

## **HFD 2019 ref. 67**

**Fråga om ett kommunalt bolags prissättning av utfört arbete avseende anslutning till bolagets fibernät innebär att arbetet inte räknas som skattereduktionsgrundande hushållsarbete på grund av att kommunen ska anses ha lämnat bidrag eller annat ekonomiskt stöd för arbetet.**

67 kap. 13 a § och 13 c § 3 inkomstskattelagen (1999:1229)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 19 december 2019 följande dom (mål nr 1502-18).

### **Bakgrund**

1. Den som har haft utgifter för utfört hushållsarbete har under vissa förutsättningar rätt till skattereduktion. Med hushållsarbete avses bl.a. markarbeten som är nödvändiga för att dra ledningar för elektronisk kommunikation och som utförs i anslutning till ett bostadshus. Som hushållsarbete räknas dock inte arbete för vilket bidrag eller annat ekonomiskt stöd lämnats från t.ex. en kommun. Det är endast arbetskostnader som berättigar till skattereduktion och inte kostnader för t.ex. material och utrustning.

2. Något förenklat innebär reglerna om skattereduktion för hushållsarbete att en köpare kan komma överens med utföraren av arbetet att bara betala en del av arbetskostnaden medan resterande del betalas ut av Skatteverket till utföraren. Om ett belopp betalats ut utan att mottagaren var berättigad till det ska Skatteverket snarast besluta att det felaktigt utbetalda beloppet ska betalas tillbaka.

3. Affärsverken Karlskrona AB, som ägs av Karlskrona kommun, har anlagt fibernät i ett villaområde. Totalt 52 fastigheter anslöts till fibernätet och för detta betalade varje fastighetsägare en anslutningsavgift på 14 990 kr, varav knappt 13 000 kr utgjorde arbetskostnad. Bolaget ansökte om utbetalning med 6 484 kr per kund, vilket Skatteverket beviljade.

4. I samband med efterkontroll beslutade Skatteverket att bolaget skulle återbetala hela beloppet jämte ränta. Skatteverket konstaterade att en kund bara betalade för den del av anläggningsarbetet som utfördes på den egna tomten och ingenting för arbetet utanför tomtgränsen. Bolagets totala anläggningskostnad per fastighet var betydligt högre än den ersättning som kunden betalade och ersättningen var därmed inte marknadsmässig. Genom att inte betinga sig full kostnadsersättning hade bolaget subventionerat det arbete som utförts för kundernas räkning och denna subvention innebar att arbetet inte utgjorde hushållsarbete.

5. Bolaget överklagade till Förvaltningsrätten i Malmö och yrkade att återbetalningsbeloppet skulle sättas ner på visst sätt. Förvaltningsrätten avslag överklagandet och uttalade följande. En kommunal subvention kan anses föreligga när prissättningen av en tjänst inte är marknadsmässig. De tjänster bolaget hade tillhandahållit kunderna ansågs innefatta arbeten både inom och utom respektive tomtgräns men bolaget hade bara tagit betalt för arbetet inne på tomten. Enbart det faktum att bolaget inte fick full täckning för anläggningskostnaden uteslöt inte att priset var marknadsmässigt. När, som i detta fall, en betydande del av arbetskostnaden inte hade fakturerats ankom det emellertid på bolaget att visa att prissättningen ändå var marknadsmässig vilket bolaget inte hade förmått att göra.

6. Bolaget överklagade till Kammarrätten i Göteborg som avslag överklagandet. Enligt kammarrätten är det fråga om ett kommunalt bidrag om ett kommunalt bolag erbjuder tjänster till ett pris som understiger marknadsvärdet. Det var i det här fallet fråga om en sammansatt tjänst där bolaget hade utfört arbeten både på kundernas tomter och utanför dessa. Det var i och för sig möjligt att dela upp tjänsten så att bolagets avtal med kunderna endast ansågs gälla arbetet inom respektive tomtgräns medan arbetet i övrigt ansågs ha utförts för bolagets egen räkning. Kammarrätten fann dock att en sådan uppdelning skulle vara konstlad, eftersom det ena arbetet var meningslöst om inte det andra arbetet genomfördes. Affären borde därmed beaktas i sin helhet oavsett hur stor del av den totala anläggningskostnaden som fakturerades kunderna. Vid denna helhetsbedömning fann kammarrätten att bolaget inte hade gjort sannolikt att arbetena hade utförts till ett marknadsmässigt pris.

#### **Yrkanden m.m.**

7. *Affärsverken Karlskrona AB* fullföljer sin talan i Högsta förvaltningsdomstolen och anför följande. Det är fråga om ett större arbete med fiberinstallation i ett villaområde. Bolaget har utfört arbete dels på enskilda fastigheter, dels på allmän mark. Kunderna har bara betalat för det arbete som utförts på respektive kunds tomt eftersom anläggningskostnaden i övrigt avses att finansieras genom s.k. relationsavgifter från de internetoperatörer som kunderna träffar avtal med. Det handlar om en långsiktig investering som kommer att återbetala sig inom sex till sju år och som även därefter kommer att ha ett värde för bolaget. Det är affären i sin helhet som ska beaktas vid bedömningen av om tjänsten erbjudits till ett marknadsmässigt pris och det saknar betydelse hur stor del av den totala anläggningskostnaden som ersätts av kunderna genom anslutningsavgifter och hur stor del som debiteras internetleverantörerna genom relationsavgifter. Bolagets prissättning av de arbeten som utförts på de enskilda fastigheterna har varit marknadsmässig.

8. *Skatteverket* anser att överklagandet ska avslås. Om Högsta förvaltningsdomstolen anser att arbetena utgör hushållsarbete anser Skatteverket att målet ska återförvisas till verket för prövning av om övriga förutsättningar för skattereduktion är uppfyllda.

### **Skälen för avgörandet**

#### *Frågan i målet*

9. I 67 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) finns bestämmelser om skattereduktion för hushållsarbete. Av 13 a § framgår att med hushållsarbete avses bl.a. reparation, underhåll samt om- och tillbyggnad av ett småhus. Som hushållsarbete räknas dock enligt 13 c § 3 inte arbete för vilket bidrag eller annat ekonomiskt stöd lämnats från t.ex. en kommun.

10. Frågan i målet är om ett kommunalt bolags prissättning av utfört arbete avseende anslutning till bolagets fibernät innebär att arbetet inte räknas som hushållsarbete på grund av att kommunen ska anses ha lämnat bidrag eller annat ekonomiskt stöd för arbetet.

#### *Högsta förvaltningsdomstolens bedömning*

11. Bolaget har anlagt fibernät i ett villaområde. De fastighetsägare som valt att ansluta sig till nätet har för detta betalat en anslutningsavgift som, förutom material, avser det arbete som utförts på respektive kunds tomt. Arbetet är till sin karaktär sådant att det omfattas av 67 kap. 13 a § inkomstskattelagen och eftersom det utförts innanför tomtgränsen är kostnaden för det skattereduktionsgrundande (HFD 2012 ref. 47) förutsatt att arbetet räknas som hushållsarbete.

12. Det har från Skatteverkets sida inte ifrågasatts att anslutningsavgiften i och för sig är marknadsmässig om man bara ser till det arbete som avgiften avser. Skatteverket menar dock att bolaget, genom att inte ta betalt för arbetet utanför tomtgränsen, de facto har subventionerat det anläggningsarbete som utförts för kundernas räkning och att denna subvention innebär att kommunen, som ensam ägare till bolaget, har lämnat ett sådant ekonomiskt stöd som gör att arbetet inte räknas som hushållsarbete.

13. Bolaget har valt att dela upp anläggningsarbetet i en del som avser arbete på respektive kunds tomt och en del som avser arbete utanför tomten. Den omständigheten att bolaget inte har tagit betalt för sistnämnda arbete innebär enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening inte att bolaget därigenom har lämnat ett ekonomiskt stöd för det arbete som bolaget har tagit betalt av kunden för (jfr prop. 2008/09:178 s. 39).

14. De aktuella arbetena utgör därmed skattereduktionsgrundande hushållsarbete och bolaget har således rätt till utbetalning från Skatteverket om övriga förutsättningar för skattereduktion är uppfyllda vilket det ankommer på Skatteverket att ta ställning till. Målet bör därför återförvisas till Skatteverket för ny handläggning.

### **Högsta förvaltningsdomstolens avgörande**

Högsta förvaltningsdomstolen förklarar att de aktuella arbetena utgör skattereduktionsgrundande hushållsarbete enligt 67 kap. 13 a § inkomstskattelagen.

Högsta förvaltningsdomstolen upphäver underinstansernas avgöranden och återförvisar målet till Skatteverket för ny handläggning.

I avgörandet deltog justitieråden *Jäderblom, Knutsson, Baran, Gäverth* och *Rosén Andersson*. Föredragande var justitisekreteraren Birgitta Fors Almassidou.

---

### ***Förvaltningsrätten i Malmö (2017-10-05, ordförande Olsson):***

Affärsverken i Karlskrona AB är ett bolag som ägs av Karlskrona kommun. Bolaget erbjuder bl.a. fiberinstallation till fastighetsägare.

Föremålet för nu aktuell prövning är fiberinstallation i villaområdet Fridlevstad. I området har 52 fastighetsägare anslutit sig till fiberkablenätet. Samtliga kunder har betalat 14 990 kr inklusive mervärdesskatt för installationen. Av ersättningen har 12 968 kr ansetts utgöra arbetskostnad inom fastighetsägarens tomtgräns. Resterande belopp utgör materialkostnader. Ett belopp om 6 484 kr per kund har sökts i ROT-avdrag. Investeringskostnaden per fastighet uppgår till 22 400 kr.

Frågan i målet är i första hand om bolaget har subventionerat fastighetsägarna för en del av arbetskostnaden; i sådant fall bör inte någon del av arbetet räknas som skattereduktionsgrundande.

En kommunal subvention anses föreligga när prissättningen inte är marknadsmässig. Detta kan vara fallet om kommunen tillhandahåller tjänster till självkostnadspris. Det har enligt förvaltningsrättens bedömning ingen avgörande betydelse om tjänsterna tillhandahållits av kommunen direkt eller genom ett kommunägt bolag.

En grundläggande förutsättning för rätt till skattereduktion i nu aktuellt fall är därför att priset mot kund för fiberinstallationen är marknadsmässigt.

Bolaget har tillhandahållit fiberinstallation till fastighetsägarna. Tjänsten får anses innefatta arbeten såväl inom som utom fastighetsägarnas tomtgränser. Bolaget har enbart fakturerat kunderna för de arbeten som har

utförts inom fastighetsägarnas tomtgräns. Arbetet utanför tomtgräns har inte fakturerats.

Förvaltningsrätten anser inte att det faktum att full täckning för anläggningskostnaden initialt inte erhållits i sig utesluter att priset är marknadsmässigt. I ett fall som detta, där en betydande del av arbetskostnaden inte har fakturerats, får det emellertid anses ankomma på bolaget att visa att prissättningen ändå är marknadsmässig.

Bolaget har genom ingivet underlag visat att det finns möjligheter till framtida intäkter bl.a. från användandet av fibernätet. Någon fullständig redogörelse har emellertid inte lämnats avseende framtida intäkter och kostnader. Förvaltningsrätten anser därför att det inte med tillräcklig tydlighet framgår att prissättningen bygger på en kalkyl som ett privat företag rimligen skulle förlita sig på.

Det är även enligt förvaltningsrätten svårbedömt om bolagets prissättning motsvarar privata bolags prissättning för motsvarande tjänster. Bolaget har lämnat in visst jämförelsematerial. Det framgår dock enligt förvaltningsrättens mening inte att tjänsterna är jämförbara med de som är aktuella i förevarande mål.

Vid en samlad bedömning finner förvaltningsrätten att bolaget inte har förmått göra sannolikt att priset har varit marknadsmässigt. Det är därmed inte visat att förutsättningarna för skattereduktion har varit uppfyllda. Skatteverket har därför haft fog för sitt beslut om återbetalning.

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, se Högsta förvaltningsdomstolens dom den 26 juni 2016 i mål nr 5908-16. Någon annan grund för ersättning har inte kommit fram. – Förvaltningsrätten avslår överklagandet och yrkandet om ersättning för kostnader.

***Kammarrätten i Göteborg (2018-02-23, Harmsen Hogendoorn, Rubenson och Holmström):***

Frågan i målet är om kommunalt bidrag eller annat kommunalt ekonomiskt stöd i den mening som avses i 67 kap. 13 c § 3 inkomstskattelagen har lämnats för anläggningsarbetet när Affärsverken installerade fiberkabel till 52 småhusfastigheter i Fridlevstad.

Av förarbetena till bestämmelsen framgår att det ska anses vara ett kommunalt bidrag om kommunala tjänster erbjuds till en taxa som understiger marknadsvärdet (prop. 2006/07:94 s. 60–61). Detsamma gäller om tjänsterna erbjuds till självkostnadspris (bet. 2006/07:SkU15 s. 13–14). Enligt kammarrättens mening ska samma bedömning göras oavsett om tjänsterna erbjuds av kommunen eller av ett kommunalt bolag.

Det är sökanden som har att göra sannolikt att det finns förutsättningar för skattereduktion.

Affärsverken har debiterat kunderna för den del av installationsarbetet som har gjorts på respektive kunds egen tomt. Skatteverket anser att detta medför att priset är subventionerat. Affärsverken anför dock att installationsarbetet utanför kundernas tomter bekostas av att bolaget löpande tar ut relationsavgifter av internetleverantörer.

Det är alltså fråga om en sammansatt tjänst, där Affärsverken har genomfört arbeten både på kundernas tomter och utanför dessa. Arbetena har lett till att kunderna har fått möjlighet till internetanslutning och till att Affärsverken har fått möjlighet att tillhandahålla sin utrustning till internetleverantörer, som i sin tur kan erbjuda sina tjänster till kunderna. Det är i och för sig möjligt att dela upp tjänsten så att Affärsverkens avtal med kunderna anses gälla endast arbetena på kundernas tomter medan arbetena i övrigt anses genomföras för bolagets egen räkning. För detta talar att endast arbetet på kundernas tomter kan ge rätt till skattereduktion (se HFD 2012 ref. 47).

Enligt kammarrättens mening skulle dock en sådan uppdelning vara konstlad, eftersom det ena arbetet är meningslöst om inte det andra arbetet genomförs. Vid bedömningen av om tjänsten erbjuds till ett marknadsmässigt pris bör alltså affären betraktas i sin helhet.

Vid en sådan samlad bedömning saknar det betydelse hur stor del av ersättningen som tas ut från kunderna och hur stor del som debiteras internetleverantörerna. Det avgörande är om affären som helhet utförs till ett marknadsmässigt pris. Affärsverken har gett in utredning av två olika slag för att visa marknadsmässigheten.

För det första finns det uppgifter om andra företags anslutningsavgifter. Av dessa framgår det att det s.k. kampanjpris på anslutningsavgift som Affärsverken har debiterat kunderna i förevarande fall är lägre än de flesta av de andra företagens uppgivna priser. Det finns dock inte några uppgifter om de avgifter som andra företag tar ut av internetleverantörerna. Det är därmed inte möjligt att utifrån detta underlag göra en bedömning av om affären som helhet är marknadsmässig. Denna utredning kan därför inte ges avgörande betydelse.

För det andra har Affärsverken gett in en resultatberäkning för projektet och uppgifter om debiterade relationsavgifter. Enligt beräkningen kommer 6,4 års inkomster att motsvara de sammanlagda kapitalutgifterna, under förutsättning att relationsavgifterna kommer att vara oförändrade på 2017 års nivå. Skatteverket har ifrågasatt beräkningen. Kammarrätten anser också att det finns tveksamheter. Framför allt har de löpande utgifterna inte räknats in i kalkylen. I handlingen anges dock ett s.k. täckningsbidrag, som är till för att täcka kostnader för övervakning och för stamnät i kommunen som helhet. Täckningsbidraget motsvarar skillnaden mellan den årliga kapitalkostnaden och den årliga intäkten. Bidraget får förutsättas vara avsett att motsvara de faktiska löpande kostnaderna och utredningen talar därmed för att ett självkostnadspris har tillämpats. Även bortsett från denna invändning kan beräkningen endast visa förhållandet mellan inkomster och utgifter hos Affärsverken och inte om priset är marknadsmässigt jämfört med ett pris som ett annat företag skulle ha erbjudit.

Mot bakgrund av det nu anförda finner kammarrätten att Affärsverken inte har gjort det sannolikt att arbetena har utförts till ett marknadsmässigt pris. Skatteverket har därmed haft fog för sitt beslut. – Kammarrätten avslår överklagandet.