

Skattebrott och bokföringsbrott

När det gäller hobbyverksamheter samt vilande aktiebolag som innehåller ägares bostadsfastighet

I denna artikel berör Björn Forssén vissa beskattningsfrågor om hobbyverksamheter respektive om vilande aktiebolag som innehåller ägares bostadsfastighet. I dessa frågor bör åklagaren särskilt beakta både gränsdragningsproblem beträffande de inkomstskatterättsliga materiella reglerna och reglerna om skatteförfarandet, och inte utgå från att beslut om slutlig skatt från Skatteverket (SKV) som innehåller påstående om att den enskilde har lämnat oriktig uppgift i sin inkomstdeklaration är en tillräcklig omständighet för att besluta om åtal.

Text: **Björn Forssén**

”Jag tar i denna artikel upp ett par situationer beträffande hobbyverksamheter och inkomstskatt ...”



I artikeln Näringsförbud – kanske inte alltid helt hopplöst (Balans Fördjupning nr 1/2018) berörde jag frågor om skattebrott enligt 2 § skattebrottslagen (1971:69), SBL, och näringsförbud enligt lagen (2014:836) om närings-

förbud avseende oriktig uppgift i en momsdeklaration på grund av för högt redovisad överskjutande ingående mervärdesskatt (moms). Jag anför där att felaktig överskjutande ingående moms inte kan anföras till stöd för en åklagares yrkande om näringsförbud på grunden underlåtenhet att betala skatt enligt skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, även om omständigheterna är sådana att åklagaren kan stämma den enskilde för skattebrott enligt 2 § SBL på grund av samma oriktiga uppgift. Jag tar i denna artikel upp ett par situationer beträffande hobbyverksamheter och inkomstskatt, där åklagaren redan under förundersökningen bör överväga om SKV:s påståenden om oriktiga uppgifter i den enskildes inkomstdeklaration kan anses ha medfört att aktuell deklaration innebär en fara för skatteundandragande, och sålunda för att skattebrott föreligger enligt 2 § SBL respektive om sådant fel kan anses innebära att bokföringsbrott föreligger enligt 11 kap. 5 § brottsbalken (1962:700), BrB. Jag bortser i sammanhanget från de subjektiva rekvisiten för brott i de fall som jag berör. I denna artikel tar jag sålunda upp följande frågeställningar beträffande inkomstskatt avseende skattebrott respektive bokföringsbrott i hobbyverksamheter:

- Gränsdragningen mellan inkomst av tjänst som utgör hobbyverksamhet och inkomst av näringsverksamhet i förhållande till skattebrottet och bokföringsbrottet.
- Gränsdragningen mellan inkomst av tjänst som utgör hobbyverksamhet och inkomst av kapital i förhållande till skattebrottet och bokföringsbrottet.
- Fråga om att ägare till vilande aktiebolag har lagt

familjens bostadsfastighet (villa) i bolaget, och att villan därmed utgör näringsfastighet, i förhållande till skattebrott respektive till bokföringsskyldighet och bokföringsbrott enligt 11 kap. 5 § BrB.

Inkomst av tjänst som utgör hobbyverksamhet eller inkomst av näringsverksamhet i förhållande till skattebrottet och bokföringsbrottet

Inkomstslaget näringsverksamhet är centralt i inkomstskattelagen (1999:1229), IL, för att bestämma till vilket inkomstslag en inkomst som omfattas av IL ska hänföras: inkomst av kapital, inkomst av tjänst eller inkomst av näringsverksamhet. Även gränsdragningen mellan å ena sidan inkomst av tjänst som utgör hobbyverksamhet och å andra sidan näringsverksamhet eller inkomst av kapital är viktig när jag sätter dessa frågor i förhållande till skattebrottet eller bokföringsbrottet. Därför gör jag följande korta beskrivning av indelningen av inkomstslagen i IL:

- Till inkomstslaget kapital hänförs avkastning eller kapitalvinst på tillgång, om inkomsten inte ska räknas till inkomstslaget näringsverksamhet (41 kap. 1 § andra stycket IL).
- Till inkomstslaget tjänst räknas inkomster och utgifter på grund av anställning, uppdrag eller hobbyverksamhet till den del de inte ska räknas till inkomstslaget näringsverksamhet eller inkomstslaget kapital (10 kap. 1 § och 12 kap. 37 § IL).
- Överskott av hobbyverksamhet beskattas tillsammans med övriga inkomster av tjänst, men underskott får inte dras mot andra tjänsteinkomster. En hobbyverksamhet behandlas som den utgör en särskild verksamhet inom inkomstslaget tjänst.
- Inkomst av näringsverksamhet och inkomst av tjänst utgör förvärvsinkomster (arbetsinkomster), det vill säga den enskilde ska försörja sig på sådana inkomster (1 kap. 5 § IL). En hobbyverksamhet innebär dock inte att den enskilde ska försörja sig på inkomsterna, utan det är fråga om något som denne gör i stort sett för sitt eget nöjes skull. Hobbyverksamheter skiljer sig emellertid från inkomst av kapital såtillvida att en

hobbyverksamhet innebär att den enskilde gör något slags prestation, varför hobbyverksamheterna hänförs till inkomstslaget tjänst.

- Genom att inkomstlagen kapital och tjänst bestäms negerat i förhållande till inkomstslaget näringsverksamhet ger definitionen av vad som menas med en egentlig näringsverksamhet i IL och de kriterier som kan utläsas ur den definitionen avgränsningarna gentemot kapital och tjänst. Med en egentlig näringsverksamhet avses enligt 13 kap. 1 § första stycket andra meningen IL en "förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt". Kriterierna för egentlig näringsverksamhet är således följande: förvärvssyfte, yrkesmässighet (som kan indelas i varaktighet eller omfattning) och självständighet. Dessa subjektiva rekvisit gäller för fysiska personer, medan bestämmningen av näringsverksamhet för juridiska personer, till exempel ett aktiebolag, innebär att alla inkomster och skulder hos den juridiska personen hänförs till inkomstslaget näringsverksamhet, oavsett om de subjektiva rekvisiten för (egentlig) näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § första stycket andra meningen IL är uppfyllda beträffande inkomsterna eller utgifterna (1 kap. 3 § andra stycket och 13 kap. 2 § IL).

Antag att en tvist föreligger mellan SKV och den enskilde – som här antas vara en fysisk person – angående dennes inkomstdeklaration avseende fjärde året efter det att denne började samla frimärken och sälja något frimärke till vänner och bekanta. Personen i fråga, A, deklarerar i övrigt inkomster från en vanlig anställning (inkomst av tjänst) hos en arbetsgivare inom dagligvaruhandeln (en livsmedelsbutik). A har hittills inte deklarerat frimärksverksamheten, eftersom A anser att den utgör en hobbyverksamhet och inte behöver deklarerar på grund av att den enbart har medfört kostnader och sålunda underskott – A behöver inte deklarerar hobbyverksamheten förrän det beskattningsår då den ger överskott. SKV å sin sida anför att sistnämnda inte är relevant för det fjärde beskattningsåret. SKV anser att det inte längre endast är fråga om en

hobbyverksamhet, utan om en näringsverksamhet på grund av att verksamheten då är varaktig, varför yrkesmässighetsrekvisitet är uppfyllt jämte att A ska anses ha ett förvärvssyfte med frimärksverksamheten, vilken ostridigt bedrivs självständigt av A – till skillnad från den vanliga anställningen i livsmedelsbutiken.

SKV anser sålunda att samtliga rekvisit för egentlig näringsverksamhet är uppfyllda avseende A:s frimärksverksamhet, och att A borde redovisa underskott av näringsverksamhet i inkomstdeklarationen för verksamhetens fjärde beskattningsår. SKV anför att en oriktig uppgift då har lämnats av A i inkomstdeklarationen på grund av att denne inte har deklarerat underskottet i näringsverksamheten, vilket föranleder att SKV med stöd av 49 kap. 14 § skatteförarandelagen (2011:1244), SFL, påför A skattetillägg om en fjärdedel av underskottet som SKV anser att A borde ha deklarerat. I vart fall formellt sett skulle därmed åklagaren kunna stämma A för skattebrott enligt 2 § SBL mot bakgrund av att SKV anför att A har lämnat oriktig uppgift genom att inte deklarerat underskottet i frimärksverksamheten. Eftersom A, som har utgått från att den verksamheten enbart utgör hobby, inte har upprättat någon bokföring för den, kan åklagaren – i vart fall formellt sett – stämma A för bokföringsbrott också, enligt 11 kap. 5 § BrB. En fysisk person som bedriver näringsverksamhet är nämligen bokföringsskyldig enligt 2 kap. 6 § bokföringslagen (1999:1078), BFL.

Antag att det i stället är så att A, i samband med att denne deklarerar det fjärde beskattningsåret, själv anser att frimärksverksamheten redan från starten det första beskattningsåret har utgjort näringsverksamhet. A har en fri rätt att begära omprövning av sina inkomstdeklarationer sex år bakåt i tiden. Enligt 66 kap. 7 § första stycket SFL ska en begäran om omprövning ha kommit in till SKV senast det sjätte beskattningsåret efter utgången av det kalenderår

Funderar du på att skriva en fördjupningsartikel?

Hör av dig till mig på pernilla.halling@far.se

”Det är av intresse som här beträffande frågan om att bestämma om en verksamhet utgör hobby eller näringsverksamhet.”

då beskattningsåret har gått ut. Det är av intresse som här beträffande frågan om att bestämma om en verksamhet utgör hobby eller näringsverksamhet. Om en nystartad verksamhet går med förlust, såsom beträffande de första åren för A:s frimärksverksamhet, kan den bedömningen vara svår att göra. Om verksamheten har pågått några år, kan bedömningen ske på säkrare grund och den fysiska personen begära omprövning, om det visar sig att näringsverksamhet har förelegat från början (se prop. 1989/90:110 Del 1 s. 312 och 313). Innan A begär en sådan omprövning, bör dock A beakta om denne har en ordnad bokföring för de tidigare åren avseende frimärksverksamheten, så att omprövningen från hobby till näringsverksamhet inte får till följd att A anses ha begått bokföringsbrott enligt 11 kap. 5 § brottsbalken (1962:700), om räkenskapsinformation för dessa år saknas eller är undermålig.

Inkomst av tjänst som utgör hobbyverksamhet eller inkomst av kapital i förhållande till skattebrottet och bokföringsbrottet

En fråga som kan bli aktuell beträffande hobbyverksamheten enligt ovan, A:s frimärksverksamhet, gäller de tillgångar som används i verksamheten. Antag att A säljer verksamheten det femte året, och att det som då återstår är instrument och liknande som A har använt för att hanteras frimärkena, till exempel särskild ljusutrustning och förstoringsglas. Frågan är i så fall i vilket av inkomstslagen tjänst, näringsverksamhet eller kapital som A ska deklarerera inkomst från sådan försäljning i deklarationen avseende det femte beskattningsåret.

I det beskrivna fallet är det inte fråga om inkomst av kapital såsom beträffande avkastning (ränta och liknande) eller kapitalvinst vid avyttring av tillgångar enligt 44, 45, 46, 48 eller 50 kap. IL. Instrument och liknande i A:s frimärksverksamhet har använts för att A ska utföra en prestation, oavsett den ska anses som en hobbyverksamhet eller näringsverksamhet. Emellertid kan inkomst från försäljning av instrument och liknande i verksamheten anses utgöra ”avyttring av andra tillgångar” enligt 52 kap. IL, det

vill säga det kan vara fråga om inkomst av kapital beträffande kapitalvinst eller kapitalförlust avseende andra tillgångar än sådana som avses i något av de andra nämnda kapitlen i IL avseende inkomstslaget kapital. I 52 kap. IL delas dessa kapitalvinster upp i två slag: kapitalvinst vid avyttring av tillgångar för personligt bruk (personliga tillgångar), såsom gångkläder och möbler, respektive kapitalvinst vid avyttring av andra tillgångar än personliga tillgångar, exempelvis samlarföremål såsom frimärken. För bestämningen av tillämpligt inkomstslag avseende vinst vid A:s avyttring av instrument och liknande i frimärksverksamheten är det av särskilt intresse att lagstiftaren i förarbetena till IL anger: ”Avyttring av inventarier som används i en hobbyverksamhet bör alltid beskattas i inkomstslaget kapital” (se prop. 1999/2000:2 Del 2 s. 115).

Sålunda innebär förarbetena till IL, enligt min uppfattning, att vinst vid avyttring av inventarier i en hobbyverksamhet enbart kan hänföras till inkomstslaget kapital. Om hobbyverksamheten omprövades till att anses utgöra näringsverksamhet vid beslut om slutlig skatt avseende fjärde beskattningsåret efter starten av frimärksverksamheten, har inventarierna (instrument och liknande) anskaffats av A i dennes hobbyverksamhet under de föregående beskattningsåren. Dessa inventarier undergår inte något karaktärsbyte genom omprövningen av inkomstslag för de löpande inkomsterna i verksamheten, utan de bör enligt min mening anses som just inventarier i en hobbyverksamhet, när de avyttras det femte beskattningsåret och A slutredovisar sina löpande inkomster i inkomstslaget näringsverksamhet. Om A inte har redovisat avyttringen av inventarierna, kan A anses ha begått skattebrott enligt 2 § SBL. Emellertid kan inte A anses ha begått skattebrott så länge denne har redovisat kapitalvinsten i inkomstslaget kapital. Att de löpande inkomsterna i frimärksverksamheten ska redovisas i inkomstslaget näringsverksamhet förändrar inte den bedömningen. Lagstiftarens uttalande i förarbetena enligt citatet ovan innebär enligt min mening sålunda också att A inte kan anses ha begått bokföringsbrott enligt 11 kap. 5 § BrB, om A helt har

underlåtit att redovisa vinsten vid avyttringen av inventarierna, oavsett om de löpande inkomsterna ska redovisas i inkomstslaget näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst.

Att ägare till vilande aktiebolag har lagt familjens bostadsfastighet i bolaget sätts i förhållande till skattebrottet och bokföringsbrottet

En vanlig fråga är om ägarna till ett aktiebolag ska lägga "bostaden i bolaget", till exempel överföra ägares villa som utgör bostadsfastighet till aktiebolaget, som i detta fall antas vara vilande och inte kommer att innehålla något annat än villan. Om villan överförs till bolaget, utgör den inte längre en privatbostadsfastighet, utan en näringsfastighet (jämför 2 kap. 13 och 14 §§ IL och prop. 1989/90:110 Del 1 s. 501). Innehav av näringsfastigheter (och näringsbostadsrätt samt avverkningsrätt till skog) räknas alltid som näringsverksamhet (13 kap. 1 § tredje stycket första meningen IL). Det innebär följande i förhållande till skattebrottet och bokföringsbrottet:

- Aktiebolaget ska redovisa kapitalvinst eller kapitalförlust i inkomstslaget näringsverksamhet vid en försäljning av villan, eftersom den utgör näringsfastighet. Vid avyttring av näringsfastighet ska dessutom bland annat medgivna värdeminskningsskatt avdrag återföras av bolaget till beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet (26 kap. 2 § första stycket 1 IL). Även om köpeskillingen skulle kunna undantas från omedelbar beskattning hos bolaget enligt reglerna om verksamhetsavyttring i 38 kap. IL, ska bolaget på grund av avyttringen återföra värdeminskningsskatt avdragen för villan till beskattning i näringsverksamhet hos bolaget.
- Redovisar ägarna av aktiebolaget en avyttring av villan i bolagets inkomstdeklaration enligt vad nyss sagts, kan de inte anses ha begått något skattebrott, men det innebär inte att de inte skulle kunna anses ha begått bokföringsbrott – i vart fall formellt sett – om de inte har upprättat en bokföring för bolaget och avslutat den med en årsredovisning som ska ha lämnats till Bolagsverket. Det beror på att en juridisk person, såsom ett aktiebolag, normalt sett är bokföringsskyldig som sådan enligt 2 kap. 1 § BFL, och att ett aktiebolag som sådant är skyldigt att avsluta bokföringen med en årsredovisning, enligt 6 kap. 1 § första stycket 1 BFL. Dessa krav gäller oavsett om aktiebolaget är vilande eller aktivt. Även om inga affärshändelser har förekommit i bolaget, ska det upprätta en bokföring och lämna en årsredovisning till Bolagsverket vilken ska uppta uppgifter om villan, så att bolagets ställning kan utläsas av balansräkningen. Bokföringsbrott enligt 11 kap. 5 § BrB kan således föreligga, när ägare till ett vilande aktiebolag som

innehåller en bostadsfastighet inte har upprättat en bokföring och avslutat den med en årsredovisning som ska ha lämnats till Bolagsverket, eftersom bostadsfastigheten – villan i detta exempel – utgör en näringsfastighet enligt 2 kap. 14 § IL och ska redovisas, trots att villan enbart används som bostad av ägaren till bolaget (och vederbörandes familj) och inte alls används i bolagets (vilande) verksamhet.

Avslutande synpunkter

I artikeln Näringsförbud – kanske inte alltid helt hopplöst (Balans Fördjupning nr 1/2018) tog jag bland annat upp, beträffande frågor om skattebrott och näringsförbud, att lagstiftaren anser att åklagarens utformning av gärningsbeskrivningen i praktiken ska styra vid konkurrens mellan olika regler såsom mellan bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll (jämför prop. 1995/96:170 s. 137). Genomgången av gränsdragningsfrågorna mellan inkomstlagen i IL, när det gäller hobbyverksamheter, och av frågan om den inkomstskattemässiga och civilrättsliga redovisningen av den villa som en bolagsägare (med familj) bor i, och som ägs av aktiebolaget, i förhållande till frågorna om skattebrott respektive bokföringsbrott, visar enligt min mening, att åklagaren borde styra upp också dessa frågeställningar i gärningsbeskrivningen.

Jag anser dessutom att de fall som jag berör i denna artikel utgör exempel på när åklagaren redan under förundersökningen bör ha övervägt och tagit ställning till SKV:s påståenden om oriktiga uppgifter från den enskildes sida i inkomstdeklarationen eller om att bokföringsskyldigheten etcetera inte har uppfyllts av denne, hellre än att åklagaren beslutar om åtal och stämmer den enskilde för skattebrott eller bokföringsbrott. Tingsrätterna är enligt min uppfattning alltför generösa med att, i stället för att ställa krav på åklagarens stämningssökan i nämnda hänseenden, tillåta åklagaren att justera sin gärningsbeskrivning, när det visar sig att invändningar kan resas mot SKV:s påståenden, vilka då kanske inte ens har prövats av förvaltningsrätten. Exempelvis en skönsbeskattning kan i den processen visa sig gälla vissa konkreta frågor och inte att det är skäligt att avvika från bokföringen i dess helhet som underlag för inkomstdeklarationen (jämför 57 kap. 1 § första stycket SFL).



BJÖRN FORSSÉN

Juris doktor och verksam som advokat i egen verksamhet i Stockholm.