

LAGRÅDET

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2007-03-16

Närvarande: f.d. regeringsrådet Bengt-Åke Nilsson, regeringsrådet Stefan Ersson och justitierådet Lars Dahllöf.

Skattelättnader för hushållstjänster

Enligt en lagrådsremiss den 1 mars 2007 (Finansdepartementet) har regeringen beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om skattereduktion för utgifter för hushållsarbete,
2. lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483).

Förslagen har inför Lagrådet föredragits av departementssekreteraren Petra Andersson.

Förslagen föranleder följande yttrande av Lagrådet

Enligt det remitterade lagförslaget kan en fysisk person som haft utgifter för visst hushållsarbete få skattereduktion med högst 50 000 kr per år.

En uppenbar svårighet med den typ av lagstiftning som det remitterade förslaget innehåller är att klart och tydligt i lagen avgränsa tillämpningsområdet. Lagrådet har också på ett antal punkter kunnat konstatera att de intentioner som kommit till uttryck i den allmänna motiveringen eller i författningskommentaren inte har uttryckligt stöd i lagtexten samt att det finns motsägelser mellan lagtext och kommentar. Lagrådet återkommer till dessa frågor, främst i kommentarena till 3 och 4 §§.

Förslaget till lag om skattereduktion för utgifter för hushållsarbete

1 §

Av 8-10 §§ förslaget framgår till vilken myndighet en ansökan om skattereduktion skall ställas och vilka uppgifter en sådan ansökan skall innehålla. Däremot sägs inte uttryckligen i lagtexten att en skriftlig ansökan är en förutsättning för att man skall kunna komma ifråga för skattereduktion. Enligt Lagrådets mening bör 1 § kompletteras i detta avseende och ges exempelvis följande lydelse.

Skattereduktion enligt denna lag kan, efter ansökan enligt 8-10 §§, tillgodoräknas fysiska personer som vid beskattningsårets utgång är minst 18 år och som har haft utgifter för hushållsarbete.

Skattereduktion som avses i första stycket kan tillgodoräknas även dödsbo för hushållsarbete som har utförts före dödsfallet.

3 §

Enligt förslaget avses med bostad i denna lag utrymme som med nyttjanderätt eller äganderätt helt eller till väsentlig del används för boende. Med bostad avses dock inte, enligt ordalydelsen i lagförslaget, hotell och pensionat.

Av den allmänna motiveringen i lagrådsremissen (s. 26) framgår att den skattskyldige bör få skattereduktion för vissa utgifter för arbete som utförs i permanentbostaden eller i nära anslutning till denna och även för motsvarande utgifter för hushållsarbete i annan bostad, t.ex. en fritidsbostad och en andra bostad vid dubbel bosättning. Vidare sägs här att det, för att skattereduktion skall komma ifråga, inte får vara fråga om boende av helt tillfällig natur, t.ex. boende på hotell och pensionat.

Av författningskommentaren (s. 41) framgår att till bostaden även skall räknas biutrymmen, såsom garage och förråd, som hör till bostaden. Vidare följer här av texten att till bostad, utöver vad som redan nämnts, också skall räknas t.ex. andelslägenhet eller stuga som hyrs för begränsad tid och sådan bostad där man endast vistas en begränsad del av året.

Lagrådet noterar inledningsvis att lagrådsremissen inte innehåller någon begränsning som knyter an till bostadens geografiska läge. Detta torde innebära att sökanden kan komma ifråga för skattereduktion för sina kostnader för visst hushållsarbete, oavsett om den skattskyldiges eller föräldrarnas permanenta bostad eller fritidsbostad är belägen i Sverige, inom EU i övrigt eller i tredje land. Det ankommer inte på Lagrådet att ha synpunkter i sak på det geografiska tillämpningsområdet men Lagrådet vill erinra om de kontrollsvårigheter som torde uppstå om det inte finns någon geografisk begränsning.

Av lagens ordalydelse får man intrycket att undantaget vad gäller hotell och pensionat är en uttömmande reglering och inte en exemplifiering. Den allmänna motiveringen, däremot, talar i motsatt riktning, eftersom hotell och pensionat där nämns som exempel på sådant boende som är av helt tillfällig natur och där utgifter för hushållsarbete inte ger rätt till skattereduktion. Å andra sidan sägs i författningskommentaren att till bostad räknas t.ex. andelslägenhet eller stuga som hyrs för begränsad tid. Enligt Lagrådets mening framgår alltså inte klart hur kategoriindelningen skall göras. Skall t.ex. boende på vandrarhem, i campingstuga, i husvagn eller på båt följa huvudregeln eller undantagsbestämmelsen? Enligt Lagrådets mening bör lagtext och motiv överarbetas så att det klart framgår av lagtexten vilka boendeformer som avses. Vidare bör direkt av lagtexten framgå att även biutrymmen som garage, förråd och tvättstuga räknas till bostaden (jfr kommentaren till 4 §).

Om Lagrådet utgår från att avsikten är att till bostad i detta sammanhang räkna också biutrymmen som t.ex. garage, förråd och tvättstuga (jfr remissen s. 41) och utesluta boende "av helt tillfällig natur" (jfr remissen s. 26) skulle paragrafen kunna ges följande lydelse.

Med bostad avses i denna lag utrymme som med nyttjanderätt eller äganderätt helt eller till väsentlig del används för boende. Till bostad räknas även biutrymmen som garage, förråd och tvättstuga.

Till bostad räknas inte utrymme för boende av helt tillfällig natur som övernattnings på hotell, pensionat och liknande.

4 §

I paragrafen anges vad som i lagen avses med hushållsarbete. Enligt paragrafen avses som sådant

- städarbete eller annat rengöringsarbete som utförs i bostaden,
- vård av kläder och hemtextilier som utförs i bostaden,
- matlagning som utförs i bostaden,
- snöskottning i nära anslutning till bostaden,
- återkommande enklare trädgårdsskötsel av tomt eller trädgård i nära anslutning till bostaden i form av häck- och gräsklippning, krattning och ogräsrensning, samt
- omsorg, tillsyn och liknande personlig hjälp som utförs i eller i nära anslutning till bostaden.

Som hushållsarbete räknas dock inte sådant arbete för vilket försäkringsersättning lämnats eller bidrag eller stöd lämnats från staten, en kommun eller ett landsting.

I lagrådsremissen (s. 26 – 29 och 41 f.), i allmänmotiveringen och i författningskommentaren, anges mycket utförligt vilka arbetsuppgifter som regeringen anser skall omfattas av de i paragrafen (i de sex strecksatserna) angivna slagen av tjänster. Vissa av de uttalanden

som gjorts i motiv och kommentar saknar stöd i lagtexten och andra strider direkt mot dess ordalydelse. Lagrådet erinrar därför om att i enlighet med legalitetsprincipen har de tillämpande myndigheterna att utgå från lagens ordalydelse. Endast om denna ger anledning till tvekan kan ledning sökas i förarbeten. Lagstiftning genom motiv skall alltså undvikas. De tjänster som skall omfattas av lagen måste således framgå av lagtexten. På samma sätt måste, om man önskar utesluta vissa arbeten som omfattas av de i lagen använda begreppen, undantagen framgå av lagtexten. Det räcker således inte med att det i motiven uttalas en uppfattning om vilka arbeten som skall respektive inte skall omfattas, om detta inte har uttryckligt stöd i lagtexten (jfr 1 kap. 1 § tredje stycket och 8 kap. 3 § RF).

Ett antal av de åsyftade uttalandena kommenteras i det följande.

Beträffande tvättarbete sägs i allmänmotiveringen (s. 26) att sådant arbete som utförs i tvättstuga eller liknande som disponeras gemensamt med andra, exempelvis vid boende i flerfamiljshus, "har sådant samband med hushållet och bör därför anses utfört i bostaden". Det måste emellertid uppmärksammas att tvättarbete enligt lagtexten (första och andra strecksatserna), för att utgöra sådant hushållsarbete som avses i lagen, skall utföras i bostaden. Beträffande annat arbete (jfr den sista strecksatsen) har i stället angetts att det skall utföras i eller i nära anslutning till bostaden. Om avsikten är att tvättarbete, som utförs t.ex. i en för ett område gemensam tvättstuga, som är belägen i en annan byggnad, skall omfattas av rätten till skattereduktion, måste således lagtexten ändras (jfr kommentaren till 3 §).

Av lagtexten (tredje strecksatsen) framgår att matlagning som utförs i bostaden skall anses som sådant hushållsarbete som omfattas av lagen. Enligt lagtexten skall matlagningen således utföras i bostaden. I allmänmotiveringen (s. 27) sägs dock att även matlagning som sker

utomhus omfattas, om denna utförs i nära anslutning till bostaden, exempelvis genom grillning i trädgården. Denna avgränsning saknar stöd i lagtexten och texten måste ändras om även matlagning som utförs i nära anslutning till bostaden skall omfattas.

Även viss trädgårdsskötsel omfattas av lagens tillämpningsområde (femte strecksatsen). Lagens ordalydelse och författningskommentaren (s. 41 f.) ger upphov till tvekan huruvida de i lagen direkt angivna arbetena är de enda former av trädgårdsskötsel som avses omfattas eller om den gjorda uppräkningslistan är avsedd att vara exemplifierande. Skall t.ex. plantering av blomsterlök behandlas på annat sätt än ogräsrensning. Om uppräkningslistan är avsedd att vara uttömmande, bör, enligt Lagrådets mening, lagtexten ändras så att detta tydligt framgår. Strecksatsen kan i så fall utformas t.ex. enligt följande.

- häck- och gräsklippning samt krattning och ogräsrensning på tomt eller i trädgård i nära anslutning till bostaden

Om avsikten däremot är att flera former av löpande trädgårdsarbete skall kunna ge skattereduktion kan strecksatsen ges följande lydelse.

- löpande trädgårdsskötsel på tomt eller i trädgård i nära anslutning till bostaden

Av den sista strecksatsen i paragrafen framgår att utgifter för omsorg, tillsyn och liknande personlig hjälp som utförs i eller i nära anslutning till bostaden skall kunna kvalificera för skattereduktion. De begrepp som här används i lagtexten är allmänt hållna och omfattar enligt den vedertagna innebörden många olika tjänster. I allmänmotiveringen (s. 29) anges att barnpassning i form av att lämna och hämta barn till och från förskola, daghem, fritidshem eller till och från fritidsaktiviteter enligt regeringens uppfattning bör omfattas. Det bör dock uppmärksammas att lagtexten uppställer kravet att omsorgen, tillsynen och liknande personlig hjälp skall utföras i eller i nära an-

slutning till bostaden för att den skall omfattas. Är avsikten att utgifter för hjälp med att lämna och hämta barn skall kunna ge rätt till skattereduktion även om hämtandet eller lämnandet inte sker i nära anslutning till bostaden måste således lagtexten ändras. I allmänmotiveringen (s. 29) anges vidare att också det fall att en barnvakt hjälper barnet med läxor eller annat skolarbete bör inkluderas medan anlittandet av en privatlärare eller liknande för barnets räkning inte bör omfattas. Den gjorda åtskillnaden mellan en barnvaks hjälp med läxor och hjälp i form av undervisning av en privatlärare, har inget stöd i lagtexten, som endast talar om "omsorg, tillsyn och liknande personlig hjälp". Önskar man utesluta undervisning av privatlärare måste således lagtexten ändras.

I författningskommentaren (s. 42) anges också att frisörtjänster, manikyr, pedikyr, massage, ansiktsbehandling eller liknande inte bör omfattas. Detta sägs också om omsorgsarbete eller vårdarbete som innebär hälso- och sjukvård och som utförs av läkare, massör, sjukgymnast eller sjuksköterska. Någon sådan avgränsning har inte gjorts i lagtexten. Det kan därför antas att t.ex. fotvård, i det fall då denna utförs t.ex. på en äldre rörelsehindrad person, av de tillämpande myndigheterna, trots de gjorda uttalandena, kommer att anses omfattad av lagen. Om avsikten i enlighet med uttalandena i remissen är att utesluta vissa former av personliga tjänster eller tjänster utförda av personer med en viss utbildning från lagens tillämpningsområde måste därför, enligt Lagrådets mening, lagtexten ändras.

I allmänmotiveringen (s. 26) uttalas att bl.a. uppsättning av gardiner och byte av glödlampor ingår i begreppet rengöringsarbete. I författningskommentaren (s. 42) anges dock att utgifter för sådan hjälp som avser teknisk utrustning i hemmet, exempelvis IT-support, TV-installation, reparation av hushållsmaskiner och montering av möbler inte ingår i underlaget för skattereduktion. För att överensstämna

med vad som uttalats i allmänmotiveringen bör författningskommentaren förtydligas om avsikten är att utgifter för enklare servicesysslor i form av byte av säkringar, batterier i fjärrkontroller och liknande, trots det som uttalats om utgifter för hjälp med teknisk utrustning i hemmet, skall ingå i underlaget för skattereduktion.

Det nu sagda illustrerar på ett slående sätt problemen med att i detalj försöka ange bl.a. vilka slags tjänster som skall anses utgöra omsorg, tillsyn eller annat personligt hjälparbete. En fråga som bör ställas är om det är nödvändigt att försöka avgränsa tillämpningen på detta detaljerade och svårkontrollerade sätt eller om det skulle kunna anses acceptabelt att beskriva de arbetsuppgifter som grundar rätt till skattereduktion i något mera generella termer och, vad gäller begränsningen, ytterst förlita sig på det maximum av skattereduktion på 50 000 kr per person och år som föreslås. Jämför i detta sammanhang med vad som i allmänmotiveringen (s. 28) uttalas om att bedömningen till stor del kommer att vara självreglerande mot bakgrund av att tjänsterna avser personlig hjälp i en enskild individs vardag.

5 §

I paragrafen anges i tre punkter ett antal förutsättningar som skall vara uppfyllda för att skattereduktion skall tillgodoräknas.

I punkt 1 anges att arbetet skall vara hänförligt till sökanden eller dennes föräldrars hushåll. I författningskommentaren (s. 42) anges att med förälder avses även styv- eller adoptivförälder. Om avsikten är att andra än biologiska föräldrar och adoptivföräldrar skall omfattas, bör detta enligt Lagrådets mening anges i lagtexten.

I punkt 2 anges att den som utför arbetet skall inneha F-skattsedel. Beträffande utländskt företag anges att detta skall inneha intyg eller annan handling, som visar att företaget genomgår motsvarande kontroll i fråga om skatter och avgifter i sitt hemland. Stadgandet ger anledning till ett par frågor. För det första antar Lagrådet att med företag avses här såväl fysisk som juridisk person. Detta bör, för att undvika missförstånd, anges i författningskommentaren. Vidare bör klargöras vad som avses med motsvarande kontroll. F-skattsedel utfärdas efter en prövning av om verksamheten kan antas uppfylla kriterierna för näringsverksamhet. Vidare kontrolleras om personen kan förväntas att i rätt tid betala skatter och avgifter. Lagrådet antar att den kontroll som här avses är av det senare slaget. Detta bör också klargöras i författningskommentaren.

6 §

I paragrafen anges bl.a. att underlaget för skattereduktionen är utgifter för hushållsarbete samt att utgifter för material och utrustning inte ingår i underlaget. Av författningskommentaren (s. 43) framgår att endast utgifter för arbete avses ingå i underlaget. Om det är avsikten att t.ex. utgifter för resor till den bostad där arbetet skall utföras och tidsspillan i samband därmed inte skall ingå i underlaget, bör, enligt Lagrådets mening, lagtexten ändras så att detta uttryckligen framgår.

9 §

I den föreslagna paragrafen anges under sju punkter vilka uppgifter en skriftlig ansökan till Skatteverket om skattereduktion skall innehålla.

Av punkten 2 framgår att en ansökan skall innehålla uppgifter om namn, adress och, om sådant nummer finns, personnummer eller samordningsnummer för den person som arbetet utförts hos, om denne är någon annan än sökanden.

En förutsättning för att skattereduktion skall medges är att hushållsarbetet har utförts i sökandens eller dennes förälders hushåll (jfr Lagrådets kommentar till 5 § 1 om vad som avses med förälder i denna lag). Enligt Lagrådets mening bör därför förslaget i 9 § 2 kompletteras med krav på att i ansökan skall lämnas uppgift om sökandens släktskap med den hos vilken hushållsarbetet har utförts.

Enligt förslaget i punkten 7 skall ansökan innehålla uppgifter om huruvida sökanden beviljats någon form av ersättning eller något stöd eller bidrag för arbetet.

Av 4 § andra stycket i förslaget följer att skattereduktion inte skall kunna utgå för arbete för vilket försäkringsersättning lämnats eller bidrag eller annat stöd lämnats från staten, en kommun eller ett landsting. Vidare framgår av 5 § 1 att hushållsarbetet skall vara hänförligt till sökandens eller dennes föräldrars hushåll. Härav kan den slutsatsen dras att det inte spelar någon roll om det sökanden eller dennes förälder som fått det ekonomiska stödet.

Mot bakgrund av det anförda bör enligt Lagrådets mening begränsningen i lagtexten till uppgift om huruvida *sökanden* fått ekonomiskt stöd tas bort och 9 § 7 ges en mera generell utformning. Exempelvis kan det föreskrivas att ansökan skall innehålla uppgifter om "huruvida någon form av ersättning, stöd eller bidrag erhållits för arbetet".

11 §

I paragrafen anges under vilka omständigheter en uppgift om innehav av F-skattsedel får godtas. Detta får ske om uppgiften lämnas i en anbudsfaktura, en faktura eller någon jämförlig handling som även innehåller bl.a. uppgifter om betalningsmottagarens organisationsnummer, personnummer eller samordningsnummer, allt under förutsättning att den som betalar ut ersättningen inte har kännedom om att uppgiften om innehav av F-skattsedel är oriktig.

Bestämmelsen, som reglerar under vilka förutsättningar som skyldigheten att försäkra sig om att den som utför arbetet innehar F-skattsedel kan anses fullgjord, har ingen motsvarighet för det fall den som utfört arbetet är ett utländskt företag (jfr 5 §). En motsvarande bevislätnadsregel bör övervägas för utländska företag, i syfte att undvika diskrimineringsituationer.

Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen

Lagrådet lämnar förslaget utan erinran.