

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
4583-19
4584-19

meddelad i Stockholm den 19 april 2021

KLAGANDE
AA

Ombud: BB
Mazars Skatt KB
Box 1317
111 83 Stockholm

MOTPART
Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE
Kammarrätten i Stockholms dom den 3 juni 2019 i mål nr 4903-18 och 4904-18

SAKEN
Inkomstskatt och mervärdesskatt m.m.

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen bifaller överklagandet och förklarar att AA har rätt till avdrag för de aktuella kostnaderna och för den ingående mervärdesskatt som hänförs till dem.

Dok.Id 240907

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 13

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

Telefax

Expeditionstid
måndag–fredag
09:00–12:00
13:00–16:00

DOM

Mål nr
4583-19
4584-19

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar AA ersättning för kostnader i förvaltningsrätten, kammarrätten och Högsta förvaltningsdomstolen med sammanlagt 250 000 kr.

BAKGRUND

1. Den som bedriver näringsverksamhet ska vid beräkningen av resultatet av verksamheten dra av de utgifter som vederbörande haft för att förvärva och bibehålla inkomsterna i den som kostnad. Vidare får avdrag göras för den ingående mervärdesskatt som hänför sig till sådana utgifter.
2. AAs make, CC, bedrev näringsverksamhet som i huvudsak bestod i uthyrning av stallplatser och boxar för hästar på en jordbruksfastighet. CC avled i november 2014 och hans verksamhet övergick då till hans dödsbo med AA som enda dödsbodelägare.
3. I mars 2015 lät AA registrera en enskild näringsverksamhet och den 1 april samma år övertog hon från dödsboet den verksamhet som maken hade bedrivit. I verksamheten använde AA dödsboets tillgångar som bestod av fastigheten med byggnader samt maskiner och andra inventarier. Någon bouppteckning registrerades inte under 2015 och dödsboet upplöstes därmed inte under året.
4. I inkomstdeklarationen för 2015 redovisade AA intäkter i verksamheten med ca 1 550 000 kr och kostnader för bl.a. varor, material och tjänster samt anställd personal med ca 1 530 000 kr. Några värdeminskningssavdrag gjordes inte. För perioden april–december 2015 redovisade hon utgående mervärdesskatt med ca 350 000 kr och ingående mervärdesskatt med 243 827 kr.

DOM

Mål nr
4583-19
4584-19

5. Skatteverket beskattade AA för samtliga intäkter och påförde henne utgående mervärdesskatt. Vidare medgavs hon avdrag för kostnader för anställd personal. Däremot vägrade Skatteverket avdrag för övriga kostnader med 1 019 380 kr och för ingående mervärdesskatt med 243 827 kr. Besluten att begränsa avdragsrätten motiverades på följande sätt. En del av kostnaderna avser tillgångar som fortfarande ägs av dödsboet och då kan AA inte ta upp dem i sin näringsverksamhet. Detsamma gäller den ingående mervärdesskatt som hänför sig till sådana kostnader. AA har trots förfrågan inte fördelat kostnaderna mellan sin verksamhet och den som dödsboet ska redovisa.
6. Ett av AA på uppmaning av Skatteverket ingivet arrendeavtal mellan henne och dödsboet, daterat den 2 januari 2017, betraktades som en efterhandskonstruktion och påverkade inte bedömningen.
7. AA överklagade till Förvaltningsrätten i Stockholm som avlog överklagandet.
8. Kammarrätten i Stockholm biföll AAs överklagande delvis och uttalade följande. Utgifter som är hänförliga till fastigheter samt maskiner och andra inventarier som ägs av dödsboet får inte dras av i AAs näringsverksamhet och i avsaknad av ett civilrättsligt giltigt avtal om jordbruksarrende har hon inte heller visat att hon har rätt till avdrag för sådana utgifter. Däremot visar utredningen att hon utöver personalkostnader haft andra utgifter för att förvärva och bibehålla inkomsterna i verksamheten som hon ska medges avdrag för. Hon har även rätt till avdrag för den ingående mervärdesskatt som belöper på sådana kostnader.
9. Kammarrätten återförvisade målen till Skatteverket för att bestämma storleken på kostnaderna och mervärdesskatten samt beviljade AA ersättning för kostnader i förvaltningsrätten och kammarrätten med sammanlagt 15 000 kr.

DOM

Mål nr
4583-19
4584-19

YRKANDEN M.M.

10. AA yrkar att hon ska medges avdrag för kostnader och ingående mervärdesskatt i enlighet med avlämnade deklARATIONER. Hon yrkar vidare ersättning för kostnader i förvaltningsrätten, kammarrätten och Högsta förvaltningsdomstolen med sammanlagt 306 990 kr samt anför följande.
11. Vid CCs bortgång stod det klart att det skulle dröja innan bouppteckningen var klar. Hon var ensam dödsbodelägare och startade av praktiska skäl en enskild näringsverksamhet för att driva makens rörelse vidare. Hon har beskattats för samtliga intäkter i verksamheten och påförts all utgående mervärdesskatt. Alla driftskostnader, utom avskrivningar, har deklarerats av henne. Skatteverket medgav inte avdrag för några andra kostnader än de som avsåg personalen och inte heller för den ingående mervärdesskatten. Motivet till detta var att övriga kostnader avsåg tillgångar som ägdes av dödsboet och inte av henne.
12. Den omständigheten att hon inte äger tillgångarna kan inte ligga till grund för att neka henne avdrag eftersom tillgångarna har genererat skattepliktiga intäkter för henne. Det avgörande är om kostnaderna avser hennes näringsverksamhet och inte vem som äger tillgångarna. Avsaknaden av ett civilrättsligt giltigt arrendeavtal saknar också betydelse eftersom hon de facto använder dödsboets tillgångar med dödsboets tillstånd.
13. *Skatteverket* anser att överklagandet ska avslås men tillstyrker att AA beviljas ersättning med sammanlagt 200 000 kr inklusive mervärdesskatt för samtliga instanser samt anför följande.
14. AA förefaller ha haft någon form av nyttjanderätt till den aktuella fastigheten. Om nyttjanderätten har formaliserats i ett arrendeavtal eller inte är emellertid inte avgörande för avdragsrätten. Inte heller den omständigheten att hon inte äger de tillgångar som används i näringsverksamheten har någon avgörande betydelse.

DOM

Mål nr
4583-19
4584-19

Däremot måste en prövning göras av om kostnaderna är privata eller hänförliga till näringsverksamheten och någon sådan prövning har underinstanserna inte haft anledning att göra.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Frågan i målen

15. Frågan i målen är om avdrag får vägras för kostnader i en näringsverksamhet, och för ingående mervärdesskatt som hänför sig till sådana kostnader, på den grunden att de avser tillgångar som ägs av någon annan än den som bedriver verksamheten.

Rättslig reglering m.m.

16. För inkomstslaget näringsverksamhet gäller enligt 16 kap. 1 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229) att utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster ska dras av som kostnad.
17. I 8 kap. 3 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200) anges att den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet får göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv eller import i verksamheten.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Avdrag för kostnader och ingående mervärdesskatt

18. AA har under perioden april–december 2015 bedrivit näringsverksamhet som består i uthyrning av stallplatser och boxar för hästar och som hon

DOM

Mål nr
4583-19
4584-19

övertog efter sin make som avled i november 2014. Verksamheten bedrivs på en jordbruksfastighet som ägs av dödsboet efter maken och med användning av byggnader samt maskiner och andra inventarier som också tillhör dödsboet. Hon har deklarerat och beskattats för samtliga intäkter i verksamheten under perioden och påförts all utgående mervärdesskatt som hänför sig till dessa intäkter.

19. AA yrkade avdrag för kostnader för bl.a. inköp av varor, material och tjänster samt för personal men gjorde inga värdeminskningssavdrag avseende tillgångarna som hörde till dödsboet. Skatteverket medgav avdrag för personalkostnaderna men inte för övriga kostnader. Grunden för verkets ställningstagande var att kostnader som avser tillgångar som dödsboet äger inte får dras av i AAs verksamhet och eftersom hon inte hade preciserat vilka kostnader som var av det slaget kunde något avdrag inte medges. Av samma skäl nekades avdrag för den ingående mervärdesskatt som hänförde sig till kostnaderna. Förvaltningsrätten och kammarrätten anslöt sig till Skatteverkets synsätt att kostnader som avser dödsboets tillgångar inte tillhör AAs verksamhet.
20. I Högsta förvaltningsdomstolen har Skatteverket gjort gällande att de aktuella kostnaderna kan avse privat konsumtion. Denna fråga har emellertid inte varit föremål för prövning i underinstanserna. Några särskilda skäl att beakta den av Skatteverket först nu framförda invändningen har inte framkommit. Målen ska därför prövas utan hänsyn till detta (jfr RÅ 2000 ref. 54 och HFD 2014 ref. 29).
21. Utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster i en näringsverksamhet ska dras av som kostnad vid inkomstbeskattningen. Ingående mervärdesskatt som hänför sig till förvärv i verksamheten får dras av från den utgående mervärdesskatt som redovisas i verksamheten.

DOM

Mål nr
4583-19
4584-19

22. I målen har inte annat framkommit än att de aktuella kostnaderna har sådant samband med de beskattade intäkterna i AAs näringsverksamhet att de ska dras av i den och att den ingående mervärdesskatten får dras av från den utgående skatten. Den omständigheten att AA inte äger de tillgångar som hon använder i verksamheten föranleder ingen annan bedömning. Överklagandet ska därför bifallas.

Ersättning för kostnader

23. AA har fått bifall till sitt överklagande och målen avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. Hon har därför rätt till skäligen ersättning för sina kostnader i målen.
24. De kostnadsräkningar som lämnats in innehåller enbart uppgifter om antal nedlagda timmar och timkostnad och det framgår inte vare sig vilka arbetsåtgärder som har utförts eller vem som har utfört dem. Underlaget uppfyller därmed inte de krav som ställs på en kostnadsspecifikation (jfr HFD 2019 ref. 16). En sammantagen skälighetsbedömning av hela det utförda arbetet måste därför göras.
25. För arbetet i förvaltningsrätten yrkar AA ersättning med 20 700 kr och i kammarrätten med 100 900 kr. Tidsåtgången i kammarrätten uppges till 37 timmar medan motsvarande uppgift saknas för förvaltningsrätten. Bägge beloppen får dock anses skäliga och full ersättning bör därför utgå för arbetet i dessa instanser. För arbetet i Högsta förvaltningsdomstolen yrkar AA ersättning med 185 390 kr för 58,4 timmar. Tidsåtgången framstår som väl tilltagen jämfört med den tid som lagts ner i underrätterna. Emellertid måste beaktas att Skatteverket i processen i Högsta förvaltningsdomstolen bytte grund för sin talan och förde in nya omständigheter i målen.

DOM

Mål nr
4583-19
4584-19

26. Högsta förvaltningsdomstolen finner att ersättning skäligen bör beviljas med sammanlagt 250 000 kr för processerna i samtliga instanser.

I avgörandet har deltagit justitieråden Helena Jäderblom, Margit Knutsson, Mahmut Baran, Leif Gäverth (skiljaktig) och Marie Jönsson.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Birgitta Fors Almassidou.

SKILJAKTIG

Justitierådet Gäverth är skiljaktig och anför följande.

I målen hos Högsta förvaltningsdomstolen har det enligt min mening inte framkommit något som ger anledning att medge de yrkade avdragen. Högsta förvaltningsdomstolen ska därför inte bifalla överklagandet. Mot denna bakgrund och då målen inte heller avser en fråga av betydelse för rättstillämpningen och det inte heller finns synnerliga skäl för ersättning, ska ersättningsyrkandet avslås.