



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Lucas Röhr Hansen

# 10 miljoner kr om året - ett medelstort svenskt företag eller en hobbyverksamhet?

-En kritisk granskning av Skatteverkets vägledningar om kryptovalutor

LAGF03 Rättsvetenskaplig uppsats

Kandidatuppsats på juristprogrammet  
15 högskolepoäng

Handledare: Richard Croneberg

Termin: VT2022

## Sammanfattning

Bitcoin har exploderat från att 2008 enbart ha varit en idé, till att det idag är den femtonde största valutan i världen. Även mining har blivit en enorm industri. Trots detta tillämpas de generella reglerna i inkomstskattelagen (1999:1229), vilket innebär att Skatteverkets vägledningar får stor betydelse. Uppsatsens syfte är därför att kritiskt granska Skatteverkets ställningstagande gällande mining av kryptovalutor. Detta sker genom att tillämpa en rättsdogmatisk metod där den juridiska hållbarheten i Skatteverkets gränsdragning mellan hobby och näringsverksamhet granskas. Vidare analyseras detta mot bakgrund av en teori i form av rättssäkerhet med fokus på legalitet och likhet.

I utredningen jämförs Skatteverkets vägledning på området med den praxis som finns i andra branscher gällande gränsdragningen mellan hobby och näringsverksamhet. Rekvisitet yrkesmässigt bör i de flesta fall vara relativt okomplicerat att bedöma medan förvärvsverksamhet troligen är mer komplext. Slutsatsen är att den avgörande faktorn är i första hand möjligheten att gå med vinst. Därefter är viktiga omständigheter intäkternas omfattning samt storleken på och vilket slags investeringar som har gjorts. Vidare finner uppsatsen att myndighetens juridiska bedömning i vissa delar saknar stöd i rättskällorna, se nedan.

I uppsatsen konstateras att Skatteverkets vägledningar i grunden är positiva och bidrar till en likformighet i beskattningen. Emellertid kan den aktuella vägledningen kritiseras då myndigheten har satt upp en kvantitativ gräns (25 bitcoin per år, motsvarande ca 10 miljoner kr) som avviker kraftigt från praxis i andra branscher. Detta problematiseras utifrån legalitetsprincipen eftersom myndigheten är skyldig att tillämpa rättskällevärdet. Vidare leder det till en osaklig olikbehandling mellan branscher som kan strida mot likhetsprincipen. Dessutom behandlar Skatteverket samtliga kryptovalutor likadant – trots att det har framkommit relevanta skillnader mellan dessa. Även detta ifrågasätts utifrån likhetsprincipen.

Uppsatsen föreslår främst att den kvantitativa gränsen borde vara betydligt lägre satt. Vidare bör den formuleras i SEK och inte i bitcoin eftersom den senare är utsatt för tekniska förändringar samt fluktuation i pris.

## Abstract

Bitcoin has developed from 2008 merely being an idea till today being the world's 15th largest currency. Also mining has become an enormous industry. Despite this, the applicable law is the general rules in the Swedish Income Tax Act (1999:1229). During these circumstances, guidance from the Swedish Tax Agency plays a crucial role. The purpose of this thesis is to critically analyze the Swedish Tax Agency's guidance regarding mining of cryptocurrencies. This is done by applying a legal dogmatic method. Furthermore, the guidance is analysed against the background of a theory with focus on the principles of legality and equality before the law.

The report compares the relevant guidance to case law concerning the demarcation of hobby and business activities. The necessary prerequisite of *professionalism* rarely causes problems. However, it is more complicated to assess the prerequisite of *profit motive*. The conclusion is that the decisive factor is whether or not there is a possibility to make financial profit. After that two important circumstances is the extent of the revenue as well as the size of and what kind of costs and investments have been made.

In the thesis it is concluded that guidance from the Swedish Tax Agency in general is positive and contributes to uniformity in the taxation. The relevant guidance can be criticized since the quantitative guideline set by the authority (25 bitcoin per year, equivalent to 10 million SEK) differs greatly from case law within other industries. This fact is questionable based on the principle of legality since the authority is obliged to apply the legal doctrine. Furthermore it leads to discrimination between industries which risks to interfere with equality before the law. Additionally, the Swedish Tax Agency treats all cryptocurrencies the same – even though the dissertation suggests that there exists relevant differences between them. This too is questioned based on equality before the law.

The primary suggestion is that the quantitative guideline should be significantly lower. Moreover, it should be set in SEK instead of bitcoin, since the latter is subject to both technical development as well as fluctuation in price. This can simply be avoided by using SEK instead of bitcoin.

# Innehåll

<b>Sammanfattning</b>	<b>1</b>
<b>Abstract</b>	<b>2</b>
<b>Förkortningar</b>	<b>4</b>
<b>1 Inledning</b>	<b>5</b>
1.1 Bakgrund	5
1.2 Uppsatsens syfte, frågeställningar och avgränsningar	5
1.3 Metod och teori	6
1.4 Material	7
1.5 Forskningsläge	7
1.6 Disposition	8
<b>2 Allmänt om kryptovalutor</b>	<b>8</b>
2.1 Kryptovalutor och mining	8
2.2 Beskattning av kryptovalutor	9
<b>3 Gränsdragningen mellan hobby och näringsverksamhet</b>	<b>10</b>
3.1 Allmänt om gränsdragningen	10
3.2 Näringsverksamhet	11
3.2.1 Yrkesmässigt	11
3.2.2 Förvärvsverksamhet	12
3.3 Tjänst (hobby)	14
3.4 Skatteverkets vägledning om mining av virtuella valutor	15
<b>4 Rättssäkerhetskrav på normgivaren och rättstillämparen</b>	<b>16</b>
4.1 Rättssäkerhet	16
4.1.1 Legalitetsprincipen	16
4.1.2 Likhetsprincipen	17
4.2 Normgivning på skatterättens område	18
4.2.1 Föreskrifter och allmänna råd	18

4.2.2 Skatteverkets vägledningar	19
<b>5 Analys</b>	<b>21</b>
5.1 Gränsdragningen för miningverksamhet	21
5.2 Vilka rättssäkerhetskrav ställs på Skatteverkets vägledningar?	23
5.3 Uppfyller Skatteverkets vägledning rättssäkerhetskraven?	24
5.4 Avslutning	26
<b>Käll- och litteraturlista</b>	<b>27</b>

## Förkortningar

Btc:	Bitcoin
Europakonventionen:	Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna
FEUF:	Fördraget om Europeiska Unionens funktionssätt
FSamlF:	Författningssamlingsförordningen (1976:725)
HFD:	Högsta förvaltningsdomstolen
IL:	Inkomstskattelagen (1999:1229)
Prop.:	Proposition
RF:	Regeringsformen
RÅ:	Regeringsrättens årsbok
SOU:	Statens offentliga utredningar

# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

Kryptovalutor har vuxit från att 2008 enbart ha varit en idé om hur pengar skulle kunna decentraliseras<sup>1</sup>, till att bitcoin idag har ett högre marknadsvärde än svenska kronan och i skrivande stund är det den femtonde största valutan i hela världen.<sup>2</sup> Även mining har blivit en gigantisk industri som konsumerar mer än sju gånger så mycket el som hela Googles verksamhet.<sup>3</sup> Processen innebär i korthet att med hjälp av datorer utvinna kryptovalutor (se vidare avsnitt 2.1).

Trots att kryptotillgångar har blivit större än svenska kronan saknas särskilda regler. Inkomstskattelagen (1999:1229), IL, tillkom långt före både kryptovalutor och mining, men är fortfarande det regelverk som ska hantera denna nya typ av tillgång. I avsaknad av ny lagstiftning och vägledande praxis fyller Skatteverkets styr signaler en viktig funktion. Detta innebär också att den skattskyldige i hög grad får förlita sig på myndighetens bedömning (se avsnitt 3.4 och 4.2.2). En sådan situation är vid gränsdragningen mellan hobby och näringsverksamhet för mining. Den nuvarande ordningen aktualiserar frågan om Skatteverkets vägledning är juridiskt korrekt samt om de uppfyller de rättssäkerhetskrav som ställs på myndigheten.

## 1.2 Uppsatsens syfte, frågeställningar och avgränsningar

Syftet är att kritiskt granska Skatteverkets vägledning gällande mining av kryptovalutor. Uppsatsen ska dels utreda hur de nuvarande reglerna i inkomstskattelagen fungerar vid beskattning av mining, dels undersöka Skatteverkets normgivande verksamhet. Mot bakgrund av ovanstående har följande frågeställningar valts:

1. Hur ska gränsdragningen mellan hobby och näringsverksamhet ske för mining?
2. Vilka rättssäkerhetskrav ställs på Skatteverkets styr signaler utifrån legalitet och likhet?

---

<sup>1</sup> Nakamoto s. 1.

<sup>2</sup> Coinmarketcaps prisstatistik.

<sup>3</sup> Huang, O'Neill, Hiroko.

### 3. Uppfyller Skatteverkets ställningstagande gällande mining av kryptovalutor kraven på legalitet och likhet?

I syfte att få en djupgående undersökning är uppsatsen avgränsad till inkomstskatterätt och tar därför inte upp mervärdesskatterättsliga frågor som aktualiseras. Av tid- och utrymmesskäl behandlar uppsatsen endast kryptovalutor som bitcoin vilka har ett sk proof of work-system. Dessa bygger på att användare frivilligt bidrar med datorkraft för att hålla igång nätverket (se avsnitt 2.1). Slutligen kommer utredningen om rättssäkerhet utgå från rättstillämparens perspektiv samt koncentreras till principerna om legalitet och likhet.

### 1.3 Metod och teori

För att besvara frågeställningarna använder denna uppsats rättsdogmatisk metod. Syftet är att utreda gällande rätt genom att analysera av jurister erkända rättskällor som lagstiftning, rättspraxis, förarbeten och juridisk doktrin.<sup>4</sup> Metoden kan också fylla funktionen att granska huruvida viss juridisk argumentation är hållbar och vilka argument som kan anföras med stöd i rättskällorna.<sup>5</sup> I denna uppsats kommer därför rättsdogmatiken även bidra till att utreda om Skatteverkets vägledning på området är juridiskt korrekt.

Uppsatsen är genomgående skriven i ett kritiskt perspektiv. Därför tillämpas en kritiskt inriktad rättsdogmatik. Även om den huvudsakliga uppgiften är att utreda rättsläget kan samma metod också användas för att ifrågasätta gällande rätt.<sup>6</sup> Resonemang om detta förs i analysen i avsnitt 5. Vidare analyseras Skatteverkets vägledning mot bakgrund av en teori om rättssäkerhet, som i korthet är en modell för hur rätten bör vara utformad och tillämpas.<sup>7</sup> Med hjälp av teoriavsnittet (avsnitt 4) kan Skatteverkets vägledning och nuvarande regelverk analyseras både utifrån gällande rätt och på ett djupare plan utifrån vilka krav rättssäkerheten ställer upp. Legalitet och likhet kommer i avsnittet att utgå från den etablerade definitionen av dessa principer som finns inom litteraturen

---

<sup>4</sup> Kleineman s. 21.

<sup>5</sup> Kleineman s. 27–28.

<sup>6</sup> Kleineman s. 35–36.

<sup>7</sup> Hultqvist s. 2–5.



För att fastställa gällande rätt används inom skatterätten i första hand en objektiv lagtolkningsmetod som tar utgångspunkt i lagens ordalydelse. Om lagtexten ensamt inte ger ett tydligt svar ska i andra hand en subjektiv lagtolkning ske. Denna tolkningsmetod använder sig även av förarbeten för att utreda lagstiftarens syfte.<sup>8</sup> Vidare måste hänsyn tas till rättsstatliga principer, huvudsakligen i form av legalitet och likhet inför lagen.<sup>9</sup> Hur dessa påverkar den skatterättsliga bedömningen redogörs för i avsnitt 4.1.

## 1.4 Material

Avseende teoriavsnittet har främst Hultqvists *Legalitetsprincipen vid inkomstsbeskattningen* samt Pålssons *Likhet inför skattelag* använts för att kartlägga innehållet i de grundläggande rättssäkerhetsprinciperna. Även Pålssons *Riksskatteverkets rekommendationer* har varit av stor vikt för att förstå Skatteverkets roll både som normgivare och rättstillämpare.

När det kommer till utredningen av den aktuella gränsdragningsproblematiken har materialet huvudsakligen bestått av lagtexten tillsammans med den rättspraxis som finns på området. I avsaknad av ny lagstiftning och vägledande praxis har Skatteverkets styrsignaler varit viktiga för att utreda hur kryptovalutor ska beskattas. Denna administrativa praxis har förvisso ett lågt rättskällevärde (se avsnitt 4.2.2), men fyller ändå en viktig praktisk funktion. Riktlinjerna styr myndighetens tillämpning av skattelagen och blir därmed direkt avgörande för den enskildes skattesituation. Vidare har detta material varit viktigt att analysera för att besvara uppsatsens frågeställningar – som till stor del ska undersöka Skatteverkets normgivande verksamhet i ett konkret fall.

## 1.5 Forskningsläge

Pålsson och Hultqvist har skrivit omfattande litteratur om rättssäkerhet på skatterättens område. Särskilt avseende legalitet, likhet och Skatteverkets normgivande verksamhet. När det kommer till juridiken kring kryptovalutor har Elgebrant skrivit det mest framstående verket. Även om Elgebrant har berört beskattning av kryptovalutor är hans forskning inte heltäckande på detta område. Ytterligare ett problem med hans forskning är att hans verk *Kryptovalutor* utkom 2016.

---

<sup>8</sup> Lodin m.fl. s. 597–598.

<sup>9</sup> Lodin m.fl. s. 601.

Den tekniska utvecklingen har sedan dess varit omfattande och även den skatterättsliga bedömningen har förändrats genom HFD 2018 ref. 72 (se avsnitt 2.1.2). Sammanfattningsvis finns det en brist på forskning inom beskattning av kryptovalutor och förhoppningsvis kan denna uppsats bidra till kunskapsläget.

## 1.6 Disposition

I kapitel 2 ges inledningsvis en introduktion till kryptovalutor och den bakomliggande tekniken samt grunderna för beskattningen. Därefter utreds i kapitel 3 den första frågeställningen. Avsnittet undersöker gränsdragningen mellan hobby och näringsverksamhet, både generellt och i det aktuella fallet.

Kapitel 4 fokuserar på den andra frågeställningen, dvs rättsäkerhet. Avsnittet innehåller ett centralt teoriavsnitt som studerar vilka möjligheter Skatteverket har att utfärda normer samt vilka rättssäkerhetskrav som ställs på myndigheten, både som normgivare och rättstillämpare.

I kapitel 5 diskuteras materialet och utifrån detta dras slutsatser kring de tre frågeställningarna.

## 2 Allmänt om kryptovalutor

### 2.1 Kryptovalutor och mining

Kryptovalutor är ett samlingsbegrepp för ett flertal digitala valutor. Olika virtuella valutor skiljer sig åt i flera avseenden, men det gemensamma målet är att minska den statliga kontrollen. Systemet bygger därför generellt sett på decentralisering och drivs gemensamt av flera deltagare istället för av en central aktör. Detta sker genom en blockkedjeteknik där alla transaktioner bokförs i en huvudbok. De största kryptovalutorna är sk dubbelriktade valutasystem, innebärande att de kan växlas både in och tillbaka till en vanlig valuta såsom SEK.<sup>10</sup>

Bitcoin är den största kryptovalutan sett till marknadsvärdet.<sup>11</sup> Nätverket hålls igång genom ”proof of work” med hjälp av att datorer frivilligt löser matematiska problem och gräver fram

---

<sup>10</sup> Elgebrant s. 16–18.

<sup>11</sup> Coinmarketcaps prisstatistik.

nya bitcoins. I utbyte får den som bidrar till nätverket en belöning i form av en viss mängd bitcoin. Denna belöning fluktuerar beroende på priset, antalet miners som tävlar mm. I takt med att priset på bitcoin har ökat har även konkurrensen på marknaden hårdnat, vilket gör att det krävs dyrare och mer avancerad utrustning. Dessutom leder detta till att icke lönsamma miners slås ut.<sup>12</sup> Förutsättningarna skiljer sig dock kraftigt mellan olika kryptovalutor. Exempelvis går det fortfarande att även med billigare utrustning göra en stor vinst på att bryta andra kryptovalutor.<sup>13</sup>

Vidare kräver processen stora mängder energi och därmed tillgång till billig el för att det ska vara lönsamt. För att erhålla en bitcoin krävs motsvarande cirka nio årsförbrukningar el för ett vanligt hushåll.<sup>14</sup> I gränsdragningen mellan näringsverksamhet och hobby har Skatteverket som en riktlinje satt brytande av 25 bitcoin per år (se avsnitt 3.4). I skrivande stund motsvarar detta ett marknadsvärde om 10.8 miljoner kronor.<sup>15</sup>

## 2.2 Beskattning av kryptovalutor

Det saknas särskilda regler för beskattning av kryptovalutor, vilket innebär att de generella reglerna i IL tillämpas. Verksamheten kräver förutom en kapitalinvestering och tillgång till datorkraft också en arbetsinsats. Därför kan mining, enligt Skatteverket, inte beskattas i inkomstslaget kapital, jfr 41 kap. 1-2 §§ IL. Följaktligen beskattas sådana verksamheter främst som hobby i inkomstslaget tjänst, se 10 kap. 1 § 2 st IL. Under förutsättning att den bedrivs yrkesmässigt och med vinstsyfte ska dock beskattning ske som näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § IL. Avdrag för underskott får enligt 12 kap. 37 § IL inte göras om det är fråga om en hobbyverksamhet, men kan sparas i fem år. Intäkten som tas upp, antingen enligt 11 kap. 1 § eller 15 kap. 1 § IL, är marknadsvärdet för valutan när belöningen tas emot. Vid eventuell överskott för miningen måste den skattskyldige betala egenavgifter. Antingen i inkomstslaget tjänst enligt 12 kap. 36 § IL alternativt som näringsverksamhet i enlighet med 3 kap. 1-3 §§ SAL.

---

<sup>12</sup> Huang, O'Neill, Hiroko.

<sup>13</sup> Business Insider, *How to mine cryptos like bitcoin, ether, and doge*.

<sup>14</sup> Huang, O'Neill, Hiroko.

<sup>15</sup> Coinmarketcaps prisstatistik.

Kostnader för att förvärva och bibehålla inkomsten får som utgångspunkt dras av som kostnad, 12 kap. 1 § och 16 kap. 1 § IL.<sup>16</sup>

HFD slog 2018 fast att kryptovalutor klassificeras som andra tillgångar än personliga tillgångar och beskattas därför enligt 52 kap. 3 § IL.<sup>17</sup> Efterföljande värdeförändringar och avyttringar av den erhållna kryptovalutan beskattas således som kapital. Omkostnadsbeloppet blir samma som marknadsvärdet då belöningen erhöles. Dvs samma belopp som tas upp i näringsverksamhet eller tjänst (jfr ovan). Vidare används genomsnittsmetoden i 48 kap. 7 § IL och förluster får enligt 52 kap. 5 § IL bara dras av till 70 %.<sup>18</sup> Undantaget är om kryptovalutan anses vara en lagertillgång i näringsverksamheten utifrån 17 kap. 3 § IL. Skatteverket anser i sina riktlinjer att detta kan vara fallet exempelvis vid utåtriktad växlingsverksamhet.<sup>19</sup> Denna ståndpunkt kan dock ställas i motsats till att pengar aldrig kan utgöra en lagertillgång samt att det inte finns något rättsligt avgörande på området.<sup>20</sup> Ställningstagandet har också ifrågasatts i doktrinen.<sup>21</sup>

### 3 Gränsdragningen mellan hobby och näringsverksamhet

Syftet med avsnittet är att undersöka gränsdragningen mellan hobby och näringsverksamhet generellt samt hur Skatteverket gör denna bedömning i sitt ställningstagande kopplat till mining. De två delarna jämförs sedan i analysen (avsnitt 5) för att granska den juridiska hållbarheten i myndighetens bedömning.

#### 3.1 Allmänt om gränsdragningen

En fysisk person kan beskattas i alla tre inkomstslagen. Vad gäller mining kan det hänföras till inkomstslaget tjänst eller näringsverksamhet (se avsnitt 2.2). En juridisk person beskattas alltid i inkomstslaget näringsverksamhet, vilket framgår av 13 kap. 1-2 §§ IL. Gränsdragningsproblematiken ligger i att utreda om det är en förvärvsverksamhet som bedrivs

---

<sup>16</sup> Skatteverkets ställningstagande, *Beskattning vid mining av bitcoin och andra virtuella valutor m.m.*

<sup>17</sup> HFD 2018 ref. 72.

<sup>18</sup> Skatteverket, *Kryptovalutor*.

<sup>19</sup> Skatteverket, *Kryptovalutor*.

<sup>20</sup> Jfr Lodin m.fl. s. 288.

<sup>21</sup> Ex Elgebrant s. 61–64.

yrkesmässigt och självständigt enligt 13 kap. 1 § IL, eller om verksamheten förvisso bedrivs självständigt men brister vad gäller yrkesmässighet och/eller vinstsyfte, se 12 kap. 37 § IL.

Klassificeringen är viktig att utreda eftersom den får stora skattekonsekvenser för den enskilde. Exempelvis skiljer sig redovisningen åt. I näringsverksamhet ska den ske på bokföringsmässiga grunder enligt 14 kap. 2 § IL, medan i tjänst sker redovisningen i enlighet med kontantprincipen i 10 kap. 8 och 13 §§ IL. Vidare finns det större möjligheter att spara underskott i näringsverksamhet jämfört med tjänst. Dessutom skiljer de sig åt i möjligheten att göra avdrag nästkommande år.<sup>22</sup> Ytterligare en aspekt är möjligheten att göra skattemässiga dispositioner enligt 30 och 34 kap. IL för att utjämna resultatet i en näringsverksamhet, vilket saknas för hobbyverksamheter.

## 3.2 Näringsverksamhet

13 kap. 1 § IL stadgar tre kumulativa rekvisit. En verksamhet ska bedrivas självständigt, yrkesmässigt och med vinstsyfte. Den fortsatta framställningen kommer att utreda rekvisiten *yrkesmässigt* och *vinstsyfte* som är avgörande för gränsdragningen.

### 3.2.1 Yrkesmässigt

Kravet på yrkesmässighet innebär att verksamheten inte ska bedrivas sporadiskt utan måste ha en särskild omfattning, regelbundenhet och varaktighet. Detta kan ske genom väldigt omfattande verksamhet under en kort period.<sup>23</sup> Det kan också ske genom att bedriva en mindre verksamhet under en längre tidsperiod. I praxis har exempelvis fiskeverksamhet med en intäkt på mindre än 8000 kr bedömts som näringsverksamhet. Domstolen lade särskild vikt vid att fisket hade utövats under flera år, men även beloppet ansågs tala i den riktningen.<sup>24</sup>

Bedömningen skiljer sig åt mellan olika slags rörelser och måste göras i det individuella fallet. Exempelvis bedömde HFD att värdepappershandel inte var yrkesmässig trots att det var fråga om mer än 1000 transaktioner och en omsättning på över en miljard kronor. Domstolen, som gjorde

---

<sup>22</sup> Lodin m.fl. s. 100–101 och 12 kap. 37 § IL. Se också 62 kap. 2-3 §§ IL.

<sup>23</sup> Lodin m.fl. s. 247.

<sup>24</sup> RÅ 1982 AA 132.

samma bedömning som Skatterättsnämnden, pekade på den praxis som utvecklats vilken innebär att egenhandel inte klassificeras som näringsverksamhet. Verksamheten måste rikta sig till allmänheten. Därför hänfördes inkomsten till kapital.<sup>25</sup> Domen har kritiserats i doktrinen då den anses leda till en osaklig olikbehandling mellan branscher.<sup>26</sup>

Fallet ovan kan jämföras med en dom från kammarrätten där handel med bitcoin istället ansågs vara näringsverksamhet. Domstolen menade att handeln var omfattande och att försäljningen riktade sig mot allmänheten. Detta eftersom förhandling i vissa fall hade ägt rum mellan säljaren (den skattskyldige) och köparna. Av denna anledning kan bitcoinväxlingen inte jämföras med handel på en börs, vilket innebär att beskattning ska ske i inkomstslaget näringsverksamhet.<sup>27</sup>

### 3.2.2 Förvärvsverksamhet

Rekvisitet förvärvsverksamhet innebär att det ska finnas ett vinstsyfte. Fokus ligger på att det ska finnas ett syfte att gå med vinst. Det avgörande är inte huruvida rörelsen faktiskt gör det eller inte.<sup>28</sup> Däremot har domstolarna i sin praxis bedömt att flera år av underskott i rad talar för att det inte finns något sådant mål.<sup>29</sup> Bedömningen ska göras utifrån objektiva kriterier, dvs inte utifrån den enskildes personliga målsättning med verksamheten. Därför läggs stor vikt vid vilken typ av verksamhet det är. Om den typiskt sett bedrivs för att gå med vinst och riktar sig mot allmänheten (ex en butik) talar det mycket starkt för att det är en näringsverksamhet. I RÅ 1992 ref 21 ansåg domstolen att en leasingverksamhet var en näringsverksamhet trots att de ”inte kunnat gå med vinst”. Motiveringen var att de ändå uppfyllde de tidigare nämnda kraven. Om den däremot normalt främst ska tillgodose personliga mål ställs högre krav för att fastställa ett vinstsyfte.<sup>30</sup>

Generellt sett ligger nivån för vinstsyfte relativt lågt, men det är den enskilde som har bevisbördan för att det är uppfyllt. Bedömningen ska ske utifrån kriterier såsom verksamhetens

---

<sup>25</sup> HFD 2012 not 57. Se också RÅ 1982 Aa 132.

<sup>26</sup> Ex Pålsson, *Principer eller regler? Legalitet och likhet i beskattningen* s. 567.

<sup>27</sup> Kammarrätten i Stockholm, dom 2021-12-20 i mål 4300-21.

<sup>28</sup> Lodin m.fl. s. 245–246.

<sup>29</sup> RÅ 2010 ref 111, RÅ 1968 not. 509.

<sup>30</sup> Lodin mfl s. 245–246, RÅ 1992 ref. 21.

art, omfattning och den enskildes behov av intäkterna för att försörja sig.<sup>31</sup> I doktrinen har lyfts fram att domstolarna tenderar att lägga stor vikt vid verksamhetens omfattning och därmed fokusera på intäkterna.<sup>32</sup> Det finns flera exempel där prejudikatinstansen har ansett att vinstsyfte inte finns, trots att de skattskyldiga har dragit på sig marknadsföringskostnader och liknande. Motiveringen var att vinstsyftet inte var uppfyllt eftersom det inte fanns några intäkter.<sup>33</sup>

Ytterligare en relevant bedömningsgrund är kostnaderna i verksamheten. Detta eftersom en hobbyverksamhet främst har utgifter i form av privata levnadskostnader. Om samtliga kostnader är sådana talar det starkt för att det är en hobbyverksamhet. Motsatsvis bör kostnader som inte är personliga och som den enskilde annars inte hade haft tala för att kravet är uppfyllt.<sup>34</sup>

Däremot förekommer stora skillnader i hur gränsdragningen sker i olika branscher. Vad gäller konstnärsrörelser har Regeringsrätten ansett att även ”obetydliga” intäkter kan vara tillräckligt för att ett vinstsyfte ska finnas. Detta under förutsättning att den skattskyldige bedriver verksamheten på ett yrkesmässigt sätt.<sup>35</sup> När det kommer till hästverksamhet har domstolen tillämpat schabloner; en häst ska som regel inte näringsbeskattas medan tre hästar tyder på ett förvärvssyfte.<sup>36</sup> Även i dessa fall har bedömningen gjorts i det enskilda fallet. Det finns således exempel där även en häst utgjorde näringsverksamhet, eftersom vinsten inte var försumbar samt att hästverksamheten var den enda inkomsten för den enskilde.<sup>37</sup>

Andra relevanta omständigheter i praxis är bl a om den skattskyldige har en viss utbildning eller kompetens som knyter an till verksamheten. Ex vid prövningen av en konstnärlig rörelse poängterade domstolen att den enskilde hade relevanta meriter och utbildning, vilket talar för att det är näringsverksamhet.<sup>38</sup> Vid bedömningen måste domstolen också beakta om verksamheten är nystartad eftersom den första tiden ofta är förlustbringande.<sup>39</sup>

---

<sup>31</sup> SOU 2002:74 s. 83–85.

<sup>32</sup> Brockert s. 603.

<sup>33</sup> Ex RÅ 1959 Fi 2055 och RÅ 1985 Aa 190.

<sup>34</sup> Brockert s. 603.

<sup>35</sup> RÅ 1987 ref 56.

<sup>36</sup> RÅ 1964 ref. 9; RÅ 1964 Fi 286.

<sup>37</sup> RÅ 1973 ref 52.

<sup>38</sup> RÅ 1977 Aa 43.

<sup>39</sup> RÅ 1961 Fi 1760.

Kammarrätten i Jönköping avgjorde 2020 ett mål där gränsdragningen prövades. Skatteverket hade taxerat den skattskyldige ("TJ") i inkomstslaget näringsverksamhet med ett överskott på 3.5 miljoner kr fördelat på två år. Överskottet avsåg mining och växling av kryptovalutor. TJ invände att miningen inte bedrevs kostnadseffektivt samt att kalkylen visade att han inte ens teoretiskt hade kunnat göra en ekonomisk vinst. Av den anledningen utgjorde miningen inte näringsverksamhet. Kammarrätten, som anslöt sig till förvaltningsrättens bedömning, menade att även om det var omöjligt för TJ att ensamt få ett överskott hade han sålt andelar i sin mining-rörelse och på så sätt fått en ekonomisk vinst. Vidare pekade domstolen på att TJ gjorde stora investeringar samt gjorde reklam för sina tjänster till allmänheten. Slutsatsen blev att miningen skulle beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet.<sup>40</sup>

### 3.3 Tjänst (hobby)

Det framgick i propositionen till inkomstskattelagen att ett uttalat mål med inkomstslaget tjänst är att det ska samla upp alla inkomster som inte faller in under annat inkomstslag, men som den skattskyldige ändå tagit emot på grund av sin verksamhet eller egen prestation.<sup>41</sup> Möjligheten till skattefria inkomster är begränsade till de särskilt angivna situationerna som framgår av 8 kap IL. Exempelvis vid förvärv genom arv i 8 kap. 2 § IL.

En hobbyverksamhet är självständig men klassificeras ändå inte som näringsverksamhet på grund av bristande yrkesmässighet eller vinstsyfte, se 13 kap. 1 § IL jfr 12 kap. 37 § IL. Kännetecknande för en hobbyverksamhet är att den skattskyldige praktiserar den självständigt på sin lediga tid.<sup>42</sup> Målet är inte att göra en ekonomisk vinst utan att tillfredställa sin passion eller sina intressen. Eventuellt överskott tas dock upp i inkomstslaget tjänst.<sup>43</sup>

Ett exempel från rättspraxis där en verksamhet har bedömts som hobby kan hittas i RÅ 1992 not 513. Den skattskyldige hade plockat och sålt vilda blommor till ett värde om 4333 kr.

---

<sup>40</sup> Kammarrätten i Jönköping, dom 2020-10-27 i mål 3770-19.

<sup>41</sup> Prop. 1989/90:110 del 1 s. 308.

<sup>42</sup> SOU 2002:74 s. 83–84.

<sup>43</sup> Lodin m.fl. s. 119.



Regeringsrätten menade att verksamheten var av sådan tillfällig natur att den inte ska falla in under näringsverksamhet.<sup>44</sup>

Kravet på att förvärvsverksamheten måste vara yrkesmässig innebär även en avgränsning mot tillfälliga verksamheter. Enbart en yrkesmässig verksamhet ska beskattas som näringsverksamhet medan tillfälliga verksamheter tas upp i inkomstslaget tjänst. Exempelvis har kortvarigt författarskap hänförs till inkomstslaget tjänst.<sup>45</sup>

### 3.4 Skatteverkets vägledning om mining av virtuella valutor

Skatteverket har i ett ställningstagande från 2015 beskrivit sin rättsliga syn på mining. Riktlinjerna är utformade utifrån bitcoin men samma bedömning ska göras även för andra virtuella valutor. Ställningstagandet bygger på premissen att ”vinst normalt inte kan anses möjlig att nå”. Därför ska beskattning regelmässigt ske som hobbyverksamhet i inkomstslaget tjänst. Endast undantagsvis anses det vara näringsverksamhet.<sup>46</sup>

Emellertid pekas några centrala faktorer ut som ska användas som vägledning för när mining kan vara en näringsverksamhet. Generellt sett gäller att sannolikheten för att miningen får ett ekonomiskt överskott ska jämföras med kostnaderna. Tre kriterier anses särskilt vägledande:

\*Att verksamheten bedrivs regelbundet på ett professionellt och kostnadseffektivt sätt över en längre tidsperiod med ändamålsenlig utrustningen.

\*Att verksamheten kan förväntas ge ett överskott sett över hela den ekonomiska kalkylperioden.

\*Att utrustningens beräkningskapacitet kan antas generera mer än 25 bitcoin årligen (eller motsvarande värde i form av transaktionsavgifter eller annan virtuell valuta).<sup>47</sup>

Motsatsvis drar Skatteverket slutsatsen att en mindre verksamhet som inte kan förväntas gå med vinst är en hobbyverksamhet. Oavsett om miningen beskattas i tjänst eller näringsverksamhet ska efterföljande värdeförändringar och avyttringar tas upp i inkomstslaget kapital (jfr avsnitt 2.2).<sup>48</sup>

---

<sup>44</sup> RÅ 1992 not 513.

<sup>45</sup> RÅ 1977 ref. 27.

<sup>46</sup> Skatteverkets ställningstagande, *Beskattning vid mining av bitcoin och andra virtuella valutor m.m.*

<sup>47</sup> Skatteverkets ställningstagande, *Beskattning vid mining av bitcoin och andra virtuella valutor m.m.* avsnitt 4.3.

<sup>48</sup> Skatteverkets ställningstagande, *Beskattning vid mining av bitcoin och andra virtuella valutor m.m.* avsnitt 4.3.

## 4 Rättssäkerhetskrav på normgivaren och rättstillämparen

Skatteverket hanterar bristen på ny lagstiftning och vägledande praxis bl a genom att utge styrsignaler som tydliggör myndighetens uppfattning i en viss skattesituation. Se exempelvis föregående avsnitt 3.4. Följande avsnitt utreder vilka rättssäkerhetskrav som ställs på Skatteverket i det sammanhanget, både som rättstillämpare och normgivare. Resultatet diskuteras i analysen (avsnitt 5) för att utröna om det aktuella ställningstagandet uppfyller de krav som ställs upp.

### 4.1 Rättssäkerhet

#### 4.1.1 Legalitetsprincipen

Legalitetsprincipen inom skatterätten har ingen klar definition, men anses inom doktrinen vara uttryckt i 1 kap. 1 § 3 st. regeringsformen, RF. Bestämmelsen anger att den offentliga makten ska utövas under lagarna. Principen anses speciellt viktig inom den offentliga rätten och motiveras av bl a förutsebarhet och rättssäkerhet. Vad gäller skatterätten är det centrala kravet ett föreskriftskrav, vilket anses följa av 2 kap. 10 § 2 st. RF jämte 8 kap. 2-3 §§ RF. Av principen följer också ett delegationsförbud och ett retroaktivitetsförbud. Vidare innebär detta ett förbud mot analog tillämpning av skattelag och det bör även innebära att skatterättsliga regler generellt sett ska tolkas restriktivt.<sup>49</sup>

Föreskriftskravet innebär också, enligt Pålsson, ett bestämdhetskrav. Regeln får inte vara allt för vag eftersom den enskilde ska kunna förutse sin skattesituation. Samtidigt kan en öppen lagregel vara nödvändig för att ge rättstillämparen utrymme att anpassa tillämpningen i det enskilda fallet. Principen förbjuder således inte tolkning, exempelvis utifrån förarbeten, men den måste ha ”objektivt stöd i lagtextens ordalydelse”. Vidare poängterar Pålsson legalitetsprincipens ”andra sida”, dvs att skattemyndigheterna är skyldiga att ta ut skatt om lagen fordrar detta. Denna sida motiveras både av fiskala skäl men främst av likabehandlingsskäl.<sup>50</sup>

---

<sup>49</sup> Hultqvist s. 73–74 och 93.

<sup>50</sup> Pålsson, *Konstitutionell skatterätt* s. 34–35 och 92–93.

Inom doktrin och praxis har legalitetsprincipen givits en hög status, vilket främst har motiverats med rättssäkerhetsskäl.<sup>51</sup> HFD har i sin lagtolkning lagt stor vikt vid legalitet och vid ett flertal tillfällen (se ex RÅ 1999 ref. 62 och RÅ 1999 not. 245) har rättsäkerheten fått stå före intresset av beskattning. Diskussionen verkar därför främst handla om hur långt principen ska utsträckas och vilka konsekvenser detta får.<sup>52</sup> Hultqvist menar exempelvis att föreskriftskravet sträcker sig till ”mängden rimliga tolkningar” inom regeln. Vidare betyder detta att HFDs domar presumeras vara ”rimliga” och att den valda tolkningen blir normgivande. På så sätt specificerar prejudikat skatterättsliga normer.<sup>53</sup>

Hultqvists uppfattning av legalitetsprincipen har emellertid ifrågasatts. Exempelvis menar Tjernberg istället att ”domaren bör försöka finna ut vad lagstiftarens syfte var med regeln, såsom den kommit till uttryck i formuleringen”. Enligt denna metod kan rättstillämparen även söka ledning i systematiken och till viss del i förarbetena. Tjernberg hänvisar bland annat till HFD 2011 ref. 79 där lagregeln inte ensam gav stöd för att ta ut skatt, men domstolen ändå menade att regeln vid en systematisk tolkning ger stöd för att beskatta den enskilde.<sup>54</sup>

#### 4.1.2 Likhetsprincipen

Likhetsprincipen ställer krav både på lagstiftaren och på rättstillämparen. Utgångspunkten är 1 kap. 9 § RF som stadgar likhet inför lagen. För lagstiftarens del begränsar emellertid regeln inte möjligheten att särbehandla olika grupper. Istället är det politikens roll att göra en avvägning mellan olika grupper och intressen.<sup>55</sup> De huvudsakliga begränsningarna för lagstiftningens del framgår istället av de grundläggande fri- och rättigheterna i 2 kap. 1 § RF och diskrimineringsförbudet i art 14 i Europakonventionen.<sup>56</sup> Lagstiftaren är även begränsad av den internationella rätten. Exempelvis innebär EU-rätten, särskilt fördraget om Europeiska Unionens funktionssätt (FEUF), ett förbud mot diskriminering (art 18 FEUF) men också att lagstiftaren måste upprätthålla den fria rörligheten för bl a kapital (art 63 FEUF).

---

<sup>51</sup> Ex Hultqvist s. 86 och Tjernberg s. 170.

<sup>52</sup> Tjernberg, s. 170.

<sup>53</sup> Hultqvist s. 332.

<sup>54</sup> Tjernberg s. 173–175.

<sup>55</sup> Pålsson, *Likhet inför skattelag* s. 47–49. Se också prop. 1975/76:209 s. 98–99 om lagstiftarens makt.

<sup>56</sup> Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna, se också lag 1994:1219.

Däremot vad gäller domstolar och förvaltningsmyndigheter är de enligt 1 kap. 9 § RF skyldiga att iaktta likhetsprincipen och får inte utan rättsligt stöd diskriminera. Den största konsekvensen inom skatterätten är, enligt Pålsson, att Skatteverket måste beakta principen. Detta gäller dels i det enskilda fallet, dels i myndighetens uttalanden såsom allmänna råd. Skatteverket måste tillämpa rätten enhetligt och konsekvent och får i princip inte särbehandla en viss grupp av skattskyldiga.<sup>57</sup>

Likhetsbedömningen innebär att rättstillämparen är skyldig att behandla lika fall lika och olika fall olika. Diskussionen gällande likhetsprincipen handlar inte om principen existerar eller inte. Istället handlar den om när två fall är tillräckligt lika för att behandlas lika – eller så olika att de inte ska behandlas lika. Pålsson nämner två faktorer som är viktiga att beakta för att få likvärdiga bedömningar och som är särskilt relevanta för den här uppsatsen. För det första att *schabloner* inte får användas på ett mekaniskt sätt som leder till att olika fall behandlas lika. För det andra måste det beaktas när en regel ska appliceras på olika *branscher*, även om en viss olikbehandling kan vara saklig utifrån relevanta skillnader mellan olika branscher.<sup>58</sup>

## 4.2 Normgivning på skatterättens område

### 4.2.1 Föreskrifter och allmänna råd

Föreskrifter på skatterättens område är som utgångspunkt en del av det obligatoriska lagområdet och meddelas därför av riksdagen genom lag, vilket framgår av 8 kap. 2-3 §§ RF. Viss delegation till regeringen är dock möjlig genom 8 kap. 4-5 §§ RF, bl a vad gäller anstånd och när en lag ska träda i kraft. Däremot när det gäller allmänna råd är alla myndigheter fria att lämna sådana även utan ett bemyndigande. Trots det är myndigheten skyldig att i varje fall grundligt överväga om det är nödvändigt att lämna sådana råd.<sup>59</sup>

---

<sup>57</sup> Pålsson, *Likhet inför skattelag* s. 49–50.

<sup>58</sup> Pålsson, *Likhet inför skattelag* s. 44–45.

<sup>59</sup> Prop. 1983/84:119 s. 7 och 111.

Allmänna råd definieras i 1 § författningssamlingsförordningen (1976:725), FSamlF, och är enligt lagtexten ”generella rekommendationer om tillämpningen av en författning”. Råden ska vara generella handlingsregler för enskilda men är varken en författning eller bindande. Vidare kan råden fylla funktionen att skapa en konsekvent tillämpning av en regel.<sup>60</sup>

#### 4.2.2 Skatteverkets vägledningar

Skattemyndigheterna bestod fram till 2004 av tio regionala myndigheter och en central enhet i form av Riksskatteverket. Genom skattemyndighetsfusionen 2004 skapades Skatteverket med ansvar för hela landet. Ett tungt argument för att centralisera skattemyndigheterna var att få en mer enhetlig och likformig beskattning. Genom detta skulle det inte längre ske olika bedömningar lokalt, särskilt eftersom de lokala kontoren inte längre är självständiga.<sup>61</sup>

Enligt avsnitt 4.2.1 kan Skatteverket lämna allmänna råd, vilka de betecknar bl a som allmänna vägledningar eller ställningstaganden. I doktrinen benämns de med ett samlingsnamn som administrativ praxis eller styrsignaler. De mest centrala syftena med dessa är dels att uppnå en effektivitet i beskattningen, dels att få likformighet. Styrsignalerna är därför ett viktigt verktyg för att iaktta likhetsprincipen (se avsnitt 4.1.2).<sup>62</sup>

Påhlsson har i sin forskning lyft fram vissa principiella problem. För det första måste styrsignalerna vara så tydliga att de bidrar till en större klarhet än vad enbart lagtexten ger. För det andra måste myndigheten tydligt skilja på gällande rätt (de lege lata) och verkets egen tolkning (de sententia ferenda). Exempelvis bör Skatteverket dela upp styrsignalen i två delar så det är tydligt för läsaren vem som säger vad. För det tredje är det av stor vikt att legalitetsprincipen följs. Rådet måste ligga inom ramen för lagtextens ordalydelse. I praktiken har detta, enligt Påhlsson, många gånger lett till att tolkningen ”framstår som tämligen generös” för de skattskyldiga.<sup>63</sup>

---

<sup>60</sup> Ds 1989:77 s. 29–30.

<sup>61</sup> Påhlsson, *Likhet inför skattelag* s. 175–176.

<sup>62</sup> Påhlsson, *Likhet inför skattelag* s. 174–175.

<sup>63</sup> Påhlsson, *Likhet inför skattelag* s. 186–194.

Vägledningarna är inte bindande. Dvs domstolarna är inte tvungna att tillämpa rekommendationerna. I praktiken får de ändå betydelse på två sätt. Prejudikatinstansen har visat sig benägen att ta hänsyn till rekommendationerna. Detta har synts i flera motiveringar där domstolen har stått fast vid Skatteverkets rekommendationer eller schabloner.<sup>64</sup> På så sätt upphöjs rättskällevärdet hos dessa som en del av prejudikatet.<sup>65</sup> Vidare finns starka argument, exempelvis likformighet och förutsebarhet för den enskilde, för att Skatteverket ska följa sin egen vägledning. Detta trots att de formellt sett inte är bindande.<sup>66</sup>

Skatteverkets administrativa praxis kan också ge upphov till *berättigade förväntningar* hos den enskilde om att bli beskattad i överensstämmelse med myndighetens styr signaler eller dess administrativa praxis.<sup>67</sup> Regeringsrätten har exempelvis i fråga om Riksskatteverkets schabloner uttryckt att de ska tillämpas ”om inte förhållandena i det särskilda fallet väsentligen avviker från normalfallet”.<sup>68</sup> Vidare menar Pålsson att det finns visst stöd för att berättigade förväntningar medför att praxis som har tillämpats under en längre tid bör fortsätta följas fram tills ny lagstiftning antas.<sup>69</sup>

Vid utformandet av sina styr signaler måste myndigheten förhålla sig till legalitetsprincipen (se avsnitt 4.1.1). I praktiken innebär detta att Skatteverket ska tillämpa rättskällevärdet och att en regel aldrig får utsträckas utanför sitt kärnområde. Vid brister i lagstiftningen måste detta ytterst drabba just lagstiftaren och inte den enskilde. Vidare ska Skatteverket inte heller lämna en rekommendation som är mer gynnsam för den skattskyldige än vad lagen föreskriver. Detta kan härledas till att maktutövningen ska vara lagbunden för att uppnå effektivitet och förhindra godtycke. Dessutom skulle det leda till att olika grupper särbehandlas, vilket strider mot likhetsprincipen (se avsnitt 4.1.2).<sup>70</sup> Trots detta får rekommendationer av den här typen ofta full genomslagskraft. Den enskilde undviker att överklaga när den har fått ett gynnande beslut

---

<sup>64</sup> Ex RÅ 1975 ref. 95 och RÅ 1985 1:5.

<sup>65</sup> Pålsson, *Riksskatteverkets rekommendationer* s. 118–120. Se också Hultqvist s. 177.

<sup>66</sup> Pålsson, *Riksskatteverkets rekommendationer* s. 144–145.

<sup>67</sup> Pålsson, *Likhet inför skattelag* s. 215.

<sup>68</sup> RRK R 1976 1:7.

<sup>69</sup> Pålsson, *Likhet inför skattelag* s. 216–218.

<sup>70</sup> Pålsson, *Riksskatteverkets rekommendationer* s. 127–137.

samtidigt som myndigheten sällan överklagar ett beslut där deras egen praxis har följts. På så sätt prövas detta aldrig rättsligt och regleringen får full effekt.<sup>71</sup>

## 5 Analys

### 5.1 Gränsdragningen för miningverksamhet

Skillnaden mellan hobbyverksamhet och näringsverksamhet beror på om rekvisiten *yrkesmässig* och *förvärvsverksamhet* är uppfyllda. Båda två kan aktualiseras vad gäller mining av kryptovalutor. Yrkesmässigheten borde generellt sett vara mer okomplicerad. I fallet från Kammarrätten i Jönköping gällande mining diskuterades aldrig denna fråga. Domstolen konstaterade kort att det var uppfyllt. Under förutsättningen att verksamheten inte bara bedrivs under en kortare tid bör kraven allmänt sett vara uppfyllda. Prejudikatinstansen har i sin praxis även lagt vikt vid att intäkter av en viss storlek talar för yrkesmässighet. Denna gräns är i praxis relativt låg, exempelvis i ett fall redan vid 8000 kr under ett år. Även om dessa fall är från andra branscher bör de ge en fingervisning kring bedömningen. En miningverksamhet som bedrivs under en inte obetydlig tid och som har en intäkt på exempelvis 0.1 bitcoin (motsvarande ca 40 000 kr) kommer troligen i de allra flesta fall anses vara yrkesmässig.

Mer problematisk är gränsdragningen vad gäller rekvisitet *förvärvsverksamhet*. För att detta ska vara uppfyllt krävs att det vid en bedömning av objektiva kriterier finns ett vinstsyfte. En utgångspunkt är om den typ av verksamhet som bedrivs normalt sett riktar sig till allmänheten och bedrivs för att gå med vinst. Mining riktar sig inte till allmänheten, men med tanke på hur konkurrensutsatt branschen är och kravet på investeringar talar det för att det regelmässigt finns en målsättning att göra en ekonomisk vinst snarare än att uppfylla en personlig passion.

Vid en studie av praxis, ex RÅ 1959 Fi 2055 och RÅ 1985 Aa 190, framkommer att domstolarna ofta lägger fokus på hur stora intäkter som finns. Stora intäkter talar mycket starkt för att vinstsyfte finns, medan obefintliga intäkter sällan uppfyller kraven. Således kan konstateras att det är relevant att titta på hur stor mängd kryptovalutor som bryts samt värdet på dessa.

---

<sup>71</sup> Pahlsson, *Riksskatteverkets rekommendationer* s. 389.

Även kostnader är en viktig bedömningsgrund. Vad gäller mining flyter dessa kostnader ofta ihop med privata levnadskostnader. Exempelvis är den största utgiften elektricitet – vilket både är en utgift i verksamheten och rent privat. Kostnaderna kan dock ge viss ledning om elförbrukningen är flera gånger högre än vad den annars hade varit. För att bryta blott 0.1 btc skulle ett vanligt hushåll behöva fördubbla sin elförbrukning. Detta är en utgift som den skattskyldige annars inte hade haft och talar därför för att vinstsyfte finns.

Utifrån kammarrättens dom kan slutsatsen dras att det troligen krävs att miningen bedrivs på ett kostnadseffektivt sätt och ger en, åtminstone teoretisk, möjlighet att göra en ekonomisk vinst. En annan viktig faktor är om det har skett stora investeringar. Något som även talar för att rekvisitet yrkesmässigt är uppfyllt.

Ett problem är emellertid att domstolarna i sin praxis har gjort olika bedömningar i olika branscher. Exempelvis har kravet på intäkter i konstnärsverksamhet ställts väldigt lågt medan det tvärtom är mycket svårt för en hästägare att få sin verksamhet klassificerad som en näringsverksamhet. En konstnär som har ”obetydliga intäkter” kan bli beskattad i näringsverksamhet medan en hästverksamhet med flera gånger större intäkter inte blir det. Denna praxis kan kritiseras utifrån likhetsprincipen, som innebär att lika fall ska behandlas lika. Principen aktualiseras ofta när bedömningar ska göras i olika branscher. Det hade varit önskvärt med en mer principiell diskussion av domstolen när de olikbehandlar branscher på detta sätt. I annat fall är det svårt för läsaren att förstå vilka relevanta skillnader som motiverar detta.

Sammanfattningsvis är bedömningen av *yrkesmässigt* relativt oproblematiskt. Givet att verksamheten inte bedrivs i en väldigt liten skala och under en kort period, vilket sällan är fallet, kommer denna vara uppfyllt i de flesta fallen. Vad gäller *förvärvsverksamhet* verkar det utifrån den praxis som finns att vissa utpekade faktorer är avgörande för bedömningen. För det första är det centralt att det finns en möjlig chans att verksamheten går med vinst. I annat fall borde det vara mycket svårt att bevisa vinstsyfte. För det andra kommer omfattningen på intäkterna att ge en tydlig fingervisning. För det tredje och sista kommer en miningverksamhet med vinstsyfte att ha stora kostnader och investeringar som den skattskyldige annars inte hade haft.



## 5.2 Vilka rättssäkerhetskrav ställs på Skatteverkets vägledningar?

Avseende fråga 2 går det att slå fast att Skatteverket med stöd av FsamlF har rätt att lämna allmänna råd i form av ställningstaganden och vägledningar. Både förarbetena till lagen och Pålsson tar upp att sådana råd är betydelsefulla för att iaktta likhetsprincipen. Skatteverket inte bara kan utan bör meddela styrsignaler för att få en effektivitet och likformighet i beskattningen. Detta väcker emellertid frågan om vilka grundläggande rättssäkerhetskrav som ställs på myndighetens vägledningar.

Legalitetsprincipen styr såväl Skatteverkets rättstillämpande som normgivande verksamhet. Principen innebär att myndigheten måste ha lagstöd för sina vägledningar. I bredare bemärkelse innebär detta att de ska tillämpa rättskälleläran. Vidare finns ett bestämdhetskrav, innebärande att en lagregel inte får vara allt för vag. Detta begränsar i sin tur möjligheten till tolkning av lagregler. Dock går åsikterna inom doktrinen isär gällande hur långt det är möjligt att tolka skattelag. Hultqvist menar att alla ”rimliga tolkningar” är acceptabla medan Tjernberg förespråkar att rättstillämparen ur ordalydelsen ska söka ut lagstiftarens syfte med lagstiftningen. Båda uppfattningarna förefaller ha visst stöd i praxis. Mot bakgrund av att förarbeten generellt har en svag ställning som rättskälla på skatterättsens område går det dock att ifrågasätta om lagstiftarens syfte ska ha en sådan avgörande betydelse. Rättssäkerheten motiveras av förutsebarhet och i slutändan borde oklarheter inte gå ut över den skattskyldige (in dubio contra fiscum).

Ytterligare en viktig aspekt är att styrsignalerna måste beakta likhetsprincipen. Vissa principiella problem aktualiseras i det här sammanhanget. Skatteverket använder ofta schabloner, men dessa måste tillämpas med en viss försiktighet så att inte två olika fall behandlas lika. Dessutom finns det en risk för osaklig olikbehandling mellan olika branscher när Skatteverket lämnar olika vägledningar för olika branscher. Förvisso skapar detta en större tydlighet och förutsebarhet för den skattskyldige. Samtidigt riskerar de olika styrsignalerna att olikbehandla näringsgrenar även om det inte finns några relevanta skillnader som motiverar detta.

Även en vägledning som framstår som gynnande för den enskilde är diskutabel. Här aktualiseras legalitetsprincipens andra sida – dvs att staten är skyldig att ta ut skatt i de fall som lagen

föreskriver detta. För att en vägledning ska prövas rättsligt krävs emellertid att någon av parterna är missnöjda, vilket sällan är fallet i denna situation. Detta väcker även den större frågan kring vem som granskar myndighetens vägledning. Det är olyckligt om denna typ av styrsignaler i praktiken avviker från gällande rätt och på så sätt får funktionen av ny lagstiftning som dessutom aldrig får en rättslig prövning. Skatteverket måste vid utgivandet av sina vägledningar förhålla sig till rättskälleläran och inte inta rollen som lagstiftare.

### 5.3 Uppfyller Skatteverkets vägledning rättssäkerhetskraven?

Vid utformandet av sina styrsignaler måste Skatteverket, vilket konstaterats ovan, förhålla sig till legalitetsprincipen. I bred bemärkelse innebär det att myndigheten ska tillämpa rättskälleläran. Det aktuella ställningstagandet kan granskas utifrån detta. Flera kriterier verkar ha stöd i rättskällorna. Utgångspunkten enligt myndigheten är att chansen att göra ekonomisk vinst ska ställas i förhållande till kostnaderna. Både vinstmöjligheten och storleken på kostnaderna har i praxis varit två viktiga faktorer som pekar på att det är en näringsverksamhet. Kriteriet att verksamheten bedrivs ”regelbundet på ett professionellt och kostnadseffektivt sätt” är relevanta både för yrkesmässighet (varaktighet, viss omfattning) och förvärvsverksamhet (professionellt och kostnadseffektivt).

Viss kritik kan emellertid riktas mot kriteriet ”utrustningens beräkningskapacitet kan antas generera mer än 25 bitcoin årligen”. Det är svårt att se vilket juridiskt stöd myndigheten har för detta. Exempelvis har intäkter så små som 8000 kr eller rent av ”obetydliga intäkter” varit tillräckliga. I avsnitt 5.1 slogs fast att flera faktorer är relevanta för att dra gränsen, där intäkterna endast är en av dessa. Det går därför att ifrågasätta hur meningsfullt det är att sätta en kvantitativ gräns på så sätt som har skett. I vilket fall förefaller en av Skatteverket uppsatt gräns på ca 10 miljoner kr per år vara långt ifrån gällande rätt. Ställningstagandet kan problematiseras ytterligare eftersom det inte på ett tydligt sätt skiljer mellan gällande rätt (*de lege lata*) och deras egen tolkning (*de sententia ferenda*). Det är därför svårt att följa myndighetens resonemang som har lett fram till denna gräns.

Gränsdragningen vid 25 btc syftar huvudsakligen på yrkesmässigheten. Utifrån praxis är det i och för sig rimligt att ha någon typ av schablon eller kvantitativ riktlinje för att bedöma

omfattningen och varaktigheten av en viss verksamhet. Däremot tycks gränsen vara orimligt högt satt i förhållande till hur den sätts i andra branscher.

Det är värt att poängtera att vägledningen är från 2015. Vid denna tidpunkt var det möjligen så att 25 btc i högre grad motsvarade gränsdragningen som har skett i andra branscher. Emellertid har priset sedan dess ökat med mer än 100 gånger. På grund av den tekniska utvecklingen inom kryptovalutor samt volatiliteten i priset är det dock mer lämpligt att sätta riktlinjen i svenska kronor. Att förutsättningarna för miners skulle förändras kraftigt var även Skatteverket medvetna om 2015 då de bland annat tog upp att över tid kommer både svårighetsgraden och konkurrensen på denna marknad att öka. Således borde riktlinjen sättas i svenska kronor för att undvika att behöva ta hänsyn till ändrade förutsättningar och fluktuation i pris.

En förklaring kan vara att Skatteverket utgår från att ”vinst normalt inte kan anses möjlig att nå”. Om premissen stämmer borde det, enligt ovan, mycket sällan bedömas som en näringsverksamhet. I sådant fall är det rimligt att ha en högt satt gräns för intäkterna. Problemet är att Skatteverket i sin vägledning klumpar ihop bitcoin med alla andra kryptovalutor, även fast dessa skiljer sig mycket åt avseende de investeringar som krävs samt möjligheten att göra ekonomisk vinst. Trots detta bedöms alla virtuella valutor på samma sätt. Uppsatsen har visat att det i och för sig kan vara svårt att få lönsamhet vid mining av bitcoin – men att det fortsatt finns stora möjligheter att göra ekonomisk vinst på andra kryptovalutor. Likhetsprincipen innebär att olika fall inte ska behandlas lika, men fastän att det finns relevanta skillnader mellan olika kryptovalutor är riktlinjen samma för alla.

Det finns en generell svårighet att uppfylla likhetsprincipen vid den aktuella gränsdragningen, vilket har diskuterats i avsnittet ovan. Denna utmaning blir särskilt tydlig vid en granskning av det aktuella ställningstagandet. Som har påpekats ovan verkar Skatteverket inte ha något starkt juridiskt stöd för sin riktlinje. Detta leder även till en osaklig olikbehandling mellan olika branscher. Det finns stora skillnader mellan en konstnärsverksamhet och mining, men är de så stora att gränsen ska sträcka sig från ”obetydliga intäkter” till ca 10 miljoner kr? Om myndigheten menar att det finns sådana relevanta särkillnader bör de föra fram vilka argument det finns för detta.

Konsekvenserna av en problematisk vägledning blir stora för den enskilde. Det finns en överhängande risk att den skattskyldige får berättigade förväntningar att beskattas i exempelvis inkomstslaget tjänst, men att Skatteverket sedan avviker från sin styrsignal då den inte överensstämmer med gällande rätt. Detta leder till en bristande förutsebarhet, vilket i sin tur är grunden till de berörda principerna. Även om styrsignalen skulle uppfattas som gynnande kan en beskattning i enlighet med denna problematiseras utifrån legalitetsprincipens andra sida. Skattemyndigheterna är skyldiga att ta ut skatt i enlighet med lagen. Detta är viktigt både för att få en effektivitet i beskattningen men även för att uppfylla likhetsprincipen. Att positivt särbehandla ett skattesubjekt leder samtidigt till en osaklig orättvisa i förhållande till ett annat skattesubjekt.

#### 5.4 Avslutning

Sammanfattningsvis kan sägas att Skatteverket har hamnat i en bekymmersam situation där de måste hantera en helt ny typ av tillgång. Till sin hjälp har de endast gammal lagstiftning och det finns en avsaknad av vägledande praxis. Myndigheten hanterar detta genom sina vägledningar, vilket i grunden är positivt. Samtidigt är det viktigt att dessa uppfyller kraven på legalitet och likhet. Något som i viss utsträckning brister vad gäller det aktuella ställningstagandet.

Avslutningsvis kan det konstateras att det är önskvärt med mer forskning och praxis inom området. Utvecklingen på området skulle gynnas av vägledande avgöranden gällande den aktuella gränsdragningen. Det skulle även behövas mer forskning kring aspekter som denna uppsats inte har haft utrymme att utreda. Exempelvis rörande beskattningen av andra kryptovalutor än bitcoin vilka bygger på ett annat tekniskt system, samt gällande mervärdesskatterättsliga aspekter.

# Käll- och litteraturförteckning

## **Källor**

### ***Tryckta källor***

#### **Offentligt tryck**

##### Utredningsbetänkanden

Ds 1989:77 Myndigheternas föreskrifter. Handbok i författningsskrivning.

SOU 2002:74 Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv.

##### Propositioner

Prop. 1975/76:209 om ändring i regeringsformen.

Prop. 1983/84:119 om förenkling av myndigheternas föreskrifter, anvisningar och råd.

Prop. 1989/90:110 om reformerad inkomst- och företagsbeskattning.

#### **Rättsfall m.m.**

##### Högsta förvaltningsdomstolen (tidigare Regeringsrätten)

RÅ 1959 Fi 2055.

RÅ 1961 Fi 1760.

RÅ 1964 ref 9.

RÅ 1964 Fi 286.

RÅ 1968 not. 509.

RÅ 1973 ref 52.

RÅ 1975 ref 95.

RRK R 1976 1:7

RÅ 1977 ref 27.

RÅ 1977 AA 43.

RÅ 1982 AA 132.

RÅ 1985 1:5.

RÅ 1985 AA 190.

RÅ 1987 ref 56.

RÅ 1992 ref. 21.

RÅ 1992 not 513.  
RÅ 2010 ref 111.  
HFD 2012 not 57.  
HFD 2018 ref 72.

#### Övriga svenska domstolar och förvaltningsmyndigheter

Kammarrätten i Stockholm, dom 2021-12-20 i mål 4300-21  
Kammarrätten i Jönköping, dom 2020-10-27 i mål 3770-19

#### **Övrigt**

Skatteverkets ställningstagande: *beskattning vid mining av bitcoin och andra virtuella valutor m.m.* 2015-04-24, Dnr 131 191846-15/111.

Skatteverket, *Kryptovalutor*. Tillgänglig på [www.skatteverket.se/privat/skatter/vardepapper/andratillgangar/kryptovalutor](http://www.skatteverket.se/privat/skatter/vardepapper/andratillgangar/kryptovalutor) (besökt 2022-05-17).

Coinmarketcap, prisstatistik för kryptovalutor. Tillgängligt på [www.coinmarketcap.com](http://www.coinmarketcap.com) (besökt 2020-05-17).

Huang, Jon – O’Neill, Claire – Hiroko Tabuch: ‘Bitcoin Uses More Electricity Than Many Countries. How is that possible?’ New York Times (besökt 2022-05-17).

Business Insider: ‘How to mine cryptos like bitcoin, ether, and doge’ (besökt 2022-05-17).

Nakamoto, Satoshi: *Bitcoin: A Peer To Peer Electronic Cash System*. Tillgänglig på [www.bitcoin.org](http://www.bitcoin.org).

#### **Litteratur**

Brockert, Mats: ‘Vinstsyftet’ *Skattenytt* 1997 s. 603–608.

Elgebrant, Emil: *Kryptovalutor : särskild rättsverkan vid innehav av bitcoins och andra liknande betalningsmedel*. Stockholm 2016.

Hultqvist, Anders: *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*. Stockholm 1995.

Kleineman, Jan: ‘Rättsdogmatisk metod’, i: Nääv, Maria – Zamboni, Mauro (red.): *Juridisk metodlära*. 2 uppl., Lund 2018.

Lodin, Sven-Olof – Lindencrona, Gustaf – Melz, Peter – Silfverberg, Christer

– Simon-Almedal, Teresa – Persson Österman, Roger: *Inkomstskatt – En lärobok i skatterätt*. 18 uppl., Lund 2021.

Påhlsson, Robert: *Riksskatteverkets rekommendationer: allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet*. Uppsala 1995.

Påhlsson, Robert: *Likhet inför skattelag*. Uppsala 2007.

Påhlsson, Robert: 'Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen' *Skattenytt* 2014 s. 554–570.

Påhlsson, Robert: *Konstitutionell skatterätt*. 4 uppl., Uppsala 2018.

Tjernberg, Mats: 'Skatterättslig tolkning på inkomstbeskattningens område - lagen i sitt systematiska sammanhang och vid (uppenbara) felformuleringar' *Skattenytt* 2016 s. 167–184.