

Institutionen för ekonomi

Handledare: Bengt Åkesson

Datum: 2004-06-04

Kandidatuppsats i handelsrätt/skatterätt



# **Gränsdragningen mellan hobbyverksamhet och näringsverksamhet**

Författare:  
Richard Petersson  
Peter Tegelberg

## **Förord**

Vi vill inleda den här uppsatsen med att tacka alla som har hjälpt oss med arbetet och lämnat värdefulla synpunkter. Ett speciellt tack går till de personer som har korrekturläst uppsatsen.

Vi vill också tacka Institutionen för ekonomi i Kristianstad, där ett speciellt tack går till vår handledare Bengt Åkesson.

Kristianstad juni 2004

Richard Petersson

Peter Tegelberg

## Sammanfattning

**Titel:** Gränsdragningen mellan hobbyverksamhet och näringsverksamhet

**Ämne/kurs:** Beskattningsrätt, Examensarbete, JHC 600, 10 poäng

**Författare:** Richard Petersson, Peter Tegelberg

**Handledare:** Bengt Åkesson

**Nyckelord:** Hobbyverksamhet, näringsverksamhet, gränsdragning, vinstsyfte

Hobbyverksamhet definieras som något som man gör på sin fritid och som inte är ens huvudsakliga sysselsättning. Innan skattereformen 1991 undkom hobbyverksamhet beskattning, men i och med den nya skattereformen skall även denna verksamhet beskattas. Här uppkommer en möjlighet för näringsidkare att dra av underskott som är hänförliga till personliga levnadskostnader mot andra näringsverksamheter som de driver. En personlig levnadskostnad är under inga omständigheter avdragsgill.

Det är främst vinstsyftet som är det som skiljer näringsverksamhet och hobbyverksamhet, men det kan även vara något av de andra näringskriterierna som är självständighet och varaktighet. Syftet med denna uppsats är att undersöka gränsdragningen mellan näringsverksamhet och hobbyverksamhet för att på så sätt försöka komma fram till var gränsen går.

Vi har delat upp hobbyverksamhet i de tre olika kategorierna Trav- och annan hästsport, konstnärlig verksamhet samt övrig verksamhet. Trav- och annan hästsportsverksamhet är ett gediget problemområde och olika faktorer som kan påverka gränsdragningen är bl.a. antal hästar, anknytning till annan verksamhet och resultatets påverkan. I rättspraxis har det uppställts relativt låga krav för att en

verksamhet med konstnärlig anknytning ska anses bedrivas i vinstsyfte och inte som hobbyverksamhet. Genom de låga kraven ges möjligheter för avdrag av den konstnärliga verksamheten mot överskott i annan näringsverksamhet. Bland övriga verksamheter är det främst resultatets påverkan, varaktighet och annan anknytning till verksamheten som bedrivs som utgör problem kring gränsdragningen.

Vi har inte kunnat hitta en gränsdragning som exakt anger om en verksamhet ska anses som näringsverksamhet eller hobbyverksamhet. Gränsdragningen beror ofta på en mängd olika omständigheter, men vi har dock funnit att i centrum ligger begreppet vinstsyfte. En tendens som vi dock har kunnat utröna är att en verksamhet som går med underskott ofta är att betrakta som hobbyverksamhet och att en verksamhet som går med överskott ofta betraktas som näringsverksamhet. Beträffande konstnärliga verksamheter finns en indikation att rätten har lägre krav för att näringsverksamhet ska föreligga. Det räcker oftast med en konstnärlig utbildning och relevanta yrkesmässiga kunskaper för att rekvisitet vinstsyfte ska bedömas föreligga, trots att verksamheten år efter år går med underskott. Den slutsats man kan dra är att varje rättsfall är unikt och beroende på omständigheterna klassas en verksamhet antingen som näringsverksamhet eller hobbyverksamhet.

# Innehållsförteckning

<b>1. Inledning</b>	<b>1</b>
1.1 Problembakgrund	1
1.2 Syfte	3
1.3 Disposition	3
<b>2. Juridisk metod</b>	<b>4</b>
<b>3. Teori</b>	<b>5</b>
3.1 Självständighet, varaktighet och vinstsyfte	5
3.1.1 Självständighet	5
3.1.2 Varaktighet	6
3.1.3 Vinstsyfte	6
3.2 Vad är hobbyverksamhet	7
3.2.1 Hobbyverksamhetsbegreppets innebörd	7
3.2.2 Avgränsning av hobbyverksamhet	8
3.3 Vad är näringsverksamhet	10
3.3.1 Näringsverksamhetsbegreppets innebörd	10
3.3.2 Avgränsning av näringsverksamhet	11
<b>4. Analys av rättspraxis i gränsdragningsfrågan</b>	<b>13</b>
4.1 Inledning	13
4.2 Trav- och annan hästsport	13
4.2.1 Antal hästar	14
4.2.2 Hur lång tid verksamheten har bedrivits	15
4.2.3 Ekonomiskt beroende	16
4.2.4 Anknytning till annan verksamhet	19
4.2.5 Investeringarnas storlek	20
4.2.6 Resultatets påverkan	20
4.3 Konstnärlig verksamhet	23
4.4 Övrig verksamhet	25
4.4.1 Resultatets påverkan	26
4.4.2 Varaktighet/Omfattning	28
4.4.3 Annan anknytning	30
4.5 Sammanfattning	30
<b>5. Slutsatser</b>	<b>32</b>

## Källförteckning

## Rättsfallsregister

# 1. Inledning

---

*I detta kapitel börjar vi att diskutera de problem som finns med gränsdragningen mellan näringsverksamhet och hobbyverksamhet. Denna problembakgrund mynnar sedan ut i vårt syfte. Slutligen tar vi upp uppsatsens disposition för att göra det lättare för läsaren att orientera sig i uppsatsen.*

---

## 1.1 Problembakgrund

Före 1991 föll verksamhet som bedrevs varaktigt och självständigt men utan egentligt vinstsyfte utanför såväl inkomstlagen tjänst, rörelse och tillfällig förvärvsverksamhet. Denna verksamhetsform, s.k. "hobbyverksamhet", undgick därigenom beskattning.<sup>1</sup>

En av grundprinciperna i den reformerade inkomstbeskattningen, är att all inkomst av verksamhet ska beskattas i något av inkomstlagen näringsverksamhet, kapital eller tjänst. För att fånga upp även hobbyinkomsterna har därför inkomstlaget tjänst utvidgats.<sup>2</sup> Inkomstlaget tjänst har i det nya systemet utvidgats och fungerar som uppsamlingsplats för sådana varaktiga och tillfälliga inkomster som inte kan hänföras till näringsverksamhet eller till inkomst av kapital.<sup>3</sup> Kravet på neutral beskattning innebär principiellt att alla inkomster skall beskattas. Detta får dock inte medföra ett avsteg från den allmänna regeln att avdrag ej skall medges för vad som i grunden utgör privata, personliga levnadskostnader.<sup>4</sup>

Här uppstår alltså ett problem. För den som vid sidan av aktiv näringsverksamhet själv

bedriver en verksamhet av hobbykaraktär uppkommer en möjlighet. Redovisas hobbyverksamheten i samma förvärvskälla som näringsverksamheten kan det bli

---

<sup>1</sup> RSV:s Handledning del 1 2003, sid 336.

<sup>2</sup> Prop. 1989/90:110 sid 307.

<sup>3</sup> Prop. 1989/90:110 sid 308.

<sup>4</sup> Prop. 1989/90:110 sid 310.

möjligt att kvitta ett underskott av hobbyverksamheten mot överskott i näringsverksamheten. Eventuellt underskott i hobbyverksamheten är i princip att betrakta som en privat levnadskostnad och är således inte avdragsgillt mot rörelseinkomsterna. På grund av kontrollsvårigheter kan ändå ett sådant underskott av hobbyverksamhet ibland utnyttjas för kvittning mot övrig inkomst i förvärvskällan både när det gäller inkomstskatt och socialavgifter. Ett annat problem som kan uppstå är då man redovisar en verksamhets resultat under inkomstslaget näringsverksamhet då det egentligen är fråga om hobbyverksamhet vilket gör att det kan bli fråga om oriktiga uppgifter som utgör förutsättningar för eftertaxeringar samt påförande av skattetillägg.

Ett stort problem uppstår alltså då man drar av underskott för vad som i grunden måste anses utgöra privata levnadskostnader i en hobbyverksamhet mot andra inkomster. Men var går gränsen mellan hobbyverksamhet och näringsverksamhet? I den legala definitionen av näringsverksamhet används begreppet förvärvsverksamhet. Uttrycket används för att avgränsa inkomstslaget till sådan verksamhet som bedrivs i förvärvssyfte. Med förvärvssyfte avses att verksamheten ska ge någon form av ekonomiskt utbyte, det ska finnas ett vinstsyfte. Vinstsyftet är i första hand en avgränsning av inkomstslaget mot hobbyverksamhet vars överskott beskattas som inkomst av tjänst. Om en verksamhet genererar större intäkter än kostnader förutsätts som regel att ett vinstsyfte föreligger. Frågan om en verksamhet bedrivs med vinstsyfte eller inte ska avgöras utifrån en samlad bedömning i varje enskilt fall.

Enligt ovanstående resonemang är gränsdragningen mellan näringsverksamhet och hobbyverksamhet svår att definiera. I centrum står begreppet vinstsyfte, men vad menas med att man driver en verksamhet med vinstsyfte? Även om en verksamhet går med vinst årligen kan den ändå bedömas sakna egentligt vinstsyfte och är då att betrakta som en hobbyverksamhet. Bedömningen huruvida en verksamhet är att hänföra till inkomst av näringsverksamhet eller ska utgöra hobbyverksamhet får göras med stöd av en helhetsbedömning av om verksamheten kan anses uppfylla rörelsekriteriet vinstsyfte.

## **1.2 Syfte**

Syftet med denna uppsats är att undersöka gränsdragningen mellan näringsverksamhet och hobbyverksamhet för att på så sätt försöka komma fram till var gränsen går.

## **1.3 Disposition**

För att läsaren lättare ska orientera sig i uppsatsen har vi valt att ta upp dispositionen för arbetet. Nedan kommer varje kapitel för sig att sammanfattas i korthet för att på så sätt få en övergripande bild över upplägget.

Kapitel 2, Juridisk metod – Detta kapitel beskriver de olika rättskällor som vi har använt oss.

Kapitel 3, Teori – Här börjar vi med att ta upp de tre näringskriterierna självständighet, varaktighet och vinstsyfte. Relevant teori angående hobbyverksamhetsbegreppet och näringsverksamhetsbegreppet tas också upp.

Kapitel 4, Analys av rättspraxis i gränsdragningsfrågan – I detta kapitel tar vi upp den rättspraxis som är relevant för gränsdragningen. Vi har valt att dela in analysen i tre olika kategorier för att på så sätt underlätta gränsdragningsfrågan beroende vilken verksamhet som bedrivs. De tre olika kategorierna är trav- och annan hästsport, konstnärlig verksamhet och övrig verksamhet. Analysen utgår ifrån rättsfall från 60-talet och framåt för att på så sätt få en överblick över hur praxis har utvecklats genom åren. Med praxis hjälp ska vi sen försöka hitta en gränsdragningsfråga mellan näringsverksamhet och hobbyverksamhet.

Kapitel 5, Slutsatser – I detta kapitel kommer diskussioner kring analysen av rättskällorna att behandlas. Vi kommer också ta upp olika frågor och oklarheter som vi har stött på under arbetets gång.



## 2. Juridisk metod

---

*Detta kapitel beskriver vår juridiska metod, d.v.s. hur vi har gått tillväga för att svara på vårt syfte. Vi har använt oss av rättsdogmatisk metod som betyder att vi har använt oss av olika rättskällor för att undersöka vårt syfte inom området.*

---

Vi har använt oss av rättsdogmatisk metod gällande vår utredning om gränsdragningen mellan näringsverksamhet och hobbyverksamhet. Denna innebär att vi har använt olika rättskällor för att undersöka vårt syfte. Dessa är lagstiftning, förarbeten, praxis och doktrin.<sup>5</sup>

Lagtexten ger inte en helt klar bild över var gränsdragningen går mellan näringsverksamhet och hobbyverksamhet. För att få en bättre förståelse kring arbetet bakom lagstiftningen om hobbyverksamhet och näringsverksamhet har vi studerat förarbeten till lagarna. Tyngdpunkten i vår utredning ligger dock på den rättspraxis som finns inom området. I vårt huvudkapitel 4 har vi kort sammanfattat de olika rättsfallen som vi använt oss av. Detta har vi gjort för att underlätta för läsaren då vi tagit med endast det väsentliga i rättsfallen. Vi har i de flesta fall försökt att använda oss av domar från Regeringsrätten (RR) då de har högst prejudikatvärde och är att jämställa med Högsta Domstolen (HD). Men även Kammarrättsdomar (KR) har legat till grund för vår analys då det funnits fler nyare rättsfall att studera från denna instans. Med hjälp av doktrinen har vi fått experternas åsikter kring gränsdragningen på området.<sup>6</sup>

---

<sup>5</sup> Peczenik, sid 33.

<sup>6</sup> Bernitz m.fl. sid 73.

## 3. Teori

---

*Vårt teorikapitel börjar med att beskriva de tre näringskriterierna självständighet, varaktighet och vinstsyfte. Vidare beskrivs vad hobbyverksamhet är i gällande rätt. Slutligen diskuterar vi begreppet näringsverksamhet.*

---

### 3.1 Självständighet, varaktighet och vinstsyfte

Som inledning till våra teorier har vi tänkt förklara de väsentliga näringskriterierna som är självständighet, varaktighet och vinstsyfte. Dessa begrepp är av betydelse för vilket inkomstslag som man skall beskattas i.

#### 3.1.1 Självständighet

Verksamheten får inte ha karaktären av en anställning. Antalet uppdragsgivare har betydelse vid avgränsningen ifall kriteriet självständighet råder eller inte. Någon fast gräns för hur många uppdragsgivare man ska ha finns inte utan man gör en helhetsbedömning och utgår från den praxis som finns på området.<sup>7</sup>

Tecken som tyder på självständighet är att man har flera uppdragsgivare, att man själv bestämmer över sina arbetstider, att man använder eget material för att utöva sin verksamhet och att man har egna anställda. Från praxis från Regeringsrätten kan man se att anställningsförhållande föreligger om man haft endast en eller ett fåtal arbetsgivare och om uppdraget varit under en lång tid. Vidare så har det ofta förekommit att den anställda varit underställd sin arbetsgivare och att han varit verksam i uppdragsgivarens lokaler.<sup>8</sup>

#### 3.1.2 Varaktighet

---

<sup>7</sup> Andersson m.fl. sid 337.

<sup>8</sup> Ibid

Detta krav innebär att verksamheten skall bedrivas yrkesmässigt vilket betyder att det ska bedrivas regelbundet, varaktigt och att ha en viss omfattning. Är omfattningen stor tas inte lika stor hänsyn till om verksamheten bedrivs varaktigt och vice versa. För att den ska anses bedrivas yrkesmässigt krävs att det ej ska vara fråga om enstaka affärshändelser och att verksamheten skall pågå under en viss tid. Av betydelse anses också vara att verksamheten skall vara riktad mot allmänheten. Kravet på yrkesmässighet utgör gränsdragning mot inkomstslaget kapital.<sup>9</sup>

### 3.1.3 Vinstsyfte

Vinstsyfte innebär att syftet med en verksamhet är att ge ett ekonomiskt utbyte. Vinstsyfte är detsamma som förvärvssyfte som också är ett begrepp som förekommer i den litteratur som finns på området. Vikten vid bedömningen om en verksamhet skall anses bedrivas i vinstsyfte är just syftet med verksamheten, inte om det faktiskt ger ett överskott. Är det dock så att någon under en längre period fortsätter att driva en förlustbringande verksamhet och att möjligheterna till en framtida vinst förefaller små så får verksamheten anses sakna vinstsyfte.<sup>10</sup>

Då problem kan uppstå vid bedömningen om vinstsyfte föreligger i en nystartad verksamhet, så får man ofta jämföra med andra verksamheter av liknande slag för att kunna avgöra om vinstsyfte föreligger. För verksamheter som bedrivs för att tillfredställa personliga intressen så ska det finnas ett tydligare vinstsyfte för att näringsverksamhet ska anses föreligga.<sup>11</sup> Vid bedömningen om vinstsyfte anses föreligga så är det svårare att bevisa att en verksamhet som normalt anses som hobby verkligen har vinstsyfte än att bevisa att en verksamhet som brukar bedrivas av en näringsidkare har ett sådant syfte.<sup>12</sup>

---

<sup>9</sup> Andersson m.fl. sid 335.

<sup>10</sup> Lodin m.fl. sid 229.

<sup>11</sup> Ibid

<sup>12</sup> Andersson m.fl. sid 334.

## **3.2 Vad är hobbyverksamhet**

Anledningen till att vi beskriver hobbyverksamhetsbegreppet i detta avsnitt är att ge en övergripande bild av vad begreppet hobbyverksamhet innefattar för att på så sätt öka förståelsen för vad det är som skiljer näringsverksamhetsbegreppet mot hobbyverksamhetsbegreppet.

### **3.2.1 Hobbyverksamhetsbegreppets innebörd**

Skattelagstiftningen saknar en entydig definition av begreppet hobbyverksamhet. Ett särskilt stadgande i 12 kap. 37 § IL (1999:1229) reglerar avdragsrätten för intäkternas förvärvande när det gäller hobbyverksamhet. Att beskattning av hobbyverksamhet överhuvudtaget sker följer av huvudregeln i 10 kap. 1 § IL (1999:1229) att varje inkomstgivande verksamhet räknas till tjänst, om den inte är att hänföra till näringsverksamhet eller kapital eller är undantagen enligt 8 kap. IL (1999:1229).<sup>13</sup>

Enligt Lodin m.fl. (2002) bedrivs en hobbyverksamhet för att tillgodose utövarens personliga intressen och oberoende av om den genererar några pengar eller inte. Bland typiska hobbyverksamheter kan nämnas biodling, hållande av en travhäst och deltagande i en biltävling.<sup>14</sup>

I Prop. 1992/93:127 menas att en hobbyverksamhet i allmänt språkbruk avser en slags fritidssysselsättning eller ett intresse av något slag. Det utmärkande för en hobbyverksamhet är att den utövas av hobbyidkaren själv på dennes fritid och att vinstsyfte saknas.<sup>15</sup> Hobbyverksamhet ska alltså inte utgöra den huvudsakliga inkomstkällan utan utgör enbart en bisyssla som man gör på sin fritid.

### **3.2.2 Avgränsning av hobbyverksamhet**

---

<sup>13</sup> Bojs m.fl. sid 116.

<sup>14</sup> Lodin m.fl. sid 109.

<sup>15</sup> Prop. 1992/93:127 sid 42.

Hur ska man veta vad som i skatterättslig mening är hobbyverksamhet? En grundläggande förutsättning för att en inkomst ska beskattas är att den kan hänföras till något av de tre inkomstlagen tjänst, kapital eller näringsverksamhet. Före 1991 föll verksamhet som bedrevs varaktigt, och självständigt men utan vinstsyfte utanför såväl inkomstlagen tjänst, rörelse och tillfällig förvärvsverksamhet. Denna verksamhetsform s.k. "hobbyverksamhet", undgick därigenom beskattning.<sup>16</sup>

En av grundprinciperna i den reformerade inkomstbeskattningen är att all inkomst av verksamhet ska beskattas i något av inkomstlagen näringsverksamhet, kapital eller tjänst. För att fånga upp även hobbyinkomsterna har därför inkomstlagen tjänst utvidgats. Inkomstlagen tjänst fungerar som en uppsamlingsplats för inkomster som är varaktiga och tillfälliga och som inte kan hänföras till näringsverksamhet eller till inkomst av kapital.<sup>17</sup> Införandet av en generell skatteplikt för hobby inkomster motiveras med bl.a. neutralitetsaspekter. Det ansågs som en brist att överskott av hobbyverksamhet som bedrevs självständigt och varaktigt men utan påvisbart vinstsyfte undgick beskattning.<sup>18</sup>

Det finns dock ett undantag ifrån neutralitetsprincipen. Detta är inkomst av försäljning av vilt växande bär och svampar samt kottar som den skattskyldige själv plockat till den del intäkterna under ett beskattningsår inte överstiger 5 000 kr och inte kan hänföras till näringsverksamhet som utgör rörelse eller till lön eller liknande förmån.<sup>19</sup>

En hobbyverksamhets överskott innebär alltid beskattning medan ett underskott aldrig medges mot andra inkomster. Detta eftersom den allmänna regeln säger att avdrag ej ska medges för vad som i grunden utgör privata, personliga levnadskostnader. Det är alltså bara utgifter som har med hobbyinkomsternas förvärvande som ska medges avdrag. Eftersom kontantprincipen gäller i inkomstlagen tjänst skulle rätten till avdrag gå förlorad i de fall då utgifter och inkomster hamnar på olika år. Detta har

---

<sup>16</sup> RSV:s Handledning del 1 2003, sid 336.

<sup>17</sup> Prop. 1992/93:127 sid 42.

<sup>18</sup> Prop. 1992/93:127 sid 43.

<sup>19</sup> Prop. 1992/93:127 sid 42.

lösts genom att underskott får sparas upp till fem år efter beskattningsåret och dras av mot eventuella kommande års överskott av samma verksamhet.<sup>20</sup>

Hobbyverksamhet är alltså undantagen ifrån kontantprincipen som man annars tillämpar på inkomstslaget tjänst. Anledningen till detta är enligt Prop.1992/93:127 att regeln som infördes 1991, att det endast var möjligt att utnyttja gamla underskott till året före beskattningsåret var för restriktiv. Kritiken har kommit från flera håll men kanske främst från företrädare för trav- och galoppsporten. Det har bl.a. framhållits att kostnaderna för travsportverksamhet dels kan uppgå till höga belopp, dels till viss del belöpa på tid långt före den då eventuella intäkter börjar flyta in. I sistnämnda avseende gäller exempelvis att en travhäst i regel inte börjar tävla förrän tidigast två till tre år efter födseln och att det i vissa fall kan dröja ända upp till fem år innan några intäkter uppkommer.<sup>21</sup> Med anledning av detta infördes alltså regeln om att underskott får sparas upp till fem år fr.o.m. 1994 års taxering.

Avdrag för tidigare års underskott får inte överstiga årets överskott och därigenom skapa ett nytt underskott. Rullning av underskott på så sätt som gäller för näringsverksamhet är alltså utesluten.<sup>22</sup> Om den skattskyldige har flera hobbyverksamheter beskattas dessa var för sig och får inte slås ihop eller kvittas mot varandra.<sup>23</sup>

Hur ser då gränsdragningen mellan hobbyverksamhet och näringsverksamhet ut? Som vi tidigare har nämnt är kriterierna för näringsverksamhet varaktighet, självständighet och vinstsyfte. En hobbyverksamhet fyller i regel kraven på varaktighet och självständighet. Det är avsaknaden av vinstsyfte på kort eller lång sikt som medför att verksamheten inte uppfyller kraven för näringsverksamhet vilket gör att inkomsterna ska beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Om verksamheten ger visst överskott år efter år men saknar vinstsyfte beskattas verksamheten som hobby även om den går med vinst. Gränsen mellan näringsverksamhet och hobby är

---

<sup>20</sup> RSV:s Handledning del 1 2003, sid 337.

<sup>21</sup> Prop.1992/93:127 sid 43.

<sup>22</sup> RSV:s Handledning del 1 2003, sid 337.

<sup>23</sup> RSV:s Handledning del 1 2003, sid 338.

dock i viss utsträckning flytande. Det är därför en helhetsbedömning av samtliga aspekter som kan vara avgörande. Detta kan vara en bedömning av verksamhetens art, omfattning, tillgångar, behov av lokaler, annonsering och utövarens behov av verksamhetens inkomster för sin försörjning.<sup>24</sup>

Enligt Andersson m.fl. (2003) kan det vara svårt att avgöra vilket vinstsyfte en utövare av en verksamhet har. Det kan vara svårare att bevisa att en verksamhet som normalt är hobbyverksamhet verkligen har ett vinstsyfte än att bevisa att en verksamhet som brukar bedrivas som näringsverksamhet (t.ex. att driva en matvaruaffär) har ett sådant syfte.<sup>25</sup>

### **3.3 Vad är näringsverksamhet**

Anledningen till att vi beskriver näringsverksamhetsbegreppet i detta avsnitt är att just detta inkomstslag genom ett av sina tre rekvisit, nämligen vinstsyfte har markerat gränstragningen mot vad som kan kallas hobbyverksamhet. Vi kommer nedan att ge en övergripande bild av vad inkomstslaget näringsverksamhet innefattar för att på så sätt öka förståelsen för vad det är som skiljer näringsverksamhetsbegreppet mot hobbyverksamhetsbegreppet.

#### **3.3.1 Näringsverksamhetsbegreppets innebörd**

Definitionen av inkomstslaget näringsverksamhet i hittills gällande rätt återfinns i 13 kap. 1 § IL (1999:1229):

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

Innehav av näringsfastigheter och näringsbostadsrätter samt av avverkningsrätt till skog räknas alltid som näringsverksamhet. Privatbostadsfastigheter, privatbostadsrätter och andra privatbostäder kan inte ingå i en näringsverksamhet”.

---

<sup>24</sup> RSV:s Handledning del 1 2003, sid 338.

<sup>25</sup> Andersson m.fl. sid 335.

Med näringsverksamhet menas en verksamhet av ekonomisk karaktär som bedrivs självständigt och i viss omfattning. Verksamheten kan bedrivas av såväl juridiska och fysiska personer. Reglerna för beräkning av inkomst av näringsverksamhet är i huvudsak desamma oavsett verksamhetsform. Inkomst av näringsverksamhet beskattades t.o.m. 1990 i tre olika inkomstslag: jordbruksfastighet, annan fastighet samt rörelse. Anledningen till att särskilda regler gällde för jordbruk och yrkesmässig fastighetsuthyrning var att dessa verksamheter tidigare ansågs skilja sig väsentligt från annan näringsverksamhet (rörelse). Numera är all näringsverksamhet hänförlig till ett enda inkomstslag.<sup>26</sup>

I fråga om enskilda näringsidkares näringsverksamhet görs en indelning i aktiv verksamhet och passiv verksamhet. En verksamhet utgör aktiv näringsverksamhet om den skattskyldige i inte oväsentlig omfattning arbetat i verksamheten. Kravet på aktivitet innebär att den skattskyldige ska ha ägnat sysslorna i verksamheten minst en tredjedel av den tid som åtgår för en vanlig anställning på heltid. Detta krav får i vissa fall jämkas med hänsyn till omständigheterna.<sup>27</sup>

Om kraven på aktiv näringsverksamhet inte är uppfyllda är verksamheten passiv näringsverksamhet. Självständig näringsverksamhet som bedrivs utomlands skall alltid anses som passiv bedriven näringsverksamhet.<sup>28</sup>

### **3.3.2 Avgränsning av näringsverksamhet**

Avgränsningen av inkomstslaget regleras i huvudsak i 13 kap. IL (1999:1229). Utöver portalparagrafen, 13 kap. 1 § IL (1999:1229), finns det i kapitlet ytterligare avgränsningar vad gäller juridiska personer (2-3 §§), handelsbolag (4-5 §§) och enskilda näringsidkare (6-8 §§).

---

<sup>26</sup> Lodin m.fl. sid 227.

<sup>27</sup> RSV:s Handledning del 1 2003, sid 69.

<sup>28</sup> Ibid



Tolkningen om en verksamhet ska anses vara en näringsverksamhet kan vara olika för olika typer av skattesubjekt. Avgränsningen gentemot andra inkomstslag är intressant bara för fysiska personer. För dem kan det många gånger vara en svår avvägning.<sup>29</sup>

För juridiska personer finns det bara ett inkomstslag och detta är näringsverksamhet. Detta gäller alla juridiska personer oavsett associationsform. För handelsbolag och enskild firma har dock ett undantag gjorts från denna regel, nämligen för kapitalvinst vid försäljning av fastighet och bostadsrätt, som beskattas i inkomstlaget kapital. I övrigt finns inom företagsbeskattningen endast inkomstlaget näringsverksamhet.<sup>30</sup>

Enligt 13 kap. 1 § IL (1999:1229) är en näringsverksamhet en förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. Alla dessa tre kriterier måste alltså finnas för att en verksamhet ska räknas utgöra en näringsverksamhet. I definitionen används uttrycket förvärvsverksamhet för att begränsa inkomstlaget till sådan verksamhet som bedrivs med ett förvärvssyfte. Detta är att likställa med att verksamheten ska ge ett ekonomiskt utbyte, d.v.s. vinstsyfte. Vinstsyftet är i första hand en avgränsning av inkomstlaget mot hobbyverksamhet. Begreppet vinstsyfte har vi tidigare diskuterat i avsnitt 3.1.3. Paragrafen ställer också krav på att verksamheten ska bedrivas yrkesmässigt och självständigt. Med yrkesmässigt menas att verksamheten ska bedrivas regelbundet, varaktigt och med en viss omfattning. Yrkesmässigt är till skillnad mot kravet på förvärvssyfte, en avgränsning mot inkomstlaget kapital. Kravet på självständighet avgränsar inkomstlaget mot tjänst. Verksamheten ska inte ha karaktären av en anställning. Självständighetsbegreppet har vi tidigare beskrivit i avsnitt 3.1.1.

#### **4. Analys av rättspraxis i gränsdragningsfrågan**

---

---

<sup>29</sup> Andersson m.fl. sid 334.

<sup>30</sup> Bojs m.fl. sid 281.

*Detta kapitel är vårt huvudkapitel där analysen av rättspraxis görs. Vi har valt att dela in analysen i tre olika kategorier. Dessa är trav- och annan hästsport, konstnärlig verksamhet samt övrig verksamhet.*

---

## **4.1 Inledning**

För att få en bra bild över hur gränsdragningsfrågan mellan näringsverksamhet och hobbyverksamhet ser ut är det lämpligt att undersöka rättspraxis. Rättspraxis är omfattande och vi har försökt att plocka ut de rättsfall som vi anser ha störst betydelse för vårt problem. De fall som har kommit i bedömning har i första hand gällt idrottsliga och rekreativa verksamheter. Vi kommer att dela in analysen i tre olika kategorier för att på så sätt underlätta gränsdragningsfrågan beroende vilken verksamhet som bedrivs. De tre olika kategorierna är trav- och annan hästsport, konstnärlig verksamhet och övrig verksamhet. Analysen kommer att utgå ifrån rättsfall från 60-talet och framåt för att på så sätt få en överblick över hur praxis har utvecklats genom åren. Med praxis hjälp ska vi sen försöka hitta en gränsdragning mellan näringsverksamhet och hobbyverksamhet.

I förarbetena till det nya skattesystemet, Prop. 1989/90:110 sägs att gränsdragningen mellan tjänst och näringsverksamhet motsvarar i stort den tidigare gränsen mellan hobby och rörelse.<sup>31</sup> Detta gör att den rättspraxis som före 1991 års skattereform tillämpades på rörelse fortfarande beskriver gällande rätt.

## **4.2 Trav- och annan hästsport**

Skattefrågor kring hästsport vållar ofta svårigheter i tillämpningen och därmed problem för såväl hästägaren och skattemyndigheten. När är hästsportsverksamheten näringsverksamhet och när är den hobbyverksamhet? Vi har hittat olika faktorer som är viktiga när det gäller gränsdragningen mellan näringsverksamhet och hobbyverksamhet. Dessa faktorer ger en vägledning för hur verksamheten ska beskattas. En domstol gör en samlad bedömning av alla omständigheter för att komma

---

<sup>31</sup> Prop. 1989/90:110 sid 313.

fram till om vinstsyfte föreligger eller inte. Nedan beskrivs de olika faktorerna som vi anser ha stor betydelse vid bedömningen om vinstsyfte föreligger eller inte. Vidare beskrivs också den rättspraxis som vi anser är relevant i sammanhanget för varje faktor. De faktorer som vi tycker är viktiga är:

- Antal hästar
- Hur lång tid verksamheten har bedrivits (“näringsmittad”)
- Ekonomiskt beroende
- Anknytning till annan verksamhet
- Investeringarnas storlek
- Resultatets påverkan

De rättsfall som vi har studerat inom trav- och annan hästsport härrör ifrån 60-, 70- och 80-talet. De är som vi beskrev innan tillämpningsbara på gällande rätt. I frågan om beskattning av hästsportsverksamhet i bolagsform har inte ett enda fall varit uppe i RR:s prövning efter skattereformens prövning 1991.<sup>32</sup>

#### 4.2.1 Antal hästar

Fram till 70-talet har rättspraxis varit strikt i sin bedömning när det gäller antalet hästar. Innehav av endast en häst har aldrig utgjort rörelse medan innehav av tre eller fler hästar alltid utgjort rörelse. Om två hästar innehades berodde det på övriga omständigheter om rörelse ansågs föreligga.<sup>33</sup> Att äga en delägd häst är att jämställa med en helägd häst.<sup>34</sup> För att illustrera detta har vi valt två rättsfall från RR från 1960-talet.

---

**RA Notis: 1966 Fi:326** Avdrag för underskott på en avelssto som ägdes med ¼ ansåg utgöra hobbyverksamhet. Inga intäkter för avelsstoet hade redovisats och det underskott som uppkommit p.g.a. omkostnader var inte att hänföra till rörelse.

---

<sup>32</sup> Hornegård m.fl. sid 31.

<sup>33</sup> Hornegård m.fl. sid 27.

<sup>34</sup> Anderson, sid 57.

**RÅ Notis: 1966 Fi:327** Rättsfallet handlar om samma person som ovan och detta rättsfall handlar om att personen året efter utökat sin verksamhet så att han nu hade ett avelsto och två unghästar. På grund av denna utökning av antalet hästar så ansågs personen nu bedriva rörelse och inte hobbyverksamhet.

---

Dessa mål är intressanta eftersom de berör samma persons innehav av galopphästar två år i rad. Det första fallet RÅ 1966:326 illustrerar att personens innehav av ¼ avelsto inte anses utgöra rörelse. I det andra rättsfallet RÅ 1966:327 hade verksamheten utökats till ett avelssto och två unghästar. Detta gjorde att bedömningen ändrades och verksamheten klassades nu som rörelse. Rättsfallen understryker att RR:s praxis att endast en häst inte utgjorde näring och tre eller fler hästar alltid utgjorde näring. Detta gör alltså att vinstsyfte anses saknas då vid innehav av en häst även om denna häst springer in stora vinstsummor.

På 70-talet modifierades praxis när det gäller antalet hästar för att bedöma om rörelse förelåg eller inte. Antalet hästar var inte ensamt avgörande för frågan om verksamheten kan anses utgöra inkomst av rörelse eller inte. Hänsyn tas också till övriga omständigheter som kan påverka bedömningen. I de övriga nedanstående faktorerna som kommer att redovisas finns olika rättsfall som pekar på att RR gått ifrån sin gamla praxis. Det finns inte längre någon generell praxis som säger att en häst aldrig ska specificeras som rörelse. Det är istället frågan om en helhetsbedömning för att utreda om verksamheten är rörelse eller ej.

#### **4.2.2 Hur lång tid verksamheten har bedrivits**

Rätten brukar försöka se häst innehavet över en längre tid. En hästägare som under en följd av år haft flera hästar, men p.g.a. olika omständigheter ett år bara haft en häst, anses fortfarande bedriva näringsverksamhet, om inte avsikten är att en permanent nedtrappning skall ske.<sup>35</sup> Av detta kan man dra den slutsatsen att en häst som ingått i en näringsverksamhet är "näringsmittad" under hela innehavstiden för ägaren.

---

<sup>35</sup> Anderson, sid 58.

Vi börjar med att illustrera detta med två rättsfall från RR 1966 och 1970:

---

**RÅ Notis: 1966 Fi:1199** Fråga om travsportsverksamhet fick anses göra rörelse eller hobbyverksamhet. Den skattskyldige hade icke upptagit inkomst av travsport till beskattning och hävdade att denna var av ren hobbynatur. RR anförde att den bedrivna verksamheten fick anses utgöra rörelse då den skattskyldige sedan flera år drev travsportsverksamheten från fast driftställe. Att nämnas är att den skattskyldige har bedrivit travsportsverksamhet under många år men har sedan minskat på verksamheten till en häst och då ansåg att detta skulle utgöra hobby men så blev icke fallet.

**RÅ 1970 Fi:631** Verksamhetsutövaren hade tidigare drivit travsportsrörelse men sålt fyra hästar. Utövaren hade två hästar kvar varav bara den ena tävlade. RR ansåg, i likhet med lägre instanser att travrörelse förelåg vid innehav av två hästar varav endast en hade tävlat. Intäkt av denna verksamhet måste därför upptas till beskattning.

---

Det här två fallen belyser vikten av hur lång tid en verksamhet har bedrivits.

En fråga i sammanhanget enligt Hornegård m.fl. (1998), är hur lång tid en näringsägare måste vänta efter det att han sålt sin sista häst i näringen innan han eventuellt skulle kunna starta en hobbyverksamhet. Här förekommer enligt författarna en uppfattning inom skatteverket för en "inkubationstid" på ca 2-3 år.<sup>36</sup>

#### 4.2.3 Ekonomiskt beroende

Enligt RSV handledning (2003) är hobby något man själv utövar på sin fritid och inkomsten från den är inte ens huvudsakliga försörjning. Det gäller att påvisa att hobbyverksamheten inte är den huvudsakliga försörjningen för att verksamheten inte ska räknas som näringsverksamhet.<sup>37</sup> Nedanstående tre rättsfall belyser faktorn ekonomiskt beroende som har en viktig betydelse när rätten bedömer om vinstsyfte föreligger eller ej.

---

**RÅ Ref 1973:52** Fråga om skatteplikt för inkomst av travsportsverksamhet. Person, som visst år bedrivit tävlingsverksamhet med endast en häst och icke

---

<sup>36</sup> Hornegård m.fl. sid 29.

<sup>37</sup> RSV:s Handledning del 1 2003, sid 341.

haft någon annan inkomst än förtjänsten av denna verksamhet skall då beskattas såsom intäkt av rörelse. Hobbyverksamhet ansågs inte föreligga eftersom han det aktuella året inte uppburit annan inkomst än den förtjänst han haft av tävlingsverksamheten. Dessutom hade verksamheten gått med icke obetydlig vinst vilket gör att RR ansåg att verksamheten har drivits yrkesmässigt och inkomsten skall beskattas såsom för intäkt av rörelse.

---

I detta rättsfall 1973:52 framgår det klart att RR anser att rörelse föreligger då travsportsverksamheten utgör den huvudsakliga inkomsten för den skattskyldige. Vidare frångår RR sin tidigare praxis att hållandet av en häst aldrig utgör rörelse. Att endast inneha en häst var inte avgörande för fallets bedömning. Istället var det avgörande att det faktum att den huvudsakliga försörjningen kom ifrån travsportsverksamheten då han inte haft någon annan inkomstkälla. Detta rättsfall visar tydligt på hur man anses som ekonomiskt beroende av de inkomster som kommer från travsportsverksamhet då man inte har andra inkomster.

---

**RÅ Notis:1973 Fi:798** B A innehade under beskattningsåret en travhäst, med vilken han drev tävlingsverksamhet, och en unghäst som ännu ej var tävlingsklar. I sin självdeklaration uppgav han att inkomsten av tävlingsverksamheten var att hänföra till hobbyverksamhet. B A driver i sin dagliga verksamhet ett företag inom livsmedelsbranschen och att han i denna egenskap har betydande inkomster. Han har på intet sätt varit beroende av de vinster han kunnat tillgodogöra sig genom hållande av travhästar. Travverksamheten har enligt vad handlingarna utvisar pågått ett tiotal år med växlande resultat, men fram till 1968 har vinsten av verksamheten ej varit högre än sammanlagt i runt tal 35 000 kr. De ligger i sakens natur att verksamheten likaväl kunde ha varit förlustbringande för honom under dessa år. Och även om B A tidvis hållit sig med två travhästar så bör verksamheten betraktas som en form av hobby.

---

I rättsfallet 1973 Fi:798 framgår det att RR anser att hobbyverksamhet föreligger då personen i fråga fått sin huvudsakliga inkomst från det företag som han drev i sin

dagliga verksamhet. Att notera är dock att resultatet av verksamheten också har spelat in i bedömandet. Om vinsten av travverksamheten hade varit större hade kanske utgången av målet blivit ett annat.

---

**RÅ Ref 1974:85** Fråga huruvida omständigheterna i visst fall varit sådana att hållandet av en travhäst skall hänföras till inkomstslaget rörelse. Travhästen ägdes av en person men sköttes och tränades av en travtränare. Hästen hade sprungit in höga vinster men vinsterna hade inte tagits upp för beskattning. Frågan är om verksamheten ska anses vara hobby eller rörelse. RR ansåg att travhästen utgjorde hobby för ägaren trots att inkomsterna från travverksamheten betydligt översteg hans övriga inkomster. Vinsterna har alltså uppgått till betydande belopp men trots detta ansåg RR att verksamheten utgjorde hobby. Motiveringen från RR löd att verksamhetsutövaren endast ägt en häst och hästens skötsel och träning omhändertagits av någon annan. Att ägarens inkomster av hästens deltagande i travtävlingar väsentligt överstigit hans övriga inkomster gav inte grund för att hänföra inkomsterna av hästhållningen till förvärvskällan rörelse. Travsportsverksamheten har alltså varit den huvudsakliga förvärvskällan för den skattskyldige men har ändå ansetts utgöra hobbyverksamhet.

---

I rättsfallet RÅ 1974:85 så har dock RR kommit fram till en dom som är lite märklig om man ser till den faktorn att verksamheten inte ska vara ens huvudsakliga försörjning för att klassas som hobbyverksamhet. Trots att betydande inkomster kommit från travsportsverksamheten och det faktum att han endast haft mindre inkomster så ansågs ändå att hobbyverksamhet förelåg. Den skattskyldige hade under en följd av år fått sin huvudsakliga försörjning genom innehavet av en enda travhäst men verksamheten ansågs ändå utgöra hobbyverksamhet. En faktor som kan ha betydelse för utgången av målet är att den skattskyldige hade en icke obetydlig förmögenhet sedan tidigare vilket gjorde att han inte var beroende av de vinster som hästen sprungit in. Detta borde dock inte spela in då den huvudsakliga inkomsten under en följd av år kommit ifrån travhästen. Dock borde vinsten blivit beskattad i inkomstslaget kapital eftersom ägaren överlätit träning och skötsel till en travtränare.

De tre fallen belyser vikten av ekonomiskt beroende av hobbyverksamheten. RR har dock haft skilda meningar på enligt oss likartade förhållanden i två av fallen. I rättsfallet RÅ 1973:52 är det huvudsakliga skälet i bedömningen att den skattskyldige hade haft den huvudsakliga inkomsten från sin travsportsverksamhet och verksamheten skulle utgöra rörelse. I rättsfallet RÅ 1974:85 är förhållandena

likartade. Den skattskyldiges inkomster från travsportsverksamheten översteg väsentligt hans övriga inkomster och utgjorde härmed hans huvudsakliga inkomst. Trots detta klassades verksamheten som hobbyverksamhet.

#### 4.2.4 Anknytning till annan verksamhet

En annan faktor som har stor betydelse om vinstsyfte anses föreligga eller ej är om den skattskyldige eller någon närstående bedriver annan verksamhet med anknytning till hästar. En tränare, enligt Anderson (1995) som även själv väljer att äga en häst, kan knappast få denna häst betraktad som hobbyhäst. Den "smittas" av träningsverksamheten och anses ingå i rörelsen. Detta torde gälla även närstående, som t.ex. en tränares fru som äger en häst.<sup>38</sup>

Vi börjar med att beskriva ett rättsfall ifrån 1978:

---

**RÅ Notis: N1978:Aa158** Detta regeringsrättsavgörande gäller huruvida innehav av en travhäst kan betraktas som hobbyverksamhet eller ej. Enligt praxis brukar hållandet av endast en häst i allmänhet anses som hobby. I det här målet tillkommer dock vissa omständigheter som ger anledning till avsteg från detta mönster. Hästägarens make bedrev i aktiebolagsform en omfattande travverksamhet som professionell travtränare. Hustrun som ägde hästen var suppleant i bolagets styrelse, firmatecknare och arbetade i viss, ej obetydlig omfattning på bolagets kontor. Enligt RR hade den verksamhet som hon bedrev med sin häst samband med makens. På grund av dessa omständigheter kunde inte hennes verksamhet hänföras till hobby. Den fick istället utgöra en del av makarnas gemensamma travsportsrörelse. Det här regeringsrättsavgörandet belyser annan anknytning till sporten vilket gör att en verksamhet bestående enbart av en häst kan anses utgöra rörelse.

---

Att ha en annan anknytning till sporten tillmäts stor betydelse i detta rättsfall. RR anser att hustruns verksamhet var så nära besläktad med makens att den fick anses utgöra del i makarnas gemensamma travsportrörelse. Anderson (1995) nämner uttrycket "smittad hustru" angående detta rättsfall i och med att hustruns man var professionell travtränare har han "smittat" sin hustru med sin verksamhet.<sup>39</sup>

---

<sup>38</sup> Anderson, sid 59.

<sup>39</sup> Ibid



**RA 1989 not 46** Frågan gäller om vem av två makar som ska beskattas för en vinstgivande travhäst. Mannen hade överlåtit en häst till hustrun men bedrev samtidigt travsportsverksamhet. Hustrun ägde alltså endast en häst och yrkade att innehavet skulle anses utgöra hobbyverksamhet. RR ansåg dock att hästen ingick i mannens rörelse och skulle därför beskattas i rörelse.

---

Detta rättsfall pekar ytterligare på att en häst som ägs av en hustru eller närstående till t.ex. en tränare, "smittas" och därmed anses ingå i tränarens verksamhet. Viktigt att påpeka efter dessa rättsfall är att det är svårt för en närstående till en professionell travtränare att äga en häst och yrka på att den utgör hobbyverksamhet. Hästen "smittas" av träningsverksamheten som tränaren bedriver och verksamheten bedöms då ha ett vinstsyfte som gör att näringsverksamhet föreligger.

#### **4.2.5 Investeringarnas storlek**

Angående denna faktor har vi inte hittat något speciellt rättsfall inom trav och annan hästsport. Men det är uppenbart att investeringarnas storlek har en betydelse när det gäller frågan om gränsdragningen mellan näringsverksamhet och hobbyverksamhet. Om man köper in en häst för en stor summa pengar måste ett vinstsyfte ligga i bakgrunden i de allra flesta fall. Det är inte troligt att man köper in t.ex. en travhäst för 1 000 000 kr för att bedriva hobbyverksamhet. I sådana fall måste ett vinstsyfte föreligga. Det finns väldigt få personer i Sverige som lägger så stora pengar på en häst för nöjes skull. Hornegård m.fl. (1998) nämner också att investeringarnas storlek har betydelse i skatteverkets och skattedomstolarnas bedömning. Stora investeringar bedöms knappast utgöra hobbyverksamhet.<sup>40</sup>

#### **4.2.6 Resultatets påverkan**

Är en vinst av en hästsportsverksamhet alltid att klassa som näringsverksamhet och en förlust som en hobbyverksamhet? Enligt Kristin Anderson (1995) finns en tendens från rättens sida att beskatta vinstgivande verksamheter som rörelse. Uppkomna

---

<sup>40</sup> Hornegård m.fl. sid 30.

förluster tenderas att klassificeras som hobbyverksamhet för att förhindra avdragsmöjligheter.<sup>41</sup>

Om vinsten av en hästsportsverksamhet kommer upp i beaktansvärda summor bör ett vinstsyfte föreligga enligt oss. Det måste ju finnas en bakomliggande tanke att verksamheten ska gå med vinst om stora vinster uppstår. Det kan ju inte vara frågan om tillfälligheter då stora summor uppstår. Men å andra sidan kan ju ett vinstsyfte föreligga även om en verksamhet går med förlust. Syftet kan ju finnas där i bakgrunden men beroende på andra omständigheter går verksamheten ändå med förlust.

Vi börjar med att studera ett rättsfall från 1973:

---

**RÅ Notis: 1973 Fi:633** Frågan gäller om innehav av ridhästar kan anses vara rörelse och därmed dess kostnader avdragsgilla. Innehavet av hästar syntes bara vara ridhästar. Hästarna torde vara anskaffade enbart för familjens personliga bruk och hobby. Någon rörelse, avseende handel med hästar, kunde icke anses föreligga. RR ansåg att den skattskyldiges sysslande med ridhästar icke skett i förvärvssyfte utan bara för att tillgodose det personliga intresset för hästar. Det uppkomna underskottet är därför icke hänförligt till någon förvärvskälla och därför är den skattskyldige inte berättigad till avdrag. Den skattskyldige hade förvisso yrkat på att han hade ett vinstsyfte med verksamheten men eftersom ingen handel med hästarna kunnat påvisas ansågs den inte utgöra rörelse. Saknas vinstsyfte anses kostnaderna för en ridhäst utgöra privata levnadskostnader oavsett antalet hästar man äger.

---

Detta rättsfall visar tydligt att man inte gör något för att påverka resultatet positivt och ingen rörelse kan då anses föreligga. Vid denna bedömningen kan inga avdrag göras för underskotten av verksamheten. Då inget vinstsyfte kunde visas p.g.a. att ingen handel med hästarna hade skett ansågs verksamheten hänföras till personliga levnadskostnader.

I ett annat tidigare beskrivet rättsfall (RÅ 1973 Fi:798) kan man diskutera om bedömningen hade blivit annorlunda ifall vinsten av travsportsverksamheten hade

---

<sup>41</sup> Anderson, sid 60.

varit större. Det är troligt att verksamheten hade klassificerats som rörelse om vinsterna hade uppgått till ett mer betydande belopp.

Ett i förhållandevis nytt mål från Kammarrätten i Göteborg behandlar resultatets påverkan på ett tydligt sätt:

---

**Mål nr 177-1997, Kammarrätten i Göteborg, 2001-05-31** Målet behandlar om travsportsverksamhet utgjort inkomst av näringsverksamhet. Den skattskyldige har under beskattningsåret varit hälftenägare till tre hästar och har i sin deklaration inte upplyst om omständigheterna kring travverksamheten. Den skattskyldige anser att travsportsverksamheten är att hänföra till hobbyverksamhet. Detta p.g.a. att innehav av mindre än tre hästar per person enligt praxis utgör hobbyverksamhet. Vidare har den skattskyldige inte varit beroende av inkomsterna av travsportsverksamheten eftersom han hade ett eget företag med goda inkomster. Kammarrätten anser att den bedrivna travsportsverksamheten är att betrakta som näringsverksamhet. Kammarrätten menar att antalet hästar inte ensamt är avgörande om verksamheten är rörelse eller ej. Verksamhetens resultat bör tillmätas betydelse. Under inkomståret har hästarna sprungit in en vinst på 364 502 kr vilket är en beaktansvärd vinst. Av inkomna uppgifter indikerar verksamheten såväl vinstsyfte som betydande omfattning. Verksamheten ska betraktas som näringsverksamhet.

---

I ovanstående rättsfall från Kammarrätten är den viktigaste avgörande faktorn resultatets betydelse. De delägda hästarna hade sprungit in en beaktansvärd vinst vilket gjorde att verksamheten var att betrakta som näringsverksamhet. Att den skattskyldige inte var beroende av inkomsterna eftersom han hade ett eget företag som gav goda vinster hade inte i detta fall någon betydelse. Det avgörande var att verksamhetens resultat indikerade vinstsyfte. Detta rättsfall är från Kammarrätten och har inte lika stor tyngd som ett avgörande i RR. Det belyser dock att resultatet har en stor betydelse när bedömandet mellan näringsverksamhet och hobbyverksamhet ska göras.

Det finns också exempel på där verksamheten lämnat underskott men ändå betraktats som rörelse. Ett exempel är ett rättsfall från 1973:

---

**RA Ref 1973:53** Det här fallet handlar om två avelshingstar som ägdes av en person vars huvudsakliga verksamhet och inkomstkälla under många år haft anknytning till hästar och hästavel.

Han hade bedrivit handel med hästar, haft travhästar som även använts i det egna jordbruket, samt haft administrativa uppdrag inom hästsporten. RR kom fram till att verksamheten utgjorde yrkesmässig förvärvsverksamhet även om verksamheten lämnat underskott. Det var sambandet mellan verksamhetsutövarens hästhållning och hans verksamhet i övrigt som medförde att verksamheten utgjorde rörelse.

---

I ovanstående fall har avelshingstarna gått med förlust men ändå ansetts utgöra rörelse. Det var samband med den skattskyldiges hästhållning och hans verksamhet i övrigt som gjorde att rörelse förelåg.

De ovanstående faktorerna är de som vi anser väger tyngst när domstolen gör sin bedömning mellan näringsverksamhet och hobbyverksamhet. De rättsfall som vi har gått igenom är de huvudsakliga områden som det har uppstått tvister i och som har gjort att praxis bildats på området.

### **4.3 Konstnärlig verksamhet**

Det är inte enbart hästsportsverksamhet som varit i fokus i RR:s rättspraxis om frågan gränsdragningen mellan näringsverksamhet och hobbyverksamhet. Vi har försökt att hitta rättsfall som vi anser är intressanta och relevanta för kategorin konstnärlig verksamhet. Enligt RSV handledning (2003) faller verksamheter av hobbykaraktär utan egentligt vinstsyfte ofta inom ramen för konstnärlig verksamhet. Det är oftast frågan om personer som normalt har fast anställning och därutöver på fritiden ägnar sig åt exempelvis musik, måleri och fotografering. Inkomster uppstår från dessa verksamheter utan att något uppdragsförhållande föreligger eller att de är beroende av dessa inkomster för sin försörjning eller att näringsverksamhet kan anses föreligga.<sup>42</sup>

---

<sup>42</sup> RSV:s Handledning del 1 2003, sid 341.

Vi börjar med att lyfta fram ett rättsfall från 1974 som enligt RSV handledning (2003) har varit vägledande i frågan om gränsdragningen mellan hobby och rörelse.<sup>43</sup>

---

**RÅ Notis:1974 A:1984 S A** ägde en konstsamling och ordnade visningar av i samlingen ingående konstverk. Vid visningarna uttogs en mindre avgift per person. S A förmedlade vidare på beställning inköp av litografier och konstböcker mot provision. Under 1967 sålde han dessutom ett antal litografier ur sin samling. I sin deklaration 1968 upptog han under inkomst av tjänst bl. a. intäkter av visningar samt provision avseende sålda litografier och böcker. Enligt vad utredningen i målet visar får den av Andersson bedrivna verksamheten, avseende förmedling av inköp av konstverk m.m. och visning mot betalning av hans konstsamling, anses ha utövats i sådan omfattning och under sådana förhållande att verksamheten är att hänföra till rörelse. Utredningen får vidare anses utvisa att S A yrkesmässigt hållit konstsamlingen tillgänglig för visning för allmänheten mot betalning. S A:s verksamhet var därför att anse som rörelse.

---

Det avgörande i ovanstående fall är att den skattskyldige höll sin egna konstnärliga samling för visning mot betalning. Om vinstsyfte inte hade förelegat hade den skattskyldige inte tagit betalning för visningen i sådan omfattning som gjorts utan endast täckt kostnader som uppkommit vid visningen. Vidare var förmedlingen och försäljningen av konstverk en avgörande faktor när bedömningen gjordes.

Nästa rättsfall ger stöd åt antagandet att det endast räcker med konstnärlig utbildning och yrkesmässiga kunskaper för att rörelse ska föreligga.

---

**RÅ Notis: 1977 Aa-43** Frågan om konstnärlig verksamhet är rörelse eller ej. RR ansåg att att verksamheten skall vara rörelse efter omständigheterna. Verksamhetsutövaren har genomgått konstakademin i Wien och har anställning som teckningslärare. Hon hade sen flera år tillbaka utövat en omfattande konstnärlig verksamhet, deltagit i utställningar och också fått avsättning av sina alster. Att under en följd av år hennes konstnärliga verksamhet givit endast blygsamma intäkter berättigar ej till att anse att verksamheten inte skulle vara yrkesmässigt bedriven förvärvsverksamhet. Eftersom

---

<sup>43</sup> Ibid

verksamheten hänfördes till rörelse, beviljades också avdrag för underskott i denna enligt konstnärens yrkande.

---

Verksamheten hade under flera år endast gett blygsamma intäkter men betraktades ändå som rörelse. Detta motiverades med att konstnärlig utbildning och yrkesmässiga kunskaper fanns hos den skattskyldige vilket enligt RR måste antyda att vinstsyfte finns.

RR:s för verksamhetsutövarens fördelaktiga inställning till den konstnärliga verksamheten fortsatte under 80-talet. Detta illustreras i två rättsfall nedanför:

---

**RÅ Notis: 1983 Aa-39** RR ansåg i detta fall att fotoverksamhet utgjorde yrkesmässigt bedriven verksamhet och därför hänförlig till rörelse vilket gjorde att verksamhetsutövaren beviljades avdrag för fotomaterial. Verksamhetsutövarens konstnärliga utbildning och yrkesmässiga kunskaper gav anledning till att anse att han förvärvsmässigt ägnat sig åt verksamheten. Att hans verksamhet vid sidan av anställningar och tillfälliga uppdrag under en följd av år givit endast blygsamma intäkter berättigar inte att anse att verksamheten inte skulle vara yrkesmässigt bedriven förvärvsverksamhet, hänförlig till rörelse.

**RÅ Ref 1987:56** Fråga om konstnärlig verksamhet utgjort rörelse eller hobby. Vid sidan av sin halvtidsanställning har Ulf R varit verksam som konstnär i ett flertal år. Ulf R har yrkat avdrag för underskott i rörelse, men redovisar små intäkter. Även om intäkterna varit obetydliga sett över en längre period så har utredningen i målet gett stöd för att Ulf R ägnat sig åt verksamheten i förvärvssyfte och ej såsom hobby. Regeringsrätten tog hänsyn till sådana omständigheter som hans konstnärliga utbildning och aktivitet inom konstnärorganisationer. Konstnärsverksamheten är därför att betrakta såsom rörelse.

---

I båda dessa rättsfall har intäkterna för verksamheten var blygsamma. RR har gjort samma bedömning och menar att verksamhetsutövarens konstnärliga utbildning samt de yrkesmässiga kunskaper som finns räcker för att vinstsyfte skall anses föreligga. Rättsfallen illustrerar den fördelaktiga inställning som praxis har i denna typ av

frågor. Även om verksamheten år efter år går med förlust beviljas avdrag i rörelse eftersom vinstsyfte anses föreligga.

#### 4.4 Övrig verksamhet

Det finns även andra verksamheter än hästsport och konstnärlig verksamhet som har kommit i fokus när det gäller gränsdragningen mellan näringsverksamhet och hobbyverksamhet. Vi har tagit fram rättsfall både från RR och Kammarrätten på de frågor som vi anser vara mest relevanta och intressanta och lagt dem i övrig verksamhet. Vidare har vi försökt placera in de rättsfall som ingår i övrig verksamhet i olika kategorier beroende på vad som vägde tyngst i bedömningen om kriterierna för näringsverksamhet föreligger eller ej. De olika kategorier som vi har hittat är:

- Resultatets påverkan
- Varaktighet/Omfattning
- Annan anknytning

##### 4.4.1 Resultatets påverkan

Som vi tidigare har nämnt är resultatets påverkan en viktig faktor då rätten bedömer om vinstsyfte finns eller ej. Vidare tenderar rätten att beskatta vinstgivande verksamheter som näringsverksamhet. Uppkomna förluster tenderas att klassificeras som hobbyverksamhet för att förhindra avdragsmöjligheter.<sup>44</sup>

Vi kommer nedan att studera fem olika rättsfall som alla har med resultatets påverkan att göra. Vi tar dem i tidsordning för att på så sätt se rättspraxis utveckling genom åren.

---

**RÅ Ref 1960:36** En person (B.O.K), förvärvade rätten att exploatera en uppfinning i avsikt att starta en rörelse för tillverkning och försäljning av en gasturbin. För att utröna förutsättningarna härför tillverkades en experimentturbin och anställdes försök, vilka emellertid resulterade i att exploateringsplanerna måste överges. Av utredningen framgår att ifrågavarande

---

<sup>44</sup> Anderson, sid 60.

underskott avser kostnader, som B.O.K haft för att utröna om förutsättning funnits för tillverkning av viss vara. Då emellertid den avsedda tillverkningen inte kommit till stånd, kan B.O.K icke anses hava bedrivit rörelse. Regeringsrätten ansåg att hobbyverksamhet förelåg och att underskottet inte skulle dras av i rörelse.

---

I detta rättsfall så har hobbyverksamhet ansetts föreligga på grund av att någon tillverkning och avyttring inte kommit till stånd. Att då få verksamheten som rörelse hade gjort att underskottet från verksamheten skulle kunna dras av. RR tyckte dock att eftersom inga intäkter kunnat redovisas så kunde inget vinstsyfte påvisas och därför så kan rörelse inte föreligga.

---

**RÅ Notis:1965 Fi:785** Utgivande av bok på eget förlag med elva sålda exemplar av 1000 tryckta ansågs utgöra hobbyverksamhet. Avdraget för underskott i rörelse vägrades.

---

Även ovanstående rättsfall pekar på att rörelse ej föreligger p.g.a. det låga resultatet. Tillverkningen av 1000 böcker är en indikation på vinstsyfte men den låga försäljningen, vilket också hade lett till blygsamma intäkter belyser att resultatets påverkan i detta fall har varit avgörande för RR:s bedömning om rörelse förelåg eller ej. Verksamhetens kostnader var att hänföra privata levnadskostnader och avdrag för underskott i rörelse vägrades.

---

**RÅ Notis N1982:Aa132** RR ansåg att fiske med bruttointäkt på 7765 kr utgjorde rörelse. Avgörande för denna bedömningen var bl.a. att verksamheten bedrivits i flera år (sedan 1974). Intäkterna härav hade till en början varit relativt små och verksamheten betraktats som hobby. Intäkterna hade sedan ökat för att under inkomståret 1978 uppgå till 7765 kr. Verksamhetens omfattning tydde på att vinstsyfte förelåg. Med hänsyn till omfattningen och varaktigheten av denna fiskeverksamhet ansågs beloppet 7765 kr utgöra intäkt av rörelse.

---

Detta rättsfall påvisar att även om intäkterna varit blygsamma under lång tidsperiod kan ett enstaka bra år med goda resultat ändra verksamhetens utformning från hobbyverksamhet till näringsverksamhet. Trots att vinsten är relativt låg så anser man



att vinsten har blivit så mycket bättre än tidigare år och därför så måste nu verksamheten ändra karaktär. Att påpeka är att verksamhetens omfattning och varaktighet också var en viktig del i bedömningen, vilket vi återkommer till i senare rättsfall.

---

**Mål nr 699-1999, Kammarrätten i Göteborg, 2001-02-06** Frågan gäller om en verksamhet är att betraktas som näringsverksamhet eller hobbyverksamhet. Den skattskyldige och hans bror äger tillsammans ett aktiebolag som bedriver fiskeriverksamhet. Vidare bedriver den skattskyldige för egen del fiske (makrillfiske) med båt som tillhör honom och har i sin deklaration yrkat avdrag för denna verksamhet. Kammarrätten anser, liksom lägre instanser att det bedrivna makrillfisket är hobbyverksamhet och skall deklarerats i inkomstslaget tjänst. Det är att anse som en privat levnadskostnad och skall inte vara avdragsgill mot rörelseinkomster i annan näringsverksamhet. Motiveringen till att makrillfisket är att anse som hobbyverksamhet är dels att verksamheten saknar vinstsyfte och dels att det i skatterättslig mening är två olika förvärvskällor som ska bedömas var för sig. Inkomsterna från makrillfisket har varit mycket blygsamma men den skattskyldige har hoppats att detta har varit tillfälligt. Avsikten har hela tiden varit att verksamheten ska gå med vinst. Kammarrätten finner dock att vinstsyfte saknas p.g.a. verksamheten under flera år visat underskott och att omsättningen varit låg.

---

De blygsamma vinsterna under en tidsperiod av många år har för Kammarrätten varit den avgörande faktorn. Den skattskyldige menade att vinstsyfte förelåg och hoppades att de dåliga resultaten bara var av tillfällig natur. Detta rättsfallet pekar på att om en verksamhet ger underskott år efter år är den att betrakta som hobbyverksamhet utan ett egentligt vinstsyfte. Om vinstsyfte ska föreligga måste resultat också uppkomma. Om makrillfisket hade gått med vinst är det troligt att den hade "smittats" av den andra verksamheten och således ingått i denna. En annan avgörande faktor i detta rättsfall var också att makrillfisket ansågs utgöra en egen förvärvskälla som skulle bedömas för sig själv.

---

**Mål nr 2996-2998-2001, Kammarrätten I Göteborg, 2003-02-28** Fråga huruvida viss verksamhet (ballongflygning) utgör näringsverksamhet eller hobby vid eftertaxering för åren 1992, 1993 och 1995 samt skattetillägg. Detta p.g.a. att R.T enligt skattemyndigheten inte lämnat korrekta uppgifter om ballongflygningen och att R.T då deklarerat i näringsverksamhet när ballongflygningen egentligen skulle redovisas under hobbyverksamhet. Kammarrätten menade på att Kristianstadbladet var R.T:s enda uppdragsgivare

som han hade ett femårsavtal med och i p.g.a. att man inte skaffat sig tillräcklig utbildning för att ta med betalande passagerare så har man också valt att avstå från den inkomstmöjligheten. Vidare har inte R.T varit beroende av verksamheten för sin försörjning då han haft andra inkomstkällor av betydande omfattning. Härmed så finner man att verksamheten inte har bedrivits i vinstsyfte varken på lång eller kort sikt. R.T verksamhet ansågs därför utgöra hobbyverksamhet.

---

Här ansågs hobbyverksamhet föreligga dels p.g.a. att man inte skaffat sig sådan utbildning så att man kunnat ha betalande passagerare och reklam hängande under korgen. Varken bolaget eller delägarna har emellertid genom annonsering eller på annat sätt aktivt verkat för att erhålla ytterligare intäkter i verksamheten genom försäljning av reklamplatser på ballongen. Man hade alltså inte handlat aktivt för att förvärva intäkter. Domen grundade sig också på att personen inte ansågs vara ekonomiskt beroende av att verksamheten skulle vara vinstgivande.

#### **4.4.2 Varaktighet/Omfattning**

En kategori som är avgörande i vissa fall om hobbyverksamhet eller näringsverksamhet föreligger är verksamhetens varaktighet och omfattning. För att en verksamhet ska betraktas som rörelse måste den ha en viss omfattning och varaktighet. Vi kommer nedan att studera olika rättsfall som vi anser är relevanta i detta sammanhang.

---

**RÅ Notis: 1974 A:1628** E W har i firma Svenska CSM sålt material att användas vid kontroll av hastighetsmätare på bilar. Han har haft intäkter av tillfälliga anställningar och drivit vidare en firma. Verksamheten har visserligen skett i vinstsyfte och självständigt men har icke haft sådan varaktighet och omfattning att den kan hänföras till rörelse. Verksamheten ansågs inte utgöra rörelse enligt RR då den inte hade den omfattning som krävs för att rörelse skall anses föreligga.

---

Verksamheten ansågs inte bedrivas yrkesmässigt eftersom omfattningen hade varit ringa och den hade endast bedrivits tillfälligt. Vinstsyfte hade visserligen förelegat men saknat den omfattning och varaktighet som krävs för att verksamheten ska utgöra rörelse. RR konstaterade att underskottet inte kunde hänföras till rörelse och kunde därmed inte dras av.

---

**RA Ref 1979:1:46** Frågan gällde övergång från hobbyverksamhet till rörelse. Hunduppfödningens verksamhet, vilken först hänförts till hobbyverksamhet, hade på grund av dess omfattning från och med 1974 års taxering övergått till rörelse. Vid rörelsens start under beskattningsåret 1973 tillförde verksamhetsutövaren rörelsen lagertillgångar från hobbyverksamheten. I målet yrkade han avdrag för värdet av dessa tillgångar. De värderades med analog tillämpning av gällande regler för inventarier, som på motsvarande sätt övergått till rörelsen, nämligen att såsom anskaffningskostnad ansågs tillgångarnas allmänna saluvärde vid tiden för övergång till rörelse. Rörelseidkaren fick då dra av ingångsvärdet av de lagertillgångar som överförts till rörelsen.

---

I detta fall var det verksamhetens omfattning som blev den avgörande omständigheten för bedömningen om övergång från hobby till rörelse. Den skattskyldige hade vid sidan av jordbruket bedrivit viss hunduppfödning sedan 10 år tillbaka. Verksamheten hade visserligen inte gått med vinst men hade under beskattningsåret 18 hundar och RR ansåg att verksamheten hade uppkommit i sådan omfattning att den nu var att betrakta som rörelse.

I rättsfallet RA Notis N1982:Aa132 som vi nämnt ovan så hade också omfattningen betydelse för målets utgång. På grund av fiskeriets varaktighet och omfattning så ansåg man nu att rörelse förelåg. Man hade ökat sin omfattning så mycket så att verksamheten bytte karaktär. Att verksamheten hade bedrivits under lång tid var också en viktig faktor.

#### **4.4.3 Annan anknytning**

En annan faktor av stor betydelse är om den skattskyldige bedriver annan verksamhet med anknytning till den hobbyverksamhet som bedrivs. Det kan uppstå tvister då den skattskyldige vill dra av sina underskott i sin rörelse som kan anses vara hobbyverksamhet. Gränsdragningen blir då svårare om den skattskyldige bedriver annan verksamhet med anknytning till den hobbyverksamhet som bedrivs.

---

**RÅ Ref 1991:38** Intäkt från älgjakt som bedrivits av renskötande same har ansetts beskattas i dennes renskötselrörelse. Lars O som bedriver renskötselrörelse har för försäljning av älgkött dragit av kostnader som uppkommit i samband med älgjakt. Länsrätten och kammarrätten ansåg att intäkten som Lars O fått från försäljningen av älgköttet var att anse som hobbyverksamhet. Regeringsrätten var dock av en annan uppfattning och menade i sin de att den jakträtt som enligt rennäringslagen tillkommer renskötande samer är knuten till renskötselrätten och får anses utgöra ett led i denna bruksrätt. Inkomst av sådan jakt bör därför anses hänförlig till samma näringsverksamhet som renskötseln beskattas i denna rörelse. I målet har inte har inte gjorts gällande att inkomsten av försålt älgkött skulle härröra från annan jakträtt än den som följer av hans renskötselrätt. Den inkomst som Lars O fått skall därför hänföras till den bedrivna renskötselrörelsen.

---

I detta rättsfall har det varit frågan om det älgkött som har sålts har anknytning till den renskötsel som han bedriver. Länsrätten och Kammarrätten ansåg att älgjakten var att hänföra till hobbyverksamhet eftersom den inte hade något samband med renskötselrörelsen. RR var dock av en annan bedömning och menade att försäljningen av älgkött har så nära anknytning till hans nuvarande verksamhet att det ska beskattas i samma inkomstslag, d.v.s. i rörelsen.

#### **4.5 Sammanfattning**

Rättspraxis är omfattande och vi har försökt att plocka ut de rättsfall som vi anser ha störst betydelse för vårt problem. Vi har delat in analysen i tre olika kategorier för att på så sätt underlätta gränsdragningsfrågan beroende vilken verksamhet som bedrivits.

De tre olika kategorierna är trav- och annan hästsport, konstnärlig verksamhet och övrig verksamhet.

I trav- och annan hästsport har vi hittat olika faktorer som är viktiga när det gäller gränsdragningen mellan näringsverksamhet och hobbyverksamhet. Dessa faktorer ger en vägledning för hur verksamheten ska beskattas och en domstol gör en samlad bedömning av alla omständigheter för att komma fram till om vinstsyfte föreligger eller inte. De faktorer som vi har hittat är antal hästar, hur lång tid verksamheten har bedrivits, ekonomiskt beroende, anknytning till annan verksamhet, investeringarnas storlek samt resultatets påverkan. När det gäller trav- och annan hästsport har det funnits en generell lösning knuten till antalet hästar. Denna praxis har modifierats och innehav av endast en häst kan innebära näringsverksamhet under vissa omständigheter. Det är omständigheterna, d.v.s. de faktorer som vi har hittat som avgör om verksamheten är att hänföra till näringsverksamhet eller hobbyverksamhet.

När det gäller konstnärlig verksamhet har praxis haft en fördelaktig inställning till verksamhetsutövarna. Det räcker att verksamhetsutövaren har en konstnärlig utbildning samt yrkesmässiga kunskaper för att vinstsyfte skall anses föreligga. Även om verksamheten i flera år har gått med förlust beviljas avdrag i rörelsen. Avgörandena har gjorts från fall till fall och RR har ej haft några riktlinjer att luta sig emot.

Vi har också tittat närmare på övriga verksamheter där tre stycken faktorer har haft avgörande betydelse för gränsdragningen. Dessa är resultatets påverkan, varaktighet/omfattning och annan anknytning.

## 5. Slutsatser

---

*I detta kapitel försöker vi få fram en gränsdragning mellan näringsverksamhet och hobbyverksamhet genom att diskutera analysen från föregående kapitel.*

---

Skattelagstiftningen saknar en entydig definition på hobbyverksamhet. Före 1991 undgick hobbyverksamhet beskattning men i och med den nya skattereformen utvidgades inkomstslaget tjänst för att fånga upp även hobbyverksamheter. I propositionen till det nya skattesystemet (Prop. 1989/90:110) sägs att gränsdragningen mellan tjänst och näringsverksamhet i stort sett motsvarar den tidigare gränsen mellan hobby och rörelse.<sup>45</sup> Detta gör att den praxis som har utvecklats i detta område innan skattereformen i mycket stor mån kan bli vägledande. Den praxis som varit vägledande för gränsdragningen mellan näringsverksamhet och hobbyverksamhet har framförallt utvecklats före 1991 skattereform.

Det som skiljer hobbyverksamhet och näringsverksamhet i de allra flesta fall är kravet på vinstsyfte. Om vinstsyfte saknas ska verksamheten hänföras till hobbyverksamhet. För att få reda på om vinstsyfte föreligger har helhetsbedömningar fått göras från fall till fall. Man har tagit fasta på övriga omständigheter som t.ex. resultatet, omfattningen och ekonomiskt beroende.

Vi har delat in analysen i tre olika kategorier för att underlätta gränsdragningen beroende på vilken verksamhet som bedrivits. De tre olika kategorierna är trav- och annan hästsport, konstnärlig verksamhet och övrig verksamhet. Rättspraxis har varit ganska omfattande genom åren och vi har studerat de rättsfall som vi ansett har varit mest relevanta för vårt problem.

Trav- och annan hästsport har varit uppe i domstolsavgörande i många fall. Vi har funnit olika faktorer som påverkar domstolarnas bedömning om vinstsyfte föreligger

---

<sup>45</sup> Prop. 1989/90:110 sid 473.

eller ej. Den första faktorn som vi fann var antal hästar som man hade i sin verksamhet. En tumregel som har kommit fram i gammal rättspraxis är att innehavet av en häst alltid ska räknas som hobbyverksamhet, och innehavet av tre eller mer hästar alltid ska räknas som näringsverksamhet. Vid innehav av två hästar bedömdes frågan från fall till fall p.g.a. olika omständigheter. Denna praxis har modifierats och antalet hästar har inte längre lika stor vikt som tidigare utan övriga omständigheter påverkar också bedömningen. Att innehavet av en häst kan bedömas vara näringsverksamhet fastställs i RÅ Ref 1973:52 där en häst ansågs vara rörelse p.g.a. av att den skattskyldige var ekonomiskt beroende av verksamheten.

En annan faktor som påverkar bedömningen är hur lång tid verksamheten har bedrivits (näringsmittad). Enligt RÅ Notis: 1966 Fi:1199 och RÅ 1970 Fi:631 kan man fastslå att en häst som ingått i en näringsverksamhet är "näringsmittad" under hela innehavstiden för ägaren. Resonemanget pekar på att det kan vara svårt att gå ifrån näringsverksamhet till hobbyverksamhet utan en viss "inkubationstid".

En tredje faktor som har avgörande betydelse för bedömningen är den skattskyldiges ekonomiska beroende av verksamheten. En hobbyverksamhet ska inte vara ens huvudsakliga försörjning och detta illustreras i RÅ Ref 1973:52 där den skattskyldige fick sin huvudsakliga försörjning av hästsportsverksamheten och den ansågs inte utgöra hobbyverksamhet. I rättsfallet RÅ 1974:85 är förhållandena likartade. Den skattskyldiges inkomster från travsportsverksamheten översteg väsentligt hans övriga inkomster och utgjorde härmed hans huvudsakliga inkomst. Trots detta klassades verksamheten som hobbyverksamhet. Ovanstående resonemang pekar på att RR har olika bedömningar från fall till fall.

En annan faktor som har stor betydelse om vinstsyfte anses föreligga eller ej är om den skattskyldige eller någon närstående bedriver annan verksamhet med anknytning till hästar. En slutsats som man kan dra i detta sammanhang framgår av RÅ Notis: N1978:Aa158 och RÅ 1989 not 46. Rättsfallen pekar på att en häst som ägs av en hustru eller närstående till t.ex. en tränare, "smittas" och därmed anses ingå i tränarens verksamhet.

Investeringarnas storlek är en annan faktor som också enligt oss bör vägas in då bedömningen i gränsdragningsfrågan skall göras. Vi har inte hittat några rättsfall som är relevanta i detta sammanhang men om man köper in en häst för en stor summa pengar måste ett vinstsyfte anses föreligga. Det är inte troligt att man köper in en häst för exempelvis 1 000 000 kr för att ha den för nöjes skull. Hornegård m.fl. (1998) nämner också att investeringarnas storlek har betydelse när det gäller bedömningen om hobbyverksamhet eller näringsverksamhet ska anses föreligga.<sup>46</sup>

Den sista faktorn som har betydelse för gränsdragningen är resultatets påverkan. Om stora vinster uppkommer räknas verksamheten vanligen som näringsverksamhet, vilket mål nr 177-1997, Kammarrätten i Göteborg, 2001-05-31 pekar på. Om inget görs för att påverka resultatet positivt anses ingen rörelse föreligga vilket illustreras i RÅ Notis: 1973 Fi:633. Det finns dock exempel på att vinstsyfte kan anses föreligga fast verksamheten går med underskott, det var samband med den skattskyldiges hästhållning och hans verksamhet i övrigt som gjorde att rörelse förelåg. (RÅ Ref 1973:53). Det finns dock en tendens att om verksamheten går med vinst anses vinstsyfte finnas och om verksamheten går med underskott anses inte något vinstsyfte finnas. Men undantag från denna generella regel finns, vilket gör att regeln bara är en indikation.

Konstnärlig verksamhet har också varit i fokus när det gäller gränsdragningen mellan näringsverksamhet och hobbyverksamhet. De rättsfall från RR som har varit i centrum för den konstnärliga verksamheten bekräftar att en verksamhet som har gått med underskott i många år ändå räknas ha ett vinstsyfte. Motiveringen till att verksamheterna har ansetts ha ett vinstsyfte är att verksamhetsutövaren har haft konstnärlig utbildning samt yrkesmässiga kunskaper. De rättsfall som bildat denna praxis är RÅ Notis: 1977 Aa-43, RÅ Notis: 1983 Aa-39 och RÅ Ref 1987:56. Om den konstnärliga verksamheten är att betrakta som näringsverksamhet uppstår alltså avdragsmöjligheter för uppkomna kostnader.

Under övriga verksamheter hittade vi tre faktorer som påverkar bedömningen om vinstsyfte anses föreligga eller ej. Den första faktorn var resultatets påverkan. I de

---

<sup>46</sup> Hornegård m.fl. sid 30.



rättsfall som vi studerat har det varit generellt att en verksamhet med underskott har varit att betrakta som hobbyverksamhet. I RÅ Ref 1960:36 och RÅ Notis:1965 Fi:785 har ingen avyttring alls respektive mycket liten avyttring kommit till stånd vilket gjort att man har betraktat verksamheterna som hobbyverksamhet. Av rättsfallen RÅ Notis N1982:Aa132 och Mål nr 699-1999, Kammarrätten i Göteborg, 2001-02-06 kan man dra slutsatsen att en verksamhet som går med underskott år efter år är att hänföra till hobbyverksamhet. I det förstnämnda rättsfallet kom dock en vinst upp under ett år och den betraktades då att utgöra näringsverksamhet. Mål nr 2996-2998-2001, Kammarrätten i Göteborg, 2003-02-28 påvisar att man aktivt måste arbeta för att förvärva intäkter för att näringsverksamhet ska uppstå. Genom att t.ex. skaffa sig väsentlig utbildning för att kunna få mer kunder och på så sätt få ökade intäkter så hade verksamheten bedömts vara näringsverksamhet. En annan faktor av stor betydelse är om den skattskyldige bedriver annan verksamhet med anknytning till den hobbyverksamhet som bedrivs. Det kan uppstå tvister då den skattskyldige vill dra av sina underskott i sin rörelse som kan anses vara hobbyverksamhet. Problemet är att bedöma om verksamheten som man bedriver ingår i den vanliga verksamheten eller inte. Bedömningar görs från fall till fall. Enligt RÅ Ref 1991:38 har försäljning av älgkött så nära anknytning till renskötsel att de ska beskattas i samma inkomstslag.

En tredje faktor som också har haft betydelse om näringsverksamhet har förelegat är verksamhetens varaktighet/omfattning. Här bedöms frågan också från fall till fall. I dessa rättsfall är det inte vinstsyftet som är det avgörande i frågan ifall det är näringsverksamhet eller hobbyverksamhet som föreligger. I RÅ Notis: 1974 A:1628 ansågs inte verksamheten bedrivas yrkesmässigt eftersom omfattningen hade varit ringa och den hade endast bedrivits tillfälligt. Om verksamheten kommer upp i tillräcklig omfattning vilken den gjorde i RÅ Ref 1979:1:46 så kommer verksamheten att byta karaktär från hobby till näringsverksamhet.

Den skillnad som vi kan se i bedömningarna rent generellt är mellan konstnärliga verksamheter och de andra verksamheter som vi har studerat. I rättspraxis har det uppställts relativt låga krav för att en verksamhet med konstnärlig anknytning ska anses bedrivas i vinstsyfte och inte som hobbyverksamhet. Genom de låga kraven ges möjligheter för avdrag av den konstnärliga verksamheten mot överskott i annan näringsverksamhet. Om den konstnärliga verksamheten bedöms att vara

näringsverksamhet kan dessutom allmänt avdrag göras enligt 62 kap. 4 § IL (1999:1229) utan de begränsningar som anges i 3 § i samma kapitel. Vi anser dock att kostnaderna av den konstnärliga verksamheten i de flesta fall är att hänföra till personliga levnadskostnader, vilka inte är avdragsgilla. I de rättsfall som vi studerat har verksamheterna gått med underskott år efter år och detta brukar vanligtvis indikera att vinstsyfte saknas. I de allra flesta andra verksamheter som vi studerat har ett underskott år efter år lett till att hobbyverksamhet föreligger. Endast att ha en konstnärlig utbildning och yrkesmässiga kunskaper borde inte enligt oss räcka till att vinstsyfte ska anses föreligga. Det borde enligt våran uppfattning vara hårdare krav på att vinst ska uppkomma.

Vart går då gränsen mellan hobbyverksamhet och näringsverksamhet? Vi anser att bedömningen får göras från fall till fall. Det som ger en bäst bild av vart gränsen går är att studera rättspraxis och försöka hitta liknande fall. Det kan vara mycket svårt för en skattskyldig att själv bedöma om verksamheten som bedrivs är näringsverksamhet eller hobbyverksamhet. Det finns inga klara riktlinjer att luta sig emot. Varje fall är unikt och det finns många omständigheter som gör om verksamheten bedöms vara hobbyverksamhet eller ej. Det första man bör tänka på är dock om man anser att ett vinstsyfte föreligger. Dock tenderar verksamheter som går med underskott att betraktas som hobbyverksamheter och verksamheter som går med överskott att betraktas som näringsverksamheter. Den skattskyldige kan ha ett vinstsyfte som ligger i bakgrunden men eftersom verksamheten går med förlust år efter år räknas den ofta som hobbyverksamhet eftersom vinstsyfte ej anses föreligga. En intressant aspekt som man kan diskutera är hur rätten anser att vinstsyfte på lång och kort sikt ska behandlas. Pondera att en skattskyldig har en verksamhet som på lång sikt ska gå med vinst. Det finns alltså ett vinstsyfte i bakgrunden men vinsterna av verksamheten beräknas kanske inte att komma fram förrän 10-15 år. I den rättspraxis som vi har studerat har domstolen oftast tagit hänsyn till vinstsyfte på kort sikt och även om den skattskyldige har yrkat att vinstsyfte ligger längre fram i tiden har verksamheten bedömts att vara hobbyverksamhet. Domstolarna tenderar alltså att betrakta verksamheter som går med underskott att vara hobbyverksamheter p.g.a. de avdragsmöjligheter som finns om verksamheten är att betrakta som näringsverksamhet.

Sammanfattningsvis måste en bedömning om hobbyverksamhet eller näringsverksamhet föreligger göras från fall till fall. Det är många olika faktorer som måste finnas med om vinstsyfte anses föreligga eller ej. Som vi tidigare har nämnt är det viktigt att studera tidigare liknande rättsfall om det är oklarheter i en fråga. Där finns vägledning om hur domstolarna har dömt och vilka motiveringar som har legat till grund för bedömningen. En tendens som vi dock har kunnat utröna är att en verksamhet som går med underskott ofta är att betrakta som hobbyverksamhet och att en verksamhet som går med överskott ofta betraktas som näringsverksamhet. Beträffande konstnärliga verksamheter finns en indikation att rätten har lägre krav för att näringsverksamhet ska föreligga. Det räcker oftast med en konstnärlig utbildning och relevanta yrkesmässiga kunskaper för att rekvisitet vinstsyfte ska bedömas föreligga, trots att verksamheten år efter år går med underskott.

## **Källförteckning**

### **Tryckta källor**

Anderson, Kristin. (1995). *Skatt på hästsport*. 2:a Uppl. Göteborg: Tholin & Larssons Förlag AB

Andersson, Mari & Saldén Enérus, Anita & Tivéus, Ulf. (2003). *Inkomstskattelagen, en kommentar, del 1*. Uppl. 3:1. Stockholm: Norstedts Juridik AB

Bernitz, U & Heuman, L & Lejonhufvud, M & Seipel, P & Warnling-Nerep, W & Victorin, A & Vogel, H-H. (2000). *Finna Rätt – Juristens källmaterial och arbetsmetoder*. Uppl. 6. Stockholm: Norstedts Juridik AB.

Bojs, Johan & Rabe, Gunnar. (2003). *Det svenska skattesystemet*. Uppl. 6. Stockholm: Norstedts Juridik AB.

Hornegård, Ulf & Kleerup, Jan. (1998). *Hästen och skatten*. Uppl. 3. Stockholm: Ernst & Young

Lodin, Sven-Olof & Lindencrona, Gustaf & Melz, Peter & Silverberg, Christer. (2002). *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*. Uppl. 8. Lund: Studentlitteratur.

Peczenik, Aleksander. (1995). *Juridikens teori och metod*. Uppl. 1:1. Stockholm: Fritzes Förlag AB

RSV:s Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2003 års taxering, Del 1.

### **Elektroniska källor**

<http://www.skatteverket.se>

<http://www.regeringen.se>

CD-skatt 2003, Norstedts Juridik AB

### **Propositioner**

Prop. 1989/90:110

Prop. 1992/93:127

### **Lagar**

IL, Inkomstskattelag (1999:1229)

## **Rättsfallsregister**

RÅ Ref 1960:36

RÅ Notis:1965 Fi:785

RÅ Notis: 1966 Fi:326

RÅ Notis: 1966 Fi:327

RÅ Notis: 1966 Fi:1199

RÅ 1970 Fi:631

RÅ Ref 1973:52

RÅ Ref 1973:53

RÅ Notis: 1973 Fi:633

RÅ Notis:1973 Fi:798

RÅ Ref 1974:85

RÅ Notis: 1974 A:1628

RÅ Notis:1974 A:1984

RÅ Notis: 1977 Aa-43

RÅ Notis: N1978:Aa 158

RÅ Ref 1979:1:46

RÅ Notis N1982:Aa132

RÅ Notis: 1983 Aa-39

RÅ Ref 1987:56

RÅ 1989 not 46

RÅ Ref 1991:38

Mål nr 699-1999, Kammarrätten i Göteborg, 2001-02-06

Mål nr 177-1997, Kammarrätten i Göteborg, 2001-05-31

Mål nr 2996-2998-2001, Kammarrätten I Göteborg, 2003-02-28