

Målnummer:	6517-10	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2012-06-11		
Rubrik:	En enskild näringsidkare har medgetts avdrag för utgifter för egen utbildning. Inkomsttaxering 2007.		
Lagrum:	16 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229)		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1980 1:81• RÅ 1983 1:78		

REFERAT

J.G. bedrev enskild näringsverksamhet som redovisningskonsult. Hon hade under beskattningsåret genomgått utbildning inom beskattning, ekonomistyrning, handelsrätt och redovisning. Genom utbildningen hade hon av branschorganisationen Sveriges redovisningskonsulters förening (SRF) fått rätten att kalla sig auktoriserad redovisningskonsult. Auktorisationen var nödvändig för att klara konkurrensen och för att hon efter utgången av 2008 hade behövt dispens för att kvarstå som medlem i SRF utan auktorisationen. I sin deklaration för taxeringsår 2007 yrkade hon bl.a. avdrag för kurskostnader om sammanlagt 54 100 kr.

Skatteverket beslutade genom omprövning den 30 januari 2008 bl.a. att inte medge J.G. yrkat avdrag för utbildningskostnader med motiveringen att nämnda kurser inte bedömdes avse fortbildning utan skulle ses som antingen grundutbildning eller vidareutbildning, varför avdrag med 54 100 kr inte kunde medges. Skatteverket avlog den 30 januari 2008 även J.G:s yrkande om ersättning för ombudskostnader med 3 000 kr.

J.G. överklagade beslutet hos länsrätten och yrkade att hon skulle medges avdrag för utbildningskostnader med 54 100 kr i sin enskilda näringsverksamhet. Hon yrkade också ersättning för ombudskostnader i Skatteverket och länsrätten. J.G. anförde bl.a. följande. I äldre praxis gjordes ofta gränsdragningen mellan grundutbildning respektive fortbildning. Var det fråga om grundutbildning ansågs det vara fråga om förvärv av eller utvidgning av förvärvskällan och kostnaderna var därför inte avdragsgilla respektive medförde beskattning för den anställde. Var det fråga om fortbildning medgavs däremot avdrag respektive skedde inte förmånsbeskattning eftersom en sådan utbildning syftade till att den enskilde skulle hålla sig å jour med utvecklingen. Det gällde även när det var fråga om att förvärva nya kunskaper för att kunna behålla den tjänst man redan hade. - En förnyad genomgång av rättsläget visar dock på en ändrad syn på den skattemässiga behandlingen av utbildningskostnader och eventuella förmåner av arbetsgivarens betalning. Det nya synsättet sätter i stället fokus på behovet och nyttan av utbildningen för företaget och gör inte i första hand bedömningen utifrån företagarens respektive den anställdes perspektiv. Se t.ex. uttalandet i SOU 1995:94 s. 92-94. Där anføres att det är oförenligt med samhällsutvecklingen att dra en skiljelinje mellan grundutbildning och fortbildning när det gäller att bedöma om förmånsbeskattning ska ske för utbildningskostnader. I stället bör man bortse från dessa begrepp och utgå från det behov av utbildning som den enskilde har för att kunna svara mot de krav som ställs på grund av tekniska och andra förändringar på arbetsplatsen. Regeringen konstaterade också i prop. 1995/96:152 (s. 36-37 och 40-41) att den anställde normalt inte beskattas för värdet av utbildning under pågående anställning om den betingas av tjänsten.

Det anses då vara fråga om ett fullgörande av tjänsten. Regeringen gav i propositionen sin bild av gällande praxis: "Det avgörande för skattefriheten är nyttan av utbildningen i företaget."

Skatteverket vidhöll i obligatoriskt omprövningsbeslut sitt tidigare beslut och anförde bl.a. följande. I J.G:s ärende är det inte fråga om att genomgå en kurs för att bibehålla kompetens eller erhålla kunskaper som är nödvändiga för att hon ska kunna behålla den tjänst hon redan har. Som Skatteverket redan tidigare påpekat var det möjligt för henne att fortsätta arbeta som redovisningskonsult även utan genomgången kurs. I yttrande av den 7 december 2007 anför hon att SRF lanserar auktorisationen dels för att stärka gruppens ställning på marknaden och dels på grund av slopandet av revisionsplikten för småföretag. Vid studie av den genomgångna kursen uppvisar den stora likheter med delar av innehållet i civilekonomprogrammet. Vidare är det så att om man uppfyller de teoretiska kraven i Stadgar för SRF § 6 och har minst tre terminers eftergymnasiala studier i relevanta ämnen krävs ingen ytterligare utbildning i SRF:s regi för medlemskap. Merparten av lärarna är även verksamma som lärare just på Handelshögskolans ekonomiprogram, tidigare benämnt civilekonomprogrammet. Kostnaden för att genomgå det programmet hade inte varit en avdragsgill kostnad. Den grundläggande principen om likformig beskattning måste upprätthållas så långt möjligt. Att medge avdrag för en sådan kostnad som är aktuell i detta mål skulle kunna snedvrída konkurrensen på marknaden och torde även strida mot den ovannämnda principen. I RÅ 84 1:13 vägrades en revisor avdrag för ansökningskostnaden för att bli godkänd revisor. Regeringsrätten motiverar sin dom med att revisorn genom godkännandet som revisor "inom sitt yrke förvärvat en formell kompetens som är större än den hon dessförinnan ägde". I J.G:s fall föreligger liknande omständigheter. Genom att genomgå den aktuella kursen uppfyller hon de av SRF uppställda behörighetskraven för att bli auktoriserad redovisningskonsult och hon förvärvat en formell kompetens som är större än den hon dessförinnan ägde.

Länsrätten i Vänersborg (2009-07-13, ordförande Boshnakova) yttrade, efter att ha redogjort för gällande bestämmelser, följande: Fråga i målet är om kostnaderna för J.G:s kurser inom beskattning, ekonomistyrning, handelsrätt och redovisning är avdragsgilla i den av henne bedrivna näringsverksamheten. Kostnader för intäkternas förvärvande eller bibehållande är i princip avdragsgilla. I praxis har utformats som en allmän princip att utbildningskostnader för att bibehålla kompetens eller för att hålla sig uppdaterad inom sitt kompetensområde är avdragsgilla. Kostnader för utbildning som syftar till att förbättra eller utvidga en förvärvskälla medför däremot i regel ingen avdragsrätt. - J.G. har uppgett bl.a. följande om utbildningen. Hon är en erfaren redovisningskonsult och medlem i SRF. SRF lanserade en auktorisation av redovisningskonsulter mot bakgrund av bl.a. den kvalitetsstämpel som en auktorisation ger. Trots hennes erfarenhet hade hon inte den formella kompetens i form av universitetsutbildning som krävs för automatisk auktorisation. Det är givetvis möjligt för henne att fortsätta som redovisningskonsult även utan kurserna i fråga, men hon kan då inte vara medlem i SRF efter den 31 december 2008 utan dispens. Vidare kommer hennes verksamhet att utsättas för hård konkurrens av auktoriserade redovisningskonsulter. Utbildningen är därför i praktiken en nödvändighet. - Länsrätten ifrågasätter inte att den aktuella utbildningen skulle vara till nytta för J.G:s näringsverksamhet. J.G. har genom den aktuella utbildningen emellertid tillgodogjort sig en formell kompetens som hon inte tidigare hade, oavsett sin erfarenhet i branschen. Utbildningen har medfört en utvidgning och förbättring av hennes kompetens som redovisningskonsult. Det har vidare varit möjligt för J.G. att fortsätta sitt arbete även utan utbildningen i fråga. Vid sådant förhållande kan hon inte medges avdrag för utbildningen och överklagandet ska avslås. - J.G. har yrkat ersättning med 3 000 kr inklusive mervärdesskatt avseende ombudskostnader i Skatteverket och med 5 625 kr inklusive mervärdesskatt avseende ombudskostnader i länsrätten. - J.G. har inte vunnit helt eller delvis bifall till sin talan. Målet bedöms heller inte röra

någon fråga av betydelse för rättstillämpningen och det har inte framkommit några synnerliga skäl för att ersättning ska utgå. J.G:s yrkande om ersättning för ombudskostnader ska därför avslås. - Länsrätten avslår överklagandet och yrkandet om ersättning för ombudskostnader i Skatteverket och länsrätten.

J.G. överklagade länsrättens dom och yrkade avdrag för utbildningskostnader med 54 100 kr. Hon yrkade också ersättning för kostnader i underinstanserna och kammarrätten med 8 625 kr respektive 17 500 kr inklusive mervärdesskatt. J.G. anförde bl.a. följande. I första hand ifrågasätter hon bedömningen av kompetenshöjningen. I sak har hon inte fått ökad kompetens på nya områden. Hon är en erfaren redovisningskonsult. En erfaren redovisningskonsult innehar kompetens inom redovisning, beskattning, handelsrätt och ekonomistyrning. Denna kompetens har hon tillgodogjort sig genom sin grundutbildning, sitt arbete och de årliga uppdateringsutbildningar hon genomgått. Deltagandet i nu aktuella utbildningar har endast gett en fortbildning på området och bör därför inte påverka avdragsrätten. Att göra den distinktionen att utbildningen gett en ökad formell kompetens, tydligen till skillnad från saklig kompetens, och därmed är en grundutbildning är svårförståeligt och torde inte vara i överensstämmelse med praxis. - I andra hand hävdas att rättsläget ändrats från distinktionen mellan grund- och fortbildning till att mer sätta fokus på behovet och nyttan av utbildningen för företaget. Utbildningen har varit till nytta i hennes näringsverksamhet och avdraget bör därför beviljas. Dessutom finns det ingen klagande dom för hur yrkande om avdrag för utbildningskostnader i inkomstlagen näringsverksamhet ska bedömas.

Skatteverket bestred yrkandena och anförde bl.a. följande. Vad gäller yttrandet att rättsläget har ändrats från distinktionen mellan grund- och fortbildning till att mer sätta fokus på behovet och nyttan av utbildningen för företaget så delar Skatteverket inte denna åsikt. Skatteverket har inte kunnat utläsa någon ändring av rättsläget. Skatteverket vidhåller sin uppfattning att den aktuella utbildningen inte är att se som fortbildning. Det faktum att J.G. skulle kunnat bli auktoriserad om hon hade haft minst tre terminers eftergymnasiala studier i relevanta ämnen stöder Skatteverkets uppfattning. SRF jämför själva aktuella utbildningar med eftergymnasial ekonomutbildning.

Kammarrätten i Göteborg (2010-09-03, Grankvist, Edström, Farberger, referent) yttrade: I 16 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, finns huvudregeln för avdrag i inkomstlagen näringsverksamhet. Avgörande för avdragsrätten är att det är fråga om en utgift för intäkternas förvärvande och bibehållande. - Avdrag medges normalt inte för grundutbildningskostnader. Det kan emellertid inte hävdas att det skulle finnas ett generellt avdragsförbud för kostnader som avser exempelvis utvidgning eller förbättring av en inkomstkälla. Vid beräkningen av inkomst av näringsverksamhet blir det avgörande om det är en fråga om en kostnad för intäkternas förvärvande eller bibehållande (se SOU 1995:137 s. 43). - J.G. är redovisningskonsult och bedriver aktiv näringsverksamhet. Hon är även efter den aktuella utbildningen verksam som redovisningskonsult. Verksamhetsnyttan av utbildningen består enligt J.G. främst i att hon blivit auktoriserad och därmed kunnat fortsätta sin verksamhet. Utbildningen har inte inneburit någon förändring av verksamheten. J.G. får därför enligt kammarrättens mening anses ha gjort sannolikt att fråga är om utgifter för intäkternas förvärvande och bibehållande. Vid denna bedömning ska yrkat avdrag medges. - J.G. har vunnit bifall till sin talan och är därför berättigad till ersättning enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. Ersättning för kostnader i Skatteverket, länsrätten och kammarrätten bör beviljas med sammanlagt skäliga 15 000 kr. - Kammarrätten medger J.G. avdrag för utbildningskostnader med 54 100 kr. - Kammarrätten beviljar J.G. ersättning för kostnader med 15 000 kr.

Skatteverket överklagade kammarrättens dom och yrkade att J.G. inte skulle medges avdrag för utbildningskostnader om 54 100 kr. Verket anförde 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 anställde behåller sin lön eller motsvarande ersättning under utbildningstiden. Utbildningen blir därmed att jämställa 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 J.G:s 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.

J.G. ansåg att överklagandet skulle avslås och yrkade ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 6 250 kr inklusive mervärdesskatt. Hon anförde bl.a. följande. 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.

Högsta förvaltningsdomstolen (2012-06-11, Melin, Almgren, Brickman, Ståhl, Silfverberg) anförde:

Skälen för avgörandet

Av utredningen i målet framgår följande. J.G. 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. J.G. 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 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 § 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 J.G. 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 J.G. ska därför beviljas ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen enligt lagen om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. Ersättningen bör bestämmas till yrkat belopp exklusive mervärdesskatt, dvs. 5 000 kr.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen avslår överklagandet.

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

Föredraget 2012-05-16, föredragande P-A. Gustafsson, målnummer 6517-10

Sökord: Inkomst av näringsverksamhet; Ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.

Litteratur:
