

Bestämmande av fast driftställe och beskattningsort vid rörelsebeskattning

Av kammarrättsrådet Ingvar Severin

Vid beskattning av viss förvärvskälla skall inkomstens beskattningsort fastställas. Detta utgör i allmänhet inga problem vid taxeringen till statlig inkomstskatt, eftersom beskattningsorten i dylikt fall — för samtliga slag av förvärvskällor — utgör den skattskyldiges hemortskommun. När det gäller taxering till kommunal inkomstskatt kan emellertid, under ett och samma beskattningsår, beskattningsorten variera, särskilt vid beskattning av rörelse. För att kunna bestämma beskattningsorten i sistnämnda fallet är ofta av betydelse var verksamheten utövats från fast driftställe. Denna bedömning kan beträffande vissa rörelseformer ibland vara svår att göra. Bestämmande av fast driftställe sker således endast vid rörelsetaxeringen och frågan var det fasta driftstället (och därmed beskattningsorten) skall anses vara beläget är av vikt för den skattskyldige i de fall rörelseunderskott uppkommit i en eller flera kommuner. Avdrag för underskott som uppkommit i en kommun får nämligen ej medges vid den kommunala inkomsttaxeringen med mindre det i samma kommun influtit beskattningsbara inkomster att avräkna underskottet från. Kvittning mot överskott i annan kommun får ej ske, se 46 § 1 mom första stycket KL. Om således inga intäkter influtit i samma eller andra förvärvskällor belägna i kommunen, får underskottet ej dras av vid kommunal inkomsttaxering. Fastställande av rörelsens fasta driftställe har ej betydelse endast för bestämmande av rätt beskattningsort utan även för inkomstens närmare fördelning kommunerna emellan om rörelse utövats från fasta driftställen i flera kommuner.

I RR:s praxis har förekommit i relativt riklig omfattning skattemål där fråga om rätt beskattningsort respektive fast driftställe vid rörelsebeskattningen prövats. Ett flertal besvärsmål i RR angående fast driftställe och beskattningsort har rört olika former av travsportrörelser, eftersom dessa vanligtvis bedrivs på flera olika platser och det ofta uppkommer problem vilka omständigheter som konstituerar fast driftställe.

Beskattningsort (57 § KL)

Enligt 14 § lagen om statlig inkomstskatt skall den skattskyldige taxeras i

hemortskommunen. Vad som avses med hemortskommun för fysisk och juridisk person anges i 66 § KL. För taxering till kommunal inkomstskatt gäller skilda regler, beroende på vilken förvärvskälla det är fråga om.

Skatt på inkomst av tjänst, på kapital och viss tillfällig förvärvsverksamhet tas upp i den kommun som utgör den skattskyldiges hemortskommun. Betr. inkomst av jordbruksfastighet (se 56 § KL) gäller däremot att beskattning sker i den kommun där fastigheten är belägen, något som kan bli aktuellt då hästavelssverksamhet bedrivs som binäring till jordbruket. I fråga om inkomst av rörelse finns i 57 § KL särskilda regler om var beskattningen skall ske (beskattningsort). Hur fördelningen av inkomsterna sedan skall bestämmas om rörelse utövats i mer än en kommun anges i 58 § KL. För rörelseinkomst gäller enligt 57 § 1 mom att denna beskattas i den kommun där rörelsen utövats från *fast driftställe*. Saknas fast driftställe beskattas inkomster betr. fysisk person och inländsk juridisk person i hemortskommunen eller, i fråga om fysisk person bosatt utomlands samt utländskt bolag, i Stockholm för gemensamt kommunalt ändamål. (I ett fall har bolagsdelägares hemortskommun ansetts som beskattningsort trots att verksamhet ännu ej startats). Bestämmelserna i 57 § 1 mom tillämpas på rörelse i allmänhet; t ex travsportrörelse, luftfartsrörelse, handelsbolag, åkeri- och droskrörelse etc. I 57 § 2 mom KL ges speciella regler om beskattningsort för vissa slag av rörelser; i huvudsak rederirörelse, rörelse med järnvägs- och spårvägsdrift, med busslinjetrafik och kanaldrift samt rörelse för tillhandahållande av el, gas och vatten. Beskattning av dylika rörelser sker i princip i den kommun där huvudkontor funnits samt i vissa fall dessutom i den eller de kommuner där verksamheten (t ex linjetrafiken) eller förbrukningen ägt rum. För rederirörelser (partrederier) gäller särskilda bestämmelser.

Fast driftställe (61 § KL)

Fast driftställe definieras i 61 § KL på följande sätt:

”Såsom fast driftställe i rörelse skall anses plats, å vilken för stadigvarande bruk vid rörelsens utövande funnits särskild anläggning eller vidtagits särskild anordning, såsom kontor, fabrik, verkstad, verk, bruk, handelsbod eller annat stadigvarande försäljningsställe. Med fast driftställe likställs gruva eller annan fyndighet, som varit föremål för bearbetning, stenbrott eller torvmosse, fastighet, som omfattas av tomtrörelse, samt plats där entreprenadarbete av större omfattning drivits under lokal ledning.”

Eftersom de i 57 § 1 mom KL givna reglerna om beskattningsort för rörelse alltid måste tillämpas, skall utredning om fast driftställe regelmässigt ske vid beskattning av detta inkomstslag.

Begreppet fast driftställe infördes från början i 1928 års KL. Kommunal-skattekommittén (SOU 1924:53 s 453) yttrade i huvudsak:

”Av näringskattens egenskap av objektskatt följer att den i likhet med skatt för fastighet bör tillkomma den kommun där det skattepliktiga objektet varit lokaliserat. — Kommittén har därför ansett det nödvändigt att närmare ange när objektet skall anses vara så lokaliserat till viss kommun att det bör beskattas där. I enlighet härmed skall skatt utgöras till den kommun där näringen utövats från fast driftställe.”

Kommittén anförde vidare (s 468):

”Bestämmelserna om fast driftställe avser att i mera bestämd form ange beskattningsort för rörelse eller yrke. — I vissa avseenden innebär dock förslaget bestämmelser en utvidgning av vad som för närvarande anses gälla. Så tillerkänns enligt förslaget en kommun inom vilken en rörelseidkare endast har ett nederlag för varor beskattningsrätt medan för närvarande rörelsen inte beskattas där, såvida ej försäljning av varor äger rum på själva nederlaget.”

Departementschefen (prop 1927:102 s 468) yttrade:

”Förefinns i en kommun ett verkligt nederlag, dvs plats där särskilda anläggningar funnits eller särskilda anordningar vidtagits för distribution o dyl bör givetvis denna kommun ha beskattningsrätt. Sådan rätt torde också föreligga redan nu med gällande bestämmelser och kommittén torde inte ha avsett att göra någon ändring häri. Jag har emellertid inte upptagit varunederlag bland de i paragrafen uppräknade exemplen på den grund att detta uttryck möjligen kan missförstås. I den mån ett verkligt nederlag på sätt jag nyss anförde förefinns, inbegrips detta i paragrafens stadgande om att som fast driftställe skall anses plats å vilken funnits särskild anläggning eller vidtagits särskild anordning för stadigvarande bruk vid rörelsens utövande. — Enligt ett remissyttrande skulle kommitténs bestämmelser om fast driftställe innebära en utvidgning beträffande den s k kioskhandelns beskattning. Här må erinras att den omständigheten huruvida försäljning sker i kiosk eller handelsbod icke är avgörande. Enligt de föreslagna bestämmelserna föreligger förutsättningarna för kommuns beskattningsrätt så snart försäljningsstället är stadigvarande.”

Av förarbetena kan alltså utläsas att fast driftställe inte föreligger då försäljning sker från en inte permanent anläggning, t ex från torg eller kringfarande bilar eller båtar. Varunederlag utgör inte fast driftställe om det endast inrymmer magasin o dyl. Däremot hänförs kiosk till fast driftställe om omsättningen uppgår till ej obetydligt belopp. Inköpsställe som inte utrustats med särskilda anordningar utgör inte fast driftställe. — Fast driftställe förutsätter givetvis att särskild förvärvskälla (rörelse) föreligger.¹ Betr. driftställe för entreprenad-arbeten, se RÅ 1941 Fi 809 nedan under I B c). I vissa fall kan viss procent av inkomsten (i regel 5—10 %) hänföras till kommun där huvudkontor funnits, se nedan.

Fördelning mellan kommuner av rörelseinkomst (58 § KL)

I 58 § KL med anvisningar behandlas fördelningen av rörelseinkomsterna i de fall rörelse skall beskattas i mer än en kommun. Kommunalskattekommittén anför (SOU 1924:53 s 428): ”Varje kommun skall för sig utgöra ett slutet beskattningsområde som äger beskatta inkomsterna av därstädes befintliga förvärvskällor, oberoende av utfallet av de förvärvskällor som skattskyldig kan äga inom andra kommuner.” Reglerna i 58 § avser främst följande slag av

¹ Sandström Om beskattning av inkomst av rörelse s 38

rörelser, nämligen bankrörelse, tomtrörelse, rörelse varigenom vatten och gas tilhandahålls genom ledning, rörelse för produktion och distribution av el samt järnvägs-, linjebuss-, spårvägs- och kanaltrafik. Hur inkomstfördelningen sker anges i anslutning till varje rörelselag och i vissa fall i anvisningarna till paragrafen. Rörelse av annat slag än nyss angivna behandlas i paragrafens sista stycke: Om där avsedd rörelse har huvudkontor i viss kommun skall rörelsen beskattas där till fem procent av inkomsten (s k huvudkontorsandel, procenttalet fem kan överskridas) och övrig del av inkomsten fördelas mellan de kommuner där rörelsen utövats från fast driftställe med beaktande inom varje kommun av handelsomsättningens storlek, värdet på tillverkade varor, antal arbetare i verksamheten samt övriga omständigheter av betydelse för inkomstberäkningen. Regeln i 58 § sista stycket tillämpas ibland vid beskattning av travsportrörelse som har utövats administrativt från särskilt kontor. Den inkomst, som skall fördelas på den kommun där fast driftställe finnes, utgör givetvis rörelseinkomsten i sin helhet, vilket innebär att om rörelsen gått med förlust ingen inkomsttaxering inom nämnda kommun kan ske, även om rörelsen i just denna kommun lämnat överskott.

Fast driftställe för hästsportrörelse

Om travsportverksamhet bedrivits i sådan omfattning att den skall beskattas som rörelse, måste enligt vad ovan sagts fast driftställe bestämmas. Om fast driftställe överhuvudtaget inte anses föreligga skall beskattning i regel ske i den skattskyldiges hemortskommun, se 57 § I mom andra stycket a) KL. I fråga om hästsportbeskattning anses dock i allmänhet fast driftställe föreligga varför nämnda regel sällan blir tillämplig. I dylikt fall kan fast driftställe betrav sportrörelse utgöra:²

1. den plats där hästarna tävlat, dvs trav- eller galoppbana.
2. den plats där hästarna normalt stått uppstallade mellan tävlingarna, dvs träningscamp el dyl.
3. den plats där rörelsen administrerats från huvudkontor (5% eller högre andel av inkomsten får hänföras dit).
4. för viss del av verksamheten hästarnas stationeringsort och/eller travbanor och för annan del av verksamheten rörelseidkarens hemortskommun där huvudkontor finns.

Vilket eller vilka alternativ skall väljas? I detta avseende ger förarbetena dålig vägledning. Rättspraxis på området har dessutom under en lång tid varit oklar, eftersom RR i de flesta fall ej positivt uttalat vilka de fasta driftställena

² Härvid bortses från hästuppfödning och/eller handel med hästar på ägd eller arrenderad jordbruksfastighet då verksamheten beskattas i den kommun fastigheten är belägen. Betr gränsdragning rörelse — hobby se Skattenytt 1974 s 668 (Severin) samt Tidskriften Taxeringsnämnden 1973 s 186 och 1974 s 8, 17 och 31 (Severin)

för travsporten utgjort (travbanor eller stationeringsplatser) utan oftast förklarat att driftställena ligger utanför den skattskyldiges hemortskommun. Äldre rättsfall — särskilt RÅ 1939 ref 40, I—IV — har i vissa tidskriftsartiklar åberopats som stöd för uppfattningen att travbanan som sådan utgör fast driftställe. Det kan emellertid ej uteslutas att det fasta driftstället i nämnda rättsfallsreferat i stället utgjort uppställningsplatsen för hästarna. Adolf Lundevall har i Skattehandbok (5 uppl s 188) tolkat rättsfallen från 1939 på detta sätt. RR har dock nyligen avgjort ett mål om travsportrörelse, som gått med förlust, där fråga uppkommit på vilken eller vilka platser rörelsen skall ha bedrivits från fast driftställe. (RR:s dom 15.6.1978 mål nr 1329-77). Rättsfallet, som kommer att refereras i RÅ, behandlas närmare nedan i rättsfallsavsnittet.

Fördelning av underskott mellan olika kommuner (46 §, 58 § KL)

I 46 § 1 mom första stycket KL föreskrivs att, om vid beräkning av skattskyldigs inkomst från särskild förvärvskälla underskott uppkommer, får — med vissa i lagrummet angivna undantag och med iakttagande eller tillämpning av bestämmelserna i 56—59 §§ KL och 74 § KL — underskottet, om det är hänförligt till en kommun, avräknas å sådan den skattskyldiges inkomst, som skall beskattas i samma kommun. — I 56—59 §§ KL ges regler om beskattningsort vid olika inkomstslag. 74 § KL behandlar inkomst som ej skall beskattas här i riket.

Beträffande *fördelning av underskott* kommuner emellan anförde kommunalskattekommittén (SOU 1924:53 s 428): ”År förvärvskälla lokaliserad till flera kommuner — som fallet ofta är med rörelse — bör underskott å sådan förvärvskälla uppdelas mellan kommunerna efter samma regler som därest förvärvskällan i stället lämnat inkomst, skolat tillämpas för fördelning av inkomsten till beskattning inom de olika kommunerna och vad som därvid av underskottet faller å varje särskild kommun bör avdragas från den skattskyldiges inkomster av övriga till samma kommun hänförliga förvärvskällor”. Underskott i rörelse skall fördelas mellan de kommuner där fast driftställe funnits i proportion till de intjänade intäkterna i varje beskattningsort. Uppkommer enbart underskott i en kommun får alltså detta ej avräknas eller kvittas mot överskott i annan kommun. Har rörelse utövats från fast huvudkontor, får underskott avdragas vid den kommunala inkomsttaxeringen i hemortskommunen med fem (ev högre) procent.³

Hemortskommun (66 § KL)

I 66 § KL anges vad som enligt KL skall förstås med hemortskommun. Betr.

³ Detta brukar benämnas ”huvudkontorsandel”. Sådan andel kan endast bestämmas för sådan rörelse som skattemässigt bedrivs i mer än en kommun

fysisk person utgör hemortskommun den kommun där han författningsenligt skall vara mantalsskriven året före taxeringsåret. Bolags och annan sammanlutnings hemortskommun är den kommun inom vilken den verkliga ledningen för företaget utövades den 1 november andra året före taxeringsåret. Som framgår av den tidigare redogörelsen har hemortskommunen bl a betydelse för rätt till underskottsavdrag och för bestämmande av rätt beskattningssort (se ovan under rubrikerna Beskattningssort och Fördelning av underskott mellan olika kommuner).

RÄTTSFALL

I Fast driftställe

IA Travsportrörelse

a) Fast driftställe i annan kommun än hemortskommunen.

RA 1968 Fi 2185. M var bosatt i Göteborg och bedrev travsport med sju hästar. Dessa var utplacerade på olika ställen i Mölndal och tävlade även på travbana där. M:s rörelse ansågs utövad från fast driftställe i Mölndal. Likartad utgång i *RA 1968 Fi 2188* och *RA 1970 Fi 1273* (uppfödning och hållande av travhästar utgjorde rörelse som ej bedrivits från fast driftställe i hemortskommunen).

Anm: Anses fast driftställe överhuvudtaget ej föreligga för viss verksamhet, blir hemortskommunen automatiskt beskattningssort, se 57 § 1 mom andra stycket a) KL. Detta var dock ej fallet här.

RA 1973 Fi 509. F, vars hemortskommun var Danderyd, bedrev travsport och hästuppfödningens verksamhet med minst fem hästar. Hästarna, vilka deltagit i tävlingar, var bl a inackorderade på olika platser såsom Solvalla, Täby, Strömsholm m fl. F yrkade avdrag för visst underskott, som uppkommit i rörelsen, vid taxering till kommunal inkomstskatt i Danderyd. TN, MKPN, KR: Ej bifall. RR ansåg F ha utövat sin rörelse från fasta driftställen belägna utanför Danderyd. Avdrag för underskottet medgavs ej. — Två ledamöter var skiljaktiga och ansåg att F skulle taxeras för rörelsen i hemortskommunen, eftersom fast driftställe ej kunde bestämmas. Liknande utgång i *RA 1973 Fi 635* och *1973 Fi 799*.

b) Fast driftställe helt eller delvis i hemortskommunen.

RA 1959 Fi 634. E var bosatt i Vara. Han bedrev hästuppfödning- och travsportrörelse som medförde underskott för ifrågavarande beskattningsår. Hästarna var stationerade i och omkring Vara och tävlade emellanåt på banor i Åby, Solvalla, Jägersro. E ansågs av RR ha utövat sin rörelse under sådana förhållanden att väl hästuppfödningen men ej travsporten bedrivits i Vara. Avdrag med hälften av underskottet medgavs.

Anm: Fasta driftställen för travsportverksamheten ansågs alltså vara beläg-

na utanför hemorten. Hästuppfödningen däremot hade haft beskattningsort i Vara, eftersom hästarna varit permanent uppstallade där.

RRK K 73 1:39. Travsportrörelse bedrevs av flera personer med fem hästar, varav en var ”enmansägd”. Hästarna deltog under beskattningsåret ej i tävlingar utan hade tränats på andra orter än administrationsorten V. Avdrag för underskott medgavs vid kommunaltaxeringen i V med halva beloppet betr de samägda hästarna och med 5 procent av totalbeloppet (s k huvudkontorsandel) betr den ensamägda hästen som helt tränats utom hemortskommunen.

Anm: Enligt rättsfallet har de fasta driftställena hänförs till de platser där hästarna tränats.

RK K 77 1:38. En i travsportrörelse ingående häst hade viss tid varit uppstallad i hästägarens hemortskommun men hade tävlat på andra orter. Rörelsen ansågs av KR i Stockholm till viss del utövad från fast driftställe i hemortskommunen. (*RR* meddelade ej prövningstillstånd).

Anm: Se särskilt kammarrättsrådet Bylins utveckling av talan i detta mål.

c) S k huvudkontorsandel.

RÅ 1973 Fi 508. S ägde travhäststall, vari ingick 16 travhästar och 3 galopphästar. Hästarna var mellan tävlingarna uppställda hos olika tränare i landet, däremot ingen i S:s hemortskommun Solna. S hade kontor för rörelsen i Solna, till vilket inkomsterna inflöt och varifrån utgifter betalades samt bokföring skedde. Kontoret hade en anställd deltid. Uppgift var tävlingshästarna normalt stått uppstallade saknades. För beskattningsåret uppkom underskott med 50.664 kr, för vilket S yrkade avdrag vid taxering i hemortskommunen. Rörelsen ansågs utövad, förutom vid huvudkontoret i Solna, från andra fasta driftställen belägna utanför Solna. Den s k huvudkontorsandelen för vilken S endast erhöll avdrag utgjorde 5 % av underskott eller 2.533 kr.

Anm: Fasta driftställen för verksamheten torde — förutom huvudkontoret — varit de platser där hästarna vistats mellan tävlingarna.

d) Rörelse har utövats från fasta driftställen såväl i hemortskommunen som i annan kommun.

RÅ 1969 Fi 108. Skandinavisk Clearing AB hade sitt säte i Stockholm. Bolaget bedrev grosshandel, hästtävlingverksamhet vid olika travbanor i landet, handel med hästar samt stuteri, den sistnämnda verksamheten i Österhaninge. Underskott i stuteri- och hästsportverksamheten uppkom med 263.013 kr för vilket bolaget yrkade avdrag vid statlig och kommunal inkomsttaxering i Stockholm. *RR* ansåg att stuteri- och hästsportrörelsen utgjorde särskild förvärvskälla. Rörelsen ansågs till viss del ha utövats från fast driftställe i Stockholm. Avdrag medgavs med c:a 88.000 kr av det totala underskottet.

Anm: Den omständigheten att handel bedrivits med hästar torde utgjort skäl för att hänföra en relativt stor andel av underskottet till Stockholm. *Möjligen* kan även det förhållandet att vissa tävlingar ägt rum på Solvalla travbana (denna ligger inom Stockholm) haft betydelse för utgången.

RR:s dom 15.6.1978 mål nr 1329-77 (referatfall)

N bedrev tävlingsverksamhet med tre hästar. Underskott uppkom under beskattningsåret med 32.334 kr. Hästarna hade under *första hälften av året* varit uppstallade i Bålsta, där de tränades. Hästarna deltog under denna tid i tävlingar på travbanor i Solvalla och i Mantorp. Resten av året var de huvudsakligen uppstallade och i träning på Gällstad Lundby gård, som låg i N:s hemortskommun L, samt tävlade hästarna vid ett stort antal tillfällen. N ledde sin travsportrörelse från egen kontorslokal i anslutning till stallet i Gällstad Lundby gård. Vid taxering till kommunal inkomstskatt i L kommun yrkade N avdrag för hela underskottet i rörelsen. *KR i Stockholm* fann att fast driftställe funnits enbart i hemortskommunen och medgav därför yrkat avdrag för underskottet. TI anförde besvär hos RR, som meddelade prövningstillstånd. Vid slutlig prövning av målet fann *RR:s flesta ledamöter* att travsportrörelsen, under den tid hästarna varit uppstallade i Bålsta, utövats — förutom från huvudkontoret för rörelsen i L kommun — från fast driftställe utanför hemortskommunen. Betr återstoden av beskattningsåret fann RR att hästarnas uppställning samt — till övervägande del — träning då skett i hemortskommunen och att enbart den omständigheten att hästarna deltagit i travtävlingar ej medfört att tävlingsplatsen blivit att betrakta som fast driftställe. Fasta driftstället under nämnda tid ansågs ligga i L kommun och den del av underskottet som skulle hänföras dit beräknades till 20.000 kr, med vilket belopp avdrag medgavs. — En ledamot var av skiljaktig mening.

Anm: Av förevarande rättsfall kan utläsas att fast driftställe i travsportrörelse, utövad under omständigheter som är likartade de i målet föreliggande, bör bestämmas i första hand med utgångspunkt från var hästarna stått uppstallade och tränats i s k träningscamp o dyl. Travbana utgör alltså ej längre ovillkorligen fast driftställe.

I B Övriga rörelser

a) Partrederi⁴

RA 1970 Fi 943. P var bosatt i Ö kommun och ägde andelar i tre partrederier. Rörelsen handhades på uppdrag av delägarna av en i H kommun belägen skeppsmäklerifirma, som bl a skötte bokföringen. P gjorde gällande att fast driftställe saknades varför taxering skulle ske i hemortskommunen. Fast driftställe ansågs vara beläget i H kommun.

⁴ Fast driftställe för rederirörelse hänförs i princip till rederiets huvudkontor. Då fast driftställe ej kan bestämmas sker beskattning antingen i den skattskyldiges hemortskommun eller i den kommun där fartyget har sin hemort. Det torde vara ett önskemål för de flesta partredare att undvika att fast driftställe över huvud taget bestäms eftersom, om underskott uppkommer å andelen, detta blir helt avdragsgillt i hemortskommunen. Om undantagsvis fast driftställe ej skall anses föreligga i beskattningshänseende torde beslutsfunktionerna i den verksamhet varom är fråga vara utplacerade hos flera olika personer eller företag, vilket ibland kan vara praktiskt ogenomförbart.

Anm: Av rättsfallet framgår att RR ansett fast driftställe föreligga trots att något självständigt kontor ej funnits inrättat enbart för rederierna. Vilka omständigheter som i övrigt haft betydelse för utgången i målet kan ej utläsas.

RA 1974 A 1763. (förhandsbesked)

Fast driftställe för partrederier. A var delägare i rederierna. Fartygens befraktning ombesörjes i första hand av företag i Oslo. Löpande driften sköttes av A mestadels från New York. Rederierna hade ej kontor. Bokföring anförtroddes åt ett aktiebolag i Stockholm. RR: A var skattskyldig i Sverige för sin andel av inkomsterna. — I målet tillgängliga uppgifter gav vid handen att fast driftställe för rederirörelserna var Stockholm.

Anm: Fast driftställe bestämdes med tillämpning av 61 § KL (ej 58 § sista stycket KL). Jfr *RRK R 73 1:5*: Handelsbolag som ingick i större koncern ansågs bedriva rederirörelse trots att endast kontrakt tecknats på leverans av fartyg. Fast driftställe utgjorde *koncernens* huvudkontor i Stockholm. I motsats till utgången i det sistnämnda rättsfallet har RR i avgörande den 2.11.1977 (målnr 345-76; referat) funnit att ett partrederi för fartygskontrakt (delägarna uppgick till 13) ej drivit rörelse från fast driftställe, m h t att särskilda omständigheter, som bort föränleda att sådant driftställe fastställts, saknats. Delägare var därför berättigad till avdrag för nedskrivning av rederiets fartygskontrakt vid kommunal inkomsttaxering i hemortskommunen. Anledning till utgången synes varit att partrederiet — i motsats till föregående fall — ej utövats i handelsbolagsform och att beslutsfunktionerna var utplacerade på ett flertal personer och företag.

RSV/FB Dt 1978:11. A var bosatt i X kommun och ägde andel i partrederi. Två grupper av delägare fanns. Den ena gruppen, till vilken A hörde, bestod av ett aktiebolag och ett antal fysiska personer. Bolaget hade huvudkontor i Y kommun. Gruppen ägde c:a 40% av rederiet. Den andra gruppen bestod av två fysiska personer som vardera ägde 30 % i partrederiet och som hade sin verksamhet förlagd till Z kommun där fartyget ansågs ha hemmahamn. A begärde förhandsbesked av den innebörd att fast driftställe ej skulle anses föreligga för rederiet varför A borde beskattas till kommunal inkomsttaxering i hemortskommunen. RSVs nämnd för rättsärenden ansåg fast driftställe för rederiet ligga i Z och Y kommuner med fördelning enligt 58 § KL. RR: Ej ändring.

b) Försäkringsrörelse

RA 1964 Fi 768. Försäkringsanstalt hade ej utövat verksamhet vid bolagets kontor i H kommun annat än genom ett där inrättat kontor, vars verksamhet ansågs jämställt med agentur. Anstalten ansågs ej skattskyldig i H kommun för mer än garantibelopp för annan fastighet i kommunen.

RA 1968 Fi 1309. Försäkringsbolag ansågs ej utöva sin verksamhet från fast driftställe på ort där endast avdelningskontor funnits.

c) Annan verksamhet.

RA 1931 Fi 934. Fast driftställe beträffande *försäljning av trädgårdsprodukter* från egen fastighet ansågs ej föreligga.

RA 1941 Fi 809. Byggmästare med kontor i Stockholm utförde *byggnadsarbete på entreprenad* i Solna. Arbetena var i och för sig av större omfattning men dessa ansågs ej ha drivits under lokal ledning. Fast driftställe ansågs ej ligga i Solna. Jfr *RA 1948 Fi 1*.

RA 1942 ref 55. Systembolag i Stockholm, som *levererat åt restauranter* i Solna, ansågs ej ha fast driftställe i Solna. Jfr *RA 1975 Aa 262-265*. S k huvudkontorsandel i Stockholm för Nya System AB tillfördes bolaget med 5 % mot yrkade 10 %.

RA 1943 Fi 751. Ett bolag bedrev *fabriksrörelse* i H stad och förhyrde i M stad lagerlokaler, varifrån utlämning skedde av försålda varor i M med omnejd. Fast driftställe ansågs beläget i M stad. Jfr *RA 1959 Fi 274*: Holmens bruks AB hade inom Alnö socken ett *timmermagasin*, vid vilket bolaget haft arbetare anställda. Bolaget tillverkade papper, textilvaror m m. Fast driftställe i Alnö socken ansågs ej föreligga.

RA 1948 Fi 1. (Skånska Cementgjuteriet) Byggnadsbolags entreprenadverksamhet i Ekeby socken i samma kommun har ej ansetts bedriven under lokal ledning, varför fast driftställe i bolagets rörelse inte förelegat i nämnda socken.

RA 1948 ref 14 (RA 1951 Fi 612). Fråga om rätt beskattningsort för inkomst av *beställningstrafik med lastbil*. Fast driftställe ansågs vara den ort där åkeriägaren var mantalsskriven och där kontor fanns och dit samtliga körningsbeställningar ingick. Enligt tillståndsbevis var lastbilen stationerad å annan ort. Jfr *RA 1963 ref 4*: Rörelse med *lastbilscentral*, vilken hade sitt säte i Göteborg men vars ägare var bosatt i T kommun, ansågs ej ha utövats från Göteborg utan T kommun utgjorde beskattningsort. Centralen mottog på ett för medlemmarna gemensamt kontor i Göteborg transportbeställningar, som vidarebefordrades.

RA 1950 ref 47. En droskägare G, som var bosatt i Danderyds köping, bedrev *taxirörelse* i Stockholm. G var ansluten till Taxi trafikförening i Stockholm som bl a för sina medlemmar tillhandahöll beställningskontor i Stockholm för telefonsamtal. Fast driftställe ansågs ligga endast i Danderyd.

Anm: Den skattskyldige behövde alltså ej själv disponera över anläggning som skulle konstituera fast driftställe. Jfr *RA 1948 ref 14*.

RA 1951 ref 19. Ang beskattningsort för *fiske* bedrivet i bolagsform. *RR* fann verksamheten inte kunna ha utövats från fast driftställe, varför klaganden (delägare i bolaget) skulle taxeras i sin hemortskommun.

RA 1959 Fi 117. Fast driftställe för *jordstyckningsrörelse* — vilken avsett fastigheter i Österåkers socken och som utövats från huvudkontor i Stockholm

— ansågs hänförligt ”till skilda provningsdistrikt”. Det tillkom ej PN i Stockholms stad att taga befattning med taxeringen av nämnda rörelse.

RA 1964 Fi 229. Svenska Vägaktiebolagets styrelse hade sitt säte i Stockholm. Bolaget utövade verksamhet med *asfaltverk* i Borås. RR ansåg bolaget ej ha utövat rörelse från fast driftställe i Borås.

Anm: Fast driftställe synes ha bestämts med ledning av stadgande i 61 § KL (ej 58 § sista stycket).

RA 1966 Fi 1096. *Agenturrörelse* har ansetts sakna fast driftställe. Beskattning har därför skett i innehavarens hemortskommun.

RA 1969 Fi 942. *Entreprenadrörelse (anläggnings- och planeringsarbeten)* har ej taxerats kommunalt i A:s hemortskommun utan i kommunen S, där A bl a disponerat kontorsbarack med telefon (ansluten till annat bolag) och med skriv- och räknemaskin, varjämte avlöningar utbetalats där. A hade ej särskilt kontorsrum i bostaden i hemortskommunen.

Anm: Jämfört med *RA 1951 Fi 809*, där motgången blev den motsatta, har rörelseidkaren ej haft kontor på annan plats än där rörelsen faktiskt bedrevs.

RA 1974 A 79. Fast driftställe för rörelse som var *under avveckling* har ej förelegat i rörelseidkarens hemortskommun utan på den ort där firman varit verksam.

RSV Dt 1976:31 (förhandsbesked). Det tyska sökandebolaget hade som underentreprenör åtagit sig att montera ett rörsystem till en anläggning under uppförande i A kommun. Arbetet beräknades pågå i 15—18 månader och skulle sysselsätta i genomsnitt ett 50-tal arbetare från Tyskland. Lönen utbetalades från bolagets huvudkontor i Tyskland. Bolaget hade dock ej nederlag eller filial i Sverige. Nämnden för rättsärenden fann entreprenadverksamheten ej vara utövad från fast driftställe i Sverige. RR: Ej ändring.

II Fördelning av inkomst mellan olika kommuner (58 § KL)⁵

RA 1967 Fi 1038. Fördelning av den till kommunal inkomstskatt skattepliktiga inkomsten för ett rederiaktiebolag uppdelades på så sätt att sedan Göteborg tillförts 5 % (avseende huvudkontorsandel) uppdelades inkomsten i 2/3 rederivinst som tillfördes Göteborg och 1/3 befraktningsvinst som fördelades mellan Stockholm och Göteborg efter omsättningen. Styrelsen i bolaget hade säte i Göteborg men bolaget hade även kontor i Stockholm.

RA 1969 Fi 986. Skogsindustris rörelseinkomster har fördelats så att den kommun där huvudkontor funnits tillförts 5 %, de kommuner där tillverkning skett tillförts 90 % samt de kommuner där försäljning skett tillförts 5 %.

Anm: Enligt praxis brukar fördelning enligt 58 § sista stycket KL ske så att

⁵ Beträffande inkomst av travsportrörelse, se rättsfallssammanställningen ovan under I A c) och I A d)

2/3 av inkomsten hänförs till tillverkningskommunerna och 1/3 till försäljningskommunerna.

RA 1971 Fi 1709. Beräkning av s k huvudkontorsandel samt fördelning av den totala inkomsten mellan kraftverks- och förbrukningskommuner beträffande *Stockholms elverks* taxeringar till kommunal inkomstskatt. Se även *RA 1975 Aa 262-265 (IAc) ovan*.

Sammanfattning

Svårigheterna vid bestämmandet av fast driftställe och beskattningsort för rörelse uppkommer främst vid beskattning av rörelser som utövats i flera olika kommuner. Ett typexempel på en sådan rörelseform utgör travsportverksamhet, som ej bedrivits som ren hobby eller som binäring till jordbruket. Fast driftställe — och därmed beskattningsorten — för travsportrörelse i allmänhet skall alltså numera, enligt RR:s senaste avgörande den 15.6.1978, i första hand bestämmas med utgångspunkt i de platser där hästarna normalt stått uppstallade eller ingått i s k träningscamp. Mer hänsyn bör också i fortsättningen tas till om travsportrörelse skötts administrativt i större omfattning från rörelseidkaren tillhörigt kontor. För att eliminera eventuella problem vid kommande rättstillämpning borde kanske ett tillägg övervägas till 57 § 2 mom och 58 § KL av innebörd att travsport — och liknande rörelse upptages bland de där uppräknade rörelseformerna för vilka särskilda regler om beskattningsort skall gälla.

Vad beträffar övriga rörelseformer än ovan nämnda synes rättspraxis avseende fast driftställe, beskattningsort och fördelning av inkomst mellan kommuner — fränsett några enstaka fall⁶ — vara mera konsekvent. Av rättsfallsurvalet ovan under avsnitt I B och II framgår också att reglerna i 57-58 §§ och i 61 § KL beträffande skilda rörelsekatégorier icke vållat större tolkningsproblem vid rättstillämpningen.

⁶ Se t ex RR:s dom 2.11.1977 (ovan under I B a) samt RSV Dt 1976:31 (ovan under I B c)