenser denna generalisering fick. I det förstnämnda målet var det fråga om en galoppverksamhet som omfattade 16 hästar och som gått med förlust i 12 år i rad med ca 80 000 kr per år. Detta bedömdes vara näringsverksamhet. I det andra målet var det fråga om en flerårig mycket vinstrik tävlingsverksamhet med endast en häst. Här ansågs ingen skatteplikt föreligga (dvs vad som idag torde blivit bedömt som hobbyverksamhet).

Sedermera ruckades det på dessa sk tumregler. En sådan generalisering låter sig inte längre göras. Enbart antalet hästar är, i vart fall inte längre,

⁵⁴ KR i Jönköpings dom den 5 juni 2000, målnr 125 och 137-140-2000. I målet var fråga om den i bolaget bedrivna hästverksamheten kan betraktas som näringsverksamhet. Rätten kom fram till att ridsportverksamhet bedrivna i aktiebolag vid sidan av annan verksamhet var fråga om hobbyverksamhet.

⁵⁵ Lodin, S-O, Lindencrona, G, Melz, P, Silfverberg, Ch, Inkomstskatt - en läro- och handbok i skatterätt, 11 uppl., 2007, s 241

avgörande. I vissa fall numera har innehavet av en häst betraktas som rörelse⁵⁶, medan ett flertal hästar i vissa fall varit att anse som hobby⁵⁷.

Enligt min mening torde man av regeringsrättens domskäl i RRK R73 1:37 kunna utläsa att de omständigheter som vid helhetsbedömningen talade för näringsverksamhet var att den enskildes huvudsakliga verksamhet och inkomstkälla sedan flera decennier tillbaka haft anknytning till hästar och hästavel. Det var enligt min mening ingen speciell omständighet som avgjorde bedömningen, utan det var den samlade helhetsbedömningen av samtliga omständigheter i fallet som gav detta resultat.

Av de båda andra domstolarna torde man enligt min mening kunna utläsa att enbart den omständigheten av ett innehav av en näringsfastighet inte gör att den enskildes övriga verksamhet är att betrakta som näringsverksamhet, men skulle den göra det, dvs utgöra näringsverksamhet, kan det få konsekvenser vid nystartad verksamhet. Skulle den skattskyldige inneha en näringsfastighet och senare starta en näringsverksamhet med förslagsvis hästuppfödning skulle den skattskyldige enligt min tolkning av RÅ 2002 ref. 59 inte kunna utnyttja rätten att kvitta underskott i nystartad aktiv näringsverksamhet mot annan förvärvsinkomst samma år, eller i vart fall begränsa rätten till kvittning beroende på näringsfastighetens innehavstid.⁵⁸

Enligt min mening torde man i kammarrättens dom⁵⁹ kunna utläsa att verksamheten initialt har, trots visat underskott, preliminärt bedömts utgöra näringsverksamhet. Detta torde vara under förutsättning att det i framtiden genererades ett överskott. Verksamheten/verksamhetsgrenen har bedrivits sedan 1990. Fallet avsåg inkomstår 1995. Då det varken då, och då det inte visades någon ändring fram till målets avgörande i KR, inte kunnat påvisas något överskott, torde det faktum att bolaget fortsatte en förlustbringande verksamhet tala för att det inte är fråga om näringsverksamhet. Det framgår inte klart av domskälen, men eventuellt torde även det faktum att verksamheten inkomståret 1995, till skillnad från tidigare inkomstår, inte heller kunde visa några intäkter över huvud taget tala emot näringsverksamhet.

Hästuppfödning är av speciellt slag. I fallet var det fråga om, enligt min mening, speciella omständigheter som gjort att det inte kunnat ske någon försäljning som därigenom hade genererat intäkter. Aborteringen skedde i ett sent stadie av stoets dräktighet. Fölets död torde varit en olyckshändelse. Verksamheten kunde inte rikta sig mot allmänheten, då produkterna förolyckats. Då verksamheten inte hade några produkter att omsätta torde det vara svårt att få en omsättning. Det är stoet inte blev dräktigt skulle kanske ett annat inhyrt stos dräktighet enligt min mening tala för

⁵⁶ Se t ex RRK R73 1:38(här i och för sig något oklart om det avsåg en eller två hästar) och RÅ 1978 Aa 158.

⁵⁷ Se tex KR i Jönköpings dom den 5 juni 2000, mål nr 125 och 137-140-2000.

⁵⁸ Underskottet dras, vid tillämpning, av som ett allmänt avdrag. I praktiken utnyttjas det till kvittning mot tjänsteinkomster. Lodin, S-O, Lindencrona, G, Melz, P, Silfverberg, Ch, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, 11 uppl., 2007, s 408.

⁵⁹ RK 6251-1999

näringsverksamhet. I detta fall vet man, att då stoet aldrig blev dräktigt, kunde det inte resultera i något föl, vilket medför att intäkterna låter vänta ännu längre på sig.

Enligt min mening torde i den andra kammarrättsdomen⁶⁰ det faktum att verksamheten tidigare bedrivits som hobby vara en omständighet som talade för att det enligt kammarrättens mening ställs ännu hårdare krav på att visa att vinstsyfte föreligger. Det bästa hade varit att visa att verksamheten numera går med vinst. Det gjorde inte verksamheten. Då var den enskilde tvungen att visa att omständigheterna i övrigt med styrka talade för att vinstsyfte förelåg. Det fann inte kammarrätten att den enskilde hade gjort. Av detta fallet kan vi således dra den slutsatsen att kammarrätten ansåg att då en förlusttyngd hobbyverksamhet skall övergå till att bli näringsverksamhet krävs helst att verksamheten numera går med vinst, i annat fall att övriga omständigheter med styrka talar för att vinstsyfte föreligger.

Av den tredje kammarrättsdomen⁶¹ torde enligt min mening den slutsatsen kunna dras att förekomst av avelsintäkter vid helhetsbedömningen talar för näringsverksamhet.

⁶⁰ RK 3858/04

⁶¹ KR i Jönköpings dom den 5 juni 2000, målnr 125 och 137-140-2000

3 Hobbyverksamhet

3.1 Hobbyverksamhet och IL

En grundläggande förutsättning för att en inkomst skall beskattas är att den kan hänföras till endera av de tre inkomstlagen. Före 1991 var inkomster som förvärvats genom varaktig och självständig verksamhet utan vinstsyfte skattefria. Hobbyverksamhet undgick beskattning på grund av att vinstsyfte inte kunde påvisas. Beskattning kunde därför inte ske i dåvarande inkomst av tjänst eller inkomst av rörelse. I och med skattereformen utvidgades skatteplikten genom att det tillades i lagtexten att inkomstgivande verksamhet av varaktig natur skulle hänföras till inkomst av tjänst. Utvidgningen tog främst sikte på inkomst av varaktig hobbyverksamhet.⁶² Genom att inkomstlaget tjänst utvidgades fångar det numera upp inkomster som före 1991 pga bristande vinstsyfte kunde bli skattefria.

Någon närmare definition av hobbyverksamhet finns inte i lagtexten. I 12:37 IL anges att hobbyverksamhet är verksamhet som bedrivs självständigt men som inte skall räknas till inkomstlaget näringsverksamhet. Hobbyverksamheten fyller i regel kraven på varaktighet och självständighet men avsaknaden av direkt vinstsyfte på längre eller kortare sikt medför att verksamheten inte uppfyller kraven på näringsverksamhet.⁶³ Utmärkande för en hobbyverksamhet är att den utövas av hobbyidkaren själv (på dennes fritid) och att vinstsyfte saknas.⁶⁴ En ytterligare utmärkande omständighet för hobbyverksamhet är att verksamheten inte utgör hobbyutövarens huvudsakliga försörjning.⁶⁵

Hobbyverksamheten kan även behöva särskiljas från inkomst av kapital. En hobbyverksamhet kännetecknas av att utövaren är aktivt engagerad. Låter han eller hon någon annan helt och hållet sköta verksamheten härrör eventuella intäkter inte från någon av honom eller henne utförd arbetsprestation, vilket talar mot tjänstebeskattnings.⁶⁶

Skulle hästuppfödningen klassificeras som hobbyverksamhet kan det vara svårt i vissa fall vid försäljning av häst från verksamheten att bedöma om

⁶² I prop 1989/90:110 framhölls att ett övergripande syfte med utformningen av inkomstlaget tjänst var att det i större utsträckning än tidigare skulle fungera som en allmän uppsamlingsplats för alla ersättningar som någon erhållit pga egen prestation eller verksamhet och som inte var att hänföra till annat inkomstslag.

⁶³ Brockert, M, Vinstsyftet, Skattenytt nr 10 1997, Skatteverkets skrivelse 2004-12-14, dnr 130 645783-04/111

⁶⁴ Brockert, M, Vinstsyftet, Skattenytt nr 10 1997, Skatteverkets skrivelse 2004-12-14, Dnr 130 645783-04/111, Kammarrättens dom den 20 december 2000, SKV 344 Utgåva 7 Hobbyverksamhet

⁶⁵ SKV 344 Utgåva 7 Hobbyverksamhet

⁶⁶ Lodin, S-O, Lindencrona, G, Melz, P, Silfverberg, Ch, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, 11 uppl., 2007, s 112

det är fråga om inkomst av tjänst eller inkomst av kapital. Det förekommer nämligen skillnad vilket inkomstslag försäljningen skall hänföras till om det är försäljning av hobbyverksamhetens alster eller dess inventarier.

Antag tex att hobbyuppfödaren säljer ett av sina avelsston.

Antag att stoet är inköpt för fyra år sedan, har producerat tre föl, är nu inte seminerad och då naturligen inte dräktig. Detta torde då inte vara inkomst av tjänst, då det torde vara försäljning av en inventarie, vilket medför beskattning i inkomstslaget kapital.

Antag istället att stoet är dräktigt. Är det försäljning av en inventarie eller försäljning av en omsättningstillgång?

Antag även att stoet, dräktigt eller ej, har fötts upp av hobbyutövaren, innan den har producerat ett antal avkommor före det att den nu säljs. Hur blir bedömningen här?

Enligt 10 kap 1 § 3 st IL skall försäljningen hänföras till inkomstslaget tjänst om tillgången anskaffats i huvudsak för att bearbetas av den skattskyldige eller om försäljningsvinsten till övervägande del härrör från den skattskyldiges arbetsinsats i form av tillverkning eller bearbetning (jfr prop 1989/90:110 s 654 och 698⁶⁷). I andra fall skall försäljningen av en tillgång som använts i en hobbyverksamhet beskattas enligt reglerna för avyttring av lös egendom i 52 kap IL.

I de två sistnämnda exemplen med försäljning av sto enligt ovan, torde det enligt min mening i det första av de två fallen bero på hur mycket av försäljningen som härrör från det ofödda fölet och hur mycket av försäljningen som beror på stoet som avgör om det blir fråga om tjänst eller kapital. Härrör försäljningspriset till övervägande del från det ofödda fölet är det enligt min mening fråga om inkomst av tjänst. Gör det inte det är det enligt min mening fråga om inkomst av kapital.

⁶⁷ Intäkter av egendom vars värde härrör från den skattskyldiges eget arbete, som vid hobbyverksamhet, hänförs inte till inkomst av kapital enligt specialmotiveringen i propositionen. Vinst vid försäljning av personligt lösöre beskattas i inkomstslaget kapital enligt 52 kap 1-2 §§ IL. När det gäller egendom som använts i hobbyverksamhet framgår av specialmotiveringen till lagtexten att en skillnad är avsedd mellan å ena sidan egendom som använts i verksamheten och å andra sidan egendom som producerats i verksamheten. Föredragande statsråd anför ”Problemet gäller närmast om beskattning ska ske i inkomstslaget tjänst eller i inkomstslaget kapital. Här kan framhållas att vinst vid försäljning av personligt lösöre beskattas normalt enligt reavinstreglerna i inkomstslaget kapital. Detta bör i regel gälla även egendom som använts i en hobbyverksamhet. I vissa fall kan dock bedömningen bli annorlunda. Så bör exempelvis bli fallet om försäljningsvinsten till övervägande del får anses härröra från den skattskyldiges egen arbetsinsats. Om verksamheten går ut på att tillverka vissa produkter, exempelvis hemslöjdsföremål, och det inte är fråga om näringsverksamhet bör försäljningsintäkterna tas upp till beskattning under inkomst av tjänst. Detsamma bör gälla om den skattskyldige tex renoverat en bil och vinsten vid en försäljning till övervägande del härrör från den skattskyldiges arbetsinsats.”

I det andra av de två fallen är det enligt min mening fråga om inkomst av tjänst, då stoet, oavsett om det är dräktigt eller ej, oaktat det faktum att det till synes utgjort en inventarie under ett antal år, är ett alster av verksamheten och därmed sker beskattningen i inkomst av tjänst.

3.2 Mervärdesskatt

3.2.1 Mervärdesskattskyldighet

Skyldighet att redovisa mervärdesskatt föreligger när man i yrkesmässig verksamhet omsätter skattepliktiga varor och tjänster. Eftersom yrkesmässigheten knutits till inkomstslaget näringsverksamhet skall i allmänhet mervärdesskatt inte redovisas för inkomster som är att hänföra till hobbyverksamhet. Det kan dock undantagsvis förekomma att skattepliktig vara eller tjänst omsätts i former jämförliga med näringsverksamhet. Då kommer även hobbyverksamheten att omfattas av mervärdesskatt.

Enligt 1 kap 1 § ML skall mervärdesskatt betalas vid sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet.⁶⁸

3.2.2 Verkan av mervärdesskattskyldighet

För en ekonomisk verksamhet följer med skattskyldigheten av mervärdesskatt samtidigt en avdragsrätt. Avdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet.⁶⁹

Avdragssystemet syftar till att helt befria företagaren från belastningen av den mervärdesskatt som han är skyldig att betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt säkerställer följaktligen att all ekonomisk verksamhet beskattas på ett fullständigt neutralt sätt, oberoende av verksamhetens mål eller resultat, förutsatt att verksamheten i sig själv är föremål för mervärdesskatt.⁷⁰

Ekonomisk verksamhet kan bestå av flera på varandra följande handlingar och förberedande verksamhet, såsom anskaffning av för driften erforderliga medel och därmed sammanhängande fastighetsförvärv, är att betrakta som ekonomisk verksamhet.

⁶⁸ Bestämmelserna i 1 kap. 1 § ML har sin motsvarighet i artikel 2.1 mervärdesskattedirektivet.

⁶⁹ Mål C-268/83

⁷⁰ Mål C-268/83

Principen om mervärdesskattens neutralitet när det gäller skattebelastningen på företaget kräver att de första investeringskostnaderna för ett företags behov och för att starta företaget skall anses som ekonomisk verksamhet.⁷¹

Genom EG-rättens praxis har exempel angivits på vad som kan anses som ekonomisk verksamhet. Exempelvis kan förvärv av en fordringsrätt angående en framtida överlåtelse av äganderätten till en del av en byggnad som ännu inte uppförts, i avsikt att i sinom tid hyra ut egendomen, betraktas som ekonomisk verksamhet.⁷² Detta hindrar dock inte att skattemyndigheten kräver att den påstådda avsikten styrks genom objektiva omständigheter. I detta exempel genom t ex de planerade lokalernas särskilda lämplighet för kommersiellt utnyttjande.

EG-rättslig praxis har även fastställt att om skatteförvaltningen på grundval av lämnade uppgifter har fastställt att ett visst företag är skattskyldigt till mervärdesskatt är en retroaktivt verkande omprövning av detta ställningstagande, som har sin grund i senare inträffade eller uteblivna omständigheter, i princip utesluten. Sedan skatteförvaltningen förklarat att ett bolag som har tillkännagivit att det avser inleda en ekonomisk verksamhet medförande skattepliktiga transaktioner är skattskyldigt till mervärdesskatt, kan även beställningen av en lönsamhetsstudie avseende den planerade verksamheten anses utgöra ekonomisk verksamhet, trots att studien enbart har till syfte att undersöka om den planerade verksamheten är lönsam.⁷³

Rätten att dra av den mervärdesskatt som har betalats för de transaktioner som har genomförts för en planerad ekonomisk verksamhet består, även när skatteförvaltningen redan vid den första fastställelsen av skatten har vetskap om att den planerade ekonomiska verksamheten, som skulle ge upphov till skattepliktiga transaktioner, inte kommer att bedrivas.⁷⁴

Den som ansöker om avdrag för mervärdesskatt har att visa att villkoren för rätt till avdrag är uppfyllda. Bestämmelserna hindrar inte att skatteförvaltningen kräver att sökanden styrker sin uppgift att denne avser att påbörja sådan ekonomisk verksamhet som ger upphov till skattepliktiga transaktioner.⁷⁵

En näringsidkare kan endast vara skattskyldig i slutlig bemärkelse om avsiktsförklaringen angående planerad verksamhet har lämnats i god tro.⁷⁶

⁷¹ Mål C-268/83, Mål C-110/94

⁷² Mål C-268/83

⁷³ Mål C-110/94

⁷⁴ Mål C-400/98

⁷⁵ Mål C-110/94, Mål C-400/98

⁷⁶ Mål C-110/94

3.2.3 Omsättning som är skattepliktig

2 kap. 1 § ML reglerar vad som menas med omsättning enligt mervärdesskattelagen.⁷⁷

Med omsättning av vara förstås att en vara överläts mot ersättning. Motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet finns i artikel 14.1. Av denna framgår att ”leverans av varor” avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar. Gemenskapsbegreppet ”leverans av varor” grundar sig på en enhetlig definition som inte får variera från en medlemsstat till en annan.⁷⁸ Med omsättning av vara förstås enligt 2 kap. 1 § ML även det fall att en vara tas i anspråk genom uttag enligt 2 kap. 2 - 3 §§ ML.

Med omsättning av tjänst förstås att en tjänst mot ersättning utförs, överläts eller på annat sätt tillhandahålls någon,⁷⁹ eller att en tjänst tas i anspråk genom uttag enligt 2 kap 5, 7 eller 8 §§.

När hobbyutövaren säljer sin egenuppfödda häst torde rekvisiten omsättning som är skattepliktig vara uppfyllda.

3.2.4 Inom landet

Alla de transaktioner som detta arbete gäller sker inom landet.

3.2.5 Varor eller tjänster

Med vara förstås enligt 1 kap 6 § ML materiella ting.⁸⁰ Med tjänst förstås, enligt samma paragrafs andra mening, allt annat som kan tillhandahållas i yrkesmässig verksamhet.

3.2.6 Yrkesmässig verksamhet

Frågan om vad som menas med yrkesmässig verksamhet enligt ML regleras i 4 kap. ML.⁸¹

⁷⁷ Reglerna om omsättning motsvarar artikel 2.1 a och c samt artiklarna 14-19, 24-29 i mervärdesskattedirektivet.

⁷⁸ Av artikel 2.1 a i mervärdesskattedirektivet framgår det att ”leverans av varor” skall ske mot ersättning.

⁷⁹ Mervärdesskattedirektivet reglerar detta i artikel 24.1. Av denna framgår att med ”tillhandahållande av tjänster” avses varje transaktion som inte utgör en leverans av varor. Vidare framgår det, liksom vid omsättning av varor, att det måste ske mot ersättning. Detta framgår av artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet.

⁸⁰ I paragrafen nämns bland dem fastigheter och gas, samt värme kyla och elektrisk kraft.

⁸¹ Bestämmelserna i 4 kap. ML har sin motsvarighet i artikel 9-13 Mervärdesskattedirektivet.

Enligt detta kapitelns första paragraf är en verksamhet enligt ML yrkesmässig om den utgör näringsverksamhet enligt 13 kap IL⁸², eller bedrivs i former som är jämförliga med en till sådan näringsverksamhet hänförlig rörelse och ersättningen för omsättningen i verksamheten under beskattningsåret överstiger 30 000 kr.⁸³

Enligt Skatteverket⁸⁴ ska en bedömning av yrkesmässighet göras utifrån ekonomisk verksamhet när denna tolkning är möjlig med hänsyn till den svenska lagregelns tolkningsutrymme, dvs i ljuset av artikel 9-13 i mervärdesskattedirektivet. Oavsett tolkningsutrymme kan direkt effekt av artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet tillämpas om det är till fördel för den enskilde.

ML:s uttryck att omsättningen görs i en verksamhet som är yrkesmässig, motsvaras i mervärdesskattedirektivet som att de transaktioner som ska bli förenål för mervärdesskatt ska göras av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.

Artikel 9.1 första stycket mervärdesskattedirektivet anger sedan att med beskattningsbar person avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av syfte och resultat. Av andra stycket framgår att med ekonomisk verksamhet avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvsdrift och jordbruksverksamhet samt verksamhet inom fria och därmed likställda yrken.

Enligt Skatteverket⁸⁵ skall det således, för att någon skall bli betraktad som beskattningsbar person, bedrivs någon form av ekonomisk verksamhet med viss regelbundenhet och detta skall ske självständigt.

Skatteverket har ägnat ett helt avsnitt i SKV 553, handledning för mervärdesskatt⁸⁶, åt hästar. Här konstateras att det i Sverige bedrivs verksamhet med hästar i många olika former. En av dessa många former är hästuppfödning, som de kategoriserar under ”övrig verksamhet”.

⁸² Vilket det inte är fråga om i dessa fall, då verksamheten i sådana fall inte varit en hobbyverksamhet utan alltså näringsverksamhet.

⁸³ Det är omsättningen av en vara eller tjänst som är skattepliktig eller undantagen från skatteplikt och inte själva varan eller tjänsten. Omsättningsbegreppet bygger på principen om ett rättsligt förhållande avseende prestation och motprestation, ömsesidiga prestationer. Detta uttrycks i lagtexten genom rekvisitet mot ersättning. Bytesavtal jämföras i detta avseende med andra överlåtelseavtal mot ersättning. Vid byte av vara eller tjänst mot en annan vara eller tjänst ska inbytet räknas som ett inköp och avyttringen som en försäljning.

⁸⁴ Handledning för mervärdesskatt SKV 553 utgåva 18, som i sin tur hänvisar till skatteverkets skrivelse 2004-09-28, dnr 130553888-04/111 och skrivelse 2004-12-14, dnr 130645783-04/111.

⁸⁵ SKV 553, utgåva 18.

⁸⁶ Avsnitt 29

Hästuppfödning hittar man sedan dels under Trav- och galoppverksamhet⁸⁷, dels under Övrig verksamhet med hästar⁸⁸.

Angående uppfödning av trav- och galopphästar⁸⁹ konstaterar Skatteverket att den som varaktigt föder upp hästar till försäljning eller bedriver varaktigt avelsverksamhet med godkänd avelshingst får normalt anses bedriva ekonomisk verksamhet oavsett i vilken form verksamheten bedrivs. De konstaterar vidare att uppfödaren får intäkter vid försäljning av föl och uppfödarpremier som erhålls när avkommorna tävlar och springer in prispengar.⁹⁰

Angående uppfödning av andra hästar än trav- och galopphästar konstaterar Skatteverket att bedömningen av om ekonomisk verksamhet föreligger vid ridsport och annan verksamhet med hästar skall göras utifrån samtliga omständigheter som föreligger i varje enskilt fall.⁹¹ De hänvisar här till skatteverkets skrivelse om hobbyverksamhet, där flera olika omständigheter som kan ha betydelse för bedömningen om ekonomisk verksamhet föreligger angetts.⁹² Exempel på omständigheter som kan ha betydelse då verksamheten är nystartad och under uppbyggnad är att det finns en avsikt att bedriva verksamheten varaktigt, att det finns en affärsplan, ekonomiska kalkyler eller liknande, att det finns bokföring som är upprättad enligt gällande bestämmelser, att marknadsföring sker för att nå kunder eller en kundkrets, att en särskild lokal finns för verksamheten, att olika inköp/investeringar gjorts som är typiska för den ekonomiska verksamheten, och att det finns "företagslån" i bank, dvs extern finansiering. Då verksamheten är pågående är förutom det ovan nämnda även av betydelse att verksamheten bedrivs som en heltids-/deltidssyssla (dvs ej enbart på fritiden), att det finns kunder (andra än närstående), och att det finns inkomster. Det konstateras vidare att då det är fråga om hobbyverksamhet, och därmed fråga om verksamheter som är näraliggande det privata området, har kravet på de objektiva omständigheterna ställts relativt högt.⁹³

Av 16 § djurskyddslagen framgår bl a, för oss aktuellt, att tillstånd till verksamhet skall den ha som yrkesmässigt eller i större omfattning föder upp hästar. Yrkesmässighet enligt djurskyddslagen tolkas enligt rekvisiten för yrkesmässighet enligt IL, och inte enligt mervärdesskattedirektivets begrepp ekonomisk verksamhet. Den omständighet att den som bedriver verksamhet erhållit tillstånd enligt 16 § djurskyddslagen är ändock enligt

⁸⁷ Avsnitt 29.2

⁸⁸ Avsnitt 29.4

⁸⁹ Hästar som skall verka inom trav- respektive galoppverksamhet måste registreras hos STC respektive SG. Det blir således relativt enkelt att kunna konstatera vad som skall räknas som en trav- eller galopphäst.

⁹⁰ SKV 553 Avsnitt 29, s.901

⁹¹ SKV 553, avsnitt 29.4.

⁹² Skatteverkets skrivelse 2004-12-14, dnr 130 645783-04/111, Hobby-ekonomisk verksamhet?

⁹³ Bevisbördan för de objektiva omständigheterna ligger på den enskilde.

Skatteverket⁹⁴ en omständighet som kan vara av betydelse vid bedömningen om ekonomisk verksamhet föreligger.

Det krävs, enligt SKV, att hästen i sig fortlöpande genererar intäkter eller så ska avsikten att den ska göra det kunna styrkas, för att hästen ska anses ingå i en ekonomisk verksamhet. Enligt min mening torde detta vara uppfyllt, då stoet körs till hingst eller seminstation. Oavsett om stoet kunnat betäckas för att den inte kommit i brunst eller om den går gall, torde avsikten då vara uppfyllt. Generellt är värdet på avkomman, dvs produkten, åtminstone under ”övrig verksamhet”, mer än semin-, dräktighets- och stationsavgifter etc. tillsammans, dvs insatserna. Det har då, enligt min mening, genererats en intäkt.

SKV anser att det i normalfallet vid varaktig uppfödning av hästar till försäljning, föreligger ekonomisk verksamhet. Vid hästuppfödning för eget bruk kan det däremot inte anses föreligga ekonomisk verksamhet. Det sistnämnda torde normalt utgöra en typ av hobbyverksamhet där ekonomisk verksamhet inte anses föreligga.⁹⁵

⁹⁴ SKV 553 utgåva 18 avsnitt 29.4.

⁹⁵ SKV 553, utgåva 18, avsnitt 29.4.

4 Hur bör bedömningen vara och hur bör reglerna se ut

Idén om att skattebasen skall utformas utifrån vilka inkomstkällor som ger varaktig avkastning har successivt övergivits med motiveringen att skattebasen måste breddas i syfte att uppnå en neutral och likformig beskattning av alla inkomster oavsett ursprung.⁹⁶ Tendensen i skattereformen har alltså varit, liksom vid förändringar av beskattningsreglerna i andra industriländer, att gå från interventionism⁹⁷ mot neutralitet. Skattereglerna skall vara neutrala i den meningen att olika privatekonomiska alternativ skall ha samma rangordning efter skatt som före.⁹⁸ Neutraliteten i de skatterättsliga inkomstbegreppen bygger således på att de värden av utfört arbete som genom en marknadstransaktion överförs i form av pengar eller andra mätbara förmåner skall behandlas på ett likformigt sätt.⁹⁹ En konsekvens av principen om en neutral och likformig beskattning är att allt arbete som genererar inkomst bör beskattas, även sådant som klassas som hobbyverksamhet eller är av högst tillfällig karaktär. Därmed har inkomstbeskattningen trängt in på fritidens område, dock inte med avsikten att beskatta fritid utan med avsikt att beskatta alla ersättningar som är hänförliga till egen prestation eller verksamhet, så att en likformig behandling uppnås. Detta får dock inte medföra ett avsteg från den allmänna regeln att avdrag ej skall medges för vad som i grunden utgör privata, personliga levnadskostnader. Beträffande hobbyverksamhet har detta fått till följd en kompromiss som innebär att beskattning ska ske om verksamheten ger överskott men ett avdrag ej medges mot andra inkomster under tjänst om verksamheten ger underskott.¹⁰⁰

Så gott som allt ekonomiskt handlande berörs av beskattningen. Medborgarna har rätt att kräva att de skall kunna förutse de exakta skattekonsekvenserna av sitt handlande och av olika handlingsalternativ.¹⁰¹ För att en rättsstat skall anses föreligga brukar man ställa två krav på utövningen av offentlig tvångsmakt. Det ena är att det skall råda likhet inför

⁹⁶ Gunnarsson, Å, Myten om vad den könsneutrala skatterätten kan göra för jämställdheten, Skattenytt nr 9 2000

⁹⁷ När skatter används för att uppnå icke-fiskala mål, dvs till annat än att dra in intäkter till stat och kommun, får beskattningen interventionistiska effekter eftersom beskattningen stimulerar till ett viss beteende.

⁹⁸ Lodin, S-O, Lindencrona, G, Melz, P, Silfverberg, Ch, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, 11 uppl., 2007, s 3

⁹⁹ Gunnarsson, Å, Myten om vad den könsneutrala skatterätten kan göra för jämställdheten, Skattenytt nr 9 2000

¹⁰⁰ RSV vad som skall dras av i tjänst kap 19 s 337

¹⁰¹ Lodin, S-O, Lindencrona, G, Melz, P, Silfverberg, Ch, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, 11 uppl., 2007, s 14. Anderson anser att förutsebarheten, som annars anses så viktig inom svenskt rättsväsende, när det gäller frågan huruvida ett visst hästintehav har varit att betrakta som hobby eller rörelse emellanåt tycks obefintlig, de många rättsfallen till trots. Anderson, K, Skatt på hästsport, 2 uppl., 1995, s 174

lagen. Det andra är att utövningen skall ske inom av lagen uppdragna gränser, så att myndigheten inte efter eget skön kan inkräkta på samhällsmedlemmarnas rätt till personlig frihet och egendom, eller med andra ord, legalitetsprincipen skall tillämpas.

Ett viktigt inslag i legalitetsprincipen är kravet att de enskilda skall ha möjlighet att på förhand bedöma de rättsliga konsekvenserna av sitt handlande. Förutsebarheten är utomordentligt väsentlig på det skatterättsliga området! En felaktig bedömning från en skattskyldigs sida av de skattemässiga konsekvenserna av hans eller hennes handlande kan ödelägga hela hans eller hennes ekonomi.

Ett sätt att tillgodose förutsebarheten är möjligheten att erhålla förhandsbesked beträffande de skatterättsliga konsekvenserna av olika transaktioner.

Kravet på förutsebarhet är emellertid inte tillgodosett enbart med möjligheten att erhålla förhandsbesked. De tolkningsmetoder som används av domstolarna måste också i största möjliga utsträckning möjliggöra för de skattskyldiga att förutse de skattemässiga konsekvenserna av sina transaktioner. Det är då uppenbart att ju mer bunden domstolarnas tolkning är av allmänt tillgängliga rättskällor som klar lagtext och förarbeten, desto bättre blir förutsebarheten för de skattskyldiga. En fri tolkning från domstolarnas sida kan medföra helt oväntade resultat för den skattskyldige.¹⁰²

För tillfället framgår det varken av lagtext eller förarbeten klart var gränsen mellan näringsverksamhet och hobbyverksamhet går. Att helt lämna till praxis och därmed domstolarna att göra en helhetsbedömning utan att i lagtext eller förarbeten ange riktlinjer är enligt min mening ej helt tillfredsställande. En helhetsbedömning torde i teorin vara det mest önskvärda, men i vissa fall är det inte helt klart vad en sådan helhetsbedömning ger och vad därmed en verksamhet skall bedömas som.¹⁰³

När det gäller bakgrunden till beskattningen av hobbyverksamhet råder det enligt Carlbaums mening ingen tvekan om att det är förhållandena inom den framgångsrika travsporten som initierat hobbybeskattningen. Även om depch i motiveringarna till ifrågavarande lagregler¹⁰⁴ undvikit ordet hästsport så framgår det mycket klart av RINKS motiveringar^{105 106}.

Det verkar alltså som att lagstiftaren i syfte att komma åt intäkter från trav- och galoppverksamhet, där vinstsyftet torde vara vanligare och där

¹⁰² Lodin, S-O, Lindencrona, G, Melz, P, Silfverberg, Ch, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, 11 uppl., s

¹⁰³ Se t ex RRK R73 1:37 där varannan instans hade en ny bedömning.

¹⁰⁴ Prop 1989/90:110

¹⁰⁵ SOU 1989:33 del III

¹⁰⁶ Carlbaum, L, Beskattning av hobbyverksamhet – Ett hästjobb eller ett hundgöra (eller tom kohandel)?, Skattenytt nr 10 1992

intäkterna är betydligt större, fått med även andra sorters hästar, verksamheter som betydligt mer sällan ger vinster av betydelse. Frågan är om avsikten var att även få med dessa. Självklart förekommer det även utanför trav- och galoppvärlden att hästverksamheter torde ha vinstsyfte. Generellt torde dock verkligheten se ut som ur min krassa systers perspektiv, som anser att varje häst är en förlustaffär. Synnerligen om alla kostnader tas med.¹⁰⁷ Frågan är om, trots att vissa försäljningar torde ge icke obetydliga vinster, det ur ett samhällsekonomiskt perspektiv, med tanke på de icke lösliga frågeställningarna, där det i varje enskilt fall skall göras en helhetsbedömning, vilket i sig torde vara rätt och riktigt, det vore ”billigast” att på ett eller annat sätt generalisera. Någon faktor torde vara av betydelse, medan andra inte var det. På detta sätt fick både domstol och skattskyldiga det lättare vid bedömningen, vilket skulle öka förutsebarheten, vilket i sin tur skulle göra det mer legitimt. Det faktum att ett antal skattskyldiga skulle komma i kläm på något sätt är kanske ett pris som är värt att betala. De torde i alla fall vara medvetna om att så är fallet. Eventuellt skulle lagtexten kunna utökas med ett stycke som angav att ”eller verksamheten i övrigt kan visas ha ett vinstsyfte”. På detta sätt skulle de eventuella fall som skulle komma i kläm ändå inte göra det, utan betraktas som den verksamhet den egentligen är.

Exempel på, enligt min mening, faktorer som kunde vara avgörande för att hästuppfödning skulle betraktas som näringsverksamhet är att omsättningen är minst x antal kr, att verksamheten under minst y antal år givit minst z kr i vinst, uppfödning av minst w antal hästar av alla de slag under en tidsera av exempelvis fem år som dessutom resulterat i försäljningar och därigenom intäkter, samt att hästuppfödningen är en heltidssysselsättning.

Även om verksamheten borde bedömts som näringsverksamhet, får man i så fall om man startar en verksamhet som gränsar till hobbyverksamhet med subjektivt vinstsyfte så att säga stå sitt kast, åtminstone till dess att verksamheten enligt någon av kriterierna medför att den bedöms som näringsverksamhet.

Även Carlbaum har förslagsalternativ till förändringar.

Det första är att helt återgå till tidigare regler (inom skattereformens ram förstås). Det andra är att inte, så sätt en bruttointäktsgrens på lämpligen två basbelopp. Allt därunder skulle betraktas som skattefri hobby oavsett nettoresultat, såvitt inte en skattskyldig kan göra sannolikt att ett uppbyggnadsskede för näringsverksamhet pågår. Då beloppsgränsen överskrids skulle allt bli aktiv näringsverksamhet och följa vanliga regler för detta.¹⁰⁸

¹⁰⁷ Även Gäverth anser att travsport och hästavel i allmänhet kostar mycket pengar och leder inte sällan till betydande underskott. Gäverth, L, Avdrag för underskott i nystartad och i konstnärlig verksamhet, Skattenytt nr 1-2 2003

¹⁰⁸ Carlbaum, L, Beskattning av hobbyverksamhet – Ett hästjobb eller ett hundgöra (eller tom kohandel)?, Skattenytt nr 10 1992

Även Carlbaums uppfattning är att hobbybeskattningen, såsom den nu utformats, gör mer skada än nytta genom att ta såväl skattskyldigas som myndigheters resurser i anspråk utan att påvisbart kunna ge statsfinanserna annat än ett högst marginellt tillskott (om ens något). Han anser att vi istället ska, utan avundsjuka, gratulera exempelvis den hobbyhästägare som dragit en vinstlott i det travlotteri, som inte ger lottoinnehavaren mycket större vinstchans än till högvinsten på lotto eller måltips. Hans lottsedel är förresten rätt dyr!¹⁰⁹

Hästuppfödning är en form av värdeskapande. Det är också en form av konst. Vid tillverkning av en spånskiva kanske producenten eventuellt kan tros inte bry sig särskilt mycket om vad som efter försäljningen sker med spånskivan. Hästuppfödning är komplicerat då det i många fall finns känslor inblandade. Den uppfödda hästen, liksom vid t ex försäljning av ett konstverk, kan ses som ett alster producerat av hästuppfödaren. I flertalet fall kan det tänkas att hästuppfödaren är mån om vad som händer med det alster den skapat.

Enligt min uppfattning bör hästuppfödning, då det är ett värdeskapande, betraktas som näringsverksamhet, åtminstone om det medfört intäkter, eller om den skattskyldige kan visa på omständigheter utanför hans eller hennes kontroll som gjort att det inte medfört några intäkter än. Intäkterna låter normalt vänta på sig några år. Inom ridhästvärlden brukar, såvida inte tanken med verksamheten även är att vidareutbilda hästen och på så vis öka hästens värde, hästen vid hästuppfödning säljas innan eller tom fyra års ålder. Därefter, om den inte utbildas vidare, sjunker värdet markant. Låt säga att hästuppfödaren enbart har ett sto. Från den första betäckningen till den första försäljningen kan vi anta att det tar fem år. Därefter skall, såvida inte annat händer, försäljningarna ske årligen, då stoet fölar årligen, och därmed en ny häst blir fyra vart år.

När det gäller äldre praxis betydelse, dvs den före skattereformen 1991, sägs den i förarbetena fortfarande ha relevans. Detta finner jag vara något förvånansvärt. Enligt en skatterättslig princip gäller att om oklart döma till den skattskyldiges fördel. Sedan ändringen av lagtexten har det även ändrats vad som blir till den skattskyldiges fördel. När således domstolen innan skattereformen gjort sin bedömning har de kanske vid en jämn bedömning ansett det vara hobbyverksamhet, då detta blev mildare för den skattskyldige. Så är inte fallet med dagens lagregler.

En sak att diskutera är varför rätten att rulla underskott i hobbyverksamhet begränsas. Förbudet mot kvittning över tiden kan få till följd att hobbyverksamheter som, sett i ett vidare tidsperspektiv, går med förlust, vilket torde vara ett typiskt kännetecken på att det är fråga om hobbyverksamhet, ändå beskattas för tillfälliga vinstår därför att den skattskyldige glömt eller inte kunnat matcha intäkter mot kostnader under

¹⁰⁹ Carlbaum, L, Beskattning av hobbyverksamhet – Ett hästjobb eller ett hundgöra (eller tom kohandel)?, Skattenytt nr 10 1992

just den tidsperiod han eller hon får lova att beakta.¹¹⁰ Eftersom personliga levnadskostnader inte får dras av verkar det märkligt att eventuellt överskott som en hobbyverksamhet kan medföra ett visst år inte får avräknas mot samtliga kostnader den skattskyldige haft med verksamheten, dvs samtliga de år den skattskyldige haft kostnader med verksamheten. Givetvis torde, enligt min mening, den skattskyldige ha rätt att ta alla kostnader han eller hon haft i beaktande även i tiden när han eller hon får en intäkt från sin hobbyverksamhet. Något annat är inte försvarbart!

Samtidigt som en samlad bedömning i det enskilda fallet kan göra att kravet på förutsebarhet kan vara svårt att tillfredsställa, är det i grunden troligen den mest rättvisa bedömningen som är genomförbar. Det faktum att det är fråga om att göra en samlad bedömning i det enskilda fallet torde dock göra det svårt för åtminstone den enskilde att avgöra om vinstsyfte objektivt sett föreligger. För den enskilde verksamhetsutövaren torde förutsebarheten vara bäst tillfredsställd om det fanns objektivt fastställda kriterier för vad som utgjorde det ena eller det andra, dvs näringsverksamhet eller hobby.

Lagtexten ger ingen vidare ledning och det är få rättsfall på området. Variationerna av verksamheter är många. Det är därför av intresse när olika frågeställningar och variationer belyses. Mest intressant är det givetvis om regeringsrätten klargör något, i övrigt är man hänvisad till doktrin och skatteverkets ställningstagande. Dessa blir då en vikt vid argumentation. De sistnämnda tas fram för att få en enhetlig rättstillämpning inom Skatteverket, och är således inget som medför att rättsläget kan anses klargjort.

Enligt min mening skulle förutsebarheten för den enskilde även öka om yrkesmässighet enligt mervärdesskattedirektivet även utgjorde kriterieunderlag för yrkesmässighet enligt IL. Det skulle även frånta det motsägelsefulla i att en verksamhet som anses som hobbyverksamhet enligt IL, ändå enligt mervärdesskattedirektivet är skyldigt erlägga mervärdesskatt.

¹¹⁰ Carlbaum, L, Baskattning av hobbyverksamhet – Ett hästjobb eller ett hundgöra (eller tom kohandel)?, Skattenytt nr 10 1992

Litteraturförteckning

Förarbeten

Prop 1989/90:110

Prop 1999/2000:2

SOU 1989:33

Skatteverkets skrivelser, ställningstaganden och handledningar m.m.

RSV S 1997:24 Riksskatteverkets rekommendationer m.m. om värdering av lager av hästar i hästuppfödningens verksamhet att tillämpas vid 1998 års taxering

Skatteverkets skrivelse 2004-09-28, dnr 130 553 888-04/111

Skatteverkets skrivelse 2004-12-14, dnr 130 645783-04/111, Hobby – ekonomisk verksamhet?

Skatteverkets ställningstagande – Avdrag för hästhållning vid innehav av jordbruksfastighet, 2007-02-12, Dnr 131 104860-07/111

SKV 344 utgåva 7 Hobbyverksamhet

SKV 553 utgåva 18

Litteratur

Böcker

Anderson, K, Skatt på hästsport, 2 uppl., 1995

Kleerup, J, Hornegård, U, Hästen och skatten, 3 uppl., 1998

Lodin, S-O, Lindencrona, G, Melz, P, Silfverberg, Ch, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, del 1, elfte upplagan, Studentlitteratur, 2007

Lodin, S-O, Lindencrona, G, Melz, P, Silfverberg, Ch, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, del 2, elfte upplagan, Studentlitteratur, 2007

Artiklar

Arvidsson, R, Gunne, C, Om stiftelser och handel med värdepapper, Svensk skattetidning nr 6-7/01

Brockert, M, Vinstsyftet, Skattenytt nr 10 1997

Carlbaum, L, Beskattning av hobbyverksamhet – Ett hästjobb eller ett hundgöra (eller tom kohandel)?, Skattenytt nr 10 1992

Gunnarsson, Å, Myten om vad den könsneutrala skatterätten kan göra för jämställdheten, Skattenytt nr 9 2000

Gäverth, L, Avdrag för underskott i nystartad och i konstnärlig näringsverksamhet, Skattenytt nr 1-2 2003

Wennergren, B, Taxeringsprocessens okända sida, Skattenytt nr 12 1999

Rättsfallsförteckning

EG-rätten

C-268/83

C-110/94

C-400/98

Regeringsrätten

RÅ 1966 Fi 1199

RÅ 1978 Aa 158

RÅ 1988 ref 117

RÅ 2002 ref 59

RRK R73 1:37

RRK R73 1:38

Kammarrätten

RK 6251-1999

KR i Jönköpings dom den 5 juni 2000, målnr 125 och 137-140-2000

RK 3858/04