



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Pia Jakobsson

Gränsdragningen mellan
hobby- och näringsverksamhet
– *förutsägbart för alla parter?*

JUR091 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Christina Moëll

Termin för examen: VT 2015

Innehåll

| | |
|---|-----------|
| SUMMARY | 1 |
| SAMMANFATTNING | 2 |
| FÖRKORTNINGAR | 3 |
| 1 INLEDNING | 4 |
| 1.1 Bakgrund | 4 |
| 1.2 Syfte och frågeställning | 4 |
| 1.3 Avgränsningar | 5 |
| 1.4 Metod och material | 5 |
| 1.5 Disposition | 6 |
| 2 GÄLLANDE RÄTT OCH TILLÄMPNING | 8 |
| 2.1 Inkomstskatt | 8 |
| 2.1.1 Näringsverksamhet | 8 |
| 2.1.2 Näringskriterierna | 8 |
| 2.1.2.1 Yrkesmässigt | 8 |
| 2.1.2.2 Självständigt | 9 |
| 2.1.2.3 Förvärvsverksamhet - vinstsyfte | 10 |
| 2.1.3 Konstnärer | 10 |
| 2.1.4 Eftersyn | 11 |
| 2.1.5 Gränsdragning mellan hobby och näringsverksamhet | 11 |
| 2.1.5.1 Hästverksamhet | 13 |
| 2.1.5.1.1 Ridhäst | 15 |
| 2.1.6 Kvittning mellan olika näringsverksamheter och inkomstslag | 16 |
| 2.1.6.1 Aktiv näringsverksamhet | 17 |
| 2.2 Mervärdesskatt | 19 |
| 2.2.1 Beskattningsbar person | 19 |
| 2.2.2 Ekonomisk verksamhet | 19 |
| 2.2.3 EG-rätten | 20 |
| 2.2.4 Förhållandet mellan mervärdes- och inkomstbeskattningen | 21 |
| 3 RÄTTSFALLSANALYS | 22 |
| 3.1 Hästverksamhet | 23 |
| 3.1.1 Hobby - inte ekonomisk verksamhet | 23 |
| 3.1.2 Hobby - inte del av näringsverksamhet kopplad till näringsfastighet | 25 |
| 3.1.3 Hobby - endast inkomstskatt | 27 |
| 3.1.4 Hobby - ekonomisk verksamhet | 31 |
| 3.1.5 Ekonomisk verksamhet - endast mervärdesskatt | 33 |
| 3.1.6 Näringsverksamhet | 34 |
| 3.1.7 Näringsverksamhet och hobby - olika verksamhetsgrenar | 37 |

| | |
|--|-----------|
| 3.2 Övrig verksamhet | 42 |
| 3.2.1 Hobby - inte ekonomisk verksamhet | 42 |
| 3.2.2 Näringsverksamhet | 47 |
| 4 FÖRUTSÄGBART UTFALL FÖR ALLA? | 50 |
| BILAGA A | 53 |
| Utdrag ur Inkomstskattelagen (IL) | 53 |
| 12 kap. 37 § IL | 53 |
| 13 kap. 1 § IL | 53 |
| 16 kap. 36 § IL | 53 |
| 42 kap. 34 § IL | 54 |
| 62 kap. 3 § IL | 54 |
| 62 kap. 4 § IL | 55 |
| BILAGA B | 56 |
| Utdrag ur Mervärdesskattelagen (ML) | 56 |
| 4 kap. 1 § | 56 |
| BILAGA C | 57 |
| Utdrag ur Rådets direktiv 2006/112/EG (Mervärdesskattedirektivet) | 57 |
| Artikel 9 | 57 |
| Artikel 10 | 57 |
| KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING | 58 |
| EU-rätten | 58 |
| Lagstiftning | 58 |
| Propositioner | 58 |
| Statens offentliga utredningar | 58 |
| Material framtaget av Skatteverket | 58 |
| Handledningar | 58 |
| Ställningstaganden | 59 |
| Skrivelse | 59 |
| Broschyr | 59 |
| Litteratur | 59 |
| Artiklar | 59 |
| RÄTTSFALLSFÖRTECKNING | 60 |
| EU-domstolen | 60 |
| Högsta förvaltningsdomstolen | 60 |

Kammarrätten

60

Förvaltningsrätten

61

Summary

The distinction between business activity and hobby according to the income tax legislation is often difficult to determine. There is also the distinction between economic activity and a non-economic activity according to the valued added tax (VAT) legislation. The difficulties especially apply to activities in certain fields that are cost-intensive, when the activities are no longer in a start-up phase, the person behind the activity has a large private interest at heart and the work is done during the leisure time.

For an activity to be classified as a business activity, it shall fulfill the business criteria, which means that it should be conducted professionally, independently and with profit. The difference between a business and a hobby is that activities classified as hobby are considered to be non-profit in the person's leisure time. For an activity, no matter if it is classified as a hobby or not, and be classified as an economic activity it has to have the purpose to obtain income. Even if the business should be classified as a hobby or a business and an economic activity an overall assessment shall be done of all the objective circumstances in each individual case. Consideration should also be given to the periods before and after the current year which is up for review to see how the business has developed over time.

In this legal case study I have chosen to highlight the issue of the difficulties according to the subject, I have analyzed 28 cases. 20 out of 28 cases are related to the horse industry and the other cases are related to other activities such as motor sports and invention. The legal case study shows the conditions that are often factored into the overall assessment, but also the difficulties of predicting how the various authorities will assess the activity. The overall assessment of the objective circumstances can in different instances lead to completely different conclusions, even though the circumstances are apparently the same. This leads to the problem of evidence and how individuals can assess the same facts differently. It is also often difficult to see if certain conditions have been more important than others in the overall assessment. Sometimes it is even difficult to see what is included in the overall assessment. All this affects the legitimacy and credibility of the judicial procedure.

Sammanfattning

Gränsdragningen mellan näringsverksamhet och hobby inkomstskattemässigt är många gånger svår att göra. Det gäller även gränsdragningen mellan ekonomisk verksamhet och inte ekonomisk verksamhet mervärdesskattemässigt. Speciellt gäller detta verksamheter inom vissa branscher som är kostnadsintensiva, när verksamheterna inte längre är i ett uppstartskede och när de gränsar till ett stort personligt fritidsintresse.

För att en verksamhet ska klassificeras som näringsverksamhet ska den uppfylla näringskriterierna, vilket innebär att den ska bedrivas yrkesmässigt, självständigt och med vinstsyfte. Skillnaden mellan näringsverksamhet och hobby är att verksamhet som klassificeras som hobby anses bedrivas utan vinstsyfte och på personens fritid. För att en verksamhet, oavsett om den klassificeras som hobby eller inte, ska klassificeras som ekonomisk verksamhet ska det i verksamheten finnas ett syfte att fortlöpande vinna intäkter. Vid både bedömningen om verksamheten ska klassificeras som hobby eller näringsverksamhet respektive ekonomisk verksamhet ska det göras en samlad bedömning av samtliga objektiva omständigheter i varje enskilt ärende. Hänsyn ska även tas till tidsperioder innan och efter det aktuella året som är föremål för prövning för att se hur verksamheten har utvecklats över tid.

I den rättsfallsstudie som utförts för att belysa problematiken med gränsdragningsfrågan har jag analyserat 28 ärenden. Av dessa är 20 ärenden förknippade med hästnäringen och övriga 8 ärenden kopplade till annan verksamhet, som till exempel motorsport och uppfinning. I rättsfallsstudien framgår vilka omständigheter som ofta vägs in i den samlade bedömningen, men också svårigheten med att bland annat förutse hur de olika instanserna kommer att bedöma verksamheten. De samlade bedömningarna av de objektiva omständigheterna kan i olika instanser leda till helt olika slutsatser trots att omständigheterna är till synes desamma. Detta leder in på problematiken kring bevisvärdering och hur olika individer kan bedöma samma omständigheter olika. Det är ofta även svårt att se om vissa omständigheter har haft större betydelse än andra i den samlade bedömningen. Ibland är det till och med svårt att se vad som innefattas i den samlade bedömningen. Allt detta påverkar i sin tur legitimiteten och trovärdigheten för domstolsprocessen.

Förkortningar

| | |
|-------|---------------------------------|
| Dnr | Diarienummer |
| FR | Förvaltningsrätten |
| HFD | Högsta förvaltningsdomstolen |
| Hobby | Hobbyverksamhet |
| IL | Inkomstskattelagen (1999:1229) |
| KRNG | Kammarrätten i Göteborg |
| KRNJ | Kammarrätten i Jönköping |
| KRNM | Kammarrätten i Malmö |
| KRNS | Kammarrätten i Stockholm |
| KRNSU | Kammarrätten i Sundsvall |
| LR | Länsrätten |
| ML | Mervärdesskattelagen (1994:200) |
| Prop. | Proposition |
| RR | Regeringsrätten |
| RÅ | Regeringsrättens årsbok |
| SOU | Statens offentliga utredningar |

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Den här uppsatsen handlar om gränsdragningen mellan näringsverksamhet och hobby. Det är en gränsdragning som vid en första anblick kan se enkel ut, men som kan vara ganska problematisk vid en rad olika omständigheter. Speciellt svårt är det ofta när det ska göras bedömningar av verksamheter inom vissa branscher som är kostnadsintensiva och som kan gå med stora underskott. Exempel på detta är hästverksamhet. Den här typen av verksamheter innefattar även ett stort personligt intresse och verksamheterna sköts ofta på fritiden.

För att en verksamhet ska klassificeras som näringsverksamhet ska den uppfylla näringskriterierna, vilket innebär att den ska bedrivas yrkesmässigt, självständigt och med vinstsyfte. Om inte vinstsyftet är uppfyllt klassificeras verksamheten som hobby istället. Karaktäristiskt för hobby är också att den ofta bedrivs på personens fritid. När verksamheten klassificeras som näringsverksamhet redovisas den i inkomstslaget näringsverksamhet, medan den redovisas i inkomstslaget tjänst om den klassificeras som hobby. Detta innebär också att det går att göra avdrag för underskott i näringsverksamhet, men inte i tjänst. Denna skillnad gör att många med kostnadsintensiva verksamheter vill ha verksamheten som näringsverksamhet och inte hobby.

Det som bidrar till att det är svårt att avgöra var gränsen går mellan näringsverksamhet och hobby är att det alltid ska göras en samlad bedömning av de objektiva omständigheterna i varje enskilt fall. Det finns därmed inga regler för vilka exakta omständigheter som ska vara uppfyllda. På grund av detta är praxis, ställningstaganden och skrivelser från Skatteverket viktiga vid vägledning i dessa frågor. Då ett flertal rättsfall har gett olika signaler om hur man ska bedöma olika omständigheter vill jag med den här uppsatsen belysa problematiken.

1.2 Syfte och frågeställning

Syftet med uppsatsen är att belysa gränsdragningsproblematiken och speciellt belysa frågan om det är förutsägbart för alla parter om verksamheten kommer att bedömas vara näringsverksamhet eller hobby inkomstskattemässigt. Då mervärdesskattefrågan även är en viktig del i detta kommer även den frågan att belysas utifrån när och hur verksamheter bedöms vara ekonomiska verksamheter.

1.3 Avgränsningar

Då syftet med uppsatsen är att behandla gränsdragningsproblematiken mellan hobby och näringsverksamhet och förutsägbarheten har jag valt att exempelvis inte belysa gränsdragningsproblematiken mellan inkomstslaget näringsverksamhet och kapital samt näringsverksamhet och annan inkomst av tjänst än hobby. Jag har även begränsat avsnitt 2 avseende gällande rätt för att ge mer plats åt rättsfallsanalysen i kapitel 3.

1.4 Metod och material

I uppsatsen används den rättsdogmatiska metoden och som kompletterande metod används en rättsfallsanalys. Den rättsdogmatiska metoden tillämpas för att systematisera och tolka gällande rätt. I uppsatsen används därför i första hand lagar, rättspraxis, förarbeten och juridisk doktrin. Då ämnet handlar om gränsdragningen mellan hobby och näringsverksamhet kommer en stor del av källorna på området från Skatteverket, men även artiklar har använts för fördjupning i ämnet.¹

Rättsfallsanalysen tillämpas för att analysera den rättsliga problematiken på området. I rättsfallsanalysen används rättsfall från Högsta förvaltningsdomstolen, kammarrätten samt förvaltningsrätten. Syftet med rättsfallsanalysen är att påvisa hur domstolarna resonerar utifrån om verksamheterna ska klassificeras som hobby eller näringsverksamhet inkomstskattemässigt respektive ekonomisk verksamhet eller inte ekonomisk verksamhet mervärdesskattemässigt. Syftet är även att analysera om man i slutändan kan se någon röd tråd i resonemangen.

Rättsfallen är utvalda av mig efter sökning i databasen Lex Press. Sökningen har utgått ifrån sökorden hobby och näringsverksamhet för att sedan gå vidare till att göra ytterligare branschspecifika sökningar för att få en större spridning av rättsfallen. Vid urvalet har därefter även vikt lagts vid att ta fram olika typer av domslut.² Vid urvalet har dock inte hänsyn tagits till vilka domskäl som funnits i respektive rättsfall. För att få ett hanterbart urval och ett urval som visar hur domstolarna resonerar valde jag att minska urvalet från ett 50-tal till 28 genom att ta bort rättsfall som var summariska. Urvalsprocessen har varit svår då det är komplicerat att genom en sökmonitor få fram relevanta rättsfall som är så representativa som möjligt för olika typer av domslut.

¹ Lindholm Peter, Beskattning av hästverksamhet – en kommentar, Svensk Skattetidning 6-7/2008; Gäverth Leif, Avdrag för underskott i nystartad och i konstnärlig verksamhet, Skattenytt 2003 nr 1-2; Nauclér Lars-Gösta, Olofsson Arne, Hästföretagaren, Liber, 2005; Pelin Lars, Augustsson Martin, Beskattning av hästgårdar och hästverksamhet, Svensk skattetidning 4/2009; Ridsport granskar: Hästföretagande och skatten, Ridsport nr 22, 2013; Rydin Urban, Antonsson Jan, Beskattning av hästverksamhet, Svensk Skattetidning 4/2008.

² Exempelvis rättsfall som bedömts vara hobby, hobby-ekonomisk verksamhet och näringsverksamhet.

Ett av de 28 rättsfallen har haft Högsta förvaltningsdomstolen som högsta instans. Övriga har haft kammarrätten som högsta instans. Anledningen till att flest rättsfall har haft kammarrätten som högsta instans är att flera ärenden från Högsta förvaltningsdomstolen idag är gamla samt att det inte finns många av dem på området. Tanken är också att rättsfallsanalysen ska spegla olika branscher och då finns inte heller många domar från Högsta förvaltningsdomstolen. I flera av rättsfallen har de olika instanserna resonerat olika och även kommit fram till olika domslut, vilket gör att i dessa fall samtliga instansers domar finns med i analysen. Sammanfattningsvis har därmed flest kammarrättsavgöranden valts ut trots att dessa inte har samma prejudikatvärde och detta för att få en spridning av såväl branscher, domskäl som domslut i rättsfallsanalysen. Kammarrättsdomarna är från alla delar av landet.

Tanken med rättsfallsanalysen är att ge en bild av hur domstolarna runt om i landet har resonerat i dessa frågor. Med tanke på rättsfallsanalysens begränsade urval om 28 rättsfall kan analysen inte ses som representativ för alla domar på området, men den ger en fingervisning om hur olika domstolarna kan resonera och att de även på grund av den så kallade eftersynen kan ha olika omständigheter att ta hänsyn till i sina bedömningar i de olika instanserna.

För att det ska bli enklare att läsa om domarna i rättsfallsstudien, eftersom det även finns en del citat, har jag valt att kalla Högsta förvaltningsdomstolen för ”dåvarande Regeringsrätten” samt förvaltningsrätten för ”dåvarande länsrätten” när det är aktuellt. Alla namn i rättsfallen är omnämnda NN i rättsfallsstudien.

1.5 Disposition

Under kapitel två beskriver jag hur gällande rätt ser ut vad gäller de olika områdena som berör gränsdragningen mellan näringsverksamhet och hobby inkomstskattemässigt. I detta kapitel tar jag även upp hur mervärdesskattefrågan bedöms i dessa sammanhang samt hur bevisbördan och bevisvärderingen ser ut. Kvittningsmöjligheterna mellan olika näringsverksamheter och inkomstslag behandlas också.

Under kapitel tre belyser jag 28 rättsfall efter hur domsluten blev. Rättsfallen är uppdelade i branscher; hästverksamhet respektive övrig verksamhet. Majoriteten av rättsfallen kommer ifrån hästbranschen. Under respektive del är de därefter uppdelade efter hur verksamheterna blev bedömda. I vissa rättsfall har både frågan om inkomstskatten och mervärdesskatten varit uppe för prövning i andra rättsfall har endast inkomstskatten respektive mervärdesskatten varit föremål för bedömning.

I kapitel fyra belyser jag slutligen frågan om förutsägbarheten. Kan den enskilde eller Skatteverket förutspå hur domstolarna kommer att bedöma verksamheterna utifrån den doktrin och praxis som finns på området?

2 Gällande rätt och tillämpning

2.1 Inkomstskatt

2.1.1 Näringsverksamhet

De regler som avgränsar inkomstslaget näringsverksamhet finns i 13 kap. IL. När det gäller alla inkomster som ska beskattas hos juridiska personer hänförs dessa till ett enda inkomstslag och det är näringsverksamhet. När det istället handlar om fysiska personer³ kan dessa ha inkomster av tjänst, kapital och näringsverksamhet. Innehav av näringsfastigheter, näringsbostadsrätter och avverkningsrätt till skog räknas alltid som näringsverksamhet.⁴ Avgränsningen avseende vad som i övrigt klassificeras som näringsverksamhet är beroende av definitionen och innebörden av själva begreppet näringsverksamhet. Definitionen av näringsverksamhet är att det är en förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. Detta oavsett om verksamheten sker i någon officiell registrerad företagsform eller inte.⁵

2.1.2 Näringskriterierna

2.1.2.1 Yrkesmässigt

Med yrkesmässigt menas att verksamheten bedrivs varaktigt, regelbundet och med viss omfattning. Innebörden i att verksamheten bedrivs regelbundet innefattar att verksamheten inte ska vara endast tillfällig. Verksamheten ska, som tidigare nämnts, även ha en viss varaktighet och omfattning. I det fall verksamheten är mycket omfattande kan verksamheten dock anses vara yrkesmässigt bedriven trots att verksamheten endast existerar under en kortare tid. Om verksamheten däremot bedrivs under en längre tid ställs kravet på omfattning inte lika högt. Innebörden av detta är att den ena förutsättningen kan väga upp avsaknaden av den andra. Generellt krävs utöver detta att verksamheten vänder sig till allmänheten för att den skall klassificeras som yrkesmässig. Detta innebär att om den skattskyldige endast bedriver verksamheten för sin egen räkning brukar inte kravet på yrkesmässighet anses vara uppfyllt. Vid bedömningen av huruvida verksamheten ska anses vara yrkesmässig eller inte tas även hänsyn till så kallad näringssmitta.⁶

³ Vilket innefattar delägare i handelsbolag och dödsbon.

⁴ 13 kap. 1 § 3 st. IL. Privatbostadsfastigheter, privatbostadsrätter eller andra privatbostäder kan inte ingå i en näringsverksamhet oavsett om näringskriterierna är uppfyllda eller inte. Handledning för beskattning av inkomst 2014, Del 1, Skatteverket, s. 435.

⁵ 13 kap. 1 § IL.

⁶ Begreppet näringssmitta innebär att om en person redan bedriver yrkesmässig verksamhet kan detta vägas in vid bedömningen av om personen börjar med liknande enskild verksamhet på det sättet att även den verksamheten anses vara yrkesmässig.

2.1.2.2 Självständigt

Med självständighet avses att verksamheten inte ska ha karaktären av en anställning. I 13 kap. 1 § IL lyfts tre kriterier fram för bedömningen om verksamheten bedrivs självständigt. Kriterierna som särskilt ska beaktas är vad som avtalats med uppdragsgivaren, i vilken omfattning uppdragstagaren är beroende av uppdragsgivaren samt i vilken omfattning uppdragstagaren är inordnad i uppdragsgivarens verksamhet. Kriterierna ska vara inbördes likvärdiga. Vid bedömningen av självständigheten är antalet uppdragsgivare⁷, om uppdragstagaren kan sätta någon annan i sitt ställe, vem som håller med arbetsredskap och hur fakturering sker etc. viktiga faktorer.⁸

Från och med år 2009 har regelverket förändrats så att det bland annat är enklare att få driva näringsverksamhet för den som har en eller ett fåtal uppdragsgivare.⁹ Anledningen till förändringen är att regeringen ansåg att det måste bli enklare att få starta näringsverksamhet och få F-skatt. Speciellt gällde detta inom tjänstesektorn.¹⁰ Regeringen ville även generellt ge möjlighet för fler att starta näringsverksamhet för att öka sysselsättningen.¹¹ Sedan 2009 ska därför vid bedömningen särskilt beaktas vad som har avtalats med uppdragsgivaren och i vilken omfattning uppdragstagaren är inordnad i dennes verksamhet.¹² Skatteverket har med anledning av den ändrade lagtexten gjort vissa uttalanden och exemplifierat när näringskriteriet självständighet kan anses uppfyllt respektive inte uppfyllt.¹³ Den som hyr ut sig själv för kortare uppdrag, som är kortare än två månader, till flera olika uppdragsgivare i syfte att ersätta ordinarie anställda till följd av tillfälliga behov av arbetskraft kan anses bedriva verksamhet förutsatt att det framgår att det är uppdragsgivarens avsikt att bedriva uthyrningsverksamheten som näringsverksamhet. Lika så gäller det säljare som arbetar på provisionsbasis och som har sitt tjänsteställe i bostaden eller i egen lokal. Dagbarnvårdare som tar hand om andras barn¹⁴ kan också anses uppfylla kraven på självständighet om tillsynen av barnen sker i egen regi. Arbete som styrelseledamot, som inte är hänförligt till det egna eller närståendes ägande i bolaget, kan också göra det när det är som ett led i en bedriven konsultverksamhet eller som egen verksamhetsgren om det fortlöpande finns minst tre sådana uppdrag. Självständigheten kan även ses som uppfylld gällande konsulter, som påbörjar sin näringsverksamhet med bara några enstaka kunder och där den tidigare arbetsgivaren är en av

⁷ Det finns inget antalskrav gällande antalet uppdragsgivare utan bedömning får göras från fall till fall efter den praxis som finns på området.

⁸ Handledning för beskattning av inkomst 2014, Del 1, Skatteverket, s. 433.

⁹ Nytt stycke i 13 kap. 1 § 2 st. IL.

¹⁰ Prop. 2008/09:62 F-skatt åt fler, s. 30.

¹¹ Ett led av regeringsförklaringen den 6 oktober 2006.

¹² 13 kap. 1 § 2 st. IL och Prop. 2008/09:62, F-skatt åt fler, s. 25.

¹³ Dessa finns sammanställda i ställningstagande, Utfärdande av F-skattsedel efter ändrat näringsbegrepp, Skatteverket 2008-12-11, dnr 131 751308-08/111.

¹⁴ Regelmässigt tre barn eller fler. Ställningstagande, Utfärdande av F-skattsedel efter ändrat näringsbegrepp, Skatteverket 2008-12-11, dnr 131 751308-08/111.

kunderna. Det ska i dessa fall handla om avgränsade uppdrag.¹⁵ Det finns dock verksamheter som normalt inte anses uppfylla kraven på självständighet. Exempel på detta är en verksamhet som bygger på att personen hyr ut sig själv för ett längre uppdrag i syfte att ersätta ordinarie personal.¹⁶ Detta gäller även om uppdragstagare och uppdragsgivare har kommit överens om att uppdragstagaren ska utföra arbetet som näringsidkare. Bygger verksamheten på att personen hyr ut sig själv för kortare uppdrag och till endast enstaka uppdragsgivare räknas inte det som självständigt och därmed näringsverksamhet. Självständigheten anses inte heller uppfylld för en barnflicka som arbetar åt en familj och utför merparten av arbetet i familjens bostad.

2.1.2.3 Förvärvsverksamhet - vinstsyfte

I begreppet förvärvsverksamhet innefattas att verksamheten ska ha någon form av vinstsyfte. Kravet på vinstsyfte är en avgränsning mot hobbyverksamhet där ett överskott istället ska beskattas i inkomstslaget tjänst. Generellt förutsätts att om verksamheten genererar större intäkter än kostnader föreligger vinstsyfte. Bedömning av huruvida verksamheten bedrivs med vinstsyfte eller inte ska dock göras utifrån en samlad och objektiv bedömning i varje enskilt fall. Med objektiv bedömning avses att det inte är den skattskyldiges egna subjektiva uppfattningar som ska ligga till grund för bedömningen.¹⁷

Om en verksamhet drivs vidare, trots att den har gått med underskott under en följd av år, kan det vara en omständighet som gör att verksamheten bedöms sakna vinstsyfte.¹⁸

2.1.3 Konstnärer

När det gäller konstnärer har Högsta förvaltningsdomstolen prövat näringskriterierna vid ett antal tillfällen.¹⁹ Högsta förvaltningsdomstolen har, trots att det har rört sig om små intäkter och underskott under en följd av år, vilket har gjort det svårt att avgöra om det objektivt har funnits ett vinstintresse, ansett att verksamheterna har handlat om rörelse²⁰. Hade

¹⁵ Ställningstagande, Utfärdande av F-skattsedel efter ändrat näringsbegrepp, Skatteverket 2008-12-11, dnr 131 751308-08/111.

¹⁶ Exempel på detta är lärarvikarier, vikarierande sjukvårdspersonal eller chaufförer som till en och samma uppdragsgivare för en tid om två månader eller mer ställer sin egen arbetskraft till förfogande. Ställningstagande, Utfärdande av F-skattsedel efter ändrat näringsbegrepp, Skatteverket 2008-12-11, dnr 131 751308-08/111.

¹⁷ Handledning för beskattning av inkomst 2014, Del 1, Skatteverket, s. 432.

¹⁸ Exempel på detta är HFD 2010-12-14, mål nr 4157-09 och 4158-09.

¹⁹ RÅ 1977 Aa 43, RÅ 1983 Aa 39 och RÅ 1987 ref. 56.

²⁰ I förarbetena till IL (SOU 1997:2, del II, Inkomstskattelag, s. 144 ff. och prop. 1999/2000, Inkomstskattelagen, del 2, s. 157) framgår att begreppet näringsverksamhet i 13 kap. 1 § IL är likvärdigt med det som tidigare fanns i 21 § KL gällande näringsverksamhet. Begreppet rörelse motsvaras i sin tur av detta begrepp och fanns i 27 § KL innan 1990 års skattereform.

avgörandena gjorts idag hade Högsta förvaltningsdomstolen använt sig av begreppet näringsverksamhet istället för rörelse. När högsta förvaltningsdomstolen har bedömt konstnärlig verksamhet har den speciellt lagt vikt vid om personen som bedriver den konstnärliga verksamheten har högre studier inom ämnet, omfattande konstnärskap under många år, anställning inom närliggande område, deltagande i olika utställningar och försäljning av alster.

2.1.4 Eftersyn

Vid bedömningen av om verksamheten ska klassificeras som näringsverksamhet eller inte kan det bli aktuellt att beakta längre perioder än det aktuella beskattningsåret. Skatteverkets uppfattning är att man alltid bör ta hänsyn till hur den aktuella verksamheten har utvecklats även under tiden efter det år som prövningen gäller.²¹ Till stöd för detta finns ett antal domar i Högsta förvaltningsdomstolen och kammarrätterna.²² I tillexempel rättsfallet RÅ 1987 ref. 56 handlade det om en konstnärligt bedriven verksamhet skulle klassificeras som näringsverksamhet ett visst år. I bedömningen om huruvida näringsverksamhet bedrevs under det aktuella året tog Högsta förvaltningsdomstolen inte bara hänsyn till hur verksamheten hade bedrivits under det aktuella året utan även under två år innan och två år efter det aktuella året.²³ I ett avgörande från kammarrätten i Göteborg, som handlade om en verksamhet avseende hästavel skulle klassificeras som näringsverksamhet eller hobby under fem år gjordes en bedömning med hänsyn till hur verksamheten även hade bedrivits under fyra år efter de aktuella åren.²⁴

2.1.5 Gränsdragning mellan hobby och näringsverksamhet

Det utmärkande för hobby i förhållande till näringsverksamhet är att när det gäller hobby är vinstsyftet inte uppfyllt och verksamheten bedrivs på fritiden, vilket innebär att personen inte behöver driva verksamheten för sin försörjning. Inkomstskattemässigt ska också ett överskott i hobbyverksamheten beskattas i inkomstslaget tjänst. Om hobbyverksamheten istället går med underskott får detta inte dras av mot någon annan inkomst utan sparas i upp till fem år för att kvittas mot ett eventuellt överskott i hobbyverksamheten.²⁵

²¹ Handledning för beskattning av inkomst 2014, Del 1, Skatteverket, s. 435.

²² Exempelvis RÅ 1987 ref.56, KRNG 2007-04-20 mål nr 626-630-06 och KRNJ 2008-10-14 mål nr 1115-08.

²³ Målet gällde 1983 års inkomsttaxering och i bedömningen tog Högsta förvaltningsdomstolen hänsyn till hur verksamheten hade bedrivits under åren 1980-1984.

²⁴ KRNG 2007-04-20 mål nr 626-630-06. Målet gällde 2002 års inkomsttaxering och eftertaxering för inkomståren 1998-2000 och i bedömningen tog kammarrätten i Göteborg hänsyn till hur verksamheten hade bedrivits under åren 1998-2005.

²⁵ Hobbyverksamhet, SKV 344, utgåva 6, s. 2.

Frågor som handlar om gränsdragning mellan hobby och näringsverksamhet är alltid hänförliga till bevis- och bedömningsfrågor. I praktiken innebär det att det i varje enskilt fall ska göras en helhetsbedömning av omständigheterna. Detta är först den enskildes uppgift, sedan Skatteverkets och därefter, om det kommer till högre instans, domstolens uppgift att bedöma om verksamheten uppfyller kraven för näringsverksamhet eller om den ska klassificeras som hobby. Bedömningen ska göras utifrån objektiva omständigheter, men kan många gånger vara svår att göra. Detta går att utläsa ur den praxis som finns på området.²⁶

Generellt när det gäller frågan om bevisbördan är det doktrinen uppfattning, när det gäller ärenden i taxeringsfrågor, att man utgår ifrån presumtionen att deklarationen är korrekt. Om Skatteverket ifrågasätter deklarationen, vid ordinarie taxering, när det gäller intäktssidan åligger det Skatteverket att bevisa att intäkter har förekommit samt i vilken storlek. När det gäller kostnader som den skattskyldige yrkar avdrag för ligger bevisbördan däremot hos den skattskyldige. Anledningen till denna skillnad i var bevisbördan ligger har att göra med vem som anses enklast kunna bevisa de olika uppgifterna. Grunden till detta synsätt kommer också av att det allmänna har ett intresse av att besluten och domarna ska bli materiellt riktiga samt att förfarandet under processen oftast är skriftligt.²⁷ När taxeringsfrågorna istället gäller eftertaxering har Skatteverket bevisbördan både gällande intäktssidan och att kostnader inte har förekommit eller är felaktiga. För att myndigheten ska få eftertaxera krävs att det handlar om ”oriktig uppgift” i taxeringen. Det ändrade synsättet i vem som har bevisbördan beror också på begreppet ”oriktig uppgift” då detta innefattar både intäkter och kostnader.²⁸

När det handlar om bevisvärderingen bottnar den i att bringa klarhet i om beviskravet är uppfyllt. I taxeringsmål är de praktiska möjligheterna för detta goda då exempelvis besluten och domarna ska baseras på vad handlingarna innehåller och vad som i övrigt har framkommit i ärendet. För den enskilde kan det dock vara enklare att uttrycka sig muntligen för att till exempel beskriva ett händelseförlopp över många år. För att bringa klarhet kan därför exempelvis muntliga förhandlingar i domstol användas. Då har domstolen möjlighet att ställa frågor etc. så att processmaterialet blir så bra som möjligt. På det sättet blir bevisprövningen mer tillförlitlig. För att bidra till att den enskilde även ska ha ekonomisk möjlighet att tillvarata sitt intresse finns det möjligheter att få ersättning för ombudskostnader i skatteprocessen. En svårighet med bevisvärdering är att terminologin är obestämd. Vad som innefattas i vissa begrepp som ”sannolikt”, ”visat”, ”styrkt” och ”antagligt” är inte klarlagt. Olika människor kan därför lägga in olika betydelser i dessa begrepp. Några bättre alternativ finns dock inte och därför används de. Eftersom fallen dessutom är olika är det även svårt att avgöra vad som exempelvis är just ”sannolikt”. Om dessa termer börjar

²⁶ Denna fråga kommer att belysas ytterligare under nästkommande kapitel.

²⁷ Leidhammar Börje, Bevisprövning i taxeringsmål, s. 107 och 119.

²⁸ Leidhammar Börje, Bevisprövning i taxeringsmål, s. 388 f.

användas mer konsekvent ökar dock säkerheten i vad termerna ska betyda i olika sorters fall. En annan svårighet är att det i ett fall kan finnas flera olika bevismedel som var för sig pekar åt olika håll. För att öka tillförlitligheten i bevisvärderingen är det därför bra att konsekvent dela upp fakta i olika kategorier.²⁹

2.1.5.1 Hästverksamhet

Det verksamhetsområde som flitigast återkommer när det skrivs om gränsdragningen mellan näringsverksamhet och hobby är hästverksamhet. Det handlar då ofta om problematiken kring trav, avel och olika slag av ridverksamheter. För att det från Skatteverkets sida ska ske en så likvärdig bedömning i frågorna som möjligt finns en skrivelse som tar upp dessa frågor.³⁰ Skrivelsen är en tolkning av hur Skatteverket ser på den lagreglering och praxis som finns på området. I skrivelsen framgår att rent allmänt³¹ ska vissa saker påverka bedömningen av om verksamheten ska klassificeras som näringsverksamhet eller hobby:

- att det ska finnas en avsikt att bedriva den aktuella verksamheten varaktigt,
- att det finns någon form av affärsplan, ekonomisk kalkyl eller annat som visar att det finns ett vinstintresse för verksamhet,
- att det sker marknadsföring för att nå exempelvis kunder,
- att särskilda tillstånd finns om det behövs för verksamheten,
- att särskild lokal finns för verksamheten, och
- att olika inköp/investeringar gjorts som är typiska för verksamheten

Om verksamheten har pågått under en tid ska det vid bedömningen även tas hänsyn till:

- att det finns kunder och då andra än närstående
- att det finns inkomster i verksamheten

Efter de generella punkterna ska sedan de verksamhetsspecifika omständigheterna särskilt beaktas. Exempelvis:

- att normalt anses personer som helt eller delvis får sin försörjning från självständig verksamhet inom hästsporten bedriva näringsverksamhet. Exempel på detta är professionella galopp- och travtränare, beridare och utbildare.
- att betäckningstjänster normalt är att anse som intäkt av näringsverksamhet.
- att det vid blandad verksamhet av olika hästverksamheter (till exempel avel och tävlingsverksamhet) hos samma ägare får göras en sammantagen bedömning av om näringskriterierna är uppfyllda.

²⁹ De olika kategorierna som de delas upp i är bevisfakta och hjälpfakta respektive samverkande och motverkande bevisning. Leidhammar Börje, Bevisprövning i taxeringsmål, s. 398 f.

³⁰ Skrivelse, Hästverksamhet - gränsdragningen mellan hobby- och näringsverksamhet, Skatteverket 2009-04-08, dnr 131 342327-09/111.

³¹ Här handlar det inte bara om verksamhet inom hästnäringen utan allmänt om all verksamhet.

När denna bedömning görs ska det läggas särskild vikt vid vinstsyftet. Skatteverkets bedömning är att enbart egen tävlingsverksamhet inte utgör näringsverksamhet utom i de fallen där tävlandet sker på yttersta elitnivå med stora prispengar och sponsorer.

- Att omständigheter som ska ingå vid bedömningen av avel och uppfödning av föl³² är:
 - hur många avelston det finns i verksamheten
 - vilken härstamning hästarnas har
 - vilka resultat som framkommit vid tester och andra bedömningar av hästarna³³
 - hur många föl som avlas fram
 - vilken nivå ersättningen för hästarna ligger på
 - om verksamheten har gått med överskott eller underskott
 - vilka marknadsföringsåtgärder som har genomförts
 - i vilken grad professionell hjälp har anlåtats
 - vilken utbildning ägaren har
 - vilken erfarenhet av avel ägaren har

Inom trav- och galoppverksamheten förekommer det att ägaren till hästen vill hyra ut eller leasa ut hästen. Vanligt förekommande i dessa fall är att ägaren för detta får en procentandel i intäkt som är baserad på vad hästen springer in. Om denna ”uthyrningsverksamhet” ska klassificeras som näringsverksamhet eller hobby får avgöras i varje enskilt fall genom att göra en helhetsbedömning av samtliga objektiva omständigheter i det aktuella fallet. När det gäller den person som hyr eller leasar hästen och om dennes verksamhet ska bedömas som näringsverksamhet eller hobby ska det avgöras på samma sätt som om hästen hade ägts av personen i fråga. Leasing av del av häst jämförs i detta sammanhang med innehav av hel häst.³⁴

Att en eller flera hästar ägs av flera personer gemensamt i så kallat samägande för att därigenom exempelvis minska kostnaderna eller den ekonomiska risken är inget som i sig talar för näringsverksamhet. I vinstsyftet innefattas inte inbesparade kostnader.³⁵

I undantagsfall kan omständigheterna vara sådana att en juridisk person³⁶ anses bedriva ”hobbyverksamhet” för ägarens/delägarens eller dennes närståendes räkning.³⁷ I de fall det handlar om aktiebolagets utgifter för

³² Inklusivt inridning/inkörning. Med uppfödningens verksamhet avses verksamhet där avsikten är att låta unghästar växa upp till fullvuxna hästar för att därefter säljas. Unghästarna kan antingen komma från eget/egna avelsston eller ha blivit inköpta för ändamålet.

³³ Även historiska prestationer räknas in.

³⁴ Ställningstagande, Hästleasing – hyra av tävlingshäst, Skatteverket, 2007-11-07, dnr 131 663007-07/111.

³⁵ Handledning för beskattning av inkomst 2014, Del 1, Skatteverket, s. 439.

³⁶ Tillexempel aktiebolag eller handelsbolag.

³⁷ Jämför med tillexempel RÅ 1987 not 243, KRNS 1997-11-27, mål nr 7374-1994, KRNG 2000-08-31, mål nr 543-1998, KRNG 2003-02-28 mål nr 2996–2998-2000, KRNS 2007-

”hobbyverksamheten” anses dessa vara en privat levnadskostnad för ägaren. Förmånsbeskattning kan i dessa fall därför komma att ske. När det handlar om att ett handelsbolag bekostar delägarens kostnader för den bedrivna ”hobbyverksamheten” räknas det som att handelsbolaget har bekostat delägarens privata utgifter och uttagsbeskattning kan därför bli aktuell.³⁸

2.1.5.1.1 Ridhäst

Kostnader hänförliga till en ridhäst, som en jordbrukare håller, är inte avdragsgilla då en ridhäst normalt inte tillhör jordbruksdriften. Om jordbrukaren har tagit upp kostnaden för ridhästen i verksamheten så att den har belastat resultatet ska denna återföras till beskattning. Detta är en skillnad mot synen på s.k. brukshästar. Om det på en jordbruksfastighet finns brukshästar som används för att bearbeta jord eller nyttja i skogsbruk kan dessa brukshästar ha en sådan anknytning till fastigheten att de ska anses ingå i näringsverksamheten. Övrig hästhållning på jordbruksfastighet, där fastighetsägaren är en fysisk person, ska inte med automatik anses ingå i en näringsverksamhet.³⁹ Själva innehavet av jordbruksfastigheten ska inte påverka bedömningen av om hästverksamheten ska anses ingå i näringsverksamheten. En självständig bedömning av näringskriterierna avseende hästverksamheten på näringsfastigheten ska därmed göras. Denna slutsats finner stöd i en dom av Högsta förvaltningsdomstolen.⁴⁰ Där uttalas att innehavsregeln tar sikte på inkomster och utgifter som föranleds av själva innehavet av fastigheten och inte på användningen eller nyttiggörandet av tillgångar på fastigheten utan att ha en omedelbar koppling till denna. I det aktuella rättsfallet ansåg Högsta förvaltningsdomstolen att hästhållningen inte ska anses ingå i den bedrivna näringsverksamheten även om fastigheten hade en viss betydelse för hästuppfödningen på så sätt att fastigheten gav möjlighet till bete för hästarna, vilket i sin tur skapade ekonomiskt stöd i form av EU-bidrag. När det gäller olika ekonomiska stöd i form av exempelvis gårdsstöd etc. anser inte Skatteverket att det med automatik ska innebära att verksamheten ska anses utgöra näringsverksamhet utan att det måste avgöras i varje enskilt fall om näringskriterierna är uppfyllda för verksamheten.⁴¹

Det finns tillfällen då det inte har blivit någon beskattning för förmån av ridhäst i uppfödningens verksamhet.⁴² Högsta förvaltningsdomstolen gjorde bedömningen i det aktuella fallet att omständigheten att ridningen av hästarna kunde anses inrymma ett visst mått av nöjesridning eller rekreation inte kunde anses utgöra skäl för att påföra förmånsvärde.

09-19, mål nr 2149-07, KRNG 2009-06-11, mål nr 2638-2640-08, KRNSU 2013-01-23, mål nr 1658-11 och KRNG 2003-06-19, mål nr 1289-1290-12.

³⁸ Handledning för beskattning av inkomst 2014, Del 1, Skatteverket, s. 448.

³⁹ 13 kap. 1 § 3 st. II.

⁴⁰ HFD 2010-12-14, mål nr 4157-09 och 4158-09.

⁴¹ Handledning för beskattning av inkomst 2014, Del 1, Skatteverket, s. 437.

⁴² Ett exempel är RÅ 1977 ref. 73.

2.1.6 Kvittning mellan olika näringsverksamheter och inkomstslag

Från huvudregeln om att kvittning av underskott i en näringsverksamhet inte kan ske mot överskott av en annan näringsverksamhet eller ett annat inkomstslag finns fem undantag.⁴³ Undantagen innebär att avdrag under vissa förutsättningar får göras mot inkomst av tjänst, näringsverksamhet eller kapital. Ett av dessa undantag är att underskott av aktiv näringsverksamhet, för det beskattningsår den skattskyldige börjar bedriva näringsverksamheten och de fyra närmast följande åren, får under vissa förutsättningar och med viss beloppsbegränsning, kvittas mot inkomst av tjänst och näringsverksamhet.⁴⁴

Från och med 1997 års taxering får en fysisk person dra av underskott av aktiv näringsverksamhet som allmänt avdrag mot inkomst av tjänst och näringsverksamhet under de fem första verksamhetsåren.⁴⁵ Verksamheten får ha påbörjats tidigast under 1996. Motsvarande regler infördes⁴⁶ och kom att gälla vid 1995 års taxering innan de togs bort för ett kort tag⁴⁷ för att sedan återinföras i en något modifierad form vid 1997 års taxering⁴⁸.

För avdragsrätt krävs att det handlar om en påbörjad näringsverksamhet. Utvecklings- och experimentkostnader blir, för att ta ett exempel, inte avdragsgilla om näringsverksamheten senare inte kommer till stånd.⁴⁹ För avdragsrätt krävs att näringsverksamheten är nystartad. Om det skulle vara så att den skattskyldige bedrivit annan näringsverksamhet sedan tidigare och den nystartade verksamheten kommer att ingå i samma näringsverksamhet, kan avdrag för underskott för nystartad näringsverksamhet inte medges.⁵⁰ Att från en bransch till en annan göra en successiv övergång innebär inte heller att en näringsverksamhet anses nystartad.⁵¹

För att avdrag ska få medges får inte den skattskyldige direkt eller indirekt bedriva liknande verksamhet någon gång under de fem beskattningsår som närmast föregått startåret. Med indirekt menas att verksamheten tidigare har bedrivits i till exempel ett handelsbolag eller aktiebolag.⁵²

⁴³ De fem undantagen finns i 62 kap. 1 § IL, 62 kap. 4 § IL, 45 kap. 32 § respektive 46 kap. 17 § IL, 42 kap. 33 § IL och 42 kap. 34 § IL.

⁴⁴ 62 kap. 3 § IL.

⁴⁵ 62 kap. 3-4 §§ IL.

⁴⁶ Genom prop. 1993/94:50, Fortsatt reformering av företagsbeskattningen.

⁴⁷ Genom prop. 1994/95:25, Vissa ekonomisk-politiska åtgärder, m.m.

⁴⁸ Genom prop. 1995/96:109, Skattelättnad för rikskapital, m.m.

⁴⁹ RÅ 1987 ref. 106.

⁵⁰ Till exempel KRNS 2007-04-28 mål nr 3256-05.

⁵¹ Till exempel KRNS 2000-11-07 mål nr 2975-2000 där en verksamhet avseende tillverkning av porslinsföremål som påbörjades 1997 inte ansågs nystartad eftersom den skattskyldige redan 1994 hade börjat tillverka tekniska komponenter. Domstolens bedömning var därmed att den skattskyldige hade varit aktivt verksam i samma näringsverksamhet (då kallad förvärvskälla) och avdrag medgavs därför inte.

⁵² Se exempelvis prop. 1993/94:50 Fortsatt reformering av företagsbeskattningen s. 251.

Vad som avses med liknande verksamhet är inte klarlagt och måste avgöras i varje enskilt fall. I en kammarrättsdom var exempelvis en skattskyldig ägare (till 1998) och verksam i (till juli 2001) ett aktiebolag vars verksamhet bestod av butiksförsäljning av bland annat ljusskällor samt dithörande verksamhet.⁵³ Efter överlåtelsen av aktiebolaget påbörjades försäljning och service av symaskiner. Under september 2001 startade den skattskyldige en enskild näringsverksamhet med verksamhet bestående av reparationer och service av datastyrda symaskiner. Kammarrätten medgav inte avdrag då näringsidkaren inte gjort det sannolikt att bolaget i väsentliga delar under någon av den föregående femårsperioden inte bedrivit likartad verksamhet. Att en verksamhet tidigare utgjort hobby och då beskattades i inkomstslaget tjänst utgör inte enligt Skatteverkets uppfattning något hinder mot avdrag för underskott i nystartad verksamhet. Bedömningen bör i dessa fall göras utifrån om det ur skattemässig synvinkel är en nystartad näringsverksamhet och om man då tidigare har bedrivit en liknande hobbyverksamhet. Om så har varit fallet torde det inte diskvalificera från rätten till avdrag för nystartad verksamhet. Syftet med lagstiftningen är, som tidigare har omnämnts, att vara en starthjälp för nystartad näringsverksamhet.⁵⁴ Det finns många ytterligare domar på området som visar vad domstolarna anser är liknande verksamhet respektive inte liknande verksamhet.⁵⁵

2.1.6.1 Aktiv näringsverksamhet

För att få allmänt avdrag räcker det att verksamheten bedrivs aktivt under det beskattningsår som det yrkas avdrag för. Detta betyder att om verksamheten under till exempel två år bedrivs passivt och ger ett underskott som rullas in år tre då verksamheten bedrivs aktivt och det finns ett underskott vid utgången av år tre får detta underskott utnyttjas för avdrag. Det saknar således betydelse om verksamheten varit passiv under de föregående beskattningsåren.⁵⁶

När man bedömer om en verksamhet är aktiv eller passiv utgår man från delägaren och i vilken omfattning denne har lagt ned arbete i verksamheten. Detta kan innebära att exempelvis ett handelsbolag kan anses ha aktiv näringsverksamhet för en delägare och passiv näringsverksamhet för en annan.⁵⁷

⁵³ KRNSU 2004-12-30, mål nr 2270 och 2272-04.

⁵⁴ Handledning för beskattning av inkomst 2014, Del 2, Skatteverket, s. 1240.

⁵⁵ KRNS 2000-10-31, mål nr 9311-1998 angående att träningar av travhästar ansågs som liknande verksamhet med en tidigare bedriven avelsverksamhet där flera av den senares verksamhet ingick i den nya verksamheten. Avdrag medgavs därför inte. Andra exempel på när domstolen har klassificerat det som liknande verksamhet är KRNJ 1998-09-22, mål nr 1790-1998 samt KRNJ 2013-05-21, mål nr 3952-12. KRNSU 2000-09-24, mål nr 2666-2667-1999 och KRNS 2000-03-17, mål nr 3275-1998 fick en motsatt utgång då domstolarna kom fram till att det inte handlade om likande verksamhet och därför medgav avdrag.

⁵⁶ Handledning för beskattning av inkomst 2014, Del 2, Skatteverket, s. 1242.

⁵⁷ Handledning för beskattning av inkomst 2014, Del 2, Skatteverket, s. 1244.

Det allmänna avdraget får medges med högst 100 000 kr för varje år av de fem år som avdrag kan komma ifråga samt för samtliga näringsverksamheter tillsammans hos den skattskyldige.⁵⁸ Detta innebär att om den skattskyldige både har en nystartade enskild firma respektive är delägare i ett nystartat handelsbolag får det sammanlagda avdraget inte överstiga 100 000 kr. Beloppsbegränsningen gäller dock inte för konstnärlig verksamhet i form av litterär, konstnärlig eller annan jämförlig verksamhet.⁵⁹ När det gäller denna yrkesgrupp kan de verksamma när de anses bedriva näringsverksamhet och inte hobby, alternativt yrka allmänt avdrag för ett beskattningsårs underskott mot inkomst av tjänst eller inkomst av annan näringsverksamhet.⁶⁰ Avdrag får då göras utan beloppsbegränsning och utan tidsbegränsning.⁶¹ Förutsättning för avdrag är att det är en aktiv näringsverksamhet och att det i vart fall ”så gott som uteslutande” avser litterär, konstnärlig eller liknande verksamhet.⁶² Den skattskyldige ska även redovisa intäkter av verksamheten gällande kulturarbetet som är av ”någon betydenhet” under beskattningsåret och de tre närmast föregående beskattningsåren.⁶³ Vad som räknas som någon betydenhet framgår inte av lagtext, men enligt Skatteverket bör med inte obetydliga intäkter menas genomsnittliga intäkter under vart och ett av de fyra senaste beskattningsåren som uppgår till ett halvt inkomstbasbelopp. Hur intäkterna fördelar sig under denna tid saknar betydelse.⁶⁴

I sammanhanget är det relevant att ta upp att avdragsmöjligheten vid nystartad verksamhet inte begränsar rätten att göra avdrag i efterhand för utgifter före verksamhetens början.⁶⁵

⁵⁸ Prop. 1999/00:2 Inkomstskattelagen, s. 667 f.

⁵⁹ RÅ 2003 ref. 57 tar upp frågan om vad som anses med litterär verksamhet och domstolen kom där fram till att det får anses som verksamheter vars intäkter kommer av att den skattskyldige är upphovsman enligt lagen om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk.

⁶⁰ 62 kap. 4 § IL.

⁶¹ Detta innebär att man endast får göra avdrag för det aktuella beskattningsårets underskott och inte något inrullat underskott.

⁶² Med så gott som uteslutande torde avses 90-95 % enligt prop. 1999/00:2 del 1, s. 502 f. KRNG 2011-01-24, mål nr 4221-10 behandlar frågan om ”så gott som uteslutande” och kom där fram till att det inte förelåg i det aktuella fallet, vilket medförde att avdrag inte medgavs.

⁶³ Intäkterna kan genereras sporadiskt och till de intäkter som ska beaktas hänförs även inkomster från den kulturella verksamheten som har redovisats i inkomstslaget tjänst. Inga övriga intäkter som kommer ifrån annan verksamhet än den kulturella verksamheten får dock räknas in.

⁶⁴ Ställningstagande, Allmänt avdrag för konstnärer, Skatteverket 2009-11-27, dnr 131 805757-09/111.

⁶⁵ 16 kap. 36 § IL.

2.2 Mervärdesskatt

En fråga som går parallellt med inkomstskattefrågan är mervärdesskattefrågan. Centrala begrepp vid utredningen av om en verksamhet ska anses som mervärdesskattepliktig är att den bedrivs av en beskattningsbar person och att denne bedriver ekonomisk verksamhet.⁶⁶

2.2.1 Beskattningsbar person

Med begreppen beskattningsbar person innefattas alla som självständigt bedriver ekonomisk verksamhet oberoende av var verksamheten bedrivs någonstans. Syftet med den ekonomiska verksamheten och resultatet av den ekonomiska verksamheten har ingen betydelse. Den juridiska formen för verksamheten spelar inte heller någon roll i detta sammanhang. Anställda kan dock inte anses vara beskattningsbara personer då de inte anses bedriva självständig verksamhet. När det gäller begreppet självständighet anser Skatteverket att bedömningen av denna ska ske på samma sätt som följer av bestämmelserna i IL. Utformningen av begreppet självständighet är dock inte identiska i IL och ML, men de tar sikte på samma omständigheter, vilket är att personen är bunden av en arbetsgivare eller uppdragsgivare genom anställning eller liknande förhållanden.⁶⁷

När det gäller nystartade verksamheter är en beskattningsbar person den som kan styrka att hen har för avsikt att självständigt bedriva ekonomisk verksamhet och som har sina första investeringsutgifter för detta ändamål. För att någon ska kunna klassificeras som beskattningsbar person innan några försäljningar är gjorda måste denne med objektiva omständigheter visa att det finns en avsikt att bedriva ekonomisk verksamhet.⁶⁸

2.2.2 Ekonomisk verksamhet

Med ekonomisk verksamhet avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvidrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken.⁶⁹ Verksamheten ska anses som ekonomisk om den innefattar beskattningsbara transaktioner, vilket innebär försäljning av varor och tjänster.⁷⁰ Verksamhet som bedrivs av rent personligt intresse och innefattar

⁶⁶ 4 kap. 1 § ML. Innan begreppen beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet infördes 1 juli 2013 användes begreppen näringsverksamhet och yrkesmässig verksamhet i lagstiftningen.

⁶⁷ Ställningstagande, Begreppen beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet – mervärdesskatt, Skatteverket 2014-06-09, Dnr 131 323526-14, s. 4.

⁶⁸ Ställningstagande, Begreppen beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet – mervärdesskatt, Skatteverket 2014-06-09, Dnr 131 323526-14, s. 4.

⁶⁹ 4 kap. 1 § ML.

⁷⁰ Verksamhet där man endast gratis delar ut varor och tjänster är således inte en ekonomisk verksamhet.

endast tillfälliga försäljningar av varor och tjänster anses inte vara ekonomisk verksamhet. För att vara en ekonomisk verksamhet ska verksamheten ha en viss varaktighet.

De regler som gällde för tiden före den 1 juli 2013 innehöll en beloppsgräns om 30 000 kr för sådana verksamheter som inte utgjorde näringsverksamhet enligt IL. När begreppet yrkesmässighet försvann och ekonomisk verksamhet infördes försvann denna beloppsbegränsning och det innebär att en verksamhet idag kan anses som en ekonomisk verksamhet oberoende av omsättningens storlek.

Varje gång man ska bedöma huruvida verksamheten är ekonomisk eller inte ska man göra en samlad bedömning. Det ska således ske en bedömning i varje enskilt fall avseende de relevanta omständigheterna i ärendet. Vilka omständigheter som är relevanta varierar dock mellan olika typer av branscher och verksamheter. Omständigheter som kännetecknar att verksamheten är ekonomisk är:⁷¹

- att den som driver verksamheten säljer varor och tjänster
- att det har anskaffats tillgångar som bara kan användas i en ekonomisk verksamhet
- att det finns lokaler som är särskilt anpassade för ekonomisk verksamhet
- att verksamheten aktivt marknadsförs på ett ändamålsenligt sätt
- att särskilda åtgärder som är specifika för en ekonomisk verksamhet med hästar vidtagits

2.2.3 EG-rätten

Motsvarande bestämmelser angående beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet finns i artikel 9 och 10 i rådets direktiv 2006/112/EG. Anledningen till förändringen ovan i Mervärdesskattelagen var för att det skulle bli en bättre formell överensstämmelse mellan den och mervärdesskattedirektivet även om man också tidigare skulle bedöma varje situation i ljuset av EG-rätten.⁷² EU-domstolen har i ett stort antal domar och beslut uttalat sig om vad som ska innefattas i dessa två begrepp beskattningsbar person⁷³ och ekonomisk verksamhet⁷⁴.

⁷¹ Ställningstagande, Begreppen beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet – mervärdesskatt, Skatteverket 2014-06-09, Dnr 131 323526-14, s. 6.

⁷² Prop. 2012/13:124, Begreppet beskattningsbar person - en teknisk anpassning av mervärdesskattelagen.

⁷³ Angående vad som innefattas i begreppet beskattningsbar person finns följande avgöranden 89/81 Hong Kong Trade Development Council, C-186/89 van Tiem, C-268/83 Rompelman, C-230/94 Enkler, C-246/08 kommissionen mot Finland, C-180/10 Slaby m.fl., C-263/11 Rēdlihs och C-527/11 Ablessio.

⁷⁴ Angående när domstolen har bedömt om en ekonomisk verksamhet har bedrivits självständigt finns följande avgöranden C-202/90 Ayuntamiento de Sevilla, C-23/98 Heerma och C-355/06 van der Steen.

2.2.4 Förhållandet mellan mervärdes- och inkomstbeskattningen

Begreppet ekonomisk verksamhet är ett unionsrättsligt begrepp som ska tolkas utifrån EU-domstolens praxis. När en verksamhet registreras för mervärdesskatt måste en självständig bedömning göras av om verksamheten är ekonomisk eller inte. I praktiken innebär det att en verksamhet som klassificeras som näringsverksamhet enligt IL inte med automatik klassificeras som ekonomisk verksamhet enligt ML eller tvärt om. I de flesta fall kommer dock de verksamheter som har bedömts som näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § IL att bedömas som ekonomiska verksamheter enligt ML om bedömningarna gjorts på rätt sätt.⁷⁵

När det gäller att bli godkänd för F-skatt behövs det i princip inte mer än att den som ansöker anger att hen har för avsikt att bedriva näringsverksamhet. För att någon ska anses som en beskattningsbar person krävs att det faktiskt bedrivs en självständig ekonomisk verksamhet eller att avsikten att bedriva verksamheten har styrkts med objektiva omständigheter. I verkligheten innebär det att den som har blivit godkänd för F-skatt inte med automatik kan anses vara en beskattningsbar person enligt ML.⁷⁶

⁷⁵ Verksamheter som är klassificerade som näringsverksamhet på grund av att de bedrivs av en juridisk person eller på grund av innehav av en näringsverksamhet presumeras dock inte vara ekonomisk verksamhet.

⁷⁶ Ställningstagande, Begreppen beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet – mervärdesskatt, Skatteverket, 2014-06-09, Dnr 131 323526-14, s. 7.

3 Rättsfallsanalys

När det gäller den rättspraxis som finns på området och som utreder olika former av hobby och ekonomisk verksamhet handlar den till stor del om hästverksamhet. Det finns förmodligen flera anledningar till detta, men ett viktigt skäl torde vara att det är verksamheter som är kostnadsintensiva och som kan kopplas ihop med ett stort fritidsintresse. Verksamheterna drivs även ofta som enskilda näringsverksamheter. Det ger möjlighet till avdrag mot tjänsteinkomsten för det underskott som kan uppkomma i en nystartad verksamhet.

Syftet med detta kapitel är att belysa hur domstolarna har resonerat vid sina bedömningar av om verksamheterna ska klassificeras som näringsverksamhet eller hobby inkomstskattemässigt respektive ekonomisk verksamhet mervärdeskattemässigt. Frågan är om man kan dra några slutsatser av deras resonemang samt om rättsfallen väcker några andra frågor.

Rättsfallsstudien består av 28 olika rättsfall.⁷⁷ Dessa rättsfall redovisas i detta kapitel under underrubrikerna ”hästverksamhet” och ”övrig verksamhet”.

⁷⁷ KRNG 2013-11-08 2013, mål nr 987-13; KRNJ 2004-01-27, mål nr 2039-01; KRNG 2008-11-26, mål nr 1233-08, 1234-08; KRNS 2009-02-10, mål nr 6559-08; HFD 2010-12-14, mål nr 4157-09 och 4158-09; KRNG 2012-03-02, mål nr 2930-11, 2931-12; KRNS 2002-03-19, mål nr 3447-2001; KRNS 2007-09-19, mål nr 2149-07; KRNG 2008-06-26, mål nr 6873-07; KRNSU 2012-10-03, mål nr 2963-2965-11; KRNG 2007-09-18, mål nr 2941-05; KRNSU 2009-11-04, mål nr 3725-08; KRNJ 2012-12-19, mål nr 532-12; KRNJ 2009-02-05, mål nr 3844-08; KRNG 2007-04-20, mål nr 626-630-06; KRNJ 2008-04-10, mål nr 3977-3978-07; KRNG 2008-05-29, mål nr 7527-06, 7528-06, 7529-7532-06; KRNG 2013-03-11, mål nr 7691-7692-11; KRNG 2014-01-23, mål 8124-8129-12, 8131-8134-12, 8136-8137-12 och 8148-8151-12; KRNS 2014-11-07, mål nr 147-14, 148-14; KRNJ 2007-09-06, mål nr 1644-1645-06; KRNG 2008-04-18, mål nr 3720-07; KRNS 2008-01-17, mål nr 6791-06; KRNSU 2007-01-29, mål nr 1722-1724-05; KRNJ 2002-04-18, mål nr 528-2000; KRNG 2012-10-15, mål nr 4754-12; KRNJ 2008-10-22, mål nr 1170-08; KRNJ 2008-11-26, mål nr 1648-1651-08.

3.1 Hästverksamhet

När det gäller hästverksamhet innefattas allt från trav, stallplatsuthyrning, avel och tävlingsverksamhet. Ibland bedrivs den på den egna näringsfastigheten som då drivs som näringsverksamhet, ibland inte. Av de 28 genomgångna rättsfallen handlar 20⁷⁸ av dem om hästverksamhet i någon form. De 20 rättsfallen avseende hästverksamheten kommer nedan att belysas utifrån hur domsluten blev. Vissa rättsfall bedömer frågan både ur ett inkomstskattemässigt och mervärdesskattemässigt perspektiv, medan andra belyser endast ett av dessa. På grund av utfallen har även andra frågor blivit aktuella så som exempelvis uttagsbeskattning. I samtliga fall har Skatteverket bedömt verksamheterna som hobbyverksamhet eller delvis hobbyverksamhet (exempelvis att en gren av verksamheten klassificeras som näringsverksamhet medan en annan gren klassificeras som hobby). Den eller de personer/företag som bedriver verksamheterna har dock velat ha dem klassificerade som näringsverksamhet och har därför begärt omprövning av respektive överklagat besluten. De beslut som jag har studerat har samtliga avhandlats i både dåvarande länsrätt/förvaltningsrätt och kammarrätt. Ett av fallen har även avgjorts av dåvarande Regeringsrätten, numera Högsta förvaltningsdomstolen. Ibland kommer domstolarna fram till samma domslut i samtliga instanser, ibland inte.

3.1.1 Hobby - inte ekonomisk verksamhet

I fyra rättsfall bedömde domstolarna att respektive verksamhet skulle klassificeras som hobby inkomstskattemässigt och inte ekonomisk verksamhet mervärdesskattemässigt.⁷⁹ Verksamheterna rörde hästuppfödning⁸⁰, fälttävlan⁸¹ och delägare (1/4) i travhäst⁸². Domstolarna kom fram till, i samtliga fall och i alla instanser utom en⁸³, att verksamheterna var av hobbykaraktär och mervärdesskattemässigt inte

⁷⁸ KRNG 2013-11-08 2013, mål nr 987-13; KRNJ 2004-01-27, mål nr 2039-01; KRNG 2008-11-26, mål nr 1233-08, 1234-08; KRNS 2009-02-10, mål nr 6559-08; HFD 2010-12-14, mål nr 4157-09 och 4158-09; KRNG 2012-03-02, mål nr 2930-11, 2931-12; KRNS 2002-03-19, mål nr 3447-2001; KRNS 2007-09-19, mål nr 2149-07; KRNG 2008-06-26, mål nr 6873-07; KRNSU 2012-10-03, mål nr 2963-2965-11; KRNG 2007-09-18, mål nr 2941-05; KRNSU 2009-11-04, mål nr 3725-08; KRNJ 2012-12-19, mål nr 532-12; KRNJ 2009-02-05, mål nr 3844-08; KRNG 2007-04-20, mål nr 626-630-06; KRNJ 2008-04-10, mål nr 3977-3978-07; KRNG 2008-05-29, mål nr 7527-06, 7528-06, 7529-7532-06; KRNG 2013-03-11, mål nr 7691-7692-11; KRNG 2014-01-23, mål 8124-8129-12, 8131-8134-12, 8136-8137-12 och 8148-8151-12; KRNS 2014-11-07, mål nr 147-14, 148-14.

⁷⁹ KRNG 2013-11-08 2013, mål nr 987-13, KRNJ 2004-01-27, mål nr 2039-01, KRNG 2008-11-26, mål nr 1233-08, 1234-08, KRNS 2009-02-10, mål nr 6559-08.

⁸⁰ KRNG 2013-11-08 2013, mål nr 987-13, KRNJ 2004-01-27, mål nr 2039-01.

⁸¹ KRNG 2008-11-26, mål nr 1233-08, 1234-08.

⁸² KRNS 2009-02-10, mål nr 6559-08.

⁸³ KRNJ 2004-01-27, mål nr 2039-01 där kammarrätten gick på dåvarande skattemyndighetens linje och ändrade dåvarande länsrätten i Mariestads dom 2001-05-23 mål nr 1559-99, vilket innebar att verksamheten i kammarrätten klassificerades som hobby och inte ekonomisk verksamhet.

skulle bedömas utgöra ekonomisk verksamhet. En av de fyra verksamheterna drevs i aktiebolagsform och innefattade dotterns tävlingsridande i fälttävlan.⁸⁴ Övriga tre verksamheter drevs av fysiska personer.

Anledningen till att domstolen bedömde att verksamheten i ett av fallen gällande hästuppfödning skulle klassificeras som hobby och inte som ekonomisk verksamhet var för att verksamheten hade bedrivits under lång tid med mycket små intäkter i förhållande till kostnaderna och att underskott hade uppkommit samtliga år (tio år) som verksamheten hade bedrivits.⁸⁵ Förvaltningsrätten hänvisade till förarbetena⁸⁶ i sin dom, vilken kammarrätten i sin tur hänvisade till, och ”att en förlustbringande verksamhet fortsätter år efter år kan utgöra presumtion för att det är fråga om hobbyverksamhet”. Vidare stod det i domen att detta ”är en omständighet som i praxis och kammarrättsavgöranden ansetts tala mot att betrakta viss verksamhet som näringsverksamhet eller ekonomisk verksamhet”.⁸⁷

I ett annat fall som gällde fälttävlan hade verksamheten haft obetydliga intäkter (prispengar) i förhållande till kostnaderna. Detta förhållande hade av domstolen bedömts som att det inte fanns ”stöd för att bolagets verksamhet med hästar har bedrivits i syfte att fortlöpande vinna intäkter utan kostnadsföringen i bolaget får närmast ses som ett sätt att finansiera NNs tävlingsverksamhet oavsett om den genererar intäkter eller ej.”⁸⁸

I ett fall rörande en delägare av en travhäst kom domstolen fram till att verksamheten skulle klassificeras som hobby och inte ekonomisk verksamhet efter en samlad bedömning. Domstolen tog bland annat upp att ”mot bakgrund av att det ofta är fråga om verksamheter som är närallgande det privata användningsområdet bör kraven på de objektiva omständigheterna ställas relativt högt.”⁸⁹

I det andra fallet gällande hästuppfödningens verksamhet ändrades, till skillnad från de tre andra fallen, domslutet i kammarrätten från att i dåvarande länsrätten ha ansetts vara näringsverksamhet till att i kammarrätten istället klassificeras som hobby och inte ekonomisk verksamhet. Kammarrätten gjorde en samlad bedömning och konstaterade bland annat att ”vinstsyfte synes saknas på såväl kort som lång sikt”. I domen stod också att ”fråga inte är om näringsverksamhet utan om privat hobbyverksamhet som givits sken av enskild näringsverksamhet för att erhålla finansiering och avdrag för hästuppfödningens kostnaderna.”⁹⁰ Dåvarande länsrätten gjorde också en

⁸⁴ KRNG 2008-11-26, mål nr 1233-08, 1234-08.

⁸⁵ KRNG 2013-11-08 2013, mål nr 987-13, FR i Malmö 2013-11-08, mål nr 987-13.

Kammarrätten hänvisar till förvaltningsrättens dom.

⁸⁶ SOU 2002:74, Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv, s. 84.

⁸⁷ FR i Malmö 2013-11-08, mål nr 987-13, s. 5.

⁸⁸ KRNG 2008-11-26, mål nr 1233-08, 1234-08, s. 2 f.

⁸⁹ KRNS 2009-02-10, mål nr 6559-08, s. 2.

⁹⁰ KRNJ 2004-01-27, mål nr 2039-01, s. 2.

helhetsbedömning, men den resulterade i en annan slutsats. Den tog hänsyn till att verksamheten var i ett uppbyggnadsskede och menade att den enskilde hade visat att verksamheten hade bedrivits i syfte att ge vinst även om verksamheten inte hade genererat några intäkter. Detta förde med sig att personen medgavs avdrag för det underskott som hade redovisats i deklarationen. Mervärdesskattemässigt uttalade domstolen att verksamheten var yrkesmässig⁹¹ då personen hade visat att inköpen som hade gjorts ”har varit i avsikt att bedriva en verksamhet som medför skattskyldighet till mervärdesskatt.”⁹²

Vad gjorde då att de två domstolarna kom fram till två helt olika slutsatser i det sistnämnda rättsfallet? Båda gjorde en så kallad samlad bedömning/helhetsbedömning av de objektiva omständigheter som fanns, men kom ändå fram till två olika slutsatser. Det jag kan se tydligt skiljde sig i kammarrättens dom i förhållande till dåvarande länsrättens dom var att det i kammarrättens dom även hade vägts in hur det hade gått för verksamheten år 1999 och 2000. (Målet gällde 1998 års taxering.) I kammarrättens dom gick att läsa att ”den aktuella verksamheten inte heller under taxeringsåren 1999 och 2000 börjat generera några intäkter.”⁹³ Skillnaden mellan att fokusera på uppbyggnadsskedet, såsom dåvarande länsrätten gjorde i sin bedömning, till att gå över till att bedöma verksamheten under flera år, såsom kammarrätten gjorde, kan ha bidragit till två helt olika domslut.

Vad bidrog till att de fyra verksamheterna, som beskrivits ovan, klassades som hobby respektive inte ekonomisk verksamhet? I samtliga fall hade domstolarna gjort en så kallad samlad bedömning av de objektiva omständigheterna, men det som tydligt framgick av domarna var att det hade lagts en stor vikt vid den privata kopplingen till verksamheten. Min slutsats är därför att ju större andel kostnader i förhållande till intäkter, desto högre krav på den enskilde att visa att verksamheten drivs med exempelvis vinstsyfte och inte som en hobbyverksamhet. Om verksamheten dessutom har bedrivits i ett flertal år med underskott och verksamheten inte anses vara i ett uppbyggnadsskede bidrar det till att det är ännu svårare för den enskilde att visa exempelvis vinstsyfte.

3.1.2 Hobby - inte del av näringsverksamhet kopplad till näringsfastighet

Två av rättsfallen bedömdes utifrån bland annat kopplingen till näringsfastigheten som verksamheten bedrevs på.⁹⁴ Det ena målet avgjordes i dåvarande Regeringsrätten, numera Högsta förvaltningsdomstolen och

⁹¹ Numera används begreppet ekonomisk verksamhet istället för yrkesmässig verksamhet.

⁹² LR i Mariestad, 2001-05-23, mål nr 1559-99 s. 4. I domskälen hänvisas till C-268/83 Rompelman, som stöd för slutsatsen.

⁹³ KRNJ 2004-01-27, mål nr 2039-01, s. 2.

⁹⁴ RR 2010-12-14, mål nr 4157-09 och 4158-09, KRNG 2012-03-02, mål nr 2930-11, 2931-12.

handlade om avel på näringsfastighet⁹⁵ och det andra avgjordes i kammarrätten och handlade om avel och travverksamhet på näringsfastighet⁹⁶. Det sistnämnda rättsfallet handlade dock även om flera verksamhetsgrenar inom hästverksamhet som bedrevs på näringsfastigheten. I båda rättsfallen klassificerades verksamheterna som hade bedömts som hobbyverksamhet. Samtliga instanser gjorde samma bedömningar och kom fram till att verksamheterna skulle klassificeras som hobby.⁹⁷

I domen från dåvarande Regeringsrätten bedömdes aveln på näringsfastigheten inte som binäring till jordbruksverksamheten och därmed inte heller som näringsverksamhet utan som hobby.⁹⁸ Frågan om binäring var föranledd av att makarna, som drev verksamheten, angav att bland annat hästverksamheten behövdes för driften av näringsfastigheten. Detta då betet exempelvis hade gett EU-bidrag som hade beskattats i näringsverksamheten. Hästarna hade också utnyttjat den vall som hade odlats på fastigheten, vars vallodling tillhörde jordbruksverksamheten. Dåvarande Regeringsrätten gjorde bedömningen att ”fastigheten har en viss betydelse för hästuppfödningen på så sätt att fastigheten ger möjlighet till bete för hästarna vilket i sin tur skapar förutsättningar för visst ekonomiskt stöd. Av detta följer dock inte att hästuppfödningen ska ingå i den näringsverksamhet makarna⁹⁹ bedriver”.¹⁰⁰ Detta innebar således att innehavsregeln¹⁰¹ inte var uppfylld i det aktuella målet, men något mer utförligt resonemang kring varför så inte var fallet går inte att utläsa. Det hade varit intressant att få mer klarhet i var gränsen går. I dagsläget är det därför svårt att veta vilken effekt detta rättsfall får på framtida rättsfall.

I rättsfallet avseende avels- och travverksamheten hänvisades dock till dåvarande Regeringsrättens dom för jämförelse.¹⁰² Detta rättsfall tog också upp kopplingen till näringsfastigheten och att hästverksamheten inte kunde anses vara en del av denna näringsverksamhet.¹⁰³ Någon utförligare

⁹⁵ RR 2010-12-14, mål nr 4157-09.

⁹⁶ KRNG 2012-03-02, mål nr 2930-11, 2931-12.

⁹⁷ RR 2010-12-14, mål nr 4157-09 och 4158-09, KRNJ 2009-03-26, mål nr 2992-06 och 3680-06, LR i Mariestad 2006-07-06, mål nr 610-05, KRNG 2012-03-02, mål nr 2930-11, 2931-12, FR i Göteborg 2012-03-02, mål nr 2930-11 och 2931-11.

⁹⁸ Domstolen konstaterade först att den bedrivna hästverksamheten inte uppfyllde kriterierna för näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § 1 st. IL (hästuppfödningen hade bedrivits under lång tid och med stora underskott) för att därefter gå över till frågan om verksamheten kunde klassificeras som binäring enligt innehavsregeln i 2 st.

⁹⁹ I domen står inte makarna utan parets egentliga namn.

¹⁰⁰ RR 2010-12-14, mål nr 4157-09 och 4158-09, s. 5 f.

¹⁰¹ Innehavsregeln innebär att inkomster och utgifter räknas till näringsverksamhet på grund av innehavet av en näringsfastighet även om inte första stycket i 13 kap. 1 § är uppfyllt. Denna regel tar inte sikte på användningen av tillgångarna som finns på näringsfastigheten utan att ha en omedelbar koppling till denna utan siktar in sig på inkomster och utgifter som kommer av själva innehavet av fastigheten.

¹⁰² KRNG 2012-03-02, mål nr 2930-11, 2931-12.

¹⁰³ Denna prövning görs efter det att prövning gjorts om verksamheten kan klassificeras som näringsverksamhet efter hur verksamheten utvecklats sedan starten och hur verksamheten gått sedan den dess. Domstolen ansåg att verksamheten inte kunde klassificeras som näringsverksamhet på grund av ”hänsyn till det ekonomiska utfallet, såväl

beskrivning än ”Hästverksamheten kan inte heller anses som ha ingått i den näringsverksamhet som NN under nämnda år bedrev genom innehavet av ekonomibygnaden på fastigheten X¹⁰⁴”, fanns dock inte.¹⁰⁵ Någon större vägledning av var gränsen går mellan näringsverksamhet och hobby vid koppling till näringsfastighet gick därför inte heller här att finna.

I rättsfallet avhandlades även frågan om verksamheten ändå kunde klassificeras som ekonomisk verksamhet. Kammarrätten ansåg att det kunde den inte. En bedömning gjordes, som kretsade kring att hästarna (tillgångarna) skulle ha anskaffats för att ha bidragit till att verksamheten skulle fortsätta att vinna intäkter om den skulle klassificeras som mervärdesskattepliktig. När det gäller hästar, som kan utnyttjas både privat och i en ekonomisk verksamhet, hänvisade domstolen till att det ställs höga krav på den utredning som ger stöd för att hästarna har köpts in för att fortlöpande vinna intäkter.

Det är svårt att dra någon slutsats av dessa två rättsfall, som utöver den sedvanliga samlade bedömningen av de objektiva omständigheterna, även tar upp kopplingen till näringsverksamheten på näringsfastigheterna. Som jag har skrivit ovan ger rättsfallen inte mycket till vägledning även om man nu i två fall har fått klarhet i vad som inte har klassificerats som binäring och liknande till näringsverksamhet kopplad till näringsfastighet. I båda fallen har därför verksamheterna klassificerats som hobby. Det framstår dock som märkligt att dåvarande Regeringsrätten inte valde, när den hade chansen, att mera utförligt beskriva var gränserna går mellan näringsverksamhet och hobby i dessa sammanhang för att göra rättstillämpningen enklare för landets kammarrätter. Nu hamnar de i en situation där de själva får tolka dåvarande Regeringsrättens avgörande utan speciellt stor vägledning. Frågan är hur enkelt det gör det för den enskilde att veta när dennes verksamhet ska klassificeras som näringsverksamhet respektive hobby, men den frågan återkommer jag till i det avslutande kapitlet.

3.1.3 Hobby - endast inkomstskatt

I fyra av rättsfallen bedömde kammarrätterna endast huruvida verksamheterna inkomstskattemässigt var att klassificera som näringsverksamhet eller hobby och kom fram till att verksamheterna var att klassificeras som hobby i samtliga fall.¹⁰⁶ Rättsfallen, som alla var avgjorda i kammarrätten, handlade om hästhållning¹⁰⁷, travverksamhet¹⁰⁸, avel av

under som efter aktuella beskattningsår”. KRNG 2012-03-02, mål nr 2930-11, 2931-12, s. 6.

¹⁰⁴ I rättsfallet finns fastighetens namn angett istället för X.

¹⁰⁵ KRNG 2012-03-02, mål nr 2930-11, 2931-12, s. 6.

¹⁰⁶ KRNS 2002-03-19, mål nr 3447-2001, KRNS 2007-09-19, mål nr 2149-07, KRNG 2008-06-26, mål nr 6873-07, KRNSU 2012-10-03, mål nr 2963-2965-11.

¹⁰⁷ KRNS 2002-03-19, mål nr 3447-2001.

¹⁰⁸ KRNS 2007-09-19, mål nr 2149-07.

hopphästar¹⁰⁹ samt ridterapi och turridding¹¹⁰. Angående rättsfallet med hästhållningen tog det även upp frågan om koppling till näringsfastigheten i form av att den skattskyldige bland annat framförde att hästarna höll betesmarkerna öppna på jordbruket samt att det blev ett gränsdragningsproblem med uppdelning mellan hästhållningen och jordbruksverksamheten om hästhållningen inte sågs som en gemensam näringsverksamhet.¹¹¹ Domstolarna¹¹² tog dock ingen större notis om detta, vilket gjorde att jag inte tog med detta rättsfall under föregående rubrik utan under denna istället.

I rättsfallet angående hästhållningen fanns inga egentliga domskäl angivna mer än att kammarrätten anslöt till dåvarande länsrättens domslut och att näringskriterierna inte var uppfyllda.¹¹³ I dåvarande länsrättens dom gick det att utläsa att det hade gjorts en sedvanlig samlad bedömning av omständigheterna i målet. Omständigheterna bestod bland annat av att ingen hästuppfödning hade skett under det aktuella året, verksamheten hade skett på fritiden och att personen inte var beroende av verksamheten för sin försörjning. Domstolen kom fram till att verksamheten inte bedrevs i vinstsyfte. Innan bedömningen av att vinstsyftet inte ansågs styrkt påtalade domstolen att ”för en verksamhet som typiskt sett utgör hobbyverksamhet har i praxis uppställts relativt höga krav på bevisning, genom vilket vinstsyftet måste vara tydligare manifesterat för att näringsverksamhet ska anses föreligga.”¹¹⁴ Resultatet blev att i både kammarrätt och dåvarande länsrätt avdrag inte medgavs för det uppkomna underskottet. Genom kommentaren om vinstsyftet kan jag utrona att domstolen utgick ifrån att hästverksamhet var att betrakta som hobbyverksamhet om inte en stark bevisning tydde på att det talade för näringsverksamhet. Detta är intressant då det därigenom innebär att en viss bransch anses i neutralt läge som hobbyverksamhet istället för att hamna mittemellan för att efter sammantagen bedömning av omständigheterna i det enskilda fallet klassificeras som hobbyverksamhet eller näringsverksamhet.

När det gällde rättsfallet med travverksamheten handlar det om två makar som var delägare i ett handelsbolag där de bedrev den aktuella hästverksamheten.¹¹⁵ I både kammarrätt och dåvarande länsrätt¹¹⁶ bedömdes verksamheten som hobby och underskottsavdrag medgavs inte. Kammarrätten gick inte in på några ytterligare domskäl utan hänvisade till dåvarande länsrättens dom. I denna hänvisades till att hästverksamheten handlade om en travhäst, låga intäkter under samtliga år (tre år), underskott under samtliga år (tre år), träningen numera sköttes av makarna själva och på deras fritid även om en av makarna planerade att sluta sin anställning

¹⁰⁹ KRNG 2008-06-26, mål nr 6873-07.

¹¹⁰ KRNSU 2012-10-03, mål nr 2963-2965-11.

¹¹¹ KRNS 2002-03-19, mål nr 3447-2001, s. 1.

¹¹² Kammarrätten respektive länsrätten.

¹¹³ KRNS 2002-03-19, mål nr 3447-2001 och LR i Stockholms län 2001-04-30, mål nr 13226-00.

¹¹⁴ LR i Stockholms län 2001-04-30, mål nr 13226-00, s. 3.

¹¹⁵ KRNS 2007-09-19, mål nr 2149-07.

¹¹⁶ LR i Gotlands län 2007-01-26, mål nr 89-06.

p.g.a. travverksamheten. Vinstsyftet ansågs inte uppfyllt när domstolen gjorde en samlad bedömning av de ovanstående omständigheterna. Domstolens beslut är inte speciellt kontroversiellt som omständigheterna såg ut just då. Det intressanta här hade dock varit om domstolen kommit in några år efter det aktuella året och då frun hade slutat sin anställning och arbetat fullt ut med hästverksamheten. Hur hade verksamheten och omsättningen påverkats av det? Hade domstolen kommit fram till en annan bedömning då? I dåvarande länsrättens dom står bland annat att ”utmärkande för hobbyverksamhet är att den utövas av hobbyidkaren själv på dennes fritid...”¹¹⁷. Just vinstsyfte är svårt att bedöma och speciellt när verksamheten är nystartad. Alla har inte heller ekonomisk möjlighet att i början av en verksamhet sluta sin anställning. Vissa verksamheter, exempelvis hästverksamhet, är dessutom mycket kostnadsintensiva. Att verksamheten inte är lönsam i det korta perspektivet behöver inte betyda att det inte finns ett objektiva vinstsyfte, men som jag ser det kan det vara mycket svårt för den enskilde att visa det när inte verksamheten redan går med vinst från början. Praxisen på området visar tydligt att det är svårt för den enskilde att visa att en förlustbringande hästverksamhet är näringsverksamhet.

I rättsfallet angående avel av hopphästar ansåg kammarrätten att hästverksamheten var att klassificera som hobby.¹¹⁸ Verksamheten bedrevs av en kvinna och hennes dotter. Kvinnan stod för verksamheten och dottern var behjälplig med tävlingsverksamheten av hästarna och var även utbildad för detta ändamål. Vid bedömningen att vinstsyftet inte var uppfyllt konstaterade kammarrätten, genom att hänvisa till dåvarande länsrättens dom¹¹⁹, att den fick ta hänsyn till längre tid än det aktuella beskattningsåret vid bedömningen och gjorde också detta. Vid den samlade bedömningen av de objektiva omständigheterna konstaterades bland annat att verksamheten sågs som nystartad, hade gått med underskott under två år, intäkterna hade bestått av lagerökning (fler hästar) och sponsring från ex-makens företag, omfattningen av verksamheten hade varit ringa samt att kvinnan inte hade varit beroende av inkomster från verksamheten för sin försörjning i någon större omfattning.¹²⁰

En diskussion kring att verksamheten avsåg avel och träning av hopphästar, som innebar att den verkliga intäkten i form av försäljningsintäkter på hästarna skulle inträffa först efter ca 5-6 år från födseln av hästarna, lyste dock med sin frånvaro. Frågan är varför? Den borde vara högst relevant när domstolen ska uttala sig om vinstsyftet. Man kan även ställa sig frågan om verksamheten ens en gång hade varit möjlig att starta om kvinnan inte hade haft en stabil inkomst av tjänst med tanke på att försäljningsintäkterna under den aktuella tiden inte hade kommit igång på grund av verksamhetens natur. Det förefaller åter högst relevant att ställa sig frågan om rättsfallet hade slutat annorlunda om målet hade avgjorts efter ytterligare ett antal år.

¹¹⁷ LR i Gotlands län 2007-01-26, mål nr 89-06, s. 2.

¹¹⁸ KRNG 2008-06-26, mål nr 6873-07.

¹¹⁹ LR i Skåne län 2007-10-11, mål nr 7354-06.

¹²⁰ LR i Skåne län 2007-10-11, mål nr 7354-06, s. 3.

Domstolen kan dock inte sia om framtiden, men det innebär å andra sidan att den här typen av bedömningar blir mycket svåra att göra. Verksamheter är alltid någon gång i ett uppstartsskede och varje gång åligger det den enskilde att visa att verksamheten har ett vinstsyfte. När inkomsterna många gånger är mindre än kostnaderna är det svårt.

I rättsfallet från kammarrätten om ridterapi och turridning (samt socionomtjänster), där kammarrätten anslöt sig till förvaltningsrättens dom, återkom frågan om när förlustbringande hästverksamheter kan betraktas som näringsverksamhet och att det enligt praxis är sällan om inte verksamheten befinner sig i ett uppbyggnadsskede.¹²¹ Då kan bedömningen bli en annan om övriga omständigheter talar för näringsverksamhet. Vid en samlad bedömning konstaterade kammarrätten även här att vinssyftet inte var uppfyllt. Omständigheterna som hade vägts in var att hästarna som hade använts i verksamhet tidigare hade varit i privat bruk hos kvinnan som drev verksamheten, verksamheten bedrevs på fritiden då kvinnan hade haft annan inkomst för sin försörjning, kvinnan hade gått utbildning i ridterapi under perioden, inga direkta intäkter utan endast kostnader i verksamheten samt att verksamhetens omfattning hade varit liten. Förvaltningsrätten fann att den ansåg att verksamheten var i ett uppstartsskede, men för att klassificera den som näringsverksamhet borde ändå exempelvis fler marknadsföringsinsatser ha gjorts under den aktuella tiden för att öka intäkterna då hon redan hade baskunskapen (socionom och van vid turridning) etc. för att kunna driva verksamheten i dessa delar. Angående ridterapi hade denna del av verksamheten inte kommit igång överhuvudtaget. Att fler marknadsföringsåtgärder gjorts samt att kvinnan begärt tjänstledighet efter denna tid (tre år) påverkade inte domstolens bedömning.

Domen går i linje med övriga domar på området att det är svårt att få en verksamhet bedömd som näringsverksamhet när den går med underskott och den bland annat bedrivs på fritiden och personen inte behöver verksamheten för sin försörjning. Det som dock är intressant i den här domen och som egentligen inte behandlas alls är att kvinnan under den aktuella perioden hade fått ett företagsstöd av länsstyrelsen. Företagsstödet ges till företag som länsstyrelsen tror på för tillväxt och långsiktig lönsamhet i regionen. Nu tar länsstyrelsen inte hänsyn till om kvinnan driver näringsverksamhet enligt näringskriterierna, men jag kan förstå att detta kan ses som förvirrande för den enskilde. Hos den ene myndigheten anses man driva företag, men inte hos den andre på grund av att man tar hänsyn till olika kriterier.

Den slutsats jag kan dra av dessa domar är att det utöver själva underskottet i verksamheten har stor betydelse om verksamheten bedrivs på fritiden och att man inte är beroende av verksamheten för sin försörjning. Det hänvisas ofta i rättsfallen till den praxis som råder på området och den är att det är

¹²¹ KRNSU 2012-10-03, mål nr 2963–2965-11 och FR i Luleå 2011-10-04, mål nr 2240–2242-10.

svårt att få hästverksamhet att klassificeras som näringsverksamhet när den är förlustbringande och när den sker på fritiden.

3.1.4 Hobby - ekonomisk verksamhet

I två av rättsfallen kom kammarrätten fram till att verksamheten skulle klassificeras som hobby och inte näringsverksamhet inkomstskattemässigt, men som ekonomisk verksamhet mervärdesskattemässigt.¹²²

Det första rättsfallet handlade om en man som drev hästverksamhet på sin sambos fastighet.¹²³ Hästverksamheten, som avsåg stallplatsuthyrning och ridläger, drev mannen genom att han genom avtal hyrde två hästar och fem stallplatser av sin sambo. Sambon tog hand om den dagliga skötseln av hästarna. Frågan blev först och främst om avtalet skulle bedömas som giltigt eller som ett skenavtal. När domstolen gjort den bedömningen fördes därefter en diskussion om hästverksamheten skulle bedömas som hobby eller näringsverksamhet respektive ekonomisk verksamhet. Både dåvarande länsrätt¹²⁴ och kammarrätt kom fram till att avtalet skulle ses som giltigt och därefter att verksamheten skulle ses som hobby inkomstskattemässigt, men som ekonomisk verksamhet mervärdesskattemässigt. Kammarrätten skrev inga egna domskäl utan hänvisade till dåvarande länsrättens dom där det framgick att domstolen ansåg att hästverksamheten inte drevs med vinstsyfte och därmed inte kunde klassificeras som en näringsverksamhet. I den samlade bedömningen tog domstolen hänsyn till att intäkterna inte hade täckt kostnaderna (intäkterna från sambon enligt avtalet), mannen inte hade varit beroende av verksamheten för sin försörjning och att verksamheten inte hade varit i ett uppstartsskede. I domstolens argumentation för att verksamheten med uthyrning av tre stallplatser och intäkter från ridläger skulle klassificeras som ekonomisk verksamhet stod att ”även om verksamheten är ringa, tas till intäkt för att hans syfte med den förhyrda egendomen är att fortlöpande vinna intäkter. Hyresavtalet med NN får därför anses utgöra del i ekonomisk verksamhet i det sjätte direktivets mening. Verksamheten är därmed också att se som yrkesmässig.”¹²⁵ Någon utförligare motivering fanns inte, men innan denna motivering hänvisade domstolen till att Skatteverket i sin skrivelse om hästrelaterad verksamhet¹²⁶ hade angett att ekonomisk verksamhet bland annat föreligger vid varaktig inackordering av hästar samt varaktig ridutbildning där hästarna använts för att fortlöpande generera intäkter.

Det som jag dock tycker är den mest intressanta frågan här är frågan om avtalets giltighet. Att avtalet mellan parterna, vars påföljande penningström inte gick att visa överhuvudtaget då den skulle ha skett kontant, sågs som giltigt är mycket intressant. I de flesta fall anses avtal av detta slag som

¹²² KRNG 2007-09-18, mål nr 2941-05, KRNSU 2009-11-04, mål nr 3725-08.

¹²³ KRNG 2007-09-18, mål nr 2941-05.

¹²⁴ LR i Hallands län 2005-03-18, mål nr 1772-04.

¹²⁵ LR i Hallands län 2005-03-18, mål nr 1772-04, s. 9.

¹²⁶ Daterad 12 december 2004.

skenavtal. Den fråga som aldrig diskuterades är av vilken anledning mannen drev verksamheten när det var sambon som skötte det mesta av det praktiska, ägde hästarna och dessutom ägde fastigheten. Hade mannens och sambons olika inkomster påverkat den här konstruktionen? Domen gav inte svar på detta, vilket gör att man endast kan spekulera kring det. Utan avtalet hade han dock inte kunnat bedriva någon hästverksamhet i alla fall.

I det andra rättsfallet som handlade om avel och tävling med travhästar kom kammarrätten också fram till att verksamheten skulle klassificeras som hobby (kammarrätten hänvisade till dåvarande länsrättens dom).¹²⁷ I den samlade bedömningen av om mannen ansågs driva verksamheten som näringsverksamhet under de två år mannen hävdade att han hade drivit verksamheten som näringsverksamhet hade domstolen vägt in att verksamheten endast hade haft intäkter från stalluthyrning och att mannen inte hade varit beroende av verksamheten för sin försörjning då han hade arbetat med annat på heltid. Domstolen kom då fram till att verksamheten inte uppfyllde näringskriteriet yrkesmässighet och kunde därför inte klassificeras som näringsverksamhet.¹²⁸ När det gällde om verksamheten utgjorde ekonomisk verksamhet och därmed var mervärdesskattepliktig ansåg domstolen att så var fallet. I sin motivering skrev domstolen att personen ”i egenskap av skattskyldig person har haft ekonomiska aktiviteter av sådant slag att hästverksamheten skall betraktas som yrkesmässig, då den får anses utgöra ekonomisk verksamhet enligt sjätte mervärdesskattedirektivet samt ha bedrivits under rörelseliknande former.”¹²⁹ Till stöd för denna slutsats nämnde domstolen även att Skatteverket i sin skrivelse om hästrelaterad verksamhet tog upp att ekonomisk verksamhet i normalfallet ansågs bedrivas när bland annat en häst satts i träning hos licensierad tränare, som bland annat hade skett i det här fallet.¹³⁰ Att verksamheten som bedrevs innefattade trav- och galoppshästar som fötts upp för försäljning och hade betäckts av godkänd avelshingst stöddes också av skrivelsen.

Skillnaden i synsätt avseende hur verksamheten bedömts inkomstskattemässigt kontra mervärdesskattemässigt blir tydlig i den här domen. Denna dom är dock intressant även ur en annan synvinkel och det är att dåvarande länsrätten till och med valde att tala om framtiden. ”Det inkomstår då NN kan visa intäkter av relativ storlek av tävlingsverksamhet bör även verksamheten kunna godtas som näringsverksamhet.”¹³¹ Varför dåvarande länsrätten valde att ta upp detta i sin dom förefaller för mig ganska märkligt med tanke på att det ständigt kan och ska göras nya bedömningar längre fram om omständigheterna förändras i det enskilda fallet. Detta innebär att om omständigheterna tidigare har talat för hobby, men förändras genom exempelvis ökade intäkter m.m. ska verksamheten

¹²⁷ KRNSU 2009-11-04, mål nr 3725-08 och LR i Norrbottens län 2008-10-16, mål nr 3189-07.

¹²⁸ LR i Norrbottens län 2008-10-16, mål nr 3189-07, s. 7.

¹²⁹ LR i Norrbottens län 2008-10-16, mål nr 3189-07, s. 8.

¹³⁰ LR i Norrbottens län 2008-10-16, mål nr 3189-07, s. 8.

¹³¹ LR i Norrbottens län 2008-10-16, mål nr 3189-07, s. 9.

omklassificeras till näringsverksamhet om det är det som ska gälla då. Teoretiskt sett kan därför verksamheter pendla mellan näringsverksamhet och hobby fram och tillbaka.

Det jag kan utläsa av dessa båda domar, som bedömde att verksamheterna var ekonomisk verksamhet, är att de båda tog fasta på Skatteverkets skrivelse om hästrelaterad verksamhet och olika domar från EU-domstolen där det bland annat framgick att det endast krävdes småskalig ekonomisk aktivitet för att etablera ekonomisk verksamhet. Enligt mervärdesskattedirektivet är det för övrigt aktivitetens karaktär och inte syftet eller resultatet som är relevant vid bedömningen om verksamheten ska anses som ekonomisk verksamhet. Detta framgick också av domarna.

3.1.5 Ekonomisk verksamhet - endast mervärdesskatt

Ett av rättsfallen, där kammarrätten bedömde att ett aktiebolag (som i första hand bedrev konsultverksamhet inom fastighetsutveckling) bedrev ekonomisk verksamhet, handlade om hästverksamhet som bestod av köp av unghästar, som utbildades i dressyr, hoppning och fälttävlan för att sedan säljas.¹³² Domstolen konstaterade att verksamheten, för att betraktas som ekonomisk verksamhet, skulle på objektiva grunder kunna visa att ”verksamheten har till syfte att fortlöpande vinna intäkter (jfr EUD C-230/94, Renate Enkler)”¹³³ samt att det ”dock inte ställs några krav på att verksamheten faktiskt ska ha genererat intäkter.”¹³⁴ Domstolen gjorde sedan en sammantagen bedömning av de objektiva omständigheterna som bland annat bestod av att det hade funnits fyra hästar under perioden i verksamheten, samarbetsavtal fanns för bland annat träning och tävling, marknadsföring skedde genom egen hemsida samt att verksamheten var under uppbyggnad (tar lång tid att bygga upp den här typen av verksamhet) och att den därför inte hade kunnat nå upp till bland annat budgetprognosen och att följa affärsplanen. Resultatet blev således att bolaget i kammarrätten ansågs bedriva ekonomisk verksamhet, vilket är annorlunda mot förvaltningsrättens bedömning¹³⁵. Förvaltningsrätten ansåg att bolaget inte kunde anses ha bedrivit hästverksamheten till denna del (det fanns en annan del av verksamheten som avsåg stallplatsuthyrning som godkänts som näringsverksamhet) som ekonomisk verksamhet. Till stöd för sin slutsats uppgav förvaltningsrätten att affärsplanen och budgetprognosen som bolaget hade presenterat var några år gamla och hade inte infriats. Inget tydde heller på att de skulle komma att infrias, enligt förvaltningsrätten. Förvaltningsrättens skrev även att ”Vid en samlad bedömning av omständigheterna och med särskilt beaktande av familjens personliga hästintresse, finner förvaltningsrätten att bolaget inte har förmått visa att den

¹³² KRNJ 2012-12-19, mål nr 532-12.

¹³³ KRNJ 2012-12-19, mål nr 532-12 s. 3.

¹³⁴ KRNJ 2012-12-19, mål nr 532-12 s. 3.

¹³⁵ FR i Linköping, 2011-12-12, mål nr 9787-10.

bedrivna hästverksamheten i övrigt utgör sådan ekonomisk verksamhet som avses i mervärdesskattedirektivet.¹³⁶ I förvaltningsrätten tog man således upp att det personliga hästintresset var en viktig omständighet vid bedömningen av ekonomisk verksamhet och då att inte bedöma det som ekonomisk verksamhet. I kammarrätten uttalade man istället att ett genuint hästintresse kunde ses som en förutsättning för att nå ekonomisk framgång.¹³⁷

Den slutsats som jag tycker att man kan dra av det här rättsfallet är hur svårt det är att avgöra om en verksamhet ska anses utgöra ekonomisk verksamhet och att mycket handlar om hur man bedömer de objektiva omständigheterna som läggs fram som bevisning i det aktuella målet. Två domstolar kan bedöma dem helt olika och därmed blir det helt olika domslut. Mitt i allt detta finns sedan en enskild individ och Skatteverket som ska förhålla sig till dessa domslut. För att göra det extra komplicerat bör dessa parter dessutom försöka sig på att ana sig fram till hur det ska sluta redan innan det har börjat. Detta för att till exempel den enskilde ska kunna redovisa verksamheten rätt redan från början, som antingen näringsverksamhet eller hobby inkomstskattemässigt respektive ekonomisk verksamhet mervärdesskattemässigt. Denna fråga kommer jag dock att återkomma till i det sista kapitlet.

3.1.6 Näringsverksamhet

I två av kammarrättsdomarna bedömdes verksamheterna som näringsverksamhet inkomstskattemässigt och därmed även som ekonomisk verksamhet mervärdesskattemässigt.¹³⁸

Det ena rättsfallet handlade om avel och uppfödning av hopphästar.¹³⁹ Syftet med verksamheten var att sälja färdigutbildade hopphästar.¹⁴⁰ Även i detta rättsfall gjordes en samlad bedömning av vad som hade framkommit i målet för att komma fram till om verksamheten bedrevs i vinstsyfte eller inte.¹⁴¹ Bland annat diskuterades dotterns medverkan i verksamheten, som bestod av inridning av hästarna samt hur verksamheten hade utvecklats under åren. Vid bedömningen av hur verksamheten hade utvecklats togs hänsyn både till de år granskningen av verksamheten gällde och de år som hade gått sedan dess. Skatteverket hänvisade specifikt i kammarrätten till att bedömningen av om en näringsverksamhet bedrivs eller inte ska göras på det material som är tillgängligt när Skatteverket fattar sitt omprövningsbeslut. Hovrätten kommenterade detta i domen med att ”vid bedömning om vinstsyfte förelegat eller inte – och därigenom om

¹³⁶ FR i Linköping, 2011-12-12, mål nr 9787-10 s. 7.

¹³⁷ KRNJ 2012-12-19, mål nr 532-12 s. 4.

¹³⁸ KRNG 2007-04-20, mål nr 626-630-06, KRNJ 2008-04-10, mål nr 3977-3978-07.

¹³⁹ KRNG 2007-04-20, mål nr 626-630-06.

¹⁴⁰ Utbildningen av hästarna ansågs avslutad när hästar hästarna var ca fem till sex år gamla. Det var därmed då de som först kunde säljas och inbringa intäkter till verksamheten.

¹⁴¹ Med hänvisning till LR:s i Hallands läns dom 2005-11-22, mål nr 1692-1696-04.

uppfödningens verksamheten av hästar är att se som yrkesmässig, självständigt bedriven förvärvsverksamhet eller hobby - finns inget hinder mot att beakta längre perioder än de nu aktuella beskattningsåren (jfr RÅ 1987 ref. 56). Det faktum att länsrätten har beaktat omständigheter som inträffat efter de år som ligger till grund för prövningen utgör alltså inte skäl att upphäva länsrättens dom.”¹⁴²

Detta är inget kontroversiellt domslut med tanke på rådande rättsläge, men enligt mitt sätt att se det ett oförutsägbart sätt att hantera frågan på både för den enskilde och för Skatteverket om inte Skatteverket hade kunnat få uppgifterna även under sin granskning. I princip skulle detta kunna leda till att nya omständigheter kommer fram hela tiden som kanske vare sig fanns under den tiden granskningen avsåg eller när beslutet fattades. Detta var i det aktuella fallet till fördel för den skattskyldige, men det var förmodligen för att det hade gått så pass många år från det att verksamheten startades till det att dåvarande länsrättens dom föll tio år senare. Det ”facit” och de nya omständigheter som fanns i dåvarande länsrätten och kammarrätten kom fram först i samband med domstolsförhandlingarna. Skatteverket var tvunget att fatta beslut utifrån hur vinstsyftet kunde förutspås utifrån de objektiva omständigheterna som fanns vid det tillfälle beslutet fattades, vilket exempelvis var att det inte hade skett någon intäcksredovisning under något av de fem åren som granskades. Intäkterna kom först senare och visades först i samband med domstolsprövningen i dåvarande länsrätten. Det kan på grund av detta ses som en fördel att bli föremål för en granskning av Skatteverket i ett senare skede i verksamhetens utveckling än i ett tidigt skede om verksamheten till exempel har lång ”startsträcka”. Då finns det dessutom ny chans att påvisa vinstsyftet längre fram om beslutet skulle gå den enskilde emot och denne väljer att överklaga. När domstolarnas prövning sedan görs i tiden påverkar också hur lång tid den enskilde har på sig att komma fram med nya omständigheter som stödjer vinstsyftet. I vissa branscher som hästuppfödning, som tar åtskilliga år att bedriva innan vinst uppkommer, kan det därmed bli svårt att visa vinstsyfte om Skatteverkets granskning samt domstolsprövningarna sker efter den tid som klassificeras som uppstartskede, men innan verksamheten ändå kommit igång på allvar vinstmässigt. Jag kan dessutom tänka mig att detta med att beakta nya omständigheter som har skett efter den granskade tidsperioden också bidrar till att domstolarna får många ärenden där företagen helt enkelt hoppas på att de nya omständigheterna, som inte tidigare har blivit prövade, ändrar besluten. Domstolarna blir därigenom egentligen första instans istället för andra instans efter Skatteverket.

Det andra rättsfallet handlade också om uppfödning av hopphästar.¹⁴³ Både kammarrätten och dåvarande länsrätten gjorde en så kallad samlad bedömning av de objektiva omständigheterna för att konstatera om verksamheten bedrevs som näringsverksamhet respektive hobby, men kom

¹⁴² KRNG 2007-04-20, mål nr 626–630-06 s. 2.

¹⁴³ KRNJ 2008-04-10, mål nr 3977–3978-07.

fram till två skilda domslut baserat på till synes samma underlag.¹⁴⁴ I dåvarande länsrätten bedömdes verksamheten vara hobby och inte ekonomisk verksamhet medan den i kammarrätten bedömdes vara näringsverksamhet och därmed även ekonomisk verksamhet. Dåvarande länsrätten ansåg att verksamheten skulle ses som hobby då den hade bedrivits med underskott under flera år, varit av liten omfattning, bedrivits vid sidan om personens och dennes sambos ordinarie heltidsarbete och ingen marknadsföring skett. Angående om det kunde påverka att verksamheten var i uppbyggnadsskede skrev dåvarande länsrätten ”Visserligen kan en verksamhet av aktuellt slag innehålla ett förlustbringande uppbyggnadsskede. För att hänföra en sådan verksamhet till näringsverksamhet krävs dock att omständigheterna i övrigt med styrka talar för att det ändå är fråga om näringsverksamhet.”¹⁴⁵ Det tyckte inte dåvarande länsrätten på grund av den samlade bedömningen av omständigheterna ovan. Kammarrätten däremot bedömde verksamheten som näringsverksamhet då verksamheten kontinuerligt ökat i antalet hästar, professionell träning skedde av hästarna samt att den här typen av hästar tar uppåt sex år att komma ut till försäljning. Kammarrätten gjorde därför bedömningen att det fanns goda förutsättningar för framtida vinster i verksamheten. Kammarrätten lade även till ”att NN i nuläget inte är beroende av verksamheten för sin försörjning saknar egentlig relevans. Det faller sig naturligt att en så känslig verksamhet byggs upp försiktigt och på grund av kostnadsbilden i liten skala, varvid det krävs annan inkomstkälla.”¹⁴⁶

Det senare rättsfallet visar tydligt hur olika två instanser kan se på och bedöma samma omständigheter. Vad detta beror på i det enskilda fallet går det bara att spekulera i, men det är inte konstigt om rättsfall som detta gör att den enskilde kan uppleva att hen inte har en aning om hur domstolen kommer att bedöma omständigheterna och då om det blir till dennes fördel eller nackdel. Mycket handlar om hur domstolarna gör sina bevisvärderingar och det är inte lätt att vare sig se eller förutse. Frågan är också om och i sådana fall hur mycket domstolsledamöternas egna subjektiva uppfattningar och värderingar styr bevisvärderingen och därmed domsluten. Domstolarna påtalar i princip alltid att de gör en samlad bedömning av de objektiva omständigheterna och så även i det här fallet. Trots detta är det dock tydligt i ett fall som detta att det är något annat som avgör eftersom dessa är desamma.¹⁴⁷ Jag kommer att analysera detta mera i det avslutande kapitlet.

¹⁴⁴ KRNJ 2008-04-10, mål nr 3977–3978-07 och LR i Kalmar län 2007-09-24, mål nr 106–107-07.

¹⁴⁵ LR i Kalmar län 2007-09-24, mål nr 106–107-07 s. 6.

¹⁴⁶ KRNJ 2008-04-10, mål nr 3977–3978-07 s. 4.

¹⁴⁷ Rättsfallet analyseras även i ibland annat artikeln: Pelin Lars, Augustsson Martin, Beskattnings av hästgårdar och hästverksamhet, Svensk skattetidning 4/2009.

3.1.7 Näringsverksamhet och hobby - olika verksamhetsgrenar

I fyra rättsfall bedömde kammarrätterna om verksamheterna skulle klassificeras som hobby eller näringsverksamhet inkomstskattemässigt respektive ekonomisk verksamhet mervärdesskattemässigt utifrån förutsättningen att verksamheterna först skulle brytas upp i olika verksamhetsgrenar.¹⁴⁸ Efter uppdelningen i olika verksamhetsgrenar bedömde kammarrätterna sedan varje verksamhetsgren för sig. I samtliga fall innebar denna uppdelning att verksamheterna i varje rättsfall bestod av minst två verksamhetsgrenar.

I det ena av dessa rättsfall bedrev personen en verksamhet bestående av inackordering av andras hästar samt uppfödning, träning och tävling med egna hästar.¹⁴⁹ Verksamhetsgrenen avseende inackordering av andras hästar var aldrig under diskussion då denna redan innan var klassad som näringsverksamhet på grund av att den var hänförlig till upplåtelsen av jordbruksfastigheten. Det som däremot var uppe för domstolens bedömning var den delen av verksamheten som handlade om de egna hästarna. Kammarrätten påtalade först att dessa två delar av verksamheten inte kunde ses som ”en aktivitet”¹⁵⁰ samt att delen avseende de egna hästarna inte heller kunde anses utgöra jordbruk. Här tog kammarrätten även upp ”Att innehavet av fastigheten i sig innebär att näringsverksamhet bedrivs och att hästarna genom att beta på fastigheten bidrar till inkomster i form av EU-stöd förändrar inte den bedömningen.”¹⁵¹ Kammarrätten gjorde därför istället en självständig bedömning om verksamhetsgrenen med de egna hästarna skulle anses uppfylla kraven för näringsverksamhet och kom fram till att det gjorde den inte. Kammarrätten uppgav inte hur den kom fram till detta utan hänvisade till dåvarande länsrättens dom¹⁵². I länsrättens dom beskrevs hur hästarna som fanns i verksamheten använts och att endast en travhäst hade inbringat några prispengar. Domstolen tog även upp hur övriga hästar hade genererat intäkter genom exempelvis delvis uthyrning samt att tre hästar tillhörde familjemedlemmar. I domen framgick även att ”Med hänvisning till det anförda, och då särskilt till att hästverksamheten endast genererat inkomster i ringa omfattning och inte utgjort NN:s huvudsakliga verksamhet, finner länsrätten att hästinnehavet inte kan anses ha utövats yrkesmässigt och skall därför inte hänföras till näringsverksamhet.”¹⁵³

När det gällde mervärdesskatten avseende verksamheten med de egna hästarna gjorde kammarrätten även där en samlad bedömning av samtliga omständigheter då tillgångarna även kunde användas för privat bruk. Den

¹⁴⁸ KRNG 2008-05-29, mål nr 7527-06, 7528-06, 7529-7532-06, KRNG 2013-03-11, mål nr 7691-7692-11, KRNG 2014-01-23, mål 8124-8129-12 och 8148-8151-12, KRNS 2014-11-07, mål nr 147-14, 148-14.

¹⁴⁹ KRNG 2008-05-29, mål nr 7527-06, 7528-06, 7529-7532-06.

¹⁵⁰ KRNG 2008-05-29, mål nr 7527-06, 7528-06, 7529-7532-06 s. 4.

¹⁵¹ KRNG 2008-05-29, mål nr 7527-06, 7528-06, 7529-7532-06 s. 5.

¹⁵² LR i Göteborg 2006-11-08, mål nr 2310-05, 2311-05.

¹⁵³ LR i Göteborg 2006-11-08, mål nr 2310-05, 2311-05 s. 8.

samlade bedömningen gjordes för att bedöma om verksamheten hade ett objektivet vinstsyfte att vinna intäkter i verksamheten. Kammarrätten studerade då även åren före och efter de aktuella åren. Vid bedömning tog kammarrätten upp att intäkterna under åren varit blygsamma/obetydliga och inte ”omedelbart hänförliga till den bedrivna hästverksamheten utan är försäkringsersättning och hyresinkomster.”¹⁵⁴ Kammarrätten kom därför fram till att den inte kunde bedöma verksamheten som ekonomisk verksamhet. Uttagsbeskattning blev också aktuellt då den enskilde utnyttjat delar av stallplatserna utan kostnad för de egna hästarna vars verksamhet klassificerats som hobby inkomstskattemässigt och ej ekonomisk verksamhet mervärdesskattemässigt.

I ett annat rättsfall bedrev den enskilde en verksamhet avseende inackordering av hästar och ridverksamhet, som även den bedömdes innehålla en verksamhetsgren som skulle klassificeras som näringsverksamhet och en annan som skulle klassificeras som hobby.¹⁵⁵ Inte heller här fördes det någon diskussion om huruvida inackordering av hästar skulle klassificeras som näringsverksamhet utan frågan var om den andra verksamhetsgrenen avseende bland annat ridverksamheten även skulle klassificeras som näringsverksamhet. Kammarrätten kom fram till att det skulle den inte göra utan klassificerade den som hobby. Kammarrätten gjorde även här en samlad bedömning och konstaterade att intäktstillöpet hade varit ytterst begränsat samt att denna del av verksamheten inte hade visat något överskott sedan starten. Denna del av verksamheten ansågs därför inte uppfylla kravet på vinstsyfte. Även i det här rättsfallet tog domstolen hänsyn till både åren innan och efter de åren som var uppe för bedömning. När det gällde frågan om mervärdesskatt konstaterade kammarrätten att det borde ”ställas höga krav på den utredning som åberopas till stöd för att hästarna anskaffats för att fortlöpande vinna intäkter”.¹⁵⁶ Anledningen till detta var även här att hästarna var en tillgång som kunde utnyttjas både i en ekonomisk verksamhet och privat. Kammarrätten ansåg på grund av vad som framkommit att denna del av verksamheten inte uppfyllde kriterierna för ekonomisk verksamhet. Även i det här rättsfallet blev uttagsbeskattning aktuellt då den enskilde använt stallplatser utan kostnad för de egna hästarna vars verksamhet inte klassificerats som näringsverksamhet och ekonomisk verksamhet. Kammarrätten kom därmed fram till samma slutsatser som förvaltningsrätten¹⁵⁷ och Skatteverket.

I ytterligare ett rättsfall handlade det också om olika verksamhetsgrenar som bedömts var och en för sig och inte som en enda verksamhet.¹⁵⁸ Anledningen till att de bedömdes var för sig och inte tillsammans som en verksamhet berodde på att de olika delarna av hästverksamheten inte

¹⁵⁴ KRNG 2008-05-29, mål nr 7527-06, 7528-06, 7529-7532-06 s. 5.

¹⁵⁵ KRNG 2013-03-11, mål nr 7691-7692-11.

¹⁵⁶ KRNG 2013-03-11, mål nr 7691-7692-11, KRNG 20014-01-23 s. 5.

¹⁵⁷ FR i Göteborg 2011-09-12, mål nr 16796-10.

¹⁵⁸ KRNG 2014-01-23, mål 8124-8129-12, 8131-8134-12, 8136-8137-12 och 8148-8151-12.

betraktades som ”ett enda sammanhängande helhetskoncept”¹⁵⁹. De olika delarna ansågs inte av kammarrätten vara beroende av varandra. Dressyrverksamheten, som var en del av hästverksamheten i aktiebolaget (vars andra del utgjorde konsulttjänster), bedömdes som en egen verksamhetsgren och genomgick därefter prövning huruvida denna verksamhetsgren var näringsverksamhet eller inte. Samtliga instanser kom i det här fallet fram till att dressyrverksamheten inte skulle klassificeras som näringsverksamhet utan den enskilde skulle bli förmånsbeskattad för bolagets utgifter för dressyrverksamheten som lön och aktiebolaget betala arbetsgivaravgifter.¹⁶⁰ Även verksamhetsgrenarna avel, saluhästar och uthyrning av hästtransport bedömdes på samma sätt och blev därmed inte klassificerade som vare sig näringsverksamhet eller ekonomisk verksamhet. Verksamhetsgrenarna stalluthyrning och tränarverksamhet var dock inte föremål för prövning då de redan i Skatteverkets prövning ansågs vara näringsverksamhet.

Hur prövningen gick till i kammarrätten framgick av kammarrättens dom avseende bolaget¹⁶¹ inte av domen avseende den enskilde¹⁶². I kammarrättsdomen avseende bolaget framgick att anledningen till att dressyrverksamheten inte skulle klassificeras som näringsverksamhet var att den inte hade genererat några intäkter utan enbart kostnader och bedrevs i en för liten omfattning. Detsamma gällde avelsverksamheten. Den saluhäst som fanns i den verksamhetsgrenen var en av företagsledarens tävlingshästar och var bokförd som inventarium. Detta tydde på att den inte var till försäljning och verksamhetsgrenen med saluhästar blev därmed inte heller klassad som näringsverksamhet. Gällande uthyrningen av hästtransporterna hade dessa inte genererat några intäkter alls och verksamhetsgrenen klassades därför inte heller som näringsverksamhet. Kammarrätten tog sedan även upp att hästverksamheten sammantaget gått med stor förlust och att den byggde på företagsledarens och dennes dotters hästintresse och dotterns tävlande i dressyr.

När det gällde om verksamhetsgrenarna kunde anses bedriva ekonomisk verksamhet konstaterade kammarrätten att för att bolaget skulle medges rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt som är hänförlig till en viss kostnad krävdes det att kostnaderna var kopplade till bolagets skattepliktiga utgående transaktioner och att denna bevisbörd låg på den skattskyldige. Systematiskt diskuterades sedan varje verksamhetsgren för sig och kammarrätten kom fram till att ingen av verksamhetsgrenarna dressyr, avel, saluhästar och uthyrning av hästtransport kunde klassificeras som ekonomisk verksamhet. Den skattskyldige ville under hela processen att hästverksamheten skulle klassificeras som en enda verksamhet och att

¹⁵⁹ KRNG 2014-01-23, mål 8124–8129-12, 8131-8134-12, 8136-8137-12 s. 6.

¹⁶⁰ KRNG 2014-01-23, mål 8124–8129-12, 8131-8134-12, 8136-8137-12 och 8148–8151-12 och FR i Göteborg 2012-10-3, mål nr. 4816–18-12, 4821-12, 4884-12, 4886–4888-12, 4890-12, 4892–4894-12, 49,05-12 och 4909–4911-12 samt Skatteverket.

¹⁶¹ KRNG 2014-01-23, mål 8124–8129-12, 8131–8134-12, 8136-8137-12.

¹⁶² KRNG 2014-01-23, mål 8148–8151-12.

därmed all verksamheten skulle klassificeras som näringsverksamhet och ekonomisk verksamhet.

I det sista rättsfallet handlade det om ett handelsbolag som utöver läkarverksamhet även bedrev avels- och hästtävlingsverksamhet.¹⁶³ Hur kammarrätten resonerade gick inte att utläsa mer än att den fastställde förvaltningsrättens dom¹⁶⁴. I förvaltningsrättens dom gick dock att utläsa hur förvaltningsrätten kom fram till att hästtävlingsverksamheten inte skulle klassificeras som ekonomisk verksamhet, vilket handelsbolaget ville. Avelsverksamheten var aldrig uppe till prövning då denna ansågs som ekonomisk verksamhet redan från början av Skatteverket. Även i detta rättsfall bedömdes verksamhetsgrenarna var för sig. Handelsbolaget ville dock inte att detta skulle ske då det ansåg att hästtävlingsverksamheten med valackerna skulle ses som en del av avelsverksamheten som redan var bedömd som ekonomisk verksamhet. Hästtävlingsverksamheten marknadsförde även avelsverksamheten. Förvaltningsrätten, som inte delade den synen, ansåg att de fyra valackerna med tillhörande kostnader som fanns i hästtävlingsverksamheten skulle bedömas för sig och klassificeras som privata kostnader för delägarna i handelsbolaget. I domen står att ”förvaltningsrätten anser att de kostnader som uppkommit för att köpa in valackerna samt att inneha dem inte kan anses stå i rimlig proportion till de av bolaget angivna syftena.”¹⁶⁵ Det framkom även att det är delägarnas döttrar som tävlade med hästarna och att valet av hästar hade påverkats av döttrarnas längd och vikt. Åter vägdes även det personliga intresset in i bedömningen genom att förvaltningsrätten skrev att det är ”delägarnas samt deras döttrars personliga intresse som har varit styrande i valet av att köpa in valackerna och låta dem ingå i bolagets verksamhet.”¹⁶⁶ Resultatet av detta domslut blev att kostnaderna hänförliga till hästtävlingsverksamheten blev att betrakta som privata kostnader för delägarna och att den ingående mervärdesskatten på dessa kostnader därmed inte blev avdragsgill i bolaget. Bolaget blev även uttagsbeskattat för nyttjandet av verksamhetens tillgångar när det skett i samband med hästtävlingsverksamheten.

Det som framgår av dessa fyra rättsfall är hur viktigt det är att veta var gränsdragningen går mellan verksamhetsgrenar samt när det bedöms vara enskilda verksamhetsgrenar och inte en enda verksamhet. Att domstolarna anser att verksamhetsgrenarna ska bedömas var för sig är en ganska logisk följd av att det annars skulle kunna innefattas många ”hobbyverksamheter” i olika näringsverksamheter eller ekonomiska verksamheter. Svårigheten är att ibland kunna avgöra i förväg hur domstolarna bedömer olika verksamheter och hur de måste höra ihop för att få räknas som en enda verksamhet och inte olika verksamhetsgrenar. I det sistnämnda rättsfallet bedömde förvaltningsrätten detta ur perspektivet att kostnaden för bland annat hästinköpen inte stått i rimlig proportion till det syfte bolaget hade angivit. Frågan blir då vad som skulle ha kunnat ses som rimlig proportion

¹⁶³ KRNS 2014-11-07, mål nr 147-14, 148-14.

¹⁶⁴ FR i Stockholm 2013-11-06, mål nr 3728-13, 24108-13.

¹⁶⁵ FR i Stockholm 2013-11-06, mål nr 3728-13, 24108-13, s. 7.

¹⁶⁶ FR i Stockholm 2013-11-06, mål nr 3728-13, 24108-13, s. 7.

till syftet. Detta är en hypotetisk, men intressant fråga. Var går gränsen? Åter blir det många antaganden och samlade bedömningar, vilket gör det svårt att många gånger veta var gränsen kommer att gå i just det enskilda fallet. Ofta utvecklar sig också verksamheten över tid, vilket gör att företagaren egentligen hela tiden ska ställa sig dessa frågor löpande. Det som en enskild kan uppleva som en enda verksamhet kan dock bedömas av domstolen som flera verksamhetsgrenar på grund av hur man ser på syftet och hur de olika delarna hör ihop.

I det tredje rättsfallet tog domstolen upp att de olika delarna måste leda till "ett enda sammanhängande helhetskoncept" för att få bedömas som en enda verksamhet. Här blir frågan vad ett enda sammanhängande helhetskoncept egentligen innebär. Risker är stor att denna fråga besvaras helt olika på grund av vem som svarar, Skatteverket, domstolen eller den enskilde. De enskilda företagarna i dessa fyra olika rättsfall hade till exempel uppfattningen att deras verksamhetsgrenar skulle höras ihop och skulle bedömas som en helhet. Det tyckte varken Skatteverket eller domstolarna. Hur domstolarna exakt resonerade framgår inte alltid klart utan det får man ibland läsa mellan raderna genom att exempelvis läsa hur domstolarna kom fram till att vissa verksamhetsgrenar bedömdes som hobby och/eller ej ekonomisk verksamhet. När olika verksamhetsgrenar bedömdes som hobby respektive ej ekonomisk verksamhet lades generellt stor vikt vid låg omsättning, underskott samt personliga intressen för verksamheten.

3.2 Övrig verksamhet

Utöver hästbranschen finns det flera verksamheter från andra branscher som har varit föremål för domstolarnas prövning av om de skulle ses som näringsverksamhet eller hobbyverksamhet inkomstskattemässigt respektive ekonomisk verksamhet respektive inte ekonomisk verksamhet mervärdesskattemässigt. Av de följande åtta rättsfallen, som kommer från andra verksamhetsområden än hästbranschen, är domsluten i alla fall utom två att verksamheterna skulle klassificeras som hobby.¹⁶⁷ Verksamheterna som har prövats i de åtta rättsfallen är uppfinningsverksamhet, konstnärlig verksamhet (två fall rörande måleri), studioverksamhet, stödande av motorsportstalanger (en av flera verksamhetsgrenar), rally, fotografering och kennelverksamhet.¹⁶⁸ Av dessa fall var det fotograferingsverksamheten och kennelverksamheten, som efter prövning, kom att klassificeras som näringsverksamhet. I alla fall utom kennelverksamheten ville den enskilde/bolaget ha de olika verksamheterna/verksamhetsgrenarna klassificerade som näringsverksamhet. Angående kennelverksamheten var det tvärtom. Där ville makarna att verksamheten skulle klassificeras som hobby medan Skatteverket och domstolarna ansåg att verksamheten skulle anses vara bedriven som näringsverksamhet.

3.2.1 Hobby - inte ekonomisk verksamhet

I ett av rättsfallen kom kammarrätten och dåvarande länsrätten fram till två olika beslut beträffande en uppfinningsverksamhet avseende solfångare.¹⁶⁹ Kammarrätten ansåg, till skillnad från dåvarande länsrätten, att verksamheten inte skulle klassificeras som näringsverksamhet utan hobby. I båda instanserna gjordes en helhetsbedömning utifrån samtliga omständigheter. Kammarrätten konstaterade att uppfinningsverksamheten avseende solfångaren påbörjades sex år tidigare. Två år efter det att verksamheten startades köptes sedan en spaanläggning in för att anslutas till poolen på den egna fastigheten. Planen var att personen sedan skulle vidareutveckla spaanläggningen så att poolen skulle värmas upp av solfångaren. Kammarrätten gjorde bedömningen att då verksamheten inte hade genererat några intäkter samt mot bakgrunden av ”vad som framkommit om verksamhetens karaktär”¹⁷⁰ skulle den klassificeras som hobby och inte yrkesmässig i förvärvssyfte. Kammarrätten utvecklade dock inte vad den ansåg skulle innefattas i ”verksamhetens karaktär”, vilket hade varit intressant. Hur kammarrätten kommenterade mervärdesskatten är en större gåta. I domskälen står att ”Kammarrätten finner inte skäl att göra

¹⁶⁷ KRNJ 2007-09-06, mål nr 1644–1645-06, KRNG 2008-04-18, mål nr 3720-07, KRNS 2008-01-17, mål nr 6791-06, KRNSU 2007-01-29, mål nr 1722–1724-05, KRNJ 2002-04-18, mål nr 528-2000, KRNG 2012-10-15, mål nr 4754-12, KRNJ 2008-10-22, mål nr 1170-08, KRNJ 2008-11-26, mål nr 1648–1651-08.

¹⁶⁸ Samtliga prövade i både förvaltningsrätten och kammarrätten efter skatteverkets beslut.

¹⁶⁹ KRNJ 2007-09-06, mål nr 1644–1645-06 och LR i Blekinge Län 2006-04-18, mål nr 632-05, 633-05.

¹⁷⁰ KRNJ 2007-09-06, mål nr 1644–1645-06, s. 2.

annan bedömning än länsrätten avseende mervärdesskatten.”¹⁷¹ Sedan framgår av domslutet att ”Kammarrätten bifaller överklagandet och upphäver länsrättens dom samt fastställer Skatteverkets beslut.”¹⁷² Då Skatteverkets beslut innefattade att verksamheten inte skulle klassificeras som ekonomisk verksamhet mervärdesskattemässigt, till skillnad från länsrättens dom, kan man konstatera att någonstans blev det fel i författandet av domen.

Dåvarande länsrätten bedömde uppfinningsverksamheten med solfångaren som näringsverksamhet istället och skrev i sin dom att ”Typiskt för denna sorts verksamhet är att den innefattar ett stort riskmoment avseende framtida intäkter eftersom det är svårt att bedöma verksamhetens framgångsutsikter samt att den i allmänhet går med underskott i inledningsskedet”¹⁷³. Domstolen gjorde sedan, efter en samlad bedömning, bedömningen att verksamheten skulle klassificeras som näringsverksamhet. I den bedömningen tog domstolen även hänsyn till att personen hade slutit ett muntligt avtal om att sälja uppfinningen, men att detta inte gick att genomföra då företaget som skulle sälja produkten hade gått i konkurs. Mervärdesskattemässigt klassades verksamheten därmed också som ekonomisk verksamhet. Rådmannen var dock skiljaktig och ansåg att verksamheten inkomstskattemässigt skulle klassificeras som hobby. Anledningen till det var att hen ansåg att bästa sättet att visa på vinstsyfte var att verksamheten gick med vinst. Om den, som i det här fallet, var förlustbringande och i ett uppbyggnadsskede kunde den ändå ses som näringsverksamhet, men då skulle övriga omständigheter med styrka tala för att det var näringsverksamhet. Då verksamheten var liten och med få tillgångar (som dessutom kunde användas privat), byggde på stort eget intresse och personen inte hade behov av att få inkomster från verksamheten för sin försörjning (då personen var pensionär) ansåg rådmannen att detta sammantaget gjorde att verksamheten borde betraktas som hobby och inte heller ekonomisk verksamhet.

Rättsfallet med solfångaruppfinningen visar tydligt hur olika domarna kan bli i två instanser. Med samma uppgifter dömde domstolarna helt olika. Detta ”fenomen” har framkommit i flera av de domar jag har behandlat tidigare och visar hur svårt det är att förutspå hur ett domslut kommer att se ut och hur detta kommer att stå sig i högre instans. Det som hade varit intressant i det här fallet hade varit om kammarrätten mera ingående hade gått in på hur den kom fram till sitt domslut. Överlag är det tyvärr vanligt förekommande att det inte står mycket i kammarrättsdomarna om hur domstolen har resonerat.

I två andra rättsfall handlade det om konstnärlig verksamhet och då om måleri.¹⁷⁴ I det första av dessa rättsfall drevs den konstnärliga verksamheten av en kvinna, som var sjukskriven och arbetade med måleri i egen

¹⁷¹ KRNJ 2007-09-06, mål nr 1644-1645-06, s. 2.

¹⁷² KRNJ 2007-09-06, mål nr 1644-1645-06, s. 3.

¹⁷³ LR i Blekinge Län 2006-04-18, mål nr 632-05, 633-05, s. 6.

¹⁷⁴ KRNG 2008-04-18, mål nr 3720-07, KRNG 2012-10-15, mål nr 4754-12.

verksamhet under mellanperioderna.¹⁷⁵ Planen var också att kvinnan, som var utbildad konstnär, snart skulle arbeta med måleriet på heltid igen. Kammarrätten bedömde att hennes verksamhet skulle klassificeras som hobby och hänvisade till att den inte gjorde annan bedömning än länsrätten. I dåvarande länsrättens dom gick det dock att läsa hur domstolen resonerade.¹⁷⁶ Vid en helhetsbedömning avseende om vinstsyfte förelåg konstaterade domstolen att verksamheten gått med stort underskott, haft låga intäkter under året (endast en såld tavla) samt att kvinnan inte varit beroende av verksamheten för sin försörjning. Det fanns heller inga färdiga tavlor för försäljning i lager. Det som är intressant här är att varken kammarrätten eller dåvarande länsrätten bemötte den ståndpunkt Skatteverket hade uttryckt avseende att den konstnärliga verksamheten inte skulle anses påbörjad då inkomsterna från denna var för låga. Det Skatteverket hänvisade till var att en konstnärlig verksamhet ska ha inkomster av någon betydenhet för att anses som startad. Dilemmat är bara att någon exakt beloppsgräns inte finns för vad som klassificeras som "någon betydenhet".¹⁷⁷ Detta kan vara anledningen till att det ibland är "enklare" att bedöma verksamheten som hobby genom att direkt göra en helhetsbedömning än att även gå in i diskussioner kring om den överhuvudtaget ska anses som startad. Det hade dock varit intressant om domstolarna hade bedömt detta då detta begrepp är flitigt använt när det kommer till kvittningsmöjligheten inom konstnärlig verksamhet. I det här fallet väljer eller undviker domstolarna, till skillnad från Skatteverket, även att egentligen diskutera framtiden för verksamhet, vilket vinstsyftet även ska präglade. Detta kan ha att göra med att detta är svårt att avgöra i ett fall som detta då personens sjukskrivning borde avgöra vilken omfattning det kan bli på verksamheten i framtiden.

I det andra rättsfallet avseende konstnärlig verksamhet bedömde både kammarrätten och förvaltningsrätten verksamheten som hobby.¹⁷⁸ Kvinnan som bedrev den konstnärliga verksamheten blev därmed inte heller berättigad till allmänt avdrag för underskott i näringsverksamhet. Även i detta fall handlade det om en verksamhet som hade bedrivits i många år och aldrig visat överskott. I det här fallet hade dessutom underskotten i verksamheten ökat betydligt på grund av en internationell satsning under senare år. Förvaltningsrätten konstaterade att "en konstnärlig verksamhet i högsta grad kan vara seriös och utövad med stor konstnärlig skicklighet utan att vara näringsverksamhet i skatterättslig mening."¹⁷⁹ Domstolen bedömde därefter verksamheten som hobby efter att ha konstaterat att även om kvinnan hade påbörjat en satsning på den internationella marknaden hade verksamheten under hela verksamhetstiden, vilket var årtionden, gått med förlust. Kvinnan var inte heller beroende av verksamhetens inkomster för sin försörjning. I det här fallet är det intressant att domstolarna inte alls diskuterade de faktiska intäkternas betydelse utan endast huruvida

¹⁷⁵ KRNG 2008-04-18, mål nr 3720-07.

¹⁷⁶ LR i Göteborg, 2007-06-20, mål nr 1075-07.

¹⁷⁷ Se även prop. 1989/90:110 om reformerad inkomst- och företagsbeskattning, s. 588.

¹⁷⁸ KRNG 2012-10-15, mål nr 4754-12.

¹⁷⁹ FR i Malmö, 2012-02-23, mål nr 6179-11 s. 5.

verksamheten hade gått med överskott eller underskott. Till skillnad från det andra rättsfallet avseende konstnärlig verksamhet var intäkterna i det här fallet större, men det var också kostnaderna på grund av den internationella satsningen. Kvinnan själv hänvisade till att hon upplevde att hon uppfyllde kriterierna för att få göra avdrag för underskott i inkomstslaget näringsverksamhet då hennes intäkter väl översteg i genomsnitt ett halvt basbelopp per år. Detta bemötte inte domstolen alls och det stödjer teorin om att det kan vara ”enklare” att göra en mer övergripande helhetsbedömning avseende vinstsyftet istället för att kommentera exempelvis hur stora intäkter som ska anses vara tillräckliga. Detta i sin tur gör det även besvärligare för den enskilde då det är svårt att egentligen veta vad som krävs och vilken vikt som läggs vid vad i helhetsbedömningen.

I ett annat rättsfall handlade verksamhet om studioverksamhet.¹⁸⁰ Även här bedömde både kammarrätten och dåvarande länsrätten verksamheten som hobby.¹⁸¹ I det här fallet var det även fråga om verksamheten skulle klassificeras som ekonomisk verksamhet mervärdesskattemässigt. Det tyckte inte domstolarna. Anledningen till att verksamheten klassificerades som hobby i det här fallet var att personen som bedrev studioverksamheten valde, på grund av att denne erhöll arbetslöshetsersättningar, att avstå från att acceptera uppdrag som kunde ha gett inkomster i verksamheten. Detta ansåg kammarrätten gjorde att det inte gick att anse att verksamheten hade bedrivits med vinstsyfte under det året som frågan gällde. Kammarrätten uttalade även att ”vad NN anfört om att vinstsyftet måste bedömas på längre sikt föranleder ingen annan bedömning.”¹⁸² Denna kommentar är intressant utifrån att personen efter detta år inte längre uppbar någon arbetslöshetsersättning och därmed bedrev verksamheten så som det var tänkt från början, vilket var att ta emot kunder mot ersättning. Under året efter det bedömda året inbringade studion över hundra tusen kronor i intäkter, men gick fortfarande med underskott. Att det därmed kan diskuteras huruvida verksamheten bedrevs med vinstsyfte eller inte är klart, men det hade varit bra om domstolen då även hade belyst det utifrån de förändrade omständigheterna.

Angående om verksamhet skulle ses som ekonomisk verksamhet ansåg kammarrätten att det kunde den inte. Kammarrätten sammanfattade bedömningen med att NN ”inte har visat att han har tillhandahållit tjänster på en konkurrensutsatt marknad i en sådan utsträckning att det är fråga om ekonomisk verksamhet i mervärdesskattedirektivets mening.”¹⁸³ Detta var en tydlig markering från domstolens sida att det inte är godtagbart att driva en verksamhet, som under en viss period består i att tillhandahålla tjänster gratis eller undvika att tillhandahålla tjänster överhuvudtaget. Att kammarrätten sammanfattningsvis bedömde verksamheten som hobby inkomstskattemässigt respektive inte ekonomisk verksamhet mervärdesskattemässigt är inte för mig förvånande. Om staten genom

¹⁸⁰ KRNS 2008-01-17, mål nr 6791-06.

¹⁸¹ KRNS 2008-01-17, mål nr 6791-06 och LR i Uppsala län, 2006-10-12, mål nr 114-06.

¹⁸² KRNS 2008-01-17, mål nr 6791-06 s. 5.

¹⁸³ KRNS 2008-01-17, mål nr 6791-06 s. 6.

domstolen hade godkänt att en person ansetts bedriva näringsverksamhet samtidigt som denne medvetet låtit bli att få intäkter för att få arbetslöshetsersättning hade det sänt ut märkliga signaler. Samme person, som aktivt hade valt att inte få intäkter i sin näringsverksamhet, hade då samtidigt fått underskottavdrag mot sin tjänsteinkomst som i det här fallet var en arbetslöshetsersättning som kräver att personen inte bedriver företagsverksamhet. Den ekvationen hade varit svår att få ihop.

I ytterligare ett rättsfall handlade verksamhetsgrenen (aktiebolaget bedrev även annan verksamhet), som stod under prövning, om att stödja unga kartförartalanger inom motorsport.¹⁸⁴ Stora kostnader hade därför bland annat lagts på marknadsföring. Kammarrätten och dåvarande länsrätten kom i detta ärende fram till två olika domslut.¹⁸⁵ Kammarrätten ansåg att verksamhetsgrenen skulle klassificeras som hobby och inte ekonomisk verksamhet. Anledningen till detta ställningstagande var att verksamhetsgrenen inte ansågs ha något vinstsyfte då familjen var motorsportintresserad, den enda anställda hade försörjningen tryggad på annat sätt samt att bolaget ”inte har tecknat ett enda kontrakt med någon förare och att affärsidén överhuvudtaget saknar konkretion med avseende på hur den skulle inbringa några intäkter”¹⁸⁶. Kammarrätten lade även till att det faktum att det senare hade influtit vissa intäkter inte påverkade denna bedömning.

Dåvarande länsrätten kom till skillnad från kammarrätten fram till att verksamhetsgrenen skulle klassificeras som näringsverksamhet då bolaget bedömdes ha haft vinstsyfte avseende denna verksamhetsgren. Dåvarande länsrätten framförde bland annat som stöd för detta att ”vad som framkommit om branschen kan vad bolaget har anfört om sin affärsidé dock inte lämnas utan avseende. Vidare bör beaktas att bolaget enligt egen uppgift var pionjärer på just detta område och nyligen hade påbörjat sin verksamhet. Man visste således inte vad man numera vet om möjligheterna att uppnå vinst.”¹⁸⁷ Angående familjens motorsportintresse kommenterade dåvarande länsrätten det med att ”det kan då i och för sig vara naturligt att ägna sig åt motorsport på sin fritid. Det är dock lika naturligt, för det fall man vill bedriva näringsverksamhet, att vara verksam på det område som man är intresserad av och har kunskaper i.”¹⁸⁸ Det här rättsfallet visar tydligt hur olika domstolarna kan resonera utifrån samma objektiva omständigheter. Konsekvensen blir därför att det kan upplevas som oförutsägbart och därmed omöjligt att förutspå hur verksamheten kommer att bedömas på förhand. Slutsatsen blir att det således inte är enkelt att vara enskild och förhålla sig till allt detta.

¹⁸⁴ KRNSU 2007-01-29, mål nr 1722–1724-05.

¹⁸⁵ KRNSU 2007-01-29, mål nr 1722–1724-05 och LR i Dalarnas län, 2005-04-29, mål nr 2435–2437-04.

¹⁸⁶ KRNSU 2007-01-29, mål nr 1722–1724-05.

¹⁸⁷ LR i Dalarnas län, 2005-04-29, mål nr 2435–2437-04 s. 10.

¹⁸⁸ LR i Dalarnas län, 2005-04-29, mål nr 2435–2437-04 s. 9.

Det sjätte rättsfallet handlade om rally.¹⁸⁹ Både kammarrätten och dåvarande länsrätten kom fram till att verksamheten skulle klassificeras som hobby inkomstskattemässigt.¹⁹⁰ Kammarrätten konstaterade att ”rallysport är, enligt kammarrätten, en sådan typ av verksamhet som normalt är att betrakta som hobby oaktat att utövandet ofta kan vara både kostnads- och tidskrävande.”¹⁹¹ Kammarrätten gjorde därefter bedömningen att vinstsyfte saknades då verksamheten endast genererat obetydliga intäkter samt att det i sin tur hade resulterat i ett avsevärt underskott på grund av kostnaderna. Bedömningen av vinstsyftet påverkades inte av att verksamheten kunde anses vara i ett uppbyggnadsskede. Dåvarande länsrätten konstaterade även i sin dom att de intäkter som fanns inte kom från tävlingsvinster utan sponsorsintäkter som baserades på muntliga avtal samt att verksamhet drevs på grund av den enskildes motorsportintresse. Domen är inte förvånande med tanke på slutsatsen att verksamheten skulle klassificeras som hobby, men den visar åter på att det inte är ovanligt att domstolarna utgår ifrån att en viss typ av verksamhet är exempelvis hobby. I det här fallet innebar det att vinstsyftet skulle ses i ljuset av att utgångspunkten var hobby. Den enskilde hade sedan i uppdrag att visa att så inte var fallet. Åter var neutraliteten inte normen. Att övriga omständigheter förmodligen ändå hade lett till samma domslut är en annan sak.

Sammantaget kan det konstateras att domskälen, när det gäller andra verksamheter än hästverksamhet, inte är speciellt annorlunda mot dem gällande hästverksamhet. När verksamheterna i de sex redovisade fallen ansågs vara hobby berodde det genomgående på personligt intresse, personen hade annan inkomst för sin försörjning, låga intäkter i verksamheten och underskott. Det fanns enskilda andra motiveringar och tyngdpunkter, men generellt handlade det mesta om dessa fyra omständigheter. Ofta hade det även gjorts en samlad bedömning av domstolarna, där det inte tydligt framgick om några omständigheter hade varit mer betydelsefulla än några andra.

3.2.2 Näringsverksamhet

I domen avseende fotograferingsverksamheten kom både kammarrätten och dåvarande länsrätten fram till att vinstsyftet var uppfyllt och att verksamheten därmed skulle klassificeras som näringsverksamhet.¹⁹² Fotograferingsverksamheten bestod i att personen vid sidan av sitt ordinarie arbete som fotolärare sålde bilder via en s.k. bildbyrå och direkt till andra kunder. Målsättningen var att så småningom delvis kunna leva på fotograferingsverksamheten. Kammarrätten började med att konstatera att verksamheten inte hade pågått i mer än två år, vilket innebar att den skulle bedömas som att den var i ett uppbyggnadsskede. Samma bedömning hade

¹⁸⁹ KRNJ 2002-04-18, mål nr 528-2000.

¹⁹⁰ KRNJ 2002-04-18, mål nr 528-2000 och LR i Örebro län, 1999-12-16, mål nr 1029-99.

¹⁹¹ KRNJ 2002-04-18, mål nr 528-2000 s. 2.

¹⁹² KRNJ 2008-10-22, mål nr 1170-08.

även dåvarande länsrätten tidigare gjort till skillnad från Skatteverket.¹⁹³ Kammarrätten gjorde sedan en samlad bedömning av omständigheterna i målet och konstaterade att verksamheten skulle klassificeras som näringsverksamhet trots att verksamheten även under senare år gått med underskott. Vad exakt kammarrätten vägde in framgår inte mer än att kammarrätten uttryckligen uttalade sig om personens inkomster från fotolärarygget. Kammarrätten framhöll att ”Det förefaller naturligt att en verksamhet byggs upp i liten skala, varför det under uppbyggnadsskedet ofta krävs en annan inkomstkälla. Det saknas således betydelse att NN har sin försörjning tryggad genom en heltidsanställning som fotolärare.”¹⁹⁴ I dåvarande länsrättens dom framkom en ytterligare anledning som förmodligen också påverkade kammarrätten i sin bedömning. Det var att den stora uppdragsgivaren krävde att personen hade en registerad firma. Personen hade även ett antal andra uppdragsgivare. Dåvarande länsrätten uttalade även att sju kvartal, som här hade gått, var en för kort period för att kunna avgöra huruvida verksamheten skulle klassificeras som hobby. För detta krävdes minst fyra år enligt dåvarande länsrätten. Den påtalade även att ”I ett längre perspektiv tycks verksamheten dock komma att generera bättre intäkter.”¹⁹⁵ Vilka belägg dåvarande länsrätten ansåg sig ha för denna slutsats vet jag inte. Eventuellt bottnar det i att den utgående mervärdesskatten under året efter det året som var uppe till prövning var något större än den ingående mervärdesskatten. Tidigare hade den ingående mervärdesskatten varit större. Detta rättsfall visar igen hur olika domstolarna kan se på vikten av huruvida personen behöver ha inkomsterna från verksamheten för sin försörjning eller inte. I det här fallet var det fullt rimligt att verksamhet skulle få utvecklas i samklang med personens heltidsanställning, vilket såsom tidigare har belysts i uppsatsen inte alltid är självklart. Det jag personligen hade tyckt varit intressant att få reda på är om underskottens storlek även påverkade bedömningen i det här fallet. Jag är inte främmande för det. Det samlade underskottet under tre år var inte större än 12 000 kr i det här fallet.

I rättsfallet rörande kennelverksamhet gjorde både kammarrätten, dåvarande länsrätten och Skatteverket bedömningen att verksamheten skulle klassificeras som näringsverksamhet.¹⁹⁶ Till skillnad från tidigare rättsfall hade mannen och hans maka, som bedrev den aktuella kennelverksamheten, inte velat få verksamheten bedömd som näringsverksamhet utan som hobby. Anledningen till att makarna ansåg att deras verksamhet skulle klassificeras som hobby var för att den enligt dem inte gick med överskott. Intäkterna och kostnaderna tog ut varandra och de hade inget vinstsyfte. Kammarrätten och dåvarande länsrätten kom båda fram till att verksamheten skulle bedömas som näringsverksamhet.¹⁹⁷ Den främsta motiveringen till det var verksamhetens omfattning och varaktighet. Verksamheten hade enligt

¹⁹³ LR i Örebro län, 2008-03-04, mål nr 2239-07.

¹⁹⁴ KRNJ 2008-10-22, mål nr 1170-08 s. 3.

¹⁹⁵ LR i Örebro län, 2008-03-04, mål nr 2239-07 s. 6.

¹⁹⁶ KRNJ 2008-11-26, mål nr 1648-1651-08.

¹⁹⁷ KRNJ 2008-11-26, mål nr 1648-1651-08 och LR i Östergötlands län, 2008-03-14, mål nr 4425-4428-06.

Skatteverkets uträkning inbringat sammanlagt över 700 000 kr bara på försäljningen av valpar under de aktuella åren granskningen gällde samt hade pågått i många år även innan dess. Domstolarna ansåg att verksamheten gick med vinst och att kostnaderna fick uppskattas på skönsmässig grund då underlagen var bristfälliga. Dåvarande länsrätten gjorde en tydligare koppling än kammarrätten till själva vinstsyftet genom att skriva att ”Verksamheten måste, särskilt med beaktande av dess omfattning, anses ha bedrivits i vinstsyfte.”¹⁹⁸

Slutsatsen av detta fall är att det även finns verksamheter som verksamhetsinnehavarna vill få klassificerade som hobby och inte näringsverksamhet. Anledningen till detta kan vara flera. Ett av skälen kan vara annan yttre omständighet än själva verksamheten i sig. I det aktuella fallet var till exempel en av makarna förtidspensionerad. En verksamhet som kennelverksamhet är inte heller generellt kostnadsintensiv i förhållande till intäkterna. I det här fallet ansåg domstolarna att Skatteverket inte heller hade varit för ”snåla” när verket medgett avdraget för kostnader med sextio procent av intäkterna. Det som även var intressant i det här fallet är de bristfälliga underlagen. Oavsett om verksamheten skulle klassificeras som näringsverksamhet eller hobby ska det finnas underlag. När det gäller hobby har den enskilde en anteckningsskyldighet medan den enskilde gällande näringsverksamhet har skyldighet att ha en upprättad bokföring.¹⁹⁹ Den fråga jag tycker att man därför kan ställa sig i ett fall som detta är om makarna ens en gång hade funderat över hur verksamheten skulle klassificeras skattemässigt när de inte hade någon större ordning på underlagen i verksamheten.

¹⁹⁸ LR i Östergötlands län, 2008-03-14, mål nr 4425–4428-06 s. 4.

¹⁹⁹ Hobbyverksamhet, Skatteverket, SKV 344 utgåva 6, s. 2.

4 Förutsägbart utfall för alla?

Den enskilde, Skatteverket och slutligen domstolarna behöver ständigt ställa sig frågan om en verksamhet ska klassificeras som hobby eller näringsverksamhet inkomstskattemässigt respektive ekonomisk verksamhet mervärdesskattemässigt. Vid en första anblick kan denna klassificering framstå som enkel, men med kunskap om lagstiftning, rättspraxis och branscher blir den många gånger svår. Det som är det riktigt svåra är att förutspå hur någon annan kommer att klassificera verksamheten. I en enskild persons fall ska först denne göra en bedömning av verksamheten för att därefter låta Skatteverket göra den slutliga bedömningen. Om den enskilde därefter inte är nöjd med utfallet kan denne överklaga för att få saken prövad i domstol. Från den första bedömningen kan det därmed ta många år innan frågan slutligen avgörs i domstol. Under dessa år kan omständigheterna ha förändrats flera gånger och då domstolarna kan använda sig av så kallad eftersyn kan det påverka bedömningen. För att komplicera saken ytterligare kan dessutom en verksamhet ändra karaktär många gånger under årens lopp.

När det gäller gränsdragningen mellan hobby och näringsverksamhet är det i många fall svårt att veta var den gränsen exakt går. För att en verksamhet ska klassificeras som näringsverksamhet ska näringskriterierna vara uppfyllda. Det innebär att verksamheten ska bedrivas yrkesmässigt, självständigt och med vinstsyfte. Det är också den bedömda bristen på vinstsyfte som ofta avgör att en verksamhet klassificeras som hobby och inte näringsverksamhet. Vid bedömningen om verksamheten bedrivs med vinstsyfte eller ej gör Skatteverket och domstolarna ofta en samlad bedömning av de objektiva omständigheter som finns i det aktuella fallet. Vid en granskning av de 28 domarna, inklusive underinstansernas domar, som finns under kapitel 3, kan jag konstatera att den samlade bedömningen ofta består av omständigheterna underskott, låga intäkter, höga kostnader, personligt intresse och annan inkomst för sin försörjning. Det som flera gånger har varit svårt att avgöra är om domstolarna har bedömt någon/några av omständigheterna som viktigare än andra vid den samlade bedömningen. Ibland står det inte mycket mer än att domstolen har gjort en samlad bedömning. Detta är inte i sak fel, men för legitimiteten av besluten hade det många gånger varit bra om domstolarna hade valt att vara mera utförliga i sina motiveringar. När inte de olika parterna, den enskilde och/eller Skatteverket, alltid vet hur domstolarna har resonerat för att komma fram till sina beslut borde det vara svårt för dem att veta hur de ska förhålla sig till dem. Generellt tror jag att det även hade blivit en enhetligare praxis om domstolarna hade blivit bättre på att motivera sina beslut. I ett begrepp som en samlad bedömning av alla objektiva omständigheter kan mycket innefattas och då är det bra att veta vad varje domstol har vägt in i detta.

Omständigheter som låga intäkter, höga kostnader och därmed underskott i verksamheten är omständigheter som flitigt är omnämnda i domarna. Det är

en naturlig följd av att dessa omständigheter kan vara indikationer på hur framtidsutsikterna för verksamheten ser ut och därmed även vinstsyftet. En annan anledning är att en av fördelarna med att driva en nystartad verksamhet som näringsverksamhet är att kunna göra underskottsavdrag mot tjänsteinkomsten. Detta går inte att göra i hobby. I dessa sammanhang omtalas i domarna ibland kalkyler och andra planer för verksamhet för att se om det finns objektiva omständigheter som tyder på vinstsyfte. En fråga som är relevant att ställa sig i detta sammanhang är av vilken anledning en person vill driva verksamhet om det inte finns en reell plan för hur och när verksamheten ska gå med överskott. Om personen vill driva verksamheten utan vinstsyfte är det förmodligen andra drivkrafter som styr valet. Det svåra med kombinationen underskott och framtidsutsikter är hur man avgör när vinstsyftet är uppfyllt. I domarna kan man till exempel se att det ibland råder delade meningar om när en verksamhet är i ett uppstartsskede samt hur man ska bedöma verksamheternas framtidsutsikter eftersom det gått olika lång tid vid de olika domstolsprocesserna. Det sistnämnda innebär även att det ibland blir helt olika domslut eftersom det har hunnit hända mer i verksamheten under processens gång. I många fall kan det gå många år från det att Skatteverket fattat sitt beslut till dess att exempelvis kammarrätten har gjort sitt avgörande. Detta blir extra tydligt när verksamheten inte längre klassificeras som i ett uppstartsskede utan ska anses som etablerad. Då kan det vara en fördel för den enskilde om det har gått längre tid mellan prövningarna i de olika instanserna. Förutsättningen är dock att verksamheten under denna tid har bedrivits på ett sådant sätt att verksamheten på ett objektivt sätt kan visa på vinstsyfte. Modellen med eftersyn har använts flitigt sedan RÅ 1987 ref. 56. Eftersynen kan vara ett effektivt sätt att använda sig av för att se hur framtiden blev, men problemet kan vara förutsägbarheten. När i tiden slutar eftersynen? När Skatteverket fattar sitt beslut eller när de olika domstolarna fattar sina domar? För förutsägbarhetens skull borde tiden sluta i och med Skatteverkets beslut, men så verkar det inte vara. Jag kan tänka mig att en av anledningarna till detta är att det är svårt för en domstol att döma en verksamhet som hobby om verksamheten efter den tiden då beslutet fattades har uppnått kravet på vinstsyfte.

Det framkommer ofta, när domstolarna har avgjort att en verksamhet ska klassificeras som hobby, att den enskilde som driver verksamheten har ett stort personligt intresse för verksamheten. Ofta kopplas även det personliga intresset ihop med att verksamheten bedrivs på personens fritid och att personen inte behöver inkomsterna från verksamheten för sin försörjning. Det är inte märkligt att det läggs vikt vid detta, men frågan är ibland hur stor vikt som det är rimligt att man bör lägga vid det. Är det inte ofta en viktig förutsättning för att driva en framgångsrik verksamhet att ha ett stort personligt intresse? Jag tror det och jag har svårt att se hur det annars skulle se ut. Hur många personer som även skulle ha finansiell möjlighet att från start säga upp sig från sina anställningar för att fullt ut leva ut sina drömmar är svårt att bedöma men jag tror de är få. Många måste, oavsett om de vill det eller ej, arbeta parallellt med sin nystartade verksamhet. I kostnadsintensiva branscher där det tar många år innan det kan bli någon

lönsamhet i verksamheten är det till exempel svårt att se hur denna typ av verksamhet under denna tid ska kunna bedrivas utan att få inkomster från annat håll. Jag kan dock se vad domstolarna förmodligen är ute efter och det är att inte staten ska finansiera, genom exempelvis underskottsavdrag, rena hobbyverksamheter som endast finns till för att stimulera personens eget personliga intresse. Frågan är bara hur man avgör vilket som är vilket. När jag har analyserat domarna har jag konstaterat att domstolarna vid ett flertal tillfällen har gjort olika bedömningar av samma omständigheter. Bevisvärderingen är således komplex och det är inte alltid enkelt att som utomstående förstå hur domstolarna har kunnat komma fram till vitt skilda beslut med till synes samma underlag. Ett stort personligt intresse har i vissa fall därmed bedömts som en förutsättning för näringsverksamhet medan i andra som en indikation på hobby. Som parter i målet ska Skatteverket och den enskilde försöka förhålla sig till dessa olika beslut. Den enskilde för att det ska bli rätt framöver i sin egen verksamhet och Skatteverket för att det även ska bli rätt i framtida fall. Vilka slutsatser drar då den enskilde och Skatteverket i fall som dessa? Jag tror att det från båda håll upplevs som svårt att dra några slutsatser och att det kan framstå som att det snarare är personerna bakom domen som har påverkat utgången än bevisningen i sig. Frågan många kan ställa sig i fall som dessa är om det är rimligt att det ska se ut så här. I frågor som rör bevisvärdering kan det vara svårt att undgå, men det skapar trovärdighetsproblem. Tanken är inte att enskilda parter ska uppleva att det är godtyckligt hur det slutar i en domstolsprocess. Tanken är inte heller att någon ska uppleva att det kan påverka beslutet om man som enskild blir dömd av en förvaltningsrätt respektive kammarrätt i norr eller söder.

Sammanfattningsvis anser jag att det många gånger är svårt för den enskilde och Skatteverket att veta hur en verksamhet ska eller kommer att bedömas. Detta gäller speciellt de verksamheter som är i gränslandet mellan näringsverksamhet och hobby och även passerat uppstartsskedet. I de domar som ingår i min rättsfallsstudie bedömde kammarrätten respektive förvaltningsrätten/dåvarande länsrätten vikten av vissa omständigheter helt olika vid flera tillfällen. Till synes samma omständigheter bedömdes olika, vilket också resulterade i olika domslut i de olika instanserna. Osäkerheten i hur en verksamhet kommer att bedömas är enligt mig olycklig och jag hoppas därför att domstolarna funderar över hur de ska komma till rätta med den här problematiken. Det går även att utläsa följande ur propositionen: ”Problemet med att hobbyverksamhet sammanblandas med en seriös näringsverksamhet kan därför inte lösas genom exempelvis ändringar i rekvisiten för vad som skall anses som näringsverksamhet. Frågorna får i stället lösas i samband med skattemyndigheternas kontroll.”²⁰⁰ Om Skatteverket ska kunna förvalta den rollen väl behöver myndigheten ha större vägledning av välmotiverade domar än den har idag. Detta är viktigt för alla. Inte minst för den enskilde så att denne upplever att den får en likvärdig prövning oavsett vem eller vilka som bedömer om verksamheten ska klassificeras som näringsverksamhet eller hobby.

²⁰⁰ Proposition 1989/90:110 om reformerad inkomst- och företagsbeskattning, s. 313.

Bilaga A

Utdrag ur Inkomstskattelagen (IL)

12 kap. 37 § IL

I fråga om varje verksamhet som bedrivs självständigt men som inte ska räknas till inkomstslaget näringsverksamhet får avdrag för beskattningsårets kostnader inte göras med större belopp än som motsvarar beskattningsårets intäkter.

I sådan verksamhet ska avdrag göras även för någon av de fem föregående beskattningsårens kostnader till den del dessa överstigit det årets intäkter och inte kunnat dras av tidigare. Avdrag får dock inte göras med högre belopp än vad som återstår av intäkterna efter avdrag för beskattningsårets kostnader. Lag (2007:1419).

13 kap. 1 § IL

Till inkomstslaget näringsverksamhet räknas inkomster och utgifter på grund av näringsverksamhet. Med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt.

Vid bedömningen av om en uppdragstagares verksamhet bedrivs självständigt ska det särskilt beaktas vad som avtalats med uppdragsgivaren, i vilken omfattning uppdragstagaren är beroende av uppdragsgivaren och i vilken omfattning uppdragstagaren är inordnad i dennes verksamhet.

Innehav av näringsfastigheter och näringsbostadsrätter samt avverkningsrätt till skog räknas alltid som näringsverksamhet. Privatbostadsfastigheter, privatbostadsrätter och andra privatbostäder kan inte ingå i en näringsverksamhet. Lag (2008:1316).

16 kap. 36 § IL

När en fysisk person startar enskild näringsverksamhet ska han det första beskattningsåret dra av även sådana utgifter i verksamheten som han haft före starten. Han ska dra av utgifter som han har haft under det kalenderår som näringsverksamheten påbörjas och det föregående kalenderåret om utgifterna är av det slaget att omedelbart avdrag för dem ska göras i en näringsverksamhet.

Utgifterna får inte dras av till den del de

1. dragits av på annat sätt,
2. räknas in i anskaffningsvärdet eller anskaffningsutgiften för tillgångar som tillförs näringsverksamheten när denna påbörjas, eller
3. motsvarar inkomster som har uppkommit i verksamheten under den tid som avses i första stycket och som inte har tagits upp som intäkt.

Avdraget får göras bara om det klart framgår att förutsättningarna för avdrag är uppfyllda.

42 kap. 34 § IL

Underskott av näringsverksamhet det beskattningsår då en enskild näringsidkare upphör att bedriva näringsverksamheten ska dras av med 70 procent.

Underskottet ska dock inte dras av om det avser självständigt bedriven näringsverksamhet utomlands. Det ska inte heller dras av till den del underskottet

- dragits av enligt 45 kap. 32 §, 46 kap. 17 § eller 62 kap. 2- 4 §§ eller legat till grund för avdrag enligt 33 §, eller
- skulle ha fallit bort om tillgångar eller tjänster som har tagits ut ur näringsverksamheten hade uttagsbeskattats.

Underskottet ska dras av det följande beskattningsåret eller, om den skattskyldige begär det, fördelas på det året och de två därefter följande beskattningsåren.

Bestämmelserna om begränsningar vid konkurs, ackord och skuldsanering i 40 kap. 20 och 21 §§ tillämpas också på sådant underskott. Lag (2007:1419).

62 kap. 3 § IL

Allmänt avdrag får göras för underskott det beskattningsår den skattskyldige börjar bedriva näringsverksamheten (startåret) och de fyra följande beskattningsåren. Avdrag får vart och ett av åren göras med högst 100 000 kronor.

Avdrag får inte göras om

1. den skattskyldige någon gång under de fem beskattningsåren närmast före startåret direkt eller indirekt bedrivit liknande näringsverksamhet, eller
2. en fastighet på ägarens begäran enligt 2 kap. 9 § ingår i näringsverksamheten i stället för att vara privatbostadsfastighet.

Den som förvärvar en näringsverksamhet från en närstående inträder i den närståendes skattemässiga situation när det gäller rätten till avdrag. Detta gäller dock inte om förvärvet sker genom köp, byte eller liknande förvärv från den skattskyldiges förälder eller far- eller morförälder.

62 kap. 4 § IL

För näringsverksamhet som uteslutande eller så gott som uteslutande avser litterär, konstnärlig eller liknande verksamhet får allmänt avdrag för underskott göras utan de begränsningar som anges i 3 §. Avdrag får göras bara till den del underskottet överstiger avdraget enligt 40 kap. för föregående beskattningsårs underskott.

Avdrag enligt första stycket får göras bara om den skattskyldige under den period som omfattar beskattningsåret och de tre föregående beskattningsåren har haft inte obetydliga intäkter av verksamheten. Vid bedömningen ska även intäkter som räknas till inkomstslaget tjänst beaktas. Lag (2007:1419).

Bilaga B

Utdrag ur Mervärdesskattelagen (ML)

4 kap. 1 §

Med beskattningsbar person avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat. Anställda och andra personer anses inte bedriva verksamhet självständigt i den mån de är bundna till en arbetsgivare av ett anställningsavtal eller av ett annat rättsligt förhållande som skapar ett anställningsförhållande vad avser arbetsvillkor, lön och arbetsgivaransvar.

Med ekonomisk verksamhet avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvsdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav ska särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet. Lag (2013:368).

Bilaga C

Utdrag ur Rådets direktiv 2006/112/EG (Mervärdesskattedirektivet)

Artikel 9

1. Med beskattningsbar person avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.

Med ekonomisk verksamhet avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet.

2. Förutom de personer som avses i punkt 1 skall var och en som tillfälligtvis utför en leverans av ett nytt transportmedel, som försänds eller transporteras till förvärvaren av säljaren eller av förvärvaren eller för säljarens eller förvärvarens räkning ut ur en medlemsstats territorium men inom gemenskapens territorium, anses som en beskattningsbar person.

Artikel 10

Genom villkoret i artikel 9.1 att den ekonomiska verksamheten skall bedrivas självständigt utesluts anställda och andra personer från beskattning i den mån de är bundna till en arbetsgivare av ett anställningsavtal eller av andra rättsliga band som skapar ett anställningsförhållande vad beträffar arbetsvillkor, lön och arbetsgivaransvar.

Käll- och litteraturförteckning

EU-rätten

Rådets direktiv 2006/112/EG

Lagstiftning

Inkomstskattelagen (1999:1229)
Kommunalskattelagen (1928:370)
Mervärdesskattelagen (1994:200)

Propositioner

Proposition 1989/90:110 Om reformerad inkomst- och företagsbeskattning
Proposition 1993/94:50 Fortsatt reformering av företagsbeskattningen
Proposition 1994/95:25, Vissa ekonomisk-politiska åtgärder, m.m.
Proposition 1995/96:109, Skattelättnad för riskkapital, m.m.
Proposition 1999/2000:2 Inkomstskattelagen
Proposition 2008/09:62 F-skatt åt fler
Proposition 2012/13:124 Begreppet beskattningsbar person - en teknisk anpassning av mervärdesskattelagen

Statens offentliga utredningar

SOU 1997:2 del II, Inkomstskattelag
SOU 2002:74, Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv

Material framtaget av Skatteverket

Handledningar

Handledning för beskattning av inkomst 2014 Del 1 (XBUN-2014-03-21-1152)
Handledning för beskattning av inkomst 2014 Del 2 (XBUN-2014-03-21-1201)

Ställningstaganden

Skatteverkets ställningstagande 2007-11-07, Hästleasing – hyra av tävlingshäst (Dnr 131 663007-07/111)
Skatteverkets ställningstagande 2008-12-11, Utfärdande av f-skattsedel efter ändrat näringsbegrepp (Dnr 131 751308-08/111)
Skatteverkets ställningstagande, Allmänt avdrag för konstnärer, Skatteverket 2009-11-27, dnr 131 805757-09/111
Skatteverkets ställningstagande 2014-06-09, Begreppen beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet – mervärdesskatt (Dnr 131 323526-14/111)

Skrivelse

Skatteverkets skrivelse 2009-04-08, Hästverksamhet – gränsdragning mellan hobby- och näringsverksamhet (Dnr 131 342327-09/111)

Broschyr

Hobbyverksamhet, SKV 344, utgåva 6

Litteratur

Leidhammar, Börje, Bevisprövning i taxeringsmål, Stockholm, Fritzes förlag, 1995

Artiklar

Lindholm Peter, Beskattning av hästverksamhet – en kommentar, Svensk Skattetidning 6-7/2008

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

Naucér Lars-Gösta, Olofsson Arne, Hästföretagaren, Liber, 2005

Pelin Lars, Augustsson Martin, Beskattning av hästgårdar och hästverksamhet, Svensk skattetidning 4/2009

Ridsport granskar: Hästföretagande och skatten, Ridsport nr 22, 2013

Rydin Urban, Antonsson Jan, Beskattning av hästverksamhet, Svensk Skattetidning 4/2008

Rättsfallsförteckning

EU-domstolen

89/81 Hong Kong Trade Development Council
C-268/83 Rompelman
C-186/89 van Tiem
C-202/90 Ayuntamiento de Sevilla
C-230/94 Enkler
C-23/98 Heerma
C-355/06 van der Steen
C-246/08 Kommissionen mot Finland
C-180/10 Słaby med flera
C-263/11 Rēdlihs
C-527/11 Ablessio

Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 1977 Aa 43
RÅ 1983 Aa 39
RÅ 1987 ref. 56
RÅ 1987 ref. 106
RÅ 1987 not. 243
RÅ 2003 ref. 57
HFD 2010-12-14, mål nr 4157-09 och 4158-09

Kammarrätten

KRNS 1997-11-27, mål nr 7374-1994
KRNS 1998-09-22, mål nr 1790-1998
KRNS 2000-03-17, mål nr 3275-1998
KRNG 2000-08-31, mål nr 543-98
KRNSU 2000-09-24, mål nr 2666-2667-1999
KRNS 2000-10-31, mål nr 9311-1998
KRNS 2000-11-07, mål nr 2975-2000
KRNS 2002-03-19, mål nr 3447-2001
KRNJ 2002-04-18, mål nr 528-0000
KRNG 2003-02-28, mål nr 2996-2998-2000
KRNJ 2004-01-27, mål nr 2039-01
KRNSU 2004-12-30, mål nr 2270 och 2272-04
KRNSU 2007-01-29, mål nr 1722-1724-05
KRNG 2007-04-20, mål nr 626-630-06
KRNS 2007-04-28, mål nr 3256-05
KRNJ 2007-09-06, mål nr 1644-1645-06

KRNG 2007-09-18, mål nr 2941-05
KRNS 2007-09-19, mål nr 2149-07
KRNS 2008-01-17, mål nr 6791-06
KRNJ 2008-04-10, mål nr 3977–3978-07
KRNG 2008-04-18, mål nr 3720-07
KRNG 2008-05-29, mål nr 7527-06, 7528-06, 7529–7532-06
KRNG 2008-06-26, mål nr 6873-07
KRNS 2008-10-14, mål nr 1115-08
KRNJ 2008-10-22, mål nr 1170-08
KRNG 2008-11-26, mål nr 1233-08, 1234-08
KRNJ 2008-11-26, mål nr 1648-1651-08
KRNJ 2009-02-05, mål nr 3844-08
KRNS 2009-02-10, mål nr 6559-08
KRNG 2009-06-11, mål nr 2638–2640-08
KRNSU 2009-11-04, mål nr 3725-08
KRNG 2011-01-24, mål nr 4221-10
KRNG 2012-03-02, mål nr 2930-11, 2931-12
KRNSU 2012-10-03, mål nr 2963–2965-11
KRNG 2012-10-15, mål nr 4754-12
KRNJ 2012-12-19, mål nr 532-12
KRNSU 2013-01-23, mål nr 1658-11
KRNG 2013-03-11, mål nr 7691–7692-11
KRNS 2013-05-21, mål nr 3952-12
KRNG 2013-06-19, mål nr 1289–1290-12
KRNG 2013-11-08, mål nr 987-13
KRNG 2014-01-23, mål nr 8124–8129-12, 8131–8134-12, 8136-8137-12
och 8148–8151-12
KRNS 2014-11-07, mål nr 147–148-14

Förvaltningsrätten

LR i Örebro län 1999-12-16, mål nr 1029-99
LR i Stockholm 2001-04-30, mål nr 13226-00
LR i Mariestad 2001-05-23, mål nr 1559-99
LR i Hallands län 2005-03-18, mål nr 1772-04
LR i Dalarnas län 2005-04-29, mål nr 2435-04–2437-04
LR i Hallands län 2005-11-22, mål nr 1692–1696-04
LR i Blekinge län 2006-04-18, mål nr 632-05, 633-05
LR i Mariestad 2006-07-06, mål nr 610-05
LR i Uppsala län 2006-10-12, mål nr 114-06
LR i Göteborg 2006-11-08, mål nr 2310-05, 2311-05
LR i Gotlands län 2007-01-26, mål nr 89-06
LR i Göteborg, 2007-06-20, mål nr 1075-07
LR i Kalmar län 2007-09-24, mål nr 106–107-07
LR i Skåne län 2007-10-11, mål nr 7354-06
LR i Örebro län 2008-03-04, mål nr 2239-07
LR i Östergötlands län 2008-03-14, mål nr 4425–4428-06
LR i Norrbottens län 2008-10-16, mål nr 3189-07

FR i Göteborg 2011-09-12, mål nr 16796-10
FR i Luleå 2011-10-04, mål nr 2240–2242-10
FR i Linköping 2011-12-12, mål nr 9787-10
FR i Malmö 2012-02-23, mål nr 6179-11
FR i Göteborg 2012-03-02, mål nr 2930-11 och 2931-11
FR i Stockholm 2013-11-06, mål nr 3728-13, 24108-13
FR i Malmö 2013-11-08, mål nr 987-13