



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Jannica Stefansson

# Bedömningen av om en hästverksamhet är hobby- eller näringsverksamhet

- Är rättstillämpningen rättssäker?

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet  
30 högskolepoäng

Handledare: Peter Nilsson

Termin för examen: Period 1 HT 2021

# Innehåll

<b>SUMMARY</b>	<b>1</b>
<b>SAMMANFATTNING</b>	<b>3</b>
<b>FÖRORD</b>	<b>5</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b>	<b>6</b>
<b>1 INLEDNING</b>	<b>7</b>
1.1 Bakgrund	7
1.2 Syfte, frågeställning och perspektiv	8
1.3 Avgränsning	9
1.4 Metod och material	10
1.5 Forskningsläge	13
1.6 Disposition	14
<b>2 RÄTTSSÄKERHET INOM SKATTERÄTTEN</b>	<b>16</b>
2.1 Inledning	16
2.2 Rättssäkerhetsaspekter	17
2.2.1 Förutsebarhet	17
2.2.2 Likabehandling	17
2.2.3 Legalitetsprincipen	18
2.3 Rättssäkerhet i skattemål	19
<b>3 INKOMSTBESKATTNING</b>	<b>22</b>
3.1 Inledning	22
3.2 Inkomst av näringsverksamhet	22
3.2.1 Kriterier för näringsverksamhet	23
3.2.1.1 Förvärvsverksamhet	23
3.2.1.2 Yrkesmässigt	25
3.2.1.3 Självständigt	25
3.2.2 Innehav av näringsfastighet	26
3.3 Inkomst av tjänst	28
3.3.1 Bakgrund	28
3.3.2 Hobbyverksamhet	28

<b>3.4</b>	<b>Beskattningsmässiga skillnader</b>	<b>29</b>
3.4.1	Inledning	29
3.4.2	Inkomstslaget näringsverksamhet	30
3.4.3	Inkomstslaget tjänst	31
3.4.4	Beskattningsmässiga skillnader i tabellform	32
<b>4</b>	<b>DOMSTOLSPRAXIS</b>	<b>33</b>
<b>4.1</b>	<b>Inledning</b>	<b>33</b>
<b>4.2</b>	<b>Tävlings- och/eller avelsverksamhet inom trav- eller galoppsport</b>	<b>34</b>
4.2.1	Förvaltningsrätten i Uppsala mål nr 4811-19	34
4.2.1.1	Bakgrund	34
4.2.1.2	Domstolens bedömning	34
4.2.2	Förvaltningsrätten i Karlstad mål nr 2541-18	35
4.2.2.1	Bakgrund	35
4.2.2.2	Domstolens bedömning	36
<b>4.3</b>	<b>Tävlings-, förädlings- och/eller avelsverksamhet med ridhäst</b>	<b>37</b>
4.3.1	Förvaltningsrätten i Malmö mål nr 13532-18	37
4.3.1.1	Bakgrund	37
4.3.1.2	Domstolens bedömning	37
4.3.2	Kammarrätten i Jönköping mål nr 2084-16	38
4.3.2.1	Bakgrund	38
4.3.2.2	Förvaltningsrättens bedömning	39
4.3.2.3	Kammarrättens bedömning	39
<b>4.4</b>	<b>Kommentar och analys av beaktade omständigheter</b>	<b>41</b>
4.4.1	Underskott och uppbyggnadsskede	41
4.4.2	Verksamhetens omfattning	43
4.4.3	Professionell ryttare/tränare	45
4.4.4	Beroende av verksamheten för sin försörjning	46
4.4.5	Verksamhetsutövarens affärsmässighet	47
4.4.6	Personligt intresse av hästar hos ägare eller närstående till denne	49
<b>5</b>	<b>ANALYS</b>	<b>53</b>
<b>5.1</b>	<b>Inledning</b>	<b>53</b>
<b>5.2</b>	<b>Problem vid bedömningen av omständigheternas betydelse</b>	<b>53</b>
<b>5.3</b>	<b>Är rättstillämpningen rättssäker?</b>	<b>56</b>
<b>5.4</b>	<b>Sammanfattande slutsats</b>	<b>59</b>
<b>6</b>	<b>NÅGRA AVSLUTANDE ORD</b>	<b>60</b>
<b>BILAGA A</b>		<b>61</b>
<b>BILAGA B</b>		<b>62</b>
<b>KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING</b>		<b>63</b>



# Summary

The demarcation problems in assessing whether a horse business constitutes a hobby or a business have long been a subject of discussion. As recently as the fourth of February 2021, the issue was brought to the attention of the Swedish Parliament when a Member of the Parliament requested clarification in the legislation regarding what should be considered private activity and what should be considered a business activity. The legislation regulates the line between hobby and business activities only on a principled level, and the assessment of the importance of a particular fact may instead be created through the case law of the administrative courts. Apart from some older court cases, there are no precedents from the court of precedent, the Supreme Administrative Court. It is therefore of the utmost importance that the case law of the lower administrative courts is consistent for the requirement of legal security to be met.

The essay describes and analyzes the line between hobby and business activity regarding horse business. The purpose is partly to investigate whether the administrative courts consider the same facts in the assessment and what difficulties there are in assessing the importance of the particular circumstance, and partly to investigate whether the adjudication takes place in a legally secure manner or whether the legislation needs to be clarified. The investigation is carried out through a description of what constitutes applicable law and a review of the legal cases concerning the demarcation issue during the years 2016–2021.

The essay identifies several difficulties in assessing the importance of a particular circumstance. The problems become particularly apparent when it comes to facts that require the judge to possess expertise about horses for the assessment to be accurate. The assessment difficulties lead to problems regarding legal security since the case law of the administrative courts is not uniform, and therefore the outcome of a case can be very unpredictable for

the parties involved. The thesis' conclusion regarding a possible clarification in the legislation is that the law should not be further specified. For a more legally secure application of the law, the courts should instead be encouraged to use experts in the horse industry to assist in assessing the importance of the circumstances of the case.

# Sammanfattning

Gränsdragningsproblematiken vid bedömningen av om en hästverksamhet utgör hobby- eller näringsverksamhet har sedan länge varit föremål för diskussion. Senast den fjärde februari 2021 uppmärksammades frågan i Sveriges riksdag då en riksdagsledamot efterfrågade ett förtydligande i lagstiftningen gällande vad som ska anses vara privat verksamhet och vad som ska anses vara näringsverksamhet. I lagstiftningen regleras gränsdragningsfrågan enbart på ett principiellt plan och bedömningen av en viss omständighets betydelse får i stället skapas genom de allmänna förvaltningsdomstolarnas praxis. Förutom en del äldre rättsfall saknas praxis från den prejudikatbildande instansen Högsta förvaltningsdomstolen. Det är därför av största vikt att underinstansernas praxis är konsekvent för att kravet på rätts säkerhet ska tillgodoses.

I uppsatsen beskrivs och analyseras gränsdragningen mellan hobby- och näringsverksamhet när det gäller hästverksamheter. Syftet är dels att undersöka om de allmänna förvaltningsdomstolarna beaktar samma omständigheter vid bedömningen och vilka svårigheter det finns vid bedömningen av en viss omständighets betydelse, dels att undersöka huruvida rättstillämpningen sker på ett rättssäkert sätt eller om lagstiftningen behöver förtydligas för att kravet på rättssäkerhet ska uppnås. Utredningen sker genom en beskrivning av vad som utgör gällande rätt samt en genomgång av de rättsfall som behandlat gränsdragningsfrågan under åren 2016–2021.

I uppsatsen identifieras flera svårigheter vid bedömningen av vilken betydelse en viss omständighet ska ges. Svårigheterna blir särskilt tydliga när det gäller omständigheter som på ett eller annat sätt kräver att domaren besitter särskild sakkunskap om hästar för att bedömningen ska ske på ett korrekt sätt. De bedömningsmässiga svårigheterna ger upphov till problem ur ett rätts säkerhetsperspektiv på så sätt att domstolarnas praxis inte är enhetlig och utgången i ett mål därför kan vara väldigt oförutsebar för de inblandade

parterna. Uppsatsens slutsats avseende ett eventuellt förtydligande i lagstiftningen är att normerna i lagstiftningen inte ska preciseras ytterligare. För en mer rättssäker rättstillämpning bör domstolarna i stället uppmuntras att använda sig av sakkunniga inom hästbranschen som stöd vid bedömningen av vilken betydelse som omständigheterna i målet ska tillmätas.



# Förord

När jag för fyra och ett halvt år sedan inledde mina studier vid den Juridiska fakulteten i Lund var det många runt mig som påstod att studietiden kom till att gå otroligt snabbt. Jag minns att jag kände mig ytterst skeptisk till påståendena, men kan såhär i efterhand konstatera att åren faktiskt har flugit förbi.

Under min studietid har jag lärt känna många intelligenta och otroligt ambitiösa personer. Det hade varit lättast att skriva ”ingen nämnd, ingen glömd”, men jag skulle ändå vilja rikta ett stort tack till Aksinja som har förgyllt min studietid på ett alldeles särskilt sätt.

Tack till min handledare Peter för goda synpunkter på uppsatsen. Jag vill även tacka Johan och Lie för att ni har tagit er tid att korrekturläsa uppsatsen.

Helsingborg, den 2 januari 2022.

# Förkortningar

HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
Prop.	Proposition
RF	Kungörelse (1974:152) om beslutad ny regeringsform
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SOU	Statens offentliga utredningar

# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

En verksamhet beskattas på helt olika sätt beroende av om verksamheten betraktas som en näringsverksamhet och därmed beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet eller en hobbyverksamhet och då beskattas i inkomstslaget tjänst. För att en verksamhet ska betraktas som en näringsverksamhet måste verksamheten uppfylla vissa kriterier vad gäller förvärvssyfte, självständighet och yrkesmässighet.<sup>1</sup>

Vid vissa typer av verksamheter blir bedömningen av om verksamheten uppfyller kriterierna problematisk. När gränsdragningen sker mot den privata intressesfären blir det normalt sett svårare att bevisa att en verksamhet med en hobbybetonad karaktär har ett reellt vinstsyfte.<sup>2</sup>

En verksamhetstyp som ofta medför problem och svårigheter vid bedömningen är hästverksamheter. Historiskt sett har hästens främsta användningsområde varit som ett nödvändigt hjälpmedel inom jordbruket, men idag används hästar främst till sport, nöje, motion och rekreation. Användningen av hästar i skogs- och jordbruk förekommer idag endast i en begränsad omfattning. Hästverksamheter är därför i många fall av hobbybetonad karaktär och verksamhetsutövarna har ofta ett stort personligt intresse i sina verksamheter.

Gränsdragningsproblematiken har sedan länge uppmärksammats i diverse ridsportsinriktade tidningar och har nu även uppmärksammats i Sveriges riksdag.<sup>3</sup> Den fjärde februari 2021 ställde en riksdagsledamot frågan i riks-

---

<sup>1</sup> 13 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229).

<sup>2</sup> Skatteverkets vägledning: Verksamheter av hobbybetonad karaktär (2021).

<sup>3</sup> <https://www.landlantbruk.se/lantbruk/hastforetag-klassas-som-hobbyverksamhet/> (hämtad 2021-09-01); <https://www.tidningenridsport.se/inget-gensvar-fran-regeringen-om-hastforetagares-villkor/> (hämtad 2021-09-01).

dagen och refererade till gränsdragningen mellan hobby- och näringsverksamhet som en av de mest frekventa hästfrågorna och efterfrågade ett förtydligande i lagstiftningen gällande vad som ska anses vara privat verksamhet och vad som ska anses utgöra näringsverksamhet.<sup>4</sup>

Det finns en stor mängd avgöranden i underrättspraxis där gränsdragningsfrågan mellan hobby- och näringsverksamhet i hästverksamheter behandlas. Trots detta är det emellertid inte alltid tydligt vilka omständigheter som ska ges betydelse och vilken betydelse som omständigheterna ska ges. Problematiken är uppenbar med hänvisning till den rättsäkerhet som finns i behovet av förutsägbarhet. Det är mot denna bakgrund som uppsatsen är skriven.

## 1.2 Syfte, frågeställning och perspektiv

I uppsatsen avses att undersöka de allmänna förvaltningsdomstolarnas bedömning av om en hästverksamhet ska betraktas som hobbyverksamhet eller näringsverksamhet samt granska domstolarnas avgöranden ur ett rättsäkerhetsperspektiv. Inom ramen för uppsatsens syfte ligger att utreda vad som gäller principiellt i gränsdragningsfrågan, men även att undersöka hur de principiella utgångspunkterna tillämpas i praktiken samt om de allmänna förvaltningsdomstolarnas praxis är konsekvent.

Uppsatsens undersökning kommer att utgå från följande frågeställning:

- I. Vad avses med hobby- respektive näringsverksamhet i inkomstskattelagens mening?
- II. Vilka omständigheter talar för respektive emot att en hästverksamhet är hobby- eller näringsverksamhet?

---

<sup>4</sup> Långsiktiga spelregler för hästnäringen: Skriftlig fråga 2020/21:1600 av Per Åsling (C).

- III. Finns det några problem vid de allmänna förvaltningsdomstolarnas bedömning av omständigheternas betydelse?
- IV. Behöver lagstiftningen förtydligas för att rättstillämpningen ska bli rättssäker?

Uppsatsen är skriven ur ett rättssäkerhetsperspektiv så till vida att de problem som följer av den gällande rätten förhålls till kravet på rättssäkerhet i domstolsprocessen. Rättssäkerhetsbegreppet har ingen entydig innebörd. Det kan dock konstateras att det grundläggande för rättssäkerheten är förutsägbarhet i det rättsliga beslutsfattandet, i syfte att ge individen skydd mot övergrepp och andra individer.<sup>5</sup>

## 1.3 Avgränsning

För att ge läsaren en god helhetsuppfattning av de för uppsatsen aktuella bestämmelserna i inkomstskattelagen har det varit nödvändigt att ge en förhållandevis utförlig redogörelse av dessa. Det förekommer emellertid situationer då en person som anses bedriva hobbyverksamhet beskattas i inkomstslaget kapital i stället för i inkomstslaget tjänst. Om en ”hobbyhäst” avyttras redovisas inkomsten från försäljningen normalt i inkomstslaget kapital enligt reglerna i 52 kap. inkomstskattelagen. En egenuppfödd häst eller en häst som köpts in och förädlats genom eget arbete beskattas dock normalt som hobby i inkomstslaget tjänst.<sup>6</sup> Uppsatsen behandlar inte inkomstslaget kapital och inte heller frågan om vilket inkomstslag vinsten från en såld häst ska hänföras till.

Det finns flera olika kategorier av hästverksamheter. En hästverksamhet kan vara inriktad på exempelvis travhästar, galopphästar, ridhästar och/eller brukshästar. Därtill kan hästverksamheten omfatta en eller flera olika

---

<sup>5</sup> Zila (1990) s. 284 ff.

<sup>6</sup> Se Skatteverkets ställningstagande: Hästverksamhet – gränsdragningen mellan hobby- och näringsverksamhet (2009) samt Kleerup och Rosén (2015) s. 56.

aktiviteter inom respektive kategori, till exempel tävling, avel, uthyrning av stallplatser m.m. För att uppsatsen inte ska bli allt för tyngd av rättspraxis görs en avgränsning genom att inrikta undersökningen på hästverksamheter med tävlings- och eller avelsverksamhet med trav- eller galopphästar respektive ridhästar. Det görs även en tidsmässig avgränsning genom att enbart rättsfall mellan åren 2016 och 2021 granskas.

I flera av de rättsfallen som refereras och analyseras i uppsatsen är huvudfrågeställningen delad; å ena sidan om hästverksamheten är en näringsverksamhet eller en hobbyverksamhet, å andra sidan om hästverksamheten utgör en ekonomisk verksamhet i mervärdeskatterättslig mening. Uppsatsen begränsar sig dock till att behandla de delar av rättsfallen som berör gränsdragningen mellan närings- respektive hobbyverksamhet.

## 1.4 Metod och material

Uppsatsen är en rättsvetenskaplig studie med syfte att undersöka vilka effekter och problem som följer av den gällande rätten. För att en analys av det slaget ska vara möjlig krävs att gällande rätt klarläggs. Den rättsdogmatiska metoden har tillämpats för att söka svar på den del av uppsatsens frågeställningar som är av deskriptiv karaktär. Den rättsdogmatiska metoden innebär att svaren söks i de traditionella rättskällorna, såsom lagstiftning, rättspraxis, förarbeten och den rättsdogmatiskt orienterade litteraturen. Det beskrivs ibland som en svaghet i den rättsdogmatiska metoden att den intresserar sig för normerna, men inte hur dessa tillämpas hos exempelvis underrätter och myndigheter.<sup>7</sup> Den rättsdogmatiska metoden är lämpad för att besvara frågor som rör de lege lata eftersom rättsdogmatikens grundläggande uppgift är att beskriva, systematisera och tolka innehållet i gällande rätt. Lagstiftningsförslag och de lege ferenda faller utanför rättsdogmatikens principiella ram.<sup>8</sup>

---

<sup>7</sup> Korling och Zamboni (2013) s. 21 f.

<sup>8</sup> Olsen (2004) s. 111 ff.

Idag använder praktiker sig i betydande utsträckning av analys av annat än enbart de traditionella rättskällorna. Sandgren menar att dagens rättsvetenskapliga metod inte ska betecknas som dogmatisk och att ett mer passande namn är rättsanalytisk metod.<sup>9</sup> I uppsatsen används även andra källor än de traditionella rättskällorna eftersom underrättspraxis och en del myndighetsdokument använts. Den rättsanalytiska metoden ger även möjlighet att vidare analysera den gällande rätten och ger därmed ett större utrymme att analysera den gällande rätten ur ett de lege ferenda-perspektiv.<sup>10</sup> Metoden har därför använts för att besvara de av uppsatsens frågeställningar som är av en mer analytisk karaktär.

Uppsatsens huvudsakliga material består av de traditionella rättskällorna lagtext, rättspraxis, förarbeten och doktrin. Den doktrin som valts är framställd av erkända rättsvetare inom skatterättens område såsom Mari Andersson, Mattias Dahlberg, Ulf Tivéus, Mats Brockert, Urban Rydin m.fl. Det används även doktrin som är framställd av skattejurister med specialistkunskap i det för uppsatsen aktuella ämnet såsom Fredrik Rosén m.fl. Då uppsatsen är skriven ur ett rättssäkerhetsperspektiv finns det anledning att redogöra för rättssäkerhetsbegreppet som sådant och dess betydelse inom skatterättens område. En alltför uttömmande redogörelse av rättssäkerhetsbegreppet skulle dock enbart tynga uppsatsen och bedöms inte bidra ytterligare till undersökningen, varför avsnittet om rättssäkerhet endast är på en översiktlig nivå. Vid redogörelsen av rättssäkerhetsbegreppet utgörs det huvudsakliga materialet av förarbeten och doktrin. Det används även en rapport från Sveriges Advokatsamfund för att belysa den kritik som riktats mot de allmänna förvaltningsdomstolarna de senaste åren.

Utöver det huvudsakliga materialet används även en del ställningstaganden och rättslig vägledning från Skatteverket. I uppsatsen refereras och analyseras domar från samtliga av de allmänna förvaltningsdomstolarnas instanser. Förutom en del äldre domar saknas praxis från prejudikatbildande instans,

---

<sup>9</sup> Sandgren (2005) s. 648 ff.

<sup>10</sup> Sandgren (2005) s. 648 ff.

varför det blir intressant att analysera underrättspraxis för att se hur bestämmelserna tillämpas i praktiken.

Rättsfallssökningen har skett i de juridiska databaserna Juno och Infotorg Juridik. I sökningen har författaren sökt genom att kombinera vissa nyckelord såsom ”häst”, ”inkomstbeskattning”, ”näringsverksamhet” och ”hobbyverksamhet”. Träffarna har sedan sorterats i kronologisk ordning från det senaste rättsfallet till det äldsta. Det finns ett stort antal domar från underrätterna varför endast de mål som avgjorts mellan 2016 och 2021 har beaktats.<sup>11</sup> Urvalet uppgår till totalt 34 rättsfall, av dessa gäller elva rättsfall hästverksamheter som är inriktade på trav- eller galopphästar och resterande 23 rättsfall gäller hästverksamheter inriktade på ridhästar. Två av de granskade målen inom varje hästverksamhetskategori har refererats i uppsatsen på ett översiktligt sätt genom en kort redogörelse av målets bakgrund och domstolens bedömning i målet. I många rättsfall är domskälen sparsamt formulerade, men för att ge läsaren en inblick i hur olika hästverksamheter kan vara uppbyggda har det bedömts vara meningsfullt att ha med några korta referat i uppsatsen.

När det gäller hästverksamheterna som är inriktade på trav- eller galopphästar har domskälen i de granskade domarna varit snarlika. De två rättsfallen som valts ut och refererats i uppsatsen tillhör några av de allra senaste rättsfallen som behandlar gränsdragningsfrågan i hästverksamheter inriktade på trav- eller galopphästar. I dessa har även domskälen varit något mer utförligt formulerade jämfört med de övriga målen.

När det gäller hästverksamheterna som är inriktade på ridhästar är domskälen mer varierande. De två rättsfallen som valts ut och refererats i uppsatsen har valts på grund av att domskälen varit mer utförliga i de målen jämfört med de övriga av de granskade målen. I det ena av de refererade målen har förvaltningsrättens avgörande överklagats till kammarrätten där över-

---

<sup>11</sup> Avgöranden till och med 2021-10-31 har granskats.



klagandet bifölls vilket gör att rättsfallet blir mer intressant mot bakgrund av den här uppsatsens syfte.

De övriga 30 målen har behandlats utanför uppsatsen och i stället har enbart de omständigheter som domstolen beaktat i respektive mål redovisats i två tabeller som återfinns i Bilaga A och Bilaga B.

## 1.5 Forskningsläge

Gränsdragningsproblematiken vid bedömningen av om en hästverksamhet ska anses vara näringsverksamhet eller hobbyverksamhet har sedan tidigare behandlats i doktrin. Carlsson och Lundén har behandlat frågan på ett översiktligt plan i *Hästverksamhet – praktisk handbok för dig med hästföretag*. Ämnet behandlas på ett mer ingående sätt av Kleerup och Rosén i *Hästen och skatten*, Pelin och Augustsson i *Beskattning av hästgårdar och hästverksamhet*, Rydin och Antonson i *Beskattning av hästverksamhet* samt senast av Nevander och Rosén i *Hästföretagare bedöms i särskild fälla*.

Det faktum att ämnet tidigare har behandlats medför dock inte att det saknas ett forskningsbehov. Det senast presenterade forskningsresultatet är några år gammalt och ämnet är fortfarande aktuellt då det senast i februari 2021 uppmärksammades i riksdagen som en av de mest frekvent förekommande hästfrågorna. Genom att anlägga ett rättssäkerhetsperspektiv på analysen ges även möjlighet att analysera problematiken på ett sätt som inte tidigare gjorts. Mot denna bakgrund finns ett forskningsbehov avseende det i uppsatsen undersökta området.

## 1.6 Disposition

Uppsatsen kan sägas bestå av sex kapitel inklusive det inledande kapitlet. I det *andra kapitlet* ges en översiktlig redogörelse för begreppet rättssäkerhet, dels i allmänhet, dels inom skatterätten. I kapitlet behandlas rättsäkerhetsbegreppet övergripande och kravet på förutsebarhet, likabehandling och legalitetsprincipen behandlas kortfattat. Kapitlet avslutas med en genomgång av rättssäkerheten i de allmänna förvaltningsdomstolarnas skatterättsliga mål.

I det *tredje kapitlet* ges en förhållandevis utförlig redogörelse av de för uppsatsens ämne aktuella bestämmelserna i inkomstskattelagen. Detta för att ge en grundläggande förståelse inför genomgången av praxis och den efterföljande analysen av praxis. I kapitlet behandlas klassificeringen av en verksamhet som näringsverksamhet respektive hobbyverksamhet. Kapitlet avslutas med en översiktlig redogörelse för vilka beskattningsmässiga skillnader som finns mellan beskattning av en näringsverksamhet och en hobbyverksamhet.

Det *fjärde kapitlet* består av två rättsfallsreferat under respektive hästverksamhetsinriktning där bakgrunden till målen framgår samt vilka omständigheter som, enligt domstolens mening, talat för att verksamheten ansetts vara näringsverksamhet eller hobbyverksamhet. Kapitlet avslutas med ett avsnitt där de omständigheter som mest frekvent förekommit i samtliga av de granskade domarna lyfts fram, analyseras och kommenteras.

Det *femte kapitlet* utgörs av en analys som syftar till att besvara uppsatsens tredje och fjärde frågeställning. Analysen görs med utgångspunkt i den praxisgenomgång som presenterats i det fjärde kapitlet samt det som framgått i uppsatsens tidigare avsnitt om rättssäkerhet inom skatterätten. Kapitlet avslutas med en sammanfattande slutsats där de svar som undersökningen givit på uppsatsens frågeställningar anges i en kortfattad och mer samlad form.

Det *sjätte och avslutande kapitlet* består av några avslutande ord som i kortfattad form knyter an till och besvarar uppsatsens syfte.

# 2 Rättssäkerhet inom skatterätten

## 2.1 Inledning

Begreppet rättssäkerhet har ingen klar definition. Användningen av begreppet är långt ifrån entydig och man kan vid användningen tala om delvis olika saker; ibland om det så kallade traditionella rättssäkerhetsbegreppet, ibland om skyddet för den personliga integriteten och vid andra tillfällen om det som närmast kan benämnas som rättsskydd. Det görs inte heller någon åtskillnad mellan det straffrättsliga och det skatterättsliga rättssäkerhetsbegreppet.<sup>12</sup>

Rättssäkerhetsbegreppet har en tydlig förankring i förutsebarhetskravet och syftar allmänt på sådana rättsliga åtgärder som avser att förhindra godtycklig och alltför långtgående offentlig maktutövning.<sup>13</sup> Rättssäkerheten kan delas upp i två delar; formell och materiell rättssäkerhet. Den formella rättssäkerheten avser processrättsliga aspekter medan den materiella rättssäkerheten inriktar sig på rättens innehåll och korrektheten i myndigheters beslutsfattande.<sup>14</sup>

Inom rättsområden där staten utövar tvångsmakt och där staten har en avsevärt starkare ställning än den enskilde anses det finnas anledning att tillmäta rättssäkerheten en särskild betydelse.<sup>15</sup> Rättssäkerheten är därför av stor betydelse inom skatterättens område.<sup>16</sup>

---

<sup>12</sup> SOU 1984:15 s. 129.

<sup>13</sup> Hultqvist (1998) s. 763.

<sup>14</sup> Höglund (2008) s. 32.

<sup>15</sup> Höglund (2008) s. 31.

<sup>16</sup> SOU 1993:62 s. 75.

## 2.2 Rättssäkerhetsaspekter

### 2.2.1 Förutsebarhet

Centralt för rättssäkerhetsbegreppet är kravet på att rättstillämpningen inte får vara godtycklig. Är rättstillämpningen godtycklig är den inte förutsebar och riskerar att förlora den legitimitet som krävs för att medborgarna ska känna tillit till den dömande verksamheten.<sup>17</sup> Det är möjligt att dela upp förutsebarheten i två delar. Den första delen avser rättens entydighet, det vill säga att lagtexten ska vara utformad på ett sådant sätt att det inte finns några oklarheter om dess innebörd. Den andra delen riktar in sig på de garantier som finns för att säkerställa att de rättigheter och skyldigheter som finns också motsvaras av den praktiska tillämpningen.<sup>18</sup>

Förutsebarheten kan ökas genom att skapa mer preciserade normer. Det kan dock i vissa fall vara mer lämpligt att låta praxis få en viss frihet i stället för att i föreskrifterna ge normer som är alltför begränsande. Vad gäller förutsebarheten kan sägas att målsättningen är att alla jurister ska kunna tolka lagstiftningen med god precision eller åtminstone de jurister som har specialiserat sig på området.<sup>19</sup>

### 2.2.2 Likabehandling

Ytterligare en viktig rättssäkerhetsaspekt utgörs av kravet på likabehandling, det vill säga principen att alla är lika inför lagen. Principen ger uttryck för kravet på att domaren bör argumentera efter någorlunda enhetliga riktlinjer i alla mål, eller åtminstone alla mål som hör till samma kategori. Motsvarande gäller för myndigheternas rättstillämpning.<sup>20</sup> Principen måste alltså iakttas av

---

<sup>17</sup> SOU 1993:62 s. 75 ff.

<sup>18</sup> Prop. 1984/85:32 s. 36; Zila (1990) s. 289 f.

<sup>19</sup> SOU 1993:62 s. 75 ff.

<sup>20</sup> SOU 1993:62 s. 78; se också 1 kap. 9 § kungörelse (1974:152) om beslutad ny regeringsform.

exempelvis skattemyndigheterna, både vid rättstillämpning i enskilda fall och i uttalanden av typen Skatteverkets allmänna råd osv.<sup>21</sup>

I kravet på likabehandling ryms likformighetsprincipen. Principen innebär att lika, eller åtminstone jämförbara fall ska bedömas på samma sätt.<sup>22</sup> Likformighetsprincipen kan sägas vara ett verktyg för att uppnå neutralitet i beskattningen.<sup>23</sup>

### 2.2.3 Legalitetsprincipen

Legalitetsprincipen är en av de mest grundläggande skatterättsliga principerna. Av legalitetsprincipen följer att skattebeslut måste kunna stödjas på föreskrift i lag. Legalitetsprincipen innehåller flera aspekter; föreskriftskravet, analogiförbudet, retroaktivitetsförbudet och bestämdhetskravet. Föreskriftskravet kan sägas vara legalitetsprincipens kärna och har sedan länge hävdats som ett rättssäkerhetskrav.<sup>24</sup> Med föreskriftskravet följer ett förbud mot en analog tolkning till den enskildes nackdel, vilket är en viktig rättssäkerhetsaspekt.<sup>25</sup> Legalitetsprincipen avser alltså att tillförsäkra den enskilde förutsebarhet samt skydda denne från godtycke.<sup>26</sup>

Enligt Hultqvist kommer legalitetsprincipen, med undantag för bestämdhetskravet, till uttryck i grundlagen genom att 2 kap. 10 § och 8 kap. 3 § RF läses tillsammans.<sup>27</sup> Även Pahlsson menar att den skatterättsliga legalitetsprincipen är grundlagsfäst, men att principen i praktiken tycks vara mer av en målsättning än en bindande norm.<sup>28</sup> Hultqvists uppfattning är att åtminstone föreskriftskravet utgör en absolut norm.<sup>29</sup>

---

<sup>21</sup> Pahlsson (2004) s. 668.

<sup>22</sup> Lodin m.fl. (2021) s. 42.

<sup>23</sup> Hiort af Ornäs (2011) s. 20.

<sup>24</sup> Hultqvist (2016) s. 730 ff.

<sup>25</sup> SOU 1993:62 s. 78.

<sup>26</sup> Pahlsson (2014) s. 563.

<sup>27</sup> Hultqvist (2013) s. 15 f.

<sup>28</sup> Pahlsson (2014) s. 558 och 563.

<sup>29</sup> Hultqvist (2005) s. 303.

## 2.3 Rättssäkerhet i skattemål

På grund av den starka ställning som staten har gentemot den enskilde i skatterättsliga mål är kravet på rättssäkerhet högt ställt.<sup>30</sup> Rättssäkerheten inom förvaltningsprocessen syftar snarast på den så kallade formella rättssäkerheten, det vill säga rättssäkerheten som ett formkrav. Kravet på rättssäkerhet tillgodoses främst genom att förvaltningsprocessen sker på ett sådant sätt som säkerställer en allsidig, transparent och objektiv prövning.<sup>31</sup>

I maj 2013 tillsatte regeringen en utredning med det övergripande syftet att modernisera och effektivisera förvaltningsprocessen samt stärka rättssäkerheten i de allmänna förvaltningsdomstolarna.<sup>32</sup> I utredningen gjordes bedömningen att en ökad specialisering av skattemålshandlingen kunde bidra till en stärkt rättssäkerhet, bättre kvalitet och effektivare skattemålshandling. En ökad skattespecialisering bedömdes också ha betydelse för domarens möjligheter att kunna utöva en mer aktiv processledning. Det framgår av utredningen att den materiella processledningen är en viktig komponent för att handläggningen av ett mål ska bli så rättssäker och effektiv som möjligt. Vidare konstateras att det inte är helt enkelt att lagstifta om frågor som rör domstolens utredningsskyldighet och i vilken omfattning en domstol ska bedriva materiell processledning.<sup>33</sup> I sin processledning har domaren möjlighet att använda sig av olika redskap, exempelvis att förordna om syn eller inhämta sakkunnigyttrande från annan myndighet eller person.<sup>34</sup> Behovet av processledande åtgärder påverkas bland annat av om det finns en offentlig motpart i processen och av styrkeförhållandena mellan parterna i processen.<sup>35</sup>

---

<sup>30</sup> SOU 2014:76 s. 91.

<sup>31</sup> SOU 2014:76 s. 97.

<sup>32</sup> SOU 2014:76 s. 61.

<sup>33</sup> SOU 2014:76 s. 118 ff.

<sup>34</sup> Se 23 och 24 §§ förvaltningsprocesslagen (1971:291).

<sup>35</sup> Prop. 2012/13:45 s. 114.

Under de senaste åren har dock framförts en hel del kritik mot de allmänna förvaltningsdomstolarna. Brockert menar att det största och mest grundläggande problemet är att parterna inte behandlas jämlikt. Ojämligheten kommer till uttryck genom att domstolen inte bemöter den enskildes argument samt att Skatteverkets beslut inte granskas tillräckligt kritiskt. Brockert riktar främst kritik mot förvaltningsrätten och kammarrätten och menar vidare att domstolen är mer benägen att utförligt motivera sitt beslut när den ändrar Skatteverkets beslut jämfört med när den fastställer Skatteverkets beslut. En annan aspekt som belyses av Brockert är att det kan finnas stora skillnader i kunskapsnivå mellan olika skattehandläggare. Om skattehandläggarens kunskapsnivå är låg kan hen mycket väl driva processen utifrån sin egen personliga bedömning.<sup>36</sup>

Även Advokatsamfundet har framfört kritik mot de allmänna förvaltningsdomstolarna. Advokatsamfundet framför i en hemställan till Finansdepartementet och Justitiedepartementet att det råder betydande rättsäkerhetsbrister i skatteprocessen och efterfrågar att lagstiftningsåtgärder ska vidtas för att förbättra det regelverk som gäller för skattetvister.<sup>37</sup> Precis som Brockert menar Advokatsamfundet att de allmänna förvaltningsdomstolarnas dom- och beslutsskäl ofta är bristfälliga. Synpunkterna avser framförallt att parternas argument inte blir återgivna och bemötta i domen samt att domstolarna inte gör någon tydlig redovisning av bevisfrågorna i målet eller hur bevisningen har värderats.<sup>38</sup>

Att domstolarnas avgöranden är transparenta och tydligt motiverade är centralt ur ett rättssäkerhetsperspektiv eftersom det visar att domstolen beaktat parternas argument och samtidigt ger parterna möjlighet att förstå utgången i målet och hur bevisningen har värderats. Tydligt formulerade domskäl kan också antas minska överklagandefrekvensen, göra parternas

---

<sup>36</sup> Brockert (2020) s. 507 ff.

<sup>37</sup> Hemställan från Sveriges Advokatsamfund (2021) s. 1.

<sup>38</sup> Rapport från Sveriges Advokatsamfund (2019) s. 16 f.



överklaganden mer stringenta samt bidra till praxisbildningen genom att det blir tydligt vilka frågor som rätten prövat.<sup>39</sup>

---

<sup>39</sup> Hemställan från Sveriges Advokatsamfund (2021) s. 13.

# 3 Inkomstbeskattning

## 3.1 Inledning

Det finns ingen generell definition för vad som ska betraktas som en skattepliktig inkomst.<sup>40</sup> För att en inkomst ska tas upp i ett inkomstslag krävs att inkomsten avgränsas till inkomstslaget och att det finns en skattepliktsbestämmelse som anger att inkomsten är skattepliktig i det inkomstslaget. Kan inkomsten inte avgränsas till inkomstslaget blir inkomsten inte skattepliktig även om den omfattas av en skattepliktsbestämmelse.<sup>41</sup>

Det svenska inkomstbeskattningssystemet består av tre inkomstslag; tjänst, kapital och näringsverksamhet. En fysisk person kan beskattas i samtliga tre av inkomstslagen.<sup>42</sup> En juridisk person beskattas enbart i inkomstslaget näringsverksamhet oavsett om det rör sig om en inkomst hänförlig till den bedrivna egentliga näringsverksamheten, en kapitalinkomst eller en inkomst som är vid sidan av den bedrivna egentliga näringsverksamheten.<sup>43</sup>

## 3.2 Inkomst av näringsverksamhet

Till inkomstslaget näringsverksamhet räknas inkomster och utgifter på grund av näringsverksamhet. Enligt 13 kap. 1 § IL definieras näringsverksamhet som förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. För att en verksamhet ska betraktas som en näringsverksamhet måste vart och ett av de tre rekvisiten vara uppfyllda. Innehav av näringsfastigheter och näringsbostadsrätter samt avverkningsrätt till skog räknas dock alltid som näringsverksamhet.<sup>44</sup>

---

<sup>40</sup> Lodin m.fl. (2021) s. 41 f.

<sup>41</sup> Andersson m.fl. (2021) s. 301.

<sup>42</sup> Lodin m.fl. (2021) s. 60 f.; Andersson m.fl. (2021) s. 4.

<sup>43</sup> 13 kap. 1 § IL; 13 kap. 2 § IL; Lodin m.fl. (2021) s. 60 f.; Andersson m.fl. (2021) s. 4.

<sup>44</sup> 13 kap. 1 § 3 st. IL.

## 3.2.1 Kriterier för näringsverksamhet

### 3.2.1.1 Förvärvsverksamhet

Uttrycket förvärvsverksamhet används för att begränsa inkomstslaget till sådana verksamheter som bedrivs med förvärvssyfte. Det vill säga verksamheten måste bedrivas med ett vinstsyfte. Vid bedömningen är det inte avgörande att verksamheten faktiskt går med vinst utan att syftet är att verksamheten ska gå med vinst.<sup>45</sup> I Högsta förvaltningsdomstolens praxis har dock omständigheten att någon fortsätter att bedriva en verksamhet som går med underskott år efter år, ansetts vara en omständighet som tyder på att verksamheten saknar ett verkligt vinstsyfte.<sup>46</sup> I första hand utgör kravet på vinstsyfte en avgränsning mot inkomstslaget tjänst. Om det inte finns något vinstsyfte är inkomsten som regel hänförlig till hobbyverksamhet.<sup>47</sup>

Bedömningen av om en verksamhet har ett vinstsyfte eller inte ska vara objektiv. Vad yrkesutövaren själv anser har ingen betydelse. Ett vinstsyfte anses oftast föreligga när det är fråga om en verksamhet som normalt sett brukar bedrivas för att tjäna pengar och tillhandagå en allmänhet.<sup>48</sup> När det gäller verksamheter som typiskt sett är en hobby är det svårare att bevisa att ett vinstsyfte föreligger.<sup>49</sup> I dessa fall bör vinstsyftet vara tydligt manifesterat för att en näringsverksamhet ska anses föreligga.<sup>50</sup> Frågan om ett vinstsyfte föreligger avgörs genom en helhetsbedömning av objektiva omständigheter såsom verksamhetens art, omfattning, tillgångar, lokaler, marknadsföring samt utövarens behov av inkomsterna för sin försörjning.<sup>51</sup> Det är den skattskyldige som bär bevisbördan för att kravet på förvärvssyfte är uppfyllt.<sup>52</sup>

---

<sup>45</sup> Andersson m.fl. (2021) s. 450.

<sup>46</sup> Se t.ex. RÅ 1968 not. 509 och RÅ 2010 ref. 111.

<sup>47</sup> Brockert (1997) s. 603.

<sup>48</sup> Lodin m.fl. (2021) s. 245.

<sup>49</sup> RÅ 2010 ref. 111.

<sup>50</sup> Lodin m.fl. (2021) s. 245.

<sup>51</sup> SOU 2002:74 s. 83 f.

<sup>52</sup> Se t.ex. RÅ 2010 ref. 111.

Enligt Nevander och Rosén är det i princip uteslutande kriteriet förvärvssyfte som ifrågasätts när en hästverksamhet granskas. Det anses ofta vara ett tecken på att förvärvssyfte saknas om en hästverksamhet visat ett negativt resultat. Det gäller särskilt i de fall då verksamheten bedrivits med underskott under en längre tid.<sup>53</sup> I Högsta förvaltningsdomstolens äldre praxis har domstolen tillämpat schabloner vid bedömningen av om det föreligger något förvärvssyfte i en hästverksamhet. Då var utgångspunkten att innehav av en enda häst inte skulle näringsbeskattas medan innehav av tre hästar alltid utgjorde näringsverksamhet.<sup>54</sup> Det gällde även då hästverksamheten gått med förlust i tolv år på rad.<sup>55</sup> Det förekommer dock fall då innehav av en häst utgjort näringsverksamhet. Hästverksamheten i målet hade gått med icke obetydlig vinst och den skattskyldige hade under den tidsperioden inte haft några andra inkomster.<sup>56</sup>

Skatteverket har redogjort för sin syn på hästföretagande från ett inkomstskatterättsligt perspektiv i ett ställningstagande den 8 april 2009. Av ställningstagandet framgår att en helhetsbedömning ska göras för att bedöma om en hästverksamhet utgör hobby- eller näringsverksamhet. Skatteverket framhåller även att en del generella punkter kan ha särskild betydelse för bedömningen. Bland dessa punkter finns; att det finns en avsikt att bedriva verksamheten varaktigt, att det finns en affärsplan eller liknande, att marknadsföring sker för att nå en kundkrets, att särskilda tillstånd finns, att en särskild lokal finns för verksamheten och att olika inköp eller investeringar som är typiska för näringsverksamheten har gjorts.<sup>57</sup>

Vid bedömningen av om ett vinstsyfte föreligger ska domstolen inte enbart beakta det granskade beskattningsåret utan även, så långt som möjligt, efterföljande år.<sup>58</sup> Kleerup och Rosén menar att detta ofta är till fördel för de

---

<sup>53</sup> Nevander och Rosén (2019) s. 579 ff.

<sup>54</sup> RÅ 1964 ref. 9; RÅ 1964 Fi 286.

<sup>55</sup> RÅ 1964 Fi 286.

<sup>56</sup> RÅ 1973 ref. 52.

<sup>57</sup> Skatteverkets ställningstagande: Hästverksamhet – gränsdragningen mellan hobby- och näringsverksamhet (2009).

<sup>58</sup> RÅ 1987 ref. 56.

aktiva i hästbranschen eftersom det kan ha hänt saker från det att en process inleddes till dess att saken avgörs i domstol.<sup>59</sup>

### **3.2.1.2 Yrkesmässigt**

Kravet på yrkesmässighet innebär att verksamheten ska bedrivas regelbundet och varaktigt samt att den ska ha en viss omfattning. Är verksamheten av stor omfattning kan verksamheten anses vara yrkesmässigt bedriven trots att verksamheten enbart pågår under en kort period. På samma sätt kan kravet på omfattning sättas lägre om verksamheten bedrivs under en längre tid. Typiskt sett ska verksamheten även rikta sig till allmänheten och inte endast bedrivas för egen räkning.<sup>60</sup> Kravet på yrkesmässighet innebär en avgränsning mot kapitalvinstbeskattning i inkomstslaget kapital, men även mot tillfälliga inkomstgivande verksamheter.<sup>61</sup>

### **3.2.1.3 Självständigt**

Kravet på självständighet innebär att näringsidkaren måste bedriva sin verksamhet självständigt gentemot sina uppdragsgivare. Det vill säga verksamheten får inte bedrivas som en anställning.<sup>62</sup> I förarbetena anges exempel på omständigheter som i praxis talat för att det rör sig om en självständigt bedriven näringsverksamhet. Där nämns omständigheter som att uppdragstagaren har flera uppdragsgivare, inte står under uppdragsgivarens ledning under uppdragets utförande, inte ingår i uppdragsgivarens ordinarie arbetsorganisation, har möjlighet att sätta annan i sitt ställe eller kunnat anlita medhjälpare, tar en ekonomisk risk genom exempelvis en större investering i verksamheten m.m.<sup>63</sup> Kravet på självständighet utgör en avgränsning mot tjänstebeskattning i inkomstslaget tjänst eftersom att en arbetstagare inte kan anses vara självständig gentemot sin arbetsgivare.<sup>64</sup>

---

<sup>59</sup> Kleerup och Rosén (2015) s. 19.

<sup>60</sup> Andersson m.fl. (2021) s. 452; Lodin m.fl. (2021) s. 247.

<sup>61</sup> Rydin (2021) s. 270.

<sup>62</sup> Lodin m.fl. (2021) s. 246; Andersson m.fl. (2021) s. 452.

<sup>63</sup> Prop. 2008/09:62 s. 8 f.

<sup>64</sup> Lodin m.fl. (2021) s. 247.

### 3.2.2 Innehav av näringsfastighet

Innehav av en näringsfastighet räknas alltid som näringsverksamhet.<sup>65</sup> Verksamheten behöver därför inte uppfylla näringskriterierna om förvärvsverksamhet, yrkesmässighet och självständighet.<sup>66</sup> Det framgår av Högsta förvaltningsdomstolens praxis att redan innehavet av en näringsfastighet räknas till inkomstslaget näringsverksamhet och att reglerna blir tillämpliga från och med förvärvet av fastigheten.<sup>67</sup> 13 kap. 1 § 3 st. inkomstskattelagen omfattar endast inkomster och utgifter som föränleds av själva innehavet av näringsfastigheten och inte på användningen eller nyttiggörandet av tillgångar som finns på fastigheten utan att ha en direkt koppling till denna.<sup>68</sup> Utgifter som föränleds av själva innehavet av näringsfastigheten ska hänföras till inkomstslaget näringsverksamhet och får dras av enligt de regler som gäller för respektive åtgärd.<sup>69</sup>

Vad som menas med innehav har behandlats av Skatteverket i ett ställningstagande den 7 november 2007.<sup>70</sup> Enligt Skatteverkets uppfattning avses med innehav av näringsfastighet enligt 13 kap. 1 § 2 st. IL ägande eller sådant innehav vilket enligt fastighetstaxeringslagen (1979:1152) kan likställas med ägande. Det innebär att andra typer av nyttjanderätter som exempelvis jordbruksarrende enligt 9 kap. jordabalken (1970:994) inte ryms inom begreppet.

Enligt inkomstskattelagens förarbeten ska alla verksamheter som har en naturlig anknytning till näringsfastigheten räknas till fastigheten.<sup>71</sup> Jord- och skogsbruk utgör otvistigt ett typexempel på verksamhet som har en stark

---

<sup>65</sup> 13 kap. 1 § 3 st. IL.

<sup>66</sup> Prop. 1989/90:110 s. 648; Andersson m.fl. (2021) s. 459.

<sup>67</sup> RÅ 2002 ref. 59.

<sup>68</sup> RÅ 2010 ref. 111.

<sup>69</sup> HFD 2017 not. 34.

<sup>70</sup> Skatteverkets ställningstagande: Begreppet innehav enligt 13 kap. 1 § andra stycket IL (2007).

<sup>71</sup> Prop. 1989/90:110 s. 646.

koppling till själva fastighetsinnehavet. Den sortens verksamhet är således alltid undantagen från en prövning gentemot näringskriterierna.<sup>72</sup>

Brukshästar för drift av jordbruksfastighet som används för bearbetande av jord, dock inte bete, respektive nyttjande i skogsbruk kan ha sådan anknytning att de ska anses ingå i näringsverksamheten redan på grund av denna anknytning. Brukshästar för drift av jordbruksfastighet kan till exempel vara hästar som används för att dra redskap för plöjning, gödsling, harvning och skörd.<sup>73</sup>

Om hästverksamheten inte utgör en integrerad del av lantbruksverksamheten eller kan anses ha en naturlig anknytning till denna ska en prövning gentemot näringskriterierna göras.<sup>74</sup> När det gäller hästuppfödning har Högsta förvaltningsdomstolen uttalat att även om fastigheten har en viss betydelse för hästuppfödningen ska den inte anses tillhöra den näringsverksamhet som fastigheten utgör.<sup>75</sup>

---

<sup>72</sup> Rydin och Antonson (2008) s. 262.

<sup>73</sup> Skatteverkets ställningstagande: Avdrag för hästhållning vid innehav av jordbruksfastighet (2007); Nevander och Rosén (2019) s. 586 f.

<sup>74</sup> Rydin och Antonson (2008) s. 259; Kammarrätten i Göteborg, dom 2010-11-15, mål nr 6375-09.

<sup>75</sup> RÅ 2010 ref. 111.

## 3.3 Inkomst av tjänst

### 3.3.1 Bakgrund

Det framgår av 10 kap. 1 § IL att till inkomstslaget tjänst räknas inkomster och utgifter på grund av tjänst till den del de inte ska räknas till inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital. Det framgår vidare att med tjänst avses anställning, uppdrag och annan inkomstgivande verksamhet av varaktig eller tillfällig natur.

Före skattereformen år 1991 var inkomster som förvärvats genom varaktig och självständig verksamhet utan vinstsyfte skattefria. Genom skattereformen utvidgades skatteplikten så att även inkomstgivande verksamhet av varaktig natur skulle hänföras till inkomst av tjänst. Utvidgningen tog främst sikte på inkomst av varaktig hobbyverksamhet.<sup>76</sup> Det övergripande syftet med utformningen av inkomstslaget tjänst var att det i större utsträckning skulle fungera som en allmän uppsamlingsplats för alla ersättningar som någon erhållit på grund av egen prestation eller verksamhet och som inte var att hänföra till något annat inkomstslag.<sup>77</sup>

### 3.3.2 Hobbyverksamhet

Om de tre näringskriterierna i 13 kap. 1 § inkomstskattelagen inte är uppfyllda anses verksamheten i fråga vara en hobbyverksamhet och inte en näringsverksamhet. Normalt medför kraven på yrkesmässighet och självständighet inga större problem, utan svårigheten ligger i bedömningen av vad som är ett objektivet fastställbart vinstsyfte.<sup>78</sup> Om hobbyverksamheten går med vinst kommer denna att beskattas i inkomstslaget tjänst på samma sätt som löneinkomster.<sup>79</sup>

---

<sup>76</sup> Lodin m.fl. (2021) s. 115.

<sup>77</sup> Prop. 1989/90:110 s. 307 f.

<sup>78</sup> Prop. 1989/90:110 s. 310.

<sup>79</sup> Kleerup och Rosén (2015) s. 55.



Normalt sett utövas en hobbyverksamhet på fritiden för att tillgodose utövarens personliga intressen.<sup>80</sup> Till hobbyverksamhet hänförs till exempel försäljning i mindre skala av produkter från hemslöjd, trädgårdsodling, bi-odling, jakt och fiske, uppfödning av hundar, hästar och liknande när ett vinstsyfte saknas.<sup>81</sup>

Det förekommer att en hästverksamhet startar som en hobbyverksamhet för att sedan öka i omfattning så att verksamheten senare betraktas som en näringsverksamhet. I dessa situationer ställs dock generellt sett högre krav på den bevisning som fordras vad det gäller vinstsyftet.<sup>82</sup>

## **3.4 Beskattningsmässiga skillnader**

### **3.4.1 Inledning**

Det finns många beskattningsmässiga skillnader beroende av om en verksamhet beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet eller inkomstslaget tjänst. Bedömningen av om en verksamhet är en näringsverksamhet eller en hobbyverksamhet är därför viktig ur skattesynpunkt. I de följande avsnitten redogörs kortfattat för de för uppsatsens ämne viktigaste skillnaderna mellan att beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet respektive tjänst. I det avslutande avsnittet återfinns en tabell för att på ett enkelt och överblickbart sätt åskådliggöra de viktigaste skillnaderna mellan att beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet och inkomstslaget tjänst.

---

<sup>80</sup> Lodin m.fl. (2021) s. 119.

<sup>81</sup> Skatteverkets vägledning: Verksamheter av hobbybetonad karaktär (2021).

<sup>82</sup> Kleerup och Rosén (2015) s. 59.

### 3.4.2 Inkomstslaget näringsverksamhet

Redovisningen av näringsverksamhetens intäkter och kostnader ska som huvudregel ske enligt bokföringsmässiga grunder. Det innebär att vid beräkningen av resultatet ska inkomster tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed.<sup>83</sup>

All verksamhet som en juridisk person bedriver hänförs till en och samma näringsverksamhet. Det betyder att underskott i en verksamhetsgren kan kvittas mot överskott i en annan.<sup>84</sup> Om verksamheten går med underskott flera år i följd ackumuleras underskotten till dess att de kan dras av från inkomsterna. Detta innebär i praktiken en evig avdragsrätt för underskott, eller åtminstone så länge som verksamheten består.<sup>85</sup> Underskott av aktiv näringsverksamhet kan dras av som allmänt avdrag det beskattningsår den skattskyldige börjar bedriva näringsverksamheten och även de fyra följande beskattningsåren. Avdraget får uppgå till maximalt 100 000 kronor för varje beskattningsår. Ett sådant avdrag får inte göras om den skattskyldige någon gång under de fem beskattningsåren närmast före startåret direkt eller indirekt bedrivit liknande verksamhet.<sup>86</sup> Det finns flera olika möjligheter att utjämna resultatet i en näringsverksamhet. Resultatutjämningen kan ske genom exempelvis en avsättning till en periodiseringsfond eller en expansionsfond.<sup>87</sup>

---

<sup>83</sup> 14 kap. 2 § IL.

<sup>84</sup> 13 kap. 2 § IL; Lodin m.fl. (2021) s. 234.

<sup>85</sup> Lodin m.fl. (2021) s. 100.

<sup>86</sup> 62 kap. 2 och 3 §§ IL.

<sup>87</sup> 30 kap. IL och 34 kap. IL.

### 3.4.3 Inkomstslaget tjänst

Till skillnad från inkomstslaget näringsverksamhet ska redovisningen av intäkter och kostnader i inkomstslaget tjänst ske enligt kontantprincipen. Det innebär att inkomsten ska tas upp som intäkt det beskattningsår då den kan disponeras eller på något annat sätt kommer den skattskyldige till del och utgifter ska dras av som kostnad det beskattningsår som den skattskyldige betalar dem eller på något annat sätt har kostnaderna.<sup>88</sup> Utgifter för hobbyverksamhet är i princip personliga levnadskostnader som inte är avdragsgilla. Det medges dock avdrag för att förvärva och bibehålla skattepliktiga intäkter av hobbyverksamheten.<sup>89</sup> Kostnaderna bör avse verksamheten i sin helhet under beskattningsåret. Det innebär att kostnader för exempelvis startavgifter och hästtransporter m.m. för deltagande i tävlingar är avdragsgilla i hobbyverksamheten, även om deltagandet inte genererat några intäkter.<sup>90</sup>

Vad gäller hobbyverksamhet ges ingen möjlighet att kvitta underskott mot intäkter i annan verksamhet eller ens mot inkomster från annan hobbyverksamhet.<sup>91</sup> Det ges inte heller någon möjlighet att kvitta underskott mot andra tjänsteinkomster.<sup>92</sup> Ett underskott från hobbyverksamheten kan dock dras av mot överskott av samma hobbyverksamhet. Underskottet får sparas i maximalt fem beskattningsår och får inte överstiga årets överskott och därmed skapa ett nytt underskott.<sup>93</sup>

---

<sup>88</sup> 10 kap. 8 och 13 §§ IL.

<sup>89</sup> Lodin m.fl. (2021) s. 119.

<sup>90</sup> Skatteverkets ställningstagande: Hästverksamhet – gränsdragningen mellan hobby- och näringsverksamhet (2009).

<sup>91</sup> 12 kap. 37 § IL; Lodin m.fl. (2021) s. 101.

<sup>92</sup> Lodin m.fl. (2021) s. 114.

<sup>93</sup> 12 kap. 37 § IL.

### 3.4.4 Beskattningsmässiga skillnader i tabellform

Nedanstående tabell visar på ett övergripande sätt fördelar och nackdelar med näringsverksamhet respektive hobbyverksamhet ur skattesynpunkt.<sup>94</sup> Det mest fördelaktiga alternativet är fetmarkerat i tabellen.

	Näringsverksamhet	Hobbyverksamhet
Momsredovisning	<b>Alltid</b>	Bara om verksamheten betraktas som ekonomisk verksamhet
Möjlighet att få moms tillbaka	<b>Alltid</b>	I vissa fall
Möjlighet till uppbyggnadsskede	<b>Ja</b>	Nej
Kvittning av underskott mot vinstgivande verksamhet	<b>Ja</b>	Nej
Kvittning av underskott mot inkomst av tjänst	<b>Ja, vid nystartad verksamhet</b>	Nej
Kvittning av överskott mot underskott i annan verksamhet	<b>Ja</b>	Nej
Rullning av underskott mot framtida överskott	<b>Ja, obegränsad tid</b>	Ja, högst fem år framåt
Schablonavdrag för ökade levnadskostnader	<b>Ja</b>	Nej
Bokföringsskyldighet	Ja	<b>Nej, men anteckningsskyldighet</b>
Deklarationsskyldighet	Ja, alltid	<b>Ja, men bara om det aktuella året visar överskott</b>
Möjlighet till periodiseringar	<b>Ja</b>	Nej
Fribelopp på skatten vid försäljning av tillgång	Nej	<b>Ja, om tillgången är en personlig tillgång</b>

Tabell 1: Fördelar och nackdelar med näringsverksamhet respektive hobbyverksamhet.<sup>95</sup>

<sup>94</sup> Carlsson och Lundén (2015) s. 15.

<sup>95</sup> Lånad från Carlsson och Lundén (2015) s. 15 f. Tabellen omfattar mer än vad som behandlas i den här uppsatsen, men för att ge läsaren en helhetsuppfattning om de viktigaste skillnaderna mellan att beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet respektive inkomstslaget tjänst har tabellen ändå tagits med i sin helhet.

# 4 Domstolspraxis

## 4.1 Inledning

Det finns endast ett fåtal domar från Högsta förvaltningsdomstolen när det gäller den för uppsatsen aktuella gränsdragningsproblematiken. De flesta av dessa är dessutom 50–60 år gamla. Det är därför intressant att se på praxis från första och andra instans bland de allmänna förvaltningsdomstolarna.

Det finns en del äldre praxis från Högsta förvaltningsdomstolen kring gränsdragningen mellan näringsverksamhet och hobby avseende hästverksamhet inriktad på travhästar. Omständigheter som har beaktats vid gränsdragningen är exempelvis vilket antal hästar som innehas, tävlingsfrekvens, ägarens anknytning till travsporten och om ägaren kan försörja sig på travverksamheten. I normala fall ansågs inte tävlingsverksamhet med en till två hästar utgöra näringsverksamhet.<sup>96</sup> Vissa särskilda omständigheter kunde dock föranleda en annan bedömning. Exempelvis finns ett mål där en person som bedrivit travverksamhet under en längre period och under denna period inte haft några andra inkomster än från en ensam travhäst ändå ansetts bedriva näringsverksamhet.<sup>97</sup>

När det gäller hästverksamheter inriktade på ridhästar saknas praxis från Högsta förvaltningsdomstolen. I de följande avsnitten refereras fyra rättsfall från underrätterna, två inom varje hästverksamhetsinriktning, därefter kommenteras och analyseras de mest frekvent förekommande omständigheterna som domstolen beaktat i sin bedömning.

---

<sup>96</sup> Jfr bl.a. RÅ 1964 ref. 9, RÅ 1963 Fi 1953 och RÅ 1974 ref. 85.

<sup>97</sup> Jfr RÅ 1973 ref. 52.

## **4.2 Tävlings- och/eller avelsverksamhet inom trav- eller galoppsport**

### **4.2.1 Förvaltningsrätten i Uppsala mål nr 4811-19**

#### **4.2.1.1 Bakgrund**

Huvudfrågan i målet var om den av R.G. AB bedrivna hästverksamheten utgjorde näringsverksamhet i inkomstskattelagens mening respektive ekonomisk verksamhet enligt mervärdesskattelagen (1994:200). R.G. AB anförde att de första hästarna köptes in år 2013 vilket innebar att verksamheten pågått i fem år då Skatteverket beslutade att inte medge R.G. AB avdrag för ingående mervärdesskatt, höja underlaget för arbetsgivaravgifter och påföra arbetsgivaravgifter.

Verksamheten var inriktad på avel och förvärv av galopphästar för tävlings- och avelsändamål, att hålla hästar uppstallade samt att träna och tävla med såväl inköpta hästar som deras avkommor. De först inköpta hästarna hade fölat året efter inköpsåret. Det ena fölet såldes för 100 000 kronor till en av delägarna i R.G. AB och det andra fölet skadades på ett sådant sätt att hon enbart kunde användas till avel och behölls därför i R.G. AB:s ägo. Åren därefter avlivades det ena av de först inköpta avelsstona och det andra producerade inget livskraftigt föl. Ytterligare två hästar ingick i verksamheten med syfte att skapa tävlingsdugliga hästar.

#### **4.2.1.2 Domstolens bedömning**

Domstolen inledde med att instämma i Skatteverkets bedömning angående att uthyrningen av boxplatser skulle betraktas som en egen verksamhet skild från avels- och galoppverksamheten.

Domstolen lyfte därefter omständigheten att R.G. AB inte angetts som ägare till någon av hästarna enligt Svensk galopps webbplats eller Swedish Warmblood Associations webbplats. Det var i stället R.G. AB:s olika delägare som, enskilt eller tillsammans, varit registrerade som ägare till de olika hästarna. Även försäkringsbrev och övriga fakturor avseende hästarna var ställda till en av delägarna och inte till R.G. AB.

Enligt utredningen i målet hade avels- och galoppverksamheten inte föranlett några inkomster sedan starten och verksamheten hade uppvisat underskott. Domstolen konstaterade att verksamheten drivits under en längre period utan att ge något ekonomiskt utbyte och gjorde bedömningen att verksamheten inte kunde anses vara i ett uppbyggnadsskede.

Med hänsyn till vad som framkommit om ägandet av hästarna, verksamhetens omfattning samt verksamhetens resultat gjorde domstolen bedömningen att det inte funnits något vinstsyfte. Verksamheten ansågs därför inte utgöra näringsverksamhet enligt inkomstskattelagen.

## **4.2.2 Förvaltningsrätten i Karlstad mål nr 2541-18**

### **4.2.2.1 Bakgrund**

P.W. hade bedrivit sin verksamhet inriktad på travhästar i många år. De två travhästarna som fanns i verksamheten var uppstallade på en professionell anläggning och tränades av en utomstående professionell travtränare. Hästarna hade sprungit in en del pengar och verksamheten hade gått med överskott år 2017 och 2018, det fanns dock ett relativt stort ackumulerat underskott vid 2018 års utgång.

#### **4.2.2.2 Domstolens bedömning**

Domstolen inledde med att konstatera att omständigheten att hästarna var uppstallade på en extern anläggning samt tränades av en professionell travtränare talade för att det förelåg ett vinstsyfte. Därefter beaktade domstolen att verksamheten gått med underskott i många år och att det fanns ett stort ackumulerat underskott i verksamheten. Då verksamheten bedrivits i många år gjorde domstolen bedömningen att det inte rörde sig om en verksamhet som var i ett uppbyggnadsskede. De överskott som redovisats för åren 2017 och 2018 berodde enbart eller till största delen på att värdet av bilförmån tagits upp som en pluspost i de skattemässiga justeringarna. Det kunde därför, enligt domstolens mening, inte anses finnas ett vinstsyfte bara på grund av överskotten.

Omständigheten att P.W. inte vidtagit några aktiva marknadsföringsåtgärder talade mot att det fanns något vinstsyfte. Likaså att P.W. fått inkomster i form av pension och därför inte varit beroende av intäkter i verksamheten för sin försörjning. Vid en samlad bedömning av de omständigheter som framkommit fann domstolen att hästverksamheten inte kunde anses ha ett vinstsyfte och därmed inte uppfyllde kraven för att få betraktas som en näringsverksamhet.



## **4.3 Tävlings-, förädlings- och/eller avelsverksamhet med ridhäst**

### **4.3.1 Förvaltningsrätten i Malmö mål nr 13532-18**

#### **4.3.1.1 Bakgrund**

K.U:s verksamhet inriktade sig på träning av hästar för vidareförsäljning samt uthyrning av stallplats och ridbana, inklusive försäljning av foder och spån. Inom en femårsperiod planerade K.U. att även starta en avelsverksamhet. K.U:s dotter var en del av ungdomslandslaget och det var också hon som tränade och tävlade med hästarna.

#### **4.3.1.2 Domstolens bedömning**

Inledningsvis konstaterade domstolen att verksamheten tidigare ostridigt har bedrivits som hobby och att det därför borde ställas höga krav på den utredning som åberopas till stöd för att verksamheten förändrats på ett sådant sätt att det numera fanns ett objektivet vinstsyfte.

Det fanns i målet vissa omständigheter som talade för att en sådan förändring skett. Exempelvis var verksamheten sedan mars 2017 registrerad för F-skatt och moms samt att en affärsplan upprättats i samband med detta. Vidare så hade verksamheten bedrivits i lämpliga lokaler och vissa investeringar hade gjorts såsom att anlägga en ridbana. Emellertid fanns det även omständigheter som talade för att ett objektivet vinstsyfte inte förelåg. Exempelvis hade verksamheten gått med underskott under sitt första verksamhetsår. Enligt K.U. hade verksamheten gått med överskott åren 2018 och 2019, men något underlag till stöd för påståendena hade inte inkommit. Den affärsplan som hade upprättats var allmänt hållen och några ekonomiska kalkyler hade inte getts in.

Av de fem hästar som fanns i verksamheten hade tre tidigare innehaft privat och två köpts in under 2017 och 2018. Domstolen ansåg även att priserna på de hästar som köpts in indikerade att de redan var förädlade. K.U:s påståenden om att flera hästar sålts med vinst och att flera ökat kraftigt i värde hade inte styrkts av något ingivet underlag. Verksamheten hade ingen hemsida och något underlag för att annonsering skett på annat sätt hade inte getts in. Domstolen konstaterade även att både K.U. och hennes make arbetade heltid och skötte verksamheten på sin fritid. Vid en helhetsbedömning av samtliga omständigheter som framkommit ansåg domstolen, även med beaktande av att verksamheten befann sig i ett uppstartsskede, att K.U. inte gett in utredning som tydligt visade att verksamheten hade förändrats på ett avgörande sätt från den hobbyverksamhet som tidigare bedrivits.

## **4.3.2 Kammarrätten i Jönköping mål nr 2084-16**

### **4.3.2.1 Bakgrund**

Bolaget I.I. AB hade under verksamhetsåren 2008–2014 ägt två hopphästar, en åt gången. Bolagets första häst, C, köptes in för cirka 1,6 miljoner kronor exklusive mervärdesskatt under 2008 i syfte att träna upp honom och därefter sälja honom när han nått sin fulla potential. När C inte utvecklades enligt planen skickades han till en internationell hoppryttare i Storbritannien. Kort därefter upptäcktes att C hade luftvägsproblem varför bolaget avyttrade C och i stället köpte in hästen D för 65 000 pund.

Företagsledarens dotter var den som i huvudsak stod för träningen av bolagets hopphästar. Dottern arbetade som beridare på ett internationellt stall och tävlade med hästen D på stora internationella tävlingar så snart han var tillräckligt tränad för det. Under sommaren 2013 såldes D och inbringade en vinst om 5,8 miljoner kronor.

#### **4.3.2.2 Förvaltningsrättens bedömning**

Förvaltningsrätten inledde målet med att uppmärksamma att företagsledaren skjutit till stora summor privata medel till bolaget för hästarnas uppehälle och träning samt att det förelåg mycket stora brister i bolagets bokföring. Domstolen konstaterade därefter att detta var omständigheter som med styrka talade för att verksamheten inte mötte de krav på yrkesmässighet och självständighet som kännetecknar en näringsverksamhet.

Förvaltningsrätten ansåg att omständigheten att hästarna tränades av en landslagsmeriterad hoppryttare som arbetat professionellt med att utbilda unghästar vid etablerade försäljningstall var något som talade för att verksamheten utgjorde en näringsverksamhet. Vid en sammantagen bedömning ansåg domstolen att hopphästverksamheten både sett till dess omfattning och sättet den bedrivits på, framförallt det förhållandet att bolaget endast innehåft en häst åt gången, inte mötte de krav på yrkesmässighet, självständighet och vinstsyfte som kännetecknar en näringsverksamhet.

#### **4.3.2.3 Kammarrättens bedömning**

Inledningsvis konstaterade kammarrätten att bolagets verksamhet skiljde sig från en så kallad traditionell hästhandel med större omsättning av antalet hästar och lägre inköpskostnader och försäljningsmarginaler. Domstolen ansåg att det var naturligt att bolaget byggt upp sin verksamhet försiktigt med en liten skala på grund av kostnadsbilden. Domstolen konstaterade att det inte kunde uteslutas ”att en verksamhet som består i inköp av en dyrare hopphäst, som tränas och tävlas under professionella former, kan utgöra en vinstdrivande verksamhet”.

Kammarrätten ansåg att det fanns flera omständigheter som talade för att verksamheten utgjorde en näringsverksamhet. Exempelvis hade bolaget ägt hästar av mycket hög klass och med hänsyn till den långa tidsperiod som krävs för att en häst av den här klassen ska kunna ge önskad avkastning samt att en häst avyttrats på grund av luftvägsproblem ansåg kammarrätten att

verksamheten befunnit sig i ett uppstartsskede under de reviderade åren. Med hänsyn till prisbilden var det inte anmärkningsvärt att bolaget endast satsat på att inneha en häst åt gången. Hästarna hade dessutom tränats och tävlats internationellt och genom detta marknadsförts på ett sätt som fick anses vara normalt för hästar på den här nivån. Till detta ska läggas att hästen D sålts för en mycket hög köpeskillning, motsvarande 6,5 miljoner kronor. Hästarna hade tränats och tävlats av en ryttare som red på mycket hög nivå och arbetade som beridare i professionella stall. Att beridaren var företagsledarens dotter påverkade under dessa omständigheter inte verksamhetens karaktär av näringsverksamhet enligt kammarrättens uppfattning.

Kammarrätten anförde att det även fanns omständigheter som talade mot att verksamheten utgjorde en näringsverksamhet. Exempelvis saknades en dokumenterad affärsplan och det fanns anmärkningsvärda brister i bokföringen. Även det faktum att företagsledaren själv tagit vissa av bolagets kostnader privat talade för att verksamheten inte utgjorde en näringsverksamhet. Kammarrätten fann dock att bolaget gjort sannolikt att verksamheten hade ett vinstsyfte och därmed utgjorde näringsverksamhet. Kammarrätten biföll bolagets överklagande och upphävde förvaltningsrättens dom och Skatteverkets beslut.

## 4.4 Kommentar och analys av beaktade omständigheter

Efter en granskning av samtliga rättsfall från förvaltnings- och kammarrätterna som rör tävlings- och/eller avelsverksamhet med trav- eller galopphästar eller tävlings-, förädlings och/eller avelsverksamhet med ridhästar under åren 2016–2021 har en rad omständigheter lyfts fram av förvaltnings- och kammarrätterna. Nedan presenteras och analyseras de omständigheter som varit mest frekvent förekommande i domstolarnas argumentation och motivering. För en fullständig översikt över vilka omständigheter som tillmätts betydelse av domstolarna se tabellerna i Bilaga A och Bilaga B.

### 4.4.1 Underskott och uppbyggnadsskede

Att hästverksamheten visar ett underskott är den vanligaste omständigheten som lyfts fram av domstolarna som ett tecken på att verksamheten inte har ett sådant vinstsyfte som avses i 13 kap. 1 § IL. Det gäller i synnerhet i de fall då hästverksamheten bedrivits med underskott under en lång tid. Det konstateras att en hästverksamhet kan utgöra en näringsverksamhet trots att verksamheten gått med underskott i flera år.<sup>98</sup> Kraven för att vinstsyftet ska vara uppfyllt trots ett underskott är emellertid högt ställda.

Om hästverksamheten anses befinna sig i ett s.k. uppbyggnadsskede eller uppstartsskede blir underskottet inte lika avgörande vid domstolens bedömning. I ett mål med en hästverksamhet inriktad på ridhästar har domstolen gjort bedömningen att tidpunkten för verksamhetsstarten inte ska senareläggas på grund av att hästverksamheten förändrat inriktning. Detta trots att domstolen uppmärksammade en del omständigheter som tydde på att

---

<sup>98</sup> Se till exempel Förvaltningsrätten i Uppsala, dom 2021-09-07, mål nr 4811-19, Kammarrätten i Göteborg, dom 2021-04-26, mål nr 6421-20, Kammarrätten i Göteborg, dom 2021-03-16, mål nr 5365-20 och Kammarrätten i Stockholm, dom 2020-05-12, mål nr 6534-19.

verksamheten hade ändrat inriktning. Exempelvis hade karaktären på de hästar som köptes in förändrats på så sätt att det numera var hoppelhästar med mycket god härstamning som köptes in. Tidpunkten för verksamhetsstarten ansågs vara då den ursprungliga hästverksamheten startats och hästverksamheten kunde därför inte anses befinna sig i ett uppstartsskede.<sup>99</sup>

Hur långt ett uppbyggnadsskede får lov att vara bedöms olika från fall till fall. En hästverksamhet med galoppelhästar har inte ansetts vara i ett uppbyggnadsskede fem år efter verksamhetsstarten.<sup>100</sup> När det gäller hästverksamhet med travhästar har sju år ansetts vara för mycket för att verksamheten ska anses vara i ett uppbyggnadsskede.<sup>101</sup> I ett mål ansågs hästverksamheten som var inriktad på uppfödning, förädling och försäljning av hoppelhästar ha befunnit sig i ett uppstartsskede endast under det första beskattningsåret.<sup>102</sup> I ett annat fall har hästverksamheten ansetts befinna sig i ett uppstartsskede under de två första beskattningsåren.<sup>103</sup> Ett uppbyggnadsskede om fem år har accepterats i ett fall med en hästverksamhet inriktad på tävling och förädling av hoppelhästar. I målet ansåg domstolen att verksamheten befann sig i ett uppstartsskede på grund av den långa tid som krävs för att en häst av hög klass ska kunna ge önskad avkastning samt att en häst avyttrats på grund av luftvägsproblem.<sup>104</sup> I ett mål har sjukdom hos en närstående accepterats av domstolen som en omständighet som kan göra att verksamhetsstarten blivit fördröjd. I målet ansågs verksamheten ha blivit fördröjd tre år och ansågs därmed befinna sig i ett uppstartsskede.<sup>105</sup>

För den oinvidde kan ett uppbyggnadsskede om flera år tyckas vara väldigt mycket. Emellertid är det så att det ofta är svårt att hinna få ett överskott i en hästverksamhet på kortare tid. Flera av de behandlade målen rör hästverksamheter som helt eller delvis inriktar sig på avel och uppfödning av

---

<sup>99</sup> Kammarrätten i Göteborg, dom 2021-03-16, mål nr 5365-20.

<sup>100</sup> Förvaltningsrätten i Uppsala, dom 2021-09-07, mål nr 4811-19.

<sup>101</sup> Kammarrätten i Jönköping, dom 2019-10-28, mål nr 3811-18.

<sup>102</sup> Kammarrätten i Stockholm, dom 2020-05-12, mål nr 6534-19.

<sup>103</sup> Förvaltningsrätten i Malmö, dom 2019-12-06, mål nr 13532-18.

<sup>104</sup> Kammarrätten i Jönköping, dom 2017-12-22, mål nr 2084-16.

<sup>105</sup> Kammarrätten i Jönköping, dom 2018-02-26, mål nr 3247-16.

hästar. Betäckningssäsongen pågår från cirka april till augusti varje år och lyckas betäckningen är hästen sedan dräktig i elva månader. En travhäst börjar ofta att tävla redan vid två eller tre års ålder, medan en ridhäst inte får lov att börja tävla förrän vid fyra års ålder. Det dröjer med andra ord tre, fyra eller till och med fem år innan det över huvud taget finns en produkt som kan visas på tävlingar och antingen vinna prispengar eller avyttras. Fram tills att hästen kan vinna prispengar eller avyttras är den förenad med löpande kostnader. Ska en ridhäst avyttras med vinst behöver den oftast utbildas till en högre nivå än vad en fyra år gammal häst kan prestera, vilket gör att verksamheterna i många fall kräver ett ännu längre uppbyggnadsskede.

#### **4.4.2 Verksamhetens omfattning**

I flera av de granskade målen utgör omfattningen på verksamheten en omständighet som kan tala för, respektive emot att hästverksamheten är en näringsverksamhet. Det gäller i synnerhet de målen som rör hästverksamheter som är inriktade på tävlings- och/eller avelsverksamhet med trav- eller galopphästar, men vilken omfattning hästverksamheten har ges även betydelse i en del av de målen som rör tävlings-, förädlings- och/eller avelsverksamhet med ridhästar.

En hästverksamhet bestående av tre travhästar, varav den ena stod uppstallad och tränades av en professionell tränare och hade sprungit in en del pengar från vinster i travlopp, ansågs vara av ringa omfattning vilket talade för att hästverksamheten inte utgjorde en näringsverksamhet.<sup>106</sup> I ett mål ansåg domstolen att det inte var tillräckligt med en verksamhet bestående av två travhästar som inte hade sprungit några lopp.<sup>107</sup> I målet refererade domstolen till den äldre praxis som finns gällande tävlingsverksamhet med travhästar, där det konstateras att tävlingsverksamhet med två travhästar sällan anses vara näringsverksamhet.<sup>108</sup>

---

<sup>106</sup> Förvaltningsrätten i Göteborg, dom 2018-07-05, mål nr 3568-18.

<sup>107</sup> Förvaltningsrätten i Stockholm, dom 2021-05-31, mål nr 10126-20.

<sup>108</sup> Se bl.a. RÅ 1964 ref. 9, RÅ 1963 Fi 1953 och RÅ 1974 ref. 85.

När det gäller hästverksamheter som är inriktade på tävling, förädling och/eller avel med ridhästar finns det ingen praxis från Högsta förvaltningsdomstolen. I ett mål med en hästverksamhet som var inriktad på avel med ridhäst ansågs två avelsston vara för lite för att de kommande intäkterna skulle kunna svara mot kostnaderna i näringsverksamheten.<sup>109</sup> En hästverksamhet ansågs vara av allt för begränsad omfattning i ett mål där det endast återstod en häst i verksamheten. I målet tillmättes det särskild betydelse att bolaget inte på något konkret sätt hade visat att det fanns en affärsmässig plan avseende den kvarstående hästen.<sup>110</sup> I ett fall har en hästverksamhet bestående av en ensam häst utgjort näringsverksamhet. I det målet konstaterade domstolen att en verksamhet som bestod i inköp av en dyrare hopphäst, som tränas och tävlas under professionella former, kan utgöra en vinstdrivande verksamhet. Domstolen framförde vidare att med hänsyn till att hästen köpts in för cirka 700 000 kronor var det inte anmärkningsvärt att bolaget endast satsat på att inneha en häst åt gången.<sup>111</sup> Att det funnits ett stort antal hästar i verksamheten har talat för att hästverksamheten utgjort näringsverksamhet. I det målet framförde domstolen att det torde vara ovanligt att man har en verksamhet med så mycket som 18 hästar utan avsikt att få ekonomiskt utbyte av densamma.<sup>112</sup>

Efter rättsfallsgranskningen kan konstateras att vad som utgör ”tillräcklig omfattning” på hästverksamheten skiljer sig från fall till fall. När det gäller hästverksamheter som är inriktade på trav- eller galopphästar är bedömningen mer enhetlig och stödjer sig på den äldre praxis som finns från Högsta förvaltningsdomstolen. När det gäller hästverksamheter som är inriktade på ridhästar kan bedömningen skilja sig avsevärt åt från fall till fall. Verksamhetens omfattning som ensam omständighet har i de granskade målen mindre betydelse i hästverksamheterna inriktade på ridhästar än vad den har när verksamheten är inriktad på travhästar.

---

<sup>109</sup> Kammarrätten i Stockholm, dom 2020-05-12, mål nr 6534-19.

<sup>110</sup> Förvaltningsrätten i Stockholm, dom 2020-11-30, mål nr 7163-20.

<sup>111</sup> Kammarrätten i Jönköping, dom 2017-12-22, mål nr 2084-16.

<sup>112</sup> Kammarrätten i Jönköping, dom 2017-11-28, mål nr 3471-16.



### 4.4.3 Professionell ryttare/tränare

Vem som tränar hästen har i flera fall tillmätts betydelse. Förekomsten av en professionell tränare är särskilt viktigt när det gäller de hästverksamheterna som är inriktade på tävling och/eller avel med trav- eller galopphästar. I flera av de granskade målen har trav- eller galopphästarna varit uppstallade hos och blivit tränade av en professionell tränare. Domstolen har i dessa fall uppmärksammat omständigheten och konstaterat att det talat för att ett vinstsyfte förelåg.<sup>113</sup> Även omständigheten att verksamhetsutövaren innehaft B-tränarlicens har talat för att det förelåg ett vinstsyfte.<sup>114</sup> På motsvarande sätt har omständigheten att trav- eller galopphästarna saknat professionell eller licensierad tränare talat emot att det funnits något objektivet vinstsyfte.<sup>115</sup>

Förekomsten av professionell tränare har inte varit föremål för diskussion på samma sätt när det gäller verksamheterna som är inriktade på tävling, förädling och/eller avel med ridhästar. Omständigheten har dock lyfts fram i några fall. I ett av målen tränades hästen av verksamhetsutövarens dotter och domstolen konstaterade då att omständigheten att hästen inte tränades av elittränare samt att ingen betalning till utomstående tränare skett talade emot att det förelåg något vinstsyfte.<sup>116</sup> När hästarna har tränats av en professionell beridare har det talat för att verksamheten haft ett vinstsyfte.<sup>117</sup> I ett mål ansåg domstolen att omständigheten att verksamhetsutövarens dotter, som inte hade någon tränarlicens, tävlat och tränat hästarna i hoppning talade emot att verksamheten hade något vinstsyfte.<sup>118</sup>

När det gäller tävling med ridhästar finns ingen motsvarighet för A- eller B-tränarlicens som finns vid träning och tävling av travhästar. Det är därför väldigt märkligt att domstolen gett betydelse åt omständigheten att

---

<sup>113</sup> Förvaltningsrätten i Karlstad, dom 2020-06-16, mål nr 2541-18.

<sup>114</sup> Kammarrätten i Jönköping, dom 2019-10-28, mål nr 3811-18.

<sup>115</sup> Förvaltningsrätten i Stockholm, dom 2021-05-31, mål nr 10126-20.

<sup>116</sup> Förvaltningsrätten i Linköping, dom 2018-05-03, mål nr 6297-17.

<sup>117</sup> Kammarrätten i Jönköping, dom 2018-02-26, mål nr 3247-16; Kammarrätten i Jönköping, dom 2017-12-22, mål nr 2084-16.

<sup>118</sup> Kammarrätten i Göteborg, dom 2018-09-14, mål nr 6036-17.

verksamhetsutövarens dotter saknat tränarlicens för att träna och tävla hopphästar. Att förekomsten av professionell tränare ges mindre betydelse i de målen som rör tävling, förädling eller avel med ridhästar hänger sannolikt samman med att det inte finns A- eller B-tränarlicens vid träning och tävling av ridhästar. När det gäller tävling med ridhästar krävs endast att ryttaren har ryttarlicens för att ryttaren ska få lov att delta i en tävling. Det finns med andra ord inga särskilda krav på professionalitet för att en ryttare ska få lov att starta i en tävling med ridhäst.<sup>119</sup>

#### **4.4.4 Beroende av verksamheten för sin försörjning**

I flera av de granskade målen har betydelse getts åt omständigheten huruvida verksamhetsutövaren har varit beroende av hästverksamheten för sin försörjning. Omständigheten att både verksamhetsutövaren och hennes make arbetat heltid och skött hästverksamheten på sin fritid har ansetts tala emot att det rör sig om en näringsverksamhet.<sup>120</sup> På motsvarande sätt har omständigheten att verksamhetsutövaren arbetat heltid i verksamheten talat för att det rör sig om en näringsverksamhet.<sup>121</sup> Det är dock inte enbart de fall där verksamhetsutövaren genom en anställning erhållit lön och varit sysselsatt utanför verksamheten som träffas. I ett mål har omständigheten att verksamhetsutövaren är pensionerad och därför erhållit inkomster i form av pension ansetts tala emot att personens hästverksamhet utgjorde näringsverksamhet då personen inte varit beroende av hästverksamheten för sin försörjning.<sup>122</sup>

Enligt min mening bör omständigheten att verksamhetsutövaren är beroende av verksamheten för sin försörjning inte påverka bedömningen av om det föreligger ett vinstsyfte. Såsom det beskrivs i avsnitt 4.4.1 är en häst-

---

<sup>119</sup> För deltagande på vissa tävlingar eller i vissa tävlingsklasser krävs dock att ryttaren eller ekipaget har uppnått särskilda kvalifikationer som framgår av ridsportens tävlingsreglemente för att få lov att starta på tävlingen eller i klassen.

<sup>120</sup> Förvaltningsrätten i Malmö, dom 2019-12-06, mål nr 13532-18.

<sup>121</sup> Förvaltningsrätten i Stockholm, dom 2018-09-07, mål nr 1384-18.

<sup>122</sup> Förvaltningsrätten i Karlstad, dom 2020-06-16, mål nr 2541-18.

verksamhet av sådan art att det ofta krävs ett uppbyggnadsskede om flera år och under dessa år genererar verksamheten få intäkter, men har stora kostnader. Mot bakgrund av detta är det naturligt att bygga upp verksamheten successivt och under uppbyggnadsperioden även ha en annan inkomstkälla. Det avgörande bör vara att hästverksamheten bedrivs på ett målmedvetet och seriöst sätt och inte att verksamhetsutövaren är ekonomiskt avhängig av verksamheten.

#### **4.4.5 Verksamhetsutövarens affärsmässighet**

Verksamhetsutövaren måste kunna visa att hästverksamheten bedrivs utifrån affärsmässiga grunder. Förekomsten av en skriftlig affärsplan eller ekonomiska analyser har i flera av de granskade målen tillmätts betydelse. När verksamhetsutövaren inte har kunnat visa att det funnits en skriftlig affärsplan eller någon slags ekonomisk analys över verksamheten har det talat för att ett vinstsyfte har saknats.<sup>123</sup> Det ställs även krav på att affärsplanen ska vara formulerad på ett visst sätt. I ett mål hade verksamhetsutövaren upprättat en skriftlig affärsplan i samband med att företaget registrerades för F-skatt och moms. Den upprättade affärsplanen var dock allmänt hållen och verksamhetsutövaren hade inte gett in några ekonomiska kalkyler, varför domstolen inte tillmätte affärsplanen någon betydelse.<sup>124</sup> I ett annat fall har domstolen konstaterat att omständigheten att affärsplanen inte innehöll någon ekonomisk analys av troligt ekonomiskt utfall av den tänkta verksamheten talade för att det inte förelåg något vinstsyfte.<sup>125</sup> Det är emellertid inte så att en skriftlig affärsplan är ett krav för att verksamhetsutövaren ska kunna visa att verksamheten har ett objektivet vinstsyfte. I ett mål har en hästverksamhet ansetts vara näringsverksamhet trots att det inte fanns någon dokumenterad affärsplan. I det aktuella målet fanns även bokföringsmässiga brister, men på grund av omständigheterna i övrigt ansågs ändå ett vinstsyfte finnas.<sup>126</sup>

---

<sup>123</sup> Se till exempel Kammarrätten i Jönköping, dom 2019-10-28, mål nr 3811-18 och Kammarrätten i Göteborg, dom 2018-09-14, mål nr 6036-17.

<sup>124</sup> Förvaltningsrätten i Malmö, dom 2019-12-06, mål nr 13532-18.

<sup>125</sup> Förvaltningsrätten i Göteborg, dom 2019-04-16, mål nr 10482-17.

<sup>126</sup> Kammarrätten i Jönköping, dom 2017-12-22, mål nr 2084-16.

I vilken omfattning som hästverksamheten marknadsförts är en omständighet som har lyfts fram i flera av de granskade målen. Om verksamhetsutövaren inte vidtagit några aktiva marknadsföringsåtgärder har det talat för att hästverksamheten saknat vinstsyfte.<sup>127</sup> I ett mål menade verksamhetsutövaren att hästverksamheten inriktad på avel marknadsförts genom annonser och deltagande i tävlingar. I sina domskäl framförde domstolen att det vid hästverksamheter är vanligt att marknadsföra till exempel den delen av verksamheten som avser avel genom att delta i tävlingar. Domstolen konstaterade vidare att det inte fanns någon anledning att betvivla att det är möjligt att använda sig av hästar som inte själva kan delta i aveln för att marknadsföra verksamheten i stort. I det aktuella målet ansåg dock domstolen att den relativt omfattande användningen av bolagets hästar i tävlingar inte kunde anses ha syftat till att marknadsföra den blygsamma delen av verksamheten som avsåg avel.<sup>128</sup>

Förekomsten av en skriftlig affärsplan och ekonomiska analyser samt i vilken omfattning som hästverksamheten har marknadsförts har getts större betydelse i målen som rör hästverksamheter som är inriktade på tävling, förädling och avel med ridhästar. Bedömningen av om det föreligger ett vinstsyfte står och faller inte med förekomsten av en skriftlig affärsplan, ekonomiska analyser eller att det vidtagits tillräckliga marknadsföringsåtgärder, men i de fall då hästverksamheten gått med underskott är avsaknaden av dessa affärsmässiga åtgärder något som starkt talar för att ett vinstsyfte saknas.

---

<sup>127</sup> Se till exempel Förvaltningsrätten i Karlstad, dom 2020-06-16, mål nr 2541-18 och Kammarrätten i Jönköping, dom 2019-10-28, mål nr 3811-18.

<sup>128</sup> Kammarrätten i Stockholm, dom 2019-02-22, mål nr 6310-18.

#### 4.4.6 Personligt intresse av hästar hos ägare eller närstående till denne

I flera av de granskade målen har domstolen lyft omständigheten att verksamhetsägaren eller någon närstående till denne har ett personligt intresse av hästar. Det personliga intresset lyfts inte uttryckligen fram som något som talar för att ett objektivet vinstsyfte saknas, däremot väger domstolen in flera andra omständigheter i bedömningen i de fall då ett personligt hästintresse finns. Exempelvis om karaktären på de hästar som köpts in förändrats för att passa verksamhetsägarens eller den närståendes utveckling eller behov och vilket inköpspris som betalats för de inköpta hästarna.

I ett mål hade den aktiva verksamhetsägaren ett stort tävlingsintresse och hade deltagit i hästtävlingar på ponnynivå. Efter verksamhetsstarten togs tävlingsponny in i bolaget för att därefter säljas. Efter försäljningen tävlade ägaren med den häst som köpts in efter ponnyförsäljningen. Enligt domstolens mening var inköpet av hästen motiverat av verksamhetsägarens tävlingsintresse samt att verksamhetsägaren uppnått en ålder då man normalt sett tävlar stor häst och inte ponny. Även omständigheten att den inköpta hästen var relativt högt utbildad talade för den bedömningen. I det aktuella målet konstaterade domstolen ”att även om ett genuint hästintresse kan ses som en förutsättning för den som vill få ekonomisk framgång i branschen talar det vidare, enligt domstolens mening, för att det finns ett hästintresse som inte kan sägas vara beroende av att verksamheten avses ge avkastning”.<sup>129</sup> På motsvarande sätt har domstolen i ett fall tagit upp omständigheten att varken verksamhetsägaren eller någon i dennes familj red som något som talade för att hästverksamheten hade ett objektivet vinstsyfte.<sup>130</sup>

I flera av målen har en närstående till verksamhetsägaren tränat och tävlat hästarna som ett led i hästarnas utbildning och marknadsföring. Även i fall där den närstående varit ryttare på landslagsnivå har det faktum att ryttaren

---

<sup>129</sup> Förvaltningsrätten i Stockholm, dom 2018-09-07, mål nr 1384-18.

<sup>130</sup> Kammarrätten i Jönköping, dom 2017-11-28, mål nr 3471-16.

varit närstående, ofta barn, till verksamhetsägaren betraktats som en omständighet som talat för att hästverksamheten saknat vinstsyfte och var till för att tillgodose ett privat intresse.<sup>131</sup>

I flera av målen kopplar domstolen samman omständigheten att verksamhetsägaren eller någon närstående till denne har ett stort hästintresse med vilken utbildningsgrad och till vilket pris verksamhetens hästar köpts in.<sup>132</sup> Även att karaktären på hästarna förändrats och anpassats efter verksamhetsutövarens eller den närståendes ålder och/eller tävlingsnivå har enligt domstolen talat för att ett vinstsyfte saknats.<sup>133</sup> I ett mål ansåg domstolen att priserna på de hästar som köpts in indikerade att de redan var förädlade. I det fallet var hästarna inköpta för summor kring 200 000 kronor.<sup>134</sup> I ett mål där verksamhetens enda häst köpts in för cirka 700 000 kronor ansåg domstolen att inköpspriset avvek från vad som kan anses vara normalt vid införskaffandet av en häst för privat bruk. Domstolen betraktade det höga inköpspriset som en indikator på att hästverksamheten utgjorde en näringsverksamhet.<sup>135</sup> När hästarna i huvudsak tränats av en ryttare som rider på mycket hög nivå och som arbetar som beridare i professionella stall påverkar omständigheten att ryttaren är verksamhetsägarens dotter inte bedömningen av om hästverksamheten utgör en näringsverksamhet.<sup>136</sup>

Verksamhetsutövarens personliga hästintresse har getts större betydelse i de målen som rör hästverksamheter som är inriktade på ridhästar. Det kan höra samman med att det i hästverksamheter inriktade på trav- eller galopphästar ofta anlitas en extern professionell tränare för hästarnas utveckling alternativt att verksamhetsutövaren själv innehar A- eller B-tränarlicens.<sup>137</sup>

---

<sup>131</sup> Se till exempel Förvaltningsrätten i Malmö, dom 2019-12-06, mål nr 13532-18 och Kammarrätten i Stockholm, dom 2019-02-22, mål nr 6310-18.

<sup>132</sup> Se till exempel Förvaltningsrätten i Stockholm, dom 2018-09-07, mål nr 1384-18 och Förvaltningsrätten i Malmö, dom 2019-12-06, mål nr 13532-18.

<sup>133</sup> Se till exempel Förvaltningsrätten i Stockholm, dom 2018-09-07, mål nr 1384-18 och Kammarrätten i Göteborg, dom 2018-09-14, mål nr 6036-17.

<sup>134</sup> Förvaltningsrätten i Malmö, dom 2019-12-06, mål nr 13532-18.

<sup>135</sup> Kammarrätten i Jönköping, dom 2017-12-22, mål nr 2084-16 (se förvaltningsrättens dom i målet).

<sup>136</sup> Kammarrätten i Jönköping, dom 2017-12-22, mål nr 2084-16.

<sup>137</sup> Se avsnitt 4.4.3.

Av de granskade målen framgår att det i varje fall inte ses som en fördel att verksamhetsutövaren själv eller någon närstående till denne tränar och tävlar hästarna. Om verksamhetsutövaren eller den närstående anses vara en tillräckligt professionell ryttare saknar det personliga hästintresset och släktskapet betydelse. Det är dock inte helt förutsebart hur den bedömningen görs. Att vara ryttare på landslagsnivå har i en del mål inte ansetts vara tillräckligt professionellt, medan en ryttare på hög internationell nivå som även arbetar som beridare i ett externt professionellt stall har ansetts vara tillräckligt professionell.

Även att hästarnas inköpspris och utbildningsgrad i flera fall påverkar bedömningen gör att bedömningen upplevs som oförutsebar. Det kan mycket väl finnas en större vinstmarginal på en häst som är väldigt dyr i inköp än vad det finns för en häst som köps in för ett lågt pris. Som nämnts ovan har domstolen i ett mål ansett att ett inköpspris om 200 000 kronor talat för att den inköpta hästen redan varit förädlad och att det därför talat för att hästverksamheten var att anse som en hobbyverksamhet. När det gäller målet där hästens inköpspris uppgick till 700 000 kronor konstaterade domstolen att det var en omständighet som talade för att hästverksamheten utgjorde en näringsverksamhet. De två domstolarnas bedömningar står i kontrast till varandra och framstår som allt annat än förutsebart.

Som framgått ovan är det personliga hästintresset något som ofta lyfts av domstolarna, men vilken betydelse som hästintresset har är inte alldeles enkelt att avgöra. Att verksamhetsutövaren har ett stort personligt intresse för sin bransch och sitt verksamhetsområde kan tyckas vara en självklarhet, oavsett i vilken bransch verksamhetsutövaren verkar. Å ena sidan konstaterar domstolen att ett genuint hästintresse kan ses som en förutsättning för ekonomisk framgång i branschen, å andra sidan konstaterar domstolen att det genuina hästintresset inte är beroende av att verksamheten ger någon avkastning. Enligt min uppfattning bör verksamhetsutövarens, eller någon närstående till denne, personliga intresse av sin verksamhet inte vara något som tillmäts någon betydelse. I likhet med huruvida verksamhetsutövaren är

beroende av verksamheten för sin försörjning bör det avgörande vara att hästverksamheten bedrivs på ett målmedvetet och seriöst sätt.



# 5 Analys

## 5.1 Inledning

De två följande avsnitten syftar till att besvara uppsatsens tredje och fjärde frågeställning. För att besvara frågeställningarna genomförs en analys mot bakgrund av det som presenterats i framställningens andra kapitel vad gäller rättssäkerheten inom skatterätten och den domstolspraxis som har presenterats och analyserats i uppsatsens fjärde kapitel.

Uppsatsens inledande frågeställning är av deskriptiv karaktär och har besvarats i framställningens tredje kapitel. Den andra frågeställningen har besvarats genom uppsatsens fjärde kapitel. I den sammanfattande slutsatsen som återfinns sist i det här avsnittet presenteras de svar som undersökningen av uppsatsens frågeställningar givit i en kortfattad och mer samlad form.

## 5.2 Problem vid bedömningen av omständigheternas betydelse

Den rättsfallsgranskning som genomförts inom ramen för den här uppsatsens syfte har resulterat i att flera avgörande omständigheter har identifierats. I avsnitt 4.4 har sex olika omständigheter lyfts fram vid bedömningen av om en hästverksamhet ska anses vara näringsverksamhet eller hobbyverksamhet. Det framgår även av avsnittet att omständigheterna i flera fall bedöms på olika sätt i de olika målen. Efter rättsfallsgranskningen är det möjligt att konstatera att bedömningen av omständigheterna är mer enhetlig när det gäller hästverksamheterna som är inriktade på trav- eller galopphästar. Analysen nedan behandlar därför främst de avgöranden som rör hästverksamheter inriktade på tävling, förädling och/eller avel med ridhästar.

Huruvida hästverksamheten går med *underskott* är ensamt den viktigaste omständigheten vid bedömningen. Eftersom underskottet blir mindre avgörande i de fall då hästverksamheten befinner sig i ett *uppbyggnadsskede* är bedömningen av om hur långt ett uppbyggnadsskede kan sträcka sig ytterst viktig. När det gäller bedömningen av om verksamheten befinner sig i ett uppbyggnadsskede varierar de olika domstolarnas bedömning från att acceptera ett uppbyggnadsskede om ett enda beskattningsår till att acceptera ett uppbyggnadsskede om fem år. Domstolarnas bedömning i de granskade målen kan därför varken sägas vara konsekvent eller förutsebar.

*Hästverksamhetens omfattning* lyfts fram i flera mål, men tillmäts inte någon större betydelse i de målen som rör verksamheter som är inriktade på ridhästar. Om det finns väldigt många hästar i verksamheten talar det för att ett vinstsyfte föreligger. I de fall då verksamheten endast haft en eller två hästar krävs att det funnits en tydlig plan för hur verksamheten skulle uppnå ett positivt resultat trots den ringa omfattningen. Efter rättsfallsgranskningen är det möjligt att konstatera att bedömningen av hästverksamhetens omfattning sällan blir problematisk och framstår som en relativt liten del av domstolarnas helhetsbedömning.

Förekomsten av en *professionell ryttare* är en omständighet som ger upphov till vissa bedömningsmässiga svårigheter. I flera av de granskade målen har domstolen haft vissa svårigheter att avgöra vem som ska betraktas som en professionell ryttare. Svårigheten blir uppenbar i det målet där domstolen ansåg att det talade emot att något vinstsyfte förelåg på grund av att den ryttaren som tränat och tävlat hopphästarna saknade tränarlicens. Uppenbarheten består i att det inte krävs någon tränarlicens för att tävla hopphästar, inte ens på den högsta internationella nivån. Det är fullt möjligt att vara en ytterst professionell ryttare och ändå inte inneha någon tränarlicens. För att bedömningen av vem som ska anses vara en professionell ryttare ska bli korrekt krävs att domstolen har en särskild sakkunskap om just den sortens hästverksamhet som är föremål för bedömningen. Det är inte tillräckligt att domstolen har en grundläggande insikt i hur hästverksamheter fungerar, utan

det krävs fördjupad kunskap om varje typ av hästverksamhet. På grund av det höga kunskapskravet som fordras kan bedömningen av omständigheten bli problematisk.

Huruvida verksamhetsutövaren varit *beroende av hästverksamheten för sin försörjning* har i de granskade målen inte gett upphov till några särskilda bedömningssvårigheter. Att verksamhetsutövaren varit anställd på heltid utanför bolaget eller uppnått pensionsålder och därmed uppburit pension har gjort att verksamhetsutövaren inte ansetts vara beroende av verksamheten för sin försörjning. Bedömningen i de granskade målen har saknat subjektiva inslag och har varit konsekvent och förutsebar. Som framgått tidigare i uppsatsen kan det dock finnas anledning att behålla en inkomstkälla utanför hästverksamheten under uppbyggnadsskedet med hänsyn till hästverksamheternas särskilda karaktär.<sup>138</sup> Det gör att omständigheten huruvida verksamhetsutövaren är beroende av verksamheten för sin försörjning bör ges mindre betydelse när det gäller verksamheter som är inriktade på hästar.

Det finns vissa problem när det gäller frågan om verksamhetsutövaren varit tillräckligt *affärsmässig* i sitt sätt att bedriva hästverksamheten. Det är inte helt tydligt hur en affärsplan ska vara formulerad och vad den behöver innehålla för att domstolen ska ge den betydelse vid bedömningen. Samma otydlighet föreligger även i frågan om hästverksamheten marknadsförts i tillräcklig omfattning. När en sådan otydlighet föreligger är risken för en inkonsekvent och oförutsebar rättstillämpning överhängande. Det hade därför varit fördelaktigt med ett förtydligande gällande vad som krävs av verksamhetsutövaren beträffande affärsplanen och marknadsföringens omfattning.

Att det finns ett *personligt intresse hos verksamhetsutövaren eller någon närstående till denne* är något som, i de granskade målen, ofta talat för att hästverksamheten utgör hobbyverksamhet. Bedömningen av omständighetens betydelse har gett upphov till problem i flera mål och domstolarna har

---

<sup>138</sup> Se avsnitt 4.4.4.

i flera fall resonerat på väldigt olika sätt.<sup>139</sup> I bedömningen har domstolen exempelvis beaktat om verksamhetsutövaren eller den närstående är en professionell ryttare, vilken utbildningsgrad och inköpspris de inköpta hästarna haft samt om karaktären på de inköpta hästarna förändrats efter verksamhetsutövarens eller den närståendes utveckling eller behov. Många av omständigheterna som ligger till grund för bedömningen kräver en långtgående kunskap om såväl hästverksamheten i fråga som en hästs egenskaper och utvecklingspotential. Mot bakgrund av det höga kunskapskrav som fordras för att bedömningen ska bli korrekt finns en stor risk att rättstillämpningen blir inkonsekvent och oförutsebar.

### 5.3 Är rättstillämpningen rättssäker?

I skatterättsliga mål finns det anledning att tillmäta rättssäkerheten en särskilt stor betydelse på grund av statens starka ställning gentemot den enskilde. Det har framgått av uppsatsens tidigare avsnitt att de allmänna förvaltningsdomstolarnas bedömningar av de beaktade omständigheterna i många fall skiljer sig åt. Särskilt när det gäller att bedöma uppbyggnadsskedet, förekomsten av en professionell ryttare, verksamhetsutövarens affärsmässighet samt betydelsen av att verksamhetsutövaren eller någon närstående till denne har ett personligt hästintresse finns bedömningsmässiga svårigheter som kan ge upphov till en bristande rättssäkerhet i rättstillämpningen. Eftersom det i många fall inte finns någon enhetlighet i bedömningen av en viss omständighets betydelse kan rättstillämpningen verka oförutsebar för den enskilde. Det innebär att de inblandade parterna har svårt att förutse utgången av målet.

För flera av de beaktade omständigheterna krävs att domaren har särskild sakkunskap om hästar, hästverksamheter, hästsportens tävlingsreglemente etc. för att bedömningen ska bli korrekt. Det gör att det kan bli en väldigt stor skillnad på vilken betydelse en viss omständighet ges beroende på vem

---

<sup>139</sup> Se avsnitt 4.4.6.

som är domare i målet. I slutändan kan det bli helt avgörande vem som dömer i målet och vilken sakkunskap den personen har om hästar. För att problematisera saken ytterligare kan tilläggas att det varken är rimligt eller realistiskt att en domare kan förväntas vara expert inom alla olika områden som kan tänkas hamna på hans bord. Genom sitt utredningsansvar ska domaren se till att målet blir så utrett som dess beskaffenhet kräver, men den största bördan placeras på den skattskyldige som ska visa vilka omständigheter som bör beaktas och vilken betydelse dessa bör ges. Det blir ännu mer betungande i mål där gränsdragningsfrågan till sin natur är svår.

Det finns i många fall även anledning att rikta kritik mot domskälens utformning. I flera av de granskade målen är domskälen tämligen lika och i många fall är domskälen inte särskilt utförliga. Det förekommer även att domstolen inte bemöter samtliga av den enskildes argument och ofta saknas även en tydlig redovisning av hur domstolen har värderat bevisningen i målet.

I nästan alla av de granskade målen har hästverksamheten ansetts utgöra hobbyverksamhet. Det innebär att domstolen i dessa fallen fastställt Skatteverkets beslut. Som framgått av uppsatsens tidigare avsnitt har kritik riktats mot de allmänna förvaltningsdomstolarna gällande att domstolarna är mer benägna att motivera sina beslut på ett utförligt sätt då de ändrar Skatteverkets beslut jämfört med när de fastställer Skatteverkets beslut.<sup>140</sup> Efter rättsfallsgranskningen kan slutsatsen dras att den mer generella kritiken som tidigare riktats mot domstolarnas domskäl även är relevant i de här specifika målen som granskats i uppsatsen.

Precis som att domarens hästkunskapsnivå får stor betydelse vid avgörandet är det även relevant hur stor hästkunskapsnivå den skattehandläggare som hanterat målet har. En skattehandläggare som inte har en tillräcklig kunskapsnivå kan mycket väl driva processen utifrån sin egen personliga bedömning

---

<sup>140</sup> Se avsnitt 2.3.

och i kombination med att domskälen ofta är sparsamt formulerade kan det verka än mer oförutsebart för den enskilde.

Som framgått ovan finns flera aspekter som gör att rättstillämpningen kan bli problematisk ur ett rättssäkerhetsperspektiv. Gränsdragningen mellan näringsverksamhet och hobbyverksamhet regleras i lagstiftningen enbart på ett principiellt plan, bedömningen av specifika omständigheter får därför utvecklas i praxis. Det finns få, eller i vissa fall inga, rättsfall från prejudikatbildande instans och den praxis som skapats i underinstanserna är inte enhetlig. Trots detta är det, i min mening, inte en god lösning att precisera de normer som finns i lagstiftningen ytterligare. Hästverksamheterna kan variera sig på flera olika sätt och omständigheterna som ges betydelse i gränsdragningen mellan närings- och hobbyverksamhet likaså. Om lagstiftningens normer hade preciserats ytterligare hade de blivit alltför begränsande vilket hade resulterat i en stelbent rättstillämpning.

Frågan om hur rättssäkerheten i mål som rör gränsdragningen mellan närings- och hobbyverksamhet i hästverksamheter ska ökas har inget enkelt svar. På grund av att det i många fall krävs en fördjupad kunskap om hästbranschen för att kunna avgöra en viss omständighets betydelse på ett korrekt sätt är det inte möjligt att vidareutbilda de allmänna förvaltningsdomstolarnas domare till denna kunskapsnivå. En objektiv lösning på gränsdragningsproblematiken skulle kunna vara att införa en beloppsgräns för hästverksamhetens omsättning. Om omsättningen låg under beloppsgränsen skulle hästverksamheten utgöra hobbyverksamhet och om omsättningen låg över beloppsgränsen skulle hästverksamheten anses vara en näringsverksamhet. En fast beloppsgräns hade varit förutsebar för den enskilde och enkel att tillämpa för domstolen. Risken med att använda sig av en fast beloppsgräns är att rättstillämpningen skulle bli alltför stelbent. En rimligare lösning hade kanske varit att domstolen i större utsträckning använde sig av sakkunniga från hästbranschen som stöd vid bedömningen av olika omständigheters betydelse.

## 5.4 Sammanfattande slutsats

En verksamhet betraktas som näringsverksamhet i de fall då de tre näringskriterierna; förvärvsverksamhet, yrkesmässighet och självständighet är uppfyllda alternativt då det finns ett innehav av en näringsfastighet. För hästverksamheter är det nästan uteslutande näringskriteriet om förvärvsverksamhet som ifrågasätts. Den objektiva bedömningen av om en hästverksamhet bedrivs med ett vinstsyfte är sällan oproblematiske.

Vid bedömningen av om en hästverksamhet är en närings- eller en hobbyverksamhet beaktas flera olika omständigheter. Bland de viktigaste av dessa kan nämnas förekomsten av underskott, om hästverksamheten befinner sig i ett uppbyggnadsskede, verksamhetens omfattning, förekomsten av en professionell ryttare eller tränare, huruvida verksamhetsutövaren är beroende av verksamheten för sin försörjning, verksamhetsutövarens affärsmässighet och om det finns ett personligt intresse av hästar hos verksamhetsutövaren eller någon närstående till denne.

Det finns flera problem vid de allmänna förvaltningsdomstolarnas bedömning av de olika omständigheternas betydelse. Dels bedöms liknande omständigheter på olika sätt i flera av de granskade målen, dels är bedömningen problematisk på så sätt att det i många fall krävs expertkunskap om hästar för att kunna genomföra bedömningen på ett korrekt sätt. På grund av att de allmänna förvaltningsdomstolarnas praxis framstår som inkonsekvent kan rättstillämpningen kritiseras ur ett rättssäkerhetsperspektiv. En mer preciserad lagstiftning hade dock enligt min uppfattning inte löst problematiken utan hade enbart resulterat i en alltför stelbent rättstillämpning.

## 6 Några avslutande ord

Syftet med denna uppsats har varit att undersöka de allmänna förvaltningsdomstolarnas bedömning av om en hästverksamhet betraktas som hobbyverksamhet eller näringsverksamhet samt granska domstolarnas avgöranden ur ett rättssäkerhetsperspektiv. Under arbetets gång har det visat sig att de allmänna förvaltningsdomstolarnas bedömning av om hästverksamheten ska anses vara en hobbyverksamhet eller en näringsverksamhet inte skett på ett konsekvent sätt samt att förvaltningsrätten och kammarrätten i många fall dessutom varit fåordiga i sin motivering av bedömningen.

Genom framställningens undersökning kan slutsatsen dras att landets allmänna förvaltningsdomstolar bedömer betydelsen av de omständigheter som ges relevans vid bedömningen på väldigt olika sätt. Det finns därför anledning att rikta kritik mot rättstillämpningen ur ett rättssäkerhetsperspektiv. När arbetet nu är avslutat är min förhoppning att uppsatsen kan ge uppmärksamhet åt de brister som identifierats vad gäller rättssäkerheten samt på sikt bidra till en mer enhetlig rättstillämpning.



# Bilaga A

## Hästverksamheter inriktade på trav- eller galopphästar

	Oklara ägar- förhållanden	Underskott	Verksamhetens omfattning	Beroende av verksamheten för sin försörjning	Professionell tränare	Afärsmässigheten (afärsplan, ekonomisk analys och marknadsföring)	Antal hästförsäljningar	Tävlingsfrekvens	Näringsverksamhet
6421-20		X	X	X					Nej
10126-20		X	X		X				Nej
4811-19	X	X	X						Nej
2541-18		X		X	X	X			Nej
3811-18		X				X	X		Nej
3568-18		X	X	X					Nej
332-17		X	X	X	X		X		Nej
656-16		X			X	X		X	Nej
1182-16		X			X	X		X	Nej
615-16		X							Nej
3760-15		X	X		X				Nej

# Bilaga B

## Hästverksamheter inriktade på ridhästar

	Oklara ägar- förhållanden	Underskott	Verksamhetens omfattning	Professionell ryttare	Beroende av verksamheten för försörjning/arbetat behåid	Affärsmässigheten (affärsplan, ekonomisk analys och marknadsföring)	Antal häst- försäljningar	Verksamhetsutövar- en eller närstående till denne har ett stort hästintresse	Gjort investeringar i verksamheten	Tävlingsfrekvens	Vidagit åtgärder för att minska kostnader	Närings- verksamhet
7163-20		X				X						Nej
5365-20		X										Nej
6534-19		X	X									Nej
1384-18		X			X	X		X	X			Nej
13532-18		X			X	X		X				Nej
12289-18		X				X						Nej
6310-18		X				X						Nej
10482-17		X				X		X				Nej
6036-17		X		X	X	X		X				Nej
6297-17	X	X		X				X				Nej
4863-17		X										Nej
3268-17	X	X										Nej
3247-16		X		X		X			X	X		Ja
3030-16		X				X	X					Nej
2084-16		X		X		X				X		Ja
3471-16		X	X	X		X		X		X	X	Ja
9086-16		X			X			X				Nej
3896-16		X			X							Nej
1955-16		X		X								Nej
9599-15		X										Nej
12178-15		X			X	X						Nej
3971-15		X			X	X						Nej
3504-15		X			X							Nej

# Käll- och litteraturförteckning

## Tryckta källor

## Offentligt tryck

## Propositioner

Proposition 1984/85:32	Om riktlinjer för det framtida arbetet mot ekonomisk brottslighet m.m. jämte motioner
Proposition 1989/90:110	Om reformerad inkomst- och företagsbeskattning
Proposition 2008/09:62	F-skatt åt fler
Proposition 2012/13:45	En mer ändamålsenlig förvaltningsprocess

## Statens offentliga utredningar

SOU 1984:15	Ekonomisk brottslighet i Sverige: bakgrund, överväganden, åtgärder: slutbetänkande
SOU 1993:62	Rättssäkerheten vid beskattningen

SOU 2002:74

Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt  
perspektiv

SOU 2014:76

Fortsatt utveckling av  
förvaltningsprocessen och  
specialisering för skattemål

## Övrigt material

Långsiktiga spelregler för hästnäringen: Skriftlig fråga 2020/21:1600 av Per  
Åsling (C)

## Litteratur

Andersson, Mari, Dahlberg, Mattias, Saldén Enérus, Anita och Tivéus, Ulf  
(2021) *Inkomstskattelagen – En kommentar. Del 1*, Norstedts Juridik AB  
[cit. Andersson m.fl. (2021)]

Carlsson, Pål och Lundén, Björn (2015) *Hästverksamhet – praktisk handbok  
för dig med hästföretag*, Björn Lundén Information AB  
[cit. Carlsson och Lundén (2015)]

Hiort af Ornäs, Lena (2011) *Skatterätt: in nuce*, Liber AB  
[cit. Hiort af Ornäs (2011)]

Höglund, Mats (2008) *Taxeringsrevision – Ur ett rättssäkerhetsperspektiv*,  
Jure förlag  
[cit. Höglund (2008)]

Kleerup, Jan och Rosén, Fredrik (2015) *Hästen och skatten*, FAR Akademi AB

[cit. Kleerup och Rosén (2015)]

Korling, Fredric och Zamboni, Mauro (2013) *Juridisk metodlära*, Studentlitteratur AB

[cit. Korling och Zamboni (2013)]

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, Simon-Almendal, Teresa och Persson Österman, Roger (2021) *Inkomstskatt – En lärobok i skatterätt del 1*, Studentlitteratur AB

[cit. Lodin m.fl. (2021)]

## Artiklar

Brockert, Mats 'Därför är förvaltningsdomstolen utsatt för hård kritik'. I: *Svensk skattetidning* 2020:8

[cit. Brockert (2020)]

Brockert, Mats 'Vinstsyftet'. I: *Skattenytt* 1997

[cit. Brockert (1997)]

Hultqvist, Anders 'Om obestämdhetskravet i legalitetsprincipen'. I: *Skattenytt* 2016

[cit. Hultqvist (2016)]

Hultqvist, Anders 'Legalitetsprincipen och lagtolkning – några reflektioner med anledning av 5/6-delsmålet'. I: *Skattenytt* 2013

[cit. Hultqvist (2013)]

Hultqvist, Anders 'Skatteundvikande förfaranden och skatteflykt'. I: *Svensk skattetidning* 2005

[cit. Hultqvist (2005)]

Hultqvist, Anders 'Vad är rättssäker beskattning'. I: *Svensk skattetidning* 1998

[cit. Hultqvist (1998)]

Nevander, Louise och Rosén, Fredrik 'Hästföretagare bedöms i särskild fälla'. I: *Skattenytt* 2019

[cit. Nevander och Rosén (2019)]

Olsen, Lena 'Rättsvetenskapliga perspektiv'. I: *Svensk Juristtidning* 2004

[cit. Olsen (2004)]

Påhlsson, Robert 'Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen'. I: *Skattenytt* 2014

[cit. Påhlsson (2014)]

Påhlsson, Robert 'Om likhet inför skattelag'. I: *Skattenytt* 2004

[cit. Påhlsson (2004)]

Rydin, Urban 'Inkomst av näringsverksamhet – inte alltid näringsverksamhet'. I: *Svensk skattetidning* 2021:3

[cit. Rydin (2021)]

Rydin, Urban och Antonson, Jan 'Beskattning av hästverksamhet'. I: *Svensk skattetidning* 2008:4

[cit. Rydin och Antonson (2008)]

Sandgren, Claes 'Är rättsdogmatiken dogmatisk'. I: *Tidskrift for Rettsvitenskap* 2005

[cit. Sandgren (2005)]

Zila, Josef 'Om rättssäkerhet'. I: *Svensk juristtidning* 1990  
[cit. Zila (1990)]

## Övrigt material

### Dokument från Sveriges Advokatsamfund

Advokatsamfundet, Åtgärder för att förbättra skatteprocessen i stora och komplicerade mål – ökad samsyn mellan inblandade parter 2019  
[cit. Rapport från Sveriges Advokatsamfund (2019)]

Advokatsamfundet, Hemställan om författningsändringar för att stärka rättssäkerheten och förutsebarheten i skatteprocessen  
[cit. Hemställan från Sveriges Advokatsamfund (2021)]

### Myndighetsdokument

Skatteverkets ställningstagande 2007-02-12 ”Avdrag för hästhållning vid innehav av jordbruksfastighet”, Dnr 131 104860-07/111  
[cit. Skatteverkets ställningstagande: Avdrag för hästhållning vid innehav av jordbruksfastighet (2007)]

Skatteverkets ställningstagande 2007-11-07 ”Begreppet innehav enligt 13 kap. 1 § andra stycket IL”, Dnr 131 663003-07/111  
[cit. Skatteverkets ställningstagande: Begreppet innehav enligt 13 kap. 1 § andra stycket IL (2007)]

Skatteverkets ställningstagande 2009-04-08 ”Hästverksamhet – gränsdragningen mellan hobby- och näringsverksamhet”, Dnr 131 342327-09/111

[cit. Skatteverkets ställningstagande: Hästverksamhet – gränsdragningen mellan hobby- och näringsverksamhet (2009)]

Vägledning från Skatteverket 2021 ”Verksamheter av hobbybetonad karaktär”

[cit. Skatteverkets vägledning: Verksamheter av hobbybetonad karaktär (2021)]

## **Elektroniska källor**

<https://www.lantlantbruk.se/lantbruk/hastforetag-klassas-som-hobbyverksamhet/> (hämtad 2021-09-01)

<https://www.tidningenridsport.se/inget-gensvar-fran-regeringen-om-hastforetagares-villkor/> (hämtad 2021-09-01)



# Rättsfallsförteckning

## Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 1963 Fi 1953

RÅ 1964 ref. 9

RÅ 1964 Fi 286

RÅ 1968 not. 509

RÅ 1973 ref. 52

RÅ 1974 ref. 85

RÅ 1987 ref. 56

RÅ 2002 ref. 59

RÅ 2010 ref. 111

HFD 2017 not. 34

# Kammarrätten

Kammarrätten i Göteborg, dom 2010-11-15, mål nr 6375-09

Kammarrätten i Sundsvall, dom 2016-11-29, mål nr 1182-16

Kammarrätten i Stockholm, dom 2016-12-08, mål nr 1955–1959-16

Kammarrätten i Göteborg, dom 2017-03-01, mål nr 3896–3901-16

Kammarrätten i Jönköping, dom 2017-11-28, mål nr 3471–3472-16

Kammarrätten i Göteborg, dom 2017-12-11, mål nr 3268–3271-17

Kammarrätten i Jönköping, dom 2017-12-22, mål nr 2084–2097-16

Kammarrätten i Jönköping, dom 2018-01-29, mål nr 3030–3034-16

Kammarrätten i Jönköping, dom 2018-02-14, mål nr 332–333-17

Kammarrätten i Jönköping, dom 2018-02-26, mål nr 3247-16

Kammarrätten i Göteborg, dom 2018-03-20, mål nr 4863-17

Kammarrätten i Göteborg, dom 2018-09-14, mål nr 6036–6038-17

Kammarrätten i Stockholm, dom 2019-02-22, mål nr 6310-18

Kammarrätten i Jönköping, dom 2019-10-28, mål nr 3811–3812-18

Kammarrätten i Stockholm, dom 2020-05-12, mål nr 6534–6536-19

Kammarrätten i Göteborg, dom 2021-03-16, mål nr 5365–5366-20

Kammarrätten i Göteborg, dom 2021-04-26, mål nr 6421–6422-20

## **Förvaltningsrätten**

Förvaltningsrätten i Karlstad, dom 2016-05-02, mål nr 3504–3509-15

Förvaltningsrätten i Falun, dom 2016-08-26, mål nr 3760–3763-15

Förvaltningsrätten i Göteborg, dom 2016-09-28, mål nr 3971–3972-15

Förvaltningsrätten i Malmö, dom 2016-09-30, mål nr 12178–12182-15

Förvaltningsrätten i Stockholm, dom 2016-10-05, mål nr 9599–9601-15

Förvaltningsrätten i Umeå, dom 2016-11-08, mål nr 615–616-16

Förvaltningsrätten i Jönköping, dom 2017-01-12, mål nr 656–657-16

Förvaltningsrätten i Malmö, dom 2017-04-28, mål nr 9086–9088-16

Förvaltningsrätten i Linköping, dom 2018-05-03, mål nr 6297–6300-17

Förvaltningsrätten i Göteborg, dom 2018-07-05, mål nr 3568–3573-18

Förvaltningsrätten i Stockholm, dom 2018-09-07, mål nr 1384–1389-18

Förvaltningsrätten i Göteborg, dom 2019-04-16, mål nr 10482–10493-17

Förvaltningsrätten i Malmö, dom 2019-10-30, mål nr 12289–12297-18

Förvaltningsrätten i Malmö, dom 2019-12-06, mål nr 13532–13533-18

Förvaltningsrätten i Karlstad, dom 2020-06-16, mål nr 2541-18

Förvaltningsrätten i Stockholm, dom 2020-11-30, mål nr 7163–7168-20

Förvaltningsrätten i Stockholm, dom 2021-05-31, mål nr 10126-20

Förvaltningsrätten i Uppsala, dom 2021-09-07, mål nr 4811–4815-19