

KARL-JOHAN NÖRKLIT &amp; LYNDA ONDRASEK OLOFSSON

## Fastställande av tjänsteställe – oklar reglering och spretig praxis

*Skatteverket har i ett pressmeddelande den 27 januari 2015 meddelat att verket avser att granska hur bemanningsföretag redovisar traktamenten och förmåner. Av Skatteverkets pressmeddelande den 17 februari 2015 framgår att denna granskning bl.a. innefattar fastställande av tjänsteställe. Skatteverkets granskning tangerar en fråga som vi har följt med stort intresse under en längre tid. Vår erfarenhet är att det kan vara förenat med svårigheter att fastställa en anställds tjänsteställe, vilket delvis beror på att lagtexten är otydlig och delvis på att praxis på området är spretig och i vissa avseenden svårtolkad. Detta är problematiskt eftersom en felaktig bedömning kan medföra stora konsekvenser för såväl arbetsgivare som anställda. Denna artikel belyser rättsområdet samt redogör för hur Skatteverkets uppfattning och förvaltningsdomstolarnas praxis har utvecklats under årens lopp. Avslutningsvis dras några slutsatser av denna utveckling. Fokus kommer att ligga på fastställande av tjänsteställe för personer med växlande arbetsplatser.*

### 1 INLEDNING

Huvudregeln vid inkomsttaxeringen är att avdrag inte får göras för den skattskyldiges levnadskostnader och liknande utgifter.<sup>1</sup> Undantag gäller dock för ökade levnadskostnader vid tjänsteresor och vid tillfälligt arbete på annan ort eller vid dubbel bosättning. Bestämmelserna om avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresor, tillfälligt arbete på annan ort och dubbel bosättning finns i 12 kap. 6–22 §§ inkomstskattelagen (1999:1229), 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.

<sup>1</sup> 9 kap. 2 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229).

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. Däri anges att utgifter för tjänsteresor med egen bil respektive förmånsbil ska dras av med vissa angivna belopp.

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. Bestämmelserna medför nämligen att arbetsgivare, under vissa förutsättningar, har möjlighet att utge traktamente, logiersättning och reseersättning utan att dessa betalningar ligger till grund för skatteavdrag och sociala avgifter. Om arbetsgivare däremot utger ersättning till anställda som omfattas av reglerna om tillfälligt arbete på annan ort eller dubbel bosättning betraktas ersättningen som lön och ligger till grund för såväl skatteavdrag som sociala avgifter, trots att den anställde kan ha rätt till avdrag med motsvarande belopp enligt bestämmelserna i 12 kap. IL.

Vad som avses med *tjänsteresa* är inte definierat i lagtexten. Normalt torde dock avses att arbetsgivaren beordrar den anställde att företa en resa för att utföra arbete för arbetsgivarens räkning på en viss plats.<sup>2</sup> För att den anställde 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.

Även om det i lagtexten inte finns någon direkt koppling mellan tjänsteresa och tjänsteställe, är fastställandet av var den skattskyldige har sitt tjänsteställe en avgörande faktor vid bedömningen av om det är fråga om en tjänsteresa eller ej.<sup>3</sup> Begreppet tjänsteställe har vidare betydelse för rätten till avdrag för utgifter för tjänsteresor med 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.<sup>4</sup> För att avgöra om det rör sig om en tjänsteresa är det således nödvändigt att fastställa var den anställde har sitt tjänsteställe.

2 Se SOU 1999:94 s. 110 ff.

3 Se SOU 1999:94 s. 106.

4 Jfr SOU 1999:94 s. 108.

## 2 BESTÄMMELSER OM TJÄNSTESTÄLLE

### 2.1 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.<sup>5</sup> 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.<sup>6</sup>

### 2.2 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 avgör möjligheten för arbetsgivaren att utge ”skattefritt” traktamente och logiersättning. 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 ”skattefritt” ersätta den anställda med traktamente och kostnader för logi.

I tabellen nedan åskådliggörs arbetsgivarens kostnad för att ersätta en anställd för ökade levnadskostnader beroende på om den anställda bedöms vara på tjänsteresa eller ej. I tabellen har vi utgått ifrån att den anställda arbetar 20 arbetsdagar på den aktuella arbetsorten och att arbetsgivaren utger traktamente enligt schablon för tjänstresor, 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 (förutsatt

<sup>5</sup> Se prop. 1989/90:110, del 1, s. 353.

<sup>6</sup> Se SOU 1999:94 s. 106.

att den anställda i stället får avdrag enligt reglerna om tillfälligt arbete på annan ort, dvs. med 50 procent av ett maximibelopp).

	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 trakta- mente (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 arbetsorten. Om bostaden är att anse som tjänsteställe är nämligen samtliga resor som företas mellan bostaden och arbetsplatsen tjänsteresor, och arbetsgivaren kan ”skattefritt” ersätta den anställda för dessa resor med vissa schablonbelopp.

### 3 TOLKNING AV BEGREPPET TJÄNSTESTÄLLE

#### 3.1 Inledning

Begreppet tjänsteställe har som framgått ovan stor betydelse för arbetsgivare och anställda. Det är därför besvärande att bedömningen av vad som ska anses utgöra tjänsteställe är komplicerad. Detta gäller särskilt i de fall då 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.

### 3.2 Skatteverkets ställningstaganden

I ett ställningstagande den 4 juli 2005<sup>7</sup> avseende *tjänsteställe för personal med växlande arbetsplatser* har Skatteverket uttalat att för vissa fast anställda vid bemanningsföretag, liksom fast anställda vid företag som arbetar under förhållanden liknande de som råder vid bemanningsföretagen, är bostaden tjänsteställe. Det kräver dock att arbetsplatserna hela tiden växlar och att arbetstagaren står till arbetsgivarens förfogande även under uppehåll mellan uppdragen. Skatteverket har vidare uttalat att för fast anställda vid bemanningsföretag eller liknande som anställs för att upprätthålla en viss funktion vid ett kundföretag är arbetsplatsen vid kundföretaget tjänsteställe. Slutligen har Skatteverket uttalat att när personer anställs av bemanningsföretag eller liknande för att under anställningstiden utföra arbete vid en viss angiven arbetsplats, utgör denna plats tjänsteställe.

I ett ställningstagande den 24 april 2008<sup>8</sup> 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 anlitate 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.

I ett ställningstagande den 15 juni 2009<sup>9</sup> 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

7 Dnr 130 367729-05/111.

8 Dnr 131 349547-08/111.

9 Dnr 131 375101-09/111.

enligt Skatteverket på tjänsteresa när han inte befinner sig på den ort där han har sitt tjänsteställe.

I ett ställningstagande den 22 mars 2010<sup>10</sup> 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.

Skatteverket har även lämnat två ställningstaganden som avser fastställande av tjänsteställe i inkomstslaget näringsverksamhet. I det första ställningstagandet, den 7 juni 2005<sup>11</sup> 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 2008<sup>12</sup> 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.

### 3.3 Praxis avseende tjänsteställe

Frågan om var tjänstestället är beläget har även 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.

I RÅ 2007 ref. 72<sup>13</sup> prövade HFD frågan hur tjänstestället ska fastställas för vissa *kärnkraftsarbetare*. HFD bekräftade i detta avgörande att for-

10 Dnr 131 908863-09/111.

11 Dnr 130 331754-05/111.

12 Dnr 131 574071-08/111.

13 Vi var ombud för den skattskyldige i detta mål.

muleringen ”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 en viss tid eller för ett visst projekt får tjänstestället bestämmas med hänsyn till förhållandena vid den aktuella anställningen.

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 elektrikererna 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.

Kammarrätten i Sundsvall har i en dom den 30 maj 2006<sup>14</sup> prövat frågan om tjänsteställe för en person anställd vid ett *bemanningsföretag*. Den anställde 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 anställde 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.

Kammarrätten i Stockholm har i en dom den 1 juli 2010<sup>15</sup> 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 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.

Frågan hur tjänstestället för idrottsdomare ska bedömas har varit föremål för prövning av kammarrätterna i ett flertal mål och med varierande utgång. Några av dessa mål redogör vi för nedan.

Kammarrätten i Jönköping har i en dom den 2 november 2010<sup>16</sup> prövat bl.a. huruvida reseersättning som en idrottsförening betalat till ishockeydomare skulle ingå i underlaget för arbetsgivaravgifter. Kammarrätten konstaterade att domarna hade tilldelats av Svenska Ishockeyförbundet men att annat inte framkommit än att ersättning för deras domaruppdrag

14 Mål nr 621-05.

15 Mål nr 2275–2276-09.

16 Mål nr 185-10.

hos föreningen i sin helhet hade betalats av föreningen. Annat hade heller inte framkommit än att domarna dömde matcher för flera olika föreningar under en säsong. Kammarrätten gjorde mot denna bakgrund bedömningen att föreningen var respektive domares uppdragsgivare, att varje match var ett uppdrag i sig och att domarnas tjänsteställe således var den plats där matchen spelades. Föreningens reseersättning till domarna skulle därför ingå i underlaget för arbetsgivaravgifter.

En annan bedömning blev det i Kammarrättens i Göteborg dom den 7 mars 2013<sup>17</sup> och Kammarrättens i Jönköping dom den 29 oktober 2014<sup>18</sup>, som avsåg en fotbolls- och innebandydomare respektive en ishockeydomare. Även i dessa fall tillsattes domaren centralt, och ersättningen betalades av respektive förening. Kammarrätterna synes dock i dessa fall ha ansett att uppdraget utfördes för de centrala förbundens räkning och att dessa således skulle ses som uppdragsgivare. Eftersom uppdragen hade utförts på flera olika ställen och det därmed, sett över en längre tid, förelåg svårigheter att avgöra var domarna hade sitt tjänsteställe, skulle bostaden anses som tjänsteställe. En liknande bedömning har gjorts av Kammarrätten i Sundsvall den 10 mars 2015.<sup>19</sup>

### 3.4 Slutsatser och reflektioner av Skatteverkets ställningstaganden och förvaltningsdomstolarnas praxis

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.

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 det finns undantag från denna huvudregel. Tre av avgörandena beträffande idrottsdomare visar nämligen att även om ersättningen till domarna betalades ut av de olika idrottsföreningarna, ansågs det centrala förbundet som uppdragsgivare och tjänstestället blev därmed bostaden. Det kan noteras att dessa avgöranden inte är förenliga med Skatteverkets ställningstagande avseende idrottsdomare, eftersom Skatteverket i ställ-

17 Mål nr 2991-12.

18 Mål nr 2059-2062-14.

19 Mål nr 2473-2477-14.

ningstagandet framhåller att en förutsättning för att bostaden ska anses som tjänsteställe är att idrottsdomaren är kontrakterad av idrottsförbundet och förbundet utger den *huvudsakliga delen* av ersättningen till domaren. Även beträffande lokalvårdaren blev bedömningen en annan. 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 arbetsituation.

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 anställde 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.

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 arbetsituationerna synes ha varit likartade.

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 så att de inblandade parterna inte alltid ens känner till om det är fråga om en tillsvidareanställning eller tidsbegränsad anställning. Vi kan heller inte se 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.

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.

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.

#### 4 AVSLUTANDE KOMMENTARER

Utgångspunkterna vid fastställande av tjänsteställe synes tämligen klara. Tjänstestället är som huvudregel den plats där den skattskyldige utför huvuddelen av sitt arbete. Om den skattskyldige utför huvuddelen av arbetet på samma plats sett över en längre tid ska denna plats vara att anse som tjänsteställe. Så långt är tillämpningen av bestämmelserna relativt okomplicerad. Svårigheterna uppstår när arbetet pågår en begränsad tid

på varje plats. Utgångspunkten är i en sådan situation att bostaden ska anses som tjänsteställe. Denna utgångspunkt har dock i den faktiska tillämpningen blivit långt mer komplicerad. Vår genomgång av Skatteverkets ställningstaganden och förvaltningsdomstolarnas praxis utvisar dels att bedömningarna i dessa situationer i vissa avseenden är oförutsägbara, dels att bedömningarna kan upplevas som orättvisa då skattskyldiga med likartade arbetsförhållanden bedöms olika.

Vi vill i detta sammanhang lyfta fram att svårigheterna med att fastställa ett tjänsteställe redan tidigare har uppmärksammats. Utredningen om ökade levnadskostnader m.m. (SOU 1999:94) hade bl.a. till uppdrag att redovisa hur dessa bestämmelser tillämpades i praktiken och vilka skattekonsekvenser bestämmelserna fick för olika yrkesgrupper. 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.<sup>20</sup>

Det kan nämnas att utredningen även tog upp frågan om hur tjänstestället ska bedömas för vissa yrkesgrupper, bl.a. de personer som kontinuerligt har kortvariga arbeten och uppdrag på annan ort (i likhet med exempelvis tolkfallet och domarfallen). Utredningen övervägde att införa en bestämmelse med innebörden att för skattskyldiga med kortvarigt arbete eller uppdrag om högst fem arbetsdagar i följd skulle bostaden anses utgöra tjänsteställe. Utredningen ansåg dock att detta skulle orsaka nya tillämpningsproblem och lämnade därför inget förslag i detta avseende.

Enligt vår uppfattning kan det på nytt vara dags att se över bestämmelserna om tjänsteställe. Vår genomgång liksom våra praktiska erfarenheter av rättsområdet visar att det är angeläget att förenkla bestämmelserna så att de blir mer förutsägbara och upplevs som mer rättvisa på så sätt att lika fall behandlas lika. Dagens regler och det sätt dessa tillämpats på av såväl Skatteverket som förvaltningsdomstolarna medför en icke önskvärd osäkerhet, särskilt för skattskyldiga i de branscher som inte direkt varit

<sup>20</sup> Se SOU 1999:94 s. 109.

föremål för Skatteverkets och förvaltningsdomstolarnas bedömningar. Vidare tror vi att den utveckling som skett på arbetsmarknaden med ökad rörlighet medför att det kan behövas ett förnyat synsätt när det gäller avdrag för ökade levnadskostnader vid arbete på annan ort.

Mot bakgrund av den osäkerhet som enligt vår mening råder på området kommer vi med stort intresse följa vilka bedömningar Skatteverket kommer att göra i samband med de aviserade revisionerna, och vilka omständigheter som bedömningarna vid fastställande av tjänsteställe kommer att grundas på. Vår förhoppning i detta avseende är att Skatteverket går försiktigt fram, och endast driver frågor där verket har klart stöd i praxis.

*Karl-Johan Nörklit och Lynda Ondrasek Olofsson är verksamma som advokater vid Setterwalls Advokatbyrå.*