

## Ref 21

**Avdrag får inte vägras för kostnader i en näringsverksamhet, eller 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.**

16 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229) och 8 kap. 3 § mervärdesskattelagen (1994:200)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 19 april 2021 följande dom (mål nr 4583-19 och 4584-19).

### 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. H.B:s make, K.B., bedrev näringsverksamhet som i huvudsak bestod i uthyrning av stallplatser och boxar för hästar på en jordbruksfastighet. K.B. avled i november 2014 och hans verksamhet övergick då till hans dödsbo med H.B. som enda dödsbo-delägare.

3. I mars 2015 lät H.B. registrera en enskild näringsverksamhet och den 1 april samma år övertog hon från dödsboet den verksamhet som maken hade bedrivit. I verksamheten använde H.B. 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 H.B. 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 värdeminskningsskattavdrag gjordes inte. För perioden april–december 2015 redovisade hon utgående mervärdesskatt med ca 350 000 kr och ingående mervärdesskatt med 243 827 kr.

5. Skatteverket beskattade H.B. 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 H.B. inte ta upp dem i sin näringsverksamhet. Detsamma gäller den ingående mervärdesskatt som hänför sig till sådana kostnader. H.B. har trots förfrågan inte fördelat kostnaderna mellan sin verksamhet och den som dödsboet ska redovisa.

6. Ett av H.B. på uppmaning av Skatteverket ingivet arrendeavtal mellan henne och dödsboet, daterat den 2 januari 2017, betraktades som en efterhandskonstruktion och påverkade inte bedömningen.

7. H.B. överklagade till Förvaltningsrätten i Stockholm som avslog överklagandet.

8. Kammarrätten i Stockholm biföll H.B:s 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 H.B:s 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 H.B. ersättning för kostnader i förvaltningsrätten och kammarrätten med sammanlagt 15 000 kr.

#### **Yrkanden m.m.**

10. *H.B.* 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 K.B:s 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 H.B. beviljas ersättning med sammanlagt 200 000 kr inklusive mervärdesskatt för samtliga instanser samt anför följande.

14. H.B. 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. 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. H.B. har under perioden april–december 2015 bedrivit näringsverksamhet som består i uthyrning av stallplatser och boxar för

hästar och som hon 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. H.B. yrkade avdrag för kostnader för bl.a. inköp av varor, material och tjänster samt för personal men gjorde inga värdeminskingsavdrag 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 H.B:s 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 H.B:s 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.

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

### Ersättning för kostnader

23. H.B. har fått bifall till sitt överklagande och målen avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. Hon har därför rätt till skälig 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 H.B. 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 H.B. 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.

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

### Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen bifaller överklagandet och förklarar att H.B. har rätt till avdrag för de aktuella kostnaderna och för den ingående mervärdesskatt som hänför sig till dem.

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

I avgörandet deltog justitieråden *Jäderblom*, *Knutsson*, *Baran*, *Gäverth* (skiljaktig) och *Jönsson*. Föredragande var justitiesekreteraren Birgitta Fors Almassidou.

Justitierådet *Gäverth* var skiljaktig och anförde 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.

---

**Förvaltningsrätten i Stockholm** (2018-04-05, ordförande Larsson):

*Avdrag för kostnader*

Förvaltningsrätten ifrågasätter inte att det har upprättats ett arrendeavtal mellan dödsboet och H.B. den 2 januari 2017. Förvaltningsrätten konstaterar dock att någon bouppteckning inte har registrerats. Dödsboet är därför ännu inte skiftat, vilket också H.B. har vitsordat. Ett antal fastigheter, maskiner och inventarier ägs därför fortfarande av dödsboet. Dessa kostnader, som H.B. har upptagit i sin bokföring under tidsperioden 1–31 december 2015, finns även upptagna som tillgångar som vid tidpunkten för prövningen ägdes av dödsboet efter K.B. Förvaltningsrätten bedömer därför att dessa kostnader ska redovisas av dödsboet, oberoende av vem som har bedrivit verksamheten på lantbruksfastigheten (jfr RÅ 1988 ref. 111).

Mot denna bakgrund bedömer förvaltningsrätten att H.B. inte har gjort sannolikt att kostnaderna som hon vill dra av för är hänförliga till hennes verksamhet, utan finner att dessa tillhör dödsboet. Det upprättade arrendeavtalet och invändningen om fördelning mellan makar enligt 60 kap. inkomstskattelagen förändrar inte den bedömningen. Skatteverket har således haft fog för sitt beslut. Överklagandet ska därför avslås.

*Ersättning för kostnader*

[text här utelämnad]

– Förvaltningsrätten avslår överklagandet och yrkandet om ersättning för ombudskostnader i förvaltningsrätten.

**Kammarrätten i Stockholm** (2019-06-03, Silfverhjelm, Axelsson och Brege Svensson):

*Rättslig reglering m.m.*

Avtal om jordbruksarrende ska upprättas skriftligen enligt 8 kap. 3 § jordabalken. Ett avtal som inte uppfyller formkravet ger inte arrendatorn någon rätt att nyttja arrendestället. Det spelar ingen roll om tillträde har skett (NJA II 1944 nr 5 s. 165 och 166).

*Avdrag för kostnader m.m.*

Det är ostridigt att H.B. under aktuellt beskattningsår har bedrivit en jordbruksrörelse som har genererat skattepliktiga intäkter i inkomstslaget näringsverksamhet. Kammarrätten gör i denna del inte någon annan bedömning.

Till skillnad från underinstanserna anser kammarrätten att utredningen visar att H.B. utöver personalkostnader även har haft andra utgifter för att förvärva och bibehålla inkomsterna i sin näringsverksamhet. Bland ingivna verifikationer för perioden december 2015 finns bl.a. fakturor utställda på H.B. som avser utgifter för bl.a. inköp av sand, bokföringsarbete och löneservicetjänster samt julbord. Vidare finns det kvitton som avser utgifter för bl.a. drivmedel, städartiklar och förbrukningsmaterial m.m. Enligt kammarrätten är denna typ av utgifter sådana kostnader som får dras av i H.B:s jordbruksrörelse. Hon har även rätt till avdrag för den ingående mervärdesskatten som belöper på sådana kostnader.

Däremot anser kammarrätten i likhet med underinstanserna att vissa utgifter som är hänförliga till fastigheter, maskiner och inventarier som ägs av dödsboet efter K.B. inte får dras av i H.B:s jordbruksrörelse såsom bl.a. slamtömning, renhållning, el och vatten, reparationskostnader och fordonsskatt. Enligt kammarrätten har H.B. i avsaknad av ett civilrättsligt giltigt avtal om jordbruksarrende, inte heller visat att hon har rätt till avdrag för sådana utgifter under det nu aktuella beskattningsåret.

Sammanfattningsvis har H.B. rätt till avdrag för ytterligare kostnader i sin näringsverksamhet och rätt till avdrag för den ingående mervärdesskatt som belöper på dessa kostnader. Det är inte kammarrätten som första instans som ska bestämma storleken på kostnaderna och den ingående mervärdesskatten som får dras av. Målen ska därför visas åter till Skatteverket för närmare prövning av dessa frågor.

Som framgår ovan har H.B. under beskattningsåret bedrivit skattepliktig näringsverksamhet som har genererat intäkter. Redan på denna grund saknas skäl att pröva hennes andrahandsyrkande.<sup>1</sup>

#### *Ersättning för kostnader*

[text här utelämnad]

– Kammarrätten bifaller delvis överklagandet och visar målen åter till Skatteverket för prövning i enlighet med vad som anges i skälen för kammarrättens avgörande. Kammarrätten beviljar H.B. ersättning för kostnader i förvaltningsrätten och kammarrätten med sammanlagt 15 000 kr.

---

<sup>1</sup> I andra hand yrkade H.B. att samtliga kostnader och intäkter i den av henne bedrivna verksamheten skulle anses hänförliga till dödsboet efter K.B. (red. anm.).