

HFD 2013 ref. 19

Arbetsgivaravgifter – (II); Inkomst av tjänst – (I); Inkomstskatt (I)

Fråga om tjänsteställe för tolk med flera olika uppdragsgivare (I) och elektriker i bemanningsföretag med växlande arbetsplatser i en och samma anställning (II). Inkomsttaxering 2009 respektive arbetsgivaravgifter för redovisningsperioden december 2008.

Lagrum:

12 kap. 8 § inkomstskattelagen (1999:1229)

I.

F.A. hade arbetat som tolk sedan 1989 i Göteborg eller dess kranskommuner. I sina inkomstdeklarationer hade hon redovisat resor mellan bostaden och olika arbetsplatser som arbetsresor. F.A. ville att arbetsresorna skulle betraktas som tjänsteresor och begärde därför omprövning hos Skatteverket.

Skatteverket beslutade den 30 november 2010 i olika omprövningsbeslut för taxeringsåren 2005–2009 att inte ändra F.A:s arbetsresor till tjänsteresor.

F.A. överklagade Skatteverkets omprövningsbeslut hos förvaltningsrätten och yrkade att hon skulle medges avdrag för tjänsteresor i stället för arbetsresor. Hon åberopade Kammarrätten i Jönköpings dom i mål nr 398-10 där domstolen meddelat att tolkens resor till och från olika uppdragsställen skulle betraktas som tjänsteresor. Vidare åberopade hon ett äldre mål från Kammarrätten i Göteborg där domstolen betraktade tolkens resor till och från olika uppdrag som tjänsteresor och inte som arbetsresor.

Förvaltningsrätten i Göteborg (2011-03-14, ordförande Dunnington) yttrade, såvitt nu är i fråga: Tillämpliga bestämmelser – I 12 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, stadgas bl.a. följande. Utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster ska dras av som kostnad om inte något annat anges i detta kapitel eller i 9 eller 60 kap. Av 9 kap. 2 § IL följer att avdragsrätt inte föreligger för personliga levnadskostnader och liknande utgifter. Utgifter för tjänsteresor med egen bil ska, enligt 12 kap. 5 § IL, dras av med visst belopp. – Enligt 12 kap. 2 § 1 IL ska utgifter för tjänsteresor dras av utan någon beloppsmässig begränsning. – Skäliga utgifter för resor mellan bostaden och arbetsplatsen (arbetsresor) dras av, om arbetsplatsen ligger på ett sådant avstånd från den skattskyldiges bostad att han behöver använda något transportmedel (jfr 12 kap. 26 § IL). – Vidare ska utgifter för arbetsresor med egen bil dras av om avståndet mellan bostaden och arbetsplatsen är minst fem kilometer och det klart framgår att den skattskyldige genom att använda egen bil i stället för allmänna transportmedel regelmässigt gör en tidsvinst på sammanlagt minst två timmar (12 kap. 27 § IL). – Enligt

12 kap. 2 § tredje stycket IL ska utgifter för resor mellan bostaden och arbetsplatsen enligt 26–27 §§ dras av bara till den del kostnaderna under beskattningsåret sammanlagt överstiger ett visst belopp. – Tjänstestället är den plats där den skattskyldige utför huvuddelen av sitt arbete. Utförs detta 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. 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 (12 kap. 8 § IL). – Tjänsteresor eller resor till och från arbetet – För att avgöra om F.A:s resor är tjänsteresor eller resor till och från arbetet måste bestämmas var hon under de aktuella beskattningsåren hade sitt tjänsteställe. – Av rättspraxis följer att bestämmelsen om tjänsteställe för anställda inom byggnads- och anläggningsbranschen, eller därmed jämförliga branscher, har karaktären av undantagsregel för situationer där en anställds arbetsvillkor är sådana att ett tjänsteställe inte kan fastställas i enlighet med någon av de föregående bestämmelserna. Enligt Regeringsrätten bör regeln om att bostaden utgör tjänstestället 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 (jfr RÅ 2007 ref. 72). – Att vara kontakttolk innebär att tolken inte är fast knuten till en arbetsplats utan att tolken förflyttar sig mellan olika uppdrag. Denna yrkesbeskrivning stämmer väl överens med den redogörelse av arbetets beskaffenhet som F.A. lämnat. Hon är inte anställd av en särskild tolkförmedling, utan arbetar som uppdragstagare. – Det finns, enligt förvaltningsrättens bedömning, inga uppgifter i målet som visar att F.A. utför huvuddelen av sitt arbete på någon viss plats, att hon hämtar och lämnar arbetsmaterial på någon särskild plats eller att hon förbereder och avslutar arbetsdagen på någon bestämd plats. – Det går inte – över tid – att fastställa F.A:s tjänsteställe till viss eller vissa platser där hon utför sina tolkuppdrag eftersom dessa varierar. F.A. kan därför inte anses ha sitt tjänsteställe på plats där hon utför sina tolkuppdrag. Förvaltningsrätten noterar i detta sammanhang att tolkar regelmässigt – vid tillämpning av tolktaxan – inte anses ha tjänsteställe i domstolar vid tolkuppdrag (jfr t.ex. RH 2008:75). F.A:s arbetsförhållanden får därmed anses vara sådana att det framstår som rimligt att med tillämpning av undantagsbestämmelsen i 12 kap. 8 § IL fastställa hennes bostad som hennes tjänsteställe (jfr Kammarrätten i Stockholms domar den 1 juli 2010 i mål nr 2275-09 och 2276-09 samt Kammarrätten i Jönköpings domar den 18 oktober 2010 i mål nr 397-10 och 398-10). Att F.A. har sitt arbetsmaterial i hemmet och dessutom utför en del av sitt arbete där, stöder ytterligare en sådan slutsats. – För en skattskyldig som har bostaden som sitt tjänsteställe utgör resor från bostaden till de olika arbetsplatserna tjänsteresor, och utgifter för dessa resor får dras av. F.A. är därmed berättigad till avdrag för de utgifter hon under taxeringsåren 2005–2010 har haft för resorna mellan bostaden och de olika arbetsplatserna som tjänsteresor. Det får ankomma på Skatteverket att närmare pröva rätten i övrigt till yrkade avdrag. – Med bifall till överklagandet i denna del förklarar förvaltningsrätten att F.A. är berättigad till avdrag för kostnader för tjänsteresor i arbetet som

kontakttolk. Förvaltningsrätten visar målet åter till Skatteverket för prövning av avdragens storlek.

Skatteverket överklagade hos kammarrätten och yrkade att de aktuella reseavdragen skulle bedömas avse arbetsresor i stället för tjänsteresor till följd varav verkets beslut skulle fastställas. Skatteverket anförde bl.a. följande. Förvaltningsrätten har felaktigt fastställt ett enda tjänsteställe för F.A:s samtliga anställningsuppdrag som tolk. Lagtextens utformning i kombination med förarbeten och praxis talar tydligt för att ett tjänsteställe ska fastställas för varje anställning eller uppdrag för sig. En person som har flera anställningar eller uppdrag på olika platser har olika tjänsteställen. Alternativet att ett visst tjänsteställe ska fastställas för varje skattskyldig och som skulle gälla alla dennes anställningar eller uppdrag, skulle få långtgående och svåröverskådliga konsekvenser. Tillfälliga tolkuppsdrag kan inte sägas utföras under förflyttning eller på arbetsplatser som hela tiden växlar, utan utförs regelmässigt på det ställe dit uppdragsgivaren kallat tolken. Det är i denna lokal arbetet utförs och den bör då utgöra tjänstestället för uppdraget. Den omständigheten att tolken kan utföra vissa förberedelser eller avslutande administration i sin bostad bör inte medföra att bostaden blir tjänstestället. Till skillnad från vad som är regel i byggnads- och anläggningsbranschen anställs F.A. för respektive uppdrag och då ska också ett tjänsteställe fastställas för varje uppdrag. Enligt verkets uppfattning är tjänstestället den lokal där tolkarbetet utförs. Resa till och från sådant uppdrag utgör resa till och från arbetet enligt 12 kap. 26 § IL och inte tjänsteresa enligt 5 § samma kapitel.

F.A. ansåg att kammarrätten skulle avslå Skatteverkets överklagande.

Kammarrätten i Göteborg (2012-05-30, Bodin, Öhvall, referent, Classon) yttrade, såvitt nu är i fråga: När det gäller frågan om resorna ska bedömas som tjänsteresor eller arbetsresor instämmer kammarrätten i förvaltningsrättens bedömning. – Kammarrätten avslår Skatteverkets överklagande.

Skatteverket överklagade kammarrättens dom avseende inkomsttaxering 2009 (mål nr 3345-11) och yrkade att Högsta förvaltningsdomstolen i denna del skulle fastställa verkets omprövningsbeslut. Skatteverket anförde bl.a. följande. Enligt 12 kap. 8 § IL ska tjänsteställe fastställas för varje anställning eller uppdrag för sig. En person som har flera anställningar eller uppdrag på olika platser har därmed olika tjänsteställen. F.A. har regelmässigt fullgjort tolkuppsdrag hos olika tillfälliga uppdragsgivare. Tjänstestället bör för varje sådant uppdrag anses vara den lokal där tolkarbetet utförts. Hennes resor utgör därför resor till och från respektive arbetsplats och inte tjänsteresor. Den omständigheten att hon förberett uppdragen i sin bostad och utfört viss administration där bör inte föranleda annan bedömning.

F.A. ansåg att överklagandet skulle avslås.

Högsta förvaltningsdomstolen (2013-04-26, Jermsten, Nord, Saldén Enérus, Silfverberg, Bull) yttrade:

Skälen för avgörandet

F.A. har under flera år arbetat som tolk. Tolkuppdrag har förmedlats till henne genom en eller flera tolkförmedlingar och har utförts åt olika tillfälliga uppdragsgivare i Göteborgs kommun och i grannkommunerna. F.A. har företagit bilresor mellan bostaden och de olika platser där arbetet utförts. I bostaden har hon förberett uppdragen och skött det administrativa arbete som dessa medfört. Ersättningen för uppdragen har vid inkomsttaxeringen tagits upp under inkomst av tjänst.

Frågan i målet är om F.A. ska anses ha haft sitt tjänsteställe i bostaden eller på de olika platser där tolkuppdragen utförts. Frågan har avgörande betydelse för om hennes resor ska betraktas som tjänsteresor eller resor till och från arbetsplatserna.

Enligt 12 kap. 8 § IL är tjänstestället den plats där den skattskyldige utför huvuddelen av sitt arbete. Utförs detta 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. 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. För riksdagsledamöter, reservofficerare samt nämndemän, jurymän och andra liknande uppdragstagare i allmän domstol, allmän förvaltningsdomstol, hyresnämnd, skattenämnd eller arrendenämnd anses bostaden som tjänsteställe.

Ett tjänsteställe ska bestämmas för varje anställning eller uppdrag för sig. Den som utför arbete åt flera arbets- eller uppdragsgivare på olika ställen kan därmed ha flera tjänsteställen (jfr R79 1:93). I allmänhet är tjänstestället den plats där arbetet i respektive anställning eller uppdrag utförs men om huvuddelen av detta arbete utförs i bostaden utgör den tjänstestället.

Högsta förvaltningsdomstolen gör följande bedömning.

Som framgår av 12 kap. 8 § IL ska bostaden anses som tjänsteställe för vissa särskilda yrkeskategorier. För nämndemän och vissa andra uppdragstagare i domstolar och nämnder infördes denna regel 1997. Under remissbehandlingen hade framförts att även domstolstolkar borde omfattas av de nya bestämmelserna men regeringen ansåg att det inte fanns tillräckligt underlag för en sådan utvidgning (prop. 1996/97:133 s. 55). Någon lagreglering av tolkars tjänsteställen infördes därför inte. Vid bestämmandet av vad som utgör tjänsteställe för tolkar får därför de allmänna reglerna i 8 § tillämpas.

Såvitt framgår av utredningen har F.A. utfört sina tolkuppdrag i egenskap av uppdragstagare åt de olika tillfälliga uppdragsgivare som anlitat henne för uppdragen. Även om vissa förberedelser och administrativa uppgifter utförts i bostaden har inte annat framkommit än att uppdragen huvudsakligen utförts hos uppdragsgivarna.

Mot denna bakgrund har F.A:s uppdragsförhållanden varit sådana att hon i respektive uppdrag ska anses ha haft sitt tjänsteställe på den plats där uppdraget har utförts. Det innebär att de i målet aktuella resorna inte ska anses som tjänsteresor utan som resor mellan bostaden och arbetsplatserna.

Skatteverkets överklagande ska därför bifallas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen upphäver kammarrättens och förvaltningsrättens domar avseende inkomsttaxeringen 2009 och fastställer Skatteverkets omprövningsbeslut den 30 november 2010.

II

Tedelekro AB (bolaget), som bedrev konsultverksamhet inom elektronik och el, hade fast anställda elektriker som utförde uppdrag hos olika kunder. Uppdragens längd kunde variera från någon månad till något år. Enligt anställningsavtalen började och slutade arbetstiden hos kunden och bostaden var att anse som tjänsteställe. Elektrikerna erhöll bilersättning för resorna mellan bostaden och kundföretaget. Under år 2008 betalade bolaget 493 041 kr i skattefri bilersättning till femton elektriker. Efter revision hos bolaget beslutade Skatteverket i omprövningsbeslut den 16 februari 2010 att höja bolagets underlag för arbetsgivaravgifter med 493 041 kr avseende utbetald bilersättning för redovisningsperioden december 2008 samt att påföra skattetillägg. Som skäl angavs bl.a. följande. Det hade framkommit att flertalet av elektrikerna under beskattningsåret 2008 endast utfört arbete åt en och samma kund. Sett ur ett längre perspektiv hade rörligheten mellan de olika kundföretagen inte varit så stor att elektrikernas tjänsteställen varit hos kundföretagen. Genom att inte ta upp löneförmånerna i underlaget för arbetsgivaravgifter i skattedeklarationerna hade bolaget lämnat oriktig uppgift som medförde grund för skattetillägg. Felaktigheten framstod dock som ursäktlig med hänsyn till uppgiftens art och det var oskäligt att ta ut fullt skattetillägg. Skattetillägget sattes ned till hälften.

Bolaget överklagade Skatteverkets omprövningsbeslut hos förvaltningsrätten och yrkade att det skulle beskattas i enlighet med inlämnade skattedekclarationer och att påfört skattetillägg skulle undanröjas. Som skäl anförde bolaget bl.a. följande. Bolaget kan inte byta tjänsteställe på anställda bara för att konjunkturen, och därmed rörligheten, förändras under ett enskilt år. Detta är inte heller förenligt

med gällande kollektivavtal. Om man skulle basera bedömningen på de tio senaste veckorna i stället för år 2008 så framgår att 80 procent av personalen har bytt kundföretag under perioden – så mycket som 60 procent har bytt kund flera gånger. Till stöd för sin inställning att de anställda ska anses ha sitt tjänsteställe i bostaden hänvisade bolaget till Skatteverkets ställningstagande den 4 juli 2005 (dnr 130367729-05/111) angående tjänsteställe för personal med växlande arbetsplatser.

Skatteverket vidhöll sin inställning.

Förvaltningsrätten i Malmö (2010-10-07, ordförande Dreifaldt) yttrade, såvitt nu är i fråga: Utbetalad reseersättning till anställda och vice VD – Bolaget har under år 2008 betalat ut skattefri reseersättning till sina anställda och till vice VD. Frågan som förvaltningsrätten först har att ta ställning till är om reseersättningen i stället ska anses utgöra lön och därmed ingå i underlaget för arbetsgivaravgifter. En förutsättning för att skattefri reseersättning ska kunna utgå är att den anställde företar en resa i tjänsten utanför den vanliga verksamhetsorten. Avgörande för den förevarande bedömningen är därför var bolagets anställda och vice VD ska anses ha sin vanliga verksamhetsort, och därmed tjänsteställe. – Huvudprincipen enligt 12 kap. 8 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, vad gäller tjänsteställe är att detta utgörs av den arbetsplats där en person utför huvuddelen av sitt arbete. Undantag från principen har gjorts vad avser vissa grupper av personer som har ansetts ha sitt tjänsteställe i bostaden. Bland dessa återfinns bl.a. tillsvidareanställda hos bemanningsföretag som kontinuerligt står till sin arbetsgivares förfogande för att bli utsända på tillfälliga uppdrag. Om den anställde däremot i all väsentlighet har arbetet förlagt till samma arbetsplats bör denna anses som tjänsteställe, även om arbetet för kortare perioder har bedrivits på andra platser (se RÅ 2007 ref. 72). – Av utredningen framgår att huvuddelen av bolagets anställda har utfört arbete hos en och samma kund under år 2008; fyra av de anställda har haft två olika arbetsplatser. Enligt anställningsavtalen börjar och slutar de anställda sin arbetstid på plats hos respektive kund. – Med hänsyn till att det arbete som de anställda utfört under den för prövningen aktuella perioden – vilken omfattar en längre tid – i all väsentlighet varit förlagt till samma arbetsplats, ska de anses ha haft sitt tjänsteställe hos respektive kundföretag och inte i bostaden. När det gäller bolagets vice VD framgår av utredningen att hon har ett eget kontor i verksamhetslokalen i Malmö och att regelbundna resor företagits mellan kontoret och hemmet. Förvaltningsrätten anser därför att hennes tjänsteställe ska bestämmas till verksamhetslokalen. – Vid denna bedömning avser utbetalad reseersättning till anställda och bolagets vice VD resor till och från arbetet och inte tjänsteresor. Ersättningen ska därför anses utgöra lön, vilken ska ingå i underlaget för arbetsgivaravgifter. – – – Skattetillägg – Enligt 15 kap. 1 § skattebetalningslagen (1997:483), SBL, tas skattetillägg ut om skattskyldig på något annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat en uppgift till ledning för taxeringen och uppgiften befinns oriktig. Enligt 10 § samma kapitel ska den skattskyldige befrias från skattetillägg bl.a. om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig med hänsyn till uppgiftens art

eller någon annan särskild omständighet, eller om det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut skattetillägg. – Genom att inte redovisa ovan angivna löner och förmåner i inlämnade skattedeclarationer har bolaget lämnat en oriktig uppgift. Med hänsyn till oklarheterna i fråga om tillämpningen av reglerna om tjänsteställe finner förvaltningsrätten dock att felaktigheten till viss del får anses ursäktlig. Skäl för att sätta ned skattetillägget utöver vad Skatteverket gjort i det överklagade beslutet har inte kommit fram enligt förvaltningsrättens mening – Överklagandet ska således avslås i sin helhet. – Förvaltningsrätten avslår överklagandet.

Bolaget överklagade förvaltningsrättens dom hos kammarrätten och yrkade att avgiftsunderlaget skulle sättas ned med 493 041 kr avseende utbetalda bilersättningar till elektriker samt att skattetillägget skulle undanröjas. Vidare yrkade bolaget ersättning för kostnader i kammarrätten. Bolaget anförde bl.a. följande. Bolaget bedriver konsultverksamhet inom elbranschen och har regelmässigt ett flertal kunder som växlar mellan åren. Det går i princip aldrig att fastställa att en anställd huvudsakligen ska arbeta hos en viss kund i anställningen hos bolaget och således ska ha sitt tjänsteställe hos den kunden. År 2008 var ett avvikande år för bolagets verksamhet sett över en längre tid. Av olika skäl tjänstgjorde flertalet anställda detta år hos ett kundföretag även om fyra av de femton anställda tjänstgjorde hos två kundföretag. För såväl tidigare som senare år har anställda tjänstgjort hos flera olika kundföretag och det finns därför ingen grund att hävda att de anställda ska ha sitt tjänsteställe hos det kundföretag där de arbetade under år 2008. Den dominerande delen av uppdragen är högst en eller två månader långa. De flesta av de berörda anställda har haft flera kunduppdrag under anställningstiden hos bolaget och det går inte att fastställa att de ska anses ha haft sitt tjänsteställe hos en specifik kund. Bolaget åberopade en sammanställning över kunder för de anställda.

Skatteverket ansåg att överklagandet och yrkandet om ersättning för kostnader i kammarrätten skulle avslås.

Kammarrätten i Göteborg (2011-08-25, Grankvist, Fröberg, referent, Ljung) yttrade: Bolaget har i kammarrätten åberopat en sammanställning över kunder för de anställda även för tiden före och efter år 2008. Sammanställningen visar enligt kammarrättens bedömning inte att kundföretagen för respektive anställd varierat i den omfattning att de under aktuellt beskattningsår ska anses ha haft sitt tjänsteställe i bostaden. På grund härav och då kammarrätten också instämmer i förvaltningsrättens bedömning av skattetilläggsfrågan ska överklagandet avslås. – Vid denna utgång saknas skäl att bevilja ersättning för kostnader i kammarrätten. – Kammarrätten avslår överklagandet och yrkandet om ersättning för kostnader i kammarrätten.

Bolaget överklagade kammarrättens dom hos Högsta förvaltningsdomstolen och yrkade att underlaget för arbetsgivaravgifter skulle sättas ner med belopp som motsvarade utbetalda bilersättningar till

elektrikerna T.C., A.I., N.B., J.H., K.K., T.L. och H.L. Beträffande P.R. begränsas yrkandet till att avse utbetald bilersättning för fjärde kvartalet 2008. Bolaget yrkade även att skattetillägget skulle justeras i motsvarande mån. Bolaget anförde bl.a. följande. Bolaget har betalat ut bilersättningar för tjänsteresor till anställda elektriker. Utbetalningarna till de nu aktuella elektrikerna har skett helt i överensstämmelse med den praxis som följer av RÅ 2007 ref. 72 och Skatteverkets ställningstaganden om tjänsteställe för servicetekniker och tjänsteställe för personal med växlande arbetsplatser. Trots detta har bolaget påförts såväl arbetsgivaravgifter som skattetillägg. Samtliga åtta elektriker som nu är föremål för prövning har haft flera uppdragsgivare. Längden på uppdragen har varit normalt högst 1–2 månader, men uppdragsgivaren har därefter ofta förlängt uppdragen. Samtliga får anses ha haft bostaden som tjänsteställe.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Bolagets anställda har alla haft fasta anställningar som konsulter inom elektronikbranschen och har i sina respektive anställningar hos arbetsgivaren utfört arbete hos en, eller i flertalet fall olika, uppdragsgivare. De anställda elektrikerna har haft högst varierande förhållanden, både när det gäller hur lång tid de huvudsakligen arbetat på den aktuella arbetsplatsen och orsakerna till att de i vissa fall kommit att bli stadigvarande knutna till en viss arbetsplats. Detta påverkar även bedömningen av om huvudregeln eller den alternativa regeln för ”byggnads- och anläggningsbranschen och liknande branscher” ska tillämpas. Uppdragen har varierat i längd från mycket kortvariga till pågående under flera år, och i vissa fall hela anställningstiden. Under 2008 har huvuddelen av arbetet faktiskt utförts vid respektive uppdragsgivares arbetsplats. Respektive arbetsplats kan därmed hävdas utgöra tjänsteställe i enlighet med huvudregeln i 12 kap. 8 § första stycket IL.

Högsta förvaltningsdomstolen (2013-04-26, Jermsten, Nord, Saldén Enérus, Silfverberg, Bull) yttrade:

Skälen för avgörandet

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Frågan i målet gäller om åtta av bolagets anställda elektriker har haft sina tjänsteställen hos respektive kundföretag. Frågan har avgörande betydelse för om den ersättning som betecknats som reseersättning ska behandlas som avgiftsfri kostnadsersättning eller som lön och ingå i underlaget för arbetsgivaravgifter.

Enligt 12 kap. 8 § första stycket IL är tjänstestället den plats där den skattskyldige utför huvuddelen av sitt arbete. Utförs detta 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.

Av 12 kap. 8 § andra stycket IL 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. Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2007 ref. 72 uttalat att bestämmelsen har karaktär av undantagsregel för situationer där en anställds arbetsvillkor är sådana att ett tjänsteställe inte kan fastställas i enlighet med någon av de föregående bestämmelserna.

Bolaget bedriver konsultverksamhet i elbranschen och hyr ut elektriker till olika kundföretag. De anställda elektrikererna har haft fasta anställningar och de ska enligt anställningsvillkoren utföra konsultuppdrag hos olika kunder. Ingen elektriker har anställts för att arbeta hos en specifik kund. Uppdragen hos kunderna har varit tidsbegränsade men de har förlängts i vissa fall. Längden på uppdragen har därför varierat från några månader upp till något år. Vid en sammantagen bedömning finner Högsta förvaltningsdomstolen att bolagets verksamhet har bedrivits under villkor som är jämförbara med byggnads- och anläggningsbranschen.

Högsta förvaltningsdomstolen uttalade vidare i RÅ 2007 ref. 72 att regeln i 12 kap. 8 § andra stycket IL bör tillämpas när en anställd inom ramen för en och samma anställning utför arbete på flera arbetsplatser och det därmed, sett över en längre tid, föreligger svårigheter att avgöra var en anställd har sitt tjänsteställe. Det bör därför tas ställning till om sådana svårigheter föreligger i fråga om de anställda i det nu aktuella målet.

Av utredningen i målet framgår följande. T.C. som började sin anställning 2004 hade bytt arbetsplats sju gånger före utgången av 2008. H.L. hade under åren 2006–2008 arbetat på fyra olika arbetsplatser. A.I. började 2007 och hade fram till utgången av 2008 haft fem olika arbetsplatser. J.H. som också började 2007 hade under samma tidsperiod haft tre arbetsplatser. P.R., anställd sedan 2004, hade under 2008 avslutat ett längre uppdrag hos en kund och påbörjade under det sista kvartalet ett nytt kortare uppdrag hos en annan kund. De nu nämnda elektrikerernas arbetsplatser får därmed anses ha växlat på ett sådant sätt att det föreligger svårigheter att avgöra var de haft sina tjänsteställen. Bostaden ska därför anses som tjänsteställe.

N.B., K.K. och T.L., som började sina anställningar hos bolaget under 2008, har däremot inte bytt arbetsplats. Då det inte kan antas annat än att de i likhet med övriga elektriker har anställts för att utföra tidsbegränsade uppdrag hos olika kunder ska bostaden anses som tjänsteställe även för dem. Överklagandet ska således bifallas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen bifaller överklagandet och sätter ner avgiftsunderlaget för redovisningsperioden december 2008 med belopp motsvarande under året utbetalda bilersättningar i enlighet med vad som anges i skälen för avgörandet. Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer skattetillägget till den del det belöper på nämnda bilersättningar.

Mål nr 3999-12 (I) och 6692-11 (II), föredragande Magnander

Rättsfall: R79 1:93; RÅ 2007 ref. 72 och RÅ 2008 not. 45.

Litteratur: prop. 1996/97:133 s. 53–55; SOU 1999:94 s. 117–124.