

Den vanliga verksamhetsorten

Några anteckningar till tre regeringsrättsavgöranden

Av regeringsrättssekreteraren Olle Fellenius

Regeringsrätten har meddelat tre domar, en den 22 och två den 23 september 1975. I målen var fråga om avdrag för ökade levnadskostnader enligt schablonregeln för skattskyldiga som varit anställda hos Fartygsentreprenader AB i Uddevalla (FEAB). Målen avgjordes i plenum och domarna bestämdes av 14 regeringsråd. En minoritet av åtta regeringsråd var skiljaktig. Utgången innebär att regeringsrätten gått emot den praxis som utbildats genom tidigare avgöranden.

I några tidigare domar har regeringsrätten funnit att FEAB-anställda i fråga om vilken ort som skall anses vara deras vanliga verksamhetsort kunde jämföras med anställda inom byggnads- och anläggningsbranscherna. Detta innebär i korthet att, i avsaknad av särskilt tjänsteställe, de skattskyldigas bostadsort som regel ansågs utgöra deras vanliga verksamhetsort. När en skattskyldig en längre tid haft sin arbetsplats inom samma ort, kom denna ort med tillämpning av den sk tvåårsregeln att betraktas som den vanliga verksamhetsorten (ang "tvåårsregeln" se Skattenytt 1975 s 162). I de förevarande plenimålen ansåg regeringsrätten, att orten där de skattskyldiga hade sin arbetsplats var att anse som deras vanliga verksamhetsort.

Omständigheterna i de tre rättsfallen

I alla tre fallen yrkade de skattskyldiga, som fått traktamente för långtidsförrättningar av FEAB, att få avdrag för ökade levnadskostnader enligt schablonregeln vid arbete i Göteborg.

Fallet Bergman

Beskattningsåret 1970. Bergman bodde i Uddevalla. Han hade vid beskattningsårets ingång haft arbetsplatser i göteborgsområdet i mer än tre år och hos FEAB i mer än 2½ år. Under 1970 arbetade han enbart inom göteborgsområdet, före och efter 1970 såväl inom som utom detta område. Han arbetade endast kortare perioder på varje plats. Han var resereparatör med uppgift att reparera svetsmaskiner, luftmaskiner, mobilkranar m m. Dessa arbetsuppgifter beredde honom emellertid inte full sysselsättning. Under 1970 arbetade han därför också som svetsare och som hantlangare åt rörläggare och plåtslagare, förutom på olika varv, på en elementfabrik som drevs av Göte-

borgs stads bostads AB. Han hade familjebostad i Uddevalla och hämtade "minst en gång i veckan" reservdelar i FEAB:s förråd i Uddevalla.

Motiveringen i regeringsrättens dom är uppdelad i tre stycken.

Första stycket: "Punk 3 andra stycket av anvisningarna till 33 § kommunalskattelagen innehåller regler för beskattning av traktamenten, som i enskild tjänst eller anställning utgivits av arbetsgivare för att täcka anställds ökning i levnadskostnader under tjänsteförrättning utom den vanliga verksamhetsorten. Reglerna innebär i korthet att från traktamentena – vilka enligt punkt 4 av anvisningarna till 32 § nämnda lag skall upptagas som intäkt av tjänst – medges avdrag för levnadskostnadsökningen med samma belopp, dock högst med s k normalbelopp. Bergman har i målet yrkat att bli beskattad i enlighet härmed."

Andra stycket: "För att de nämnda reglerna angående beskattning av traktamenten skall tillämpas fordras, som nämnts, att fråga är om förrättning utom den vanliga verksamhetsorten. I regel är orten för arbetsplatsen (tjänstestället) att anse som den vanliga verksamhetsorten. För vissa anställda såsom servicepersonal och liknande, vilkas tjänstgöring är rörlig och som inte har fast arbetslokal, betraktas som tjänsteställe den lokal, där de anställda hämtar och inlämnar arbetsmaterial mottager arbetsorder, redovisar för deras utförande etc. Huvudregeln att verksamhetsorten bestäms med utgångspunkt i tjänstestället kan dock icke alltid tillämpas. Sålunda anses anställd som har tjänsteställe på en ort behålla denna ort som sin vanliga verksamhetsort, när arbetsgivaren tillfälligt förlägger hans tjänstgöring till annan ort, även om tjänstgöringen kan komma att omspanna förhållandevis lång tid. Inom exempelvis byggnads- och anläggningsbranscherna föreligger ofta svårigheter att bestämma den vanliga verksamhetsorten med utgångspunkt i själva arbetsplatsen. Det gäller framför allt när anställningen tidsmässigt är knuten till utförandet av visst arbete, t ex färdigställandet av viss byggnad eller anläggning. I dylika fall bestäms den vanliga verksamhetsorten i allmänhet med utgångspunkt i den anställdes bostad. – I riksskattenämndens anvisningar på området (1967: 2: 1) anges som yttersta gräns för avdrag såsom för tjänsteresa två års fortlöpande anställning på en och samma ort."

Tredje stycket: "Utredningen i målet ger vid handen, att Bergman från slutet av 1966 till slutet av 1971 haft vissa arbetsuppgifter förlagda till göteborgsområdet med undantag för tre veckor 1968 och 28 veckor 1969. Även om utredning därom saknas, får det antagas att hans arbetsförhållanden varit sådana, att hans tjänsteställe – enligt de nyss redovisade principerna – var beläget i Göteborg. Enbart det förhållandet att Bergman en gång i veckan beställt och hämtat reservdelar i Uddevalla kan icke föranleda annat bedömande. Ej heller kan frågan om var det bolag, hos vilket Bergman var anställd, hade sitt säte tillmätas betydelse, när det gäller att bestämma hans vanliga verksamhetsort. En samlad bedömning av hans tjänstgöring hos bolaget ger icke vid handen, att tjänstgöringen i Göteborg under beskattningsåret varit en följd av att han från annat mera permanent tjänsteställe beordrats att tillfälligt tjänstgöra i Göteborg. Sådana särskilda förhållanden föreligger icke som beträffande byggnads- och anläggningsarbete motiverat att bostadsorten räknas som den vanliga verksamhetsorten. Anledning saknas att frånga huvudregeln, nämligen att den ort, där Bergman haft sitt tjänsteställe, dvs Göteborg, anses som hans vanliga verksamhetsort. Bergman är därför icke berättigad till avdrag för ökade levnadskostnader under sin vistelse i Göteborg enligt de regler som gäller för den som haft tjänsteförrättning utanför den vanliga verksamhetsorten."

Minoriteten var skiljaktig i motiveringen. Kammarrätten hade med tillämpning av "tvåårsregeln" funnit att Göteborg fick anses utgöra Bergmans vanliga verksamhetsort. Regeringsrättens minoritet gjorde ej ändring i detta.

Fallet Henningsson

Beskattningsåret 1970. Henningsson var kyrkobokförd i Uddevalla. Han arbetade i Göteborg hela 1968. Han anställdes av FEAB den 1 januari 1969 som rörläggare. Han arbetade i början och slutet av 1969 tillsammans knappt fyra månader i Göteborg och dessemellan i Karlskrona och Trollhättan. Närmare uppgifter om hans arbetsplatser 1970 saknades i målet. Han uppgav att han arbetat på olika platser 1970 men bestred inte påståendet från taxeringsintendenten att han "torde ha haft sin arbetsplats under hela 1970" i Göteborg.

Första stycket av regeringsrättens dom överensstämmer med domen angående Bergman.

Andra stycket: "För att de nämnda reglerna angående beskattning av traktamenten skall tillämpas fordras, som nämnts, att fråga är om förrättning utom den vanliga verksamhetsorten. För en person med fast arbetsplats är orten för arbetsplatsen (tjänstestället) normalt att anse som den vanliga verksamhetsorten. En sådan regel kan dock icke alltid tillämpas. Sålunda anses anställd som har tjänsteställe på en ort behålla denna ort som sin vanliga verksamhetsort, när arbetsgivaren tillfälligt förlägger hans tjänstgöring till annan ort även om tjänstgöringen kan komma att omspanna förhållandevis lång tid. Inom exempelvis byggnads- och anläggningsbranscherna . . . osv, samma lydelse som i fallet Bergman.

Tredje stycket innehåller inte några domskäl utöver dem som intagits i domen ang Bergman.

Minoriteten anförde: "I målet är utrett att Henningsson, som varit anställd hos FEAB under 1969 – året före beskattningsåret – arbetat cirka 3½ månader i Göteborg, uppdelat på två skilda tidsperioder, och resten av året i Karlskrona och i Trollhättan. Beträffande arbetet under 1970 – beskattningsåret – har Henningsson uppgivit att han arbetat på olika platser inom göteborgsområdet. Han har hela tiden haft kvar sin bostad i Uddevalla. Under sådana förhållanden kan Göteborg vid här ifrågavarande taxering icke anses utgöra Henningssons vanliga verksamhetsort. Henningsson får i stället vid bedömning av frågan om rätt till avdrag för fördyrade levnadskostnader anses ha haft bostadsorten som vanlig verksamhetsort. Henningsson är sålunda berättigad till avdrag med 15 660 motsvarande uppbyggt traktamente enligt bestämmelserna i punkt 3 andra stycket av anvisningarna till 33 § kommunalskattelagen. – Med ändring av kammarrättens dom nedsätter vi därför taxeringarna i enlighet härmed."

Regeringsrådet Hjern, som tillhörde minoriteten, anförde till vidare utveckling av sin mening: "Arbetsstagare vars levnadsförhållanden karakteriseras därav att arbetsstagaren, antingen själv eller tillsammans med sin familj, bor på en ort men såtillvida är rörlig i sin verksamhet att han under längre eller kortare tid har arbete – byggnadsarbete eller annat – på andra orter får anses berättigad till avdrag för ökade levnadsomkostnader som föranleds av de skiftande arbetsställena. Bostadsorten är nämligen i detta fall att anse som hans vanliga verksamhetsort. – Henningsson kan otvivelaktigt sägas tillhöra denna kategori. – Henningsson är därför enligt min mening berättigad till avdrag med belopp som motsvarar uppbyggt traktamente."

Fallet Carlsson

Beskattningsåret 1969. Carlsson hade familjebostad i Högsäter, omkring 13 km från Göteborg. Han anställdes av FEAB den 17 april 1967 och arbetade resten av 1967, 1968 och 1969 samt sannolikt även 1970 i Göteborg. Tvåårs-

dagen av tiden i Göteborg inföll således den 17 april under beskattningsåret. Carlsson hade avböjt, när arbetsgivaren ville sända honom till arbetsplatser utanför Göteborg. Hans åldriga föräldrar bodde i hans bostad i Högsäter, där de vårdades av hans hustru. Han uppgav att han inte kunde bo hemma på grund av att hans föräldrar gjort om natt till dag.

Andra meningen i domens andra stycke lyder: "Orten för arbetsplatsen (tjänstestället) är normalt att anse som den vanliga verksamhetsorten." I övrigt överensstämmer regeringsrättens motivering nästan helt med den i fallet Henningsson.

Minoriteten anförde: "Av handlingarna i målet framgår att Carlsson sedan den 17 april 1967 och åtminstone till utgången av 1969 i en följd haft sin arbetsplats förlagd till Arendalsvarvet i Göteborg. Han har under denna tid hyrt bostad i Göteborg medan hans familj kvarbott i en honom tillhörig fastighet i Högsäter. Med hänsyn till vad sålunda upplysts om varaktigheten av arbetet i Göteborg och övriga förhållanden måste Göteborg betraktas som Carlssons vanliga verksamhetsort. Bestämmelserna i punkt 3 andra stycket av anvisningarna till 33 § kommunalskattelagen är alltså icke tillämpliga i förevarande fall. - Däremot får Carlsson anses berättigad till avdrag för ökade levnadskostnader på den grund att det föreligger sådana särskilda förhållanden att det icke skäligen kan ifrågasättas att familjen skulle avflytta till Göteborg . . ."

Diskussion av domskälen

Det första stycket i domarna redogör i korthet för lagtexten om avdrag för ökade levnadskostnader enligt schablonregeln, med en välbehövlig erinran om att även vid användning av schablonregeln måste det krävas att den skattskyldige haft tjänsteförrättning utom den vanliga verksamhetsorten.

Det andra stycket ger en koncentrerad framställning om allmänna riktlinjer för hur den vanliga verksamhetsorten skall bestämmas. Framställningen ansluter sig i stort sett till RSN:s anvisningar 1967: 2: 1 och 1972: 8: 4. Det kan dock vara anledning att dröja något vid vissa skillnader. I anvisningarna 1972 sägs: "För en del anställda saknas dock särskilt tjänsteställe. Så torde exempelvis vara fallet för flertalet anställda inom byggnads- och anläggningsbranscherna. I dylika fall bör den vanliga verksamhetsorten bestämmas med utgångspunkt från den anställdes bostad." I domarna sägs: "Inom exempelvis byggnads- och anläggningsbranscherna föreligger ofta svårigheter att bestämma den vanliga verksamhetsorten med utgångspunkt i själva arbetsplatsen. Det gäller framför allt när anställningen tidsmässigt är knuten till utförandet av visst arbete, till exempel färdigställandet av viss byggnad eller anläggning. I dylika fall bestämmas den vanliga verksamhetsorten i allmänhet med utgångspunkt i den anställdes bostad." Jag skall längre fram i artikeln återkomma till om denna skillnad innebär något ställningstagande av rättslig betydelse. Det är vidare värt att notera den direkta hänvisningen till tvåårsregeln i RSN:s anvisning 1967: 2: 1.

Domarnas tredje stycke innehåller den egentliga motiveringen till regerings-

rättens domslut, och är en tillämpning på de förevarande fallen av de allmänna riktlinjer som slagits fast i andra stycket.

Regeringsrätten anför till en början: "En samlad bedömning av hans tjänstgöring hos bolaget ger icke vid handen, att tjänstgöringen i Göteborg under beskattningsåret varit en följd av att han från annat mera permanent tjänsteställe beordrats att tillfälligt tjänstgöra i Göteborg." Synpunkten att man skall göra en samlad bedömning av den skattskyldiges tjänstgöring har såvitt jag kunnat finna inte uttryckts i något tidigare avgörande. Meningen kan jämföras med fjärde meningen i andra stycket; domen ang. Bergman, där regeringsrätten säger att en anställd, som har tjänsteställe på en ort, anses behålla denna ort som sin vanliga verksamhetsort när arbetsgivaren *tillfälligt* förlägger hans tjänstgöring till annan ort, även om tjänstgöringen kan komma att omspanna *förhållandevis lång tid*. Innebörden synes vara dels att om de skattskyldiga i förevarande fall "tillfälligt" skulle placeras utanför Göteborg, skulle de behålla Göteborg som sin vanliga verksamhetsort, dels att regeringsrätten funnit att de skattskyldiga inte arbetat på någon annan ort än Göteborg under sådana förhållanden, att de under beskattningsåret skulle anses ha haft tjänsteställe där och behållit denna andra ort som sin vanliga verksamhetsort vid arbetet i Göteborg. Ytterligare en omständighet kan visa att regeringsrätten fäst stort avseende vid vilka orter de skattskyldiga arbetat på under tjänstgöring hos FEAB. I rubrikerna till kommande referat i RRK och RÅ torde komma att noga redovisas vad som framkommit om tiderna när de skattskyldiga arbetat i och utom Göteborg såväl under beskattningsåret som - upp till två år - dessförinnan.

I nästa mening går regeringsrätten över till själva *knäckfrågan* i målen och konstaterar: "Sådana särskilda förhållanden föreligger inte som beträffande byggnads- och anläggningsarbete motiverat att bostadsorten räknas som den vanliga verksamhetsorten." Denna passus bör jämföras med de ovan citerade delarna ur domarnas andra stycke som börjar: "Inom exempelvis..." De särskilda förhållanden som anges råda inom byggnads- och anläggningsbranscherna är att anställningen *tidsmässigt* är knuten till utförandet av *visst arbete*. Domarna synes kunna tolkas så att det - till skillnad mot tidigare avgöranden - endast är i "dylika fall" som bostadsorten skall anses utgöra den vanliga verksamhetsorten.

Slutligen säger regeringsrätten: "Anledning saknas att frångå huvudregeln, nämligen att den ort där NN haft sitt tjänsteställe, dvs Göteborg, anses som hans vanliga verksamhetsort." Ordvalet i denna mening anknyter till RSN:s anvisning 1972: 8: 4, där det bl a står: "som den skattskyldiges vanliga verksamhetsort bör anses den ort inom vilken han har sitt tjänsteställe, dvs där han i regel har sin arbetsplats. Denna huvudregeln bör tillämpas även då den skattskyldiges arbetsplats inom en ort växlar." Jämför även med andra meningarna i domarnas andra stycke.

Domarnas betydelse för praxis

Majoriteten i pleniavgörandena ansåg således att arbetsplatserna varit att anse som tjänsteställe för dessa skattskyldiga. Denna utgång innebär som sagt en ändring av tidigare praxis beträffande anställda hos FEAB. I tidigare mål beträffande FEAB-anställda ansåg regeringsrätten att dessa saknat särskilt tjänsteställe. Enligt min bedömning har regeringsrätten i plenimålen fäst avgörande vikt vid anställningens art, under det att domstolen i tidigare avgöranden fäst större avseende vid själva arbetsförhållandena. Det ligger kanske nära till hands att fråga sig om domarna innebär skärpning även beträffande anställda inom andra branscher. Det bör dock bestämt varnas för att ur motiveringen till en dom läsa ut mer än som äger direkt tillämpning på förhållandena i det mål som domen avser. Förenämnda tre avgöranden får alltså inte uppfattas som gällande rätt beträffande andra skattskyldiga än sådana som utför entreprenadarbete, huvudsakligen på varv. Men det faktum att praxis skärpts på ett område, kan kanske tas som förebud för en strängare praxis i andra fall.

I sin hittillsvarande praxis beträffande anställda inom byggnadsbranschen har regeringsrätten inte gjort någon skillnad mellan anställda för ett visst arbete, t ex en ackordsperiod, och för fast anställda, t ex verkmästare och andra arbetsledare hos byggnadsföretag. Det är inte uteslutet att sådana skillnader kan komma att få betydelse för utgången i kommande mål. Såvitt jag kan finna har sådana synpunkter inte åberopats hos regeringsrätten i något tidigare fall.

Diskussion av minoritetens vota

Minoriteten fann inte att dessa varvsarbetare generellt skulle anses ha sitt tjänsteställe på varvet eller ha bostadsorten som sin vanliga verksamhetsort. Dessa ledamöter blev visserligen överröstade i förevarande mål, men deras ståndpunkt kan få betydelse i mål där det fortfarande är tveksamt hur praxis ser på frågan om var en skattskyldig skall anses ha sin vanliga verksamhetsort. Framhållas kan att i vanliga fall består en dömande avdelning i regeringsrätten av fyra eller fem ledamöter, och att minoriteten i plenimålen utgjordes av åtta ledamöter.

Minoritetens ståndpunkt i fallet *Bergman* överensstämmer med tidigare avgöranden då regeringsrätten tillämpat "tvåårsregeln". Att märka är att det inte hjälpte att *Bergman* vid några tillfällen arbetat utanför Göteborg.

I fallet *Henningsson* fann minoriteten att bostadsorten Uddevalla vid här ifrågavarande taxering var att anse som den vanliga verksamhetsorten. Detta "domslut" kan sägas överensstämma med regeringsrättens tidigare avgöranden såväl beträffande anställda hos FEAB som anställda inom byggnads- och anläggningsbranscherna.

I fallet *Carlsson* hade kammarrätten funnit att fram till tvåårsdagen av tiden i Göteborg, den 17 april 1969, var bostadsorten att anse som Carlssons vanliga verksamhetsort och därefter Göteborg. Regeringsrättens minoritet fann med hänsyn till varaktigheten av arbete i Göteborg och övriga förhållanden att Göteborg fick betraktas som Carlssons vanliga verksamhetsort. Detta gällde för hela 1969. Minoriteten säger inte som i fallet *Henningsson* att det gällde "vid här ifrågavarande taxering".

Denna motivering ger utrymme för skilda tolkningar. Närmast till hands kunde ligga den tolkningen att i de fall en anställd så lång tid arbetat på samma ort att han anses ha förlagt sin yrkesverksamhet dit, denna ort redan från början skulle anses utgöra hans vanliga verksamhetsort. Detta synes mig dock inte överensstämma med tidigare avgöranden av regeringsrätten beträffande "tvåårsregeln" och inte heller med minoritetens votum i fallet *Henningsson*.

En annan möjlig tolkning är att regeringsrätten bedömt att Carlsson med hänsyn till sina personliga förhållanden tagit anställningen för att få arbeta i Göteborg, eller i vart fall på lagom avstånd från sin bostadsort Uddevalla. (Jämför min kommentar till fallet *Hansen* i *Skattenytt* 1975 sid 160–161).

Ytterligare en möjlighet till tolkning finns. Minoriteten kan ha menat att man får se hur ofta en arbetstagare tvingats byta arbetsort (jmf ledamoten *Hjerns* utveckling av sin talan). Har arbetstagaren ofta flyttats mellan olika orter kan hans bostadsort komma att anses som hans vanlig verksamhetsort, under det att arbetsorten får räknas som den vanliga verksamhetsorten för en arbetstagare som en längre tid har arbetsplats på samma ort.

Jag finner vid jämförelse mellan minoritetens vota i fallen *Carlsson* och *Henningsson* och tidigare avgöranden av regeringsrätten där "tvåårsregeln" varit aktuell, att det är troligt att den sistnämnda tolkningen bäst överensstämmer med avsikten hos de ledamöter som ingår i minoriteten. Det framgår dock inte om minoriteten skulle ha tillämpat samma bedömningssätt om det gällt skattskyldig som varit anställd inom byggnads- eller anläggningsbranschen. Ledamoten *Hjern* synes ha menat att det inte är någon principiell skillnad mellan byggnads- och anläggningsbranscherna och andra branscher. Man kan kanske e contrario sluta sig till att minoritetens övriga ledamöter anser att man skall göra skillnad mellan nyssnämnda branscher och andra arbetsområden.

Slutligen bör påpekas att ledamöterna inom minoriteten givetvis – som alltid vid motivering av domar – kan ha gjort sinsemellan olika bedömningar som rymms inom ordalydelsen av deras votum.