

Skattefri ersättning vid tillfälliga anställningar och uppdrag på annan ort i högst en månad

Innehåll

Sammanfattning	3
1 Författningsförslag	5
1.1 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	5
1.2 Förslag till lag om ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta	6
1.3 Förslag till lag om ändring i socialavgiftslagen (2000:980)	8
1.4 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).....	9
2 Bakgrund	11
3 Gällande rätt och Skatteverkets ställningstaganden	13
3.1 Beskattning och redovisning av traktamente och kostnadsersättningar	13
3.1.1 Inkomstbeskattning	13
3.1.2 Skatteavdrag och arbetsgivaravgifter	13
3.1.3 Uppgiftsskyldighet.....	14
3.2 Avdragsrätt för ökade kostnader	14
3.2.1 Tjänsteställe.....	14
3.2.2 Tjänsteresa	14
3.2.3 Tillfälligt arbete på annan ort.....	15
3.2.4 Dubbel bosättning	15
3.3 Beräkning av avdragen.....	15
3.3.1 Avdragsbegränsning.....	15
3.3.2 Begreppen normalbelopp, maximibelopp och schablonbelopp.....	16
3.3.3 Resekostnader.....	16
3.3.4 Logi.....	17
3.3.5 Måltider och småutgifter.....	17
3.4 Rättspraxis avseende tjänsteställe	19
3.4.1 RÅ 2007 ref. 72.....	19
3.4.2 HFD 2013 ref. 19 I	19
3.4.3 HFD 2013 ref. 19 II	20
3.4.4 HFD 2015 not. 68	20
3.4.5 Kammarrätten i Stockholms dom i mål nr 7517–7518-17	20
3.5 Särskilt om begränsat skattskyldiga arbetstagare	21
3.5.1 HFD 2010 ref. 122	21
3.6 Skatteverkets ställningstaganden om fastställande av tjänstestället .	21
3.6.1 Tjänsteställe i branscher med skiftande arbetsplatser	21
3.6.2 Tjänsteställe för idrottsdomare.....	22
3.6.3 Tjänsteställe för frilansande musiker.....	22
4 Bedömningar och förslag	23
4.1 Exempel	23
4.1.1 Exempel 1: Obegränsat skattskyldiga arbetstagare med olika anställningsformer	23
4.1.2 Exempel 2: Begränsat skattskyldiga arbetstagare från EU/EES respektive tredje land.....	24

4.2	Beskattnings av kostnadsersättning vid tillfälliga anställningar och uppdrag på annan ort	25
4.2.1	Allmänna överväganden	25
4.2.2	Avdrag vid tillfällig anställning eller uppdrag på annan ort i högst en månad medges såsom för tjänsteresa	27
4.2.3	Kostnadsersättning ska undantas från skatteplikt enligt SINK	32
4.3	Skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och pensionsgrundande inkomst ..	33
4.3.1	Underlag för skatteavdrag från ersättning för arbete	33
4.3.2	Underlag för arbetsgivaravgifter.....	33
4.3.3	Beräkning av pensionsgrundande och §sjukpenninggrundande inkomst	34
5	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser.....	35
5.1	Inkomstskattelagen (1999:1229)	35
5.2	Lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta ...	35
5.3	Socialavgiftslagen (2000:980)	36
5.4	Skatteförfarandelagen (2011:1244).....	36
6	Konsekvensanalys	37
6.1	Sammanfattning	37
6.2	Syfte, alternativa lösningar och effekter av utebliven ändring.....	37
6.3	Offentligfinansiella effekter	38
6.3.1	Beräkningar och antaganden.....	38
6.4	Effekter för företagen.....	40
6.5	Effekter för enskilda.....	41
6.6	Effekter för sysselsättning och arbetsmarknad.....	41
6.7	Effekter på inkomstfördelningen och jämställdheten	42
6.8	Konsekvenser för kommuner och regioner.....	42
6.9	Effekter för Skatteverket och för förtroendet för skattesystemet.....	42
6.10	Effekter för andra myndigheter, offentliga organ och de allmänna förvaltningsdomstolarna	42
6.11	Förslagets förenlighet med EU-rätten.....	43
6.12	Övriga effekter.....	43
7	Författningskommentar	44
7.1	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	44
7.2	Förslaget till lag om ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta	45
7.3	Förslaget till lag om ändring i socialavgiftslagen (2000:980)	46
7.4	Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).....	47

Sammanfattning

Skatteverket har under lång tid fått synpunkter från branschorganisationer och företag avseende de konsekvenser som bestämmelserna om tjänsteställe i inkomstskattelagen för med sig vid utbetalning av kostnadsersättning till tillfälligt anställda arbetstagare och uppdragstagare. I princip berörs alla branscher, dock särskilt bemanningsbranschen, egenanställda, frilansare och andra uppdragstagare som tar tillfälliga uppdrag, t.ex. idrottsdomare och tolkar.

Eftersom tjänstestället enligt huvudregeln ska fastställas för varje anställning eller uppdrag för sig – oavsett hur kort eller lång tid arbetet pågår – utgör vanligtvis den ort där det tillfälliga arbetet utförs som arbetstagarens tjänsteställe. Om två arbetstagare med olika anställningsformer tillfälligt arbetar på samma ort kan reglerna innebära att den tillfälligt anställda arbetstagaren anses ha sitt tjänsteställe på den tillfälliga arbetsorten, medan den tillsvidareanställda arbetstagaren anses vara på tjänsteresa. Kostnadsersättning, t.ex. traktamente och bilersättning, till en tillfälligt anställd arbetstagare anses ofta som lön och är underlag för arbetsgivaravgifter och skatteavdrag. Motsvarande ersättning till en tillsvidareanställd anses utgöra sådan ersättning som arbetstagaren har avdragsrätt för vid beskattningen. Arbetsgivaren gör inget skatteavdrag och betalar inte arbetsgivaravgifter på sådan ersättning, s.k. tyst kvittning. Ersättningen ska inte heller redovisas på individuppgiften eller kontrolluppgiften.

Kostnadsersättning behandlas alltså på olika sätt beroende på om ersättningen utbetalas i samband med tjänsteresa eller inte:

- Om arbetstagaren är på tjänsteresa undantas kostnadsersättningen från beskattning hos arbetstagaren och från skatteavdrag och arbetsgivaravgifter hos arbetsgivaren.
- Om arbetstagaren inte är på tjänsteresa är motsvarande ersättning skattepliktig lön hos arbetstagaren och underlag för skatteavdrag och arbetsgivaravgifter hos arbetsgivaren.

Bestämmelserna tillämpas således på olika sätt vid olika anställningsformer och vid korta respektive långa anställningar och uppdrag. Den skillnad som finns mellan tillfälligt anställda arbetstagare och tillsvidareanställda arbetstagare uppfattas ofta som ologisk och orättvis av arbetsgivare och arbetstagare.

Skatteverket har utrett och kartlagt hur bestämmelserna om tjänsteställe och beskattning av kostnadsersättning tillämpas för tillfälligt anställda arbetstagare och uppdragstagare. Vid utredningen har synpunkter inhämtats från flera myndigheter och branschorganisationer.

Till följd av vad som framkommit under utredningen föreslår Skatteverket att avdrag för ökade utgifter för logi, resor, måltider och småutgifter vid tillfällig anställning eller uppdrag på annan ort medges såsom för tjänsteresa om anställningen eller uppdraget är avsett att pågå i högst en månad och avståndet mellan bostaden och arbetsplatsen är längre än 50 kilometer. Skatteverkets bedömning är att den föreslagna tidsgränsen en månad innebär att frågan om att fastställa det skattemässiga tjänstestället för tillfälligt anställda arbetstagare och uppdragstagare i dessa fall får underordnad betydelse, och att den skillnad som i dag finns när det gäller utbetalning av kostnadsersättning till arbetstagare med olika anställningsformer därför försvinner.

Den föreslagna förändringen innebär en förenkling för ca 6 000 arbetsgivare och uppdragsgivare och för ca 27 000 tillfälligt anställda arbetstagare och

uppdragstagare. Förutsatt att tidsperioden och avståndsgränsen är uppfyllda ska arbetsgivare och andra utbetalare inte göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter på kostnadsersättningen. Arbetstagaren ska inte ta upp erhållen ersättning i sin deklaration och behöver inte heller yrka avdrag för resor, dubbelt boende och ökade levnadskostnader med motsvarande belopp i sin deklaration. Till följd av att ersättning inte längre är underlag för arbetsgivaravgifter hos arbetsgivaren blir den inte heller underlag för pensionsgrundande eller sjukpenningsgrundande inkomst hos arbets- och uppdragstagaren.

Förslaget förväntas leda till minskade offentligfinansiella intäkter om 8 miljoner kronor per år från år 2022, vilket minskar till 4 miljoner kronor varaktigt. Dessa bedömningar är behäftade med stor osäkerhet, inte minst på grund av att förslaget sannolikt leder till beteendeförändringar.

1 Författningsförslag

1.1 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)¹ att det i lagen ska införas en ny paragraf, 12 kap. 9 §, och närmast före 12 kap. 9 § en ny rubrik, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

12 kap.

Tillfällig anställning eller uppdrag på annan ort i högst en månad

9 §²

Avdrag ska göras såsom för tjänsteresa för ökade utgifter för logi, resor, måltider och småutgifter vid tillfällig anställning eller uppdrag på annan plats än bostaden om anställningen eller uppdraget är avsett att pågå i högst en månad och avståndet mellan bostaden och arbetsplatsen är längre än 50 kilometer.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2022.
 2. Lagen tillämpas första gången på kostnadsersättning för arbete som har utförts efter den 31 december 2021 och där ersättningen har betalats efter detta datum.
 3. Om en skattskyldig påbörjat en tillfällig anställning eller uppdrag före den 1 januari 2022 ska tiden räknas från den tidpunkt när det tillfälliga arbetet påbörjades.

¹ Lagen omtryckt 2008:803.

² Tidigare 9 § upphävd genom 2001:908.

1.2 Förslag till lag om ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

Härigenom föreskrivs att 6 § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

6 §¹

- Från skatteplikt enligt denna lag undantas utomlands bosatta personer för
- | | |
|--|---|
| <p>1. ersättning som vid tillfällig anställning i Sverige betalats av arbetsgivare <i>för kostnad</i></p> <p>a) för resa till respektive från Sverige vid anställningens början respektive slut, <i>och</i></p> <p>b) för logi för den tid under vilken arbetet utförts i Sverige,</p> | <p>1. ersättning som vid tillfällig anställning i Sverige betalats av arbetsgivare</p> <p>a) <i>för kostnad</i> för resa till respektive från Sverige vid anställningens början respektive slut,</p> <p>b) <i>för kostnad</i> för logi för den tid under vilken arbetet utförts i Sverige, <i>och</i></p> <p>c) <i>för ökade levnadskostnader till den del ersättningen inte är underlag för skatteavdrag enligt 10 kap. 3 § andra stycket 8 och 9 skatteförfarandelagen (2011:1244) och som betalas</i></p> <p style="padding-left: 2em;"><i>– till en skattskyldig som är bosatt i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) eller Schweiz för sådan tjänsteresa som avses i 12 kap. 6 § inkomstskattelagen (1999:1229) eller</i></p> <p style="padding-left: 2em;"><i>– vid sådan tillfällig anställning eller uppdrag som avses i 12 kap. 9 § inkomstskattelagen,</i></p> |
|--|---|
2. ersättning som en sådan person i sin egenskap av ledamot eller suppleant i styrelse eller annat liknande organ i ett svenskt aktiebolag eller någon annan svensk juridisk person tagit emot i samband med förrättning och som betalats av bolaget eller den juridiska personen för kostnad
- | | |
|--|--|
| <p>a) för resa till respektive från förrättningen, och</p> <p>b) för logi i samband med förrättningen,</p> | <p>3. sådan inkomst för vilken skatt enligt lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. ska betalas och sådan inkomst som ska beskattas enligt 3 kap. 18 § första stycket 2 inkomstskattelagen (1999:1229),</p> |
|--|--|
3. sådan inkomst för vilken skatt enligt lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. ska betalas och sådan inkomst som ska beskattas enligt 3 kap. 18 § första stycket 2 inkomstskattelagen,
4. lön eller därmed jämförlig förmån eller pension på grund av anställning eller uppdrag hos svenska staten, om mottagaren är medborgare i anställningslandet

¹ Senaste lydelse 2020:951.

och anstälts av en svensk utlandsmyndighet eller utomlands för fältprojekt för bilateral biståndsverksamhet (lokalanställd), och

5. inkomst som är undantagen från beskattning på grund av bestämmelse i skatteavtal.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2022.

2. Lagen tillämpas första gången på kostnadsersättning för arbete som har utförts efter den 31 december 2021 och där ersättningen har betalats efter detta datum.

3. Om en utomlands bosatt person påbörjat en tillfällig anställning eller uppdrag före den 1 januari 2022 ska 12 kap. 9 § inkomstskattelagen (1999:1229) tillämpas vid beräkningen av tidpunkten.

1.3 Förslag till lag om ändring i socialavgiftslagen (2000:980)

Härigenom föreskrivs att 2 kap. 11 § socialavgiftslagen (2000:980) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap.

11 §¹

Med ersättning för arbete likställs i denna lag

- | | |
|---|--|
| <p>1. kostnadsersättning och sådan ersättning som enligt 10 kap. 3 § andra stycket 9 och 10 skatteförfarandelagen (2011:1244) ska räknas som ersättning för arbete,</p> <p>2. garantibelopp enligt lönegarantilagen (1992:497),</p> <p>3. ersättning som utges till Försäkringskassan enligt 24 § första stycket lagen (1991:1047) om sjuklön, varvid ersättningen ska anses ha betalats ut till den person som sjuklönen avser,</p> <p>4. forskarstipendium från Europeiska unionen eller Europeiska atomenergigemenskapen (Marie Curie-stipendium), om stipendiet utges av en fysisk person bosatt i Sverige eller av en svensk juridisk person,</p> <p>5. ersättning från semesterkassa, och</p> <p>6. den del av utbetalningen som avses i 11 kap. 16 § inkomstskattelagen (1999:1229) när en medlem har gått ur en ekonomisk förening.</p> | <p>1. kostnadsersättning och sådan ersättning som enligt 10 kap. 3 § andra stycket 8 och 9 skatteförfarandelagen (2011:1244) ska räknas som ersättning för arbete,</p> |
|---|--|

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2022.

¹ Senaste lydelse 2018:1163.

1.4 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

Härigenom föreskrivs att 10 kap. 3 § skatteförfarandelagen (2011:1244) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

10 kap.

3 §¹

Skatteavdrag ska göras från kontant ersättning för arbete.

Som ersättning för arbete räknas i denna lag även

1. pension,
 2. livränta som inte är ersättning för avyttrade tillgångar,
 3. engångsbelopp på grund av personskada,
 4. sjukpenning och annan ersättning som avses i 11 kap. 24, 30, 31, 34 och 36 §§ samt 15 kap. 8 § inkomstskattelagen (1999:1229),
 5. ersättning för förlorad arbetsförtjänst och för intrång i näringsverksamhet,
 6. undantagsförmåner och sådant periodiskt understöd eller sådan liknande periodisk utbetalning som givaren enligt inkomstskattelagen ska dra av i inkomstslaget näringsverksamhet,
 7. behållning på pensionssparkonto som ska avskattas enligt 58 kap. 33 § inkomstskattelagen på grund av att pensionssparavtalet har upphört att gälla eller att behållningen har tagits i anspråk vid utmätning, konkurs eller ackord,
 8. ersättning för ökade levnadskostnader som lämnas vid sådan tjänsteresa som avses i 12 kap. 6 § inkomstskattelagen, till den del ersättningen överstiger
- a) de schablonbelopp som anges i 12 kap. 6 a, 10–15, 17 och 21 §§ inkomstskattelagen, eller
- b) den faktiska utgiften när det gäller kostnad för logi,
9. andra ersättningar för kostnader i tjänsten än de som avses i 8, till den del ersättningen avser kostnader som det är uppenbart att mottagaren inte får dra av vid beskattningen,
10. den del av utbetalningen som avses i 11 kap. 16 § inkomstskattelagen när en medlem har gått ur en ekonomisk förening, och
11. annan kontant ersättning som betalas ut med anledning av tjänsten.

¹ Senaste lydelse 2018:1164.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2022.
 2. Bestämmelsen i den nya lydelsen tillämpas första gången på kostnadsersättning för arbete som utförs efter den 31 december 2021 och där ersättningen betalas ut efter detta datum.
Bestämmelsen i den äldre lydelsen tillämpas på kostnadsersättning för arbete som utförs före den 1 januari 2022 och där ersättningen betalas efter den 31 december 2021.
 3. Om en fysisk person påbörjat en tillfällig anställning eller uppdrag före den 1 januari 2022 ska tiden räknas från den tidpunkt när det tillfälliga arbetet påbörjades.

2 Bakgrund

Skatteverket har under lång tid fått synpunkter från branschorganisationer och företag avseende de konsekvenser som bestämmelserna om tjänsteställe i inkomstskattelagen (1999:1229) för med sig vid utbetalning av kostnadsersättning till tillfälligt anställda arbetstagare och uppdragstagare. I princip berörs alla branscher, dock särskilt bemanningsbranschen, egenanställda, frilansare och andra uppdragstagare som tar tillfälliga uppdrag.

Ändringar av arbetsrättslagstiftningen, bland annat genom införandet av lagen (1993:440) om privat arbetsförmedling och uthyrning av arbetskraft och lagen (2012:854) om uthyrning av arbetstagare, har medfört att tillfälliga anställningsformer har blivit vanligt förekommande på arbetsmarknaden. Anställning via bemanningsföretag och egenanställningar har vuxit fram som alternativa anställningsformer där personer regelmässigt arbetar med korta uppdrag på olika platser för flera olika uppdragsgivare eller arbetsgivare. Anställnings- och uppdragsformerna kan variera, t.ex. förekommer anställning direkt hos arbetsgivaren, uthyrning via bemanningsföretag och uppdrag i egen regi genom olika företagsformer t.ex. enskild firma, handelsbolag eller aktiebolag. Gruppen omfattar bl.a. vårdpersonal, frilansare, egenanställda, idrottsdomare och tolkar. Som exempel är majoriteten av de tolkar som är verksamma i Sverige uppdragstagare eller egenföretagare, ofta betecknade som frilansande tolkar (SOU 2018:83 s. 213).

Under år 2018 kom 260 000 personer i sysselsättning genom företag i bemanningsbranschen. 27 procent av arbetstagarna inom bemanningsbranschen är utlandsfödda och 40 procent är under 29 år.¹ Personal inom bemanningsbranschen kan arbeta med olika uppdrag, t.ex. tidsbegränsade uppdrag för en viss kund, eller som s.k. ambulera arbetstagare som tar uppdrag för olika kunder inom ett visst geografiskt område.

Ca 45 000 personer arbetade som egenanställda under år 2017, vilket var en ökning med ca 30 procent jämfört med året innan². Av dessa kombinerade drygt 80 procent egenanställning med annan verksamhet eller anställning medan resterande del hade egenanställning som sin huvudsakliga sysselsättning. Antalet egenanställda ökade från ca 4 000 personer år 2011 till ca 45 000 personer år 2017. De flesta egenanställda utför korta uppdrag hos olika kunder och de arbetar sällan på samma plats flera gånger. Merparten (ca 70 procent) av uppdragen för en viss kund är kortare än 40 timmar. När en egenanställd utför arbete hos kunden, exempelvis vid kundens kontor eller verkstad, anses den platsen normalt som den egenanställdes tjänsteställe.

Avregleringen av arbetsmarknaden och framväxten av bemanningsbranschen skedde efter 1990 års skattereform då bestämmelserna om tjänsteställe infördes. Kritiken mot reglerna om tjänsteställe avser bland annat att reglerna inte är anpassade till nya anställningsformer där en person ofta anställs för en kort tid, för ett visst uppdrag och i många fall på en annan ort, eller återkommer till samma arbetsplats för upprepade uppdrag under en längre period. Det finns en osäkerhet om hur de regler som finns för att fastställa tjänstestället ska tillämpas i förhållande till yrken och arbetsformer som är förhållandevis nya företeelser. För Skatteverkets del innebär detta att stora resurser får läggas på insatser som avser både information och kontroll.

Kostnadsersättning utgör skattepliktig inkomst för mottagaren (arbetstagaren) och är underlag för arbetsgivaravgifter och skatteavdrag hos utbetalaren (arbetsgivaren). Arbetsgivaren ska dock inte göra skatteavdrag eller betala arbetsgivaravgifter på sådan ersättning för kostnader i tjänsten som arbetstagaren får dra av vid beskattningen, s.k. tyst kvittning. Beloppet ska inte heller redovisas på individuppgiften eller kontrolluppgiften. Arbetsgivarens bedömning av om arbetstagaren är på tjänsteresa eller inte blir därför avgörande för om kostnadsersättningen är underlag för arbetsgivaravgifter och skatteavdrag,

¹ <https://www.omega.se/app/uploads/sites/5/2019/08/varfor-behovs-kompetensforetag.pdf>

² Källa: Uppgifter lämnade av Egenanställningsföretagens Branschorganisation.

och i förlängningen för om arbetstagaren måste yrka avdrag för motsvarande kostnader i sin deklaration.

Eftersom tjänstestället enligt huvudregeln ska fastställas för varje anställning eller uppdrag för sig – oavsett hur kort eller lång tid arbetet pågår – utgör vanligtvis den plats där det tillfälliga arbetet utförs som arbetstagarens tjänsteställe. Om två arbetstagare med olika anställningsformer tillfälligt arbetar på samma ort kan reglerna innebära att den tillfälligt anställda arbetstagaren anses ha sitt tjänsteställe på den tillfälliga arbetsorten, medan den tillsvidareanställda arbetstagaren anses vara på tjänsteresa. Kostnadsersättning, t.ex. traktamente och bilersättning, till den tillfälligt anställda arbetstagaren anses som lön och är underlag för skatteavdrag och arbetsgivaravgifter. Motsvarande ersättning till den tillsvidareanställda arbetstagaren anses utgöra sådan ersättning som arbetstagaren har avdragsrätt för vid beskattningen och är därför undantagen från skatteavdrag och arbetsgivaravgifter.

Många arbetsgivare upplever att det är svårt att förklara och motivera varför två personer som arbetar under samma förutsättningar på samma plats, men har olika anställningsformer där en är tillsvidareanställd och en är projektanställd, behandlas på olika sätt när det gäller kostnadsersättning. Många arbetstagare har svårt att förstå varför en tillfällig anställning eller uppdrag som utförs på annan ort än den där de normalt sett arbetar ska anses som utfört på den vanliga verksamhetsorten, bara på grund av att arbetet utförs för en tillfällig arbetsgivare eller uppdragsgivare. Det finns en bristande skattemässig neutralitet mellan olika anställningsformer, vilket innebär att reglerna uppfattas som ologiska och orättvisa av arbetsgivare och arbetstagare. Från bemanningsbranschen har även framförts att olika tolkningar av regelverket har medfört osund konkurrens, på så sätt att vissa företag betalar ut ersättningar för resor etc. utan att göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter medan andra företag följer regelverket och gör skatteavdrag och betalar arbetsgivaravgifter på ersättningen.

Den rättspraxis som finns upplevs som inkonsekvent och svår att förstå. De ställningstaganden som Skatteverket har tagit fram utifrån gällande rätt, förarbeten och rättspraxis innebär inte att dessa problem har kunnat undanröjas.

Skatteverket har med utgångspunkt från ovan nämnda problem utrett och kartlagt de problem som har framförts när det gäller tillämpningen av bestämmelserna om tjänsteställe i vissa situationer och för vissa kategorier arbetstagare och uppdragstagare. Under utredningen har Skatteverket inhämtat synpunkter från flera branschorganisationer och intresseorganisationer. Skatteverket har även inhämtat synpunkter från Sveriges kommuner och regioner, SKR, och Myndigheten för samhällsskydd och beredskap, MSB.

3 Gällande rätt och Skatteverkets ställningstaganden

3.1 Beskattning och redovisning av traktamente och kostnadsersättningar

3.1.1 Inkomstbeskattning

Till inkomstslaget tjänst räknas inkomster och utgifter på grund av tjänst till den del de inte ska räknas till inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital. Med tjänst avses anställning, uppdrag, och annan inkomstgivande verksamhet av varaktig eller tillfällig natur (10 kap. 1 § första och andra stycket inkomstskattelagen [1999:1229], förkortad IL). Löner, arvoden, kostnadsersättningar, pensioner, förmåner och alla andra inkomster som erhålls på grund av tjänst ska tas upp som intäkt, om inte något annat anges i 8, 11 eller 11 a kap. (11 kap. 1 § IL). Begreppet kostnadsersättning omfattar bl.a. traktamentsersättning och ersättning för resa och boende (jfr prop. 1989/90:110 s. 350 f.).

Huvudregeln vid inkomstbeskattningen är att avdrag inte får göras för levnadskostnader och liknande utgifter (9 kap. 2 § IL). Avdrag får dock göras för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa, tillfälligt arbete och dubbel bosättning (12 kap. 6–22 §§ IL). Den gemensamma utgångspunkten för bestämmelserna är att en ökning av levnadskostnaderna på grund av att den skattskyldige arbetar på annan ort än den vanliga verksamhetsorten eller bostadsorten under vissa förutsättningar är avdragsgill. Kostnadsökningen kan avse utgifter för logi, ökade utgifter för måltider och diverse småutgifter (prop. 2007/08:24 s. 14).

3.1.2 Skatteavdrag och arbetsgivaravgifter

Den som utger avgiftspliktig ersättning ska betala arbetsgivaravgifter enligt bestämmelserna i 2 kap. socialavgiftslagen (2 kap. 1 § socialavgiftslagen [2000:980], förkortad SAL). En ersättning är avgiftsfri om den är skattefri enligt IL (2 kap. 12 § SAL).

Skatteavdrag ska göras från kontant ersättning för arbete (10 kap. 3 § första stycket skatteförfarandelagen [2011:1244], förkortad SFL). Som ersättning för arbete räknas även ersättning för ökade levnadskostnader, kostnad för logi, samt andra ersättningar för kostnader i tjänsten till den del ersättningen avser kostnader som det är uppenbart att mottagaren inte får dra av vid beskattningen, dvs. ersättningar som överstiger schablonbeloppet eller sådana ersättningar som inte är avdragsgilla för mottagaren (10 kap. 3 § andra stycket 8 och 9 SFL).

Tyst kvittning

Tyst kvittning innebär att utbetalaren (arbetsgivaren) inte ska göra skatteavdrag eller betala arbetsgivaravgifter på sådan ersättning för kostnader i tjänsten som mottagaren (arbetstagen) får dra av vid beskattningen, och att ersättningen inte ska redovisas på individuppgiften (tidigare kontrolluppgiften).

Lagstiftningen utgår från att arbetsgivaren kan göra en korrekt bedömning av om utgiven ersättning för resor, logi och traktamente är avdragsgill kostnad i tjänsten för arbetstagen. Tjänstereseschablonerna för avdrag ansågs så lättillämpade att det vid beskattningen normalt borde kunna förutsättas att arbetsgivarens bedömning i avdragsfrågan är riktig (prop. 1989/90:110 s. 362). Traktamentsersättning och kostnadsersättning som högst uppgår till avdragsgillt belopp vid den anställdes inkomstbeskattning undantas från underlaget för beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter medan eventuell överskjutande del ingår i underlaget för skatteavdrag (prop. 1989/90:110 s. 370 f.). Det är tillräckligt att den uppgiftsskyldige (dvs. arbetsgivaren som betalar ut ersättningen) i kontrolluppgiften anger att sådan avdragsgill ersättning för utgifter i arbetet har getts ut (prop. 2010/11:165 s. 760).

Arbetstagaren eller uppdragstagaren som tar emot ersättningen behöver inte ta upp kostnadsersättning eller traktamentsersättning som högst uppgår till avdragsgillt belopp i inkomstdeklarationen, och ska inte heller göra avdrag för den kostnad som motsvaras av sådant traktamente. Om arbetstagarens eller uppdragstagarens kostnader överstiger den mottagna ersättningen har denne som regel rätt att göra avdrag för den överskjutande delen av kostnaderna enligt reglerna för tjänsteresa, tillfälligt arbete eller dubbel bosättning.

3.1.3 Uppgiftsskyldighet

Om den uppgiftsskyldige (dvs. den som betalar ut ersättningen) har gett ut ersättning för utgifter vid tjänsteresor och det av 10 kap. 3 § andra stycket 8 eller 9 SFL följer att skatteavdrag inte ska göras från ersättningen, är det tillräckligt att det i arbetsgivardeklarationen anges att sådan ersättning har getts ut (26 kap. 19 c § första stycket SFL). Ersättning som avser utgift för logi eller resa med annat transportmedel än egen bil eller förmånsbil ska dock inte anges i arbetsgivardeklarationen (26 kap. 19 c § andra stycket SFL). Om arbetsgivardeklaration inte ska lämnas gäller motsvarande bestämmelse för kontrolluppgiftsskyldighet (15 kap. 10 § SFL).

3.2 Avdragsrätt för ökade kostnader

3.2.1 Tjänsteställe

12 kap. 1L innehåller bestämmelser om vad som ska dras av i inkomstslaget tjänst. I kapitlet anges också vad som avses med begreppen tjänsteställe och vanlig verksamhetsort, som är två centrala begrepp när det gäller bedömningen av om kostnadsersättningar och traktamente är avdragsgilla kostnader för arbetstagaren.

Vanlig verksamhetsort

Med vanlig verksamhetsort avses ett område inom 50 kilometer från den skattskyldiges tjänsteställe. Som vanlig verksamhetsort behandlas också ett område inom 50 kilometer från den skattskyldiges bostad (12 kap. 7 § 1L).

Tjänsteställe

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. 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 eller arrendenämnd anses bostaden som tjänsteställe. Med bostad anses för riksdagsledamöter bostaden på hemorten (12 kap. 8 § 1L). Skattskyldiga som har sjöinkomst anses ha sitt tjänsteställe på det fartyg där de arbetar (12 kap. 4 § 1L).

3.2.2 Tjänsteresa

Inkomstskattelagen innehåller inte någon definition av begreppet tjänsteresa. Skatteverket definierar tjänsteresa på följande sätt (SKV M 2015:16): ”Med tjänsteresa avses när arbetsgivaren har beordrat den anställde att företa en resa för att utföra arbete för hans räkning på annan plats.” Här avses annan plats än tjänstestället respektive bostaden.

Bestämmelserna om avdrag för ökade levnadskostnader i 12 kap. 6 § 1L innebär att ökade levnadskostnader som den skattskyldige har på grund av att han i tjänsten vistas utanför sin

vanliga verksamhetsort ska dras av i den utsträckning som följer av 12 kap. 7–17 §§ II under förutsättning att resan är förenad med övernattnings utanför den vanliga verksamhetsorten. När arbetet utanför den vanliga verksamhetsorten varit förlagt till samma ort under mer än tre månader i en följd, bedöms rätten till avdrag för ökade levnadskostnader enligt bestämmelserna om tillfälligt arbete i 12 kap. 18–22 §§ II.

3.2.3 Tillfälligt arbete på annan ort

Ökade levnadskostnader på grund av att den skattskyldige har sitt arbete på en annan ort än den där han har sin bostad ska dras av bara om arbetet avser en kortare tid, om arbetet inte är kortvarigt men ändå är tidsbegränsat till sin natur eller sådant att det kräver en fast anknytning till bostadsorten, om arbetet ska bedrivas på flera olika platser, eller om det av någon annan anledning inte skäligen kan ifrågasättas att den skattskyldige bör flytta till arbetsorten (12 kap. 18 § II).

Ökade levnadskostnader för tillfälligt arbete på annan ort ska dras av bara om den skattskyldige övernattar på arbetsorten och avståndet mellan bostadsorten och arbetsorten är längre än 50 kilometer. Ökade levnadskostnader i form av ökade utgifter för måltider och småutgifter på arbetsorten får dras av bara för den första månaden av vistelsen på arbetsorten (12 kap. 20 § första och andra stycket II).

Det finns inte någon tidsgräns i lagstiftningen för under hur lång tid avdraget får göras, motsvarande vad som gäller för dubbel bosättning (se nedan). Enligt förarbeten och rättspraxis kan ett arbete som varar längre än två år vanligen inte anses avse en kortare tid.

3.2.4 Dubbel bosättning

Ökade levnadskostnader ska dras av om den skattskyldige på grund av sitt arbete har flyttat till en ny bostadsort, och en bostad för den skattskyldige, dennes make, sambo eller familj har behållits på den tidigare bostadsorten (12 kap. 19 § II).

Ökade levnadskostnader för dubbel bosättning ska dras av bara om den skattskyldige övernattar på arbetsorten och avståndet mellan bostadsorten och arbetsorten är längre än 50 kilometer. Ökade levnadskostnader i form av ökade utgifter för måltider och småutgifter på arbetsorten får dras av bara för den första månaden av vistelsen på arbetsorten (12 kap. 20 § första och andra stycket II).

Övriga ökade levnadskostnader för dubbel bosättning får dras av under längst två år. Om den dubbla bosättningen föranleds av makens eller sambons förvärvsverksamhet, får avdrag göras under sammanlagt längst fem år. Andra ökade levnadskostnader än ökade utgifter för måltider och småutgifter på arbetsorten ska dock dras av för längre tid om synnerliga skäl talar för det (12 kap. 20 § tredje stycket II).

3.3 Beräkning av avdragen

3.3.1 Avdragsbegränsning

Utgifter vid tjänsteresor enligt 12 kap. 5–17 §§ II och vid tillfälligt arbete på annan ort eller vid dubbel bosättning enligt 12 kap. 18–22 och 31 §§ II ska dras av utan någon beloppsmässig begränsning (12 kap. 2 § första stycket första och andra strecksatserna II).

Utgifter för inställelseresor och för resor mellan bostaden och arbets- och utbildningsplatsen ska dras av bara till den del kostnaderna under beskattningsåret 2021 sammanlagt överstiger 11 000 kronor. Övriga utgifter ska dras av bara till den del kostnaderna under beskattningsåret 2021 sammanlagt överstiger 5 000 kronor (12 kap. 2 § tredje stycket

II). Dessa beloppsgränser gäller således inte vid avdrag för kostnader för tjänsteresor, tillfälligt arbete på annan ort eller dubbel bosättning.

3.3.2 Begreppen normalbelopp, maximibelopp och schablonbelopp

Bestämmelserna om beräkningen av avdragen för ökade levnadskostnader finns i 12 kap. 10–17 §§ IL avseende tjänsteresor och i 12 kap. 21–22 §§ IL avseende tillfälligt arbete på annan ort och dubbel bosättning. Om den skattskyldige inte kan visa hur stora kostnader denne har haft, får avdrag i vissa fall göras med ett visst belopp. Tre olika begrepp används i lagtexten: normalbelopp, maximibelopp och avdrag enligt schablon. Beloppen används normalt för beräkning av avdraget för ökade utgifter för måltider och småutgifter (och i praktiken beräkning av den ”skattefria” traktamentsersättningen vid tjänsteresor) men kan även användas för beräkning av avdraget för logi.

Avdragen beräknas per påbörjad förrättning, dvs. en anställd som har flera olika tjänsteresor under ett år kan få ersättning för varje enskild tjänsteresa. På motsvarande sätt kan en person yrka avdrag för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete för flera olika uppdrag och anställningar under ett år.

Maximibelopp och normalbelopp vid tjänsteresa

Vid beräkningen av avdrag för tjänsteresa används för tjänsteresa i Sverige ett maximibelopp och för tjänsteresa utomlands ett normalbelopp. Avdraget beräknas för hel eller halv dag (12 kap. 10 § första stycket IL).

Maximibeloppet för avdrag vid tjänsteresa i Sverige är 0,5 procent av prisbasbeloppet, avrundat till närmaste tiotal kronor (12 kap. 11 § första stycket II). Maximibeloppet för en hel dag är 240 kronor för år 2021.

Normalbeloppet för avdrag vid tjänsteresa i utlandet motsvarar för varje land den normala ökningen av levnadskostnaderna under en hel dag för frukost, lunch och middag på en restaurang av normal standard samt för småutgifter. Om det finns särskilda skäl, får normalbeloppet avse ökade utgifter för måltider på en restaurang av bättre standard (12 kap. 11 § andra stycket II). Skatteverket fattar beslut om normalbelopp för ökade levnadskostnader i utlandet vid tjänsteresa, tillfälligt arbete och dubbel bosättning (se SKV A 2020:21 avseende normalbeloppen för beskattningsåret 2021).

Schablonbelopp vid tillfälligt arbete på annan ort eller dubbel bosättning

Vid beräkningen av avdrag för tillfälligt arbete på annan ort eller dubbel bosättning kan avdrag i vissa fall medges med belopp som beräknas enligt schablon (12 kap. 21 § II), nedan kallat schablonbelopp. Begreppet schablonbelopp används i vissa sammanhang även om maximibelopp, normalbelopp eller fastställda andelar av maximibeloppet, t.ex. 30 eller 50 procent.

3.3.3 Resekostnader

Tjänsteresa

Utgifter för resor i tjänsten med allmänna kommunikationer och taxi dras av med faktisk kostnad.

Utgifter för tjänsteresor med egen bil ska dras av med 1 krona och 85 öre för varje kilometer för år 2021. Om en skattskyldig använder sin förmånsbil för tjänsteresor och betalar samtliga utgifter för drivmedel som är förenade med resorna, ska utgifter för diesel dras av med 65 öre för varje kilometer och utgifter för annat drivmedel med 95 öre för varje kilometer för år 2021 (12 kap. 5 § II).

Tillfälligt arbete på annan ort och dubbel bosättning

När en skattskyldig på grund av sitt arbete vistas på en annan ort än den där han eller hans familj bor, ska utgifter för hemresor dras av om avståndet mellan hemorten och arbetsorten är längre än 50 kilometer. Avdrag får göras för högst en hemresa per vecka och bara för utgifter för resor mellan två platser inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet samt Schweiz (HFD 2014 ref. 29). Avdraget ska beräknas efter utgiften för det billigaste färdstättet. Skäliga utgifter för flygresor och utgifter för tågresa ska dock dras av (12 kap. 24 § första och andra stycket II).

Om det saknas godtagbara allmänna kommunikationer ska utgifter för resa med egen bil eller med den skattskyldiges förmånsbil dras av med det belopp som gäller för resor mellan bostaden och arbetsplatsen (arbetsresor). Avdrag för utgifter för resor med egen bil ska beräknas enligt 12 kap. 27 § II och avdraget för utgifter för resor med förmånsbil ska beräknas enligt 12 kap. 29 § II. Detta gäller också den som använt en förmånsbil som en närstående till honom eller hans sambo men inte han själv är skattskyldig för (12 kap. 24 § tredje stycket II).

3.3.4 Logi

Bestämmelserna om beräkningen av avdragen för logi finns i 12 kap. 13 § II avseende tjänsteresor och i 12 kap. 21 § första stycket II avseende tillfälligt arbete på annan ort och dubbel bosättning. Huvudregeln är att ökade utgifter för logi ska dras av med ett belopp som motsvarar den faktiska utgiften.

Om en skattskyldig som är på tjänsteresa eller som tillfälligt arbetar på annan ort inte kan visa vilken utgift han har haft för logikostnaden, ska ett halvt maximibelopp per natt dras av vid tjänsteresa i Sverige och ett halvt normalbelopp vid tjänsteresa utomlands.

En skattskyldig som yrkar avdrag för dubbel bosättning kan endast göra avdrag med den faktiska utgiften.

3.3.5 Måltider och småutgifter

Bestämmelserna om beräkningen av avdragen för ökade utgifter för måltider och småutgifter finns i 12 kap. 14–16 §§ II avseende tjänsteresor och i 12 kap. 21 § andra stycket II avseende tillfälligt arbete på annan ort och dubbel bosättning. Bestämmelser om minskat avdrag på grund av kostförmåner finns i 12 kap. 17 § respektive 12 kap. 22 § II.

Tjänsteresa i Sverige och utomlands – dagtraktamente har utbetalats

Om den skattskyldige fått ersättning för ökade utgifter för måltider och småutgifter (dagtraktamente) för en tjänsteresa i Sverige, ska avdrag göras för varje hel dag som tagits i anspråk för resan med ett maximibelopp och för varje halv dag med ett halvt maximibelopp (12 kap. 14 § första stycket II). Om den skattskyldige fått dagtraktamente för en tjänsteresa utomlands, ska avdrag göras för varje hel dag som tagits i anspråk för resan med ett normalbelopp och för varje halv dag med ett halvt normalbelopp (12 kap. 15 § första stycket II).

För skattskyldiga som får ersättning från arbetsgivaren, och som under de tre första månaderna av vistelsen gjort avdrag enligt reglerna för tjänsteresa i 12 kap. 6–17 §§ II, beräknas den schablonmässiga utgiftsökningen till ett belopp som motsvarar den ersättning som utges av arbetsgivaren med följande begränsning (12 kap. 21 § andra stycket 1 II):

- för tiden fram till två års bortovaro, dock högst 70 procent av maximibeloppet per hel dag om arbetsorten ligger i Sverige och 70 procent av normalbeloppet per hel dag om arbetsorten ligger utomlands, och

- för tiden därefter, dock högst 50 procent av helt maximibelopp per hel dag om arbetsorten ligger i Sverige och 50 procent av normalbeloppet per hel dag om arbetsorten ligger utomlands.

I den angivna tiden ska räknas in sådan tid under vilken ökade levnadskostnader dragits av enligt reglerna för tjänsteresa i 12 kap. 6–17 §§ IL (12 kap. 21 § tredje stycket II).

Tjänsteresa i Sverige och utomlands – dagtraktamente har inte utbetalats

Om den skattskyldige inte fått dagtraktamente men gör sannolikt att han haft ökade utgifter för måltider och småutgifter, ska avdrag göras för varje hel dag med ett maximibelopp vid tjänsteresa i Sverige och med ett normalbelopp vid tjänsteresa utomlands. För varje halv dag ska avdrag göras med ett halvt maximibelopp vid tjänsteresa i Sverige och med ett halvt normalbelopp vid tjänsteresa utomlands (12 kap. 16 § första stycket II).

För skattskyldiga som inte får ersättning från arbetsgivaren, och som under de tre första månaderna av vistelsen gjort avdrag enligt reglerna för tjänsteresa i 12 kap. 6–17 §§ IL, beräknas den schablonmässiga utgiftsökningen till 30 procent av maximibeloppet per hel dag om arbetsorten ligger i Sverige och till 30 procent av normalbeloppet per hel dag om arbetsorten ligger utomlands (12 kap. 21 § andra stycket 2 IL).

Avdrag med den faktiska utgiftsökningen

Om den skattskyldige fått dagtraktamente men visar att den sammanlagda utgiftsökningen under samtliga tjänsteresor under beskattningsåret i en och samma tjänst varit större än det sammanlagda avdraget beräknat enligt schablonbeloppen, ska i stället ett belopp som motsvarar den faktiska utgiftsökningen dras av (12 kap. 14 § andra stycket samt 15 § andra stycket II).

Om den skattskyldige inte fått dagtraktamente men visar att den sammanlagda utgiftsökningen under samtliga tjänsteresor i Sverige under beskattningsåret i en och samma tjänst varit större än det sammanlagda avdraget beräknat enligt schablonbeloppen, ska i stället ett belopp som motsvarar den faktiska utgiftsökningen dras av (12 kap. 16 § andra stycket II).

Visar den skattskyldige att utgiftsökningen under en tjänsteresa utomlands varit större än avdraget beräknat enligt schablonbeloppen, ska i stället ett belopp som motsvarar den faktiska utgiftsökningen dras av (12 kap. 16 § tredje stycket II).

Tillfälligt arbete på annan ort och dubbel bosättning

Ökade utgifter för måltider och småutgifter på arbetsorten ska dras av antingen med den faktiska utgiftsökningen eller med ett belopp som beräknas enligt schablon (12 kap. 20 § andra stycket och 21 § andra stycket II). Avdrag får bara göras för den första månaden av vistelsen på arbetsorten, se avsnitt 3.2.3–3.2.4 ovan.

För skattskyldiga som gör avdrag enligt reglerna om tillfälligt arbete på annan ort beräknas avdraget till 50 procent av maximibeloppet per hel dag om arbetsorten ligger i Sverige och till 50 procent av normalbeloppet per hel dag om arbetsorten ligger utomlands (12 kap. 21 § andra stycket 3 IL). Schablonavdraget för ökade utgifter vid tillfälligt arbete på annan ort i Sverige uppgår till 120 kronor (50 procent x 240 kronor) för år 2021.

För skattskyldiga som gör avdrag enligt reglerna om dubbel bosättning beräknas avdraget till 30 procent av maximibeloppet per hel dag om arbetsorten ligger i Sverige och till 30 procent av normalbeloppet per hel dag om arbetsorten ligger utomlands (12 kap. 21 § andra stycket 4 IL). Schablonavdraget för ökade utgifter vid dubbel bosättning i Sverige uppgår till 72 kronor (30 procent x 240 kronor) för år 2021.

Minskat avdrag på grund av kostförmåner

Avdrag för ökade levnadskostnader enligt 12 kap. 6 och 7–16 §§ samt 18–21 §§ IL ska minskas med värdet av kostförmåner som den skattskyldige fått. Detta gäller dock inte sådana kostförmåner på allmänna transportmedel som enligt 11 kap. 2 § IL inte ska tas upp (12 kap. 17 § samt 12 kap. 22 § IL).

3.4 Rättspraxis avseende tjänsteställe

Det finns ett stort antal rättsfall som avser bedömningen av vilken plats som ska anses som tjänsteställe och som därmed avgör den vanliga verksamhetsorten. Nedan följer ett urval av rättsfall från Högsta förvaltningsdomstolen, förkortad HFD, och Kammarrätten.

3.4.1 RÅ 2007 ref. 72

HFD:s dom den 12 november 2007 (målnummer 5099-05) avsåg fråga om var vissa anställda kunde anses ha sitt tjänsteställe samt om rese- och traktamentsersättning var skattefri eller skattepliktig kostnadsersättning. Målet gällde ersättning till strålskyddsarbetare som arbetade vid kärnkraftverk i Sverige och avsåg fastställandet av underlag för arbetsgivaravgifter för redovisningsperioden december 1999.

Vissa arbetstagare var fast anställda medan andra var tillfälligt anställda för arbete på ett visst objekt. Arbetstagarna arbetade huvudsakligen vid ett eller två kärnkraftverk under ett år och återkom normalt till samma arbetsplats år efter år.

HFD konstaterade att personalen kunde ha flera uppdrag på olika platser under en säsong. Bolagets verksamhet bedrevs under villkor som är jämförliga med vad som gäller för byggnads- och anläggningsbranschen och den omständigheten att uppdragen återkom flera år i rad medförde inte någon annan bedömning.

Bestämmelsen om tjänsteställe för anställda inom byggnads- och anläggningsbranschen eller därmed jämförliga branscher har karaktär av en undantagsregel och bör därför endast 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. Om den anställde i allt väsentligt har arbetet förlagt till samma arbetsplats, bör denna arbetsplats anses som tjänsteställe, även om arbetet för kortare perioder bedrivs på andra platser.

För arbetstagare som är anställda för viss tid eller för ett visst projekt får tjänstestället bestämmas med hänsyn till förhållandena vid den aktuella anställningen. Om arbetet under hela anställningstiden i allt väsentligt är förlagt till samma arbetsplats, blir denna arbetsplats att anse som tjänsteställe. Växlar däremot arbetsplatserna, bör även i dessa fall bostaden anses som tjänsteställe.

3.4.2 HFD 2013 ref. 19 I

HFD:s dom den 26 april 2013 (målnummer 3999-12) avsåg fråga om vilken plats som var tjänsteställe samt om resor mellan bostaden och arbetsplatsen avsåg tjänsteresor eller resor mellan bostaden och arbetsplatsen (arbetsresor). Målet gällde en tolk som arbetade som uppdragstagare och förflyttade sig mellan olika uppdrag och avsåg begäran om omprövning av inkomstbeskattningen för åren 2005–2009.

HFD konstaterade att ett tjänsteställe ska bestämmas för varje anställning eller uppdrag för sig. Den som utför arbete åt flera arbetsgivare eller uppdragsgivare på olika ställen kan därmed ha flera tjänsteställen (jfr R79 1:93). Uppdragen hade huvudsakligen utförts hos uppdragsgivarna och att vissa förberedelser och administrativa uppgifter hade utförts i bostaden ändrade inte denna bedömning. Tolken ansågs därför ha haft sitt tjänsteställe på den

plats där uppdraget hade utförts. Resorna ansågs som resor mellan bostaden och arbetsplatserna och inte som tjänsteresor.

3.4.3 HFD 2013 ref. 19 II

HFD:s dom den 26 april 2013 (målnummer 6692-11) avsåg fråga om vilken plats som var tjänsteställe samt om viss kostnadsersättning var skattefri eller skattepliktig. Målet gällde ersättning till elektriker (konsulter) som utförde uppdrag hos olika kunder och avsåg fastställande av underlag för arbetsgivaravgifter för redovisningsperioden december 2008.

Elektrikerna hade fasta anställningar och hyrdes ut till olika kundföretag. Ingen av elektrikerna var anställda för att arbeta hos en specifik kund. Uppdragen hos kunderna var tidsbegränsade men hade i vissa fall förlängts. HFD konstaterade att det sett över en längre tid förelåg svårigheter att avgöra var en anställd har sitt tjänsteställe. HFD gjorde samma bedömning för samtliga elektriker oavsett om de bytt arbetsplats eller inte. Bostaden skulle därför anses som tjänsteställe för samtliga elektriker.

3.4.4 HFD 2015 not. 68

HFD:s dom den 16 december 2015 (mål nr 7004–7007-14) avsåg fråga om en ishockeydomare ska anses ha haft sitt tjänsteställe i bostaden eller på de olika platser där domaruppdragen utförts och om hans resor skulle betraktas som tjänsteresor eller som resor mellan bostaden och arbetsplatsen. Målet avsåg överklagande av beslut om inkomsttaxering 2010–2013.

HFD konstaterade att domaruppdragen hade förmedlats av Svenska Ishockeyförbundet, men att de lokala föreningarna hade betalat och slutligen stått för ersättningarna för uppdragen som domare vid föreningarnas matcher. Ishockeydomaren fick därför anses ha utfört sina domaruppdrag i egenskap av uppdragstagare åt de olika föreningarna. Även om domaren utförde visst förberedande arbete och efterarbete i bostaden ansåg HFD att de olika uppdragen huvudsakligen hade utförts under matcherna. Domaren hade därför sitt tjänsteställe på den plats där matchen spelades. De aktuella resorna skulle därför inte ses som tjänsteresor utan som resor mellan bostaden och arbetsplatsen.

3.4.5 Kammarrätten i Stockholms dom i mål nr 7517–7518-17

Kammarrätten i Stockholms dom den 14 mars 2019 (målnummer 7517–7518-17) avsåg fråga om vilken plats som var tjänsteställe samt om vissa kostnadsersättningar var skattefria eller skattepliktiga. Målet gällde ersättning till sjukvårdspersonal (konsulter) som hyrdes ut för tidsbegränsade uppdrag på olika platser och avsåg inkomstbeskattning för beskattningsåret 2013 samt underlag för arbetsgivaravgifter för redovisningsperioden december 2013.

Konsulterna var inte fast anställda men erhöll flera på varandra följande uppdrag från bolaget. Kammarrätten konstaterade att det inte kommit fram annat än att konsulterna haft tidsbegränsade anställningar där varje enskild anställning har avsett arbete hos en specifik kund på en och samma arbetsplats. Konsulternas tjänsteställe har därmed varit den plats där arbetet har utförts enligt varje enskilt anställningsavtal. De aktuella resorna är därför inte tjänsteresor utan resor mellan bostaden och arbetsplatsen (arbetsresor). De ersättningar för resor och traktamente som bolaget har betalat ska därmed betraktas som lön och ingå i underlaget för arbetsgivaravgifter.

3.5 Särskilt om begränsat skattskyldiga arbetstagare

Begränsat skattskyldiga arbetstagare beskattas enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, förkortad SINK.

Lön eller därmed jämförlig förmån på grund av anställning eller uppdrag hos svenska staten, en svensk kommun eller en svensk region är skattepliktig inkomst oavsett var arbetet har utförts (5 § första stycket 1 SINK). Om sådan inkomst har utgått på grund av annan anställning eller annat uppdrag än hos svenska staten, en svensk kommun eller en svensk region är inkomsten skattepliktig i den utsträckning inkomsten har förvärvats genom verksamhet i Sverige (5 § första stycket 2 SINK). Bestämmelsen om beskattning av utlyrd arbetskraft, som gäller från den 1 januari 2021, innebär att begränsat skattskyldiga arbetstagare som är anställda av ett utländskt företag som saknar fast driftställe men som är uthyrda till en verksamhet i Sverige ska beskattas här (6 a § andra stycket SINK). Antalet arbetstagare som beskattas enligt SINK förväntas därför öka från och med år 2021 (prop. 2019/20:190 s 130).

Sådan inkomst som skulle ha beskattats hos en obegränsat skattskyldig enligt inkomstskattelagen är skattepliktig inkomst enligt SINK (5 § fjärde stycket SINK). Det innebär att kostnadsersättningar är skattepliktiga enligt SINK, såvida de inte är undantagna enligt särskilda bestämmelser i lagen. Ersättning som vid tillfällig anställning i Sverige betalas av arbetsgivare för kostnad för resa till respektive från Sverige vid anställningens början respektive slut och för logi för den tid under vilken arbetet utförts i Sverige är undantagen från skatteplikt (6 § 1 SINK).

3.5.1 HFD 2010 ref. 122

HFD:s dom 2010 ref. 122 avsåg fråga om arbetsgivaravgifter skulle betalas på kostnadsersättningar i form av traktaments- och bilersättningar till anställda som var begränsat skattskyldiga och som beskattats enligt SINK.

HFD konstaterade att kostnadsersättningarna till de begränsat skattskyldiga arbetstagarna är skattepliktiga enligt 5 § SINK och att skatteavdrag ska göras, samt att ersättningarna är avgiftspliktiga enligt 2 kap. 11 § 1 SAL. Om mottagarna i stället hade varit obegränsat skattskyldiga hade de haft rätt till ett schablonmässigt beräknat avdrag när skatteavdraget ska beräknas. De utgivna ersättningarna hade då inte varit underlag för skatteavdrag eller för arbetsgivaravgifter.

Det schablonmässiga avdraget, som kan tillämpas av obegränsat skattskyldiga arbetstagare men inte av begränsat skattskyldiga arbetstagare, medför ökade kostnader för arbetsgivaren när han är skyldig att betala arbetsgivaravgifter för de aktuella kostnadsersättningarna till begränsat skattskyldiga som är bosatta i andra medlemsländer. Detta utgör därmed ett hinder för den fria rörligheten för arbetstagare inom EU varför ifrågasatta bestämmelser om skyldighet att göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter inte skulle tillämpas.

3.6 Skatteverkets ställningstaganden om fastställande av tjänstestället

Skatteverket har utfärdat flera ställningstaganden i syfte att underlätta för anställda och arbetsgivare att bedöma och förutse tjänstestället.

3.6.1 Tjänsteställe i branscher med skiftande arbetsplatser

Skatteverkets ställningstagande om tjänsteställe i branscher med skiftande arbetsplatser från den 3 november 2015 (dnr 131 436185-15/111) ger en helhetssyn på hur Skatteverket ser på tjänsteställe för anställda som har varierande arbetsplatser. Vid fastställande av tjänstestället

för anställda med varierande arbetsplatser ska de olika reglerna i 12 kap. 8 § IL prövas i tur och ordning. De olika reglerna är:

- Huvudregeln – den plats där den anställde utför huvuddelen av arbetet.
- Alternativregeln – den plats där den anställde hämtar och lämnar material eller förbereder och avslutar arbetet.
- Undantagsregeln – bostaden, om ingen av de två första reglerna kan tillämpas.

Detta innebär att för en anställd ska först avgöras om huvudregeln ska tillämpas, och i andra hand alternativregeln. Om ingen av dessa två regler kan tillämpas gäller undantagsregeln som innebär att bostaden anses som tjänsteställe. Denna stegvisa bedömning ska även tillämpas inom bygg-, anläggnings och servicebranscherna. Bedömningen är således inte beroende av inom vilken bransch arbetet utförs och tjänstestället kan som exempel vara vid en byggarbetsplats.

Om arbetet utförs under förflyttning eller på växlande arbetsplatser anses den plats där den anställde hämtar och lämnar arbetsmaterial eller förbereder och avslutar sina arbetsuppgifter som tjänsteställe. Om den anställde besöker arbetsgivarens lokaler för olika arbetsuppgifter så regelbundet att det sker genomsnittligt oftare än en gång i veckan är dessa lokaler tjänstestället, oavsett inom vilken bransch arbetet utförs.

Ställningstagandet ska inte tillämpas vid bedömning av tjänstestället för idrottsdomare och musiker. I stället ska de ställningstaganden som Skatteverket har utfärdat för dessa branscher tillämpas, se nedan.

3.6.2 Tjänsteställe för idrottsdomare

Av Skatteverkets ställningstagande om tjänsteställe för domare från den 24 april 2008 (dnr 131 349547-08/111) framgår 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.

Idrottsdomare som är anlitade av idrottsförbund på riks- eller distriktsnivå för att döma i matcher eller tävlingar får normalt anses ha sitt tjänsteställe i bostaden och inte på de platser där idrottstävlingarna äger rum. Detta gäller även om den lokala arrangören betalar ut en mindre del av ersättningen till domaren, t.ex. reseersättning.

3.6.3 Tjänsteställe för frilansande musiker

Av Skatteverkets ställningstagande om tjänsteställe för frilansande musiker från den 27 oktober 2008 (dnr 131 574071-08/111) framgår att en frilansande musiker som tar tillfälliga uppdrag som pågår i högst en vecka på olika spelplatser bör anses ha sitt tjänsteställe i replokalen, alternativt i bostaden, om huvuddelen av förberedelser och annat arbete i musikerverksamheten fortlöpande utförs där. En uppdragsgivare som tillfälligt engagerar frilansande musiker för en eller ett fåtal spelningar ska varken göra skatteavdrag eller betala arbetsgivaravgifter på reseersättning och traktamente till musikerna. Sådana ersättningar bör anses som ersättning för kostnader i tjänsten.

Musiker som engageras för att spela längre perioder på samma plats, t.ex. en konserthall, studio, restaurang eller kyrka, har normalt sitt tjänsteställe på den platsen. Enligt Skatteverkets uppfattning är det lämpligt att tillämpa detta när engagemanget på samma plats pågår mer än en vecka (mer än sju dagar). Vid sådana längre uppdrag får regelmässigt antas att arbetet huvudsakligen utförs på spelplatsen i fråga. För musiker som engageras för att spela längre perioder än en vecka på samma plats gäller fortfarande att eventuell reseersättning för resor mellan bostaden och tjänstestället anses som lön.

4 Bedömningar och förslag

4.1 Exempel

Som framgår av avsnitt 2 finns det kritik mot att kostnadsersättning till tillfälligt anställda arbetstagare och uppdragstagare skattemässigt behandlas annorlunda än kostnadsersättning till tillsvidareanställda arbetstagare. Exempel 1 och 2 nedan visar hur samma slags kostnadsersättning behandlas skattemässigt för två arbetstagare som arbetar på samma plats. Exempel 1 avser två obegränsat skattskyldiga arbetstagare som har olika anställningsform. Exempel 2 avser två begränsat skattskyldiga arbetstagare varav den ena kommer från ett annat EU/EES-land eller Schweiz och den andra från ett tredje land.

4.1.1 Exempel 1: Obegränsat skattskyldiga arbetstagare med olika anställningsformer

Bemanningsföretaget sluter avtal med två olika kundföretag. Det första uppdraget avser uthyrning av två arbetstagare till kundföretaget på en ort i Mälardalen sex mil från Stockholm och ska pågå under januari månad. Det andra uppdraget avser uthyrning av två arbetstagare till kundföretaget i Östersund och ska pågå under februari månad.

Bemanningsföretaget bemannar uppdraget i Mälardalen och i Östersund med A, som är bosatt i Stockholm och tillsvidareanställd av bemanningsföretaget. Under resten av året arbetar A på andra uppdrag i Stockholm.

Bemanningsföretaget anställer B, som är bosatt i Stockholm, med ett tidsbegränsat anställningsavtal för uppdraget i Mälardalen. Efter att detta uppdrag är slut tecknar bemanningsuppdraget ett nytt tidsbegränsat anställningsavtal med B för uppdraget i Östersund. Under resten av året arbetar B med andra uppdrag för andra uppdragsgivare i Stockholm.

Ersättning för uppdraget i Mälardalen

Arbetsplatsens läge och arbetstiderna gör att arbetstagarna A och B måste resa med egen bil. Bemanningsföretaget betalar ersättning för resa med egen bil med 1,85 kronor per kilometer tur och retur under 20 dagar, totalt 4 440 kronor för januari, till A respektive B.

Ersättning för uppdraget i Östersund

Bemanningsföretaget betalar flygbiljett en gång per vecka (kostnad 2 000 kronor per resa x 8 enkelresor = totalt 16 000 kronor), logikostnaden i Östersund 5 000 kronor samt traktamentsersättning 240 kronor per dag x 20 dagar (totalt 4 800 kronor).

Skattemässiga konsekvenser för ersättningen till A

A är tillsvidareanställd av bemanningsföretaget. A anses ha tjänstestället i bostaden eftersom A inom ramen för samma anställning utför arbete som pågår begränsad tid på varje plats. Bemanningsföretaget kan därför betala ut resekostnadsersättningen enligt reglerna för tjänsteresa. A behöver inte ta upp ersättningen i sin deklaration och ska således inte heller göra avdrag för några kostnader.

Tabell 1. Sammanställning av ersättningarna och underlag för beskattning respektive avdrag för arbetstagare A

Ersättningar	Belopp	Avdragsrätt	Kommentar
Resekostnadsersättning bil	4 440 kronor	4 440 kronor	
Resekostnadsersättning flyg	16 000 kronor	16 000 kronor	
Logi	5 000 kronor	5 000 kronor	
Traktamente	4 800 kronor	4 800 kronor	
Summa	30 240 kronor	30 240 kronor	Ingen del beskattas

Skattemässiga konsekvenser för ersättningen till B

B är tillfälligt anställd av bemanningsföretaget och har två olika anställningsavtal, ett för uppdraget i Mälardalen och ett för uppdraget i Östersund. B anses därför ha tjänstestället hos kundföretaget i Mälardalen respektive i Östersund. Resekostnadsersättningen anses därför som skattepliktig ersättning och bemanningsföretaget kan inte betala ut resekostnadsersättningen enligt reglerna för tjänsteresa.

B ska redovisa ersättningen i sin deklaration och får göra avdrag för resor mellan bostaden och arbetet enligt bestämmelserna om arbetsresor till den del kostnaderna under beskattningsåret sammanlagt överstiger 11 000 kronor. B får göra avdrag för logikostnad samt måltider och småutgifter enligt reglerna om tillfälligt arbete. Efter avdrag kommer totalt 13 400 kronor av ersättningen att tas upp till beskattning. Om B:s marginals katt uppgår till 30 procent blir skattekostnaden 4 020 kronor. Om marginals katten uppgår till 50 procent blir skattekostnaden 6 700 kronor.

Tabell 2. Sammanställning av ersättningarna och underlag för beskattning respektive avdrag för arbetstagare B

Ersättningar	Belopp	Avdragsrätt	Kommentar
Resekostnadsersättning bil	4 440 kronor	9 440 kronor	Avdrag för belopp över 11 000 kronor
Resekostnadsersättning flyg	16 000 kronor		
Logi	5 000 kronor	5 000 kronor	
Traktamente	4 800 kronor	2 400 kronor	Avdrag 120 kr x 20 arbetsdagar
Summa	30 240 kronor	16 840 kronor	13 400 kronor beskattas

Arbetsgivarens kostnader

Arbetsgivarens kostnader påverkas av om ersättningen utbetalas inom ramen för en tjänsteresa eller inte. Bemanningsföretagets kostnader för arbetsgivaravgifterna på ersättningen³ till B uppgår till 9 501 kronor (30 240 kronor x 31,42 procent). Ersättningen till A är inte underlag för arbetsgivaravgifter.

4.1.2 Exempel 2: Begränsat skattskyldiga arbetstagare från EU/EES respektive tredje land

Region Jönköpings län anställer två begränsat skattskyldiga arbetstagare på ett tillfälligt uppdrag på en månad. Arbetstagaren C är medborgare i ett EU-land och arbetstagaren D är

³ Logikostnaden antas av förenklingskäl uppgå till samma belopp för inkomstbeskattningen och underlaget för arbetsgivaravgifterna.

medborgare i ett tredje land. Under den period då arbetet pågår bor arbetstagarna på ett lägenhets hotell i Jönköping och arbetar växelvis i Jönköping, Värnamo och i Vetlanda.

Arbetsgivaren betalar resekostnaden vid anställningens början och slut, logikostnaden i Jönköping, traktamente med normalbeloppet för Sverige, resekostnader från den tillfälliga bostaden i Jönköping till arbetsplatsen i Värnamo och Vetlanda och kostnaden för tillfälliga övernattningar i Värnamo och Vetlanda. Ersättningen beskattas enligt följande:

Tabell 3. Översikt

Ersättning	C (arbetstagare från EU, EES och Schweiz)	D (arbetstagare från tredje land)
Resekostnad vid anställningens början och slut	Undantagen från beskattning enligt 6 § 1 SINK ⁴	Undantagen från beskattning enligt 6 § 1 SINK
Logi i Jönköping	Undantagen från beskattning enligt 6 § 1 SINK	Undantagen från beskattning enligt 6 § 1 SINK
Traktamente	Undantagen från beskattning till följd av HFD 2010 ref. 122	Beskattas och är underlag för skatteavdrag och arbetsgivaravgifter
Resekostnadsersättning mellan Jönköping och Värnamo/Vetlanda	Undantagen från beskattning till följd av HFD 2010 ref. 122	Beskattas och är underlag för skatteavdrag och arbetsgivaravgifter
Tillfällig övernattning i Värnamo/Vetlanda	Undantagen från beskattning till följd av HFD 2010 ref. 122	Beskattas och är underlag för skatteavdrag och arbetsgivaravgifter

4.2 Beskattning av kostnadsersättning vid tillfälliga anställningar och uppdrag på annan ort

4.2.1 Allmänna överväganden

I 12 kap. 8 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, anges att tjänstestället är den plats där den skattskyldige utför huvuddelen av sitt arbete. Om arbetet pågår en begränsad tid på varje plats enligt vad som gäller för vissa arbeten inom byggnads- och anläggningsbranschen och liknande branscher anses, enligt 12 kap. 8 § andra stycket IL, bostaden som tjänsteställe. För riksdagsledamöter, reservofficerare samt nämndemän, jurymän och andra liknande uppdragstagare i allmän domstol, allmän förvaltningsdomstol, hyresnämnd eller arrendenämnd anses, enligt 12 kap. 8 § tredje stycket IL, bostaden som tjänsteställe.

Tjänstestället ska fastställas för varje anställning eller uppdrag för sig. Detta för med sig att tillfälligt anställda arbetstagare och uppdragstagare normalt inte omfattas av undantagsregeln i 12 kap. 8 § andra stycket IL, även om uppdragen utförs på platser som växlar sett över en längre tid. Ju kortare en anställning eller ett uppdrag är, desto svårare är det att tillämpa bestämmelsen i andra stycket. Tillfälligt anställda arbetstagare och uppdragstagare omfattas inte heller av undantaget i 12 kap. 8 § tredje stycket IL. För dessa gäller alltså i de allra flesta fall att tjänstestället är den plats där de utför huvuddelen av sitt arbete, dvs. platsen för varje enskilt uppdrag.

⁴ Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.

Till följd av detta behandlas kostnadsersättning till tillfälligt anställda arbetstagare och uppdragstagare skattemässigt på annat sätt än motsvarande ersättning till tillsvidareanställda arbetstagare. Kostnadsersättning anses som lön när den tillfälliga arbetsplatsen anses som tjänstestället. Resan anses som en resa mellan bostaden och arbetsplatsen (arbetsresa, dvs. en privat resa) och inte som en resa i tjänsten.

Arbetsgivare, arbetstagare och branschorganisationer har framfört att reglerna om tjänsteställe är ologiska, inkonsekventa och orättvisa och att de missgynnar arbetstagare som inte är tillsvidareanställda. Olika arbetsgivare har även tillämpat reglerna på skilda sätt vilket inneburit konkurrensfördelar för de som tillämpat en för arbetstagaren ”generösare” tolkning där arbetsgivaravgifter och skatt inte har betalats (jfr avsnitt 2).

Reglerna är också i många fall svåra att tillämpa och medför mycket administration för arbetsgivare, t.ex. när arbetet utförts på olika platser eller delvis i den anställdes bostad. I vissa fall kan tjänstestället fastställas först i efterhand. Detta blir ett problem eftersom arbetsgivarens redovisning i arbetsgivardeklarationen på individnivå (individuppgiften) bygger på att denne kan bedöma om den utbetalda ersättningen är underlag för skatteavdrag och arbetsgivaravgifter redan när ersättningen utbetalas. I vissa fall har arbetsgivare i efterhand fått kompensera den anställda för skatteeffekten av kostnadsersättningar genom ett lönetillägg.

Reglerna är också svåra att tillämpa och medför mycket administration för arbetstagarna. Kostnadsersättning som redovisas som lön i arbetsgivardeklaration ingår i lönebeloppet som förtrycks på arbetstagarens inkomstdeklaration. Arbetstagaren får yrka avdrag för resor, logi och ökade levnadskostnader i deklarationen.

Skatteverket har under lång tid kunnat konstatera att svårigheterna i vissa situationer för arbetsgivare och arbetstagare att tillämpa reglerna även leder till merarbete för Skatteverket. Stora resurser läggs på informations- och kontrollinsatser.

Skatteverket har övervägt ett ställningstagande som innebär att tillfälligt anställda arbetstagare och uppdragstagare ska anses ha sitt tjänsteställe i bostaden (jfr Skatteverkets ställningstagande om tjänsteställe för frilansande musiker, se avsnitt 3.6.3). Skatteverkets bedömning är att ett sådant ställningstagande inte skulle följa den rättspraxis som finns. Det är därför inte möjligt att lösa frågan på detta sätt.

Mot bakgrund av vad som ovan anförs finns skäl att ändra bestämmelserna. En ny reglering bör vara enkel och tydlig och behandla tillfälligt anställda arbetstagare och uppdragstagare på samma sätt som tillsvidareanställda arbetstagare.

Alternativa lösningar

Ett alternativ är att ändra huvudregeln för vilken plats som anses som tjänstestället i 12 kap. 8 § första stycket första meningen II. Bestämmelsen skulle t.ex. kunna ändras på så sätt att tjänstestället är den plats där den skattskyldige utför huvuddelen av sitt arbete under ett kalenderår, eller under en annan i förväg definierad period. Mot ett sådant förslag talar att tjänstestället i många fall kan fastställas först i efterhand, t.ex. när året eller perioden är slut. Bestämmelsen skulle också bli svår att tillämpa i förhållande till arbetstagare och uppdragstagare som har flera olika arbetsgivare eller uppdragsgivare.

Ett annat alternativ är att utvidga 12 kap. 8 § II andra eller tredje stycket, om att bostaden anses som tjänsteställe när arbetet pågår en begränsad tid på varje plats till att avse anställda och uppdragstagare med tidsbegränsade anställningar och uppdrag. Dessa skulle då behandlas på samma sätt som arbetstagare med vissa arbeten inom byggnads- och anläggningsbranschen och liknande branscher, respektive riksdagsledamöter, reservofficerare samt nämndemän, jurymän och andra liknande uppdragstagare i allmän domstol m.m. Mot ett sådant förslag talar att alla tillfälligt anställda arbetstagare och uppdragstagare skulle anses ha tjänstestället i bostaden, dvs. de skulle behandlas på ett mer förmånligt sätt än tillsvidareanställda arbetstagare eftersom dessa normalt har tjänstestället på den plats där de utför arbetet.

Ett tredje alternativ är att jämställa tillfälliga anställningar och uppdrag på annan ort med tjänsteresa när de faktiska omständigheterna är likartade och kravet på avstånd är uppfyllt. En sådan ändring skulle innebära att arbetsgivare kan betala ut kostnadsersättning för resor, bostad och traktamente till en uppdragstagare eller en arbetstagare som är tillfälligt anställd på samma sätt som denne kan ge ersättning till en arbetstagare som är tillsvidareanställd och som företar motsvarande resa som en tjänsteresa. Skatteverkets bedömning är att detta förslag är det lämpligaste för att åstadkomma en enkel och förutsebar hantering för arbetsgivare och uppdragsgivare, samt för arbetstagare och uppdragstagare.

4.2.2 Avdrag vid tillfällig anställning eller uppdrag på annan ort i högst en månad medges såsom för tjänsteresa

Förslag: Avdrag medges såsom för tjänsteresa för ökade utgifter för logi, resor, måltider och småutgifter vid tillfällig anställning eller uppdrag på annan plats än bostaden, om anställningen eller uppdraget är avsett att pågå i högst en månad och avståndet mellan bostaden och arbetsplatsen är längre än 50 kilometer.

Skälen för förslaget: Som framgår ovan innebär bestämmelserna om tjänsteställe att arbetstagare med olika anställningsformer men samma arbetsmönster behandlas olika vid utbetalning av kostnadsersättning. Effekten blir att tillfälligt anställda arbetstagare och uppdragstagare missgynnas eftersom de inte kan få s.k. skattefri kostnadsersättning i samma utsträckning som tillsvidareanställda arbetstagare.

Skatteverkets uppfattning är att tillfälligt arbete vid anställning eller uppdrag på annan plats än bostaden bör jämställas med tjänsteresa när de faktiska omständigheterna är likartade och kravet på avstånd är uppfyllt. Förutom skattemässig neutralitet skulle detta medföra förenklad administration både för arbetsgivare och uppdragsgivare som tillfälligt anställer eller anlitar personal och för den person som tillfälligt anställs eller anlitas som uppdragstagare. Vid utformningen av en sådan reglering behöver ställning tas till följande frågor:

1. Vad bör anses som tillfällig anställning eller tillfälligt uppdrag?
2. Hur långt ska avståndet från bostaden till den tillfälliga arbetsplatsen vara?
3. Hur ska tidsperioden beräknas?
4. Vad bör gälla om den tillfälliga anställningen eller uppdraget förlängs eller avbryts?
5. Bör tidigare anställningar och uppdrag beaktas?

Vad bör anses som tillfällig anställning eller tillfälligt uppdrag?

Idrottsdomare och tolkar har normalt korta uppdrag på en viss plats under en dag eller del av dag. Av den information som Skatteverket har fått avseende s.k. egenanställda (se avsnitt 2) framgår bl.a. att 70 procent av uppdragen är kortare än en vecka. Om tillfällig anställning eller uppdrag skulle anses vara sådant arbete som är avsett att pågå under högst en månad skulle merparten av de tillfälliga anställningarna och uppdragen omfattas. En sådan bestämmelse borde bli lätt att tillämpa för arbetsgivare och uppdragsgivare eftersom de kan betala ut traktamentsersättning enligt samma regler som för tillsvidareanställda under den första månaden.

En längre tidsperiod skulle medföra att ännu fler tillfälliga anställningar och uppdrag omfattas. Det finns därför skäl att pröva om tidsperioden bör vara längre. Eftersom tre månader används när det gäller den bortre gränsen för att reducera traktamente (se avsnitt 3.3.5) skulle detta kunna vara en lämplig tidsperiod. Det som kan tala emot en sådan tidsperiod är att även vanliga vikariat på upp till tre månader, säsongsarbeten, praktiktjänster, sommarjobb och liknande kan antas komma att omfattas. En längre tidsperiod innebär också att risken för kringgående ökar, t.ex. genom att arbetsgivare flyttar anställningar mellan olika

företag i samma intressegemenskap. Vid en sådan längre period skulle även arbetsrättsliga frågor få större betydelse, t.ex. om arbetsgivare väljer att betala ut skattefria traktamenten och betala boendet under hela perioden. Sannolikt kommer ordinarie lön i sådana fall att i högre grad omvandlas till kostnadsersättningar, som varken är underlag för beskattning eller socialavgifter. En längre period kan således antas ha en större budgetpåverkan.

Skatteverkets sammantagna bedömning är att tillfällig anställning eller tillfälligt uppdrag bör begränsas till sådant arbete som är avsett att pågå under högst en månad.

Om det redan från början är klart att arbetet är avsett att pågå längre tid än en månad bör det inte anses som tillfälligt. I de fall en arbetstagare eller uppdragstagare anställs eller anlitas på tidsbegränsade uppdrag som är längre än en månad får den vanliga verksamhetsorten och tjänstestället avgöras enligt bestämmelserna i 12 kap. 7–8 § IL. Bedömningen av om kostnadsersättningar och traktamente är skattefria eller skattepliktiga i dessa fall får därför göras enligt tillämpliga bestämmelser i 12 kap. inkomstskattelagen, se avsnitt 3.2.1–3.3.5.

Arbetsgivare och utbetalare bör endast vara skyldiga att beakta förhållanden som avser egen personal. Om en arbetstagare hyrs ut till två olika kunder på samma ort av olika arbetsgivare (t.ex. av två olika bemanningsföretag) bör varje bemanningsföretag kunna tillämpa bestämmelserna. Att personen tidigare har arbetat på samma ort för en annan arbetsgivares räkning bör inte påverka bedömningen.

Hur långt ska avståndet från bostaden till den tillfälliga arbetsplatsen vara?

Med vanlig verksamhetsort avses ett område inom 50 kilometer från den skattskyldiges tjänsteställe och ett område inom 50 kilometer från den skattskyldiges bostad (12 kap. 7 § IL). Motsvarande avståndsgräns bör gälla även för tillfällig anställning eller tillfälligt uppdrag. En person som regelmässigt tar tillfälliga uppdrag på sin hemort, eller närmaste omgivning, har en liknande situation som tillsvidareanställda som i förekommande fall har avdragsrätt för sina pendlingsresor såsom arbetsresor och inte som tjänsteresor.

Hur ska tidsperioden beräknas?

Vid beräkning av tidsperioden bör lagen (1930:173) om beräkning av lagstadgad tid tillämpas.

Tidsperioden en månad bör räknas från första arbetsdagen. Om anställningen t.ex. påbörjas den 1 januari bör avsikten vara att den bör pågå som längst till den 31 januari. Om anställningen t.ex. påbörjas den 15 januari bör den pågå som längst till den 14 februari.

En månadsperioden bör, i likhet med vad som gäller enligt bestämmelserna i övrigt om traktamente, inte förlängas med normalt arbetsfria dagar.⁵ Det kan vara t.ex. lördagar och söndagar för den som normalt arbetar måndag–fredag. En månadsperioden bör inte heller förlängas med den lediga tid som uppkommer på grund av att den anställda arbetar deltid.

Vad bör gälla om den tillfälliga anställningen eller uppdraget förlängs eller avbryts?

Ett problem med de nuvarande reglerna är att arbetsgivare och uppdragsgivare i många fall kan avgöra tjänstestället för arbetstagare och uppdragstagare först i efterhand, när anställningen eller uppdraget har avslutats. En ny reglering bör därför utgå från avsikten när anställningen eller uppdraget påbörjas. En reglering, som innebär att arbetsgivaren eller utbetalaren måste ändra redan inlämnade arbetsgivardeklarationer på grund av att förhållandena ändras, bör undvikas.

Ett praktiskt problem är att de flesta arbetsgivare stänger sin löneredovisning för en månad runt den 10:e i nästkommande månad. Det innebär att de flesta arbetsgivare och uppdragsgivare kommer att ha svårt att ta hänsyn till förändringar som inträffar senare än den

⁵ <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2020.15/326319.html#h-Arbetsfria-dagar-deltidsarbete-och-koncentrerad-arbets-tid>

kalendermånad som ersättningen tjänades in. Även detta talar för att en ny reglering bör utgå från avsikten när anställningen eller uppdraget påbörjas.

Förlängning av anställningen eller uppdraget, eller att anställningen eller uppdraget avbryts i förtid, är sådana omständigheter som innebär att en ny bedömning bör göras av enmånadsperioden från den dag då förändringen inträffar. Någon ny bedömning, eller ändring av den tidigare bedömningen, avseende redan intjänade ersättningar bör dock inte ske.

Exempel: Anställningen påbörjas den 15 januari och är avsedd att pågå till den 14 februari. Den 5 februari förlängs anställningen till den 28 februari. Lön och kostnadsersättning betalas ut i samband med månadslönen den 25:e i nästkommande månad (den 25 februari för ersättning för januari och den 25 mars för ersättning för februari). Arbetsgivaren kan betala ut skattefria traktamenten för perioden 15 januari till den 4 februari, men inte för perioden 5 februari till den 28 februari. Det spelar inte någon roll att beslutet om förlängningen hade fattats den 5 februari, dvs. tidigare än den dag då utbetalningen av ersättningen för februari görs. Bedömningen av om kostnadsersättningar och traktamente för tid efter beslutet om förlängningen är skattefria eller skattepliktiga får, liksom vid tillfällig anställning eller uppdrag som är avsett att pågå i mer än en månad, göras enligt de övriga bestämmelserna i 12 kap. inkomstskattelagen.

I motsatt fall, när en anställning eller ett uppdrag som är avsett att vara i mer än en månad förkortas till att avse högst en månad, kan skattefritt traktamente utbetalas från och med den dag då beslut om förkortning sker. Exempel: Anställningen påbörjas den 15 januari och är avsedd att pågå till den 28 februari. Den 5 februari beslutas att anställningen ska upphöra redan den 14 februari. Arbetsgivaren kan betala ut skattefria traktamenten för perioden 5 februari till den 14 februari, men inte för perioden 15 januari till den 4 februari.

Utbetalning av traktamente till arbetstagare på tjänsteresa kan fortsätta att betalas skattefritt efter tremånadersperioden om uppehållet i tjänsteresan beror på att anställda har arbetat på en annan ort. Om uppehållet i tjänsteresan däremot beror på en personlig anledning får inte traktamente ha betalats ut till den anställda om tremånadersperioden bör kunna förlängas (prop. 1989/90:110 s. 355).⁶ Vid enstaka och tidsbegränsade anställningar och uppdrag saknas anledning att ha motsvarande bestämmelse om förlängning så att skattefria traktamenten kan fortsätta att utbetalas efter enmånadsperiodens slut. Uppehåll i den tillfälliga anställningen eller det tillfälliga uppdraget som innebär att tidsperioden förlängs till mer än en månad bör därför inte innebära att skattefria traktamenten kan betalas ut. I stället bör förlängningen anses som en sådan förlängning som innebär att det inte längre är fråga om tillfällig anställning eller tillfälligt uppdrag. Bedömningen av om ersättningen är skattefri eller skattepliktig bör därför göras enligt tillämpliga bestämmelser i 12 kap. inkomstskattelagen, se avsnitt 3.2.1–3.3.5.

Bör tidigare anställningar och uppdrag beaktas?

För att arbetsgivaren ska kunna betala ut skattefria kostnadsersättningar bör arbetsgivaren kunna visa att det är en ny anställning eller ett nytt uppdrag, och att det inte är en fortsättning på en tidigare anställning eller uppdrag på samma ort för samma arbetsgivare eller uppdragsgivare. För att det ska kunna vara en ny anställning eller ett nytt uppdrag bör krävas att arbetsplatsen eller verksamheten är ny. Två tidsbegränsade anställningar eller uppdrag på samma plats ska bedömas på samma sätt som två tjänsteresor till samma plats.

Det är vanligt förekommande att uppdragstagare eller arbetstagare återkommande anlitas eller anställs för flera uppdrag på samma plats under en viss period eller återkommande under flera år. Om dessa uppdrag och anställningar är separata – dvs. de är inte en fortsättning på en tidigare anställning eller ett tidigare uppdrag och det finns inte något organisatoriskt samband mellan olika företag – bör varje anställning eller uppdrag anses som en ny anställning eller ett nytt uppdrag och därför bedömas för sig. Tolkar och idrottsdomare som återkommer

⁶ <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2020.15/326319.html#h-Ny-tremanadersperiod>

till samma plats för nya uppdrag bör därför normalt omfattas. Det bör inte spela någon roll hur lång tid som förflyter mellan uppdragen, och det bör därför inte finnas något hinder mot flera separata korta anställningar eller uppdrag under ett kalenderår eller en viss period.

Flytt av personal mellan olika företag inom samma koncern eller mellan olika företag inom ramen för ett visst uppdrag bör normalt inte ses som nya anställningar eller uppdrag.

Anställningar och uppdrag där arbets- och uppdragstagare följer ett roterande schema eller har ett arbetsschema där de t.ex. arbetar på en plats t.ex. en dag per vecka under en viss tid, bör omfattas om avsikten är att arbetet ska pågå i högst en månad. Om det redan från början är klart att arbetet ska pågå i mer än en månad bör anställningen eller uppdraget inte omfattas. I det fallet får avdragsrätten i stället bedömas enligt bestämmelserna om tillfälligt arbete på annan ort eller vid dubbel bosättning i 12 kap. 18–22 §§ IL respektive hemresor eller inställelseresor i 12 kap. 24–30 §§ IL.

Beräkning av avdragen

Syftet med förslaget är att de skattemässiga skillnader som i dag föreligger vid betalning av kostnadsersättningar till arbetstagare med olika anställningsformer ska försvinna. För att åstadkomma lika behandling bör avdrag för ökade utgifter för logi, resor, måltider och småutgifter vid tillfällig anställning eller tillfälligt uppdrag på annan ort i högst en månad medges såsom för tjänsteresa. Beräkningen av avdragen för sådana utgifter bör därför följa bestämmelserna i 12 kap. 5 § IL när det gäller avdrag för resor med egen bil respektive 12 kap. 10–17, 20–22 och 24 §§ IL när det gäller avdrag för logi, resor, måltider och småutgifter.

Resor med egen bil

Utgifter för tjänsteresor med egen bil ska dras av med 1 krona och 85 öre för varje kilometer. Om en skattskyldig använder sin förmånsbil för tjänsteresor och betalar samtliga utgifter för drivmedel som är förenade med resorna, ska utgifter för dieselolja dras av med 65 öre för varje kilometer och utgifter för annat drivmedel med 95 öre för varje kilometer (12 kap. 5 § IL).

En arbetsgivare eller annan utbetalare bör kunna betala ut ersättning för resor med egen bil till tillfälligt anställda arbetstagare och uppdragstagare som pendlar med bil till den tillfälliga arbetsorten, på samma sätt som arbetsgivaren och utbetalaren kan betala ut motsvarande ersättning till tillsvidareanställda arbetstagare som är på tjänsteresa. Bestämmelsen i 12 kap. 5 § IL bör därför tillämpas för beräkning av avdrag för resor med egen bil.

Avdrag för logi

Ökade utgifter för logi bör dras av med ett belopp som motsvarar den faktiska utgiften. Om en skattskyldig som är på tjänsteresa inte kan visa vilken utgift han har haft för logikostnaden, ska ett halvt maximibelopp per natt dras av vid tjänsteresa i Sverige och ett halvt normalbelopp vid tjänsteresa utomlands (12 kap. 13 § IL).

En arbetsgivare eller annan utbetalare bör kunna betala ut ersättning för logi till tillfälligt anställda arbetstagare och uppdragstagare som övernattar på den tillfälliga arbetsorten, på samma sätt som arbetsgivaren och utbetalaren kan betala ut motsvarande ersättning till tillsvidareanställda arbetstagare som är på tjänsteresa. Bestämmelserna i 12 kap. 13 § IL bör därför tillämpas för beräkning av avdrag för logi.

Avdrag för måltider och småutgifter

Bestämmelserna i 12 kap. 14–17 §§ IL tillämpas för betalning av traktamente till anställda som är på tjänsteresa och avser att täcka ökade kostnader för måltider och småutgifter. Ersättningen bör reduceras om den anställde får kostförmån. Vid beräkningen av avdrag för tjänsteresa används för tjänsteresa i Sverige ett maximibelopp och för tjänsteresa utomlands ett normalbelopp. Avdraget beräknas för hel eller halv dag (12 kap. 10 § första stycket IL).

En arbetsgivare eller annan utbetalare bör kunna betala ut ersättning för att täcka ökade kostnader för måltider och småutgifter till tillfälligt anställda arbetstagare och uppdragstagare som övernattar på den tillfälliga arbetsorten, på samma sätt som arbetsgivaren och utbetalaren kan betala ut motsvarande ersättning till tillsvidareanställda arbetstagare som är på tjänsteresa. Ersättningen bör på motsvarande sätt reduceras om mottagaren får kostförmån. Bestämmelserna i 12 kap. 14–17 § IL bör därför tillämpas för beräkning av avdrag för måltider och småutgifter.

Om arbetstagaren eller uppdragstagaren kan visa att den sammanlagda utgiftsökningen under samtliga tillfälliga anställningar och uppdrag i en och samma tjänst har varit större än den ersättning som denne har fått för ökade utgifter för måltider och småutgifter (dagtraktamente) bör denne, i likhet med arbetstagare som är på tjänsteresa, i stället få dra av ett belopp som motsvarar den faktiska utgiftsökningen (12 kap. 14 § andra stycket IL). Två korttidsuppdrag för en och samma arbetsgivare eller uppdragsgivare ska ses som en och samma tjänst vid tillämpningen av bestämmelsen.

Sammanfattning

Skatteverket föreslår alltså att avdrag för ökade utgifter för logi, resor, måltider och småutgifter vid tillfällig anställning eller tillfälligt uppdrag på annan ort ska medges såsom för tjänsteresa om anställningen eller uppdraget är avsett att pågå i högst en månad och avståndet mellan bostaden och arbetsplatsen är längre än 50 kilometer. Förslaget innebär inte att tillfälligt anställda arbets- eller uppdragstagare skatterättsligt anses vara på tjänsteresa, utan enbart att dessa kan medges avdrag på motsvarande sätt som om det varit en tjänsteresa.

Arbetsgivarens grund för att betala ut traktamente, reseersättningar osv. regleras normalt av kollektivavtal eller andra avtal. Avsikten med förslaget är inte att påverka arbetsgivares skyldigheter att betala ut traktamente, reseersättningar osv. enligt sådana avtal. Syftet med förslaget är i stället att likställa den skattemässiga behandlingen av sådan ersättning som arbetsgivaren betalar enligt avtal och överenskommelser till tillfälligt anställda arbetstagare och uppdragstagare med den skattemässiga behandlingen av motsvarande ersättning som arbetsgivaren betalar till arbetstagare som är tillsvidareanställda.

Tillämpning av bestämmelsen i förhållande till bestämmelserna om vanlig verksamhetsort och tjänsteställe

Den nya regleringen bör tillämpas parallellt med bestämmelserna om vanlig verksamhetsort och tjänsteställe (12 kap. 7–8 §§ IL). Om tillfälligt anställda arbetstagare eller uppdragstagare anses ha tjänstestället i bostaden enligt 12 kap. 8 § andra eller tredje stycket IL bör någon skillnad inte uppkomma oavsett vilken reglering som tillämpas.

Tillfälligt anställda arbetstagare eller uppdragstagare som anses ha tjänstestället på den plats där denne utför huvuddelen av sitt arbete eller på den plats där denne hämtar eller lämnar arbetsmaterial enligt 12 kap. 8 § första stycket IL bör kunna omfattas av den nya regleringen och därför anses ha tjänstestället i bostaden under den period det tidsbegränsade arbetet pågår, under förutsättning att samtliga krav är uppfyllda.

Näringsverksamhet

Det är som regel inte lika svårt att fastställa tjänstestället för en enskild näringsidkare som för en arbetstagare eller uppdragstagare. En enskild näringsidkare, som har flera korta uppdrag, har normalt tjänstestället i sin verksamhetslokal alternativt i bostaden. Ökade levnadskostnader och resekostnader för sådana uppdrag är därmed normalt avdragsgilla så som ”tjänsteresor” i näringsverksamhet. Skatteverkets bedömning är att någon ändring av avdragsreglerna för nämnda kostnader i näringsverksamhet inte behöver göras.

Lagförslag

Förslaget innebär att en ny paragraf, 12 kap. 9 §, införs i IL.

4.2.3 Kostnadsersättning ska undantas från skatteplikt enligt SINK

Förslag: Kostnadsersättning som betalas i samband med tillfällig anställning eller uppdrag på annan ort i högst en månad är undantagen från skatteplikt.

Skälen för förslaget: Kostnadsersättning som betalas till obegränsat och begränsat skattskyldiga behandlas inte på samma sätt, se avsnitt 3.5 och 4.1.2. Den skillnad som finns avseende skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och vid beskattningen av traktamente och resekostnadsersättningar har undanröjts i rättspraxis avseende EU/EES-medborgare och medborgare i Schweiz men kvarstår avseende beskattningen av traktamente och resekostnadsersättningen till medborgare från tredje land.

För att åstadkomma likabehandling av obegränsat och begränsat skattskyldiga arbetstagare krävs att undantaget i 6 § 1 lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, förkortad SINK utvidgas till att omfatta kostnadsersättningar generellt. Sådan kostnadsersättning som betalas i samband med tillfälliga anställningar och uppdrag som avses i 12 kap. 9 § IL och inte är underlag för skatteavdrag enligt 10 kap. 3 § andra stycket 8 och 9 skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, bör därför vara undantagen från skatteplikt enligt SINK. För att ersättningen ska vara undantagen från skatteplikt krävs dels att den tillfälliga anställningen eller uppdraget i Sverige pågår i högst en månad, dels att avståndskravet på 50 kilometer är uppfyllt. Bestämmelsen bör tillämpas för alla begränsat skattskyldiga arbetstagare oavsett om de är bosatta i ett EES-land eller Schweiz, eller i tredje land.

Som framgår av avsnitt 3.5 innebär HFD:s dom 2010 ref. 122 att ersättning för ökade levnadskostnader som lämnas till en skattskyldig bosatt i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) eller Schweiz i samband med tjänsteresa inte är underlag för skatteavdrag eller arbetsgivaravgifter. Skatteverkets bedömning är att rättspraxis bör kodifieras i samband med att ändring görs av 6 § SINK. Undantaget i 6 § 1 SINK bör därför utvidgas till att även omfatta ersättning som vid tillfällig anställning i Sverige betalats av arbetsgivare för ökade levnadskostnader som inte är underlag för skatteavdrag enligt 10 kap. 3 § andra stycket 8 och 9 SFL och som betalas till en skattskyldig som är bosatt i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) för sådan tjänsteresa som avses i 12 kap. 6 § IL. Vid tillämpningen av bestämmelsen ska även personer som är bosatta i Schweiz omfattas.

En ersättning är avgiftsfri om den undantas från skatteplikt enligt 6 § 1 eller 2 SINK (2 kap. 12 § 2 socialavgiftslagen [2000:980], förkortad SAL). Eftersom den föreslagna ändringen innebär ändring i 6 § 1 SINK kommer sådan ersättning som omfattas av bestämmelsen i SINK att vara avgiftsfri enligt SAL. Någon ändring av 2 kap. 12 § SAL krävs därför inte.

Lagförslag

Förslaget innebär ändring i 6 § SINK.

4.3 Skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och pensionsgrundande inkomst

4.3.1 Underlag för skatteavdrag från ersättning för arbete

Förslag: Ersättning för resa, logi eller andra ökade levnadskostnader som betalas ut vid tillfällig anställning eller uppdrag på annan ort i högst en månad är inte underlag för skatteavdrag till den del ersättningen inte överstiger de schablonbelopp som tillämpas för tjänsteresa eller den faktiska utgiften när det gäller kostnad för logi.

Skälen för förslaget: Syftet med den föreslagna bestämmelsen i avsnitt 4.2.2 är att de skattemässiga skillnader som i dag föreligger vid betalning av kostnadsersättningar till arbetstagare med olika anställningsformer ska försvinna. För att åstadkomma likabehandling bör kostnadsersättning som utbetalas enligt den föreslagna bestämmelsen omfattas av bestämmelserna om s.k. tyst kvittning. Kostnadsersättning som motsvarar sådana kostnader som den tillfälligt anställda arbetstagaren eller uppdragstagaren har rätt att få avdrag för vid beskattningen bör därför inte vara underlag för skatteavdrag eller arbetsgivaravgifter hos utbetalaren, och inte heller underlag för beskattning hos mottagaren.

Skatteavdrag ska göras för sådana ersättningar för kostnader i tjänsten som arbetstagaren inte har avdragsrätt för vid beskattningen (10 kap. 3 § andra stycket 8 och 9 SFL). Ersättning som överstiger schablonbelopp eller den faktiska utgiften för logi, eller som avser kostnader som det är uppenbart att mottagaren inte får dra av vid beskattningen, är således underlag för skatteavdrag.

För att bestämmelserna om tyst kvittning ska kunna tillämpas även avseende kostnadsersättning som utbetalas till arbetstagare och uppdragstagare som omfattas av den föreslagna bestämmelsen bör bestämmelserna i 10 kap. 3 § andra stycket 8 och 9 SFL utvidgas till att även avse sådan kostnadsersättning som omfattas av den föreslagna bestämmelsen.

Lagförslag

Förslaget innebär ändring i 10 kap. 3 § SFL.

4.3.2 Underlag för arbetsgivaravgifter

Bedömning: Ersättning för resa, logi eller andra ökade levnadskostnader som betalas ut vid tillfällig anställning eller uppdrag på annan ort i högst en månad är inte underlag för arbetsgivaravgifter till den del ersättningen inte överstiger de schablonbelopp som tillämpas för tjänsteresa eller den faktiska utgiften när det gäller kostnad för logi.

Förslag: En ändring av redaktionell karaktär görs i socialavgiftslagen (2000:980).

Skälen för bedömningen och förslaget: Av 2 kap. 11 § 1 socialavgiftslagen (2000:980), förkortad SAL, framgår att med ersättning för arbete likställs i den lagen kostnadsersättning och sådan ersättning som enligt 10 kap. 3 § andra stycket 9 och 10 skatteförfarandelagen (2011:1244) ska räknas som ersättning för arbete.

Till följd av ändringen i 10 kap. 3 § andra stycket skatteförfarandelagen, i den lydelse paragrafen har enligt SFS 2018:1164, bör hänvisningen i 2 kap. 11 § 1 SAL i stället göras till 10 kap. 3 § andra stycket 8 och 9 skatteförfarandelagen (2011:1244). Ändringen är av redaktionell karaktär och innebär inte någon ändring av hur underlaget för arbetsgivaravgifter ska beräknas.

Lagförslag

Förslaget innebär ändring i 2 kap. 11 § SAL.

4.3.3 Beräkning av pensionsgrundande och sjukpenningsgrundande inkomst

Bedömning: Kostnadsersättning som undantas vid beräkning av skatteavdrag är inte pensionsgrundande eller sjukpenningsgrundande inkomst.

Skälen för bedömningen: Pensionsgrundande inkomst beräknas av Skatteverket på inkomster som den försäkrade har haft och som är pensionsgrundande (59 kap. 2 § socialförsäkringsbalken, förkortad SFB). Sådan inkomst av anställning som är pensionsgrundande anges i 59 kap. 8–13 §§ SFB (59 kap. 3 § första strecksatsen SFB). Kostnadsersättning som undantas vid beräkning av skatteavdrag enligt 10 kap. 3 § 9 SFL anses inte som sådan ersättning som är pensionsgrundande (59 kap. 8 § andra stycket SFB). Till följd av detta utgör sådan kostnadsersättning inte heller pensionsgrundande inkomst hos mottagaren, i likhet med vad som gäller för arbetstagare och uppdragstagare som mottar sådan ersättning vid tjänsteresa enligt bestämmelserna i 12 kap. II. Ersättningen utgör inte heller sjukpenninggrundande inkomst enligt 25 kap. 2 § SFB.

5 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

5.1 Inkomstskattelagen (1999:1229)

Förslag: Den föreslagna bestämmelsen i 12 kap. 9 § träder i kraft den 1 januari 2022.

Bestämmelsen tillämpas första tillämpas på kostnadsersättning för arbete som har utförts efter den 31 december 2021 och där ersättningen har betalats efter detta datum.

Om en skattskyldig påbörjat en tillfällig anställning eller uppdrag före den 1 januari 2022 ska tiden räknas från den tidpunkt när det tillfälliga arbetet påbörjades.

Skälen för förslaget: Den föreslagna bestämmelsen i 12 kap. 9 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, föreslås träda i kraft den 1 januari 2022.

Bestämmelsen bör tillämpas första gången på kostnadsersättning för arbete som har utförts efter den 31 december 2021 och där ersättningen har betalats efter detta datum. Det innebär att den nya bestämmelsen blir tillämplig också på skattskyldiga som redan har påbörjat en tillfällig anställning eller uppdrag på annan ort, där arbetet beräknas pågå i högst en månad och avståndet mellan bostaden och arbetsplatsen är längre än 50 kilometer. I dessa fall ska tiden för avdrag beräknas från den tidpunkt när det tillfälliga arbetet påbörjades. Exempel: Om arbetet har påbörjats den 15 december 2021 och beräknas pågå till den 14 januari 2022 kan bestämmelsen tillämpas på ersättning som avser arbete som utförs under perioden från den 1 januari till den 14 januari 2022.

Skatteverket kan inte se några hinder mot att bestämmelserna träder ikraft vid annan tidpunkt än vid ett årsskifte, vilket innebär att den föreslagna ändringen kan träda i kraft tidigare eller senare än den föreslagna tidpunkten.

5.2 Lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

Förslag: Bestämmelsen i 6 § i den nya lydelsen träder i kraft den 1 januari 2022.

Bestämmelsen tillämpas första gången på kostnadsersättning för arbete som har utförts efter den 31 december 2021 och där ersättningen har betalats efter detta datum.

Om en utomlands bosatt person har påbörjat en tillfällig anställning eller uppdrag före den 1 januari 2022 ska tiden räknas från den tidpunkt när det tillfälliga arbetet påbörjades.

Skälen för förslaget: Den föreslagna bestämmelsen i 6 § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta bör träda i kraft och börja tillämpas vid samma tidpunkt som den föreslagna bestämmelsen i 12 kap. 9 § IL, se avsnitt 5.1 ovan.

Bestämmelsen bör tillämpas första gången på kostnadsersättning för arbete som har utförts efter den 31 december 2021 och där ersättningen har betalats efter detta datum. Det innebär att den nya bestämmelsen blir tillämplig också på utomlands bosatta personer som redan har påbörjat en tillfällig anställning eller uppdrag (anställning eller uppdrag) på annan ort, där arbetet beräknas pågå i högst en månad och avståndet mellan bostaden och arbetsplatsen är längre än 50 kilometer. Om en utomlands bosatt person påbörjat en tillfällig anställning eller uppdrag före den 1 januari 2022 ska 12 kap. 9 § inkomstskattelagen (1999:1229) tillämpas vid beräkningen av tidpunkten. Exempel: Om arbetet har påbörjats den 15 december 2021 och beräknas pågå till den 14 januari 2022 kan bestämmelsen tillämpas på ersättning som avser arbete som utförs under perioden från den 1 januari till den 14 januari 2022.

5.3 Socialavgiftslagen (2000:980)

Förslag: Bestämmelsen i 2 kap. 11 § i den nya lydelsen träder i kraft den 1 januari 2022.

Skälen för förslaget: Ändringen är av administrativ karaktär och bör träda i kraft den 1 januari 2022.

5.4 Skatteförfarandelagen (2011:1244)

Förslag: Bestämmelsen i 10 kap. 3 § i den nya lydelsen tillämpas första gången på kostnadsersättning för arbete som utförs efter den 31 december 2021 och där ersättningen betalas ut efter detta datum.

Bestämmelsen i 10 kap. 3 § i den äldre lydelsen tillämpas på kostnadsersättning för arbete som utförs före den 1 januari 2022 och där ersättningen betalas efter den 31 december 2021.

Om en fysisk person påbörjat en tillfällig anställning eller uppdrag före den 1 januari 2022 ska tiden räknas från den tidpunkt när det tillfälliga arbetet påbörjades.

Skälen för förslaget: Bestämmelsen om att en utbetalare inte ska göra skatteavdrag från sådan kostnadsersättning som omfattas av den föreslagna bestämmelsen i 12 kap. 9 § IL bör träda i kraft och börja tillämpas vid samma tidpunkt som denna bestämmelse, se avsnitt 5.1 ovan. Sådan ersättning som inte är underlag för skatteavdrag är inte heller underlag för arbetsgivaravgifter, se avsnitt 3.1.2 och 4.3.1–4.3.2.

Bestämmelsen i den nya lydelsen bör tillämpas på ersättning för arbete som har utförts efter den 31 december 2021 och där ersättningen har betalats efter detta datum. Det innebär att den nya bestämmelsen blir tillämplig också på skattskyldiga som redan har påbörjat en tillfällig anställning eller uppdrag (anställning eller uppdrag) på annan ort, där arbetet beräknas pågå i högst en månad och avståndet mellan bostaden och arbetsplatsen är längre än 50 kilometer. I dessa fall ska tiden för avdrag beräknas från den tidpunkt när det tillfälliga arbetet påbörjades. Exempel: Om arbetet har påbörjats den 15 december 2021 och beräknas pågå till den 14 januari 2022 kan bestämmelserna om tyst kvittning tillämpas på ersättning som avser arbete som utförs under perioden från den 1 januari till den 14 januari 2022.

6 Konsekvensanalys

6.1 Sammanfattning

Skatteverket föreslår att avdrag för ökade utgifter för logi, resor, måltider och småutgifter vid tillfällig anställning eller uppdrag på annan ort medges såsom för tjänsteresa om anställningen eller uppdraget är avsett att pågå i högst en månad och avståndet mellan bostaden och arbetsplatsen är längre än 50 kilometer.

Den föreslagna förändringen innebär en förenkling för ca 6 000 arbetsgivare och uppdragsgivare, eftersom de kan tillämpa bestämmelserna om s.k. tyst kvittning vid utbetalning av kostnadsersättning och traktamente till tillfälligt anställda arbetstagare och uppdragstagare, förutsatt att kraven avseende tidsperiod och avstånd är uppfyllda. Den skillnad som i dag finns när det gäller utbetalning av kostnadsersättning och traktamente till arbetstagare med olika anställningsformer försvinner i dessa fall.

Den föreslagna förändringen innebär även en förenkling för ca 27 000 tillfälligt anställda arbetstagare och uppdragstagare eftersom ersättningen inte ska tas upp i deklarationen, och de då inte behöver yrka avdrag för resor, dubbelt boende och ökade levnadskostnader med motsvarande belopp i sin deklaration.

Kostnadsersättning och traktamente som redovisas som skattepliktig lön är underlag för arbetsgivaravgifter och skatteavdrag, samt för pensionsgrundande och sjukpenninggrundande inkomst (PGI och SGI). Den föreslagna ändringen medför att ersättningen inte längre kommer att vara underlag för arbetsgivaravgifter, skatteavdrag, PGI eller SGI, enligt samma regler som gäller för tillsvidareanställda arbetstagare som får sådan ersättning vid tjänsteresor.

Förslaget förväntas leda till minskade offentligfinansiella intäkter om 8 miljoner kronor per år från år 2021, vilket minskar till 4 miljoner kronor varaktigt. Dessa bedömningar är behäftade med stor osäkerhet, inte minst på grund av att förslaget sannolikt leder till beteendeförändringar.

6.2 Syfte, alternativa lösningar och effekter av utebliven ändring

Förslaget avser för det första att förenkla deklarationen för arbetsgivare och arbetstagare samt minska de problem som uppstår vid utbetalning av kostnadsersättningar på grund av svårigheten att fastställa tjänsteställe vid korta anställningar och uppdrag. Ur detta perspektiv bör förslaget vara fördelaktigt för både privatpersoner och arbetsgivare. För det andra syftar förslaget till att förbättra den skattemässiga neutraliteten mellan anställningsformer. Det innebär att skattereglerna blir mindre styrande vid valet av anställningsform. Den bristande neutralitet som finns i dagens regelverk, där arbetstagare med olika anställningsformer beskattas olika i vissa situationer, tycks uppfattas som orättvis av såväl anställda som arbetsgivare. En förbättrad neutralitet bör därmed också verka för att öka förtroendet för skattesystemet.

I förslaget omfattas anställningar där avsikten varit att längden ska uppgå till högst en månad. På så sätt begränsas effekterna av förslaget, som är svårbedömda. En alternativ tidsperiod om tre månader för de anställningar som ska omfattas har också övervägts. En sådan tidsperiod bedöms omfatta ungefär dubbelt så många anställda och arbetsgivare, och skulle även ge dubbelt så stora beloppsmässiga effekter för de offentliga finanserna, arbetsgivare och arbetstagare.

En mer tillåtande tidsperiod skulle i och för sig förstärka de positiva aspekterna av förslaget, med ytterligare ökad neutralitet mellan anställningsformer och förenklingar för fler anställningar. Förslagets regelförändringar kan emellertid också ge upphov till beteendeförändringar, både vad gäller längd på anställningar och fördelningen av ersättningen

mellan lön och skattefria ersättningar. Mot den bakgrunden görs bedömningen att en längre tidsperiod skulle öppna upp för större möjligheter till missbruk av reglerna, där anställningar exempelvis staplas på varandra eller arbetstagare roterar mellan flera arbetsgivare, för att på så sätt öka möjligheterna till skattefri ersättning. Det är också möjligt att ersättning som i normala fall skulle betalas ut som lön skulle bytas ut mot skattefri ersättning i form av exempelvis traktamenten för vissa grupper på arbetsmarknaden, exempelvis semestervikarier under sommaren. En sådan utveckling skulle kunna ge negativa effekter för de offentliga finanserna, men också för de tillfälligt anställda, när ersättningen inte ligger till grund för sociala avgifter och därmed inte heller för SGI eller PGI. Problemet skulle troligen vara störst för arbetstagare i utsatt position på arbetsmarknaden, vilket det i många fall kan vara frågan om vid korta, tillfälliga anställningar. Skatteverket har därför stannat vid att föreslå en tidsgräns om en månad.

Ytterligare ett alternativ som övervägts har varit att särreglera vissa branscher eller yrken där problemen med dagens regelverk bedömts vara extra stora. Skatteverket har bedömt att detta är en sämre lösning än det förslag om lämnas, se avsnitt 4.2.1. Skatteverket har även övervägt om problemet kan lösas genom ett ställningstagande, men kommit fram till att det inte är möjligt.

I det fall någon ändring av reglerna inte genomförs bedöms de problem som identifierats bestå. Det är svårt att veta hur arbetsmarknaden utvecklar sig framåt i tiden, men sett till hur anställningsformer och anställningslängder förändrats de senaste decennierna förefaller problemen vara ökande snarare än minskande över tid.

6.3 Offentligfinansiella effekter

De offentligfinansiella effekterna är behäftade med stor osäkerhet. Förslaget är generellt hållet och gäller för alla företag och tillfälligt anställda. Den typ av ersättningar som omfattas av förslaget särredovisas inte i arbetsgivardeklarationen, vilket försvårar bedömningen. Dessutom finns en risk för att ersättningsnivåerna för korttidsanställda förändras om förslaget genomförs, med en förskjutning av ersättningen från lön till skattefria ersättningar. Den bedömning av de offentligfinansiella effekterna som görs i det följande bygger därför på deklara-tionsuppgifter tillsammans med ett antal nödvändiga antaganden.

Effekterna av förslaget på de offentliga finanserna bedöms främst inträffa genom minskade intäkter i form av arbetsgivaravgifter, med tillhörande minskning av utgifter för socialförsäkring och på lite längre sikt pensioner. Totalt bedöms förslaget innebära att ersättningar om 35 miljoner kronor årligen, som idag beläggs med arbetsgivaravgift och skatteavdrag, kommer att bli skattefria. Bedömningen bygger på skattedata från arbetsgivardeklarationens individuppgifter, som sedan den 1 januari 2019 lämnas månadsvis per anställd, samt ett antal antaganden och bedömningar som beskrivs nedan. På kort sikt bedöms förslaget leda till en försvagning av de statliga finanserna med 8 miljoner kronor, vilket sjunker till 4 miljoner kronor varaktigt.

6.3.1 Beräkningar och antaganden

Den som betalar ut arbetsgivaravgiftsbelagd ersättning för logi, resor, måltider och småutgifter vid tillfällig anställning eller uppdrag på annan ort än bostadsorten ska redovisa denna till Skatteverket i arbetsgivardeklarationens individuppgift. Skatteverket har räknat samman dessa redovisade arbetsgivaravgiftspliktiga ersättningar för alla individer som har varit anställda av en arbetsgivare i högst en månads tid under 2019. Tidsperioden för varje individs anställning har bestämts utifrån inlämnade arbetsgivardeklarationer. Anställda som fått en arbetsgivardeklaration inlämnad av en arbetsgivare under en viss månad, men inte för månaden före eller efter, antas ha varit anställd under mindre än en månad. Till detta läggs ett

antagande om att även hälften av antalet arbetstagare och en tredjedel av de ersättningar som betalats ut till arbetstagare med arbetsgivardeklaration från en arbetsgivare under precis två månader i rad avser arbetstagare som varit anställda mindre än en månad.⁷ Totalt bedöms på detta sätt ungefär 27 000 anställda och uppdragstagare samt 6 000 arbetsgivare beröras av förslaget. Omfattningen på de ersättningar som med nuvarande lagstiftning är skattepliktiga men som föreslås bli skattefria bedöms till totalt 35 miljoner kronor om året.⁸

Bedömningen av de offentligfinansiella effekterna är som tidigare beskrivits behäftad med osäkerhet. Å ena sidan finns det omständigheter som talar för att bedömningen är en överskattning. För det första är det förstås inte alla skattepliktiga ersättningar som under 2019 utbetalats till tillfälligt anställda som skulle omfattas av förslaget om skattefrihet. Ett exempel är kostförmåner. Det går inte att särskilja dessa ersättningar från sådana som föreslås bli skattefria i arbetsgivardeklarationerna, varför alla i dag avgiftsbelagda ersättningar ingår i underlaget. Förslaget omfattar också endast sådana anställningar där tjänstestället ligger mer än 50 kilometer från den anställdes bostadsadress. Detta faktum har tagits hänsyn till genom att avståndet mellan de anställdas folkbokföringsadress med arbetsgivarens hemadress undersökts för ett urval av de anställda. Många arbetsgivare har emellertid arbetsställen på olika orter, vilket i praktiken inte kunnat tas hänsyn till vid beräkningarna. I de fall en anställd arbetat på ett arbetsställe på annan ort än företagets hemort kan det hållas för troligt att det i allmänhet skett närmre den anställdes bostad. Andelen av ersättningarna som bedömt uppfylla 50-kilometerskravet har i sådana fall överskattats.

Å andra sidan finns också omständigheter som talar för att bedömningen av de offentligfinansiella effekterna är en underskattning. Som beskrivits i avsnitt 3.2.1–3.3.5 får tillfälligt anställda i allmänhet göra avdrag för ökade levnadsomkostnader som uppkommer av arbetet. Det är emellertid inte säkert att arbetstagarna varken yrkar avdrag för alla de kostnader de har rätt till avdrag för, eller att de kan yrka avdrag för hela kostnaderna. Exempelvis medges avdrag för resor till och från arbetet endast för den del som överstigit ett gränslöpp om 11 000 kronor. Med förslaget skulle hela kostnadsersättningen bli skattefri. Eftersom kostnadsersättningar för resor inte deklarerar under egen post i arbetsgivardeklarationen har någon hänsyn till detta inte kunnat tas. Förslaget anger vidare att ersättning ska vara skattefri när *avsikten* med anställningen är att den ska vara kortare än en månad. Det innebär att korta anställningar som förlängs till längre än en månad inte räknas med i underlaget här, trots att delar av den ersättning som betalats ut föreslås bli skattefri.⁹ På liknande sätt ingår inte heller ersättningar där en person anställs för upprepade korta anställningar under flera månader i rad av samma arbetsgivare, vilket exempelvis kan vara fallet med tolkar eller idrottsdomare. Slutligen kan det också hållas för troligt att förslaget ger upphov till åtminstone vissa förändringar i ersättningen för tillfällig anställning eller uppdrag, där det bedöms bli vanligare med sådan ersättning som föreslås bli skattefri, exempelvis traktamente. Detta kan ske antingen genom en ökning av den totala ersättningen till arbetstagarna eller genom en förskjutning av ersättningsnivåerna från lön till exempelvis traktamente.¹⁰ Det har inte varit möjligt att uppskatta omfattningen av dessa beteendeförändringar inom ramen för detta förslag.

Förslaget bedöms ge offentligfinansiella effekter främst på två sätt: dels bedöms intäkterna från arbetsgivaravgifterna sjunka, dels bedöms utgifterna i socialförsäkrings- och ålderspensionssystemen minska i och med att de anställdas sjukpenninggrundande inkomst

⁷ Andelarna kommer ur en överslagsberäkning, där anställningslängder upp till två månader antagits vara uniformt fördelade.

⁸ Ersättningar som överstigit 30 000 kronor i månaden har bortsetts ifrån, eftersom dessa i allmänhet bedöms utgöra andra typer av förmåner än sådana som undantas med förslaget.

⁹ Även det omvända – att anställningar som är avsedda att vara längre än en månad blir förkortade och därmed felaktigt ingår i underlaget – kan förstås förekomma, men den situationen är troligen mindre vanlig.

¹⁰ Som beskrivet i avsnitt 3.1.2 är det med nuvarande lagstiftning ingen skattemässig skillnad på att betala ut ersättning i form av lön eller traktamente om det senare inte kan göras med hjälp av s.k. tyst kvittning. Den arbetsgivare som vill ersätta en tillfälligt anställd för ökade levnadsomkostnader om tjänstestället ligger avlägset från den anställdes hemort kan med andra ord lika gärna göra det i form av lön som i form av traktamente.

(SGI) och pensionsgrundande inkomst (PGI) minskar. Eftersom avdragsrätt för arbetstagaren i huvudsak föreligger redan i dag bedöms effekten på inkomstskatten för privatpersoner vara liten och bortses ifrån.

Arbetsgivaravgiften för ersättning till anställda uppgår år 2021 till 31,42 procent av den avgiftspliktiga ersättningen, varav 19,8 procentenheter utgörs av avgifter till socialförsäkringssystemen (socialavgifter) och 11,62 procent utgör en allmän löneavgift. För övriga delar av socialavgifterna än ålderspensionsavgiften om 10,21 procent bedöms de minskade intäkterna motsvaras av lika stora, samtida minskningar av utgifterna. Utbetalningarna från ålderspensionssystemet förändras på samma sätt, men inte förrän på längre sikt. De minskade intäkterna från den allmänna löneavgiften ger däremot minskade nettointäkter till den offentliga sektorn på både kort och lång sikt.

De offentligfinansiella nettoeffekterna av förslaget beräknas på detta sätt till 8 miljoner kronor på kort sikt, varav 4 miljoner kronor i minskade intäkter från den allmänna löneavgiften och 4 miljoner kronor i minskad ålderspensionsavgift. Den varaktiga effekten stannar på 4 miljoner kronor. Siffrorna finns presenterade i tabell 4.

Tabell 4. Offentligfinansiella nettoeffekter av förslaget. Miljarder kronor, fasta priser och volymer

År	2021	2022	2023	Varaktigt
A. Kommunsektorn	0,00	0,00	0,00	0,00
B. Ålderspensionssystemet	-0,004	-0,004	-0,004	0,00
<i>Summa intäkter</i>	<i>-0,004</i>	<i>-0,004</i>	<i>-0,004</i>	<i>-0,004</i>
<i>Summa utgifter</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,004</i>
C. Staten	-0,004	-0,004	-0,004	0,004
<i>Summa intäkter</i>	<i>-0,004</i>	<i>-0,004</i>	<i>-0,004</i>	<i>-0,004</i>
<i>Summa utgifter</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>
Offentligfinansiella nettoeffekter	-0,01	-0,01	-0,01	-0,004

6.4 Effekter för företagen

Förslaget bedöms på det sätt som beskrivits i avsnitt 6.3.1 beröra ungefär 6 000 arbetsgivare som i dag betalar ut sådan skattepliktig kostnadsersättning som föreslås bli skattefria. Av dessa bedöms drygt 90 procent vara privata företag (övriga är offentlig förvaltning, offentligt ägda företag eller ideella föreningar). Av de ersättningar motsvarande 35 miljoner kronor som bedöms bli skattefria bedöms privata företag stå för 31 miljoner kronor. Det innebär att kostnaderna i form av arbetsgivaravgifter bedöms minska med 31,42 procent av denna summa, eller 10 miljoner kronor. Eftersom ersättningen till de anställda i form av lön i huvudsak lär bestämmas av allmänna lönenivåer i samhället bedöms någon övervältring av de minskade kostnaderna i form av högre lön för de anställda inte ske.

Till det ovanstående kommer också minskade skattekostnader vid en eventuell förskjutning av ersättning från lön till skattefria ersättning i löneavtalen. Någon bedömning av den omfattningen kan som tidigare nämnts inte göras inom ramen för detta förslag.

För de företag som i dag betalar ut sådan skattepliktig ersättning som föreslås bli skattefria kommer den administrativa bördan att minska, eftersom det inte alltid blir nödvändigt att bedöma vilken ort som är tjänsteställe. I den utsträckning arbetsgivare i dag kompenserar tillfälligt anställda för de skattekostnader kostnadsersättningar medför genom lönepåslag blir administrationen också avsevärt enklare, och kostnaderna lägre, när det inte uppstår någon skattekostnad att kompensera för. Det har inom ramen för detta arbete inte varit möjligt att kvantifiera omfattningen av sådana ersättningar i ekonomin i stort. Problemet med att förklara

och motivera för arbetstagare med olika anställningar varför de behandlas olika rent beskattningsmässigt bör också minska avsevärt med förslaget.

Det förekommer i dag också att arbetsgivare – medvetet eller omedvetet – felaktigt betalar ut sådan ersättning som omfattas av förslaget som om den vore skattefri. Dessa arbetsgivare kommer nu att kunna betala ut ersättning på samma sätt som i dag, men med lagligt stöd och utan risk för att påföras både skatt och skattetillägg vid kontroller. Problemet bedöms generellt sett inte vara stort, men kan i vissa branscher verka snedvridande för konkurrensen och bidra till att undergräva förtroendet för skattesystemet. Det har exempelvis framförts till Skatteverket att arbetsgivare i bemanningsbranschen upplever att medvetna eller omedvetna felaktiga utbetalningar av skattefria kostnadsersättningar blir en konkurrensfördel för vissa arbetsgivare när det gäller att attrahera arbetstagare.

Av de företag som bedömts ha betalat ut sådan ersättning som omfattas av förslaget under 2019 utgör mikro- (färre än 10 anställda) och små (mellan 10 och 50 anställda) företag ungefär 30 respektive 40 procent, medan medelstora (50–250 anställda) och stora företag (fler än 250 anställda) utgör 20 respektive 10 procent. Huvuddelen av de företag som omfattas av den förenkling som förslaget innebär är alltså relativt små företag. Det är troligtvis också bland dessa företag som de administrativa kostnaderna kan vara av störst vikt, eftersom det i större organisationer oftare kan finnas upparbetade rutiner för att hantera tillfälliga anställningar.

6.5 Effekter för enskilda

Totalt bedöms omkring 27 000 enskilda med sådana anställningar och uppdrag som omfattas påverkas per år. Förslaget leder till flera förändringar för dessa. Den mest påtagliga förändringen blir att arbetsgivaren i större utsträckning kan stå för ökade kostnader utan att dessa tas upp till förmånsbeskattning. Till viss del leder detta till minskad beskattning för den enskilde, men bedömningen är att större delen av sådana ersättningar kan dras av i inkomstdeklarationen redan i dag. Den administrativa bördan för de enskilda minskar dock när ersättningen inte tas upp och de därför inte behöver yrka avdrag i deklarationen.

En följd effekt av att ersättningarna inte längre utgör underlag för arbetsgivaravgifter innebär emellertid också att ersättningarna till arbetstagarna från socialförsäkringssystemen minskar. De minskade inbetalningarna till socialförsäkringssystemen uppgår ungefär till 19,8 procent¹¹ av förändringen av underlaget för arbetsgivaravgifter, eller 7 miljoner kronor årligen. Ungefär hälften av detta värde kommer från minskade framtida ersättningar från ålderspensionssystemet och hälften från mer omedelbara minskningar från övriga socialförsäkringssystem såsom sjukförsäkring och föräldraförsäkring.

Ytterligare en effekt av förslaget gäller de anställda i sådana anställningar som omfattas av förslaget men som även med dagens regelverk, ofta omedvetet, får ersättningar som felaktigt inte tas upp till beskattning. Dessa riskerar i dag att få både skattehöjningar och skattetillägg vid kontroller. Denna risk bör minska avsevärt om förslaget genomförs.

6.6 Effekter för sysselsättning och arbetsmarknad

Förslaget bedöms öka rörligheten på arbetsmarknaden när det gäller kortare anställningar, eftersom skattekonsekvenserna av att ersätta en korttidsanställd som arbetar på en ort mer än 50 kilometer från bostaden för ökade kostnader blir mindre. Dessutom kan de administrativa kostnaderna för en sådan anställning minska. Effekterna bedöms emellertid på det hela bli små, med tanke på den begränsning i anställningslängd som finns i förslaget.

¹¹ Andelen motsvarar arbetsgivaravgifterna minskade med den allmänna löneavgiften.

6.7 Effekter på inkomstfördelningen och jämställdheten

Bland de privatpersoner som under 2019 fick sådana förmåner som bedöms omfattas av förslaget utbetalda under 2019 var könsfördelningen helt jämn, och förslaget bedöms också få försumbar inverkan på inkomstfördelningen i samhället i övrigt.

6.8 Konsekvenser för kommuner och regioner

I rollen som arbetsgivare kommer kommuner och regioner att påverkas av förslaget på samma sätt som andra arbetsgivare. Kommuner och regioner bedöms emellertid endast stå för ca en miljon kronor av de totalt 35 miljoner kronor i ersättningar som tidigare bedömts bli skattefria enligt förslaget. De minskade kostnaderna för arbetsgivaravgifter för dessa ersättningar bedöms på det hela taget bli obetydliga.

Förslaget bedöms också påverka vissa kommuner och regioner, särskilt i mindre tätbefolkade delar av landet, på så sätt att rekrytering av tillfälligt anställda med kompetens som är svår att få tag på lokalt kan underlättas. Det gäller exempelvis vårdpersonal. Denna effekt skulle emellertid sannolikt bli mer påtaglig om tidsgränsen för anställningen i förslaget vore längre.

6.9 Effekter för Skatteverket och för förtroendet för skattesystemet

Förslaget medför en engångskostnad för uppdatering av information på Skatteverkets hemsida, broschyrer och informationsinsatser i samband med att reglerna införs. Dessa kostnader beräknas kunna ingå i det ordinarie budgetanslaget.

Förslaget innebär en förenkling av skattereglerna för sådana anställningar och uppdrag som omfattas. Detta faktum borde leda till färre frågor till Skatteverket om hur reglerna fungerar. I och med att en tidsperiod för tillämpningen av de nya reglerna införs kan det emellertid också uppstå nya frågor om hur avsikten för en anställnings längd ska bedömas. Sammantaget bedöms informationsinsatser och kontakter med skattebetalare vara i stort sett oförändrad.

Förslaget bedöms också leda till ett ökat förtroende för skattesystemet. Dagens regler, där det finns en bristande neutralitet mellan anställningsformer vid korta anställningar och uppdrag, uppfattas ofta som orättvist och ologiskt. Även om den bristande neutraliteten finns kvar vid kortare anställningar som är längre än en månad verkar förslaget för att minska den bristande neutraliteten.

6.10 Effekter för andra myndigheter, offentliga organ och de allmänna förvaltningsdomstolarna

Andra myndigheter och offentliga organ än de som behandlats ovan påverkas i den utsträckning de har korttidsanställningar som omfattas av förslaget. Det gäller t.ex. ofta vid användande av tolkar i olika sammanhang. Kostnader och administration bedöms minska för sådana korta anställningar och uppdrag.

Myndigheten för samhällsskydd och beredskap (MSB) anställer i krissituationer personal ur sin resursbas. Personerna tar ledigt från sitt ordinarie arbete för en tillfällig anställning hos MSB och har därför normalt sitt tjänsteställe där det tillfälliga arbetet utförs. Vissa av MSB:s insatser kan pågå i längre tid än en månad. I de fall en krissituation pågår under längre tid än en månad kommer dock de arbetstagare som deltar i krisarbetet inte att omfattas av den

föreslagna bestämmelsen. Skatteverket, i samråd med MSB och Sveriges Kommuner och Regioner (SKR), har därför lämnat ett kompletterande förslag om att arbetstagare som anställs för att tillfälligt arbeta i samband med samhällsinsatser under krissituationer och liknande ska ha tjänsteställe i bostaden, se promemorian Tjänsteställe för tillfälligt anställd personal i offentlig verksamhet under samhällskriser den 8 februari 2021, dnr 8-727555.

6.11 Förslagets förenlighet med EU-rätten

Förslaget bedöms vara förenligt med EU-rätten.

6.12 Övriga effekter

Förslaget bedöms inte få några effekter av betydelse när det gäller miljö eller det brottsförebyggande arbetet.

7 Författningskommentar

7.1 Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

12 kap.

9 §

Paragrafen, som är ny, behandlas i avsnitt 4.2.2. Paragrafen i dess tidigare lydelse upphävdes genom SFS 2001:908.

I paragrafen anges att avdrag medges såsom för tjänsteresa för ökade utgifter för logi, resor, måltider och småutgifter vid sådan tillfällig anställning eller uppdrag på annan plats än bostaden som uppfyller följande kriterier:

1. Det ska vara fråga om sådan anställning eller sådant uppdrag som omfattas av 10 kap. 1 § andra stycket första och andra strecksatsen denna lag.
2. Anställningen eller uppdraget ska vara avsett att pågå i högst en månad.
3. Avståndet mellan bostaden och arbetsplatsen ska vara längre än 50 kilometer.

Om en arbetstagare eller en uppdragstagare återkommande anlitas eller anställs av samma arbetsgivare för uppdrag på samma plats under en viss period eller återkommande under flera år ska en bedömning göras om huruvida varje nytt uppdrag eller ny anställning är fristående eller om det är en fortsättning av ett tidigare uppdrag eller anställning. Tolkuppdrag när en frilansande tolk har återkommande uppdrag på samma arbetsplats ska normalt anses som nya uppdrag.

Vid beräkning av tidsperioden ska lagen (1930:173) om beräkning av lagstadgad tid tillämpas.

Omständigheter som innebär att perioden för anställningen eller uppdraget ändras vid en senare tidpunkt ska inte innebära att någon ny bedömning eller ändring ska ske avseende redan intjänade ersättningar. Exempel: Anställningen påbörjas den 15 januari och är avsedd att pågå till den 14 februari. Den 5 februari förlängs anställningen till den 28 februari. Kostnadsersättningen betalas ut vid månadslönen den 25:e nästkommande månad, vilket innebär att ersättningen för januari betalas ut den 25 februari och ersättningen för februari betalas ut den 25 mars. Arbetsgivaren kan betala ut skattefria kostnadsersättningar för perioden 15 januari till den 4 februari, men inte för perioden 5 februari till den 28 februari. Det spelar inte någon roll att beslutet om förlängningen hade fattats den 5 februari, dvs. tidigare än den dag då utbetalningen av ersättningen för januari och februari görs.

Kravet på att avståndet mellan bostaden och arbetsplatsen är längre än 50 kilometer motsvarar det krav som finns avseende avstånd i 12 kap. 20 § denna lag. Bedömningen av avståndet mellan bostaden och arbetsplatsen ska därför göras på samma sätt som när det gäller denna paragraf.

Beräkningen av avdragen för logi, resekostnader och ökade levnadskostnader ska följa samma regler som gäller för tjänsteresa, dvs. bestämmelserna i 12 kap. 5 och 10–17 §§ denna lag.

Om den tillfälliga anställningen eller uppdraget är avsett att vara längre period än en månad ska bestämmelsen inte tillämpas.

Ikraftträdandebestämmelser

Bestämmelserna behandlas närmare i avsnitt 5.1.

I *första punkten* anges att bestämmelsen träder i kraft den 1 januari 2022.

I *andra punkten* anges att bestämmelsen ska första gången tillämpas på kostnadsersättning för arbete som har utförts efter den 31 december 2021 och där ersättningen har betalats efter detta datum.

Den nya bestämmelsen blir tillämplig också på skattskyldiga som redan har påbörjat en tillfällig anställning eller uppdrag, där anställningen eller uppdraget beräknas pågå i högst en månad och avståndet mellan bostaden och arbetsplatsen är längre än 50 kilometer. I dessa fall ska tiden för avdrag beräknas från den tidpunkt när det tillfälliga arbetet påbörjades. För att det inte ska råda någon oklarhet i detta avseende har i *tredje punkten* intagits en övergångsbestämmelse med denna innebörd.

7.2 Förslaget till lag om ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

6 §

Paragrafen, som anger i vilka fall en utomlands bosatt person undantas från skatteplikt, behandlas i avsnitt 4.2.3.

I *första punkten a)* och *b)* görs en ändring av redaktionell karaktär. I punkten anges att ersättning som vid tillfällig anställning i Sverige betalas av arbetsgivare för kostnad för resa till respektive från Sverige vid anställningens början respektive slut och för logi för den tid under vilken arbetet utförs i Sverige är undantagen från skatteplikt.

I första punkten införs en ny *punkt c)* som innebär att utomlands bosatta personer undantas från beskattning avseende viss ersättning. Undantaget gäller sådan ersättning som vid tillfällig anställning i Sverige betalas av arbetsgivare för ökade levnadskostnader som inte är underlag för skatteavdrag enligt 10 kap. 3 § andra stycket 8 och 9 skatteförfarandelagen (2011:1244) om någon av de förutsättningar som anges i första eller andra strecksatsen är uppfyllda.

Första strecksatsen avser ersättning till en utomlands bosatt person som är bosatt i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) eller Schweiz för sådan tjänsteresa som avses i 12 kap. 6 § inkomstskattelagen (1999:1229). Syftet med bestämmelsen är att kodifiera den praxis som har uppkommit till följd av Högsta förvaltningsdomstolens dom 2010 ref. 122. Bestämmelsen innebär att sådan ersättning för ökade levnadskostnader som lämnas till en utomlands bosatt person bosatt i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) eller Schweiz vid sådan tjänsteresa som avses i 12 kap. 6 § inkomstskattelagen (1999:1229) och inte är underlag för skatteavdrag enligt 10 kap. 3 § andra stycket 8 och 9 skatteförfarandelagen (2011:1244), är skatte- och avgiftsfri.

Andra strecksatsen avser ersättning för sådan tillfällig anställning eller uppdrag som avses i 12 kap. 9 § inkomstskattelagen (1999:1229), se kommentaren till denna paragraf. Enligt den bestämmelsen är sådan kostnadsersättning som betalas i samband med tillfällig anställning eller uppdrag och som inte är underlag för skatteavdrag enligt 10 kap. 3 § andra stycket 8 och 9 skatteförfarandelagen (2011:1244) skattefri. Kostnadsersättning till en utomlands bosatt person är undantagen från skatteplikt om ersättningen avser ökade utgifter för logi, resor, måltider och småutgifter vid sådan tillfällig anställning eller uppdrag på annan plats än bostaden om arbetet ska vara avsett att pågå i högst en månad och avståndet mellan bostaden och arbetsplatsen är längre än 50 kilometer.

Om en arbetstagare eller en uppdragstagare återkommande anlitas eller anställs av samma arbetsgivare för uppdrag på samma plats under en viss period eller återkommande under flera år ska en bedömning göras om huruvida varje nytt uppdrag eller ny anställning är fristående eller om det är en fortsättning av ett tidigare uppdrag eller anställning. Tolkuppdrag när en frilansande tolk har återkommande uppdrag på samma arbetsplats ska normalt anses som nya uppdrag.

Omständigheter som innebär att perioden för arbetet ändras vid en senare tidpunkt ska inte innebära att någon ny bedömning eller ändring ska ske avseende redan intjänade ersättningar. Exempel: Anställningen påbörjas den 15 januari och är avsedd att pågå till den 14 februari. Den 5 februari förlängs anställningen till den 28 februari. Kostnadsersättningen betalas ut vid månadslönen den 25:e nästkommande månad, vilket innebär att ersättningen för januari betalas ut den 25 februari och ersättningen för februari betalas ut den 25 mars. Arbetsgivaren kan betala ut skattefria kostnadsersättningar för perioden 15 januari till den 4 februari, men inte för perioden 5 februari till den 28 februari. Det spelar inte någon roll att beslutet om förlängningen hade fattats den 5 februari, dvs. tidigare än den dag då utbetalningen av ersättningen för januari och februari görs.

Kravet på att avståndet mellan bostaden och arbetsplatsen är längre än 50 kilometer motsvarar det krav som finns avseende avstånd i 12 kap. 20 § inkomstskattelagen. Bedömningen av avståndet mellan bostaden och arbetsplatsen ska därför göras på samma sätt som när det gäller denna paragraf.

Om den tillfälliga anställningen eller uppdraget är avsett att vara längre period än en månad ska bestämmelsen inte tillämpas.

Ersättning som är undantagen från skatteplikt enligt första punkten c) första eller andra strecksatsen är avgiftsfri enligt 2 kap. 12 § 1 socialavgiftslagen (2000:980).

Ikraftträdandebestämmelser

Bestämmelserna behandlas närmare i avsnitt 5.2.

I *första punkten* anges att bestämmelsen träder i kraft den 1 januari 2022.

I *andra punkten* anges att bestämmelsen ska första gången tillämpas på kostnadsersättning för arbete som har utförts efter den 31 december 2021 och där ersättningen har betalats efter detta datum.

Den nya bestämmelsen blir tillämplig också på utomlands bosatt persona som redan har påbörjat en tillfällig anställning eller uppdrag, där anställningen eller uppdraget beräknas pågå i högst en månad och avståndet mellan bostaden och arbetsplatsen är längre än 50 kilometer. Om en utomlands bosatt person påbörjat en tillfällig anställning eller uppdrag före den 1 januari 2022 ska 12 kap. 9 § inkomstskattelagen (1999:1229) tillämpas vid beräkningen av tidpunkten. För att det inte ska råda någon oklarhet i detta avseende har i *tredje punkten* intagits en övergångsbestämmelse med denna innebörd.

7.3 Förslaget till lag om ändring i socialavgiftslagen (2000:980)

2 kap.

11 §

Paragrafen, som anger ersättningar som likställs med ersättning för arbete, behandlas i avsnitt 4.3.2.

I *första punkten 1* görs en ändring av redaktionell karaktär.

Ikraftträdandebestämmelser

Bestämmelsen behandlas i avsnitt 5.3.

Ändringen träder i kraft den 1 januari 2022.

7.4 Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

10 kap.

3 §

Paragrafen, som utgör huvudregeln för skatteavdrag från ersättning för arbete, behandlas i avsnitt 4.3.1.

I första stycket anges att skatteavdrag ska göras från kontant ersättning från arbete.

I *andra stycket* anges vilka ersättningar som räknas som ersättning för arbete. I detta stycke har *punkt 8 och 9* ändrats. Ändringen innebär att skatteavdrag inte ska göras från ersättning vid sådan tillfällig anställning eller uppdrag som avses i 12 kap. 9 § inkomstskattelagen (1999:1229) under förutsättning att ersättningen inte överstiger de schablonbelopp som anges i 12 kap. 6 a, 10–15, 17 och 21 §§ inkomstskattelagen, eller den faktiska utgiften när det gäller kostnad för logi. Den del av ersättningen som inte är underlag för skatteavdrag är inte heller underlag för arbetsgivaravgifter enligt 2 kap. 11 § socialavgiftslagen (2000:980), se avsnitt 4.3.2.

Ersättning för ökade levnadskostnader som lämnas vid sådan tillfällig anställning eller uppdrag som avses i 12 kap. 9 § inkomstskattelagen anses som ersättning för arbete till den del ersättningen överstiger de schablonbelopp som anges i 12 kap. 6 a, 10–15, 17 och 21 §§ inkomstskattelagen, eller den faktiska utgiften när det gäller kostnad för logi. Skatteavdrag från sådan ersättning ska därför ske enligt samma regler som redan gäller för 12 kap. 6 § inkomstskattelagen. Den del av ersättningen som är underlag för skatteavdrag är också underlag för arbetsgivaravgifter enligt 2 kap. 11 § socialavgiftslagen (2000:980).

Ikraftträdandebestämmelser

Bestämmelsen behandlas i avsnitt 5.4.

I *första punkten* anges att ändringen träder i kraft den 1 januari 2022.

I *andra punkten första stycket* anges att bestämmelsen i den nya lydelsen tillämpas första gången på kostnadsersättning för arbete som utförs efter den 31 december 2021 och där ersättningen betalas ut efter detta datum.

I *andra punkten andra stycket* anges att bestämmelsen i den äldre lydelsen tillämpas på kostnadsersättning för arbete som utförs före den 1 januari 2022 och där ersättningen betalas efter den 31 december 2021.

Den nya bestämmelsen i 12 kap. 9 § inkomstskattelagen blir tillämplig också på skattskyldiga som redan har påbörjat en tillfällig anställning eller uppdrag på annan ort, se punkt 3 av övergångsbestämmelserna till denna paragraf. I dessa fall ska tiden för avdrag beräknas från den tidpunkt när det tillfälliga arbetet påbörjades. För att det inte ska råda någon oklarhet avseende tillämpningen av bestämmelserna om skatteavdrag har det även i *tredje punkten* intagits en övergångsbestämmelse med denna innebörd.