

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
6517-10

meddelad i Stockholm den 11 juni 2012

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART

AA

Ombud: Jur. dr Urban Rydin
LRF Konsult, Skattebyrå
Box 565
201 25 Malmö

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Göteborgs dom den 3 september 2010 i mål nr 4725-09, se bilaga

SAKEN

Inkomsttaxering 2007

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen avslår överklagandet.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar AA ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 5 000 kr.

Dok.Id 120486

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 13

Telefon
08-561 676 00
E-post:
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00-16:30

YRKANDEN M.M.

Skatteverket yrkar att AA inte ska medges avdrag för utbildningskostnader om 54 100 kr och anför bl.a. följande.

Utbildningskostnader i inkomstslaget näringsverksamhet ska inte bedömas på samma sätt som i inkomstslaget tjänst. I det senare inkomstslaget är det helt avgörande om den anställda behåller sin lön eller motsvarande ersättning under utbildningstiden. Utbildningen blir därmed att jämföra med fullgörande av tjänsten. Något motsvarande resonemang går inte att föra i fråga om inkomstslaget näringsverksamhet. Den praxis som utvecklats i inkomstslaget tjänst angående utbildningskostnader kan därför inte tillämpas i detta mål.

Ledning för bedömningen kan dock hämtas från RÅ84 1:13, där Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att avdrag inte kunde medges för kostnad för att erhålla en ny och högre formell kompetens. Denna dom innefattar, trots att den rör inkomstslaget tjänst, ett generellt uttalande om att kostnad för förvärvande av en ny högre formell kompetens inte är att hänföra till en kostnad för intäkternas förvärvande och bibehållande, utan snarare är en kostnad för förbättring eller utvidgning av förvärvskällan.

Utbildning av näringsidkaren själv får normalt ses som en icke avdragsgill kostnad för förvärvskällans förvärv, förbättring eller utvidgning. Verket ifrågasätter inte att utbildningen och auktorisationen varit till nytta för AAs verksamhet. Denna nytta är ett nödvändigt men inte tillräckligt rekvisit för rätt till avdrag. Någon ytterligare omständighet som kan grunda rätt till avdrag för utbildningskostnader i inkomstslaget näringsverksamhet föreligger inte.

AA anser att överklagandet ska avslås och yrkar ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 6 250 kr inklusive mervärdesskatt. Hon anför bl.a. följande.

Mål nr
6517-10

Hon är enskild näringsidkare och bedriver sedan lång tid verksamhet som redovisningskonsult. Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF) lanserade för några år sedan en auktorisation av redovisningskonsulter. Avsikten är att öka medlemmarnas kompetens genom bl.a. årliga krav på utbildning inom området. Även om det är möjligt att fortsätta som redovisningskonsult utan auktorisation är det i praktiken en stor konkurrensnackdel att sakna den kvalitetsstämpel som auktorisationen innebär.

För att skattereglerna i minsta möjliga grad ska påverka valet av företagsform bör bedömningen av avdrag vara likvärdig mellan olika företagsformer. När det gäller avdragsrätt för utbildningskostnader har en förskjutning skett från att bedöma vilken karaktär utbildningen har till att bedöma nyttan för företaget. En egenföretagare kan inte vara anställd i sin enskilda firma. Någon lönebeskattning blir därför aldrig aktuell utan konsekvensen kan endast bli att avdrag vägras för kostnaderna. Effekten blir dock likvärdig med lönebeskattning av anställda. Mot denna bakgrund är det orimligt med olikartad bedömning av utbildningskostnader för de företagare som bedriver enskild näringsverksamhet respektive de företagare som väljer aktiebolagsformen.

Skatteverket har inget att erinra mot AAs yrkande om ersättning för kostnader i målet.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Av utredningen i målet framgår följande. AA bedriver enskild näringsverksamhet som redovisningskonsult. Hon är medlem i SRF. Förbundet införde 2006 ett krav på auktorisation för sina medlemmar i syfte att säkerställa kvaliteten i medlemskåren. AA har en omfattande praktisk erfarenhet som redovisningskonsult, men saknar den formella kompetens i form av universitets- eller högskoleutbildning som behövs för automatisk auktorisation. För att hon skulle kunna behålla sitt medlemskap i SRF utan dispens och bli

Mål nr
6517-10

berättigad att ansöka om auktorisation har hon genomgått utbildning som anordnats av SRF inom områdena beskattning, ekonomistyrning, handelsrätt och redovisning. Frågan i målet är om hon ska medges avdrag för utgifterna för denna utbildning i sin enskilda näringsverksamhet.

Högsta förvaltningsdomstolen gör följande bedömning.

I inkomstslaget näringsverksamhet ska utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster dras av som kostnad enligt 16 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Av denna bestämmelse får anses följa att utgifter som en enskild näringsidkare har för sin egen utbildning är avdragsgilla om utbildningen har samband med den bedrivna verksamheten och det kan antas att de genom utbildningen förvärvade kunskaperna kommer till nytta i verksamheten.

En utbildning som har viss betydelse för verksamheten kan också innehålla inslag av allmänt intresse som är av värde för näringsidkaren på det personliga planet. Avdragsrätten kan då komma i konflikt med avdragsförbudet för den skattskyldiges levnadskostnader och liknande utgifter i 9 kap. 2 § IL. I sådana fall får en prövning av avdragsrätten ske efter en samlad bedömning av utbildningens innehåll och syfte samt vilken betydelse den kan antas få för verksamheten (jfr RÅ80 1:81 och RÅ83 1:78 som gällde bedömningen av studieresor för lantbrukare respektive delägare i fåmansföretag).

Den utbildning som AA genomgått omfattar ämnesområden som har ett klart samband med hennes verksamhet som redovisningskonsult. Det är vidare ostridigt att utbildningen varit till nytta för verksamheten. Med hänsyn till detta och då utbildningen inte till någon del kan anses utgöra en personlig levnadskostnad för henne har hon rätt till avdrag för utgifterna för utbildningen. Skatteverkets överklagande ska därför avslås.

Målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen och AA ska därför beviljas ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.

Mål nr
6517-10

Ersättningen bör bestämmas till yrkat belopp exklusive mervärdesskatt, dvs. 5 000 kr.

Mats Melin

Karin Almgren

Annika Brickman

Kristina Ståhl

Christer Silfverberg

Per-Arvid Gustafsson

Föredragande justitiesekreterare

Avd. I

Föredraget 2012-05-16