

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
6692-11

meddelad i Stockholm den 26 april 2013

KLAGANDE
Tedelekro AB

Ombud: AA
KPMG
Box 227
201 22 Malmö

MOTPART
Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE
Kammarrätten i Göteborgs dom den 25 augusti 2011 i mål nr 6493-10

SAKEN
Arbetsgivaravgifter för redovisningsperioden december 2008 samt skattetillägg

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.

Dok.Id 131286

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 13

Telefon
08-561 676 00

E-post:
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00-16:30

YRKANDEN M.M.

Tedelektro AB yrkar att underlaget för arbetsgivaravgifter sätts ner med belopp som motsvarar utbetalda bilersättningar till elektrikerna BB, CC, DD, EE, FF, GG och HH. Beträffande II begränsas yrkandet till att avse utbetald bilersättning för fjärde kvartalet 2008. Bolaget yrkar även att skattetillägget justeras i motsvarande mån.

Bolaget anför 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 bestrider bifall till överklagandet och anför 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 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 inkomstskattelagen (1999:1229), IL.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Bakgrund

Bolaget, som bedrev konsultverksamhet inom elektronik och el, hade under 2008 ca 15 fast anställda elektriker. Elektrikerna hade anställts för att utföra 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 beskattningsåret 2008 hade flertalet av elektrikerna endast utfört arbete åt en och samma kund. I omprövningsbeslut fann Skatteverket mot denna bakgrund samt med hänsyn till att rörligheten, sett till en längre tidsperiod, mellan de olika kundföretagen inte varit så stor att elektrikernas tjänsteställen hade varit hos kundföretagen. Skatteverket påförde bolaget arbetsgivaravgifter på under året utbetalda bilersättningar samt skattetillegg.

Bolaget överklagade omprövningsbeslutet. Förvaltningsrätten, som ansåg att bedömningen av rörligheten mellan olika arbetsplatser skulle göras utifrån de faktiska förhållanden som gällde under den period utbetalningarna avsåg, avslog överklagandet. Bolaget fullföljde sin talan hos kammarrätten som i det nu överklagade avgörandet fann att arbetsplatserna för respektive anställd inte varierat i den omfattningen att de under aktuellt år skulle anses ha sitt tjänsteställe i bostaden.

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 elektrikerna 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.

Mål nr
6692-11

Av utredningen i målet framgår följande. BB som började sin anställning 2004 hade bytt arbetsplats sju gånger före utgången av 2008. HH hade under åren 2006–2008 arbetat på fyra olika arbetsplatser. CC började 2007 och hade fram till utgången av 2008 haft fem olika arbetsplatser. EE som också började 2007 hade under samma tidsperiod haft tre arbetsplatser. II, 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 elektrikernas 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.

DD, FF och GG, 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.

I avgörandet har deltagit justitieråden Henrik Jermsten, Eskil Nord, Anita Saldén Enérus, Christer Silfverberg och Thomas Bull.

Målet har föredragits av justitiesekreteraren Johan Magnander.