

Målnummer:	4796-10	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2010-12-16		
Rubrik:	Arbeten på ett småhus som bebos av utomstående ger inte rätt till ROT-avdrag. Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
Lagrum:	67 kap. 13 a § och 15 § inkomstskattelagen (1999:1229)		
Rättsfall:	RÅ 1987 ref. 6		

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde J.O. bl.a. följande. Han äger tillsammans med sin maka en jordbruksfastighet. Avsikten är nu att bostaden på denna fastighet ska hyras ut till en icke närstående person. Efter det att den nya hyresgästen flyttat in kommer J.O. att anlita en hantverkare för att vidta byggnadsåtgärder på aktuell bostadsbyggnad. J.O. ställde följande frågor:

Fråga 1. Är han berättigad till skattereduktion enligt reglerna om skattereduktion för hushållsarbete?

Fråga 2. Viss del av arbetet utgörs av byggnadsåtgärder som inkomstskatterättsligt utgör reparation och underhåll. Ska den erhållna skattereduktion tas upp som intäkt av näringsverksamhet eller minska avdraget för dessa kostnader?

Fråga 3. Viss del av arbetet utgörs av byggnadsåtgärder som inkomstskatterättsligt utgör till- eller ombyggnation. Ska den erhållna skattereduktion tas upp som intäkt av näringsverksamhet eller minska underlaget för värdeminskningsskatt?

Skatterättsnämnden (2010-06-30, André, ordförande, Svanberg, Dahlberg, Gäverth, Pålsson, Sjökvist, Werkell) yttrade: Förhandsbesked - Fråga 1 - J.O. är inte berättigad till skattereduktion för utgifterna för de aktuella ROT-arbetena. - Motivering - Skattereduktion för hushållsarbete - Sedan år 2007 finns möjligheter för fysiska personer att få skattereduktion för utgifter för hushållsarbete. Bestämmelserna fanns ursprungligen i lagen (2007:346) om skattereduktion för utgifter för hushållsarbete. De inordnades i 67 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, genom lagstiftning år 2009 (SFS 2009:197). Senare samma år kom skattereduktion att omfatta även utgifter för s.k. ROT-arbete, dvs. reparation, underhåll samt om- och tillbyggnad av vissa bostäder, däribland småhus (SFS 2009:536). - De särskilda bestämmelserna om skattereduktion för hushållsarbete finns i 67 kap. 11-19 §§ IL. Begreppet hushållsarbete definieras i 13 §. Där räknas upp ett antal tjänster som i förarbetena karakteriseras som normalt hushållsarbete och trädgårdsarbete samt vissa tjänster avseende omsorg och tillsyn som utförs i bostaden eller i nära anslutning till den, med viss utvidgning i fråga om omsorgs- och tillsynstjänster (se prop. 2006/07:94 s. 41-44). - Enligt 13 a § räknas som hushållsarbete vid tillämpningen av kapitlet även ROT-arbete på ett småhus eller en ägarlägenhet som ägs av den som begär skattereduktion. Kravet på ägande har tillkommit för att utesluta skattereduktion för sådant arbete på hus och lägenheter som hyrs eller arrenderas (prop. 2008/09:178 s. 27). - För rätt till skattereduktion uppställs enligt 15 § första stycket villkoret att "det utförda hushållsarbetet är hänförligt till den som begär skattereduktion eller dennes förälders hushåll". - Sistnämnda bestämmelse fanns i 5 § 1 i 2007

års lag. Ursprungligen gällde att "det utförda hushållsarbetet skall vara hänförligt till sökandens eller dennes förälders hushåll". Med anledning av att reglerna utvidgades till att avse även fysiska personer som har haft skattepliktig löneförmån av hushållstjänster (jfr 67 kap. 12 § 2 IL) föreskrevs att "det utförda hushållsarbetet ska vara hänförligt till den som ansöker om eller begär skattereduktion eller dennes förälders hushåll". - När reglerna om skattereduktion för hushållstjänster flyttades till IL fick villkoret sin nuvarande lydelse. I författningskommentaren anges att samma villkor för rätt till skattereduktion ska gälla som enligt 5 § 1 i 2007 års lag (prop. 2008/09:77 s. 96). - Utvidgningen av möjligheten till skattereduktion för hushållsarbeten till att också omfatta ROT-arbete innebar att tre nya paragrafer infördes i 67 kap. IL, nämligen 13 a-13 c §§. Som framgått ändrades inte 15 §. - Omständigheterna och frågorna i ärendet - J.O. och hans maka äger tillsammans en jordbruksfastighet. De avser att hyra ut bostadsbyggnaden på fastigheten, ett småhus, till en inte närstående person. När hyresgästen har flyttat in ska J.O. anlita en utomstående hantverkare för ROT-arbeten på byggnaden. Han vill i första hand få klarlagt om rätt till skattereduktion för hushållsarbete enligt 67 kap. IL föreligger för utgifter för dessa arbeten (fråga 1). - J.O:s uppfattning är att det av 67 kap. 13 a § IL, jämförd med 15 §, framgår att det för skattereduktion för ROT-arbete på ett småhus krävs endast att den skattskyldige äger bostadsbyggnaden, inte att den skattskyldige eller hans förälder dessutom måste ha sin bostad där. Skatteverket är av motsatt uppfattning. Skattereduktion för ROT-arbete kan endast medges för arbete som utförs i en bostadsbyggnad där den som begär skattereduktion har sitt hushåll, om det inte är fråga om förälders hushåll. - Skatterättsnämndens bedömning - Som villkor för skattereduktion gäller enligt 67 kap. 15 § första stycket IL att det utförda hushållsarbetet, som definieras i 13 och 13 a §§, är hänförligt till den som begär skattereduktionen eller dennes förälders hushåll. - Frågan i ärendet är hur villkoret ska tolkas i ett fall där skattereduktion begärs för utgifter för hushållsarbete i form av ROT-arbete på ett småhus när huset ägs av den som begär skattereduktion men hyrs av en utomstående person. - Att villkoret skulle avse endast utgifter för arbete hänförligt till det egna hushållet eller förälders hushåll, dvs. egen eller förälders permanent- och fritidsbostad, kan inte klart utläsas av bestämmelsen. Å andra sidan kan uttrycket "hänförligt till" knappast syfta på ägandet av småhuset eftersom den begränsningen av möjligheten till skattereduktion redan gjorts i kapitlets 13 a §. - Det anförda talar för att 67 kap. 15 § första stycket IL innebär ett tillkommande krav. Sett till bestämmelsernas uppbyggnad och inbördes sammanhang ligger det enligt Skatterättsnämndens uppfattning närmast till hands att, i likhet med vad som uttryckligen gäller för hushållsarbeten i 13 §, läsa in att arbetena ska utföras på ett småhus där ägaren, eller hans förälder, har sin bostad. - Av förarbetena till förslaget att utvidga skattereduktion för hushållsarbete även till ROT-arbete framgår att syftet varit att åstadkomma en sådan avgränsning (prop. 2008/09:178 s. 28 f.). Till det kan fogas att Lagrådet i sitt yttrande konstaterade att samma villkor och förutsättningar som gällde för skattereduktion för hushållsarbete skulle komma att gälla för ROT-arbete (a. prop., bilaga 5, s. 87). - Skatterättsnämndens bedömning är sammanfattningsvis att utgifter för de aktuella arbetena inte berättigar till skattereduktion. - Med hänvisning till att den uthyrda bostaden klassificeras som en näringsfastighet (2 kap. 14 § IL) har J.O. även frågat om skattereduktion avseende ROT-arbete ska tas upp som intäkt av näringsverksamhet eller minska avdraget för utgifterna för arbetet (frågorna 2 och 3). Mot bakgrund av svaret på fråga 1 förfaller de frågorna.

J.O. överklagade förhandsbeskedet hos Regeringsrätten och yrkade att det skulle ändras så att han får rätt till skattereduktion för de aktuella byggnadsarbetena. Han anförde bl.a. följande. Skatterättsnämnden utgår i sin tolkning från att 67 kap. 15 § första stycket IL innebär ett tillkommande krav på att arbetet ska utföras på ett småhus där ägaren, eller hans förälder, har sin bostad. För hushållsarbete enligt 67 kap. 13 § anges kopplingen till bostaden redan där. Med denna utgångspunkt haltar nämndens tolkning betänkligt. Klart är att lagstiftarens avsikt varit att det reduktionsgrundande arbetet ska vara

hänförligt till fastighetsägarens egen bostad eller dennes föräldrars bostad. Ett sådant krav har dock inte formulerats i lagtexten och konsekvensen av detta måste gå ut över lagstiftaren.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet och anförde att rätt till skattereduktion inte föreligger för arbeten i en bostad som är uthyrd.

Regeringsrätten (2010-12-16, Sandström, Dexe, Lundin, Saldén Enéus) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Som framgår av Skatterättsnämndens motivering har det aktuella villkoret - nu placerat i 67 kap. 15 § IL - formulerats på varierande sätt. Enligt den ursprungliga texten i 5 § 1 lagen om skattereduktion för utgifter för hushållsarbete skulle hushållsarbetet vara hänförligt till "sökandens eller dennes förälders hushåll". När bestämmelsen utvidgades till att omfatta vissa fall av löneförmån (SFS 2007:1123) uppstod en oklarhet i och med att "sökandens" ersattes av "den som ansöker om eller begär skattereduktion".

Genitivformen ("sökandens") föll alltså bort och den återkom inte när villkoret togs in i 67 kap. 15 § IL. Liksom den närmast föregående formuleringen är den nya formuleringen språkligt inte helt klar. Med beaktande av vad Skatterättsnämnden anför bör bestämmelsen tolkas på det sätt nämnden gjort. Förhandsbeskedet ska därför fastställas.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Föredraget 2010-11-03, föredragande Rentrop, målnummer 4796-10

Sökord: Förhandsbesked, skatter, inkomstskatt; Inkomstskatt

Litteratur: Prop. 2008/09:178 s. 28; Tjernberg, Skattenytt 2003 s. 14-22
