

Tjänst eller näringsverksamhet?

En studie av gränsdragningen vid
hobbyverksamhet

Linus Hansson

Affärsjuridisk kandidatuppsats

HARH13

15 högskolepoäng

HT 2025

Sammanfattning

Denna uppsats undersöker gränsdragningsproblematiken mellan inkomstslaget tjänst och näringsverksamhet vid utövandet av hobbyverksamhet. Med hjälp av den rättsdogmatiska metoden har lagtext, förarbeten, rättspraxis och doktrin undersökts för att fastställa gällande rätt. Gränsen för när en verksamhet klassificeras som hobby respektive näringsverksamhet är i många fall svår att avgöra. Huruvida en verksamhet placeras i ett visst inkomstslag får skattemässiga konsekvenser dels för den enskilde, dels för statskassan. Om verksamheten ska hänföras till inkomstslaget tjänst eller näringsverksamhet är emellertid inget den enskilde själv kan besluta. Gränsdragningen är en bedömningsfråga som hanteras av Skatteverket och som inte sällan blir föremål för domstolsprövning.

För att en verksamhet ska klassificeras som näringsverksamhet ska den uppfylla näringskriterierna, vilket innebär att verksamheten ska bedrivas yrkesmässigt, självständigt och i syfte att generera vinst. Till skillnad från näringsverksamhet kännetecknas hobbyverksamhet av att verksamheten saknar vinstsyfte och utövas av den enskilde på dennes fritid. Kvittningsmöjligheter och rullning av underskott i inkomstslaget näringsverksamhet har bidragit till att utövare av hobbyverksamheter strävar efter att få sin verksamhet klassificerad som näringsverksamhet.

Vid bedömningen om en verksamhet uppfyller vinstsyftet ska en helhetsbedömning göras av samtliga omständigheter i varje enskilt fall. Genom analysen klarläggs vilka omständigheter som varit avgörande för domstolarnas bedömning av vinstsyftet. Bland dessa återfinns verksamhetens intäkter och kostnader, verksamhetens utveckling över tid, verksamhetens art, graden av utåtriktning till allmänheten samt kopplingen till den skattskyldiges privata intressen. Helhetsbedömningen medför däremot att förutsägbarheten åsidosätts eftersom den enskilde saknar möjlighet att på förhand avgöra hur dennes verksamhet kommer att bedömas. Det kan konstateras att varje enskilt fall är unikt. Rättsläget ger viss vägledning men det kvarstår en betydande osäkerhet kring var gränsen mellan hobby och näringsverksamhet ska dras i praktiken.

Ämnesord: hobbyverksamhet, näringsverksamhet, vinstsyfte, IL, skatterätt, hästverksamhet

Abstract

This thesis examines the difficulties in delineating between the income categories of employment income and business income in the exercise of a hobby. Using the legal method, statutory provisions, preparatory works, case law, and legal doctrine have been analysed in order to determine the current state of the law. In many cases, the distinction between an activity classified as a hobby and one classified as business activity is difficult to establish. The classification of an activity under a particular income category has tax consequences both for the individual taxpayer and for the state. However, whether an activity is to be considered employment income or business income is not a matter for the individual to decide. The classification is assessed and determined by the Swedish Tax Agency and is frequently subject to judicial review.

For an activity to be classified as business income, it must satisfy the business criteria, meaning that the activity must be conducted professionally, independently and with the purpose of generating a profit. In contrast to business activity, hobby activity is characterised by the absence of a profit motive and is pursued by the individual in their spare time. The possibilities for offsetting losses and carrying forward deficits within the income category of business income have contributed to practitioners of hobby activities seeking to have their activities classified as business activity.

In determining whether an activity fulfils the profit motive, an overall assessment of all relevant circumstances must be conducted in each individual case. This analysis clarifies which circumstances have been decisive in the courts' assessment of the profit motive. These include the activity's revenue and expenses, its development over time, the nature of the activity, the degree of outward orientation towards the public, and its connection to the individual taxpayer's private interests. However, the holistic assessment lacks predictability, as the individual is unable to determine in advance how their activity will be assessed. It can be concluded that each case is unique. While the legal framework provides some guidance, considerable uncertainty remains as to where the boundary between hobby activity and business activity is to be drawn in practice.

Keywords: hobby activity, business activity, profit motive, IL, tax law, horse-related business

Innehåll

Sammanfattning.....	3
Abstract.....	4
Förkortningar.....	6
1 Inledning.....	7
1.1 Bakgrund.....	7
1.2 Syfte och frågeställning.....	8
1.3 Avgränsningar.....	9
1.4 Metod och material.....	9
1.5 Disposition.....	11
2 Inkomst av näringsverksamhet.....	12
2.1 Avgränsning av inkomstslaget näringsverksamhet.....	12
2.2 Näringskriterierna.....	13
2.2.1 Självständighet.....	13
2.2.2 Yrkesmässigt.....	15
2.2.3 Vinstsyfte.....	16
2.3 Innehav av näringsfastighet.....	18
2.4 Beskattning, avdrag och underskott i näringsverksamhet.....	18
2.5 Bokföringsskyldighet.....	20
3 Inkomst av tjänst.....	22
3.1 Definitionen av hobbyverksamhet.....	22
3.2 Beskattning av hobbyverksamhet.....	23
3.3 Egenavgifter.....	25
3.4 Dokumentationsskyldighet.....	25
4 Gränsdragning mellan inkomstslagen tjänst och näringsverksamhet i praxis.....	27
4.1 Konstnärlig verksamhet.....	27
4.2 Hästrelaterad verksamhet.....	28
4.3 Fiskeverksamhet.....	31
4.4 Övrig verksamhet.....	32
5 Analys.....	35
5.1 Inledande utgångspunkter.....	35
5.2 Verksamhetens ekonomiska resultat.....	35
5.3 Kostnadsstruktur och verksamhetens uppbyggnadsskede.....	37
5.4 Ekonomiskt beroende av verksamheten.....	38
5.5 Verksamhet bedriven på näringsfastighet.....	38
6 Avslutande kommentarer.....	40
Källförteckning.....	42

Förkortningar

BFL	Bokföringslag (1999:1078)
EU	Europeiska unionen
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
Not.	Notisfall
Prop.	Proposition
SAL	Socialavgiftslag (2000:980)
SFF	Skatteförfarandeförordning (2011:1261)
SFL	Skatteförfarandelag (2011:1244)
SOU	Statens offentliga utredning
Ref.	Referat
RÅ	Regeringsrättens årsbok

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Huruvida en verksamhet utgör hobby eller näringsverksamhet är en återkommande fråga inom skatterätten.¹ I allmänhet anses hobbyverksamhet vara en aktivitet som primärt drivs av personligt intresse snarare än att generera vinst.² Före skattereformen föll verksamhet som bedrevs varaktigt, självständigt och utan egentligt vinstsyfte utanför samtliga inkomstslag. Det som idag benämns hobbyverksamhet undgick därmed beskattning. Detta bidrog till att utövare av vinstbringande verksamheter önskade få sin verksamhet klassificerad som hobby.³ Incitamenten har därefter förändrats eftersom grundtanken i det nuvarande skattesystemet är att all inkomst av verksamhet ska tas upp till beskattning.⁴

Det är vinstsyftet som i första hand avgränsar hobbyverksamhet mot näringsverksamhet.⁵ Om verksamheten klassificeras som hobbyverksamhet redovisas den i inkomstslaget tjänst medan näringsverksamhet redovisas i inkomstslaget näringsverksamhet. Till skillnad från inkomstslaget tjänst ges fullt avdrag för kostnader i inkomstslaget näringsverksamhet. Mot bakgrund av hur det svenska skattesystemet är utformat har den som bedriver en verksamhet med betydande kostnader därför i många fall ett intresse av att i stället bli beskattad i inkomstslaget näringsverksamhet till följd av en gynnsammare beskattning.

Kravet på att all verksamhet ska beskattas får emellertid inte leda till att avdrag medges för kostnader som i grunden utgör privata levnadskostnader. För den som samtidigt bedriver aktiv näringsverksamhet och verksamhet av hobbykaraktär uppkommer härmed en möjlighet. Eftersom båda verksamheterna redovisas inom samma förvärvskälla finns en möjlighet att kvitta underskott från hobbyverksamheten mot överskottet i näringsverksamheten. Underskott i hobbyverksamheten är i stort sett att betrakta som en privat levnadskostnad och

¹ Brockert, Mats, *Vinstsyftet*, Skattenytt 1997, s. 605. Peter Melz, Christer Silfverberg, Teresa Simon-Almendal, Roger Persson Österman. *Inkomstskatt - En lärobok i skatterätt*, 20 uppl., Studentlitteratur, Lund, 2025, s. 243 [cit. Melz m.fl.] & Behmer Håkan & Jakobsson Olof. *Praktisk beskattningsrätt - Lärobok i inkomstbeskattning*, 32 uppl., Studentlitteratur, Lund, 2025, s. 73. [cit. Behmer & Jakobsson].

² Hobbyverksamhet, SKV 344 utgåva 14, s. 2.

³ Gäverth Leif, *Avdrag för underskott i nystartad och i konstnärlig näringsverksamhet*, Skattenytt, 2003, s. 28.

⁴ Prop. 1989/90:110 s. 1-5, 1 kap. 1 § 3 st. Regeringsformen (1974:152).

⁵ Prop. 1989/90:110 s. 307.

således inte avdragsgill mot näringsverksamhetens inkomster.⁶ När den skattskyldige felaktigt redovisar hobbyverksamhetens resultat som inkomst av näringsverksamhet innebär det föremål för eftertaxering och risk för skattetillägg till följd av att oriktiga uppgifter lämnats.⁷

Avsaknaden av exakta omständigheter som måste uppfyllas för hobbyverksamhet respektive näringsverksamhet tenderar att skapa oförutsägbarhet. Begreppet *vinstsyfte* får stor avgörande betydelse för gränsdragningen. Verksamheter kan generera betydande vinster men trots detta sakna vinstsyfte och således klassificeras som hobbyverksamhet i skatterättslig mening.

Osäkerheten kring begreppet skapar utmaningar för den enskilde vid bedömningen av om en verksamhet ska hänföras till inkomstlaget tjänst eller näringsverksamhet. En bedömning som är tvetydig där ledning får sökas i ljuset av rättspraxis.

1.2 Syfte och frågeställning

Uppsatsens syfte är att undersöka gränsdragningen mellan inkomstlaget tjänst och näringsverksamhet vid utövandet av hobbyverksamhet. Målet är att identifiera och analysera de praktiska och faktiska omständigheter som ligger till grund för att en verksamhet ska beskattas som tjänst respektive näringsverksamhet. Uppsatsen avser även att analysera om det är möjligt för den skattskyldige att själv förutse hur verksamheten kommer att inkomstskattemässigt klassificeras enligt Inkomstskattelagens (1999:1229) (IL) bestämmelser.

För att uppfylla syftet har följande frågeställningar formulerats:

- Var går gränsen för att verksamhet ska klassificeras som tjänst respektive näringsverksamhet?
- Är gränsdragningen mellan hobby och näringsverksamhet tydlig för den skattskyldige, uppfylls kravet på förutsägbarhet?

⁶ Prop. 1989/90:110 s. 311.

⁷ 49 kap. 4-5 §§ Skatteförfarandelag (2011:1244), 4 kap. 16 § Taxeringslag (1990:324).

1.3 Avgränsningar

Uppsatsen avgränsar sig från frågor som rör mervärdesskatt. Mervärdesskattelagens (2023:220) definition av näringsverksamhet skiljer sig i flera avseenden från det inkomstskatterättsliga begreppet och en analys av dess tillämpning skulle därför falla utanför uppsatsens syfte. Hobbyverksamheter kan i vissa fall även omfattas av mervärdesskatt genom att de utgör ekonomisk verksamhet. Denna mervärdesskatterättsliga bedömning saknar dock betydelse för prövningen av om en verksamhet ska klassificeras som näringsverksamhet eller hobby i inkomstskatterättsligt hänseende.

Av betydelse för gränsdragningen är verksamhet bedriven på näringsfastighet. Det är däremot inte av någon betydelse för uppsatsen vad som utgör näringsfastighet respektive privatbostadsfastighet. Någon vidare utredning gällande gränsdragningen mellan privatbostadsfastighet och näringsfastighet ges därför inte i denna uppsats.

Slutligen har rättsfall före år 1973 gällande hästverksamheter beaktats men behandlas inte i någon större utsträckning. Anledningen till detta är att rättsfall före år 1973 innehöll schablonmässiga bedömningsmodeller vid prövningen av om en verksamhet skulle klassificeras som näringsverksamhet. Innehav av en enda häst ansågs regelmässigt inte uppfylla kraven för näringsverksamhet, medan en verksamhet med tre eller fler hästar presumades bedrivas som näringsverksamhet. Regeringsrätten har i samband med avgöranden från år 1973 frångått bedömningen av antalet hästar och i stället betonat en helhetsbaserad bedömning av verksamhetens faktiska utformning. Denna äldre schablonpraxis torde numera därav sakna självständig betydelse.

1.4 Metod och material

För att besvara frågeställningarna och syftet med uppsatsen har den rättsdogmatiska metoden tillämpats. Metoden syftar till att fastställa och analysera gällande rätt med utgångspunkt i de etablerade rättskällorna. Dessa rättskällor utgör den materiella grunden för studien och består av lagtext, förarbeten, rättspraxis och doktrin.⁸

⁸ Näälv, Maria & Zamboni, Mauro (red.), *Juridisk metodlära*, 2:a uppl., Studentlitteratur, Lund, 2018, s. 21.

Inom skatterätten är lagtexten särskilt betydelsefull eftersom den skattskyldige måste kunna förutse skattekonsekvensen av olika handlingar. Legalitetsprincipen uttryckt “nullum tributum sine lege” inom skatterätten innebär att skattskyldiga inte får påföras skatt utan uttryckligt stöd i lag.⁹ Lagtexten anger emellertid inte någon tydligt definierad avgränsning mellan näringsverksamhet och hobbyverksamhet. För att klarlägga var gränsen dras får ledning hämtas från förarbetena för att få en grundläggande förståelse gällande gränsdragningen.¹⁰ Det primära förarbetet som används i uppsatsen är prop. 1989/90:110, som ligger till grund för den nuvarande inkomstskattelagen. Tidigare var hobbyverksamhet undantaget beskattning men genom denna skattereform kom verksamhet av hobbykaraktär att vara föremål för beskattning.

I den mån förarbeten inte ger tillräcklig vägledning för att fastställa tillämpningen har rättspraxis blivit avgörande för förståelsen av gällande rätt. I uppsatsen har endast rättsfall från högsta instans använts eftersom avgöranden från lägre instanser saknar prejudicerande verkan. Även om vi inte har någon formell prejudikatbundenhet i Sverige är rättsfallen från högsta instans viktiga för vägledningen.¹¹ Tjernberg är av uppfattningen att följsamheten av högsta instans avgöranden är särskilt stor på det skatterättsliga området och är därför av särskild betydelse för gällande rätt.¹² I första hand är det önskvärt att beakta nyare avgörande men av förarbetena till IL framgår att äldre rättspraxis fortsatt har betydande relevans.¹³ Det måste dock hållas i åtanke att rättsfall från tiden före 1991 års skattereform bygger på ett regelverk där hobbyverksamhet inte omfattades beskattning.

Doktrin utgör ett viktigt stöd för den juridiska analysen och för tolkningen av gällande rätt. Även om den fungerar som en rättskälla används doktrin i detta sammanhang även som en kompletterande informationskälla. Skatteverkets publikationer och rättsliga vägledningar har varit vägledande vid fastställandet av gällande rätt. Trots att dessa dokument inte har någon rättsligt bindande verkan ger de uttryck för hur myndigheten typiskt sett uppfattar och tillämpar skattelagstiftningen i praktiken. Eftersom denna administrativa praxis ofta följs av handläggare i det dagliga arbetet fungerar materialet som ett praktiskt komplement till de

⁹ Melz m.fl. s. 620.

¹⁰ Bernitz, Ulf, *Finna rätt: Juristens källmaterial och arbetsmetoder*, 16 uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 2023, s. 125.

¹¹ Tjernberg, Mats, *Skatterättslig tolkning*, 1 uppl., Iustus förlag, Uppsala, 2018, s. 55. [cit. Tjernberg].

¹² Tjernberg s. 55.

¹³ Prop. 1989/90:110 s. 307.

traditionella rättskällorna.¹⁴ Pålsson menar att Skatteverkets vägledningar inte bara är en del av doktrinen utan ska behandlas för sig självt. Han menar att Skatteverkets vägledningar ger upphov till berättigade förväntningar som de skattskyldiga ska ha anledning att lita på. Enligt honom är det inte heller särskilt vanligt att Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) går emot Skatteverkets uttalanden.¹⁵

1.5 Disposition

Uppsatsens andra kapitel behandlar inkomstslaget näringsverksamhet. Först sker en avgränsning av vad som utgör näringsverksamhet. Därefter sker en utförlig förklaring av näringskriterierna. Vidare behandlas möjligheten till avdrag, hantering av underskott och beskattningen av näringsverksamhet. Slutligen sker en kortare presentation av den lagstadgade bokföringsskyldigheten som gäller för näringsverksamheter.

Uppsatsens tredje kapitel behandlar hobbyverksamhet och ger läsaren en förståelse för skillnaden mellan näringsverksamhet och hobbyverksamhet. En definiering av hobbyverksamhet inleder kapitlet för att sedan följas upp med hur beskattningen av hobbyverksamheter ser ut. Vidare presenteras skyldigheten att betala egenavgifter på överskottet i hobbyverksamheten och den generella dokumentationsskyldigheten.

Uppsatsens fjärde kapitel tar upp rättsfall gällande gränsdragningen mellan hobbyverksamhet och näringsverksamhet.

Uppsatsens femte kapitel behandlar en analys av gränsdragningen mellan inkomstlagen tjänst och näringsverksamhet vid utövandet av hobbyverksamhet. Avgörande faktorer som har betydelse för bedömningen presenteras.

Uppsatsens sjätte och avslutande kapitel ges några avslutande kommentarer som läsaren kan bära med sig. Därtill ges en kort redogörelse över reglernas förutsägbarhet och om regelverket är i behov av förändring.

¹⁴ Melz m.fl. s. 615.

¹⁵ Pålsson, Robert, *Skatteverkets styrsignaler - en ny blomma i regelrabatten*, Skattenytt 2006, s. 412-417.

2 Inkomst av näringsverksamhet

2.1 Avgränsning av inkomstslaget näringsverksamhet

Avgränsningen av vad som utgör näringsverksamhet regleras i 13 kap. IL. Med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt, 13 kap. 1 § 1 st. IL. Innehav av näringsfastigheter, näringsbostadsrätter och avverkningsrätt till skog utgör alltid näringsverksamhet, 13 kap. 1 § 3 st. IL. Näringsverksamhet kan bedrivas av både juridiska och fysiska personer. Verksamhet som bedrivs av juridisk person är endast föremål för beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet. Fysiska personer kan vara föremål för beskattning i inkomstlagen tjänst, näringsverksamhet och kapital.¹⁶

Det finns ingen lagstadgad bestämmelse om att näringsverksamheten måste vara registrerad för att beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Avgörande för bedömningen är om kriterierna självständighet, yrkesmässighet och vinstsyfte är uppfyllda. Om något av följande rekvisit inte är uppfyllt är det fråga om ett annat inkomstslag och inte näringsverksamhet, om inte inkomsten är undantagen från beskattning. Samtliga tre kriterier måste vara uppfyllda och utgör de så kallade näringskriterierna.¹⁷

Vad gäller enskild näringsverksamhet¹⁸ särskiljs detta genom aktiv och passiv näringsverksamhet. Med aktiv näringsverksamhet avses verksamhet som den skattskyldige arbetat i inte oväsentlig omfattning.¹⁹ Kravet på aktivitet innebär som huvudregel att den skattskyldige ska ha arbetat i verksamheten under minst en tredjedel av den tid som motsvarar en heltidsanställning. En person som vid sidan av en heltidsanställning bedriver näringsverksamhet som enbart bygger på den egna arbetsinsatsen anses uppfylla kravet på aktivitet även om denna inte uppgår till en tredjedel av en heltidsanställning.²⁰ Om verksamheten inte klassificeras som aktiv näringsverksamhet är den att bedöma som passiv

¹⁶ 1 kap. 3 § IL.

¹⁷ Prop. 2008/09:62 s. 8.

¹⁸ En enskild näringsverksamhet är en företagsform där en fysisk person själv driver och ansvarar för verksamheten i eget namn. Den enskilda näringsverksamheten deklareras tillsammans med näringsidkarens privata inkomst, och vinsten beskattas hos denne personligen med de skattesatser som gäller för fysiska personer.

¹⁹ 2 kap. 23 § 1 st. IL.

²⁰ Prop. 1989/90:110 s. 646.

näringsverksamhet.²¹ Vid aktiv näringsverksamhet ska egenavgifter betalas på överskottet.²² Vid passiv näringsverksamhet ska istället särskild löneskatt betalas på överskottet.²³

2.2 Näringskriterierna

2.2.1 Självständighet

Självständighetsrekvisitet är det som i första hand avgränsar näringsverksamhet från inkomstslaget tjänst. En viktig förutsättning för självständighet är att verksamheten inte får ha sin grund i ett anställningsförhållande eftersom inkomsten då hänförs till inkomstslaget tjänst.²⁴ Vid bedömningen av om självständighetsrekvisitet är uppfyllt ska en helhetsbedömning göras där ett antal omständigheter ska beaktas.²⁵ I 13 kap. 1 § 2 st. IL stadgas att det som särskilt ska beaktas är vad som avtalats med uppdragsgivaren, i vilken omfattning uppdragstagaren är beroende av uppdragsgivaren och i vilken omfattning uppdragstagaren är inordnad i dennes verksamhet.²⁶ De anförda kriterierna är inbördes likvärdiga men av förarbetena framgår att stor vikt vid bedömningen ska läggas på relationen mellan parterna och deras gemensamma avsikt.²⁷ Bestämmelsen avser även att omfatta situationer där verksamheten bedrivs med endast en eller ett fåtal uppdragsgivare.²⁸

Den första omständigheten handlar om att bedöma vad som avtalats med uppdragsgivaren och markerar parternas gemensamma avsikt att ingå avtal. Detta innebär att avtalsinnehållet som till exempel hur ansvar och risk fördelas, om uppdragstagaren har rätt att ta andra uppdrag parallellt eller möjlighet att tacka nej till ytterligare uppdrag från uppdragsgivaren kan ge vägledning för om verksamheten avses bedrivas självständigt. Avsikten kan också framgå genom uppdragstagarens agerande som företagare. Har uppdragstagaren registrerat en firma och gjort de skatte- och avgiftsanmälningar som normalt krävs för företagare talar omständigheterna för att verksamheten är avsedd att bedrivas som näringsverksamhet. Om uppdragstagaren däremot i hög grad är beroende av uppdragsgivaren eller integrerad i dennes verksamhet kan det vara svårare att åberopa partsviljan, eftersom sådana omständigheter

²¹ 2 kap. 23 § 2 st. IL.

²² 3 kap. 3 § SAL.

²³ 2 § 1 st. Lag (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster.

²⁴ Jfr 10 kap. 1 § IL & 13 kap. 1 § IL.

²⁵ Prop. 2008/09:62 s. 33.

²⁶ 13 kap. 1 § 2 st. IL.

²⁷ Prop. 2008/09:62 s.26. Se även HFD 2022 ref. 6 och RÅ 2001 ref. 25.

²⁸ Prop. 2008/09:62 s. 26.

indikerar bristande självständighet. Vid denna prövning av om uppdragstagaren är att betrakta som självständig görs en jämförelse mellan uppdragstagarens villkor och de villkor som gäller för uppdragsgivarens ordinarie anställda.²⁹

De två andra omständigheterna handlar om vilken grad uppdragstagarens är beroende av uppdragsgivaren och i vilken omfattning uppdragsgivaren är inordnad i dennes verksamhet. Omständigheterna tar sikte på relationen mellan parterna och hur arbetet faktiskt utförs. Det ligger i uppdragets natur att uppdragsgivaren fastställer vad som ska utföras. Det åligger däremot i regel uppdragstagaren själv att bestämma hur arbetet ska utföras.³⁰ Det faktum att uppdragsgivaren har ett bestämmande inflytande över arbetets tid, plats och utförande innebär inte automatiskt att uppdragstagaren står under dennes kontroll och arbetsledning på ett sådant sätt att näringsverksamhet inte ska anses föreligga. Omständigheter som att uppdragstagaren använder uppdragsgivarens lokaler eller dennes maskiner kan tala för för osjälvständighet men behöver inte innebära indikationer på att uppdragstagaren är inordnad i verksamheten utan kan vara förenligt med självständigt bedriven verksamhet. En anställd som övergår till att bedriva tjänsteproducerande verksamhet med egna kunder kan i ett inledande skede ha den tidigare arbetsgivaren som sin huvudsakliga uppdragsgivare. Detta förhållande utesluter inte heller att verksamheten kan anses bedrivas självständigt.³¹

En verksamhet som bygger på uthyrning av sig själv för längre uppdrag i syfte att endast ersätta ordinarie anställda kan normalt inte anses uppfylla kraven för självständighet. Det avgörande är om arbetsuppgifterna är tydligt definierade och avgränsade eller om insatserna består av löpande uppgifter som uppstår efter hand de uppkommer. Kortare uppdrag till olika uppdragsgivare vid till exempel tillfälligt behov av arbetskraft skulle däremot kunna utgöra självständig verksamhet om tjänsterna utförs under villkor som ger uppdragstagaren handlingsfrihet.³²

Vidare utgör det ekonomiska risktagandet en central förutsättning vid bedömningen av om en verksamhet ska anses självständigt bedriven. När uppdragstagaren själv bär kostnader för material och utrustning anses detta utgöra ett sådant affärsmässigt risktagande att verksamheten typiskt sett klassificeras som näringsverksamhet även om uppdragen utförs åt

²⁹ Prop. 2008/09:62 s. 33.

³⁰ Prop. 2008/09:62 s. 33.

³¹ Prop. 2008/09:62 s. 26, 33.

³² Prop. 2008/09:62 s. 33. Se även RÅ 2001 ref. 25.

endast en uppdragsgivare.³³ Vid bedömningen om ekonomiskt risktagande föreligger ska det däremot särskilt beaktas att allt företagande är förknippat med visst risktagande.³⁴

2.2.2 Yrkesmässigt

Rekvisitet yrkesmässighet är det som i första hand avgränsar näringsverksamhet mot inkomstslaget kapital. Att fastställa om en försäljning är yrkesmässig eller endast tillfällig är viktigt eftersom kapitalbeskattningen normalt är lägre än beskattningen av näringsinkomster.³⁵ Kravet på att verksamheten ska bedrivas yrkesmässigt innebär att den måste uppvisa en viss grad av regelbundenhet, varaktighet och omfattning.³⁶

Yrkesmässighetskravet avgör även vilka beräkningsregler som ska tillämpas inom inkomstslaget näringsverksamhet.³⁷ En långvarig och omfattande handel med fastigheter betraktas normalt som yrkesmässig och beskattas därför som näringsverksamhet enligt 27 kap. 2 § IL. En enstaka försäljning av en fastighet beskattas däremot i inkomstslaget kapital.³⁸

Av lagtexten att döma ska det vara fråga om att verksamheten ska pågå under viss tid och inte omfatta enstaka händelser. Kriterierna ska dock inte ses som självständiga utan ska bedömas i ljuset av varandra. En verksamhet med stor omfattning kan även om den bedrivs under en kort tidsperiod uppfylla rekvisitet för yrkesmässigt. En verksamhet som bedrivs under en längre tidsperiod kan istället medföra att kravet på omfattning ställs lägre.³⁹ Innebörden av detta är att brist på uppfyllelse av en förutsättning snarare kan kompenseras av att den andra uppfylls. En verksamhet kan anses utgöra näringsverksamhet även om intäkterna under ett enskilt år är låga under förutsättning att den bedrivs varaktigt. Bedömningen tar inte enbart sikte på resultatet för det aktuella beskattningsåret utan således även på verksamhetens varaktighet.⁴⁰

³³ RÅ 2001 ref. 25.

³⁴ Prop. 2008/09:62 s. 26.

³⁵ 65 kap. 3, 5, 7 §§ IL.

³⁶ Prop. 2008/09:62 s. 6.

³⁷ Skatteverket, *Rättslig vägledning, Vad räknas som näringsverksamhet*, utgåva 2025,7 <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2025.7/331005.html>> (inhämtad 2025-11-27).

³⁸ Behmer & Jakobsson s. 276.

³⁹ Cejje, Dahlberg, Eng, Nilsson & Tivéus. Inkomstskattelag (10 okt. 2025, JUNO), kommentaren till 13 kap. 1 §.

⁴⁰ RÅ 1982 Aa 132.

Utöver nämnda kriterier förutsätts i regel att verksamheten är riktad till allmänheten för att kunna bedömas som yrkesmässig. Verksamhet som uteslutande utförs för den skattskyldiges eget bruk anses därför normalt inte uppfylla kravet på yrkesmässighet. I ett avgörande från HFD anförde domstolen att omfattande värdepappershandel inte uppfyllde kraven för yrkesmässighet trots att den var av betydande omfattning. Domstolen ansåg att handel för egen räkning inte kunde utgöra näringsverksamhet. Vid bedömningen lades särskilt vikt vid att verksamheten inte riktade sig till allmänheten.⁴¹

2.2.3 Vinstsyfte

Kravet på verksamhetens vinstsyfte är det som i första hand utgör grunden för att avgränsa inkomstslaget näringsverksamhet mot hobbyverksamhet.⁴² Bestämmelsen i 13 kap. 1 § 1 st. IL anger att det ska vara fråga om förvärvsverksamhet för att näringsverksamhet ska anses föreligga. Någon definition av förvärvsverksamhet återfinns däremot inte i lagtexten. Innebörden av begreppet förvärvsverksamhet är att verksamheten bedrivs i syfte att ge ett ekonomiskt utbyte.⁴³ Avgörande för bedömningen är att det faktiskt föreligger ett vinstsyfte snarare än att verksamheten faktiskt genererar vinst. Om verksamheten redovisar större intäkter än kostnader förutsätts i regel att vinstsyfte föreligger.⁴⁴ Förhållandet att en verksamhet redovisat underskott under flera år i följd har därmed ansetts utgöra en presumtion som talar för att vinstsyfte saknas.⁴⁵

Bedömningen av om vinstsyfte föreligger grundas även i hög grad på verksamhetens intäkter. Fall där verksamheter saknat eller endast haft mycket begränsade intäkter har lett till slutsatsen att något vinstsyfte inte förekommit, trots att kostnader lagts ned för att möjliggöra intäkter.⁴⁶ Likaså kan kostnaderna i verksamheten ge vägledning för bedömningen av vinstsyftet. Kostnader som överhuvudtaget inte kan hänföras till privata levnadskostnader talar för att verksamheten bedrivs i syfte att generera vinst. Om kostnaderna däremot

⁴¹ HFD 2012 not. 57.

⁴² Prop. 1989/90:110 s. 310.

⁴³ Prop. 2008/09:62 s. 6.

⁴⁴ Skatteverket, *Rättslig vägledning, Vad räknas som näringsverksamhet*, utgåva 2025,7 <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2025.7/331005.html>> (inhämtad 2025-11-27).

⁴⁵ RÅ 2010 ref. 111.

⁴⁶ Brockert, Mats, *Vinstsyftet*, Skattenytt 1997, s. 604. Se även RÅ 1959 Fi 2055 & RÅ 1985 Aa 190.

huvudsakligen består av sådant som normalt är anse som privata levnadskostnader talar det i allt större utsträckning för att rör sig om hobbyverksamhet.⁴⁷

I nystartade företag kan bedömningen av vinstsyfte vara särskilt komplicerad eftersom nystartade företag vanligtvis redovisar förluster under de första åren.⁴⁸ Om en verksamhet befinner sig i ett uppstartskede tillmäts förekomsten av underskott inte samma betydelse vid prövningen av om förvärvssyfte föreligger.⁴⁹ Vid prövningen bör en längre tidsperiod beaktas än det enskilda beskattningsår som är föremål för bedömning till följd av att verksamhetens utveckling över tid kan ge en säkrare grund för att avgöra om ett vinstsyfte föreligger.⁵⁰ När en verksamhet är nystartad eller befinner sig under uppbyggnad kan förlusterna därför inte ensamt tillmätas avgörande betydelse. Vid bedömningen om verksamheten är i ett uppbyggnadsskede framhåller Skatteverket i sina ställningstaganden att förekomsten av en tydlig affärsplan och ekonomiska kalkyler ger indikationer för att verksamheten är i uppbyggnadsfas och bedrivs med vinstsyfte.⁵¹

Andra omständigheter som att verksamheten bedrivs på heltid och med anställda borde kunna vara faktorer som talar för att vinstsyfte föreligger. Även företagarens kompetens och utbildning kan vara faktorer som får avgörande betydelse för bedömningen.⁵² Vilken krets av personer som utgör företagets kunder är också en viktig omständighet. I verksamheter som till största del riktar sig till närstående personer och företag torde vinstsyftet vara svårare att påvisa än om verksamheten är riktad mot utomstående.⁵³

Det är i regel mycket svårt att bedöma om en verksamhet bedrivs med vinstsyfte eftersom det alltid är att göra om en samlad bedömning i det enskilda fallet.⁵⁴ Vid bedömningen av om vinstsyfte föreligger ska det ske utifrån objektiva omständigheter. Vad den skattskyldige själv

⁴⁷ Brockert, Mats, *Vinstsyftet*, Skattenytt 1997, s. 605. Se även RÅ 1987 not. 243.

⁴⁸ Prop. 1989/90:110 s. 312-313.

⁴⁹ Nevander, Louise, Rosén, Fredrik, *Hästägare bedöms i särskild fålla*, Skattenytt 2019, s. 580.

⁵⁰ Prop. 1989/90:110 s. 312-313.

⁵¹ Skatteverket, *Rättslig vägledning, Verksamheter av hobbybetonad karaktär*, utgåva 2025,8 <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2025.8/331130.html>> (inhämtad 2025-12-20).

⁵² Brockert, Mats, *Vinstsyftet*, Skattenytt 1997, s. 606-607. Se även RÅ 1977 Aa 43.

⁵³ RÅ 1987 not. 243 & RÅ 1992 ref. 21.

⁵⁴ Brockert, Mats, *Vinstsyftet*, Skattenytt 1997, s. 603.

anser om verksamhetens vinstsyfte saknar självständig betydelse för bedömningen.⁵⁵

Verksamheter som typiskt betraktas som hobbyverksamheter kräver omfattande bevisning för att vinstsyfte ska anses föreligga medan verksamheter som normalt bedrivs i förvärvssyfte presumeras ha ett vinstsyfte och i princip ingen bevisning krävs.⁵⁶

2.3 Innehav av näringsfastighet

Enligt 13 kap. 1 § 3 st. IL räknas innehav av näringsfastighet alltid till inkomstslaget näringsverksamhet. Med näringsfastighet avses alla fastigheter utom privatbostadsfastigheter, 2 kap. 14 § IL. Något krav på yrkesmässighet, självständighet eller vinstsyfte föreligger inte. Bestämmelsen tillåter därmed att näringskriterierna frångås. Det är de löpande inkomsterna och utgifterna som hör till fastigheten under innehavstiden som beskattas enligt reglerna för näringsverksamhet.⁵⁷ Avgörande för bedömning är innehavet och inte hur fastigheten används. En verksamhet som endast nyttjar näringsfastighetens resurser utan att ha en direkt koppling till själva innehavet av näringsfastigheten innebär inte att den automatiskt ingår i näringsverksamheten som innehavet av fastigheten medför. Verksamheten måste självständigt uppfylla näringskriterierna för att beskattning ska ske i inkomstslaget näringsverksamhet.⁵⁸

2.4 Avdrag, underskott och beskattning av näringsverksamhet

Bestämmelserna om avdragsrätt för näringsverksamhet regleras i 16 kap. IL. Där stadgas att utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster får som huvudregel dras av som kostnad i näringsverksamhet, 13 kap. 1 § 1 st. IL. Föreligger ett direkt samband mellan utgifterna och inkomsterna är förutsättningar för avdrag i regel uppfyllda.⁵⁹ Samtliga kostnader som är nödvändiga för att kunna driva verksamheten får således dras av under förutsättning att kostnaderna har anknytning till verksamheten. Rätten till avdrag behöver dock inte innebära

⁵⁵ Skatteverket, *Rättslig vägledning, Vad räknas som näringsverksamhet*, utgåva 2025,7 <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2025.7/331005.html>> (inhämtad 2025-11-27).

⁵⁶ RÅ 1992 ref. 21.

⁵⁷ Cejje, Dahlberg, Eng, Nilsson & Tivéus. Inkomstskattelag (10 okt. 2025, JUNO), kommentaren till 13 kap. 1 §.

⁵⁸ RÅ 2010 ref. 111.

⁵⁹ HFD 2025 ref. 26.

att en utgift faktiskt kommer generera inkomster.⁶⁰ Personliga levnadskostnader är emellertid aldrig avdragsgilla.⁶¹

Om en näringsverksamhet genererar underskott finns möjligheten att spara underskottet för att sedan dra av det mot framtida överskott.⁶² Det finns ingen tidsbegränsning för underskottsavdrag utan dessa rullas vidare. Under förutsättning att verksamheten finns kvar kan underskott sparas. Avdrag för underskott ska enligt huvudregeln göras under det beskattningsår som följer efter det år då underskottet uppstod, oberoende av om verksamheten redovisar överskott det året eller inte. Redovisar verksamheten ett underskott även detta år, ökas underskottet med föregående års underskott.⁶³ Ett negativt skattemässigt resultat medför att någon bolagsskatt inte ska tas ut för det aktuella beskattningsåret.⁶⁴ Ett positivt skattemässigt resultat innebär bolagsskatt om 20,6 %, 65 kap. 10 § IL.

Ett undantag från huvudregeln om att underskott i en näringsverksamhet får rullas vidare utan tidsbegränsning och dras av i kommande år så länge verksamheten består gäller vid nystartad aktiv verksamhet, 62 kap. 2 § 1 st. IL. Underskott från nystartad aktiv näringsverksamhet får dras som allmänt avdrag under de fem första åren, 62 kap. 3 § 1 st. IL. Det är därmed möjligt att kvitta överskott från annan näringsverksamhet eller inkomst av tjänst mot underskott i nystartad aktiv näringsverksamhet.⁶⁵ Avdragsrätten gäller oavsett om underskottet uppkommit under året eller är ett inrullat underskott från tidigare år. Avdraget är begränsat till högst 100 000 kronor per år och gäller oavsett om föregående års underskott översteg 100 000 kr.⁶⁶ För att avdrag ska medges krävs att hela näringsverksamheten är ny. Om den skattskyldige sedan tidigare drivit annan verksamhet kommer denna normalt att ingå i samma näringsverksamhet och avdrag för underskott kan således inte medges.⁶⁷ Avdrag medges inte heller om den skattskyldige under de fem närmast föregående beskattningsåren har bedrivit liknande

⁶⁰ RÅ 1979 ref. 1:37. Se även Cejie, Dahlberg, Eng, Nilsson & Tivéus. Inkomstskattelag (7 okt. 2025, JUNO), kommentaren till 16 kap. 1 §.

⁶¹ 16 kap. 1 § IL. Se även 9 kap. 2 § 1 st. IL.

⁶² 40 kap. 2 § IL.

⁶³ Prop. 1989/90:110 s. 546.

⁶⁴ Den beskattningsbara inkomsten är vinsten efter avdragsgilla kostnader.

⁶⁵ Prop. 1993/94:50 s. 251.

⁶⁶ 62 kap. 3 § 1 st. IL & Skatteverket, *Rättslig vägledning, Rätten att dra av underskott i nystartad näringsverksamhet*, utgåva 2025,7

<<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2025.7/331726.html>> (inhämtad 2025-11-27).

⁶⁷ Prop. 1993/94:50 s. 251.

näringsverksamhet.⁶⁸ Vid innehav av näringsfastighet börjar femårsfristen löpa redan från och med förvärvet av näringsfastigheten trots att någon faktisk verksamhet inte påbörjats.⁶⁹

Näringsverksamhet ska som huvudregel redovisas enligt bokföringsmässiga grunder. Det innebär att inkomster ska ta upp som intäkt ska och utgifter ska dras av som kostnader det beskattningsår som de är hänförliga till enligt god redovisningssed, 14 kap. 2 §, 1-2 st. IL. Vid beräkningen av juridiska personers näringsverksamhet räknas all näringsverksamhet som en enda näringsverksamhet, 14 kap. 10 § 1 st. IL. Det uppkommer därmed en möjlighet för juridiska personer som bedriver flera verksamheter att kvitta ett negativt resultat i en verksamhet mot ett positivt resultat i en annan verksamhet. Motsvarande regler gäller även för fysiska personer som bedriver enskild näringsverksamhet, 14 kap. 10-13 §§ IL.

2.5 Bokföringsskyldighet

För fysiska och juridiska personer som bedriver näringsverksamhet uppkommer bokföringsskyldighet. Detta skiljer sig från den mer begränsade dokumentationsskyldigheten som gäller för hobbyverksamhet.⁷⁰ Någon definition av begreppet näringsverksamhet återfinns emellertid inte i Bokföringslagen (1999:1078) (BFL). Förarbetena stadgar att det omfattar all verksamhet av ekonomisk natur och karaktär att den kan betraktas som yrkesmässig. Verksamhetens omfattning och företagsform har ingen betydelse för bokföringsskyldigheten. En idkare som bedriver sin verksamhet i liten skala blir ändå bokföringsskyldig under förutsättning att yrkesmässigheten är uppfylld. Mindre uppdrag vid sidan av ordinarie sysselsättning för annans räkning, såsom mindre hantverkssysslor, räknas å andra sidan normalt inte som näringsverksamhet enligt BFL:s bestämmelser.⁷¹

Bokföringsskyldigheten innebär att löpande bokföra samtliga affärshändelser, bevara verifikationer och räkenskapsinformation, upprätta en balansräkning och avsluta räkenskapsåret med ett årsbokslut eller en årsredovisning.⁷² Räkenskapsinformationen ska arkiveras under sju år från det kalenderår som följer efter räkenskapsårets slut, 7 kap. 2 §

⁶⁸ 62 kap. 3 § 2 st. IL.

⁶⁹ RÅ 2002 ref. 59.

⁷⁰ Jfr 2 kap. 1-6 §§ BFL & 39 kap. 3 § SFL.

⁷¹ Prop. 1998/99:130 s. 381.

⁷² 6 kap. BFL och däri hänvisande paragrafer.

BFL. Bokföringsskyldigheten för en enskild näringsidkare inträder när näringsidkaren faktiskt påbörjar sina förbindelser med omvärlden genom att exempelvis ingå avtal för verksamhetens räkning eller andra kontakter med omvärlden.⁷³

Om en hobbyverksamhet i efterhand bedöms utgöra näringsverksamhet skulle det kunna medföra att näringsidkaren inte fullgjort sin bokföringsskyldighet. Detta kan i sin tur innebära risk att dömas för bokföringsbrott och skattebrott.⁷⁴ En helhetsbedömning måste göras i det enskilda fallet. Vid bedömningen om bokföringsskyldighet föreligger kan ledning sökas från hur verksamheten klassificeras enligt IL:s bestämmelser. Beskattas verksamheten i inkomstslaget näringsverksamhet föreligger som huvudregel bokföringsskyldighet.⁷⁵ I undantagsfall borde även hobbyverksamhet som riktar sig till utomstående omfattas av bokföringsskyldighet.⁷⁶

⁷³ Prop. 1998/99:130 s. 387.

⁷⁴ 11 kap. 5 § Brottsbalken (1962:700) & 2 § Skattebrottslag (1971:69).

⁷⁵ Prop. 1998/99:130 s. 381.

⁷⁶ Nilsson & Törning. Bokföringslagen (2 april 2025, JUNO), kommentaren till 2 kap. 6 §.

3 Inkomst av tjänst

3.1 Definitionen av hobbyverksamhet

Lagtexten innehåller ingen uttrycklig definition av hobbyverksamhet. Enligt IL:s bestämmelser klassificeras hobbyverksamhet som en självständig verksamhet som saknar vinstsyfte och yrkesmässighet och som inte räknas till inkomstslaget näringsverksamhet.⁷⁷ Av förarbetena framgår att hobbyverksamhet förstås utifrån det vardagliga språkbruket där verksamhet av hobbykaraktär typiskt sett beskriver en frivillig fritidssysselsättning eller ett personligt intresse av något slag. Det som kännetecknar hobbyverksamhet är att den bedrivs av utövaren själv på dennes fritid för att tillgodose sitt personliga intresse.

Hobbyverksamheten ska dessutom bedrivas utan vinstsyfte.⁷⁸ Omständigheten att en verksamhet år efter år går med förlust kan utgöra en presumtion för att det rör sig om hobbyverksamhet.⁷⁹ Förklaringen grundar sig troligtvis i att hobbyidkaren i regel fortsätter att bedriva sin verksamhet även om verksamheten år efter år inte genererar några intäkter.

Hobbyverksamhetens avsaknad av vinstsyfte är det som främst medför att verksamheten inte uppfyller kriterierna för näringsverksamhet i 13 kap. 1 § 1 st. IL. Därigenom hör inkomst av hobbyverksamhet till inkomstslaget tjänst, vilket följer av 10 kap. 1 § IL. Av bestämmelsen framgår att, till inkomstslaget tjänst härrör alla inkomster och utgifter på grund av tjänst till den del de inte räknas till inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital. Med tjänst avses anställning, uppdrag och annan inkomstgivande verksamhet av varaktig eller tillfällig natur, 10 kap. 1 § IL.

Skatteverket framhåller tre utmärkande faktorer för hobbyverksamheter. Hobbyverksamhet bedrivs självständigt på utövarens fritid, det utgör inte den huvudsakliga försörjningen och arbetet utförs inte på uppdrag av annan. Enligt Skatteverket kan hobbyverksamhet omfatta exempelvis hemslöjd, biodling, trädgårdsodling, djuruppfödning, jakt, fiske, hästsport eller kulturella aktiviteter. Även andra inkomster kan räknas som hobbyverksamhet om de saknar vinstsyfte eller är av sådan begränsad omfattning att de inte uppfyller kriterierna för näringsverksamhet. Detta kan inkludera intäkter från digitala plattformar som till exempel

⁷⁷ 12 kap. 37 § IL & 13 kap. 1 § IL.

⁷⁸ Prop. 1992/93:127 s. 42.

⁷⁹ SOU 2002:74 s. 84. Se även RÅ 2010 ref. 111 & RÅ 1968 not. 509.

inkomster som genereras av bloggare, influencers eller liknande verksamheter. Det är verksamhetens uppfyllande av de fastställda kriterierna som är av betydelse, inte vilken typ av verksamhet det handlar om.⁸⁰

3.2 Beskattning av hobbyverksamhet

Före skattereformen år 1991 var verksamheter som bedrevs självständigt, yrkesmässigt och utan vinstsyfte skattefria. Hobbyverksamheter undgick därmed beskattning till följd av dess avsaknad av vinstsyfte. Den generella skatteplikten för hobbyinkomster infördes bland annat med hänvisning till kravet på neutralitet i beskattningen. Det framstod som en brist att överskott från en självständig och varaktig verksamhet men utan påvisbart vinstsyfte kunde undgå beskattning.⁸¹ För att även inkludera inkomster från hobbyverksamhet har inkomstslaget tjänst utvidgats till att fånga upp varaktiga inkomster som inte kan hänföras till inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital.⁸² Mot denna bakgrund har inkomstslaget tjänst kommit att fungera som en generell uppsamlingsplats för inkomster som grundas på egen prestation eller verksamhet.⁸³

Inkomst av hobbyverksamhet ska tas upp i inkomstslaget tjänst under förutsättning att inkomsterna härrör från arbetsprestation.⁸⁴ Hobbyverksamheten som genererar förlust är inte föremål för beskattning, utan beskattningen gäller endast verksamheter som genererar vinst.⁸⁵ Avdrag för kostnader i inkomstslaget tjänst medges i regel inte utan är i princip att betrakta som personliga levnadskostnader enligt 9 kap. 2 § 1 st. IL.⁸⁶ Vad gäller möjligheten till avdrag i hobbyverksamheter är den särskilt reglerad i 12 kap. 37 § IL. Avdragsrätt föreligger för kostnader som är hänförliga till hobbyverksamheten i syfte att förvärva och bibehålla inkomster, 12 kap. 1 § IL. Avdragsrätten är emellertid begränsad till att inte överskrida hobbyverksamhetens intäkter för det aktuella beskattningsåret. Det medför att det inte är möjligt att kvitta ett underskott av en hobbyverksamhet mot andra tjänsteinkomster. Avdragsrätten är utöver det begränsad till att underskott i en hobbyverksamhet inte får kvittas

⁸⁰ Hobbyverksamhet, SKV 344 utgåva 14, s. 2.

⁸¹ Prop. 1989/90:110 s. 307.

⁸² Prop. 1989/90:110 s. 308.

⁸³ Prop. 1989/90:110 s. 308, 650.

⁸⁴ Cejje, Dahlberg, Eng, Nilsson & Tivéus. Inkomstskattelag (7 okt. 2025, JUNO), kommentaren till 10 kap. 1 §.

⁸⁵ Jfr 11 kap. 1 § IL. I inkomstslaget tjänst beskattas inkomsten med kommunalskatt. Om inkomsten överstiger skiktgränsen (625 000 kronor för år 2025) tillkommer 20 % i statlig inkomstskatt.

⁸⁶ Prop. 1989/90:110 s. 473.

mot överskott i en annan hobbyverksamhet. Varje hobbyverksamhet är således att betrakta som en separat verksamhet och beskattas var för sig.⁸⁷ Undantag gäller om verksamheterna har ett starkt samband med varandra, då medges i enstaka fall kvittning.⁸⁸

Med anledning av att kontantprincipen gäller i inkomstslaget tjänst medför risken att avdragsrätten går förlorad för hobbyverksamheter.⁸⁹ Så är fallet när intäkterna från en hobbyverksamhet uppkommer ett år medan utgifterna har betalats under ett tidigare beskattningsår.⁹⁰ För att motverka denna effekt infördes en bestämmelse som medger att underskott får rullas vidare i upp till fem år efter det aktuella beskattningsåret och dras av mot eventuella framtida överskott.⁹¹ Förutsättningen för att spara underskottet är att det härstammar från samma verksamhet. Om verksamheten inte redovisar något överskott under de fem beskattningsår som följer det år då det första underskottet uppkom, upphör rätten att utnyttja första årets underskott.⁹² Det finns således ingen möjlighet att rulla vidare underskott på det sättet som gäller för näringsverksamhet. För illustrera underskottshantering i hobbyverksamhet används följande exempel:

Om underskotten uppgår till 20 000 kr år 1, 15 000 kr år 2, 10 000 kr år 3 och 5 000 kr år 4, och verksamheten visar ett överskott om 10 000 kr år 5, kan underskottet från år 1 utnyttjas vid deklarationen för år 5. Överskottet om 10 000 kr kan då kvittas mot motsvarande del av underskottet från år 1, vilket innebär att inget överskott återstår att ta upp till beskattning. Efter beskattningen kvarstår 10 000 kr av underskottet från år 1. Om verksamheten återigen visar underskott under år 6 kan den kvarvarande delen av underskottet från år 1 inte längre användas eftersom femårsfristen har passerats. De resterande 10 000 kronorna kan varken sparas eller nyttjas utan faller således bort.

Undantag från beskattning gäller för inkomster som är skattefria enligt 8 kap. IL. Dit hör till exempel inkomst från försäljning av egenplockade vilt växande bär, svamp och kottar till den del det inte överstiger 12 500 kronor under ett och samma beskattningsår, 8 kap. 28 § IL. Om den totala beskattningsbara inkomsten under ett visst beskattningsår understiger 24 873

⁸⁷ 12 kap. 37 § 1 st. & prop. 1989/90:110 s. 653.

⁸⁸ Behmer & Jakobsson s. 115.

⁸⁹ Kontantprincipen innebär att en inkomst ska tas upp till beskattning det år den kan disponeras och utgifter ska dras av för det år utgiften betalats.

⁹⁰ 10 kap. 8 § IL & prop. 1989/90:110 s. 312.

⁹¹ Prop. 1992/93:127 s. 43.

⁹² 12 kap. 37 § 2 st. IL.

kronor är det inte heller föremål för beskattning. Detta gäller oavsett inkomstslag eftersom grundavdraget för låga inkomster uppgår till ovan nämnt belopp, 63 kap. 3 § IL.⁹³

3.3 Egenavgifter

Överskott av hobbyverksamhet ska inte bara belastas med inkomstskatt. Den skattskyldige ska även betala egenavgifter⁹⁴ på verksamhetens överskott enligt Socialavgiftslagen (2000:980) (SAL).⁹⁵ Egenavgifterna är emellertid avdragsgilla vid beräkningen av årets överskott, 12 kap. 36 § IL. Till följd av att den exakta storleken av egenavgifterna inte är kända vid deklarationstillfället medges schablonavdrag. I deklarationen för nästkommande beskattningsår görs sedan en avstämning mellan schablonavdraget och de faktiska egenavgifterna som fastställts i slutskattebeskedet.⁹⁶ Om schablonavdraget överstiger de slutliga avgifterna redovisas överskottet som intäkt och om avgifterna är högre medges avdrag från överskott av hobby.⁹⁷ Om avgiftsunderlaget understiger 1 000 kronor ska å andra sidan inga egenavgifter betalas, 3 kap. 14 § SAL.

3.4 Dokumentationsskyldighet

En verksamhet som bedöms ha hobbykaraktär faller utanför BFL:s tillämpningsområde och medför således ingen bokföringsskyldighet. För hobbyverksamhet gäller istället en generell dokumentationsskyldighet och är särskilt reglerad i 39 kap. 3 § Skatteförfarandelag (2011:1244) (SFL).⁹⁸ Den generella dokumentationsskyldigheten innebär att den som är uppgiftsskyldig i skälig omfattning ska, genom anteckningar eller lämplig dokumentation, se till att det finns underlag för att fullgöra uppgiftsskyldigheten, kontroll av uppgiftsskyldigheten och för skattemässig kontroll, 39 kap. 3 § SFL. Med kontroll av

⁹³ Grundavdraget gäller för beskattningsår 2025.

⁹⁴ Egenavgifterna är 28,97 % och för personer äldre än 67 år är avgiften lägre.

⁹⁵ 3 kap. 4 § SAL & prop. 2000/01:8 s. 111.

⁹⁶ 12 kap. 36 § IL.

⁹⁷ Skatteverket, *Rättslig vägledning, Hobbyverksamhet*, utgåva 2025,7
<<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2025.7/326279.html>> (inhämtad 2025-11-25).

⁹⁸ Skatteverket, *Rättslig vägledning, Hobbyverksamhet*, utgåva 2025,7
<<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2025.7/326279.html>> (inhämtad 2025-11-25).

uppgiftsskyldigheten avses både att fastställa om uppgiftsskyldigheten överhuvudtaget har funnits och att säkerställa att den har fullgjorts korrekt och fullständigt.⁹⁹

Formuleringen i *skälig omfattning* medför att den uppgiftsskyldige förväntas upprätthålla en omfattande och tillförlitlig dokumentation som möjliggör effektiv kontroll. Det ställs generellt höga krav på den uppgiftsskyldige.¹⁰⁰ En deklarationsskyldig som inte på annat sätt kan få fram det underlag som krävs för att upprätta en korrekt deklaration är själv skyldig att föra nödvändiga anteckningar och bevara relevanta handlingar, såsom kvitton och annan räkenskapsinformation.¹⁰¹ Till följd av att den enskilde normalt sett har bäst insyn i varifrån dennes ekonomiska medel härrör från följer en omfattande dokumentationsskyldighet. Det anses därför ankomma på den enskilde att kunna förklara och styrka ursprunget till de ekonomiska medel som tillförs denne. Avsaknad av tillräcklig dokumentation skulle därför kunna innebära presumtion för beskattning.¹⁰²

Underlag som omfattas av den allmänna dokumentationsskyldigheten ska normalt sett bevaras i sju år räknat efter utgången av det kalenderår som underlaget hänför sig till.¹⁰³ Samma lagstadgade tidsgräns gäller således för den dokumentation som omfattas av den generella dokumentationsskyldigheten som för det underlag som ska bevaras enligt BFL:s bestämmelser för bokföringsskyldiga.¹⁰⁴

⁹⁹ Prop. 1996/97:100 s. 606.

¹⁰⁰ Prop. 2001/02:25 s. 350.

¹⁰¹ Skatteverket, *Rättslig vägledning: Generell dokumentationsskyldighet*, utgåva 2025.7, <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2025.7/331199.html>> (inhämtad 2025-11-25).

¹⁰² HFD 2020 ref. 52 punkt 29.

¹⁰³ 39 kap. 3 § SFL med hänvisning till 9 kap. 1 § 1 st. Skatteförfarandeförordning (2011:1261)(SFF).

¹⁰⁴ 7 kap. 2 § BFL & 9 kap. 1 § 1 st. SFF.

4 Gränsdragning mellan inkomstslagen tjänst och näringsverksamhet i praxis

4.1 Konstnärlig verksamhet

I fallet RÅ 1987 ref. 56 gällde frågan om U.R:s konstnärliga verksamhet skulle betraktas som näringsverksamhet eller hobbyverksamhet i samband med hans inkomsttaxering år 1983. Han hade vid sidan av en halvtidsanställning under flera år varit verksam som konstnär och åberopade att verksamheten bedrivits i förvärvssyfte med rätt till avdrag för underskott. Han yrkade avdrag för underskott med 16 443 kronor i sin verksamhet. Några intäkter i verksamheten redovisades inte under det aktuella beskattningsåret. I verksamheten hade U.R under närmast föregående femårsperiod redovisat bruttointäkter på 7 400 kronor och ett underskott på 77 967 kronor. Regeringsrätten konstaterade att utredningen visade att U.R under en längre tid ägnat sig åt sin konstnärliga verksamhet, att han hade viss konstnärlig utbildning och att han varit aktiv inom konstnärsorganisationer. Trots att intäkterna varit obetydliga även sett över flera år fann domstolen att verksamheten bedrevs yrkesmässigt i förvärvssyfte och inte som hobbyverksamhet. U.R:s konstnärliga verksamhet utgjorde därmed näringsverksamhet.¹⁰⁵

I ett annat liknande fall bedrev E.S vid sidan av sin lärartjänst som teckningslärare omfattande konstnärlig verksamhet. Hon hade även genomgått konstnärlig utbildning i Wien. Under flera år hade hon deltagit åtskilliga utställningar och också fått avsättning av sina alster. Kostnaderna hade överstigit intäkterna nästan samtliga år. Regeringsrätten konstaterade att även om intäkterna varit blygsamma under flera år berättigar det ej att verksamheten inte skulle vara yrkesmässigt bedriven förvärvsverksamhet. Verksamheten var att betrakta som näringsverksamhet och avdrag medgavs för kostnaderna i verksamheten.¹⁰⁶

I rättsfallet RÅ 1974 A 1984 tog domstolen ställning till om en verksamhet bestående av visningar och viss försäljning av konst hade bedrivits i sådan omfattning att den skulle klassificeras som näringsverksamhet. Personen i fråga ägde en betydande konstsamling och anordnade visningar av samlingens konstverk mot en mindre avgift. Utöver detta förmedlade

¹⁰⁵ RÅ 1987 ref. 56.

¹⁰⁶ RÅ 1977 Aa 43.

denne inköp av litografier och konstböcker på beställning och sålde under 1967 enstaka litografier från sin egen samling. Regeringsrätten fann att verksamheten bedrivits i sådan omfattning och på sådant sätt att den ska klassificeras som näringsverksamhet. Domstolen ansåg vidare att konstsamlingen hållits yrkesmässigt tillgänglig för allmänheten mot betalning, vilket talade för att verksamheten var att hänföra till inkomstslaget näringsverksamhet.¹⁰⁷

Vad gäller fotoverksamhet kan detta närmast likställas med tidigare anförda konstnärliga rättsfall. I fallet RÅ 1983 Aa 39 bedrev S konstnärlig fotoverksamhet vid sidan av en anställning och yrkade avdrag för kostnaderna i verksamheten. Domstolen konstaterade att S konstnärliga utbildning och yrkesmässiga kunskaper gav fog för att verksamheten varit avsedd att bedrivas som förvärvsverksamhet. Vidare anförde domstolen att även verksamheten under flera år endast genererat blygsamma intäkter inte utgör inte detta skäl att ifrågasätta om det varit yrkesmässigt bedriven förvärvsverksamhet. Verksamheten hänfördes till inkomstslaget näringsverksamhet.

4.2 Hästrelaterad verksamhet

Bedömningen av huruvida hästuppfödning på jordbruksfastighet är att betrakta som näringsverksamhet prövades i RÅ 2010 ref. 111. Bakgrunden i målet är makarna A som bedrev uppfödning av fälttävlanshästar. På fastigheten bedrevs även mindre jordbruksdrift i form av vallodling och bete för hästarna. Verksamheten hade genererat underskott samtliga år mellan 1988-2002. Under denna tid har verksamheten innefattat hållandet av tre till fyra hästar per år men verksamheten har nästan enbart bestått i uppfödning och försäljning av avkommor från en och samma häst. Under åren har försäljning av sammanlagt åtta hästar skett.

Regeringsrätten konstaterade först att med anledning av vad som framkommit av den långt bedrivna verksamheten och det ekonomiska utfallet, uppfyllde verksamheten inte självständigt näringskriterierna. Avsaknaden av lönsamhet under en så lång tidsperiod ansågs tala emot att syftet varit att skapa varaktiga vinster. För att hästarna emellertid ska ingå i näringsverksamheten krävs att innehavsregeln¹⁰⁸ är uppfylld. Regeln tar sikte på inkomster

¹⁰⁷ RÅ 1974 A 1984.

¹⁰⁸ Se avsnitt 2.3 och 13 kap. 1 § 3 st. IL.

och utgifter som föränleds av själva innehavet av fastigheten. Förutsättningen för att hästarna ska ingå i den bedrivna jordbruksverksamheten krävs att hästarna har en tydlig koppling till driften av fastigheten, exempelvis som dragdjur i jordbruket. Domstolen framhöll att fastigheten har haft viss betydelse för verksamheten genom att ha gett möjlighet till bete och därigenom ekonomiskt EU-stöd. Även om detta har haft betydelse för hästuppfödningen ansåg inte domstolen att hästarna skulle ingå i verksamheten. Regeringsrätten anförde vidare att enbart för att hästarna nyttjade och vistades på näringsfastigheten ansågs det inte utgöra näringsverksamhet. Hästarna saknade naturlig anknytning till fastigheten för att automatiskt ingå i den näringsverksamhet som följer av fastighetsinnehavet. Hästverksamheten beskattades därför som hobbyverksamhet.¹⁰⁹

I fallet RÅ 1989 not. 46 hade en häst inte avskilts från mannens övriga travsportsverksamhet på ett sådant sätt att någon verklig äganderättsövergång kunde anses ha skett. Mannen uppgav att han överlätit en travhäst till sin hustru samtidigt som han fortsatte att bedriva sin egen travsportsverksamhet. Hästen har efter överlåtandet sprungit in prispengar varför frågan uppkom om hustruns ägande skulle anses utgöra hobbyverksamhet. Hobbyverksamhet var vid den aktuella tiden undantagen beskattning. Vid revision framkom att träningskostnaderna för hästen belastade dels mannens rörelse, dels hustruns ekonomi. Regeringsrätten ansåg att hästen ej avskilts från mannens övriga verksamhet på ett sådant tydligt sätt att någon verklig äganderättsövergång inte kunde anses ha skett. Mannen eftertaxerades därför för inkomst av hästen i sin näringsverksamhet.¹¹⁰

I RÅ 1987 not. 655 avsåg bedömningen av om inkomster hänförliga till travhästar som ägts och förvaltats av privatpersonerna M och K skulle hänföras till näringsverksamhet eller hobbyverksamhet. Tillsammans ägde M och K travhästarna *The Onion* och *Mac the Knife*. Var för sig ägde de även en andel i en annan travhäst. Både M och K har således vid någon period ägt sammanlagt tre travhästar. M och K har i betydande omfattning deltagit i travtävlingar med hästarna. Efter att i flera år ha ägt och tävlat avyttrade dem de gemensamt ägda hästarna och yrkade att vinsten skulle beskattas som inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet (hobbyverksamhet) som var undantaget beskattning. Regeringsrätten fann att M och K:s engagemang inte var av tillfällig karaktär utan utgjorde en del av en

¹⁰⁹ RÅ 2010 ref. 111.

¹¹⁰ RÅ 1989 not. 46.

rörelsemässig verksamhet. Försäljningarna skulle därför beskattas enligt reglerna för inkomst av näringsverksamhet.¹¹¹

I fallet RÅ 1974 ref. 85 avsåg bedömningen av om inkomster från travverksamhet, som i huvudsak utgjorde den skattskyldiges enda inkomstkälla, skulle hänföras till näringsverksamhet eller hobbyverksamhet. Bakgrunden i målet var P.A.V som ägde en enda travhäst. Hästen sköttes och tävlades av en professionell travtränare. Hästen hade under det aktuella beskattningsåret sprungit in betydande vinster. Frågan var om inkomsterna skulle hänföras till näringsverksamhet eller hobby. Regeringsrätten anförde att P.A.V endast innehaft en häst och skötsel och träning överlämnats till annan. Det förhållandet att intäkterna från travverksamheten klart översteg övriga inkomster ansågs inte utgöra tillräcklig grund för att hänföra verksamheten till inkomstslaget näringsverksamhet.¹¹²

I RÅ 1973 ref. 52 utgjorde även inkomsten från travsporten den skattskyldiges enda inkomst under beskattningsåret. F.E hade bedrivit travsport med en enda travhäst men hade inte överlämnat skötsel och träning åt någon annan. Regeringsrätten konstaterade att även verksamheten endast hade bedrivits med en travhäst ansågs den inte utgöra hobbyverksamhet. Domstolen anförde att verksamheten drivits under flera år, genererat betydande inkomster och att utgjorde F.E:s enda inkomstkälla, vilket talade för att verksamheten skulle hänföras till näringsverksamhet.¹¹³

Även i RÅ 1973 ref. 53 hänfördes inköp och inhyrd avelshingst till inkomstslaget näringsverksamhet. I fallet hade A.E.K. under lång tid arbetat professionellt med hästar och varit chef för travsällskapet i Örebro. Chefstjänsten medförde att han på olika sätt var tvungen att stödja och vid behov organisera hästaveln inom travsällskapets verksamhetsområde. Han hade även tidigare haft trav- och avelshästar som använts i det egna jordbruket. I sin deklaration tog han upp kostnader och intäkter från två trav- och avelshästar som en del av sin jordbruksverksamhet. Frågan var om hästhållningen utgjorde hobby eller näringsverksamhet. Regeringsrätten konstaterade med hänsyn till samtliga omständigheter att A.E.K:s hästhållning hade ett tydligt samband med hans mångåriga yrkesverksamhet inom hästavel och travsport, inklusive hans heltidsanställning som chef för travsällskapet.

¹¹¹ RÅ 1987 not. 655.

¹¹² RÅ 1974 ref. 85.

¹¹³ RÅ 1973 ref. 52.

Domstolen kom fram till att även verksamheten genererat underskott skulle den hänföras till näringsverksamhet.¹¹⁴

I RÅ 1973 Fi 633 betonade istället domstolen att den privata nyttan av hästarna visade att verksamheten inte var att klassificera som yrkesmässig. Den skattskyldige yrkade avdrag för underskott gällande ridhästar och menade att verksamheten utgjorde näringsverksamhet. Regeringsrätten fann att hästhållningen i praktiken var ett personligt intresse och inte bedrivit i vinstsyfte, varför underskottet inte var avdragsgillt. Uppkomna underskott, som omfattade kostnader för hästarnas skötsel och underhåll, kunde därför inte anses hänförliga till någon näringsverksamhet och var därmed inte avdragsgilla. Den skattskyldige hade inte kunnat visa att försäljning och uppfödning av hästar skett och syftet med verksamheten har således inte varit att generera vinst.¹¹⁵

4.3 Fiskeverksamhet

I fallet RÅ 1982 Aa 132 gällde frågan om fiske som bedrivits på fritiden hade nått en sådan omfattning att inkomsterna skulle hänföras till inkomstslaget näringsverksamhet. Personen hade under flera år i följd bedrivit fiske på sin fritid. Till en början var intäkterna obetydliga varför verksam betraktades som hobbyverksamhet. Intäkterna har sedan ökat och uppgick till 7 765 kronor för det aktuella beskattningsåret. Domstolen fann att verksamheten utgjorde näringsverksamhet. Avgörande för domstolens bedömning var att verksamheten pågått under flera år och verksamhetens omfattning. Med hänsyn till beloppets storlek får det anses vara yrkesmässigt bedriven verksamhet med vinstsyfte. Inkomsterna var därför hänförliga till inkomstslaget näringsverksamhet.¹¹⁶

I ett senare avgörande, HFD 2022 ref. 6, prövades i stället om ersättning från arbete som fiskare på ett norskt fartyg skulle beskattas som inkomst av tjänst eller näringsverksamhet. Domstolen konstaterade att fiskare som får ersättning i form av manslott¹¹⁷ traditionellt har ansetts bedriva näringsverksamhet, men att bedömningen numera ska göras genom en helhetsbedömning. Domstolen anförde att en självständigt bedriven verksamhet ska bedömas

¹¹⁴ RÅ 1973 ref. 53.

¹¹⁵ RÅ 1973 Fi 633.

¹¹⁶ RÅ 1982 Aa 132.

¹¹⁷ Ersättning för sitt arbete genom andel i avkastningen, s.k. manslott.

med särskild hänsyn till vad som avtalats mellan parterna, graden av beroende samt i vilken omfattning uppdragstagaren är inordnad i uppdragsgivarens verksamhet.

Av utredningen framkom att fiskaren och bolaget angav att han var arbetstagare med arbetsuppgifter under bolagets arbetsledning, han hade en månads uppsägningstid samt skyldighet att följa bolagets instruktioner. All utrustning tillhandahölls av bolaget och fiskaren hade ingen möjlighet att anlita medhjälpare. Han hade inte heller andra uppdragsgivare. Det har inte heller varit fråga om ett uppdrag av tillfällig natur. Arbetet skedde således inom ramen för bolagets ordinarie verksamhet. Ersättningen bestämdes utifrån värdet av fångsten.

HFD uttalade att den resultatbaserade ersättningen, knuten till fångstens värde, inte medförde något betydande ekonomiskt risktagande för fiskaren. Vidare anförde domstolen att den omständigheten att en garanterad ersättning inte utgår är inte tillräcklig för att självständighetsrekvisitet ska anses uppfyllt. Inkomsten var därför att hänföra till inkomstslaget tjänst.¹¹⁸

4.4 Övrig verksamhet

I RÅ 1992 not. 513 hade K.T under beskattningsåret plockat vilda blommor och levererat dessa till ett läkemedelsproducerande bolag, som betalade 4 333 kronor för materialet. Plockningsverksamheten under beskattningsåret var av tämligen blygsam omfattning. K.T gjorde gällande att verksamheten var jämförlig med skattefri inkomst av bärplockning. Frågan i målet gällde om ersättningen som K.T erhållit från bolaget för leverans av vilda blommor skulle beskattas som inkomst av tjänst, näringsverksamhet eller om ersättningen omfattades av skattefrihet. Regeringsrätten konstaterade att insamlingen av blommorna inte kunde hänföras till näringsverksamhet eftersom plockningsverksamheten var av blygsam omfattning och kunde inte heller anses som ett anställnings- eller uppdragsförhållande. Domstolen slog fast att verksamheten utgjorde en inkomstgivande verksamhet av tillfällig natur. Vidare anförde domstolen att undantaget från beskattning är uttömmande och omfattar endast vilt växande bär och svampar, varför ersättningen från vilda blommor inte kunde

¹¹⁸ HFD 2022 ref. 6.

undantas från beskattning. Den uppburna ersättningen skulle därför tas upp som inkomst av tjänst.¹¹⁹

I målet RÅ 1990 not. 399 utgjorde renovering av lustyacht inköp för 20 000 kronor näringsverksamhet. Totala kostnader för renoveringen beräknades uppgå till 10–12 miljoner kronor. Marknadsvärdet efter renovering uppskattades till cirka 20 miljoner kronor. Den skattskyldige hade tidigare erfarenhet att renovera fritidsbåtar och hade under perioden 1968–1981 ägt och renoverat fyra fritidsbåtar, vilka han därefter avyttrat. Initialt hade syftet med förvärvet av den aktuella yachten varit privat bruk. Frågan i målet var om den verksamhet som S bedrev med renovering och försäljning av en lustyacht skulle hänföras till näringsverksamhet. Regeringsrätten fann att verksamheten hade fått sådan karaktär och omfattning att den inte längre kunde betraktas som fritidsrenovering. Det var således inte längre fråga om renovering av lustyacht för eget fritidsbruk. Med hänsyn till de stora investeringarna, planeringen och avsikten att avyttra fartyget ansåg domstolen att verksamheten utgjorde näringsverksamhet.

Målet RÅ 1987 not. 243 gällde istället båtuthyrning. Bakgrunden i målet är makarna H som yrkade avdrag för kostnader hänförliga till båtuthyrningen genom ett av dem gemensamt ägt handelsbolag. Frågan i målet var om båtuthyrningsverksamheten utgjorde näringsverksamhet eller skulle behandlas som hobbyverksamhet. I handelsbolaget hade även annan verksamhet bedrivits som var oberoende av båtuthyrningen. Kostnaderna för båtarna hade avsevärt överstigit intäkterna av uthyrningen. Endast blygsamma marknadsföringskostnader hade bokförts. I fråga om båtuthyrningen konstaterade domstolen att verksamheten endast till mycket begränsad del omfattade uthyrning till utomstående. Intäkterna från uthyrningen motsvarade inte kostnaderna för båtinnehavet och båtarna hade även utnyttjats privat av makarna. Med hänvisning till varaktighet, omfattning, avsaknad av vinstsyfte och de faktiska affärshändelserna fann domstolen att båtuthyrningen inte utgjorde näringsverksamhet. Intäkter och kostnader hänförliga till båtuthyrningen skulle därför inte ingå vid beräkningen av handelsbolagets inkomst eftersom denna i huvudsak finansierats av överskottet från handelsbolagets övriga verksamhet.¹²⁰

¹¹⁹ RÅ 1992 not. 513.

¹²⁰ RÅ 1987 not. 243.

I ett liknande fall konstaterade domstolen att en verksamhet som avsåg uthyrning av segelbåt var bedriven med vinstsyfte, trots att verksamheten redovisade underskott. Båtuthyrningen ansågs utgöra näringsverksamhet eftersom den bedrevs affärsmässigt och i betydande omfattning, med uthyrning till flera externa kunder och planering av uthyrning redan innan båten var i drift. Vidare var verksamheten separat från bolagets övriga verksamhet och inte huvudsakligen för privat bruk.¹²¹

I RÅ 1985 Aa 190 hade den skattskyldige lagt ned kostnader för kontorsutrustning och annonsering men verksamheten genererade i princip inga intäkter bortsett från en intäkt om 64 kr. Regeringsrätten konstaterade att dessa förberedande åtgärder inte innebar att verksamheten faktiskt kommit i gång och att näringsverksamhet därför inte förelåg. Bristen på intäkter och uppdrag från allmänheten ansågs tala emot näringsverksamhet.¹²²

¹²¹ RÅ 1986 not. 484.

¹²² RÅ 1985 Aa 190.

5 Analys

5.1 Inledande utgångspunkter

Inkomstskattelagen saknar en tydlig och uttömmande definition av hobbyverksamhet. Detta innebär att gränsdragningen mot näringsverksamhet i hög grad sker genom tolkning av 13 kap. 1 § IL och den rättspraxis som utvecklats kring bestämmelsen. Lagtexten anger endast att näringsverksamhet är förvärvsverksamhet som bedrivs självständigt och yrkesmässigt, vilket därmed skapar ett stort betydande tolkningsutrymme. Gränsdragningen kan vid en första anblick se tämligen enkel ut men vid närmare anblick är den ofta komplicerad och i somliga fall oförutsägbar. För att en verksamhet ska hänföras till inkomstslaget näringsverksamhet krävs att samtliga näringskriterier är uppfyllda. I praktiken är det avsaknaden av ett faktiskt vinstsyfte som medför att en verksamhet hänförs till inkomstslaget tjänst. Vid prövningen av om vinstsyfte föreligger tillämpar såväl Skatteverket som domstolarna en helhetsbedömning av objektiva omständigheter i varje enskilt fall. Vid bedömningen är det emellertid vissa omständigheter som framförallt fått mer avgörande betydelse.

5.2 Verksamhetens ekonomiska resultat

Den första omständigheten som särskilt framträder i bedömningen är verksamhetens ekonomiska resultat och i synnerhet förekomsten av återkommande underskott. Att en verksamhet under en längre tid uppvisar negativa resultat är en omständighet som i praxis tillmätts betydande vikt vid bedömningen av om ett faktiskt vinstsyfte föreligger.¹²³

Återkommande underskott anses indikera att verksamheten saknar förutsättningar att bli lönsam och att den i praktiken inte bedrivs med den affärsmässighet som kännetecknar näringsverksamhet. I RÅ 1985 Aa 190 och RÅ 2010 ref. 111 synes det tydligt att underskott i verksamheten varit av avgörande betydelse. Detta innebär emellertid en viss motsägelse i förhållande till lagtextens utformning. Vinstsyfte förutsätter inte att verksamheten faktiskt genererar vinst under varje beskattningsår, utan att den objektivt sett är inriktad på att ge ett överskott över tid. Trots detta synes återkommande underskott i praktiken fungera som ett presumtionskriterium, vilket i realiteten höjer beviskravet för den skattskyldige.

¹²³ Se till exempel RÅ 2010 ref. 111, RÅ 1987 not. 243, RÅ 1973 Fi 633, RÅ 1965 Fi 785.

Domstolarnas tillämpning kan därmed sägas ligga närmare ett krav på faktisk lönsamhet än vad lagtexten uttryckligen ger stöd för.

På motsvarande sätt har verksamheter som genererat högre intäkter än kostnader presumerats ha ett vinstsyfte och relativt okomplicerat bedömts som näringsverksamhet.¹²⁴ I dessa fall synes det tydligt att domstolen i praktiken presumerar att vinstsyfte föreligger, vilket indikerar att det ekonomiska utfallet tämligen är av avgörande betydelse för helhetsbedömningen.

Vad gäller underskott i konstnärlig verksamhet har domstolarna å andra sidan gjort en helt annan bedömning för om vinstsyfte föreligger jämfört med annan verksamhet.¹²⁵ Även om intäkterna varit små och underskott har förekommit under flera år i följd har verksamheten samtliga fall från Regeringsrätten ändå betraktats som näringsverksamhet. Vid bedömningen har domstolen främst utgått från konstnärens utbildning, kompetens och engagemang i verksamheten. Vidare har domstolen ofta betonat att det bör finnas någon form av inriktning mot allmänheten, till exempel genom att verken visas eller erbjuds till försäljning för att verksamheten ska kunna anses vara bedriven i vinstsyfte. En verksamhet som endast riktar sig till närstående och inte till allmänheten har i regel svårare att påvisa yrkesmässigt bedriven verksamhet. Det är troligtvis en förklaring till att konstnärliga verksamheter även bedömts mer generöst än övriga verksamheter eftersom det har handlat om utställning av konstverken i samtliga avgöranden.

Mot bakgrund av detta ställs tämligen låga krav för att en konstnärlig verksamhet ska anses vara bedriven i vinstsyfte. Det kan ifrågasättas varför konstnärlig verksamhet bedöms efter mer generösa kriterier än annan verksamhet. Att utbildning och formell kompetens tillmätts så stor betydelse framstår som aningen märkligt, eftersom dessa faktorer inte säger något om verksamhetens faktiska lönsamhet och syfte att generera vinst. Denna skillnad i bedömningen är enligt min mening svår att motivera utifrån skatterättens krav på neutralitet. Det framstår även som anmärkningsvärt att konstnärlig verksamhet hanteras på särskilt sätt eftersom sådan verksamhet borde kunna ligga lika när personligt intresse som annan verksamhet gör. Det kan inte heller anses förenligt med lagtexten som stadgar att personliga levnadskostnader aldrig är avdragsgilla. Förutsättningen borde vara om den skattskyldige inte kan visa att verksamheten

¹²⁴ Se till exempel RÅ 1992 not. 513, RÅ 1990 not. 399, RÅ 1989 not. 46, RÅ 1982 Aa 132.

¹²⁵ Se till exempel RÅ 1987 ref. 56, RÅ 1983 Aa 39, RÅ 1977 Aa 43.

faktiskt genererar eller kan förväntas generera överskott, har denne som regel svårt att påvisa att verksamheten är att betrakta som näringsverksamhet.

5.3 Kostnadsstruktur och verksamhetens uppbyggnadsskede

Den andra omständighet som har betydande relevans i bedömningen av om en verksamhet bedrivs i syfte att generera vinst är verksamhetens kostnader. Domstolarna och Skatteverket fäster inte enbart vikt vid att en verksamhet uppvisar ett ekonomiskt överskott, utan även vid vilka typer av kostnader som uppkommer och hur dessa förhåller sig till typen av verksamhet. Förekomsten av kostnader som uteslutande är typiska för näringsverksamheter som till exempel marknadsföringskostnader och andra kostnader som överhuvudtaget inte kan hänföras till privata levnadskostnader, är kostnader som skulle kunna indikera att verksamheten bedrivs i syfte att generera vinst.¹²⁶ Motsatsvis kan avsaknad av sådana affärsmässiga kostnader tala för att verksamheten inte bedrivs i syfte att generera vinst, utan snarare bedrivs av ett rent privat intresse. Verksamhet av hobbykaraktär kännetecknas ofta av kostnader som i stor utsträckning sammanfaller med den skattskyldiges privata intressen, vilket borde göra det svårare att påvisa vinstsyfte. Vidare måste kostnaderna i en näringsverksamhet troligtvis stå i rimlig proportion till verksamhetens intäkter. En verksamhet som återkommande uppvisar höga kostnader jämfört med mycket låga eller obefintliga intäkter får svårt att anses bedriven i vinstsyfte. Särskilt om kostnaderna inte på sikt inte heller kan förväntas leda till ökade intäkter.¹²⁷

Vid hänsyn till verksamhetens kostnader är det avgörande om verksamheten befinner sig i ett uppbyggnadsskede eller inte. I början är det vanligt att verksamheten har högre kostnader än intäkter, vilket är naturligt när verksamheten försöker etablera sig på marknaden. Det är emellertid viktigt att skilja mellan ett uppbyggnadsskede och en verksamhet som ständigt genererar förluster utan några faktiska förutsättningar att uppnå lönsamhet. Vid denna bedömning har domstolarna lagt vikt vid hur verksamheten utvecklas även efter det aktuella beskattningsåret för att skapa en rättvisare bild av verksamheten, trots att prövningen endast avser ett specifikt taxeringsår. Har verksamheten i genererat underskott flera år i följd borde den därav inte kunna anses vara i ett uppbyggnadsskede, vilket bidrar till att det blir svårare

¹²⁶ Se till exempel RÅ 1987 not. 243.

¹²⁷ Se till exempel RÅ 2010 ref. 111.

för den skattskyldige att påvisa vinstsyfte. Förlusternas varaktighet utgör då en presumtion som talar emot vinstsyfte.¹²⁸

5.4 Ekonomiskt beroende av verksamheten

En tredje omständighet av betydelse är i vilken utsträckning den skattskyldige är ekonomiskt beroende av verksamhetens intäkter. Hobbyverksamheten får inte utgöra den huvudsakliga inkomstförsörjningen eftersom den då klassificeras som näringsverksamhet.¹²⁹ Detta framstår enligt mig som en rimlig anledning eftersom näringsverksamhet typiskt sett bedrivs i syfte att skapa en varaktig försörjning för den skattskyldige. Om inkomsten från verksamheten är nödvändig för dennes ekonomiska situation talar detta för att verksamheten drivs med vinstsyfte, medan verksamhet som bedrivs utan sådant ekonomiskt beroende snarare får karaktären av hobby. Vid bedömningen av om verksamheten utgör den huvudsakliga inkomsten ska hänsyn även tas till om verksamheten befinner sig i ett uppbyggnadsskede. Detta eftersom verksamheten normalt sett genererar begränsade intäkter under den inledande fasen, vilket kan medföra att den skattskyldige ännu inte är ekonomiskt beroende av inkomsterna. En principiellt viktig fråga att ställa sig är hur stor hänsyn det ska tas till idkarens ekonomiska beroende av verksamheten. Detta eftersom det till exempel är svårt att bedöma hur många personer som har ekonomisk möjlighet att redan från början säga upp sig från sin anställning för att helt ägna sig åt en ny verksamhet. För många är det troligtvis nödvändigt att arbeta vid sidan av den nystartade verksamheten. Vid kostnadsintensiva branscher tar det ofta flera år att bli lönsam och därför är det enligt min mening svårt att se hur verksamheten ska kunna bedrivas utan inkomster från annat håll. Samtidigt går det att förstå domstolens synsätt. Syftet förefaller vara att säkerställa att förmånliga skatterättsliga möjligheter, såsom underskottsavdrag, endast förekommer i näringsverksamheter som bedrivs med vinstsyfte och inte i rena hobbyverksamheter som drivs av personligt intresse.

Det ska dock hållas i åtanke att i RÅ 1974 ref. 85 utgjorde inkomsten från hästverksamheten den enda inkomstkällan för den skattskyldige men utgjorde trots detta inte näringsverksamhet. I fallet hade dock träning och skötsel överlämnats, vilket domstolen ansåg vara den avgörande faktorn till varför verksamheten inte utgjorde näringsverksamhet.

¹²⁸ Se till exempel RÅ 2010 ref. 111 med hänvisning till RÅ 1968 not. 509.

¹²⁹ Jfr RÅ 1973 ref. 52.

5.5 Verksamhet bedriven på näringsfastighet

Vad gäller innehav av näringsfastighet kan det konstateras att även om innehavet av fastigheten i sig utgör näringsverksamhet, innebär det inte att all verksamhet som bedrivs på fastigheten automatiskt ska räknas dit. Domstolen har, i RÅ 2010 ref. 111, klargjort att endast inkomster som är direkt hänförliga till själva innehavet av fastigheten omfattas av näringsverksamheten. Övriga verksamheter som bedrivs på fastigheten måste självständigt uppfylla näringskriterierna för att kunna klassificeras som näringsverksamhet. Det innebär att hästar inte har en naturlig anknytning till näringsfastigheten enbart för att de befinner sig på fastigheten och nyttjar dess resurser. Det krävs att till exempel att hästarna används som dragdjur för att anses ha ett naturligt samband med fastigheten. I dagens läge borde dessutom antalet hästar som används inom jordbruket vara förhållandevis få till antal.¹³⁰ Innebörden av detta är enligt min mening att hästverksamheter i regel alltid kommer behöva uppfylla näringskriterierna för att klassificeras som näringsverksamhet. Regeln torde gälla att samtliga verksamheter som bedrivs på näringsfastigheter självständigt ska uppfylla näringskriterierna och inte enbart hästverksamheter. Resonemanget ligger även i linje med inkomstskattelagens bakomliggande syfte om att personliga levnadskostnader aldrig är avdragsgilla. Det ska således inte vara möjligt att utöva hobbyverksamhet och uppnå skattefördelar genom enbart ett innehav av näringsfastighet.

¹³⁰ Skatteverket, *Hästverksamhet - gränsdragningen mellan hobby- och näringsverksamhet*, 2009-04-08 <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2025.8/327478.html>> (inhämtad 2025-12-16).

6 Avslutande kommentarer

Gränsen för när en verksamhet utgör hobbyverksamhet respektive näringsverksamhet är på många sätt oklar. Det kan konstateras att ingen enskild omständighet kan avgöra om en verksamhet bedrivs med vinstsyfte. Det krävs en helhetsbedömning i varje enskilt fall. Genom uppsatsen framträder några återkommande omständigheter som får särskild betydelse för bedömningen. Verksamhetens intäkter, verksamhetens kostnader, verksamhetens utveckling över tid, graden av utåtriktning till allmänheten samt kopplingen till den skattskyldiges privata intressen är alla faktorer som får avgörande betydelse. Å andra visar rättspraxis tydligt att samma omständigheter kan få olika betydelse ifall det handlar om konstnärlig verksamhet, vilket kan ifrågasätta skatterättens krav på neutralitet. Mycket borde tala för att en verksamhet som typiskt sett är av hobbykaraktär och genererar underskott har svårt att klassificeras som näringsverksamhet. Sedan skattereformen år 1991 har strävan att få sin hobbyverksamhet bedömd som näringsverksamhet ökat, vilket troligtvis bidragit till en restriktivare inställningen av domstolarna och Skatteverket. Förklaringen torde främst grunda sig i att underskott i inkomstslaget näringsverksamhet kan kvittas och rullas vidare, vilket leder till en skattemässigt fördelaktigare situation. Det ska helt enkelt inte vara möjligt för oseriösa verksamhetsutövare att undgå beskattning samtidigt som nuvarande lagstiftning inte fullt ut kan förhindra detta.

Det står däremot klart att vinstsyftet är avgörande för om verksamheten är att klassificera som hobbyverksamhet eller näringsverksamhet. Begreppet *vinstsyfte* är dock inte tydligt definierat i vare sig lagtext eller förarbeten, vilket innebär att rättstillämpningen till stor del bygger på domstolarnas och Skatteverkets bedömning i varje enskilt fall. Att lagstiftaren har lämnat ett stort tolkningsutrymme är i för sig förståeligt med tanke på den mängd situationer begreppet avser att täcka. Det medför emellertid att Skatteverket och domstolarna ställs inför svåra gränsdragningar. Den helhetsbedömning som görs i varje enskilt fall i dagens läge är på många sätt önskvärd. Det innebär däremot att förutsebarheten åsidosätts, vilket drabbar enskilda skattskyldiga som saknar möjlighet att på förhand avgöra hur deras verksamhet kommer att bedömas. Vid egen felaktig bedömning riskerar den enskilde att eftertaxeras och därmed ytterligare risk för påföljande straffrättsliga konsekvenser. Vidare är problematiken i helhetsbedömningen som högsta instans tillämpat att domskälen är tämligen kortfattade, vilket gör det svårt att utläsa vilka omständigheter som tillmäts störst betydelse.

Oförutsägbarheten drabbar även Skatteverkets enskilda handläggare som måste tolka ställningstaganden för att kunna fatta beslut. Det skulle kunna tänkas att det därför vore rimligt att lagstiftaren förtydligade vilka omständigheter som är av direkt betydelse för bedömningen. En tänkbar lösning skulle vara att låta bruttointäkten styra bedömningen för om vinstsyfte föreligger. En sådan ordning skulle kunna öka förutsebarheten genom att tydligare särskilja verksamheter som faktiskt genererar intäkter från sådana som huvudsakligen präglas av privat intresse. Samtidigt kan konstateras att bruttointäkt som bedömningsgrund inte ger en fullständig bild av verksamheten eftersom höga intäkter inte nödvändigtvis innebär att ett faktiskt vinstsyfte föreligger. Att låta bruttointäkten styra skulle även enligt min mening riskera att göra regelverket alltför stelbent och göra det svårt att inrymma alla situationer som lagtexten avser omfatta. En alltför detaljerad lagtext skulle således kunna medföra att verksamheter som faktiskt bedriver näringsverksamhet inte blir beskattade i inkomstslaget näringsverksamhet.

Källförteckning

Offentligt tryck

Propositioner

Prop. 2008/09:62 F-skatt åt fler

Prop. 2001/02:25 En ny lag om självdeklARATIONER och kontrolluppgifter

Prop. 2000/01:8 Ny socialavgiftslag

Prop. 1998/99:130 Ny bokföringslag m.m.

Prop. 1996/97:100 Ett nytt system för skattebetalningar, m.m.

Prop. 1993/94:50 Fortsatt reformering av företagsbeskattningen

Prop. 1992/93:127 Om vissa frågor om beskattning av inkomst av tjänst

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

Statens offentliga utredningar

SOU 2002:74 Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv

Litteratur

Behmer, Håkan, & Jakobsson, Olof, *Praktisk beskattningsrätt - Lärobok i inkomstbeskattning 2025*, 32 uppl., Studentlitteratur, Lund, 2025.

Bernitz, Ulf, *Finna rätt: Juristens källmaterial och arbetsmetoder*, 16 uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 2023.

Brockert, Mats, *Vinstsyftet*, Skattenytt, 1997 s. 603-608.

Cejie, Katia, Dahlberg, Mattias, Eng, Christina, Nilsson, Peter & Tivéus, Ulf. Inkomstskattelag (7 okt. 2025, JUNO), kommentaren till 10 kap. 1 §.

Cejie, Katia, Dahlberg, Mattias, Eng, Christina, Nilsson, Peter & Tivéus, Ulf.
Inkomstskattelag (10 okt. 2025, JUNO), kommentaren till 13 kap. 1 §.

Cejie, Katia, Dahlberg, Mattias, Eng, Christina, Nilsson, Peter & Tivéus, Ulf.
Inkomstskattelag (7 okt. 2025, JUNO), kommentaren till 16 kap. 1 §.

Gäverth, Leif, *Avdrag för underskott i nystartad och i konstnärlig näringsverksamhet*,
Skattenytt, 2003 s. 23-49.

Melz, Peter, Silfverberg, Christer, Teresa, Simon-Almendal, Roger, Persson Österman.
Inkomstskatt - En lärobok i skatterätt, 20 uppl., Studentlitteratur, Lund, 2025.

Nevander, Louise, Rosén, Fredrik, *Hästägare bedöms i särskild fålla*, Skattenytt, 2019, s.
577-593.

Nilsson, Peter & Törning, Eva. Bokföringslag (2 april 2025, JUNO), kommentaren till 2 kap.
6 §.

Nääv, Maria & Zamboni, Mauro (red.), *Juridisk metodlära*, 2:a uppl., Studentlitteratur, Lund,
2018.

Påhlsson, Robert, *Skatteverkets styrsignaler - en ny blomma i regelrabatten*, Skattenytt, 2006,
s. 401-418.

Tjernberg, Mats, *Skatterättslig tolkning*, 1 uppl., Iustus förlag, Uppsala, 2018, s. 55.

Internetkällor

Hobbyverksamhet, SKV 344, utgåva 14

<[https://skatteverket.se/download/18.7eada0316ed67d72829d0/1708607298602/hobbyverksa
mhets-skv344-utgava14.pdf](https://skatteverket.se/download/18.7eada0316ed67d72829d0/1708607298602/hobbyverksa
mhets-skv344-utgava14.pdf)> (inhämtad 2025-11-20).

Skatteverket, *Hästverksamhet - gränsdragningen mellan hobby- och näringsverksamhet*, 2009-04-08, Dnr: 131 342327-09/111, <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2025.8/327478.html>> (inhämtad 2025-12-16).

Skatteverket, *Rättslig vägledning: Generell dokumentationsskyldighet*, utgåva 2025.7, <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2025.7/331199.html>> (inhämtad 2025-11-25).

Skatteverket, *Rättslig vägledning, Hobbyverksamhet*, utgåva 2025,7 <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2025.7/326279.html>> (inhämtad 2025-11-25).

Skatteverket, *Rättslig vägledning, Vad räknas som näringsverksamhet*, utgåva 2025,7 <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2025.7/331005.html>> (inhämtad 2025-11-27).

Skatteverket, *Rättslig vägledning, Verksamheter av hobbybetonad karaktär*, utgåva 2025,8 <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2025.8/331130.html>> (inhämtad 2025-12-20).

Skatteverket, *Rättslig vägledning, Rätten att dra av underskott i nystartad näringsverksamhet*, utgåva 2025,7 <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2025.7/331726.html>> (inhämtad 2025-11-27).

Rättsfall

Högsta förvaltningsdomstolen

HFD 2025 ref. 26.

HFD 2022 ref. 6.

HFD 2020 ref. 52.

HFD 2012 not. 57.

RÅ 2010 ref. 111.

RÅ 2002 ref. 59.

RÅ 2001 ref. 25.

RÅ 1992 ref. 21.

RÅ 1992 not. 513.

RÅ 1990 not. 399.

RÅ 1989 not. 46.

RÅ 1987 ref. 56.

RÅ 1987 not. 243.

RÅ 1987 not. 655.

RÅ 1986 not. 484.

RÅ 1985 Aa 190.

RÅ 1983 Aa 39.

RÅ 1982 Aa 132.

RÅ 1979 ref. 1:37.

RÅ 1977 Aa 43.

RÅ 1974 ref. 85.

RÅ 1974 A 1984.

RÅ 1973 ref. 52.

RÅ 1973 ref. 53.

RÅ 1973 Fi 633.

Rå 1968 not. 509.

RÅ 1959 Fi 2055.