

RAPPORT

Fastställande av tjänsteställe när arbetsplatser växlar

En analys av rättsläget

Denna rapport publicerades för första gången i maj 2015. Med anledning av senare tillkommen praxis och ställningstagande från Skatteverket har den uppdaterats i januari 2016.

almeGa



SVENSKT NÄRINGSLIV



SETTERWALLS

”Kostnaderna för en arbetsgivare är cirka 43 procent högre i det fall den anställda inte bedöms vara på en tjänsteresa”

”Såsom bestämmelserna tillämpats kan personer med i princip identiska arbetsförhållanden behandlas på olika sätt”

”När det gäller fastställandet av tjänsteställe för näringsidkare är det ännu svårare att dra några generella slutsatser”

Innehåll

Inledning.....	4
Bestämmelser om tjänsteställe.....	4
Allmänt	5
Betydelsen av att fastställa ett tjänsteställe	5
Tolkning av begreppet tjänsteställe	6
Skatteverkets ställningstaganden	7
Praxis avseende tjänsteställe	8
Slutsatser och reflektioner	11

Förord

Utvecklingen i dagens näringsliv går mot allt högre grad av specialisering. Fokus ligger på kärnområden och tjänster och kompetenser köps vid behov. Detta medför att personalens arbetsplatser växlar och att rörlighet är en förutsättning för fungerande verksamheter. Många är idag anställda av en arbetsgivare men utför arbete på många ställen hos olika uppdragsgivare.

En effektiv försörjning av näringslivet med en rörlig arbetskraft är också grunden för en positiv samhällsutveckling i landets alla delar. Frågan är emellertid komplex och många aspekter måste vägas samman. Ett viktigt spørsmål som under många år engagerat Almega och Svenskt Näringsliv är regelverket kring tjänsteresor, dvs. det regelverk som möjliggör för en skattskyldig att få avdrag för vissa kostnader i samband med tjänsteresor.

En av hörnstenarna i detta regelverk är begreppet "tjänsteställe". Var den skattskyldige ska anses ha sitt tjänsteställe avgör nämligen i vilken utsträckning en resa från bostaden till den plats där arbetet utförs är att anse som tjänsteresa, något som i sin tur påverkar rätten att göra avdrag för merkostnader och resekostnader. Denna avdragsrätt avgör i sin tur arbetsgivarens möjligheter att, utan skattekonsekvenser, kompensera arbetstagaren för de aktuella kostnaderna

Riktigt så enkelt är det dock inte i praktiken. Regelverket är snårigt, tillämpningen spretar och det är mycket svårt att göra rätt. Eftersom utfallet påverkar kostnadsbilden blir konsekvenserna lätt förödande för företagandet. Reglerna hämmar både affärer och sysselsättning och även den geografiska rörligheten

Av denna anledning har Almega och Svenskt Näringsliv initierat ett projekt med syfte att se över hur dagens regler fungerar. Som ett led i projektet har advokaterna Karl-Johan Nörklit och Lynda Ondrasek Olofsson, Setterwalls Advokatbyrå, fått i uppdrag att analysera rättsläget. Resultatet är denna rapport som i sin första version legat till grund för en artikel publicerad i nr 5 av Skattenytt, 2015. Förhoppningen är att denna inventering ska utgöra startskott för en resa mot en bättre ordning.

Stockholm, januari 2016

Kerstin Nyquist
Skattejurist
Svenskt Näringsliv

Gabriella Sebardt
Expert, Enhet arbetsgivarpolitik och samverkan
Almega

Inledning

Huvudregeln vid inkomsttaxeringen är enligt 9 kap. 2 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229), IL, att avdrag inte får göras för den skattskyldiges levnadskostnader och liknande utgifter. Undantag gäller dock för ökade levnadskostnader vid tjänsteresor och vid tillfälligt arbete på annan ort eller vid dubbel bosättning. Bestämmelserna som reglerar detta finns i 12 kap. 6–22 §§ IL.

Den gemensamma utgångspunkten för bestämmelserna är att en ökning av levnadskostnaderna på grund av att den skattskyldige arbetar på en annan ort än den vanliga verksamhets- eller bostadsorten under vissa förutsättningar är avdragsgill. Kostnadsökningen kan avse utgifter för logi, ökade utgifter för måltider samt diverse småutgifter.

Utöver bestämmelserna om avdrag för ökade levnadskostnader, finns i 12 kap. 5 § IL bestämmelser om avdrag för utgifter vid tjänsteresor med egen bil eller förmånsbil. I bestämmelsen anges att utgifter för tjänsteresor med egen bil respektive förmånsbil ska dras av med vissa angivna be-
lopp.

Bestämmelserna om avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresor och utgifter för tjänsteresor med egen bil eller förmånsbil har inte bara betydelse för beskattningen av anställda, utan även för arbetsgivare. Arbetsgivare har vid tjänsteresor nämligen, under vissa förutsättningar, möjlighet att utge traktamente, logiersättning och reseersättning till de anställda utan att dessa betalningar ligger till grund för skatteavdrag och sociala avgifter. Annan form av kompensation, såsom exempelvis ersättning till anställda som omfattas av reglerna om tillfälligt arbete på annan ort eller dubbel bosättning, betraktas som lön och ligger till grund för såväl skatteavdrag som sociala avgifter.

Vad som avses med *tjänsteresa* är inte definierat i lagtexten. Normalt torde dock avses att arbetsgivaren beordrar den anställda att företa en resa för att utföra arbete för arbetsgivarens räkning på en viss plats.¹ För att den anställda ska ha rätt till avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa krävs därutöver att resan är förknippad med övernattning och att arbetet sker utanför den vanliga verksamhetsorten. Den vanliga verksamhetsorten omfattar ett område inom 50 kilometer från den skattskyldiges *tjänsteställe* eller bostad.

Begreppet tjänsteställe har inte bara betydelse för rätten till avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa, utan även för rätten till avdrag för utgifter för egen bil/förmånsbil enligt 12 kap. 5 § IL. En resa som påbörjas från tjänstestället (och som inte slutar i bostaden) torde nämligen alltid vara att anse som en tjänsteresa, medan resor mellan bostaden och tjänstestället i stället är att anse som arbetsresor.² För att avgöra om det rör sig om en tjänsteresa är det således nödvändigt att fastställa var den anställda har sitt tjänsteställe.

¹ Se SOU 1999:94 s. 110 ff.

² Jfr SOU 1999:94 s. 108.

Bestämmelser om tjänsteställe

Allmänt

Bestämmelserna om tjänsteställe finns i 12 kap. 8 § IL. Huvudregeln är att tjänstestället är den plats där den skattskyldige utför huvuddelen av sitt arbete. Utförs arbetet under förflyttning eller på arbetsplatser som hela tiden växlar, anses i regel den plats där den skattskyldige hämtar och lämnar arbetsmaterial eller förbereder och avslutar sina arbetsuppgifter som tjänsteställe.

I 12 kap. 8 § andra stycket IL finns en särskild reglering som tar sikte på anställda som arbetar på flera olika arbetsplatser. Av bestämmelsen framgår att om arbetet pågår en begränsad tid på varje plats enligt vad som gäller för vissa arbeten inom byggnads- och anläggningsbranschen och liknande branscher, anses bostaden som tjänsteställe.

Begreppet tjänsteställe infördes i lagtexten i samband med skattereformen 1990, men innebörden av begreppet kommenterades endast mycket kortfattat i förarbetena.³ Orsaken till detta var att bestämmelserna i praktiken redan hade tillämpats av Skatteverket och domstolar till följd av att dåvarande Riksskatteverket hade utfärdat anvisningar med motsvarande innebörd.⁴

Utredningen om ökade levnadskostnader m.m. (SOU 1999:94), som bl.a. hade till uppdrag att redovisa hur bestämmelserna tillämpades i praktiken och vilka skattekonsekvenser bestämmelserna fick för olika yrkesgrupper, uppmärksammade att det förekom svårigheter med att fastställa ett tjänsteställe. Utredningen ansåg att begreppet tjänsteställe kunde uppfattas som ett konstlat begrepp som inte alltid avspeglar de verkliga förhållandena, och frågan om begreppet tjänsteställe skulle slopas övervägdes därför.

Utredningens slutsats var dock att ett slopande av begreppet skulle kräva undantagsbestämmelser i ett flertal lagar för att uppnå samma konsekvenser som redan gäller. Vidare skulle enligt utredningen ett slopande av begreppet medföra att fler tillämpningsproblem skulle uppstå än vad som redan var fallet. Utredningen konstaterade följaktligen att någon fördel inte skulle vinnas genom att slopa begreppet.⁵

Betydelsen av att fastställa ett tjänsteställe

Var den anställda anses ha sitt tjänsteställe avgör i vilken utsträckning arbete på en viss plats ska anses utgöra en tjänsteresa, vilket i sin tur är av betydelse för arbetsgivarens möjlighet att utge traktamente och logiersättning utan skattekonsekvenser. Om den anställda anses ha sitt tjänsteställe i bostaden, resan är förenad med övernattning och arbetet utförs på en plats som ligger mer än 50 kilometer från bostaden, kan arbetsgivaren inom vissa ramar ersätta den anställda med traktamente och kostnader för logi utan skattekonsekvenser.

I tabellen på nästa sida åskådliggörs arbetsgivarens kostnad för att ersätta en anställd för ökade levnadskostnader beroende på om den anställda bedöms vara på tjänsteresa eller ej. I tabellen

³ Se prop. 1989/90:110, del 1, s. 353.

⁴ Se SOU 1999:94 s. 106.

⁵ Se SOU 1999:94 s. 109.

har vi utgått ifrån att den anställda arbetar 20 arbetsdagar på den aktuella arbetsorten och att arbetsgivaren utger traktamente enligt schablon för tjänsteresor, dvs. ett s.k. maximibelopp.

Arbetsgivarens merkostnad om det inte är fråga om tjänsteresa består i exemplet dels av sociala avgifter, dels av kompensation till den anställda för den skattepliktiga delen av traktamentet (försatt att den anställda i stället får avdrag enligt reglerna om tillfälligt arbete på annan ort, dvs. med 50 procent av ett maximibelopp)

Räkneexempel	Tjänsteresa	Ej tjänsteresa
Dagtraktamente (220 kr/dag i 20 dagar)	4 400 kr	5 782 kr
Logiersättning (1 000 kr/natt)	20 000 kr	26 284 kr
Kompensation för skattepliktigt traktamente (vid 50 % i marginalskatt)		2 891 kr
Total kostnad för arbetsgivaren	24 400 kr	34 957 kr

Som framgår av tabellen är kostnaderna för en arbetsgivare att ersätta en anställd för ökade levnadskostnader och logi cirka 43 procent högre i det fall den anställda inte bedöms vara på en tjänsteresa. Till detta kommer att i det fall den anställda bedöms vara på en tjänsteresa kan arbetsgivaren även kompensera den anställda för resor mellan bostaden och den aktuella arbetsplatsen. Om bostaden är att anse som tjänsteställe är nämligen samtliga resor som företas mellan bostaden och arbetsplatsen tjänsteresor, och arbetsgivaren kan, utan skattekonsekvenser, ersätta den anställda för dessa resor med vissa schablonbelopp.

Tolkning av begreppet tjänsteställe

Begreppet tjänsteställe har som framgått ovan stor betydelse för såväl arbetsgivare som anställda. Samtidigt visar den genomgång som vi har gjort, och vars resultat redovisas nedan, att bedömningen av vad som ska anses utgöra tjänsteställe inte sällan är komplicerad. Detta gäller särskilt i de fall den skattskyldige har växlande arbetsplatser, och då en eventuell tillämpning av 12 kap. 8 § andra stycket IL aktualiseras. Ärenden som innefattar bestämmande av tjänsteställe är därför vanliga hos såväl Skatteverket som förvaltningsdomstolarna.

Nedan redogör vi inledningsvis för hur Skatteverket anser att tjänstestället ska fastställas i vissa specifika situationer. Därefter går vi igenom ett urval av den praxis som finns avseende fastställande av tjänsteställe.

Vårt fokus i detta avseende har varit fastställande av tjänsteställe för skattskyldiga med växlande arbetsplatser, eftersom vi anser att det främst är för denna kategori av personer som tillämpningssvårigheter föreligger. Avslutningsvis redogör vi för våra slutsatser.

Skatteverkets ställningstaganden

Skiftande arbetsplatser

I ett ställningstagande den 3 november 2015⁶ avseende tjänsteställe i branscher med skiftande arbetsplatser har Skatteverket gett en helhetssyn på hur Skatteverket ser på frågan för vissa branscher. Ställningsagandet ersätter vissa av Skatteverkets tidigare ställningstaganden, men de skatterättsliga bedömningar som gjorts i dessa kvarstår. Av ställningstagandet framgår att var en anställd har sitt tjänsteställe ska fastställas för varje anställning eller uppdrag för sig, oavsett om det handlar om en kortare eller en längre arbetsperiod. Bedömningen av var en anställd har sitt tjänsteställe bör för tillsvidareanställda göras i ett längre tidsperspektiv, normalt bör en tidshorisont på cirka två år användas. Om det handlar om en tidsbegränsad anställning, t.ex. någon vecka eller ett år, görs bedömningen enbart för förhållandena under anställningen i fråga.

Ställningstagandet redogör vidare för tio olika exempel på arbetssituationer, och hur tjänstestället enligt Skatteverkets uppfattning ska fastställas i dessa situationer. Det kan nämnas att vad gäller anställda vid bemanningsföretag anser Skatteverket att dessa kan ha bostaden som tjänsteställe förutsatt bl.a. (i) att de är tillsvidareanställda, (ii) att arbetsplatserna växlar och (iii) att den anställda står till arbetsgivarens förfogande och avlönas även under uppehåll mellan uppdragen.

Idrottsdomare

I ett ställningstagande den 24 april 2008⁷ avseende tjänsteställe för idrottsdomare har Skatteverket uttalat att domare, som anlitas av en idrottsförening eller annan arrangör för att för dennes räkning döma i en match eller tävling, får anses ha sitt tjänsteställe på den plats där matchen eller tävlingen äger rum. Idrottsdomaren har i dessa fall flera uppdragsgivare och varje plats för en idrottstävling får därmed anses utgöra ett tjänsteställe. Däremot får idrottsdomare som är anlitade av idrottsförbund på riks- eller distriktsnivå för att döma i matcher eller tävlingar normalt anses ha sitt tjänsteställe i bostaden och inte på de platser där idrottstävlingar äger rum. Idrottsdomaren anses i dessa fall ha endast en uppdragsgivare och tjänstestället ska bedömas utifrån detta uppdrag. Detta gäller under förutsättning att idrottsdomaren är kontrakterad av idrottsförbundet och förbundet utger den huvudsakliga delen av ersättningen till domaren.

Endast ett tjänsteställe per anställning

I ett ställningstagande den 15 juni 2009⁸ avseende förlängning av tremånadersperioden vid uppehåll i tjänsteresa för arbete på annan ort har Skatteverket konstaterat att en grundprincip är att en skattskyldig vid beskattningen endast kan ha ett tjänsteställe i en anställning. Av 12 kap. 8 § IL framgår att tjänstestället är den plats där den skattskyldige utför huvuddelen av sitt arbete. Den som kontinuerligt arbetar på flera orter är således enligt Skatteverket på tjänsteresa när han inte befinner sig på den ort där han har sitt tjänsteställe.

⁶ Dnr 131 436185-15/111.

⁷ Dnr 131 349547-08/111.

⁸ Dnr 131 375101-09/111.

Bedömningsperiod

I ett ställningstagande den 22 mars 2010⁹ avseende tjänsteställe för servicetekniker har Skatteverket uttalat att bedömningen av var tjänstestället är beläget ska göras i ett längre tidsperspektiv. Med längre tid avses i detta sammanhang en period av minst två år.

Näringsverksamhet

Skatteverket har även lämnat två ställningstaganden som avser fastställande av tjänsteställe i inkomstslaget näringsverksamhet. I det första ställningstagandet, den 7 juni 2005¹⁰ avseende resor i näring eller till arbetsplatsen, har Skatteverket uttalat att om näringsverksamhet bedrivs på en annan plats än där man är bosatt, är resorna mellan bostaden och platsen där verksamheten bedrivs att hänföra till resor till och från arbetsplatsen. Om näringsverksamhet bedrivs på flera platser krävs att verksamheterna är integrerade med varandra för att resan från "tjänstestället" till den andra verksamheten och tillbaka igen ska utgöra resa i näringsverksamheten.

I det andra ställningstagandet, den 27 oktober 2008¹¹ avseende tjänsteställe för frilansande musiker, har Skatteverket uttalat att en frilansande musiker som tar tillfälliga uppdrag på olika spelplatser bör anses ha sitt tjänsteställe i replokalen, alternativt i bostaden, om huvuddelen av förberedelser och annat arbete i musikverksamheten fortlöpande utförs där. För det fall musikern engageras för att spela längre period än en vecka på samma plats, t.ex. en konserthall eller studio, anser Skatteverket att tjänstestället ska vara på den platsen.

Praxis avseende tjänsteställe

Frågan om var tjänstestället är beläget har varit föremål för prövning av förvaltningsdomstolarna i ett stort antal avgöranden. Nedan redogörs för ett urval av dessa som vi anser belyser problematiken. Som nämnts ovan har vi koncentrerat oss på avgöranden som avser fastställande av tjänsteställe för skattskyldiga med växlande arbetsplatser.

Kärnkraftsarbetare

I RÅ 2007 ref. 72 prövade HFD frågan hur tjänstestället ska fastställas för vissa kärnkraftsarbetare. HFD bekräftade i detta avgörande att formuleringen "enligt vad som gäller för vissa arbeten inom byggnads- och anläggningsbranschen och liknande branscher" faktiskt kunde omfatta även andra branscher än byggnads- och anläggningsbranschen. HFD konstaterade att bestämmelsen bör tillämpas när en anställd inom ramen för en och samma anställning utför arbete på flera platser och det därmed, sett över en längre tid, föreligger svårigheter att avgöra var en anställd har sitt tjänsteställe. I sådana fall bör enligt HFD bostaden anses som tjänsteställe. HFD konstaterade vidare att för arbetstagare som är anställda för viss tid eller för ett visst projekt får tjänstestället bestämmas med hänsyn till förhållandena vid den aktuella anställningen.

⁹ Dnr 131 908863-09/111.

¹⁰ Dnr 130 331754-05/111.

¹¹ Dnr 131 574071-08/111.

Tolk och elektriker

I HFD 2013 ref. 19 prövades frågan om tjänsteställe för en tolk med flera olika uppdragsgivare (I) respektive en elektriker i bemanningsföretag med växlande arbetsplatser i en och samma anställning (II).

Vad gäller mål I hade den skattskyldige under flera år arbetat som tolk. Tolkuppdragen förmedlades genom en eller flera tolkförmedlingar och utfördes åt olika tillfälliga uppdragsgivare på olika platser. I bostaden hade den skattskyldige förberett uppdragen och skött det administrativa arbete som dessa medförde. HFD konstaterade att den skattskyldige hade utfört sina tolkuppdrag i egenskap av uppdragstagare åt de olika tillfälliga uppdragsgivare som anlitat henne för uppdragen. Vidare konstaterades att även om vissa förberedelser och administrativa uppgifter utfördes i bostaden, hade inte annat framkommit än att uppdragen huvudsakligen utfördes hos uppdragsgivarna. Mot denna bakgrund ansåg HFD att den skattskyldiges uppdragsförhållanden var sådana att hon i respektive uppdrag skulle anses ha haft sitt tjänsteställe på den plats där uppdraget hade utförts.

Mål II gällde ett företag som bedrev konsultverksamhet inom elbranschen och hyrde ut elektriker till olika kundföretag. De anställda elektrikerna hade fasta anställningar och skulle enligt anställningsvillkoren utföra konsultuppdrag hos olika kunder. Längden på uppdragen hade varierat från några månader upp till något år. Vid en sammantagen bedömning fann HFD att bolagets verksamhet hade bedrivits under villkor som är jämförbara med byggnads- och anläggningsbranschen. HFD konstaterade därefter att fem av de aktuella anställda hade arbetat på flera olika arbetsplatser och att deras arbetsplatser därmed fick anses ha växlat på ett sådant sätt att det förelåg svårigheter att avgöra var de haft sina tjänsteställen. Bostaden skulle därför anses som tjänsteställe. Övriga tre anställda hade däremot inte bytt arbetsplats. HFD konstaterade dock att det inte kunde antas annat än att dessa i likhet med övriga elektriker hade anställts för att utföra tidsbegränsade uppdrag hos olika kunder. Bostaden skulle därför anses som tjänsteställe även för dem.

Bemanningsföretag

Kammarrätten i Sundsvall har i en dom den 30 maj 2006¹² prövat frågan om tjänsteställe för en person anställd vid ett bemanningsföretag. Den anställda hade under det aktuella året varit tillfälligt anställd av bemanningsföretaget vissa perioder och för vissa specifika uppdrag. Enligt kammarrätten hade det dock inte visats att den anställda kontinuerligt stått till bemanningsföretagets förfogande eller att hon hade uppburit ersättning under övrig tid. Mot denna bakgrund ansåg kammarrätten att tjänstestället skulle utgöras av den plats där den skattskyldige utförde huvuddelen av sitt arbete för respektive anställningsperiod.

Lokalvårdare

Kammarrätten i Stockholm har i en dom den 1 juli 2010¹³ prövat frågan om tjänsteställe för en lokalvårdare som arbetat på olika företag. Vissa anställningar innebar arbete på flera olika arbetsställen, men i en av anställningarna utfördes arbetet enbart i en viss butik. Kammarrätten konstaterade att den skattskyldige samtidigt haft anställning hos flera arbetsgivare och att han varje dag

¹² Mål nr 621-05.

¹³ Mål nr 2275-2276-09.

arbetat för dessa på skilda platser i Stockholmsregionen. Det hade inte framkommit att han utförde huvuddelen av sitt arbete på någon viss plats eller att han hämtat och lämnat arbetsmaterial eller förberett och avslutat arbetsdagen på någon särskild plats. Kammarrätten fann vid en samlad bedömning av den skattskyldiges speciella anställnings- och arbetsförhållanden, med ett flertal anställningar med växlande arbetsplatser, att det var rimligt att fastställa att bostaden utgjorde tjänsteställe i förhållande till samtliga anställningar, dvs. även för den anställning där arbetet utfördes enbart i en viss butik.

Idrottsdomare

Frågan hur tjänstestället för idrottsdomare ska bestämmas har tidigare varit oklar. Det finns ett flertal kammarrättsdomar med skiftande utgång, vilket förklaras med att domstolarna har gjort olika bedömningar när det gäller vem som ska anses vara domarnas uppdragsgivare.¹⁴ HFD har dock genom ett avgörande den 16 december 2015 (mål nr 7004–7007-14) bringat viss klarhet i frågan. Frågan i målet var om de idrottsföreningar som hade arvoderat en viss domare skulle anses som uppdragsgivare, och att varje uppdrag således skulle bedömas för sig, eller om det centrala förbundet som tillsatte domarna skulle anses som uppdragsgivare i förhållande till samtliga domaruppdrag. HFD ansåg att det av utredningen framgick att det var de lokala föreningarna som hade betalat och slutligen stått för ersättningarna för uppdragen som domare, och att domaren därmed fick anses ha utfört sina domaruppdrag i egenskap av uppdragstagare åt de olika föreningarna. Domaren skulle därmed anses ha sitt tjänsteställe på den plats där respektive match hade spelats.

Näringsverksamhet

Frågan om var tjänstestället är beläget har betydelse även inom ramen för inkomstslaget näringsverksamhet. Nedan redogörs för ett urval av avgöranden där tjänsteställets fastställande inom ramen för den skattskyldiges bedrivna näringsverksamhet aktualiserats.

Kammarrätten i Stockholm har i en dom den 23 januari 2013¹⁵ prövat rätten till avdrag för resekostnader i näringsverksamhet. Den skattskyldige var bosatt i Västerås och lade ned 96 timmar för resor till och från sina fastigheter i Boliden, Yttermalung och Söderbärke. Förvaltningsrätten uttalade att det vid bedömningen av om resor från bostad till fastighet ska anses ingå i sysslorna i näringsverksamheten, måste bedömas vad som är näringsverksamhetens tjänsteställe. Enligt förvaltningsrätten var det klart att huvuddelen av arbetet skett på fastigheterna. Fastigheterna var följaktligen att betrakta som den skattskyldiges tjänsteställe varvid resorna till fastigheterna inte kunde anses hänförliga till näringsverksamheten. Kammarrätten instämde i förvaltningsrättens bedömning.

Kammarrätten i Jönköping har i en dom den 10 maj 2013¹⁶ prövat rätten till avdrag för resekostnader i näringsverksamhet. Den skattskyldige hade under 2009 gjort ett stort antal resor mellan bo-

¹⁴ Se exempelvis Kammarrättens i Jönköping dom den 2 november 2010 (mål nr 185-10), Kammarrättens i Göteborg dom den 7 mars 2013 (mål nr 2991-12) och Kammarrättens i Jönköping dom den 29 oktober 2014 (mål nr 2059–2062-14).

¹⁵ Mål nr 2299-12.

¹⁶ Mål nr 3952-12.

staden och en näringsfastighet för tillsyn och skötsel m.m. Efter det att en hyreshusfastighet anskaffades i slutet av 2009 hade den skattskyldige även gjort resor till den fastigheten för arbete med renovering m.m. Administrativt arbete hade utförts i bostaden, där även material och vissa redskap förvarats. Förvaltningsrätten konstaterade att det förhållandet att den skattskyldige under en del av året hade utfört arbete på två näringsfastigheter och att material och vissa redskap förvarats i bostaden, inte innebar att verksamheten ska anses ha bedrivits i bostaden. Även om visst arbete utförts i bostaden, får näringsverksamheten enligt förvaltningsrättens bedömning anses bedriven på respektive fastighet och resorna till fastigheterna ska då ses som s.k. arbetsresor och inte som resor i näringsverksamheten. Kammarrätten instämde i förvaltningsrättens bedömning att resorna inte kunde ses som resor i näringsverksamheten.

Kammarrätten i Jönköping har i en dom den 26 juni 2013¹⁷ prövat frågan om bilförmån i näringsverksamhet. Kammarrätten uttalade bl.a. följande. En egenföretagare som privat nyttjar en bil i näringsverksamheten ska påföras bilförmån enligt samma regler som gäller för löntagare. I inkomstslaget tjänst är det möjligt att ha flera anställningar eller uppdragsgivare och därmed flera tjänsteställen, vilket får betydelse för om resor ska betraktas som tjänsteresor eller arbetsresor. Motsvarande bör situationen bli om en enskild näringsidkare har flera verksamheter och dessa inte är integrerade med varandra.

Slutsatser och reflektioner

Utifrån sammanställningarna av Skatteverkets ställningstaganden och förvaltningsdomstolarnas praxis har vi försökt att dra några generella slutsatser när det gäller hur bestämmelserna om tjänsteställe bör tolkas för olika kategorier av anställda.

Flera arbetsgivare/uppdragsgivare

När det gäller personer med flera arbetsgivare/uppdragsgivare torde huvudregeln vara att tjänstestället ska bedömas för varje enskild anställning/uppdrag (RÅ 2007 ref. 42 och HFD 2013 ref. 19 I). Samtidigt visar praxis att frågan om vad som ska avses med anställning/uppdrag inte är helt klar. Avgörandena beträffande idrottsdomare visar exempelvis att olika bedömningar kan göras när det gäller att avgöra vem som ska anses som uppdragsgivare, och hur ett ”uppdrag” därmed ska avgränsas. HFD:s avgörande ger viss vägledning vad gäller just ishockeydomare, men avgörandet torde närmast ses som ett *in casu* avgörande. I sammanhanget kan även fallet beträffande lokalvårdaren noteras. I likhet med tolkfallet (HFD 2013 ref. 19 I) hade lokalvårdaren flera olika uppdragsgivare och utförde arbete på flera olika platser. Trots huvudregeln att tjänstestället ska fastställas för varje anställning/uppdrag, ansåg kammarrätten att endast ett tjänsteställe skulle fastställas för samtliga anställningar (i detta fall bostaden). Detta trots att lokalvårdaren i en av anställningarna enbart utförde arbetet på en viss plats. Kammarrätten synes således, till skillnad från vad HFD gjorde i tolkfallet, ha fäst avgörande vikt vid den skattskyldiges faktiska arbetssituation.

¹⁷ Mål nr 111-13.

En arbetsgivare/uppdragsgivare

När det gäller personer med en arbetsgivare/uppdragsgivare är utgångspunkten att tjänstestället ska bedömas utifrån förhållandena i den aktuella anställningen/uppdraget. Om det är fråga om en tidsbegränsad anställning som avser arbete på en viss plats utgör denna plats tjänsteställe, även om den anställda löpande har flera tidsbegränsade anställningar vid olika platser hos samma arbetsgivare. Om det i stället är fråga om en fast anställning kan växlande arbetsplatser föranleda att bostaden blir tjänsteställe. Det kan i detta avseende konstateras att kravet på "växlande" är relativt lågt. Exempelvis kan nämnas att i elektrikerfallet (HFD 2013 ref. 19 II) hindrade inte arbete på samma plats under "något år" att personen ansågs ha växlande arbetsplatser. I sammanhanget kan dock noteras att Skatteverket, när det gäller näringsidkare, anser att bedömningen ska avse en betydligt kortare period (jfr ställningstagandet avseende frilansade musiker).

Svårtolkad praxis

Utifrån Skatteverkets ställningstaganden och förvaltningsdomstolarnas praxis har vi även gjort några reflektioner. Den första reflektionen är att bedömningarna inte är helt konsekventa och i vissa avseenden svårtolkade. Som exempel kan nämnas att det är svårt att se några uppenbara skillnader mellan tolkfallet respektive domarfallen. Även i tolkfallet torde det kunna hävdas att tillsättningen sker "centralt" av en tolkförmedling, vilket varit av avgörande betydelse för att domarna fått tjänstestället i sina respektive bostäder. Det är heller inte möjligt att se någon uppenbar skillnad mellan tolkfallet och lokalvårdarfallet. Såväl anställningsförhållandena som arbetssituationerna synes ha varit likartade.

Anställningsformens betydelse

En annan reflektion är att den skattskyldiges anställningsform har tillmätts stor betydelse vid fastställande av tjänsteställe. Såväl Skatteverket som förvaltningsdomstolarna har uttalat att ett tjänsteställe ska fastställas för "varje anställning", trots att det inte finns något direkt stöd för detta i vare sig lagtext eller förarbeten. Vad som avses med "anställning" är dock något oklart. Från ett arbetsrättsligt perspektiv finns det två former av anställningar; tillsvidareanställning och tidsbegränsad anställning. Inom ramen för en tillsvidareanställning är det dock möjligt att ha anställda som endast arbetar vid behov och som får ersättning per arbetad timme. En person kan således vara tillsvidareanställd men arbeta under i princip identiska förhållanden som en person som löpande har flera tidsbegränsade anställningar för samma arbetsgivare. Enligt vår erfarenhet är det vidare relativt vanligt att de inblandade parterna inte ens känner till om det är fråga om en tillsvidareanställning eller tidsbegränsad anställning. Det är också svårt att finna något bärande skäl till varför skattskyldiga ska behandlas olika beroende på om det rör sig om en tillsvidareanställning eller en tidsbegränsad anställning. Det borde – i vart fall vid beskattningen – i stället vara de faktiska arbetsförhållandena som avgör var en person ska anses ha sitt tjänsteställe, vilket kammarrättsdomen avseende lokalvårdaren är ett exempel på.

Branschens betydelse

En avslutande reflektion är att Skatteverkets ställningstaganden och förvaltningsdomstolarnas bedömningar rörande fastställande av tjänsteställe oftast avser skattskyldiga inom vissa specifika branscher såsom idrottsdomare, tolkar, bemanningspersonal m.m. För de skattskyldiga som inte tillhör någon av dessa branscher blir fastställandet av tjänstestället mer osäkert. Ett annat problem med att bedömningarna är branschorienterade är att Skatteverkets och förvaltningsdomstolarnas bedömningar riskerar att bli kategoriska och inte ta hänsyn till de variationer som naturligen förekommer inom respektive bransch.

Svårt att hitta röd tråd

Sammanfattningsvis anser vi att det utifrån Skatteverkets ställningstaganden och förvaltningsdomstolarnas praxis är svårt att hitta någon röd tråd i bedömningarna. Såsom bestämmelserna tillämpats kan personer med i princip identiska arbetsförhållanden, innefattande varierande arbetsplatser sett över en längre tid, behandlas på olika sätt beroende på anställningsform, branschtillhörighet m.m.

När det gäller fastställandet av tjänsteställe för näringsidkare är det ännu svårare att dra några generella slutsatser. Vidare saknas vägledande prejudikat. Skatteverket och kammarrätterna synes anse att näringsidkare, liksom anställda, kan ha flera tjänsteställen. Så synes vara fallet om det är fråga om verksamheter som är helt skilda från varandra och av olika art. I sådana fall finns det ett tjänsteställe för varje verksamhet. Motsatsvis gäller att om verksamheterna är ”integrerade med varandra” är det bara fråga om ett tjänsteställe, vilket vid växlande arbetsplatser bör vara bostaden. Dock anger Skatteverket i ställningstagandet avseende frilansande musiker att om arbetet är förlagt till samma plats under längre period än en vecka ska denna plats anses utgöra tjänsteställe, trots att den verksamhet en musiker bedriver på olika platser svårligen kan anses vara av olika art. Skatteverkets ställningstagande torde således innebära att en frilansande musiker kan ha flera tjänsteställen inom ”samma” verksamhet.

För mer information:

Gabriella Sebardt gabriella.sebardt@almea.se

Kerstin Nyquist kerstin.nyquist@svensktnaringsliv.se

Producerad av Svenskt Näringsliv AB och Almega AB i samarbete.

Tryckt av: Almega AB, Box 555 45, 102 04 Stockholm