

Datum
2025-03-21

Dnr 8-138987-2025

Mötesanteckningar från dialogmöte med rådgivare den 21 mars 2025

1 Inledning

Skatteverket redogjorde för syftet med dialogmöten och erfarenheter från tidigare genomförda möten. Skatteverket har goda erfarenheter från de dialogmöten som genomförts sedan januari 2020. Dialogerna har bidragit till förtydliganden i Rättslig vägledning och ställningstaganden men bidrar också till ökad förståelse för varandras villkor. Anmällda ämnen som inte blir föremål för dialog bidrar i vissa fall till en utvecklad rättslig information på Skatteverkets webbplats eller dialog med förslagslämnaren.

Information om dialogmöten och formulär för anmälan av ämnen finns på Skatteverkets webbplats. [Dialogmöte med rådgivare](#). Förslag på ämnen kan lämnas löpande under året.

Nästa dialogmöte är planerat till den 10 oktober 2025.

Mötesanteckningar från genomförda möten finns samlade på Skatteverkets webbplats.

2 Näringsidkares avdrag för egna utbildningskostnader

Skatteverket inledde dialogen med att redogöra för HFD 2012 ref. 38 och bl.a. Skatteverkets rättsfallskommentar av domen (se bilaga 1). Därefter presenterade Mats Brockert, SRF Konsulterna, som anmält frågan, deras syn i frågan om avdragsrätt för näringsidkarens egna utbildningskostnader (se bilaga 2).

Diskussion om frågeställningen fördes samt även i förhållande till vad som gäller för utbildningskostnader i inkomstlaget tjänst. I det sammanhanget tog en av deltagarna upp en kammarrättsdom där förmån inte påfördes för utbildningskostnader (KRNS dom från 2024-12-15, mål nr 5717-23, 5718-23).

Det framfördes också önskemål om att komplettera rättslig vägledning med exempel för när Skatteverket anser att avdrag kan medges respektive inte, för att underlätta gränsdragningen.



Näringsidkares avdrag för egna utbildningskostnader

Dialogmöte
2025-03-21

HFD 2012 ref. 38

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.



Skatteverkets rättsfallskommentar

- HFD uttalar att utgifter som en enskild näringsidkare har för sin egen utbildning är avdragsgilla om utbildningen har ett **samband** med den **bedrivna verksamheten** och det kan antas att de genom utbildningen förvärvade kunskaperna kommer **till nytta i verksamheten**. Målet avser en utbildning som omfattar ämnesområden som har ett klart samband med den skattskyldiges bedrivna verksamhet.
- Skatteverkets uppfattning är därför fortfarande, att bedriver den enskilde näringsidkaren en viss verksamhet och verksamheten **utökas** genom utbildning är utgiften för denna utbildning inte avdragsgill. Om det finns inslag av privata levnadskostnader så medges heller inte avdrag för den delen.



HFD 2012 ref. 38 forts.

- 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)



HFDs bedömning i det enskilda fallet

- 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.



Ett exempel på utvidgning

- Nour driver en frisörsalong men undersöker möjligheten att utvidga kundkretsen. Hon bestämmer sig för att gå en utbildning för att bli nagelskulptör. Nu kan Nour få in en ny kundgrupp i sin salong då hon även erbjuder nagelskulptering.
- Nour kan inte få avdrag för utgiften för utbildningen eftersom den inte är till nytta för den tidigare bedrivna frisörverksamheten. Utbildningen är snarare en förutsättning för Nour att kunna erbjuda en ny tjänst vilket får ses som en utvidgning av den bedrivna verksamheten.



Avdrag för utbildning innan verksamheten startats

- Av 16 kap. 36 § IL följer att avdrag kan, under vissa omständigheter, medges för utgifter som uppstått innan verksamheten startats
- En utbildning som går innan verksamheten startats kan vara "till nytta i den bedrivna verksamheten"
- Hypotetiskt test om näringsidkaren hade haft rätt till avdraget om verksamheten hade varit igång när utbildningen påbörjades.



Diskussion

- Är rättsläget oklart?



Länkar

- [HFD 2012 ref. 38.pdf](#)
- SKVs rättsfallskommentar: [Avdrag för utgifter för utbildning i enskild näringsverksamhet \(redovisningskonsult\) | Rättslig vägledning | Skatteverket](#)
- Rättslig vägledning: [Näringsidkarens kostnader | Rättslig vägledning | Skatteverket](#)
- Info på SKVs webb: [Utbildning - Företag och organisationer | Skatteverket](#)





Dialogmöte Skatteverket

21 mars 2025

Utbildningskostnader

srfkonsult.se

Utbildningskostnader

Frågan

Finns det stöd i HFD 2012 ref. 38 att bestämmelserna i 16 kap. 1 § IL inte ska tillämpas på samma sätt oavsett vad det är för företagsform och typ av utgift. Ska bestämmelsen inte tillämpas enligt lagregelns innebörd enligt ordalydelsen för

1. enskilda näringsidkare (fysiska personer), och
2. utbildningskostnader?

Tolkning utifrån

- Legalitetsprincipen
- Lagens systematik
- Högsta förvaltningsdomstolens bedömning i målet – tre steg
- Grundläggande principer vid beskattningen



Legalitetsprincipen

- Skatt kan endast tas ut med stöd av lag (8 kap. 2 § regeringsformen)

Ur SKV rättsliga vägledning

- Enligt legalitetsprincipen får myndigheterna bara vidta åtgärder som har stöd i rättsordningen (5 § första stycket FL).
- Legalitetsprincipen kommer också till uttryck i 1 kap. 1 § RF samt, när det gäller beskattning, i 2 kap. 10 § andra stycket RF. Regleringen i 2 kap. 10 § andra stycket RF innebär bl.a. att Skatteverket måste ha stöd i föreskrift för att ta ut skatt eller avgift.
- Legalitetsprincipen är ett skydd mot en nyckfull och godtycklig maktutövning ifrån det allmännas sida.



Legalitetsprincipen i praxis

RÅ 1999 not 245 – återbetalning av moms

“Lagregelns innebörd enligt ordalydelsen är klar. Det framgår inte av lagens övriga text att denna innebörd skulle vara orimlig. Det förhållandet att lagens förarbeten och det underliggande saksammanhanget talar mot denna innebörd kan med hänsyn till den skatterättsliga legalitetsprincipen inte föranleda åsidosättande av den klara lagregeln.”



Lagens systematik

Huvudregel

16 kap. 1 § IL

Utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster ska dras av som kostnad. Ränteutgifter och kapitalförluster ska dras av även om de inte är sådana utgifter.

Huvudregeln gäller såvida inte annat reglerats - avsteg i inkomstlagen näringsverksamhet

16 kap. 15 § Arbetsrättsliga skadestånd (ingen begräsning RÅ 1993 ref. 67)

16 kap. 36 § Utgifter innan en näringsverksamhet startar – fysiska personer

Avsteg från samtliga inkomstslag i 9 kap. IL

9. kap 2 § IL - Den skattskyldiges levnadskostnader och liknande utgifter får inte dras av.



Hur ska HFD 2012 ref 38 tolkas?

Kammarrättens bedömning

*"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)."*



SOU 1995:137 Kapitalförluster och organisationskostnader vid beskattningen

Som framgått av vad som sagts ovan finns det i praktiken inte något generellt avdragsförbud för kostnader för förvärv, utvidgning eller förbättring av en inkomstkälla. Det avgörande är i stället om det är fråga om en kostnad för intäkternas förvärvande eller bibehållande. För inkomstslaget näringsverksamhet kan det också uttryckas på så sätt att det centrala är om det är en kostnad i verksamheten eller inte. Kan en viss utgift betraktas som en driftkostnad medges avdrag även om utgiften samtidigt kan sägas vara en kostnad för förvärv, utvidgning eller förbättring av en inkomstkälla.



Hur ska HFD 2012 ref 38 tolkas?

Skatteverkets argumentation i HFD

*" 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**"*

Högre beviskrav i inkomstslaget tjänst - nödvändig



Hur ska HFD 2012 ref 38 tolkas?

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning – steg 1 Prövning av lagregeln

*"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."*

Legalitetsprincipen – "av denna bestämmelse får anses följa"

I steg 1 framförs en generell tolkning av lagen – inte en tolkning i det enskilda fallet



Hur ska HFD 2012 ref 38 tolkas?

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning – steg 2 Tidigare praxis

"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).

Om och hur tidigare praxis kan påverka bedömningen?



Hur ska HFD 2012 ref 38 tolkas?

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning – steg 3 Bevisprövning

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.

Bevisprövning i det enskilda fallet



Grundläggande principer vid beskattningen

Neutralitetsprincipen

- Samma beskattning oavsett företagsform

Kopplingen utgifter och inkomster

- Är en inkomst skattefri medges inte avdrag för utgifter kopplade till inkomsterna (grundläggande princip). Vad gäller det motsatta?

Konkurrensneutralitet

- Den som redan skapat en verksamhet utsätts för konkurrensnackdelar vid förvärv en ny verksamhetsgren.



Sammanfattande bedömning

Skatteverkets bedömning

- Är inte förenlig med legalitetsprincipen – lagtexten i 16 kap. 1 § IL är klar och ger inte utrymme för en tolkning att olika utgifter eller skattskyldiga ska behandlas olika.
- Är inte förenligt med lagens systematik - avvikelse från huvudregeln i 16 kap. 1 § IL kräver särreglering.
- Saknar stöd i 2012 års dom – HFD uttrycker inte att enskilda näringsidkares utbildningskostnader ska särbehandlas. HFD tydliggör legalitetsprincipen.
- Strider mot neutralitetsprincipen.
- Leder till snedvridning av konkurrensen.

