

HFD 2017 ref. 46

När hushållsarbete som ger rätt till skattereduktion har utförts till fast pris har arbetskostnaden ansetts uppgå till det belopp som återstår sedan det debiterade beloppet reducerats med sådana utgifter som inte får räknas in i underlaget för skattereduktion (I). Arbetskostnad som inte har kunnat beräknas på ett tillförlitligt sätt har uppskattats till ett skäligt belopp (II). Skatteförfarandelagens ersättningsregler har inte ansetts tillämpliga i mål och ärenden enligt lagen om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete.

67 kap. 11 och 18 §§ inkomstskattelagen (1999:1229), 6, 7, 8, 14 och 22 §§ lagen (2009:194) om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete samt 43 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244)

I.

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 26 juni 2017 följande dom (mål nr 5908-16).

Bakgrund

I 67 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) och lagen (2009:194) om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete, förfarandelagen, finns bestämmelser om skattereduktion för hushållsarbete och om förfarandet vid sådan skattereduktion. Något förenklat innebär reglerna att en köpare kan komma överens med utföraren av arbetet om att bara betala ett belopp motsvarande halva arbetskostnaden. Resterande del av arbetskostnaden utbetalas av Skatteverket till utföraren. För vissa slag av hushållsarbeten gäller sedan 2016 att köparen måste betala 70 procent av arbetskostnaden medan 30 procent utbetalas av Skatteverket. Om det visar sig att en utbetalning skett utan att mottagaren varit berättigad till den ska Skatteverket besluta att det felaktigt utbetalade beloppet, jämte ränta, ska betalas tillbaka.

Det är endast arbetskostnader som berättigar till skattereduktion och det är därför nödvändigt att dessa kostnader kan särskiljas från kostnader för material, utrustning och resor. Detta gäller oavsett om arbetet utförs till fast pris eller på löpande räkning.

Vid värmepumpsinstallationer till fast pris kan det vara svårt att fastställa hur stor del av det totala priset som avser arbete. För att underlätta för utförare av sådana entreprenader och deras kunder godtar Skatteverket därför att arbetskostnaden beräknas enligt schablon. För installation av vätska-vattenvärmepump (t.ex. berg-

värme) godtas att arbetskostnaden beräknas till 35 procent av den totala entreprenadkostnaden och för installation av luftvärmepump är motsvarande siffra 30 procent (se Skatteverkets ställningstagande Skattereduktion för husarbete – arbetskostnad vid värmepumpentreprenader).

Under 2013 har Klimatkontroll Syd AB bl.a. utfört ventilationsåtgärder åt en kund samt installerat värmepumpar hos fyra andra kunder. Arbetena utfördes till fast pris före skattereduktion. Kunderna betalade hälften av de arbetskostnader som Klimatkontroll debiterade dem varefter bolaget begärde och fick samma belopp, drygt 101 000 kr, från Skatteverket.

Efter att ha granskat underlaget för utbetalningarna beslutade Skatteverket att återkräva hela beloppet jämte ränta. Som skäl för beslutet anfördes bl.a. följande. Klimatkontroll har inte visat hur arbetskostnaderna har beräknats. Bolagets kostnader för materialinköp har varit högre än det belopp som bolaget har debiterat sina kunder vilket tyder på att bolaget har räknat in vissa kostnader för material, restid, bortforsling av material m.m. i underlaget för skattereduktion. Om bolagets kostnader för materialinköp skulle uppgå till samma belopp som bolaget debiterar sina kunder betyder det att bolaget inte lägger på någon vinst på materialet utan bara på arbetet vilket Skatteverket inte godkänner.

Klimatkontroll överklagade till förvaltningsrätten och yrkade att återbetalningsbeslutet skulle undanröjas samt, i vart fall, att räntan skulle efterges. Vidare yrkade bolaget ersättning för sina kostnader i målet. Förvaltningsrätten avslog överklagandet och ersättningsyrkandet.

Klimatkontroll överklagade till kammarrätten och yrkade även där ersättning för sina kostnader i målet. Kammarrätten undanröjde återkravet såvitt avsåg arbetet med ventilationsåtgärder. När det gällde övriga fyra uppdrag ansåg kammarrätten att bolaget inte hade gjort sannolikt att de uppgivna arbetskostnaderna inte kompenserade bolaget för annat än arbete. Kammarrätten gjorde bedömningen att en del av bolagets inköpskostnader översteg de kostnader som bolaget hade fakturerat respektive kund och att vissa materialkostnader inte hade vidarefakturerats alls samt att detta måste ha påverkat priset på arbetet. De av bolaget uppgivna arbetskostnaderna bedömdes mot denna bakgrund inte kunna läggas till grund för beslut om utbetalning. Eftersom det enligt kammarrätten inte var möjligt att göra en skönsmässig uppskattning av arbetskostnaden avslogs överklagandet såvitt avsåg dessa fyra uppdrag. Kammarrätten avslog även bolagets ersättningsyrkande.

Yrkanden m.m.

Klimatkontroll yrkar i första hand att återbetalningsbeslutet undanröjs och i andra hand att det återkrävda beloppet bestäms till

35 072 kr med den av Skatteverket godtagna schablonen som grund. I vart fall bör kostnadsräntan efterges. Bolaget yrkar även ersättning för sina ombudskostnader i samtliga domstolsinstanser.

Bolaget anför bl.a. följande. Vid beräkningen av arbetskostnaden har bolaget utgått från vilka kostnader som inte får räknas in i underlaget för skattereduktion, dvs. utgifter för material, utrustning, resor och serviceåtaganden. Bolagets inköpskostnad för värmepumparna översteg inte den kostnad som bolaget fakturerade respektive kund. Den faktiska inköpskostnaden är fem procent lägre än den som framgår av leverantörsfakturorna på grund av att bolaget erhåller inköpsbonus i efterhand.

Skatteverket bestrider bifall till överklagandet.

Skälen för avgörandet

Rättslig reglering

Den som har haft utgifter för utfört hushållsarbete har enligt 67 kap. 11 § första stycket 3 inkomstskattelagen rätt till skattereduktion. Enligt fjärde stycket utgörs utgifterna för hushållsarbetet av det debiterade beloppet för arbetet inklusive mervärdesskatt. I 18 § andra stycket anges att utgifter för material, utrustning och resor inte får räknas in i underlaget för skattereduktion.

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 (köparen) inte har betalat hela utgiften för arbetet. Enligt 7 §, i nu aktuell lydelse, 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 utbetalade beloppet ska betalas tillbaka. Enligt 22 § ska kostnadsränta tas ut på beloppet. Om det finns särskilda skäl får kravet på ränta efterges helt eller delvis.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Skattereduktion

En förutsättning för att utföraren ska ha rätt till utbetalning med stöd av förfarandelagen är att köparen har rätt till skattereduktion med samma belopp. I underlaget för skattereduktion får enbart arbetskostnader räknas in.

Hur arbetskostnaden ska beräknas eller hur de totala kostnaderna ska fördelas mellan arbetskostnader och andra kostnader har inte reglerats. I samband med en översyn av bestämmelserna har lagstiftaren uttryckligen avvisat tanken på att införa en sådan reglering (prop. 2014/15:10 s. 24 f.).

I samma lagstiftningsärende uttalades att det inte finns något som hindrar att en utförare debiterar köparen för material till självkostnadspris eller med ett mycket lågt pålägg och bara tar ut fullt vinstpålägg för arbetet, så länge pålägget för arbetet inte är beräknat på ett sådant sätt att utföraren i själva verket kompenseras för avsaknaden av vinstpålägg på materialkostnaden (a. prop. s. 20).

Klimatkontroll har vidarefakturerat sina materialkostnader till kunderna med samma belopp som bolaget betalat, i förekommande fall efter avdrag för den inköpsbonus bolaget sedermera erhållit. Bolaget har vidare beräknat arbetskostnaden genom att reducera den debiterade totalkostnaden med sådana utgifter som bolaget har haft och som inte får räknas in i underlaget för skatte-reduktion. Det belopp som därefter återstår anser bolaget utgör kundens kostnad för arbete. Det saknas skäl att ifrågasätta den av bolaget tillämpade modellen för att beräkna arbetskostnaden.

När det gäller ett av uppdragen (fakturanr 915111) framgår det av utredningen att bolaget har haft kostnader för material på sammanlagt 86 046 kr. Av den totala entreprenadkostnaden i uppdraget på 192 000 kr utgör således 105 954 kr (192 000 – 86 046) kostnad för arbete. Bolaget har därmed rätt till utbetalning enligt förfarandelagen med 52 977 kr. Skatteverket har utbetalat 57 600 kr och bolaget ska alltså återbetala 4 623 kr. Beträffande övriga tre uppdrag ska återkravet undanröjas.

Det har i målet inte framkommit några skäl som kan föranleda att kravet på ränta efterges.

Ersättning för kostnader

I 43 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244) finns bestämmelser om rätt till ersättning för kostnader i ärenden och mål som omfattas av den lagen. För att dessa bestämmelser ska vara tillämpliga på mål och ärenden som handläggs enligt andra lagar krävs att det i respektive lag föreskrivs att skatteförfarandelagens bestämmelser om ersättning gäller (prop. 2010/11:165 s. 417 f.).

I lagen om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete finns ingen hänvisning till skatteförfarandelagens ersättningsregler. Det finns därmed ingen möjlighet att bevilja ersättning för kostnader i denna typ av mål.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen bifaller överklagandet på så sätt att det belopp som Klimatkontroll Syd AB ska återbetala sätts ner till 4 623 kr jämte ränta.

Högsta förvaltningsdomstolen avslår yrkandet om ersättning för kostnader.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten, Knutsson, Silfverberg, Baran* och *Gäverth*. Föredragande var justitiesekreteraren Camilla Mundt.

Förvaltningsrätten i Malmö (2016-02-17, ordförande Kristiansson):

Utföraren ansvarar dels för att det arbete som denne har ansökt om utbetalning för uppfyller kraven för utbetalning, dels för att kunna förete det underlag som krävs för att kunna bedöma om denne har varit berättigad till den utbetalning som har begärts och erhållits. Det är alltså bolaget som i målet har bevisbördan för sin rätt till utbetalning.

Av förarbetena till aktuell lagstiftning framgår att det är lämpligt att fakturan från utföraren utformas så att det framgår vad som är arbetskostnad respektive andra kostnader samt vad som ska betalas av köparen, vilken typ av arbete som utförts, var arbetet har utförts, total ersättning för arbetet, när betalning ska göras och vem som har utfört arbetet (prop. 2008/09: 77 s. 36).

En utbetalning är felaktig så snart någon av förutsättningarna brister (prop. 2008/09:77 s. 91).

Även om Skatteverket inte kan diktera byggbranschens sätt att fakturera sina kunder och specificera fakturor kan det när en utförare begär utbetalning fordras att kostnaderna specificeras och förklaras på ett sådant sätt att tillämpningen av bestämmelserna kan upprätthållas.

Förvaltningsrätten anser inte att den föreliggande utredningen är av den karaktären att arbetskostnaderna tillförlitligen kan beräknas. Det innebär att det inte kan uteslutas att en del av de fakturerade arbetskostnaderna utgör icke skattreduktionsgrundande kostnader.

Det är inte möjligt att i enlighet med bolagets andrahandsyrkande bestämma ett belopp som ska avräknas på utbetalningen utan konsekvensen av bristande underlag blir att förutsättningar för utbetalning inte föreligger. Skatteverket har således haft fog för sitt beslut.

Om det finns särskilda skäl får räntan på den återkrävda ersättningen efterges. Av förarbetet (prop. 2008/09: 77 s. 93) till bestämmelsen framgår att ett sådant skäl t.ex. kan vara att en felaktig utbetalning har orsakats av misstag hos Skatteverket. Skäl att efterge ränta i aktuellt fall har inte kommit fram.

När det så gäller bolagets yrkanden om ersättning för kostnader konstaterar förvaltningsrätten att ersättningslagen (1989:479) i praxis har

ansetts vara tillämplig på mål om skattereduktion (se t.ex. Kammarrättens i Jönköping avgörande i mål 1011-11). I förarbetena (prop. 2010/11 s. 417 f.) till skatteförfarandelagen (2011:1244) anges bl.a. att rätten till ersättning omfattar samtliga ärenden och mål enligt skatteförfarandelagen och att i ärenden och mål enligt andra lagar än skatteförfarandelagen uppnås rätt till ersättning genom att det i respektive lag föreskrivs att bestämmelserna i 43 kap. skatteförfarandelagen även gäller sådana ärenden och mål som handläggs enligt dessa lagar.

Skatteförfarandelagen är inte tillämplig på mål om skattereduktion. Sådana mål handläggs i stället enligt bestämmelserna i förfarandelagen. I denna lag har inte föreskrivits att rätt till ersättning enligt 43 kap. skatteförfarandelagen föreligger. Bolaget har därför inte rätt till ersättning för sina kostnader hos Skatteverket eller i förvaltningsrätten. Någon annan grund för ersättning har inte heller kommit fram. – Förvaltningsrätten avslår överklagandena.

Kammarrätten i Göteborg (2016-10-13, Ståhl, Fröberg och Rubenson):

Skattereduktion för husarbete

Skattereduktion för husarbete medges endast för arbetskostnader. En uppdelning måste därför göras mellan ersättning till utföraren för arbete och eventuell annan ersättning.

I förarbetena till den tillämpliga lydelsen av lagtexten anges det inte hur bedömningen av vad som är att anse som arbetskostnader är avsedd att göras (prop. 2006/07:94 s. 48 och 49 samt prop. 2008/09:77 s. 75). Det står dock klart att utföraren har rätt att använda prissättningen som konkurrensmedel och att det inte finns något krav att använda samma vinstmarginal för ersättning för arbete som för annan ersättning. Det är alltså inte självklart hur uppdelningen ska göras. För att det ska vara att anse som kostnader för arbete hos köparen får prissättningen av arbetet dock inte innebära att utföraren kompenserar sig för sina kostnader för annat än arbete. Enligt kammarrättens mening bör ersättningen för arbete normalt anses kompensera utföraren för sådana andra kostnader om köparen inte debiteras åtminstone självkostnadspris för dem (jfr prop. 2014/15:10 s. 20).

Svårigheterna i fråga om uppdelningen mellan arbetskostnader och andra kostnader tillsammans med de avtalsslutande parternas gemensamma intresse av att inte mer skatt än nödvändigt belastar transaktionen medför att det ställs särskilda krav på utredningen. I förarbetena till den tillämpliga lydelsen anges att det är lämpligt att fakturan eller motsvarande handling är utformad så att det framgår vad som är arbetskostnad respektive andra kostnader (prop. 2008/09:77 s. 36). Vid en bedömning av eventuellt återkrav av skattereduktion måste utföraren även kunna redovisa bl.a. fakturor eller annat underlag som ligger till grund för begäran (prop. 2008/09:77 s. 39). Detta måste enligt kammarrättens mening även gälla fakturor som ställts till utföraren från tredje man. Utan utredning om utförarens kostnader kan det vara svårt att avgöra om denne har kompenserat sig för sina kostnader för annat än arbete genom att debitera köparen för dem som för arbetskostnader.

I förevarande fall har Skatteverket begärt att bolaget ska ge in bl.a. kopior av fakturor för utförda arbeten och den största inköpsfakturan som

ingår i respektive utfört arbete. Av det underlag som bolaget därefter gav in framgår för bolagets fakturor med nr 559, 788 och 816 att kostnaden för bolagets inköp av en värmepump enligt respektive ingiven inköpsfaktura överstiger den kostnad för värmepumpen som bolaget har fakturerat respektive kund.

Den överskjutande kostnaden för inköp av en värmepump måste enligt kammarrättens mening anses ha påverkat priset på arbetet i de tre aktuella kundfakturorna och den i respektive faktura angivna arbetskostnaden kan därmed inte läggas till grund för avgörandet.

När det gäller faktura nr 915111 har bolaget debiterats för materialkostnader avseende plöjning av jordvärmeslang men det framgår inte att de har vidarefakturerats till kunden som materialkostnader. Materialkostnaderna är av sådan omfattning att de måste anses ha påverkat priset på arbetet i kundfakturan. Inte heller i detta fall kan den angivna arbetskostnaden läggas till grund för avgörandet.

När det gäller faktura nr 747, som inte avser värmepumpsinstallation utan ventilationsåtgärder, gäller den till Skatteverket ingivna inköpsfakturan kostnad för håltagning. Materialkostnaden för håltagning har vidarefakturerats till samma kostnad som inköpet. Skatteverket har i sitt beslut endast invänt mot att bolaget inte har visat hur arbetskostnaden har beräknats. Eftersom regleringen inte sätter någon gräns för hur stort vinstpåslag som får göras på arbetskostnaden kan den omständigheten enligt kammarrättens mening inte ges avgörande betydelse. Det har därmed inte framkommit skäl att ifrågasätta arbetskostnaden enligt faktura nr 747 och bolaget har alltså genom fakturan gjort det sannolikt att förutsättningarna för skattereduktion är uppfyllda.

Sammantaget leder det nu anförda till slutsatsen att bolaget inte har gjort sannolikt att de angivna kostnaderna för arbete i fyra av de fem aktuella fakturorna inte kompenserar bolaget för annat än arbete. Arbeten har dock utförts och det finns alltså en kostnad för arbete. Därmed uppkommer frågan om det i stället ska göras en skönsmässig uppskattning av de skattereduktionsgrundande kostnaderna.

Varken i 14 § förfarandelagen eller i bestämmelsens förarbeten anges om Skatteverket har möjlighet att göra en skönsmässig uppskattning av det belopp som ska återbetalas. Det är utföraren som har att göra sannolikt att det finns en rätt till skattereduktion och till vilket belopp reduktionen ska bestämmas. Utföraren ska också bevara ett underlag för kontroll av fakturans riktighet. Något behov av en skönsmässig uppskattning finns alltså inte i normalfallet. Situationen är heller inte jämförbar med vad som är fallet när underlaget för skatt bestäms, eftersom alla skattepliktiga inkomster ska ligga till grund för beskattning och det medför ett behov av att fastställa ett skönsmässigt beräknat underlag när utredningen inte är tillförlitlig. Skattereduktion för husarbete är en riktad lagstiftningsåtgärd inom skatteområdet till förmån för vissa branscher och det måste därför, enligt kammarrättens mening, ställas krav på att det finns ett underlag som är tillräckligt för att kunna ligga till grund för en beräkning av reduktionen.

Mot bakgrund av det nu anförda anser kammarrätten att bestämmelsen bör tillämpas så att om det belopp som ska läggas till grund för skattereduktion kan anges, ska återbetalning ske enbart för det belopp som därutöver har betalats ut och i annat fall ska hela det utbetalade beloppet

återkrävas. Parterna har inte tillämpat Skatteverkets schablon för arbetskostnad vid installationer av värmepumpar och bedömningen bör inte påverkas av att Skatteverket har gett ut en sådan schablon.

Eftersom det inte är möjligt att ange det belopp som ska grunda skattereduktion för bolaget, ska hela det utbetalda beloppet för fakturor nr 559, 788, 816 och 915111 betalas tillbaka, som Skatteverket har beslutat i denna del. Däremot ska överklagandet bifallas när det gäller faktura nr 747. Skattereduktion ska därför medges endast för den fakturan.

Kostnadsränta

Kostnadsränta tas ut på det belopp som ska betalas tillbaka, men kravet på ränta får helt eller delvis efterges om det finns särskilda skäl (22 § förfarandelagen). När det gäller eftergift av ränta gör kammarrätten samma bedömning som förvaltningsrätten.

Ersättning för kostnader

Kammarrätten gör samma bedömning som förvaltningsrätten. Ersättning ska alltså inte beviljas vare sig hos Skatteverket, i förvaltningsrätten eller i kammarrätten.

– Kammarrätten bestämmer att Klimatkontroll Syd AB inte ska vara skyldigt att återbetala den skattereduktion som avser faktura nr 747. Kammarrätten avslår överklagandet i övrigt och yrkandet om ersättning för kostnader.

II.

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 26 juni 2017 följande dom (mål nr 675-16).

Bakgrund

I 67 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) och lagen (2009:194) om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete, förfarandelagen, finns bestämmelser om skattereduktion för hushållsarbete och om förfarandet vid sådan skattereduktion. Något förenklat innebär reglerna att en köpare kan komma överens med utföraren av arbetet om att bara betala ett belopp motsvarande halva arbetskostnaden. Resterande del av arbetskostnaden utbetalas av Skatteverket till utföraren. För vissa slag av hushållsarbeten gäller sedan 2016 att köparen måste betala 70 procent av arbetskostnaden medan 30 procent utbetalas av Skatteverket. Om det visar sig att en utbetalning skett utan att mottagaren varit berättigad till den ska Skatteverket besluta att det felaktigt utbetalade beloppet ska betalas tillbaka.

Det är endast arbetskostnader som berättigar till skattereduktion och det är därför nödvändigt att dessa kostnader kan särskiljas från kostnader för material, utrustning och resor. Detta gäller oavsett om arbetet utförs till fast pris eller på löpande räkning.

Vid värmepumpsinstallationer till fast pris kan det vara svårt att fastställa hur stor del av det totala priset som avser arbete. För att underlätta för utförare av sådana entreprenader och deras kunder godtar Skatteverket därför att arbetskostnaden beräknas enligt schablon. För installation av vätska-vattenvärmepump (t.ex. bergvärme) godtas att arbetskostnaden beräknas till 35 procent av den totala entreprenadkostnaden och för installation av luftvärmepump är motsvarande siffra 30 procent (se Skatteverkets ställningstagande Skattereduktion för husarbete – arbetskostnad vid värmepumpentreprenader).

Under 2012 har A.U. bl.a. installerat en bergvärmepump hos en kund. Entreprenaden utfördes till fast pris efter skattereduktion, dvs. med beaktande av halva arbetskostnaden. Priset uppgick till 130 000 kr och av detta beräknade A.U. att drygt 82 000 kr avsåg material och knappt 48 000 kr arbete. Eftersom detta belopp avsåg halva arbetskostnaden betalade Skatteverket ut samma belopp till A.U.. Den totala entreprenadkostnaden uppgick därefter till knappt 178 000 kr.

Efter att ha granskat underlaget för utbetalningen beslutade Skatteverket att återkräva hela beloppet med motiveringen att A.U. inte hade visat hur han hade beräknat arbetskostnaden.

A.U. överklagade beslutet till förvaltningsrätten som avslag överklagandet.

Kammarrätten, dit A.U. fullföljt sin talan, ansåg att det framstod som mycket sannolikt att installationen gett upphov till en inte oväsentlig arbetskostnad. Eftersom den verkliga arbetskostnaden inte kunde fastställas på ett tillförlitligt sätt uppskattade kammarrätten kostnaden med tillämpning av den schablon som framgår av Skatteverkets nämnda ställningstagande. Arbetskostnaden beräknades därmed till 35 procent av den totala entreprenadkostnaden och återkravet sattes ner till drygt 16 000 kr.

Yrkanden m.m.

Skatteverket yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen upphäver kammarrättens dom och fastställer förvaltningsrättens dom samt anför i huvudsak följande.

Om storleken på arbetskostnaden inte kan fastställas mot bakgrund av inskickat underlag ska hela det utbetalade beloppet betalas tillbaka, även om det finns anledning att anta att skattereduktionsgrundande arbete har utförts och att en viss del av den begärda utbetalningen avser sådant arbete. Arbetskostnaden kan inte uppskattas med tillämpning av en schablon i det fall utföraren och kunden valt att använda sig av verkliga kostnader.

A.U. yrkar att Skatteverkets beslut om återkrav ska undanröjas och anför bl.a. att det går att räkna ut den verkliga arbetskostnaden mot bakgrund av det underlag som han har lämnat in. Det som återstår när kostnaderna för material, maskiner och resor har räknats av från det totala priset utgör arbetskostnad.

Skälen för avgörandet

Rättslig reglering

Den som har haft utgifter för utfört hushållsarbete har enligt 67 kap. 11 § första stycket 3 inkomstskattelagen rätt till skattereduktion. Enligt fjärde stycket utgörs utgifterna för hushållsarbetet av det debiterade beloppet för arbetet inklusive mervärdesskatt. I 18 § andra stycket anges att utgifter för material, utrustning och resor inte får räknas in i underlaget för skattereduktion.

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 (köparen) inte har betalat hela utgiften för arbetet. Enligt 7 §, i nu aktuell lydelse, 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 utbetalade beloppet ska betalas tillbaka.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

En förutsättning för att utföraren ska ha rätt till utbetalning med stöd av förfarandelagen är att köparen har rätt till skattereduktion med samma belopp. I underlaget för skattereduktion får enbart arbetskostnader räknas in.

Hur arbetskostnaden ska beräknas eller hur de totala kostnaderna ska fördelas mellan arbetskostnader och andra kostnader har inte reglerats. I samband med en översyn av bestämmelserna har lagstiftaren uttryckligen avvisat tanken på att införa en sådan reglering (prop. 2014/15:10 s. 24 f.).

Det ankommer på utföraren av hushållsarbetet att visa att de kostnader som ligger till grund för hans begäran om utbetalning utgör sådana arbetskostnader som berättigar till skattereduktion. Det har i målet inte ifrågasatts att arbete som kan vara skattereduktionsgrundande faktiskt har utförts av A.U. Högsta förvaltningsdomstolen delar emellertid kammarrättens bedömning att det underlag som han har presenterat inte gör det möjligt att fastställa den verkliga arbetskostnaden på ett tillförlitligt sätt. Någon utbetalning baserad på den verkliga arbetskostnaden har han således inte rätt till.

Frågan är då om A.U. har rätt till utbetalning på grundval av en uppskattad arbetskostnad.

Enligt Skatteverket är det inte möjligt att uppskatta arbetskostnaden om utföraren i förhållande till kunden har valt att redovisa sina verkliga kostnader. En schablonmässig beräkning av arbetskostnaden kan enligt verket bara komma i fråga om utföraren även i förhållande till kunden beräknat arbetskostnaden på det sättet.

Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening saknas stöd för Skatteverkets uppfattning att en uppskattning av arbetskostnaden skulle vara utesluten bara för att utföraren har valt att i förhållande till kunden redovisa sina verkliga kostnader. I ett fall som detta, där skattereduktionsgrundande arbete har utförts men utföraren inte lyckats styrka den verkliga kostnaden, förhåller det sig tvärtom på det sättet att arbetskostnaden måste uppskattas till vad som med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet framstår som skäligt. Den av kammarrätten uppskattade arbetskostnaden får anses uppfylla detta krav.

Såväl A.U:s som Skatteverkets överklagande ska således avslås.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen avslår överklagandena.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten, Knutsson, Silfverberg, Baran* och *Gäverth*. Föredragande var justitiesekreteraren Camilla Mundt.

Förvaltningsrätten i Malmö (2015-02-03, ordförande Werth):

Utföraren ansvarar dels för att det arbete som denne har ansökt om utbetalning för uppfyller kraven för utbetalning, dels för att kunna förete det underlag som krävs för att bedöma om denne har varit berättigad till den utbetalning som har begärts och erhållits. Det är A.U. som i målet har bevisbördan för sin rätt till utbetalning.

Skattereduktion utbetalas endast för arbetskostnader. I likhet med Skatteverket anser förvaltningsrätten att angivna arbetskostnader för de tre ifrågakommande arbetena är relativt höga i förhållande till materialkostnader och övriga kostnader. Skatteverket har i målet emellertid tillstyrkt att arbetskostnaderna (34 748 kronor respektive 29 406 kronor) avseende entreprenaderna hos ”Hård” och ”Söderberg” ska godtas såsom underlag för skattereduktion, och förvaltningsrätten finner härvid inte tillräckliga skäl för att frångå parternas samstämmiga mening. Överklagandet ska därmed bifallas i denna del.

Avseende entreprenaden hos ”Thorsén” kan konstateras att uppgivna arbetskostnader uppgår till 53,6 procent av det totalt fakturerade beloppet. Någon tydlig förklaring till denna anmärkningsvärt höga kostnad för nedlagt arbete i förhållande till övriga kostnader har inte lämnats.

A.U. har till stöd för sin rätt till utbetalningen uppvisat en offert för entreprenaden, i vilken en leveransspecifikation görs. Av denna framgår att det utöver material och arbete ingår försäkringar, frakt och ett servicebesök i det offererade priset. Kostnader för sådana poster är inte skattereduktionsgrundande. Det går vidare inte att utläsa av offerten hur kostnaderna är fördelade mellan arbete och övriga poster, även om vissa delmoment har specificerats. Inte heller av uppvisad faktura framgår denna fördelning.

I samband med sitt överklagande har A.U. inkommit med en uppställning över total materialkostnad, rotavdrag och totalt pris. Här anges att kostnaden för material utgör 82 391 kronor av det totala priset om 177 609 kronor samt att begärt rotavdrag uppgår till 47 609 kronor och att 130 000 kronor därmed har fakturerats kunden. Således har samtliga kostnader utöver angiven materialkostnad lagts till grund för skattereduktion. Då det mot bakgrund av ovan nämnda omständigheter inte går att avgöra vilka kostnader som avser arbete och därmed inte heller A.U:s rätt till erhållen utbetalning avseende entreprenaden hos ”Thorsén”, har Skatteverket haft fog för att besluta om återbetalning av utbetalt belopp om 47 609 kronor. A.U:s invändning om prispåslag på materialet vid

fakturering till slutkunden föranleder inte någon annan bedömning. Beslutet om ränta på återkrävt belopp har stöd i 22 § förfarandelagen. Överklagandet ska därmed avslås i denna del. – Med delvis bifall till överklagandet finner förvaltningsrätten att A.U. ska återbetala 47 609 kronor jämte ränta till Skatteverket avseende 2012 års utbetalning för husarbete.

Kammarrätten i Göteborg (2016-01-13, Johansson, Nilsson och Knutsson):

A.U. har till stöd för sin begäran om utbetalning gett in bl.a. fakturan och offerten till kunden Thorsén samt fakturor avseende kostnader för underleverantörer och material. A.U:s uppgivna arbetskostnad uppgår till en betydligt högre andel av den totala entreprenadkostnaden än vad som framgår av Skatteverkets ställningstagande (53,6 procent). Varken av den inlämnade offerten eller av fakturan till kunden Thorsén går det att utläsa vad som utgör arbetskostnad respektive materialkostnad och övriga kostnader. Inte heller de övriga underlag som lämnats in gör det möjligt att fastställa hur den angivna arbetskostnaden har beräknats. Närmare uppgifter om arbetsmoment och antal arbetade timmar saknas. Utifrån de handlingar som kommit in är det därför inte möjligt att på ett tillförlitligt sätt fastställa hur stor arbetskostnaden har varit. A.U. har därför inte visat att han har haft rätt till hela utbetalningen om 47 609 kr.

Frågan är då om Skatteverkets schablon kan tillämpas för beräkningen av arbetskostnaden. Det är i målet ostridigt att det aktuella arbetet avser installation av bergvärmepump, dvs. värmepumpentreprenad, och att arbetet har utförts till fast pris. Skatteverket har även godtagit A.U:s begäran om skattereduktion avseende bergvärmeinstallationer för två andra kunder med hänvisning till att arbetskostnadens andel av totalkostnaden låg nära schablonen. Det inlämnade underlaget avseende dessa kunder är jämförbart med det underlag som lämnats in avseende kunden Thorsén. Vid dessa förhållanden och då det framstår som mycket sannolikt att också installationen av bergvärmepumpen hos kunden Thorsén gett upphov till en inte oväsentlig arbetskostnad, bör A.U. enligt kammarrättens mening medges utbetalning avseende skattereduktion med stöd av Skatteverkets schablon för arbetskostnad vid värmepumpsinstallationer. Arbetskostnaden för installationen ska därmed beräknas till 35 procent av den totala entreprenadkostnaden om 177 609 kr, dvs. till 62 163 kr. Det belopp som A.U. ska återbetala ska således sättas ned till 16 527 kr jämte ränta ($47\ 609 - 0,5 \times 62\ 163$). – Kammarrätten bifaller överklagandet delvis och beslutar att det belopp som A.U. ska återbetala sätts ned till 16 527 kr jämte ränta.