

HFD 2016 ref. 29

Fråga om rätt till utbetalning enligt lagen om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete när arbetet har betalats av annan än köparen.

67 kap. 11 § inkomstskattelagen (1999:1229), 6-8 och 14 §§ lagen (2009:194) om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 22 april 2016 följande dom (mål nr 5893-14).

Bakgrund

I 67 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, och lagen (2009:194) om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete, förfarandelagen, finns bestämmelser om skattereduktion för fysiska personer för hushållsarbete och om förfarandet vid sådan skattereduktion. Något förenklat innebär reglerna att en köpare som har rätt till skattereduktion bara behöver betala den del av utgiften för arbetet som återstår efter skattereduktion medan ett belopp motsvarande skattereduktionen utbetalas av Skatteverket till utföraren av arbetet. Om det visar sig att en sådan utbetalning skett felaktigt ska Skatteverket återkräva beloppet.

Byggteknik i Tystberga AB utförde under 2012 hushållsarbete på en fritidsfastighet med fyra fysiska personer som delägare. Var och en fakturerades sin andel av arbetskostnaden men samtliga fakturor betalades av en av delägarna. Bolaget begärde och fick utbetalning från Skatteverket motsvarande de belopp som de fyra delägarna preliminärt bedömdes ha rätt till skattereduktion med.

I februari 2013 beslutade Skatteverket att återkräva betalningen avseende två av delägarna, C.O. och M.S. Skatteverket konstaterade att samtliga fakturor hade betalats av en av de andra delägarna och enligt verket hade C.O. och M.S. därmed inte haft någon utgift för hushållsarbete vid den tidpunkt då bolaget begärde utbetalning och de saknade således rätt till skattereduktion. Att delägarna vid tiden för Skatteverkets beslut hade reglerat sina mellanhavanden i ett avtal och att C.O. och M.S. då hade ersatt den delägare som betalat deras fakturor tillmättes ingen betydelse eftersom dessa åtgärder vidtagits först sedan Skatteverket hade inlett sin utredning.

Bolaget överklagade beslutet till Förvaltningsrätten i Stockholm som avslog överklagandet.

Även Kammarrätten i Stockholm avslog bolagets överklagande. Kammarrätten anförde att regleringen av utförarens rätt till utbetalning och köparens rätt till skattereduktion är kongruenta. En

följd av detta är att den tidpunkt då förutsättningarna för rätt till skattereduktion ska vara uppfyllda är den då bolaget begär utbetalning och det ska redan då framgå att det är köparen som haft en utgift och betalat för arbetet. Eftersom en annan delägare betalat för arbetet var förutsättningarna inte uppfyllda.

Yrkanden m.m.

Byggteknik i Tystberga AB yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen fastställer att bolaget har rätt till utbetalning även av de belopp som avser C.O. och M.S. samt anför bl.a. följande. De lagstadgade kraven för skattereduktion är i nu relevanta delar att köparen har haft en utgift för hushållsarbete, att arbetet är utfört och att arbetet har betalats under beskattningsåret. C.O. och M.S. har fakturerats för hushållsarbetet och de har därmed haft en utgift för det, jfr 67 kap. 11 § fjärde stycket IL. Att arbetet är utfört och att det har betalats under året är ostridigt. Kammarrätten saknar stöd för uppfattningen att betalningen rent tekniskt måste ha gått direkt från köparen till utföraren för att köparen ska anses ha haft en utgift. Ingenting i lagtext eller förarbeten motsäger att även en betalning för köparens räkning ska anses som köparens betalning. Det framgår vidare av HFD 2014 ref. 79 att köparen kan ha haft en utgift även om någon annan betalat för köparens räkning.

Skatteverket bestrider bifall till överklagandet och anför bl.a. följande. För att utföraren ska ha rätt till utbetalning krävs att hushållsarbetet har utförts och att det har betalats av köparen. I förevarande fall har C.O. och M.S. inte själva betalat sina fakturor. De har inte heller i direkt anslutning till att bolaget fick betalt ersatt den delägare som då la ut för dem. Betalningen till bolaget kan därför inte anses vara en förmedlad betalning för deras räkning.

Skälen för avgörandet

Vad målet gäller

Frågan i målet är om en utförare av hushållsarbete har rätt till utbetalning från Skatteverket när arbetet har betalats av annan än köparen.

Rättslig reglering

De som har haft utgifter för utfört hushållsarbete har enligt 67 kap. 11 § första stycket 3 IL rätt till skattereduktion enligt 12–19 §§. I paragrafens fjärde stycke anges att utgifterna för hushållsarbetet utgörs av det debiterade beloppet för arbetet inklusive mervärdesskatt.

Av 6 och 8 §§ förfarandelagen framgår att utföraren av hushållsarbetet får begära utbetalning från Skatteverket efter det att arbetet har utförts och betalats, om den som kan ha rätt till skattereduktion för hushållsarbete (köparen) inte har betalat hela utgiften för arbetet.

Enligt 7 § förfarandelagen får utbetalningen uppgå till ett belopp som motsvarar skillnaden mellan den debiterade ersättningen för hushållsarbetet inklusive mervärdesskatt och köparens faktiska betalning för arbetet till utföraren, dock högst till samma belopp som köparen har betalat.

Om Skatteverket har betalat ut ett belopp utan att mottagaren har varit berättigad till det, ska verket enligt 14 § första stycket förfarandelagen snarast besluta att det felaktigt utbetalda beloppet ska betalas tillbaka.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Skatteverket har återkrävt det belopp som utbetalats till bolaget för hushållsarbete som fakturerats C.O. och M.S. eftersom fakturorna betalats av en annan person. Frågan är om Skatteverket haft fog för beslutet.

En förutsättning för att bolaget ska ha rätt till utbetalning av det nu aktuella beloppet är att C.O. och M.S. har rätt till skattereduktion med samma belopp. För att så ska vara fallet krävs till en början att de har haft utgifter för hushållsarbete. Av 67 kap. 11 § fjärde stycket IL framgår att med utgifter för hushållsarbete avses det debiterade beloppet. C.O. och M.S. har var för sig fakturerats för sin andel av arbetskostnaden och kravet på att de ska ha haft utgifter för hushållsarbete är därmed uppfyllt.

Ett ytterligare villkor för att C.O. och M.S. ska ha rätt till skattereduktion är att hushållsarbetet har betalats och i den delen hävdar Skatteverket att det inte räcker att bolaget har fått betalt utan betalningen måste dessutom ha gjorts av C.O. och M.S.

Högsta förvaltningsdomstolen finner att det av lagtexten inte kan utläsas att en betalning måste ha gjorts av köparen själv för att denne ska ha rätt till skattereduktion. Inte heller ger förarbetena till lagstiftningen stöd för ett sådant synsätt (prop. 2008/09:77). Det enda som framgår är att betalning ska ha skett (jfr t.ex. 67 kap. 12 § 1 IL och 8 § första stycket förfarandelagen samt a. prop. s. 54 f.).

Att en betalning som görs av någon annan kan ligga till grund för skattereduktion framgår även av HFD 2014 ref. 79. I det rättsfallet ansågs en utförare av hushållsarbete ha rätt till utbetalning trots att fakturan inte hade betalats av köparna själva utan av ett aktiebolag som köparna var delägare i. Delägarnas avräkningskonto i bolaget debiterades med fakturabeloppet samma dag som fakturan betalades, med följd att deras fordran på bolaget

minskade i motsvarande mån, men av rättsfallet framgår inte att denna reglering var avgörande för utgången i målet.

Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening framstår det knappast som motiverat att i den nu aktuella situationen uppställa ett krav på att köparens och betalarens mellanhavanden ska ha reglerats för att köparen ska ha rätt till skattereduktion. Mot denna bakgrund, och då det i målet inte har framkommit annat än att bolaget i övrigt uppfyller de krav som uppställs för utbetalning, ska överklagandet bifallas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen bifaller överklagandet och undanröjer underinstansernas avgöranden.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten*, *Knutsson*, *Ståhl*, *Nymansson* och *Classon*. Föredragande var justitiesekreteraren Louise Molin Alfredsson.

Förvaltningsrätten i Stockholm (2013-09-10, Gefvert):

C.O. och M.S. är tillsammans med P.O. och E.B. delägare i en fritidsfastighet på vilken Byggt teknik i Tystberga AB utfört husarbete. Samtliga köpare fick ursprungligen preliminär skattereduktion beviljad för det utförda arbetet och beloppet har utbetalats till utföraren. Vid efterkontroll visade det sig att E.B. betalat fakturorna för samtliga köpare.

Frågan förvaltningsrätten har att avgöra är följaktligen om det är visat att köparna C.O. och M.S. har haft en utgift för det utförda arbetet. Till att börja med kan konstateras att de aktuella fakturorna är ställda till C.O. och M.S. Skatteverket har inte heller ifrågasatt att arbetet är utfört eller att fakturorna faktiskt är betalda. De har emellertid inte betalats direkt av aktuell köpare. Istället har betalningarna för samtliga delägare samordnats på så sätt att E.B. betalat fakturorna och att skuld till honom därmed uppkommit för övriga delägare. Det är visat att C.O. och M.S. därefter fört över belopp motsvarande sina fakturor till E.B., dock först efter Skatteverkets förfrågan den 15 november 2012. C.O. förde över fakturerat belopp till E.B. den 22 november 2012, medan M.S. gjort motsvarande överföring avseende sin faktura den 27 november 2012.

Skattereduktion grundar sig på att den skattskyldige haft en utgift för det utförda arbetet. Om det hade varit betydelselöst vem som betalar för det utförda arbetet hade det i lagtexten kunnat stå enbart att arbetet ska vara betalt, utan att peka ut köparen som betalare. Det innebär att det i regel är köparen själv som ska ha betalat fakturan från utföraren för att rätt till skattereduktion ska föreligga. Vissa undantag finns, främst om betalningen skett av make/maka, eller av annan person pga. akut sjuk-

dom. Bedömningen bör vara restriktiv. Skälet är svårigheten att avgöra om köparen verkligen haft en utgift i dessa fall.

I förevarande fall har E.B. betalat för samtliga delägare till fastigheten. Överföringarna till honom från C.O. och M.S. har gjorts först efter det att Skatteverket påbörjat sin utredning. Det är förvaltningsrättens uppfattning att det därför inte är visat att det är köparna som har haft en utgift, vilket krävs enligt 67 kap. 11 § IL. Överklagandet ska därmed avslås. – Förvaltningsrätten avslår Byggteknik i Tystberga AB:s överklagande.

Kammarrätten i Stockholm (2014-10-07, Eriksson och Pallvik Fransson):

Med anledning av en efterkontroll av tidigare gjorda utbetalningar till bolaget har Skatteverket i beslut den 4 februari 2013 begärt återbetalning från bolaget av belopp avseende hushållsarbete, varav 39 506 kr respektive 49 999 kr avser C.O:s och M.S:s preliminära skattereduktion.

Vid Skatteverkets efterkontroll framkom att det aktuella arbetet utgör hushållsarbete och har utförts på ett fritidshus i vilket bl.a. C.O., M.S. och E.B. är delägare. Bolaget har delat upp faktureringen avseende arbetet mellan delägarna i fritidshuset. Samtliga fakturor har dock betalats av E.B. C.O:s faktura betalade E.B. den 10 april 2012 och M.S:s den 29 maj 2012. Bolaget begärde och erhöll därefter utbetalning från Skatteverket enligt förfarandelagen. Efter detta, den 22 respektive 27 november 2012, förde C.O. och M.S. över belopp motsvarande de till dem utställda fakturorna till E.B:s konto.

Frågan i målet är om Skatteverket betalat ut beloppen till bolaget utan att bolaget varit berättigat till det.

Förutsättningarna för bolagets begäran om utbetalning regleras i förfarandelagen. Där anges att utföraren får begära utbetalning efter det att hushållsarbetet utförts och betalats (8 §). Ytterligare en förutsättning är att köparen kan ha rätt till skattereduktion för hushållsarbetet (6 §).

Förutsättningarna för köparens rätt till skattereduktion regleras i 67 kap. IL. Där anges att rätt till skattereduktion för hushållsarbete har den som har haft utgifter för hushållsarbete (11 § första stycket 3). Rätten till skattereduktion infaller det beskattningsår då utgifterna för utfört arbete har betalats (12 § 1). Underlaget för skattereduktion består av belopp som har legat till grund för preliminär skattereduktion som har tillgodoräknats för beskattningsåret enligt 17 § första stycket 1 förfarandelagen (18 § första stycket 1). I 17 § första stycket 1 förfarandelagen anges att köparen ska tillgodoräknas preliminär skattereduktion med ett belopp motsvarande den utbetalning som Skatteverket beslutat till utföraren. Vidare följer av förfarandelagen att denna utbetalning till utföraren får uppgå till ett belopp motsvarande skillnaden mellan den debiterade ersättningen för hushållsarbetet och köparens faktiska betalning för arbetet till utföraren, dock högst till samma belopp som köparen betalat. Utbetalningen får inte ske till den del köparens sammanlagda preliminära skattereduktion skulle uppgå till ett belopp som överstiger 50 000 kr för ett beskattningsår (7 §).

Regleringen av utförarens rätt till utbetalning och köparens rätt till skattereduktion är således kongruenta. Det är kammarrättens mening att en följd av detta är att den tidpunkt då förutsättningarna ska vara

uppfyllda är den då bolaget begär utbetalning samt att det redan då ska framgå att det är köparen som haft en utgift och betalat för arbetet. Att E.B. betalade för arbetet innebar således att förutsättningarna inte var uppfyllda. Vad bolaget anfört föranleder ingen annan bedömning. Något utrymme att i detta fall beakta att C.O. och M.S. i efterhand täckt E.B:s utlägg finns enligt kammarrättens mening inte. Skatteverket hade således fog för sitt beslut om återbetalning.

Överklagandet ska därför avslås. – Kammarrätten avslår överklagandet.

Kammarrättsrådet *Bergman* var av skiljaktig mening och anförde följande.

I målet är ostridigt att C.O. och M.S. haft betalningsansvar för de till dem utfärdade fakturorna, att de är delägare till det fritidshus där arbetet utförts och att bolaget fått betalt för det utförda arbetet. Det är heller inte ifrågasatt att bolaget haft F-skattsedel, att takbeloppet (50 000 kr) inte överskridits och att det rör sig om rotarbeten, dvs. sådana arbeten som ger rätt till skattereduktion.

Den fråga som är tvistig i målet är om C.O. och M.S. har haft utgifter för det arbete som utförts på fritidshuset. Underinstanserna anser att så inte är fallet eftersom fakturorna betalats av en annan person, dvs. E.B., för deras räkning. Något krav på att betalningen för utförda arbeten ska gå direkt från köparen till utföraren för att rätt till skattereduktion ska föreligga kan, enligt min mening, inte utläsas av den i målet aktuella lagstiftningen eller dess förarbeten. Det framgår heller inte att utlägg för köparens räkning måste ha reglerats senast vid tidpunkten för utförarens begäran om utbetalning. Bolaget har till Skatteverket gett in underlag som visar att C.O. och M.S. har fört över belopp motsvarande sina fakturor till E.B. Överföringarna gjordes den 22 resp. den 27 november 2012. C.O. och M.S. har således haft utgifter för det utförda arbetet under det beskattningsår som arbetet utförts. Med hänsyn härtill och då det inte har ifrågasatts att övriga villkor för skattereduktion är uppfyllda har Skatteverket inte haft fog för sitt beslut om återbetalning. Överklagandet ska därför bifallas.